



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עררים 1658-1661/22

לפני כבוד חברי הוועדה:
נדב כנען, עו"ד - יו"ר
אריאל ז'יטניצקי, רו"ח - חבר

העוררת: **קופת חולים מאוחדת אגודה עותמאנית מס' 589958495**
ע"י ב"כ עו"ד יניב שקל

נ ג ד

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

החלטה

1. העררים שלפנינו עוסקים בשאלה אם יש מקום לבחון את פעילות בתי המלון שבבעלות העוררת בנפרד מעיסוקה העיקרי בתחום שירותי הבריאות, ובהתאם לכך לקבוע כי פעילות זו אינה מוחרגת מזכאות למענקי הוצאות קבועות, על אף היותה של העוררת קופת חולים המוחרגת מהגדרת המונח "עוסק" בחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – "החוק").
2. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המצב המשפטי ואת הראיות שבתיק, הגענו למסקנה כי יש להשיב על שאלה זו בשלילה. לפיכך החלטנו לדחות את העררים.

רקע עובדתי ודיוני

3. העוררת היא קופת חולים המאוגדת כאגודה עותומנית.
4. בנוסף לפעילותה העיקרית המתבצעת בהתאם לחוק ביטוח בריאות ממלכתי, התשנ"ד-1994 (להלן – "פעילות שירותי הבריאות"), מפעילה העוררת את בתי המלון "כנען" ו-"באלי" הנמצאים בבעלותה.
5. העוררת הגישה למשיבה בקשות למענקי הוצאות קבועות בהתאם לחוק ביחס לפעילות בתי המלון שלה (בלבד), וזאת עבור תקופות הזכאות מאי-יוני 2020, יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020 ונובמבר-דצמבר 2020, בסכום מצטבר של 2 מיליון ₪ (מענק מקסימלי בסכום של 500 אלף ₪ עבור כל אחת מארבע התקופות).
6. המשיבה דחתה את בקשות העוררת בנימוק כי היא מוחרגת מהגדרת המונח "עוסק" הזכאי למענקים, וזאת בהתאם לסעיף 17(א) לחוק המחרגי גוף מתוקצב, וכן לפי סעיף 27(2) המחרגי קופות חולים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

7. העוררת הגישה השגות על החלטות המשיבה, ואלו נדחו ביום 20.2.22. בהחלטותיה בהשגות חזרה המשיבה על הנימוק שלפיו העוררת מוחרגת מזכאות בהיותה קופת חולים. המשיבה הוסיפה כי מבדיקה שערכה התברר כי הכנסות בתי המלון של העוררת מדווחות ביחד עם כלל הכנסותיה, וכי בתי המלון אינם מהווים גוף נפרד אלא הם חלק מהפעילות הכוללת של הקופה, ולפיכך מוחרגים מזכאות.
8. מכאן העררים שלפנינו, שהוגשו ביום 11.4.22.
9. ביום 21.6.22 התקיים דיון בעררים, שבסיומו החליטה הוועדה כי העוררת תגיש השלמת טיעון קצרה בנושא דיווחיה למע"מ ובשאלה האם פעילות בתי המלון אמנם מדווחת בפועל באופן נפרד מדיווחי פעילות קופת החולים. ביום 5.7.22 הגישה העוררת השלמת טיעון זו, וביום 11.8.22 הגישה המשיבה את תגובתה להשלמת הטיעון.
10. יצוין כי ביום 31.10.22 הציעה הוועדה לצדדים מתווה לצרכי פשרה, אולם שני הצדדים הודיעו כי אין בידם לקבלו, מהנימוקים שפירטו.
11. ביום 21.11.22 הגישה העוררת לוועדה, בהתאם לבקשתה, את הדו"ח הכספי המבוקר שלה לשנת 2020.

טענות הצדדים

עיקר טענות העוררת בכתב הערר

12. העוררת מציינת כי הגדרת המונח "עוסק" בסעיף 1 לחוק שלפנינו מפנה להגדרת המונח "חייב במס" שבחוק מס ערך מוסף, התשלי"ה-1975 (להלן – "חוק מע"מ"). המונח "חייב במס", שעליו מושתת כאמור הגדרת המונח "עוסק" בחוק שלפנינו, מוגדר בחוק מע"מ ככולל: "עוסק, מלכ"ר, או מוסד כספי". המשך הגדרת המונח "עוסק" (בחוק שלפנינו) מונה מספר חריגים שאינם בגדר "עוסק" לצורך החוק (ולפיכך לא זכאים למענקים), ובכלל זאת גם את החריג שבתת-סעיף (7) הנוגע לקופת חולים (שעליו הסתמכה כאמור המשיבה בהחלטותיה).
13. לטענת העוררת, סעיף 58 לחוק מע"מ שכותרתו "רישום מסוג שונה", מלמד כי רישומה של ישות פלונית לצרכי מע"מ יכול לחול על מקצת פעילותיה, וכפועל יוצא מכך, אותה ישות יכולה לכלול מספר סוגים שונים של "חייבים במס" כמשמעותם בחוק מע"מ. העוררת מפנה למספר פסקי דין שניתנו בהקשר זה. כתוצאה מכך טוענת העוררת כי אותה ישות יכולה להיכנס מספר פעמים לעניין הגדרת "עוסק" בחוק שלפנינו, למשל בתור מלכ"ר ביחס לחלק מפעילותיה ומתוקף היותה "עוסק" ביחס לחלק אחר.
14. במילים אחרות, העוררת טוענת כי מהות הפעילות הכלכלית היא שמגדירה את החייב במס", וכאשר מתבצעות על ידי אותו עוסק מספר פעילויות שמהותן שונה, כל אחת מהן תהיה "חייב במס" נפרד לעניין חוק מע"מ והחוק שלפנינו, כך שלא קיימת בהכרח הלימה בין החייב במס" לבין הישות המשפטית שבה מתבצעות הפעילויות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

