



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 2827-22

ערר 2828-22

לפני כבוד חברי הוועדה:

ערן עסיס, עו"ד - יו"ר

צבי פרלמוטר, רו"ח - חבר

אקדמון ישראל בע"מ, ח.פ. 514658608
באמצעות רו"ח מיכאל חלין

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

1. העוררת היא חברה קמעונאית העוסקת במכירת ציוד משרדי במוסדות אקדמיים. העוררת מצויה בבעלות משותפת, בשיעורים שווים, של חברת קרביץ ישראל בע"מ ושל חברת אקדמון בע"מ (חברה בבעלות האוניברסיטה העברית). לאורך השנים, הייתה העוררת רשומה באיחוד עוסקים ביחד עם חברת קרביץ.
2. ביום 8.12.2020 פנתה העוררת לרשויות המס על מנת להתפצל מאיחוד העוסקים. בקשה זו אושרה והחל מיום 1.1.2021 העוררת אינה רשומה באיחוד העוסקים.
3. בהמשך, ביקשה העוררת להגיש בקשה למענק הוצאות קבועות, לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק** או **חוק התוכנית לסיוע הכלכלי**), וזאת בנוגע לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020. המשיבה סירבה לבקשתה, כיוון שבשנת 2019, מחזור העסקאות של איחוד העוסקים בכללותו, עלה על 400 מיליון ש"ח, כך שהעוררת אינה עומדת בתנאי הסף שנקבע בסעיף 8(1) לחוק.
4. החלטה זו נדונה בערר 1255-21 **אקדמון ישראל בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 26.8.2021; להלן – **הערר הקודם**). בהחלטה זו נקבע, בתמצית, שהעוררת אינה זכאית למענק, שכן במסגרת ההוראה השוללת את הזכאות מעוסק שמחזור עסקאותיו עולה על 400 מיליון ש"ח, הכוללת בהגדרה את המחזור של איחוד העוסקים בכללותו, שאלת ההשתייכות לאיחוד עוסקים נבחנת במועד תקופת הזכאות; כיוון שהעוררת השתייכה לאיחוד עוסקים באותה העת, ועל רקע שיקולים נוספים שצוינו בהחלטה, נקבע שהעוררת אינה זכאית למענק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

5. במקביל, ניסתה העוררת להגיש בקשות נוספות למענקי הוצאות קבועות, בגין תקופות הזכאות ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021. בניגוד לתקופה שנדונה בערר הקודם, בתקופות אלו העוררת לא השתייכה לאיחוד עוסקים, וביקשה לבסס את זכאותה למענק על החלטה בערר הקודם. יחד עם זאת, גם בתקופות אלו לא התאפשר לעוררת להגיש בקשה והיא "נחסמה" במערכת הממוחשבת. העוררת פנתה למשיבה באמצעות תיבות דואר אלקטרוני שונות וביקשה לדון בבקשתה למענק, ומשלא נענתה ולא התקבלה החלטה בעניינה, הגישה את הערר שבנדון.
6. בתגובה, העירה המשיבה כי פניות העוררת במייל לא אותרו, ואולם הציעה כי תינתן החלטה וכי החלטה זו תהווה החלטה בהשגה, כך שניתן יהיה לערור עליה במישרין.
7. בהמשך, בהתאם להחלטת יו"ר הוועדה, מסרה המשיבה החלטה מנומקת הדוחה את בקשות העוררת למענק בשתי תקופות הזכאות הנדונות – בהחלטה צוטטו מתוך החוק סעיפי ההגדרה הרלוונטיים לעניין, והובהר כי תנאי הזכאות של מחזור שאינו עולה על 400 מיליון ש"ח בשנת 2019, נבחן לפי הרישום של העסק בשנת 2019, קרי לפי המחזור המדווח של האיחוד. המשיבה קבעה במענה לנציגי העוררת כי "**אינכם עומדים בתנאי הזכאות לפיו מחזור העסקאות של האיחוד בשנת 2019 לא יעלה על 400 מיליון ש"ח**", והוסיפה "**לאור לשונו הברורה של החוק, אין רלבנטיות ליציאתכם מאיחוד העוסקים בדיעבד ולשינוי מעמדכם לאחר שהסתיימה שנת המס 2019**".
8. משהוסכם כי יראו בהחלטה זו כהחלטה בהשגה, נסובים העררים שבפנינו על החלטה זו.

