



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

ערר 1506-23  
ערר 1507-23  
(ערר קורונה)

לפני כבוד חברי הוועדה:  
ליאת קציר-מרגלית, עו"ד - יו"ר  
ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

העוררת: **אלדר שיווק פרויקטים (2000) בע"מ, מס' 512963976**  
ע"י עו"ד אייל יעקובי

#### 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](mailto:corona.ararim@taxes.gov.il)

#### החלטה

כיצד יש לבחון זכאות למענק הוצאות קבועות של עוסק הרשום בשותפות לא רשומה; בהתאם לנתוניו הפרטניים של העוסק, או בהתאם לנתונים המאוחדים של השותפות? זו הסוגייה המרכזית העומדת בבסיס העררים שלפנינו.

#### **רקע עובדתי והליכים קודמים**

1. העוררת היא חברה בע"מ העוסקת במתן שירותי שיווק למכירת ורכישת דירות למגורים בישראל. נכון למועד הגשת העררים, העוררת מדווחת למע"מ במסגרת איחוד עוסקים (על כך יורחב בהמשך) יחד עם חברה אחות של העוררת, חברת אלדר השקעות (א.ל.ה) בע"מ (להלן – **חברת אלדר השקעות**) וחברה נוספת.
2. העוררת הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **חוק התכנית לסיוע כלכלי**), עבור תקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020 ונובמבר-דצמבר 2020.
3. בקשות העוררת למענקים נדחו על ידי המשיבה בשל סיווגה כ"שותפות" במע"מ באופן שאינו מזכה במענקים. בעקבות הדחיה, הגישו מייצגי העוררת בקשה למע"מ לתיקון הסיווג השגוי לטענתם, לאיחוד עוסקים; ביום 24.11.2020 שונה סיווגה של העוררת במע"מ לאיחוד עוסקים, כמבוקש. במקביל, ביום 21.11.2020 הגישה העוררת השגה על החלטת המשיבה בקשר עם תקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020. בהמשך, הגישה העוררת השגה על החלטת המשיבה בקשר עם תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

4. ביום 20.6.2021 דחתה המשיבה את השגת העוררת לתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020. בהחלטה בהשגה נקבע:

"הנך עוסק במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידך או שבשנת המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתך סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה מעל שנה. מבדיקה אשר נערכה מול מיסוי מקרקעין נמצא כי ביום 19/3/2019 החברה מכרה נכס אשר מוגדר כמלאי עסקי ע"ס 3,956,926 ₪ ללקוח בשם א.נ.י ייעוץ 514231521. ראה גם ביאור 7.ב.5 לדוחות הכספיים. לאור האמור הוחלט לדחות את השגתך".

5. ביום 10.10.2021 דחתה המשיבה את השגת העוררת לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020. בהחלטה בהשגה נקבע:

"מהשוואת מחזור הבסיס מול מחזור הזכאות של השותפות לא התגלתה ירידה בהכנסות העולה על השיעור הקבוע בחוק. השותפות טוענת כי היתה רשומה כאיחוד עוסקים בתקופה עבודה הוגשה הבקשה – מדובר בדברים לא נכונים בכלל. הבקשה הוגשה עבור התקופה 09+10/20 והשינוי משותפות לאיחוד עוסקים התבצע רק ב-24/11/2020 – ולא התבצע רטרואקטיבית מה-01/01/2019. כמו כן מבדיקה אשר נערכה מול מיסוי מקרקעין נמצא כי נמכר נכס אשר מוגדר כמלאי עסקי ללקוח ח.פ 514231521 – ראה ביאור 5.ב.ד לדוחות הכספיים. לאור האמור הוחלט לדחות את השגתך".

6. כנגד החלטות אלו הגישה העוררת עררים שמספרם 21-1539, 21-2137 (להלן – העררים הקודמים). ועדת הערר דחתה את העררים הקודמים בהחלטה סופית מיום 20.3.2022 (ערר 21-1539 אלדר שיווק פרויקטים 2000 בע"מ נ' רשות המיסים; פורסם בנבו, 20.3.2022) (להלן – עניין אלדר). בהחלטה קבעה הוועדה כי בתקופות הזכאות ובתקופות הבסיס נשוא העררים היתה העוררת רשומה כשותפות ולכן יש לבחון את מחזורי עסקאותיה בהתאם לדיווחי השותפות במע"מ, אשר אינם מזכים אותה במענקים (ראו עניין אלדר, פסקה 28).