15. בהמשך לכך טוענת העוררת כי גם החריגים המנויים בהגדרת המונח "עוסק" בחוק שלפנינו מתייחסים לסוגי הפעילות המתבצעים במסגרת ה"חייב במס", וכי כשמדובר בגוף דואלי שבמסגרתו מתבצעת פעילות של מספר "חייבים במס", לדוגמא הן של עוסק והן של מלכ"ר, יש לבחון באופן נפרד את הפעילות ביחס לכל אחד מהם.
16. העוררת טוענת כי במקרה שלפנינו, פעילות בתי המלון שלה מנוהלת בנפרד מפעילותה כקופת חולים בהתאם לחוק בריאות ממלכתי, התשנ"ד-1984 (להלן – "חוק ביטוח בריאות"), בכלל זאת באמצעות מנכ"ל נפרד, מימון נפרד ודוחות פנימיים נפרדים. העוררת מוסיפה כי פעילות בתי המלון גם אינה כפופה לרגולציה החלה על תחום שירותי הבריאות, ואינה מתוקצבת או ממומנת, במישרין או בעקיפין, ע"י המדינה.
17. לטענת העוררת, בעוד שפעילותה כקופת חולים (כלומר פעילותה בתחום שירותי הבריאות) מסווגת ומדווחת לצרכי חוק מע"מ כפעילות בסיווג של "מלכ"ר", פעילות בתי המלון נפרדת ממנה גם בהקשר זה, ובהתאם לכך מסווגת ומדווחת בנפרד למע"מ, כפעילות של "עוסק" כמשמעו בחוק מע"מ. מכאן, שמדובר ב"חייב במס" נפרד ושונה מה"חייב במס" שבמסגרתו מתבצעת ומדווחת פעילות קופת החולים (שירותי הבריאות). העוררת משלימה וטוענת כי מאחר שבמסגרת "חייב במס" זה לא מתבצעת או מדווחת פעילות של קופת חולים (כלומר פעילות שירותי בריאות, המתבצעת ומדווחת אצל חייב במס אחר המסווג כמלכ"ר), חריג קופת החולים לא מתקיים בעניין בתי המלון שלה.
18. העוררת טוענת כי עמדת המשיבה צורמת במיוחד משום שלצורך החיוב במע"מ היא רואה בפעילות בתי המלון כפעילות נפרדת מפעילות קופת החולים (שירותי הבריאות), בעוד שלצורך הזכאות למעניקים מכוח החוק שלפנינו, המבוססת על אותו חוק מע"מ, היא רואה בה כחלק מאותו גוף שהוא קופת חולים.
19. לטענת העוררת, ההבחנה בין סוגי הפעילות מתחייבת לא רק מלשון ההוראות הרלוונטיות אלא גם מתכלית החוק. לטענתה, מאחר שתכלית ההחרגות שנקבעו בחוק היא לשלול את הזכאות למעניקים בשל תקצוב / בעלות מצד המדינה (כפי שעולה מדברי ההסבר לחוק), אין הצדקה להחריג את פעילות בתי המלון מזכאות, בהינתן כי היא אינה מתוקצבת על ידי המדינה או מצויה בבעלותה.
20. העוררת מוסיפה בעניין זה כי אי החרגת בתי המלון שלה מתחולת המעניקים תואמת גם את תכלית העל הכללית של החוק, שהיא מתן סיוע לבעלי עסקים שפעילותם נפגעה בשל משבר הקורונה. בהקשר זה טוענת העוררת כי עסקים בתחום המלונאות ספגו את הפגיעה הקשה ביותר עקב המשבר, ועל כן אין כל הצדקה לשלול דווקא מבתי המלון שלה את הזכאות למעניקים.
21. בהמשך לכך טוענת העוררת כי החרגת בתי המלון שבבעלותה מהווה אפליה פסולה, שכן אין כל הבדל בינם לבין כל עוסק אחר המפעיל בתי מלון ושספג ירידה במחזורי הפעילות באופן המקנה לו זכאות למעניקים. לטענתה, פעילות שירותי הבריאות אינה רלוונטית לפעילות המלונאית של בתי המלון ולנזק שנגרם להם כתוצאה מהמשבר, ועל כן אין הצדקה להפלות אותם.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

22. העוררת מוסיפה כי סיווג פעילות בתי המלון שלה כ"עוסק" החייב במע"מ נבע מלכתחילה מהשאיפה למנוע את העדפתם על פני בתי מלון אחרים (פרטיים), ובדיוק מסיבה זו אין מקום להפלותה כעת לרעה בהשוואה לאותם בתי מלון.

עיקר טענות המשיבה בכתב התשובה

23. המשיבה טוענת כי האישיות המשפטית היחידה של העוררת היא מלכ"ר (עמותה רשומה), וכי היא לא מאוגדת בכל צורה אחרת. לטענתה, העובדה כי פלח מסוים של פעילות העוררת ממוסה בנפרד (כתוצאה מצורת המיסוי החלה על סוגי הפעילות השונות), אינה מוציאה את פעילות בתי המלון מהגדרת מלכ"ר ואינה הופכת אותה לאישיות משפטית עצמאית ונפרדת שאינה חלק מקופת חולים.

24. לטענת המשיבה, הדבר דומה לתיק פיצול במע"מ הנפתח לעסק המקיים מספר סוגי פעילות, שכל אחת מהן ממוסה באופן שונה (כגון חברה המפעילה גם בית מרקחת וגם חנות ירקות ופירות). לפעילות שאינה מחויבת במע"מ ייפתח תיק פיצול מאחר שהיא ממוסה באופן שונה משאר הפעילות, אך הדבר אינו הופך את העסק לשני עסקים שונים ואינו מצדיק הגשת שתי בקשות נפרדות למענק. כך הדבר גם ביחס לעסק עם סניף באילת, שאינו הופך את אותו סניף לעסק נפרד, הגם שהוא לא משלם מע"מ ומדווח בתיק מע"מ נפרד.

25. המשיבה מוסיפה כי מסקנה זו עולה בקנה אחד גם עם תכלית ההחרגה, שהיא מניעת תשלום לגופים המתוקצבים על ידי המדינה או מצויים בבעלותה החלקית, שכן גופים אלו הם בעלי יציבות ואיתנות כלכלית המאפשרת להם לעמוד בהוצאות הקבועות גם במהלך משבר הקורונה.

26. בהמשך לכך טוענת המשיבה כי בתי המלון המופעלים על ידי העוררת שונים מבתי מלון אחרים (פרטיים), מאחר שבתי המלון של העוררת הם חלק מגוף מתוקצב הנתמך דרך קבע על ידי המדינה, ולפיכך יש לדחות את טענת העוררת לאפליה פסולה.

עיקר טענות העוררת בתגובתה לתשובה

27. העוררת שבה על טענותיה ומוסיפה כי טענות המשיבה בהקשר זה מבוססות על ציטוט שגוי של הגדרת "עוסק" מתוך סעיף 52 לחוק מע"מ שעניינו בחובת הרישום של הסוגים השונים של החייבים במס.

28. העוררת טוענת כי אין ממש בהשוואות השונות שמבצעת המשיבה בתשובתה, שכן במקרה שלפנינו מדובר על פעילות נפרדת לחלוטין, בעלת מהות שונה לגמרי, שבעטייה היא אף מסווגת כחייב במס נפרד לעניין חוק מע"מ.

29. העוררת מוסיפה כי בניגוד לתשובת המשיבה, פעילות בתי המלון אינה מתוקצבת ע"י המדינה כחלק מפעילות קופת החולים, שכן סעיף 20 לחוק בריאות ממלכתו אוסר על שימוש במקורות מימון, ובכללם אלו המתוקצבים ע"י המדינה, שלא למטרות הספציפיות הקבועות בו, ואלו אינן כוללות את פעילות בתי המלון אלא את שירותי הבריאות בלבד.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

30. לפיכך טוענת העוררת כי תקצוב שירותי הבריאות אינו יכול לסבסד את הוצאותיהם הקבועות של בתי המלון שבבעלותה, ולפיכך הקשיים שאליהם נקלעו במהלך תקופת הקורונה אינם פחותים מאשר אלו של בתי המלון הפרטיים.