טענות הצדדים

9. העוררת הסבירה כי היא חברה הפועלת באופן עצמאי, כישות משפטית נפרדת, וכי ישנה הפרדה בינה ובין חברות אחרות מקבוצת קרביץ מבחינת זהות בעלי המניות (50% מהמניות אינן בבעלות קרביץ). החברה העירה כי היא אמנם דיווחה במסגרת איחוד עוסקים, וזאת על מנת להימנע מהבירוקרטיה הכרוכה בכפל הדיווחים על עסקאות בין חברתיות, אך יצאה מאיחוד העוסקים החל מ-1.1.2021, ויש לראות בה ממועד זה ואילך כעסק נפרד גם לעניין הזכאות למענקים.
10. העוררת ביקשה לסמוך את טענותיה על החלטה בערר הקודם, עליהם נעמוד בהרחבה להלן.
11. בנוסף, העוררת ציינה כי החוק נועד לסייע לעסקים שנפגעו בשל מגפת הקורונה ונשאו בהוצאות קבועות, ועמדה על כך שרשת החנויות שלה נפגעה משמעותית: נוכח הפסקת הלימודים באוניברסיטאות, מחזור ההכנסות שלה בשנת 2020 ירד ב-70% בהשוואה לשנת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

2019. העוררת טענה כי בהתאם לגישת הפרשנות התכליתית הנהוגה במשפט הישראלי ובדיני המס בפרט, יש לפרש את החוק לטובת הנישום.
12. העוררת הזכירה את הביקורת שצוינה בדו"ח מבקר המדינה בנוגע לחישוב תקרת הזכאות בעניין איחוד עוסקים, כבענייננו; מבקר המדינה העיר כי עסק הרשום באיחוד עוסקים נושא לעיתים בהוצאות קבועות בנפרד מיתר החברות בקבוצה, אך אינו זכאי למענק בגלל שתקרת הזכאות מחושבת לכל האיחוד, והמליץ לתקן את החלטת הממשלה בהקשר זה ולבחון כל עסק בנפרד.
13. העוררת הוסיפה וטענה כי פעילותה העסקית מבודדת מהפעילות של יתר החברות בקבוצה, ואינה טבועה בהן, לאור המיקום הנפרד של החנויות בקמפוסים השונים, ולאור תמהיל המוצרים השונה. עוד נטען כי יש להתייחס אליה בנפרד לאור הפגיעה המיוחדת בחנויות הפועלות בקמפוסים בתקופת הקורונה. בהקשר זה, הפנתה העוררת להחלטת ועדת הערר בעניין מס רכוש וקרן פיצויים, וי"ע 8/08 טיבולי רהיטי איכות נ' מנהל מס רכוש (ניתנה ביום 28.4.2009), ובה התקבלה הטענה שיש לבחון בנפרד את הסניפים השונים של העסק.
14. בכתב התשובה, טענה המשיבה כי כאשר עסקינן בחברות הרשומות ביחד באיחוד עוסקים, לשון החוק קובעת במפורש כי מחזור העסקאות רלוונטי לשנת 2019, כאשר לצורך חישוב תקרת הזכאות המחזור הוא מחזור העסקאות של האיחוד (זאת להבדיל מחישוב מקדם ההוצאות הקבועות, שם צוין כי החישוב מתייחס לעסקאות של כל חברה בנפרד).
15. המשיבה עמדה על שלוש האפשרויות הפרשניות שנסקרו בהחלטה בערר הקודם, וציינה כי היא מצדדת בפרשנות לפיה תקרת הזכאות נבחנת בשנת 2019, כפי שעולה גם מפתיח ההגדרה. המשיבה ציינה כי היא אינה מסכימה עם קביעת הוועדה בערר הקודם, ולפיה המועד הרלוונטי לשאלת הצטרפות לאיחוד הוא מועד תקופת הזכאות, ואולם מאחר והתוצאה האופרטיבית הייתה דחיית הערר, ממילא לא הייתה למשיבה כל אפשרות לערער על החלטה זו, ומכאן גם שהיא אינה מהווה מעשה בית דין.
16. המשיבה הדגישה כי ההגדרה הרלוונטית היא "מחזור העסקאות בשנת 2019", וכל רכיבי ההגדרה מתייחסים לשנת 2019. המשיבה הסתייגה מקביעת הוועדה שישן שלוש אפשרויות פרשניות, וטענה שיתר הפרשנויות מחוסרות כל עיגון לשוני (תוך הפניה לפסיקה לעניין ההכרח בעיגון לשוני במלאכת הפרשנות). לעמדת המשיבה, בטרם תיבחן תכלית החקיקה, יש לבחון האם קיים עיגון לשוני לפרשנות, ובמקרה זה לשון החוק הינה ברורה וחד משמעית.
17. לטענת המשיבה, קבלת טענות העוררת תהווה הפליה לעומת עוסקים אחרים שגם הם לא היו זכאים למענק בשל היותם חלק מאיחוד עוסקים. המשיבה העירה כי דחתה פניות רבות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