ביום 15.5.2022 הגישה העוררת ערעור לבית המשפט המחוזי על החלטת ועדת הערר (עמ"נ 30237-05-22 אלדר שיווק פרויקטים (2000) בע"מ נ' רשות המיסים). ביום 27.3.2023 ניתן פסק דין בערעור, במסגרתו הורה בית המשפט המחוזי להחזיר את ההליך לדיון מחדש בפני ועדת הערר, זאת לאור פסיקה חדשה שהתקבלה, הכוללת את החלטת ועדת הערר בערר 21-1543 אלקטרוטום תעשיות חשמל ומתכת בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 1.5.2022) (להלן – עניין אלקטרוטום) ואת פסק דינו של בית המשפט העליון בבר"מ 7502/22 רשות המיסים נ' פודולסקי (פורסם בנבו, 22.01.2023) (להלן – עניין פודולסקי). בית המשפט המחוזי קבע כי במסגרת הליך הערר תהא העוררת רשאית להביא בפני ועדת הערר את מכלול טענותיה, וכן להציג ראיות, ככל שהן נוגעות לטענות העולות מהפסיקה החדשה.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

7. בהמשך לכך ולבקשת הצדדים, אישרה וועדת הערר הסדר דיוני לפיו החלטת הוועדה בעררים שבנדון לגבי סוגיית החרגת העוררת מהגדרת "עוסק" בחוק ולגבי אופן חישוב המחזורים לצורך בדיקת זכאות העוררת למענקים, תחייב את הצדדים גם בגדרי ערר נוסף שהגישה העוררת בקשר עם תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 (ערר 22-2431), התלוי ועומד בפני הוועדה (יצוין כי בערר זה נדונה גם סוגיית הקשר הסיבתי).

8. בהמשך לפסק הדין של בית המשפט המחוזי ולאישור ההסדר הדיוני הוגשו העררים דנן.

9. לצורך הבהרת הרקע העובדתי לעררים שלפנינו ובטרם נפנה לפרוש את טענות הצדדים, נפרט בקצרה את השתלשלות סיווגה של העוררת במע"מ.

העוררת רשומה כ"עוסק" במע"מ מאז שנת 2000. בשנת 2011 הגישה העוררת, יחד עם חברות נוספות, בקשה לרישום במע"מ כשותפות לא רשומה (יצוין כי העוררת סברה שביקשה להירשם כאיחוד עוסקים, אולם במסגרת ניהול העררים הקודמים איתרה המשיבה את טופס הרישום המקורי משנת 2011 והתברר כי בטופס סומנה אפשרות הרישום כ"שותפות לא רשומה").

בחודש ינואר 2016 הגישה למע"מ **חברת אלדר השקעות** בקשה להצטרף לאיחוד עוסקים של אלדר שיווק פרויקטים (2000) בע"מ (עוסק מאוחד מס' 558062097), וצירפה טופס רישום (טופס 821) בו ציינה כי היא מבקשת להירשם במסגרת איחוד עוסקים, וכן טופס שכותרתו "הודעה על הקמה/הצטרפות לאיחוד עוסקים לצרכי דיווח", במסגרתו צוינו פרטי כלל החברות באיחוד, בכללן העוררת וחברת אלדר השקעות. בקשת הרישום אושרה על ידי מע"מ.

כפי שיפורט להלן, לאורך השנים (ולכל המאוחר מאז אישור הבקשה משנת 2016) סברה העוררת כי היא רשומה במע"מ במסגרת איחוד עוסקים והתנהלה בפועל ככזו, לרבות דיווח מאוחד למע"מ וציון על גבי חשבוניות המס שהיא מוציאה כי היא מדווחת במסגרת איחוד עוסקים. כאמור בפסקה 3 לעיל, רק בעקבות דחיית בקשותיה למענקי הקורונה התברר לעוררת כי התיק המאוחד במע"מ מסווג כשותפות, ולכן פנתה העוררת למע"מ בחודש נובמבר 2020 לתיקון הסיווג לאיחוד עוסקים. בהתאם לבקשת העוררת שונה סיווג התיק המאוחד לאיחוד עוסקים, אולם בחודש דצמבר 2021 הודיעו רשויות מע"מ לעוררת כי חלק מהחברות באיחוד אינן עונות לתנאים הקבועים בתקנה 10(ב) לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976 (להלן – **תקנות הרישום**), ועל כן יש לבטל הרישום כאיחוד עוסקים. בהמשך לכך פעלה העוררת להוציא מהאיחוד את החברות שאינן מקיימות את הקשרים הבין-חברתיים המצוינים בתקנה 10(ב), ובחודש פברואר 2022 אושר רישומו של התיק המאוחד כאיחוד עוסקים, עד עצם היום הזה.