31. לאחר הדיון שהתקיים בעררים הגישו כאמור הצדדים השלמות טיעון בנוגע לשאלה אם פעילות בתי המלון אמנם מדווחת באופן נפרד מיתר פעילויות העוררת. במסגרת השלמות טיעון אלו חודדו גם הטיעונים הנוספים והמחלוקות, כמפורט להלן.

טענות העוררת בכתב השלמת הטיעון

32. העוררת שבה וטוענת כי דיווחיה לרשויות המע"מ כוללים מספר חייבים במס שונים ונפרדים:

א. קופת חולים, שהיא חייב במס מסוג מלכ"ר, תחת המספר 589958495.

ב. פעילות בתי המלון של העוררת, תחת חייב מס נפרד מסוג "עוסק", בעל אותו מספר אך כאמור באופן נפרד לגמרי.

ג. פעילות רפואת השיניים של העוררת, במסגרת חייב במס נפרד מסוג "עוסק" תחת מספר אחר: 793031634.

33. העוררת טוענת כי סכום העסקאות לשנת 2019 שדווח בבקשותיה למענקים משקף את עסקאות בתי המלון בשנה זו, ללא פיצול כלשהו של העסקאות שדווחו במסגרת עוסק זה (עוסק בתי המלון).

34. טענת העוררת, עסקאות האקראי במקרקעין בדו"ח ה-ESNA לשנת 2019 (בסכום של 14,052,809 ₪), חייבות במס גם כשהן מבוצעות ע"י מלכ"ר ולפיכך דווחו למע"מ ונמצאות בדו"ח, אך לא הובאו בחשבון במסגרת בקשות המענקים.

35. לנוכח האמור טוענת העוררת כי אין מדובר בדיווח אחד במע"מ הכולל את כל הפעילות, כפי שטוענת המשיבה, אלא בדיווחים נפרדים לחלוטין. בעניין זה מציינת העוררת כי בעת הגשת הדיווחים במערכת המקוונת של המשיבה היא נדרשת לציין "סוג דיווח" ולבחור בין דיווח מוסד כספי/מלכ"ר (שנועד לדיווח על עסקאות האקראי שהיא עורכת במקרקעין) לבין דיווח "עוסק" (שמשמש את הדיווחים על פעילות בתי המלון).

36. בהקשר זה מוסיפה העוררת כי גם לאחר שידור הדוחות הנפרדים תחת כל אחד מהחייבים במס הם נקלטים באופן נפרד במערכת המקוונת, באופן המציג את רשימת דוחות עוסק בתי המלון שנקלטו בכל אחד מהחודשים בשנת 2019 באופן נפרד לגמרי מדוחות מלכ"ר קופת החולים.

37. העוררת טוענת כי עדות נוספת להפרדה בין דיווחי מלכ"ר קופת החולים לבין דיווחי עוסק בתי המלון ניתן למצוא בדוחות מהמערכת המקוונת המפרטים את סכומי העסקאות החודשיים של עוסק קופת החולים, הכוללים את סכומי עסקאות עוסק בתי המלון בלבד. אלו מגיעים לסכום של 31,105,618 ₪ שעומד בבסיס הבקשות למענקים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

38. העוררת מוסיפה כי בכל מקרה, מתכונת ההצגה הטכנית בדו"ח ה-ESNA אינה יכולה לגבור על הוראות החוק, שלפיהן הזכאות למענקים מתבצעת ביחס לחייב במס ולא ביחס לישות משפטית או למספרה במע"מ. בעניין זה מפנה העוררת לעמדת המשיבה כפי שהובעה בדיונים שנערכו בוועדת הכספים של הכנסת שקדמו לחקיקת החוק.
39. לטענת העוררת, היכולת לבחון בצורה ממוחשבת את דיווחי עוסק בתי המלון בנפרד, משתלבת גם עם המישור התכליתי וההיתכנות לבצע את הבדיקה באופן יעיל ומהיר בהתבסס על דוחות ממוחשבים.

טענות המשיבה בתגובתה להשלמת הטיעון

40. המשיבה שבה על טענתה העקרונית שלפיה, גם אם קיימים תיקים שונים במע"מ או דיווחים טכניים נפרדים למע"מ, כל אחד מדיווחים אלו נעשה על ידי אותו גוף, שהוא קופת חולים, ולפיכך הוא מוחרג מהגדרת המונח "עוסק" שבחוק. בעניין זה מוסיפה המשיבה כי החוק לא קובע כי תוחרג פעילות כזו או אחרת של קופת חולים, או כי רק פעילות קופת חולים שבמסגרת חוק בריאות ממלכתי תוחרג, אלא שכל פעילות המבוצעת על ידי קופת חולים תוחרג, ולפיכך, גם אם מדובר בחייבים נפרדים במס, הרי שכולם שייכים לחריג קופת החולים המוחרג מזכאות.
41. המשיבה מוסיפה כי במקרה זה, ממילא אין מדובר במספר עוסקים או חייבים במס, אלא בחייב מס אחד ועוסק אחד. בעניין זה טוענת המשיבה כי הדיווח על מחזורי העוררת מחולק לשני סוגי פעילות, הראשונה החוסה תחת חוק מע"מ והשנייה שאינה חוסה תחת חוק זה.
42. הפעילות שאינה חוסה תחת חוק מע"מ כוללת שירותי בריאות החוסים תחת חוק בריאות ממלכתי, אשר אינם חייבים במע"מ. בגין שירותים אלו העוררת אינה צריכה לדווח למע"מ, ואם העוררת היתה עוסקת רק בפעילות זו, היא לא היתה נדרשת לפתוח תיק במע"מ. לפיכך לפעילות שאותה מכנה העוררת מלכ"רית (פעילות שירותי הבריאות) אין תיק במע"מ.
43. בנוגע לפעילות העסקית, זו כוללת הפעלת בתי מלון, עסקאות אקראי במקרקעין ורפואת שיניים. מאחר שמדובר בפעילות עסקית המחויבת בתשלום מע"מ, העוררת נדרשה לפתוח תיק במערכת. לפיכך אין מדובר בעוסק נוסף של פעילות שירותי הבריאות, אלא בעוסק אחד, שהוא קופת חולים, ושבמסגרתו מדווחת הפעילות העסקית של העוררת.
44. בהמשך לכך טוענת המשיבה כי במסגרת אותו תיק עוסק ותחת אותה ESNA, העוררת מדווחת הן על פעילות בתי המלון והן על עסקאות האקראי במקרקעין, כך שמדובר באותו מספר עוסק ובאותו תיק במע"מ.
45. בנוגע לפעילות רפואת השיניים, המשיבה טוענת כי העוררת היא שביקשה ממע"מ לדווח עליה באופן נפרד משאר פעילותה, ולפיכך נפתח עבורה תיק פיצול. אולם, אין מדובר בעוסק נפרד והוא נמצא תחת אותו מספר עוסק ואותה אישיות משפטית. מדובר בפיצול ממספר העוסק לצרכי נוחות בלבד והדבר דומה לסניף נפרד של אותו העסק, כגון סניף 'אילתי' הנהנה מפטור מע"מ.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