של עסקים שביקשו בחינה שלא על בסיס הכנסות האיחוד – ונדחו, וכן ציינה כי טענות דומות הועלו בהליך החקיקה אך המחוקק הותיר את ההוראה על כנה.

18. המשיבה הוסיפה כי בערר הקודם, ציינה הוועדה שלא נמצא אצל העוררת כל תמריץ או נימוק לצאת מאיחוד העוסקים – שכן הקשר בין החברות נותר כפי שהיה – כלומר, היציאה מאיחוד העוסקים נעשתה רק כדי ליצור זכאות למענקים יש מאין. המשיבה העירה כי הכרה בזכאות בנסיבות כאלה תרוקן את הסעיף מתוכן, שכן אז כל חבר באיחוד העוסקים יכול לפנות בדיעבד ולצאת מאיחוד העוסקים. המשיבה הדגישה כי ועדת הערר קבעה כממצא פוזיטיבי שכך אכן אירע בענייננו.

19. המשיבה הדגישה כי היא אינה נדרשת לתכלית החקיקה, שכן לשון החוק היא קטגורית, ומכוח החוק נפסלו עסקים בעלי מחזור הכנסות גבוה, גם אם נפגעו באופן משמעותי מההגבלות בתקופת הקורונה (כגון בתי הקולנוע). עוד הוסיפה המשיבה כי תקיפת ההוראה בדבר תקרת הזכאות למענק ברף הכנסות של 400 מיליון ש"ח מקומה בבג"ץ, וכי עתירה כזו אכן הוגשה לבית המשפט העליון ונדחתה על הסף (בג"ץ 5984/20 המון ווליום בע"מ נ' מדינת ישראל, ניתן ביום 3.11.2020).

דיון והכרעה

20. לאחר שעיינו בכתבי הטענות ובמסמכים שהוגשו, באנו לכלל למסקנה כי ניתן לדון בערר על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב, ומצאנו שאין בכך בכדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים. השאלה העומדת לדיון היא שאלה משפטית, הנסובה באופן ממוקד על לשון החוק, ואיננו סבורים כי בשאלה כגון זו יש הכרח לקיים דיון בעל פה, שעה שטענות הצדדים הובהרו די הצורך בכתב.

21. נקדים ונאמר כי בהמשך להחלטה בערר הקודם, אנו סבורים שיש לקבל את העררים שבנדון. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.

תנאי לזכאות – מחזור מקסימלי

22. נקודת המוצא היא כי המענקים לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות של נגיף הקורונה. הזכאים למענקים הם עסקים שחלה ירידה בהכנסותיהם בתקופה זו חודשית נתונה, בהשוואה לנתוני שנת הבסיס – שנת 2019. עם זאת, הזכאות למענק הוגבלה כך שהיא לא תינתן לעסקים גדולים במיוחד – נקבע בחוק המענק יינתן רק לעסק ש"מחזור עסקאותיו בשנת 2019... אינו עולה על 400 מיליון שקלים חדשים".



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

23. הגבלה זו לא הוסברה בדברי ההסבר להצעת החוק, ואולם היא נדונה בבית המשפט העליון במסגרת מקבילה. בבג"ץ 5984/20 המון ווליום בע"מ נ' ממשלת ישראל (ניתן ביום 3.11.2020; להלן – בג"ץ המון ווליום) נדונה עתירה שכוונה למגבלת המחזור המקסימלי, במסגרת אותו מענק – מענק הוצאות קבועות – אשר נקבע באותה עת במסגרת החלטת ממשלה, לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 (המחזור המקסימלי לפי החלטת הממשלה עמד על 20 מיליון ש"ח); בפסק הדין הוסבר כי מבחן המחזור המקסימלי נועד להוות מדד לכושר השרידות של העסק ולאיתנותו הפיננסית. נקבע כי גם אם יש בכך ממד של שרירותיות, אין מניעה להסתמך על מחזור העסקאות כאמת מידה מכרעת לקביעת הזכאות למענק – שכן היא מבטאת שונות רלוונטית, ובה בעת היא פשוטה וברורה, כך שהיא משרתת את תכלית המענק – מתן סיוע יעיל ומהיר "בהתאם לאפשרויות התפעוליות ולמנגנונים הקיימים".

מחזור מקסימלי – עסק המשתייך לאיחוד עוסקים

24. כאמור, מחזור העסקאות השנתי הרלוונטי לבחינת תנאי המחזור המקסימלי, הוא מחזור העסקאות לשנת 2019. מפאת חשיבות העניין נביא את ההגדרה הרלוונטית הקבועה בסעיף 7 לחוק כלשונה:

"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) – [...]

(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.

25. נזכיר כי סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף התשליו-1975 מתייחס לאפשרות הרישום של מספר עוסקים כעוסק אחד לצרכי מע"מ – רישום המכונה "איחוד עוסקים". בהתאם לתקנה 10(ב) לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשליו-1976, ניתן לרשום עוסקים במסגרת איחוד עוסקים אם הם מנהלים את פנקסי חשבונותיהם במשותף והן מהוות שותפות, או אם מדובר בחברה בת ובחברה אם, או בחברות אחיות (וראו בהרחבה ערר 1543-21 אלקטרוטרים תעשיות חשמל ומתכת בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 1.5.2022, לעניין ההבדלים בין איחוד עוסקים ובין שותפות בלתי רשומה).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

26. חשוב להדגיש כי הרישום כאיחוד עוסקים מוביל לתוצאות שונות בהקשרים שונים של החוק. כפי שצוין לעיל, הגדרת "מחזור עסקאות בשנת 2019" כוללת במקרה של איחוד עוסקים את מחזור העסקאות המשותף של האיחוד בכללותו, ואולם עיון בהגדרה זו בלבד עלול להיות מטעה. לעניין חישוב ירידת המחזורים, נבחן מחזור העסקאות של העוסק עצמו, בנפרד מנתוני איחוד העוסקים (ראו הוראת סעיף 8(2)(א), שאינה מפנה להגדרת "מחזור עסקאות בשנת 2019" אלא להגדרת "מחזור עסקאות", שמתייחסת למחזור העסקאות של העוסק בלבד); גם בהגדרת "מקדם ההוצאות הקבועות", המתייחסת למחזור העסקאות בשנת 2019, הוקדשה פסקה ספציפית לחישוב שיש לערוך באיחוד עוסקים, והובהר כי יובאו בחשבון הנתונים המדווחים של העוסק בלבד ("...והכל אילולא היה העוסק רשום כעוסק אחד עם עוסק אחר"). ניכר כי ניסוח החוק בהקשר של איחוד העוסקים הוא מעט מסורבל ואף עלול להטעות (וכבר נתקלנו בעבר במקרים שבהם הפערים בהגדרות השונות הובילו לאי הבנה). מכל מקום הנפקות היחידה של ההגדרה הכוללת את הכנסות האיחוד בכללותו במסגרת הגדרת "מחזור עסקאות בשנת 2019", היא בהוראת סעיף 8(1), המתייחסת למחזור העסקאות המקסימלי, והיא הרלוונטית לענייננו.