46. לנוכח האמור טוענת המשיבה כי במע"מ קיים רק עוסק אחד ורק חייב מס אחד, שהוא מספר העמותה של קופת חולים. תחת מספר עוסק זה מדווחות כל ההכנסות, באותו דו"ח ESNA, מלבד ההכנסות מרפואת השיניים המדווחות בתיק הפיצול (המתפלג גם הוא ממספר העוסקת של קופת החולים).
47. בנוגע לטענת העוררת כי היא משדרת את עסקאות האקראי בקוד נפרד, המשיבה טוענת כי אין מדובר בדרישה של מע"מ אלא בהחלטה של העוררת. לטענתה, הצורך בשידור עסקאות של מלכ"ר בקוד נפרד רלוונטי כאשר מדובר בעמותה שאין לה כלל תיק במע"מ אך יש לה עסקת אקראי שעליה היא צריכה לדווח. אולם, מאחר שלעוררת יש תיק מע"מ והכנסות עסקיות שעליהן היא מדווחת, היא אינה נדרשת לשדר את עסקאות האקראי באופן נפרד, ועל כן היא אינה יכולה להיבנות מאופן שידור ההכנסות, מה גם שהן חלק מדו"ח ה-ESNA של העמותה, בו סך כל העסקאות מופיעות יחדיו.
48. המשיבה טוענת כי העוררת מבקשת למעשה לקיים פיצול על פיצול: פעם אחת לפצל את פעילות קופת החולים (שירותי הבריאות), שכלל אין לדווח עליהן למע"מ, וכך לחמוק מהיותה קופת חולים המוחרגת ממענק, ופעם שנייה לפצל את ההכנסות שהיא כן מדווחת עליהן למע"מ, לשלושה סוגים: הכנסות בית המלון, הכנסות מעסקאות אקראי והכנסות מרפואת שיניים. זאת, כאשר כל הפעילויות הן של אותו עוסק, אותו חייב במס ואותה אישיות משפטית.
49. המשיבה מוסיפה, כי גם אם מקבלים את טענת העוררת ומתייחסים לכל ההכנסות והתשומות שכן מדווחות למע"מ, מתקבל מקדם שלילי ואין זכאות למענק, ומכאן מובן רצונה של העוררת לבצע פיצול על פיצול.
50. המשיבה מבקשת לציין כי בניגוד לשותפות שבה יכולים להיות חברים מספר עוסקים שלכל אחד מהם יש אישיות משפטית נפרדת ותיק עוסק נפרד במע"מ, במקרה זה מדובר בעוסק אחד בלבד שהוא העמותה / קופת החולים.
51. לבסוף טוענת המשיבה כי גם אם היתה מתקבלת טענת העוררת כי היא אינה קופת חולים המוחרגת מזכאות, ממילא היא מלכ"ר שמחזוריו עולים על 400 מיליון ₪ בשנת 2019, ועל כן היתה מוחרגת מטעם זה.

דין והכרעה

52. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המצב המשפטי ואת הראיות בתיק, הגענו כאמור למסקנה כי אין הצדקה להתערב בהחלטות המשיבה, וכי יש לדחות את העררים.
53. טענת העוררת כי אין להחריגה מהגדרת המונח "עוסק" ומזכאות למענקים מורכבת למעשה ממספר טענות משנה או הנחות, במהלך הבא:
- א. "עוסק" בחוק שלפנינו הוא "חייב במס" כהגדרתו בחוק מע"מ.
- ב. ההגדרה ל"חייב במס" בחוק מע"מ מבוססת על הפעילות הכלכלית (ולא על האישיות המשפטית).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- ג. לפיכך, ובהתאם לפסיקה, ככל שלגוף מסוים יש פעילות הן כעוסק והן כמלכ"ר, ניתן לסווג אותו במקביל בשתי הקטגוריות.
- ד. במקרה שלפנינו, פעילות בתי המלון של העוררת היא פעילות כלכלית נפרדת מפעילות שירותי הבריאות, הן מבחינה מהותית והן מבחינת חיובה במס, לפיכך היא בגדר "חייב במס" נפרד, שלפיכך זכאי להגיש בקשה למענקים בנפרד מהחייבים במס האחרים הפועלים תחת העוררת.
- ה. בהמשך לכך יש לבחון האם החריגים להגדרת "עוסק" שבחוק שלפנינו, ובכלל זאת חריג קופת חולים, חלים על פעילות בתי המלון, בנפרד מיתר פעילותיה של העוררת. גם כאן המבחן הקובע (כך לטענת העוררת) מבוסס על הפעילות הכלכלית ולא על האישיות המשפטית.
- ו. לנוכח האמור, ומאחר שפעילות בתי המלון אינה פעילות כלכלית של קופת חולים, הרי שהיא לא מוחרגת מהגדרת "עוסק".
- ז. מסקנה זו מתיישבת גם עם תכליתו של החוק שלפנינו, שהיא לסייע לעסקים שנפגעו מהקורונה ושאינם מתוקצבים ע"י המדינה (כמו בתי המלון של העוררת).

54. סעיף 7 לחוק שלפנינו מגדיר עוסק:

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

(1) ...

(2) **קופת חולים;**

55. סעיף 1 (סעיף ההגדרות) בחוק מע"מ מגדיר "חייב במס" כ-"עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי".
56. בפסיקת בית המשפט העליון (שאליה הפנתה העוררת) אמנם נקבע כי גוף מסוים יכול להיות בעל סיווג כפול לעניין חוק מע"מ, ובכלל זאת להיחשב כ"עוסק" לעניין פעילות אחת ו"מלכ"ר" לעניין פעילות אחרת. בעניין זה נקבע: " ... גוף יכול שייתפס ברשתה של הגדרה זו, ולמרות זאת להיות מסווג לעניין חלק מפעילותיו כ"עוסק", שהרי מוסמך המנהל בסעיף זה לשנות את הסיווג לגבי מקצת הפעולות, ומכאן שצפה המחוקק מצב של סיווג כפול לגוף מסוים – "עוסק" לצורך פעילות אחת, ומלכ"ר לצורך פעילות אחרת." (ע"א 767/87 עמותת "בשערייך ירושלים" נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד מד(4) 800, תשי"ן / תשנ"א-1990, פסקה 4. ראו גם ע"ש (באר שבע) 1530/03 עיריית אשקלון נ' מנהל המכס ומע"מ, 25.9.16, פסקה 8).
57. כל זאת באופן עקרוני ובנוגע להנחות א-ג שלעיל, שניתן אפוא לקבלן לצורך הדיון, ומבלי לקבוע מסמרות בדבר. לעומת זאת, לא ניתן לטעמנו לקבל את הנחותיה הנוספות של העוררת, הנוגעות ליישום ההנחות הקודמות על עניינה שלה, כפי שיידונו להלן כסדרן.