27. פסקה (2) להגדרה שצוטטה לעיל, מורה אפוא כי באיחוד עוסקים, תנאי המחזור המקסימלי נבחן על פי המחזור של איחוד העוסקים בכללותו. התניה ספציפית זו לא הוסברה בדברי ההסבר לחוק; כפי שהוסבר לעיל, חישוב המענק בפועל אינו נעשה על בסיס מאוחד, וניתן לשער כי הקביעה שדווקא המחזור המקסימלי יבחן על בסיס מאוחד, נובעת מן ההנחה שבאיחוד עוסקים ישנו קשר בין החברות. עסקים שמחזורם עולה על 400 מיליון ש"ח נהנים, מנקודת מבטו של המחוקק, מאיתנות פיננסית ומכוסה הישרדות מספק, ומשמעות ההוראה היא כי בחברות קשורות יש לזקוף לטובת החברות בקבוצה את האיתנות הפיננסית של הקבוצה בכללותה. גם אם מחזור ההכנסות של החברה אינו עולה על 400 מיליון ש"ח, העובדה שהיא קשורה לחברות נוספות שהמחזור שלהן יחד עולה על הרף, מעניקה לה, בראייתו של המחוקק, את הגב הפיננסי הנדרש.

28. לטעמנו, בדומה לפסיקה בבג"ץ המון ווליום, ניתן לומר כי גם בהקשר זה ישנה מידה מסוימת של שרירותיות. ייתכן שישנם איחודי עוסקים שהכנסותיהם עולות על 400 מיליון ובכל זאת כושר השרידות שלהם אינו גבוה, וייתכן שישנם עסקים שמשתייכים מבחינה טכנית לאיחוד עוסקים, אך מסיבות כאלו ואחרות הם אינם נהנים מגיבוי פיננסי או שכוסה השרידות שלהם אינו שונה משל עסק קטן או בינוני אחר. כך או כך, אמת המידה אינה מהותית אלא טכנית; אין כל מקום או צורך לבדוק מהו כושר השרידות של העסק או מהי מידת איתנותו הפיננסית, ובאותו אופן, אין צורך לבדוק את טיב הקשר בין העוסק ובין יתר העוסקים הרשומים באיחוד העוסקים. המחוקק קבע רף מספרי ומבחן טכני של השתייכות לאיחוד עוסקים – הא ותו לא. גם אם הכלל הוא פשטני ואף גלומה בו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שרירותיות מסוימת, זוהי טכניקה הכרחית על מנת להוציא אל הפועל את החוק בהתאם לתכליתו – מתן המענק לעסקים שנפגעו באופן מהיר ויעיל.

מחזור מקסימלי – מועד ההשתייכות לאיחוד עוסקים

29. על רקע זה נבקש להידרש לשאלה המרכזית נשוא דיונונו – כיצד יש להתייחס לחברה שהשתייכה לאיחוד עוסקים בשנת 2019, ואולם בשלב מאוחר יותר התנתקה מאיחוד העוסקים.

30. המשיבה טענה כי לשון החוק בהקשר זה היא פשוטה וחד משמעית – החוק מגדיר את הביטוי "מחזור עסקאות בשנת 2019", ומכאן שכל חלקי ההגדרה מתייחסים לשנת 2019. אולם עם כל הכבוד וההערכה, לא מצאנו להנחה זו בסיס בלשון החוק.

31. ראשית, נזכיר כי הגדרה זו נסמכת על הגדרה קודמת – הביטוי "מחזור עסקאות" הוגדר בפיסקה הקודמת בסעיף ההגדרות, תוך הבחנה בין מוסד ציבורי זכאי, שמחזור העסקאות מוגדר בהתאם לפקודת מס הכנסה, לבין עוסקים אחרים, שבהם הגדרת מחזור העסקאות היא לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (בנטרול מרכיבים מסוימים). ההגדרה נועדה אפוא להקנות משמעות מיוחדת לביטוי זה, כשהוא מתייחס לשנת 2019.

32. מבחינה תחבירית, ההגדרה בנויה משני חלקים: חלק כללי ומקרים חריגים. החלק הראשון של ההגדרה הוא הכלל הבא: "מחזור עסקאות בשנת 2019" - מחזור עסקאות כפי שדווח לרשות המסים בישראל על פי דין לגבי שנת 2019". חלק זה של ההגדרה אינו מעורר שאלות פרשניות מיוחדות – המחזור בשנת 2019 הוא כפי שדווח לגבי אותה שנה (בין אם מדובר בדיווח למע"מ, כפי שמתקיים אצל עסקים, ובין אם מדובר בדיווח למס הכנסה, כפי שמתקיים אצל מוסדות ציבור זכאים).

33. החלק הבא של ההגדרה הוא הרלוונטי לענייננו: "ולעניין כל אחד מאלה, מחזור העסקאות כמפורט לצדו...". הטכניקה התחבירית היא אופיינית לדברי חקיקה ולסעיפי הגדרות משפטיות – באותם מקרים מיוחדים שמפורטים ברשימה ("כל אחד מאלה"), ישנה תוספת משמעות ייחודית ל"מחזור העסקאות". המקרה הראשון הוא המקרה של עוסק שפעילותו החלה במהלך שנת 2019, ולגביו נקבעו הפעולות החישוביות הנדרשות כדי להתאים את התחשיב לחישוב השנתי; והמקרה השני הוא לגבי עוסק הרשום כשותפות או כאיחוד עוסקים – ובו צוין שיש לבחון את המחזור המאוחר של השותפות או האיחוד.

34. אין לטעות במשמעות הדברים. הגם שמדובר בטכניקה תחבירית-משפטית מורכבת, היא בנויה ממשפט אחד ארוך, שאמנם נקטע על ידי רשימה אך היא מהווה חלק ממנו. במסגרת המשפט הזה, באותם מקרים חריגים שצוינו ברשימה, ניתן להחליף את הביטוי "מחזור



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עסקאות" בפסוקית הארוכה שהובאה לגביהם. לצורך העניין שלפנינו, מבחינה לוגית ולשונית, ההגדרה היא שוות ערך להגדרה הבאה 'מחזור עסקאות בשנת 2019', לעניין עוסק הרשום כשותפות לפי חוק מס ערך מוסף או עוסק הרשום כעוסק אחד עם עוסק אחר לפי סעיף 56 לחוק האמור - מחזור העסקאות המאוחד של השותפות או של העוסקים הרשומים יחד, לפי העניין, כפי שדווח לרשות המסים בישראל על פי דין לגבי שנת 2019.

35. הדברים עשויים אולי להיראות טריוויאליים, אך נזקקנו לעיון לשוני זה כדי להבהיר את הקושי בעמדה פרשנית שהציגה המשיבה. מבחינה לשונית, התפקיד של תיאור הזמן "שנת 2019" בגוף ההגדרה לא השתנה – ההגדרה קובעת כי מחזור עסקאות בשנת 2019 הוא מה שדווח על פי דין לגבי שנת 2019. גם באיחוד עוסקים, מחזור שנת 2019 המחזור שאיחוד העוסקים דיווח בשנת 2019. לטענה כאילו הביטוי "שנת 2019" חל על כל מרכיבי ההגדרה ומסייג אותם – אין כל בסיס. בגוף ההגדרה, הביטוי שנת 2019 מתייחס רק לתקופת הדיווח.

36. נראה כי המחוקק לא התייחס במפורש לשאלה באיזה מועד נבדק קיומו או רישומו של איחוד העוסקים, והוא הניח את קיומו של העוסק כחבר באיחוד עוסקים כנתון סטטי. אם בכל זאת נחפש תשובה לשונית לשאלה זו, היא מצויה בלשון ההווה שנוקט בה המחוקק: ההגדרה מיוחדת "לעניין עוסק... **הרשום** כעוסק אחד עם עוסק אחר". אילו רצה המחוקק לקבוע – באופן מפורש ושאינו משתמע לשני פנים כעמדת המשיבה – שמועד הרישום הרלוונטי הוא בשנת 2019, הניסוח המתאים יותר היה "עוסק שהיה רשום כעוסק אחד...", או אפילו "עוסק שהיה רשום ביום 31.12.2019 כעוסק אחד". ניתוח לשוני אפוא, מוביל למסקנה שהבחינה אם מדובר בעוסק הרשום באיחוד עוסקים וחלה עליו המגבלה בהתאם לאיחוד כולו – צריכה להיעשות ביחס לנתוני ההווה ולא ביחס לנתוני העבר.