האם פעילות בתי המלון של העוררת היא פעילות כלכלית נפרדת המהווה "חייב במס" נפרד

58. ספק רב לטעמנו אם ניתן לומר כי פעילות בתי המלון של העוררת היא בגדר פעילות כלכלית המתנהלת במנותק מיתר פעילויותיה המהווה "חייב במס" נפרד (כאמור בהנחה ד' שלעיל).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

59. ראשית, לעניין הרישא של הנחה ד': מעיון בדו"ח הכספי של העוררת לשנת 2020 עולה כי ההכנסות מבתי המלון כלולות ביחד עם הכנסותיה האחרות, כך שאין מדובר בפעילות המתנהלת באופן עצמאי לחלוטין ומדווחת בדוחות נפרדים, כפי שניתן היה להבין מטענות העוררת. למעשה נראה, כי מלבד שורה אחת המופיעה בביאור 18 לדו"ח ("הכנסות מהפעלת בתי הבראה והחלמה"), שאמנם מתייחסת בנפרד לבתי המלון מושא הבקשות והעררים, אין בדו"ח התייחסות נפרדת לפעילות זו.
60. לא למותר לציין בהקשר זה, כי הפעילות המסווגת תחת "מעונות ובתי מלון" בביאור 26 לדו"ח כוללת בתוכה גם מעונות או בתי מלון אחרים של העוררת, ולא רק את בתי המלון נשוא הבקשות והעררים שלפנינו. עניין זה נלמד מהשוואה בין דוחות ה-ESNA של העוררת לבין הנתונים המופיעים בדו"ח. היקף ההכנסות מעסקאות בתי המלון של העוררת בדוחות ה-ESNA לשנים 2019 ו-2020 הוא כ-39 מיליון ₪ וכ-15 מיליון ₪ בהתאמה. לעומת זאת, מביאור 26 לדו"ח עולה כי הכנסותיה ממגזר הפעילות של "מעונות ובתי מלון" הוא 129 מיליון ₪ ו-98 מיליון ₪ בהתאמה. נמצאנו למדים כי ההפרש בסך של כ-90 מיליון ₪ ו-84 מיליון ₪ בהתאמה מהווה הכנסות מפעילות "מעונות ובתי מלון", שאינה נובעת מהפעלת בתי המלון מושא הבקשות והעררים, אלא מפעילות מעונות ובתי מלון אחרת. כלומר, שגם העוררת עצמה אינה מקפידה לאורך דוחותיה הכספיים על הפרדה ברורה בין ההכנסות מבתי המלון מושא הבקשות והעררים לבין הכנסותיה ממקורות דומים אחרים.
61. לפיכך נראה כי קיים קושי לקבל את טענת העוררת שלפיה פעילות בתי המלון שלה מתנהלת בנפרד מיתר פעילותה (כאמור ברישא של הנחה ד').
62. מסקנה אחרונה זו מתחזקת עוד יותר ביחס לטענת העוררת שלפיה פעילות בתי המלון מדווחת בנפרד למע"מ ומהווה "חייב במס" נפרד מפעילותיה האחרות (כאמור בסיפא של הנחה ד').
63. בנקודה זו יש מקום להבהיר את סוגי הפעילות השונים של העוררת, שבהתאם להם נגזרים דיווחיה למע"מ:
- פעילות שירותי בריאות, החוסה תחת חוק בריאות ממלכתי, ושאינה חייבת במע"מ. יצוין כי אם זו היתה פעילותה היחידה של העוררת, היא לא היתה נדרשת לפתוח תיק במע"מ.
 - עסקאות אקראי במקרקעין, החייבות במע"מ, וזאת תחת מספר העוסק של העוררת 589958495. בפועל מדווחת העוררת על הכנסות אלו במערכת הדיווחים בסיווג "דיווח מוסד כספי / מלכ"ר".
 - פעילות בתי המלון של העוררת (מושא הבקשות והעררים שלפנינו). הכנסות אלו מדווחות ע"י העוררת בנפרד תחת הסיווג "דיווח עוסק", אולם לאותו תיק במע"מ ותחת אותו מספר עוסק שצוין לעיל.
 - פעילות רפואת השיניים של העוררת, שאינה חוסה תחת חוק בריאות ממלכתי, ושחייבת אף היא במע"מ כ"עוסק", המדווחת בנפרד לתיק מפוצל שמספרו 793031634.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