37. בהקשר זה, יכולה לעלות שאלה מהו ה"הווה" שאילו מתייחסת ההגדרה – האם מדובר על מועד הגשת הבקשה או מועד בדיקתה? או שמא מדובר על מועד תקופת הזכאות? בערר הקודם ראתה ועדת הערר לנכון לקבוע כי המועד הרלוונטי הוא מועד תקופת הזכאות. פרשנות זו ראויה לטעמנו, שכן יש בה כדי לצמצם את האפשרות לנצל לרעה את הוראות החוק. מכל מקום בנסיבות שלפנינו, לא ראינו צורך לקבוע מסמרות בכך – שכן העוררת אינה נכנסת לגדר הסייג של המחזור המקסימלי, בין אם המועד הרלוונטי הוא בתקופת הזכאות ובין אם המועד הוא מועד מאוחר יותר. במקרים חריגים אלו שבהם העוררת שינתה את מעמדה לאחר שנת 2019, ההוראה הקובעת שהמחזור שייבחן הוא המחזור המאוחד – אינה חלה, ויש לבחון את מחזור העסקאות של העוררת עצמה בשנת 2019, במנותק מאיחוד העוסקים.

38. חשוב להדגיש כי המסקנה האמורה מתיישבת עם ההוראות שנקבעו בחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(הוראת שעה), תשפ"ב-2022 (להלן – חוק מענק האומיקרון). חוק מענק האומיקרון בנוי במתכונת דומה מאוד לחוק התוכנית הכלכלית, עד כדי זהות כמעט מוחלטת במתכונת הכללית של סעיפי החוק, לרבות ההגדרות. עם זאת, בניסוח ההגדרות נתן המחוקק את דעתו לסרבול שעליו עמדנו לעיל בקשר לאיחוד עוסקים; למרות הדמיון הרב בין הוראות החוק שלפנינו לבין חוק מענק האומיקרון, בחוק האחרון בוטלה הגדרת "מחזור העסקאות בשנת 2019", ויחד עימה נפתר גם הסרבול שנוצר בהגדרות שעליהן עמדנו לעיל.

39. תחת זאת, תנאי הזכאות המגביל את המענק לפי מחזור מינימלי ומקסימלי נקבע בחוק האומיקרון בנוסח הבא:

"מחזור עסקאותיו בשנת הבסיס עולה על 18 אלף שקלים חדשים ואינו עולה על 80 מיליון שקלים חדשים, **ואם הוא עוסק הרשום בתקופת הזכאות כעוסק אחד עם עוסק אחר** לפי סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף ומחזור עסקאותיו הוא בגדר הסכומים האמורים – מחזור העסקאות המאוחד של העוסקים הרשומים יחד אינו עולה על 150 מיליון שקלים חדשים" (סעיף 2(1) לחוק; ההדגשות נוספו).

40. עניינו הרואות כי בהקשר דומה מאוד, שילב המחוקק את הסייג הרלוונטי לעניין איחודי עוסקים בגוף ההוראה שקובעת את תנאי המחזור המקסימלי, ואף קבע במפורש כי המועד הקובע לעניין הרישום כאיחוד עוסקים הינו תקופת הזכאות – ממש כפי שקבעה הוועדה בערר הקודם.

41. מובן כי יש לנקוט זהירות בהשוואה בין ההסדרים השונים, בדגש על סוגיה זו. כפי שניתן לראות, בחוק מענק האומיקרון הנחת היסוד לגבי האיתנות הפיננסית של איחוד עוסקים השתנתה, ונקבע רף שונה למחזור המקסימלי של עסקים באיחוד עוסקים. אולם ללא קשר לשינוי זה, נראה כי המחוקק פתר גם את הדילמה הלשונית נשוא דיוננו. ההכרעה הניסוחית של המחוקק תומכת אפוא בבירור בהחלטה בערר הקודם, ויש בה כדי לחזק גם את מסקנתנו לעיל.

מאפייני העוררת

42. נעיר כי לא ראינו לנכון להידרש להערות המשיבה בנוגע למאפייניה הספציפיים של העוררת. בערר הקודם ועדת הערר אכן קבעה כי לא חל שינוי במאפייניה של העוררת או בהצדקה לכלול אותה כחלק מאיחוד העוסקים, וייתכן מאוד שהמניע לשינוי נעוץ ברצון לקבל את המענק. כפי שהדגשנו בפתח הדברים, אמת המידה היא מספרית וטכנית, ואיננו יכולים להידרש לשאלת המהות של כושר השרידות של כל עסק ועסק בנפרד. כמו כל כלל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טכני, הוא עשוי לחולל "טעויות" במובן המהותי – ייתכן שעסקים בעלי כושר שרידות גבוה יהיו זכאים למענק וייתכן שעסקים בעלי כושר שרידות נמוך יימצא כבלתי זכאים.