64. לעוררת יש אם כן שני תיקים (או תתי-תיקים) במע"מ עם מספרים שונים: הראשון כולל הן את עסקאות האקראי במקרקעין שהיא עורכת (המדווחות על ידי העוררת במערכת תחת הסיווג "מלכ"ר"), והן את פעילות בתי המלון (המדווחות על ידי העוררת במערכת תחת הסיווג "עוסק"). מאחר שמדובר באותו תיק במע"מ, שני סוגי הפעילות האלו מדווחים ומופיעים תחת אותן דוחות ESNA.
- (תת) התיק השני מפוצל מהתיק הראשון וכולל את פעילות רפואת השיניים של העוררת, כעוסק עם מספר שונה כאמור (ולפיכך גם יופיע בדו"ח ESNA נפרד).
65. יוער, כי לטענת המשיבה תיק הפיצול של רפואת השיניים נמצא גם הוא תחת אותו עוסק, ופיצולו לתת-תיק נפרד במספר שונה נעשה לבקשת העוררת, ולצרכי נוחות בלבד. בנוסף לכך טוענת המשיבה כי הדיווח על עסקאות האקראי של העוררת במערכת תחת הסיווג "מלכ"ר", אינו נובע מדרישה שלה אלא מבחירה של העוררת. לטענתה, הצורך בשידור עסקאות של מלכ"ר בקוד נפרד רלוונטי כאשר מדובר במלכ"ר שאין לו כלל תיק במע"מ אך יש לו עסקאות אקראי שעליהן הוא צריך לדווח. אולם, מאחר שלעוררת יש תיק מע"מ והכנסות עסקיות שעליהן היא מחויבת בדיווח, היא אינה נדרשת לסווג את עסקאות האקראי במקרקעין באופן נפרד, אלא בוחרת לעשות כן מרצונה. לטענת המשיבה, העוררת נדרשת מבחינה עקרונית לדווח על כל פעילותה החייבת במע"מ באותו דיווח, ללא הפרדה ל"סיווגים" שונים.
66. כל זאת באשר לפעילותיה השונות של העוררת והאופן שבו הן מדווחות למע"מ.
67. בפסיקה נקבע כאמור כי גוף מסוים יכול להיות בעל סיווג כפול לעניין חוק מע"מ ולהיחשב כעוסק לעניין פעילות אחת ומלכ"ר לצורך פעילות אחרת, כלומר שלעניין חלק מהפעילויות הוא חייב במע"מ בתור עוסק ולעניין פעילויות אחרות הוא פטור בתור מלכ"ר. אולם, ודאי שלא ניתן להסיק מכך כי אותו גוף יכול להיות בעל אותו סיווג (במקרה זה של עוסק), באופן כפול או משולש, למספר פעילויות שונות שכולן חייבות במע"מ, כפי שמבקשת העוררת.
68. כך, העוררת עצמה מבקשת להיות מוכרת בשני סיווגים שונים של "עוסק": אחד לעניין בתי המלון והשני לעניין פעילות רפואת השיניים. מדובר בשתי פעילויות עסקיות של אותה ישות משפטית, וגם אם הן נעשות במגזרי פעילות שונים, שתיהן מסווגות תחת אותו סיווג של "עוסק", ואין הצדקה עקרונית לפצל ביניהן. פעילות רפואת השיניים של העוררת אמנם מדווחת בפועל תחת תיק מפוצל, אך נראה כי מדובר בפיצול טכני בלבד, שכן מבחינה מהותית מדובר בפעילויות של אותה ישות משפטית ואותו עוסק החייבות במע"מ באותו אופן, כפי שהובהר לעיל.
69. בנוסף לכך, ניתן לראות גם בעסקאות האקראי במקרקעין כפעילות עסקית לעניין חוק מע"מ (כפי שטוענת המשיבה), שכן עסקאות אלו, הגם שהן נעשות ע"י מלכ"ר, חייבות במע"מ כמו עוסק, ועל כן מלכתחילה העוררת נדרשת לדווח עליהן למע"מ. מכאן, שהעוררת מנסה לסווג את שלוש הפעילויות, שעל כולן היא חייבת במע"מ, לשלושה חייבים שונים הנבחנים בנפרד. בעניין זה אנו מקבלים את טענת המשיבה כי מדובר בפיצולים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- מלאכותיים, שמטרתם לחמוק מבחינה מאוחדת של כל הפעילויות החייבות במע"מ, שהיתה מביאה למקדם שלילי ולהיעדר זכאות למענק.
70. בנוסף לכך ניתן לציין כי דיווחיה של העוררת למע"מ ביחס לפעילות בתי המלון ועסקאות האקראי נעשים תחת אותו מספר, ומופיעים באותו דו"ח ESNA, ללא הפרדה, כאמור, כך שגם מבחינה טכנית (ולא רק מהותית) מדובר בדיווחים מאוחדים. אמנם, כל אחת מפעילויות אלו מדווחת בנפרד על ידי העוררת, וניתן לערוך את ההפרדה בין הדיווחים והסכומים באמצעות בירור פרטני ידני, אולם הפרדה זו בשידור הנתונים אינה הכרחית ואינה מתחייבת, הן מבחינה עקרונית והן מבחינה טכנית, שכן שתי הפעילויות חייבות במע"מ באותו אופן.
71. לנוכח האמור לעיל, ספק של ממש לטעמנו אם ניתן לומר כי פעילות בתי המלון של העוררת היא בגדר "חייב במס" נפרד, המצריך בחינה נפרדת לעניין החוק שלפנינו (כאמור בהנחה ד' שלעיל). מאחר שבחינה מאוחדת של כל הפעילויות החייבות במע"מ של העוררת לא התבקשה על ידה והיתה מביאה למקדם שלילי ולהיעדר זכאות, הרי שדי במסקנה זו כדי לקבוע כי העוררת אינה זכאית למענקים, וזאת עוד בטרם נגיע לשאלת החרגתה של העוררת מזכאות בהיותה קופת חולים, שתידון להלן.

האם חריג קופת החולים חל על פעילות בתי המלון של העוררת

72. לטעמנו, גם אם נניח כי פעילות בתי המלון של העוררת היא בגדר חייב במס נפרד הזכאי להגיש בקשה נפרדת למענקים (על אף שאין כאמור מקום להניח כך), הרי שלא ניתן לומר כי יש לבחון חייב במס זה, לצרכי החוק שלפנינו, במנותק מאישיותה המשפטית של העוררת כקופת חולים (כאמור בהנחות ה' ו-ו' לעיל).
73. חריג קופת החולים הקבוע כאמור בסעיף 7 לחוק, לצד חריגים נוספים המופיעים בסעיף, כגון תאגיד בריאות, מוסד ציבורי, מוסד פיננסי, גוף מתוקצב, תאגיד סטטוטורי ועוד (כאמור בסעיף), נוגעים במובהק לאישיות המשפטית של המוחרג, ולא לפעילות כלכלית כזו או אחרת.
74. בעניין זה אנו מקבלים את טענת המשיבה כי הסעיף אינו מחריג רק פעילויות מסוימות של קופת חולים, כגון פעילות המתבצעת במסגרת חוק בריאות ממלכתי, פעילות של מתן שירותי בריאות, פעילות מלכ"רית וכו'. מבחינה לשונית, הסעיף מתייחס לקופת חולים מבלי להוסיף על כך, ומכאן שהוא מחריג כל פעילות וכל חייב במס שהוא קופת חולים, ללא הבחנה בין הפעילויות השונות ואופיין. מכאן, שאין למעשה הצדקה לקבוע כי המחוקק ביקש להחריג מזכאות רק ודווקא את פעילות שירותי הבריאות, במנותק מפעילותיה הנוספות של העוררת כגון בתי המלון ושירותי רפואת השיניים.
75. במילים אחרות, מאחר שגם פעילות בתי המלון נעשית על ידי העוררת ולא על ידי אישיות משפטית שונה ונפרדת (ואף מתנהלת ומדווחת במאוחד עם יתר פעילותיה), ולנוכח ההחרגה בחוק של "קופת חולים" באופן המתייחס כאמור לכל חייב במס שהוא קופת חולים (ולא רק לקופת חולים שהיא מלכ"ר, לדוגמא), אין לומר כי דווקא פעילות שירותי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הבריאות היא "פעילות של קופת חולים", וכי פעילות בתי המלון אינה כזו (כפי שמבקשת העוררת לטעון). מדובר בהבחנה שאינה תואמת את לשון החוק.

76. לפיכך, יש לקבוע כי פעילות בתי המלון של העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" ומזכאות למענק, וזאת אפילו אם היינו מניחים כי מדובר בחייב במס נפרד.

77. די במסקנה זו כשלעצמה, העולה לטעמנו בבירור מלשון הוראת החוק, כדי להביא לדחיית טענותיה של העוררת, כאמור.

תחולתן של תכלית החוק ושל תכלית ההחרגה על פעילות בתי המלון של העוררת

78. אנו מוצאים לנכון להתייחס, למעשה מעבר לצורך, גם לטענות העוררת בדבר תכלית החוק ותכלית חריג קופת החולים, התומכות לעמדתה במסקנה כי היא זכאית למענקים, וכי חריג "קופת חולים" אינו חל בעניינה (כאמור בהנחה ז' שלעיל).

79. בעניין זה יש להבחין בין טענות העוררת הנוגעות לתכלית החוק כולו (תכלית העל), לבין תכליתו של חריג קופת החולים.

80. לעניין תכליתו הכללית של החוק, העוררת טוענת כזכור כי הוא נועד לסייע לעסקים שנפגעו מהקורונה ושאינם מתוקצבים על ידי המדינה, וכי פעילות בתי המלון שלה נפגעה כתוצאה ממגפת הקורונה. כלומר, שתכלית העל של החוק חלה בעניינה.

81. לעומת זאת, העוררת טוענת כי תכלית חריג "קופת החולים" שבחוק אינה חלה על פעילות בתי המלון שלה, שכן מטרת החריג היא לשלול זכאות למענקים בשל תקצוב/בעלות מצד המדינה. בעניין זה מפנה העוררת לדברי ההסבר של החוק, שבהם נכתב: **"לעניין הגדרת 'עוסק' – מוצע להחריג מרשימת מי שעשויים להיות זכאים למענק גופים שמתוקצבים על ידי המדינה, במישרין או בעקיפין, וכן גופים שלממשלה בעלות מלאה או חלקית בהם, וזאת מתוך תפיסה שאלה נשענים בדרך זו או אחרת על המדינה."** ("ה"ח הממשלה 1341, כ"ב בתמוז התש"ף, 14.7.20, עמ' 453).

82. בעניין זה טוענת העוררת כי פעילות בתי המלון שלה אינה מתוקצבת על ידי המדינה, ולפיכך החרגתה אינה עולה בקנה אחד עם תכלית זו. זאת, לנוכח סעיף 20 לחוק בריאות ממלכתי (הקובע את מקורות המימון של שירותי הבריאות), הקובע כי התקבולים המפורטים בו (כלומר התקצוב הציבורי) ישמשו רק את המטרות המנויות בסעיף, הכוללות בעיקרן שירותי בריאות ומחקר רפואי, ולא כל פעילות אחרת, כגון פעילות בתי המלון. העוררת מוסיפה וטוענת, כי פרשנות המשיבה מפלה את בתי המלון שבבעלותה בהשוואה לבתי מלון אחרים, שנפגעו כמוה ממגפת הקורונה, אך לא הוחרגו מהחוק וזכו לקבל מענקים.

83. נקדים ונאמר, כי לא ניתן לבטל לחלוטין את טענות העוררת במישור זה, וכי אכן יש בהן טעם מסוים. יחד עם זאת, הגענו למסקנה כי אין בהן די כדי לשנות את המסקנה שאליה הגענו ולקבוע כי העוררת אינה מוחרגת מהגדרת "עוסק", וזאת מהסיבות הבאות:

84. ראשית יש לומר, לעניין טענת העוררת בנוגע לתכליתו הכללית של החוק, כי מלבד אותה תכלית-על שהיא סיוע לעסקים שנפגעו מהקורונה (שאמנם מתקיימת בעניין פעילות בתי המלון של העוררת), קיימות גם תכליות משנה קונקרטיות יותר, שאחת מהחשובות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שביניהן נוגעת לשיקולי הפשטות והיעילות ביישום החוק וחלוקת המענקים. בעניין זה נקבע: "למארג של תכליות החוק יש להוסיף גם את שיקולי הפשטות היעילות, המהווים אף הם חלק בלתי נפרד ממארג השיקולים שבבסיס הוראות החוק." (ערר 1751/21 אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 13.2.22, פסקה 34, וראו גם עמ"נ (חיפה) 27710-06-121 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל, ניתן ביום 3.1.22, פסקה 45).

85. מאחר שדיווחי העוררת מופיעים כאמור באותו תיק ובאותו דו"ח ESNA כמו יתר נתונים הנוגעים לתחומי פעילותה הנוספים, ישנו כאמור צורך לבצע בדיקה ידנית ופרטנית על מנת לחלץ בנפרד את הנתונים ואת ההכנסות של בתי המלון, ולהסתמך על דיווחים והצהרות של העוררת. ספק לטעמנו אם תוצאה זו עולה בקנה אחד עם שיקולי הפשטות והיעילות שבבסיס החוק, הגם שאין מדובר בנימוק מכריע לצורך העניין שלפנינו.

86. זאת ביחס לתכליתו הכללית של החוק. אולם חשוב מכך הוא הדיון בנוגע לעניין תכליתו של חריג קופת החולים (שהעוררת טוענת כי אינה חלה בעניינה). בנושא זה יש תחילה להדגיש, כי החרגתה של העוררת מהגדרת "עוסק" עולה לטעמנו בצורה מובהקת מהוראתו הברורה של הסעיף, כפי שפורט בהרחבה לעיל, ומכאן שלפרשנות שמציעה העוררת אין למעשה עיגון מינימלי בלשון הסעיף. בנסיבות אלו, אפילו אם נניח כי פרשנות זו תואמת את תכלית החקיקה (וספק כאמור אם ניתן לומר זאת באופן מלא, כפי שיפורט להלן), ממילא לא ניתן לקבלה מאחר שאין לה אחיזה בהוראת החוק. עקרון יסוד זה בדיני הפרשנות נכון כמובן גם בהקשר הספציפי הנוגע לפרשנותן של הוראות בדיני המס, כמו אלו שלפנינו. בעניין זה קבע בית המשפט העליון:

חוק מס כמו כל חוק אחר יש לפרש על פי תכליתו. נקודת המוצא לפרשנות היא לשון החוק, כאשר מבין מגוון האפשרויות הלשוניות על בית המשפט לבחור את הפרשנות המגשימה את תכלית החקיקה. אכן, המשמעות המשפטית תקבע על פי התכלית המונחת ביסוד החקיקה, עם זאת יש לזכור כי "גבול הפרשנות הוא גבול הלשון" (ע"א 1900/96 טלמצ'יו נ' האפוטרופוס הכללי (כבא-כוח היועץ המשפטי לממשלה), פ"ד נג(2) 817, 827 ב (1999)). "כל פרשן חייב להתחשב במגבלות הלשון. המשמעות המשפטית של הלשון, אשר נועדה להגשים את התכלית המונחת ביסודה, חייבת להתיישב עם אחת המשמעויות הלשוניות של הטקסט. אמת, המרכיב הלשוני אינו תנאי מספיק לפרשנות, אך הוא תנאי הכרחי לה" (ע"א 3622/96 חכם נ' קופת חולים "מכבי", פ"ד נב(2) 638, 646-647 (1998)). וכפי שקבע השופט ברק:

"אין השופט רשאי [...] להגשים מטרה שאין לה אחיזה, ולו הקלושה ביותר, בלשון החוק. מלאכת הפירוש אינה מוגבלת אך למלים, אך המלים מגבילות את הפירוש [...]. ייתכן, שיינתן ללשון החוק פירוש מרחיב או פירוש מצמצם, פירוש רגיל או פירוש חריג, אך בדרך כלל יש למצוא נקודת אחיזה ארכימדית למטרה בלשון החוק" (ד"נ 40/80 קניג נ' כהן, פ"ד לו(3) 701, 715 (1982)).