43. במקרה הספציפי של העוררת, שמצויה בבעלות של 50% בלבד יחד עם חברת האם, ישנה אפשרות שהרישום כאיחוד עוסקים נועד רק לצמצם את הבירוקרטיה לנוכח העסקאות הפנימיות הרבות בין החברות, והוא אינו מעיד על קשרים פיננסיים עמוקים יותר. כך לפחות טוענת העוררת. כפי שציינה ועדת הערר בערר הקודם, ראיית איחוד העוסקים כגוף עסקי אחד ממילא אינה חפה מספקות (ראו סעיף 35 להחלטה בערר הקודם וההפניה שם) וכך עולה גם מההסדר המיוחד שנקבע בחוק מענק האומיקרון. לא מן הנמנע אפוא שאכן מדובר בעסק בעל כושר שרידות נמוך, שרק בשל בעיה טכנית מצא את עצמו מוחרג מהזכאות למענק – ולאחר מכן פעל באופן מכוון וכדין על מנת להסיר את המכשול הטכני. האם בנסיבות אלה יש צורך להקפיד להותיר את העוסק במצבו הקודם ולמנוע ממנו את הזכאות למענק? לטעמנו התשובה לכך היא שלילית.

44. בה במידה, לא ניתן לומר שמדובר בהפליה לעומת עסקים אחרים. עסקים נוספים יכולים היו לפעול באופן שבו פעלה העוררת (וייתכן שלא פעלו באופן הזה כיוון שאכן היה היגיון פנימי בראייתם כחלק מקבוצה מאוחדת, בשונה אולי מהעוררת).

45. אין לנו מידע מהימן על איתנותה הפיננסית של העוררת, או על השאלה האם חברת האם נותנת לה גב פיננסי. מדובר בשאלה תיאורטית, שספק אם יש דרך לברר אותה בכלים העומדים לרשותנו. בהיעדר אפשרות לבחון את העסק באופן מהותי, איננו מקבלים את הטענות אודות מאפייניה הספציפיים של העוררת או הטקטיקה שבה היא נקטה. מבחן המחזור המקסימלי הוא מבחן סף טכני, ואיננו רואים צורך "לסבך" אותו ולהתייחס לשיקולים פרטניים כגון אלו. כשם שלא נדרשו לטענות העוררת בנוגע לתכלית החוק ובנוגע לפגיעה הספציפית שהיא חוותה כתוצאה ממגפת הקורונה, כך איננו נדרשים גם להערות המשיבה בהקשר זה.

סיכום ומסקנות

46. מכל הטעמים שפורטו לעיל, החלטנו לקבל את העררים במלואם. העוררת תהא זכאית למלוא המענקים בהתאם לבקשה שהוגשה על ידה. למען הסדר הטוב, נעיר כי נתוני ההכנסות של העוררת נמסרו לתיק הערר לבקשתנו, בנפרד מהנתונים שדווחו במסגרת איחוד העוסקים, ומצאנו כי הם זהים לנתונים שצוינו בבקשותיה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

47. המשיבה מתבקשת לבצע בהקדם האפשרי את הצעדים הטכניים הנדרשים על מנת שבקשות המענק שהגישה העוררת יירשמו במערכת הממוחשבת, כך שהמענקים ישולמו בתוך 30 ימים ממועד מתן החלטה זו. חזקה על העוררת שתפעל באופן מידי ככל שנדרשת פעולה טכנית נוספת מצידה להשלמת תשלום המענקים.

48. נוכח העובדה שמדובר בשאלה תקדימית שטרם נדונה בוועדת הערר באופן הזה, ועל רקע האפשרות שייתכן שהעוררת יצאה מאיחוד העוסקים דווקא על מנת לקבל את המענק – איננו עושים צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.

ניתנה היום, ט' שבט תשפ"ג, 31/01/2023, בהעדר הצדדים.

2828-22, 2827-22

צבי פרלמוטר, רו"ח

נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד

יו"ר הועדה