אין ליתן למילות החוק משמעות שאין הן יכולות לשאת. השופט מפרש טקסט שנוצר על ידי המחוקק וגם הגשמת מטרה נעלה ככל שתהיה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מחייבת נקודת אחיזה "ארכימדית" בלשונה של החקיקה. סטייה מעקרון זה יורדת לשורשם של דברים ואינה עולה בקנה אחד עם עקרונות הפרשנות המקובלים:

"מתן משמעות לטקסט החקוק, שהוא אינו יכול לשאתה מבחינה לשונית, נוגד את השיקולים החוקתיים העומדים ביסוד הפרשנות. הוא אינו עולה בקנה אחד עם עקרון שלטון החוק. הוא משבש את המבנה החוקתי והשיטתי. הוא פוגע באמון הציבור בשפיטה" (אהרן ברק פרשנות במשפט כרך שני – פרשנות החקיקה 82 (1993) (להלן: פרשנות החקיקה); כן ראו: בג"ץ 2257/04 סיעת חד"ש – תע"ל נ' יושבת ראש ועדת הבחירות המרכזית לכנסת ה-17, כבוד השופט דליה דורנר, פ"ד נח(6) 685, 704 (2004)).

(ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, 28.5.08, פסקה 26).

87. מעבר לכך ולגוף הטענה, יש לטעמנו ספק אם תכלית החריג אכן אינה מתקיימת בעניינה של העוררת, לכל הפחות באופן חלקי או מסוים. בהקשר זה יש להביא בחשבון כי גם אם פעילות בתי המלון של העוררת אינה זוכה לתקצוב ממשלתי, כלומר שאינה זוכה למימון ציבורי "למעלה", נראה כי ההכנסות והרווחים של בתי המלון עשויים להיות מועברים "למעלה", כלומר לקופת העוררת וליתר פעילותיה. בעניין זה השיב ב"כ המשיבה בהגיונותו לשאלות הוועדה במהלך הדיון שהתקיים בעררים:

רו"ח חבר הוועדה: מה עושה קופ"ח מאוחדת עם הרווח שיש במלון? בשנה רגילה, לא בשנת קורונה.
ב"כ העוררת: משתמשת בו לצרכיה.
רו"ח חבר הוועדה: הכספים האלו עולים למעלה ובהתאם לצורך? או משקיעה בבתי מלון או עסקים אחרים?
ב"כ העוררת: זו פעילות נפרדת.
רו"ח חבר הוועדה: זאת אומרת שכספים מבתי המלון לא עולים למעלה לעמותה?
ב"כ העוררת: לא בהכרח.
רו"ח חבר הוועדה: לא בהכרח, אבל יכולים לעלות למעלה לעמותה?
ב"כ העוררת: לפי מה שאני מכיר אין מניעה שיעלו לעמותה.
רו"ח חבר הוועדה: ז"א הפעילות של בתי המלון נועדה להיות פעילות רווחית ולא פילנתרופית ונועדה לייצר מקור הכנסה נוסף לקופ"ח מאוחדת. האם זה נכון?
ב"כ העוררת: להבנתי כן.
(עמ' 3 לפרוטוקול הדיון מיום 21.6.22).

88. חיזוק לדברים אלו ניתן למצוא בדו"ח הכספי של העוררת, שגם ממנו עולה כי פעילותיה השונות של העוררת, ובכלל זאת פעילות בתי המלון, מובאות כולן בחשבון הכנסותיה ותומכות במצבה הכספי הכללי, בין במישרין ובין בעקיפין, כאמור בפסקאות 59-60 שלעיל.

89. במילים אחרות, גם אם בתי המלון אינם זוכים לתקצוב ציבורי, ככל שישולמו להם מענקי הוצאות קבועות הם עשויים להגיע "למעלה" ולשמש גם את שאר פעילותיה של העוררת, ביחד עם ההכנסות והרווחים הנוספים של העוררת מפעילות בתי המלון. ברי, כי כספי המענקים אינם "צבועים" ולא ניתן להפריד אותם משאר הכספים משעה שהם מועברים לעוסק. יודגש, כי תוצאה זו סותרת אף היא בבירור את טענת העקרונית של העוררת שלפיה קיימת הפרדה מוחלטת והרמטית בין פעילות בתי המלון לבין יתר פעילותיה, ואינה עולה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בקנה אחד עם תכליתו של חריג קופת החולים (וחריגים דומים נוספים בהוראת סעיף 8), שנועדו למנוע את תשלום המענקים לגופים שגם כך מתוקצבים על ידי המדינה ולפיכך נהנים מאיתנות ויציבות כלכלית. מכאן יש לומר, שגם אם בהיבטים מסוימים תכלית החריגה אכן אינה מתקיימת בעניין פעילות בתי המלון, היא כן מתקיימת בהיבטים אחרים. 90. בהמשך לכך יש לדחות גם את טענת העוררת בנוגע לפגיעה בשוויון ולאפליה בינה לבין בתי מלון אחרים, שכמוה נפגעו מהקורונה אך בניגוד אליה זכו למענקי הוצאות קבועות. שלא כמו בתי מלון אחרים העומדים בפני עצמם, בתי המלון של העוררת הם חלק מאישיות משפטית שמרבית פעילותה נעשית בתחומים אחרים שאינם נוגעים לתיירות, ושהחריגה במפורש על ידי המחוקק מהגדרת "עוסק" ומזכאות למענק. כפי שראינו לעיל, מלבד לשון החוק הברורה, קיימות גם הצדקות תכליתיות להחרגת בתי המלון של העוררת במקרה הקונקרטי שלפנינו. לפיכך, היות בתי המלון של העוררת חלק מאישיות משפטית (קופת חולים) שהחריגה במפורש בחוק, היא בגדר משתנה מכריע המצדיק את ההבחנה בינה לבין בתי מלון אחרים.

סיכום ומסקנות

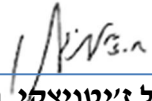
91. לסיכום, ישנו לטעמנו מקום להטיל ספק של ממש בהנחת העוררת כי פעילות בתי המלון שלה היא בגדר פעילות כלכלית עצמאית המהווה חייב נפרד במס. ממילא, גם אם נלך כברת דרך ונניח לטובת העוררת כי כך הדבר, הרי שלא ניתן לבחון פעילות זו בהתעלם מהאישיות המשפטית של העוררת שהיא קופת חולים, המוחרגת במפורש בחוק מזכאות למענק. 92. לעניין השאלה אם ישנה הצדקה להעניק לעוררת את המענקים בהתחשב בתכליות החוק וההחרגה, הרי שקיימים טעמים לכאן ולכאן, אך אפילו אם היינו מניחים כי מבחינה תכליתית ישנה הצדקה מלאה שלא להחריג את פעילות בתי המלון של העוררת מזכאות למענק (הנחה שאינה שלמה, כאמור), ממילא לא מדובר בשיקול שיכול להיות מכריע, בהיעדר אחיזה מינימלית בלשון ההוראה, כאמור. 93. לאור כל האמור לא מצאנו כי יש מקום להתערב בהחלטות המשיבה ובשיקול הדעת שהפעילה בעניין שלפנינו. 94. לפיכך הגענו למסקנה כי יש לדחות את העררים. לנוכח תוצאה זו, ובהתחשב גם באיחורים שחלו בקבלת ההחלטות בהשגות, כל צד יישא בהוצאותיו.

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

ניתנה היום, ל' חשון תשפ"ג, 24/11/2022, בהעדר הצדדים.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים


אריאל זיטניצקי, רו"ח ועו"ד
חבר הוועדה


נדב כנען, עו"ד
יו"ר הוועדה