עוד יצוין כי במקביל לניהול העררים הקודמים ועל דעתה של ועדת הערר שדנה בעררים אלו, ביקשה העוררת לתקן את סיווגה לאיחוד עוסקים באופן רטרואקטיבי. בקשה זו



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

נענתה בשלילה, זאת לאחר שאותר טופס הרישום המקורי משנת 2011 ונמצא כי העוררת ביקשה העוררת להירשם כשותפות לא רשומה, כאמור לעיל.

#### עיקר טענות הצדדים

##### טענות העוררת

10. בניגוד לאמור בהחלטות המשיבה בהשגות, העוררת אינה עוסקת במכירת זכות במקרקעין, אין לה נכסים המוגדרים כמלאי עסקי והיא לא מכרה נכס כזה. כמו כן, העוררת אינה רשומה כשותפות אלא כחברה בע"מ והירידה במחזוריה בתקופות הזכאות ביחס לתקופות הבסיס, עולה בבירור על השיעור הקבוע בחוק.
11. העוררת היא חברה עצמאית, העוסקת, מנהלת ומדווחת למס הכנסה בנפרד מחברת אלדר השקעות. בחודש דצמבר 2015 הגישו העוררת וחברת אלדר השקעות למע"מ "בקשה לרישום איחוד עוסקים". בהתאם, כל אחת מהחברות מציינת על גבי חשבונית המס שהן מנפיקות כי הן "מדווחות לצרכי מע"מ באיחוד עוסקים מספר 558062097". העוררת ואלדר השקעות מעולם לא התאגדו כשותפות לפי פקודת השותפויות [נוסח חדש], תשל"ה-1975 (להלן – **פקודת השותפויות**) ולא היה הסכם שותפות כלשהו ביניהן. רישומן יחד במע"מ נועד לייעל את הגשת הדיווחים למע"מ, ותו לא.
12. במסגרת הדיון בעררים הקודמים אותר טופס הרישום המקורי שהגישה העוררת למע"מ ביום 13.9.2011. במסגרת הטופס בחרה העוררת באפשרות "**שותפות לא רשומה**" המצוינת תחת הכותרת "התארגנות אחרת", זאת בשונה מ"**שותפות רשומה**" המצוינת בטופס תחת הכותרת "סוג ישות".
13. בהחלטת ועדת הערר **בעניין אלקטרוטרים** נדונה סוגיית האבחנה בין שותפות לא רשומה לאיחוד עוסקים לעניין חישוב המענק בהתאם להוראות חוק התכנית לסיוע כלכלי. הוועדה ערכה ניתוח של הוראות חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן – **חוק מע"מ** או **החוק**) ביחס לרישום שותפות, תוך הפניה לספרות ולהלכה הפסוקה, וקבעה כי הן איחוד עוסקים והן שותפות בלתי רשומה נרשמים כאחד במע"מ מכוח סעיף 56 לחוק מע"מ. משכך, יש להחיל את עמדת המשיבה ביחס לחישוב המענק עבור איחוד עוסקים גם על שותפות לא רשומה, ולבחון את ירידת המחזורים של כל עוסק בנפרד. בהחלטה נקבע כי גם מבחינה מהותית אין מקום לאבחנה שנוקטת המשיבה בעניין זה, שכן העוררת מנהלת ספרי חשבונות נפרדים ומדווחת למס הכנסה בנפרד, ואין כל קושי מעשי לחלץ את נתוני המחזורים הספציפיים של העוררת, כפי שפועלת המשיבה ביחס לאיחוד עוסקים (עניין **אלקטרוטרים**, פסקאות 60-65).
14. המשיבה לא ערערה על החלטת ועדת הערר בעניין **אלקטרוטרים**, ואף הודיעה במסגרת ערר 1543-21 **אלקטרוטרים שיווק** (1978) בע"מ נ' **רשות המיסים** (פורסם בנבו,



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

27.6.2022; להלן – עניין אלקטרוטרים (2) כי היא מסכימה לקביעתה העקרונית של הוועדה לפיה יש לבחון את ירידת המחזורים של כל חברה בנפרד, אך זאת רק במקרים בהם מדובר בשני עסקים נפרדים, המתנהלים בנפרד ויש להם הוצאות נפרדות. פרשנות המשיבה, לפיה האמור בסעיף (3) להגדרת "מקדם הוצאות קבועות" בחוק מתייחס רק למי שנרשמו במע"מ כאיחוד עוסקים ולא גם למי שנרשמו כשותפות לא רשומה, שגויה, כמו גם ההנחה לפיה החוק קובע "הסדר שלילי" לגבי שותפות לא רשומה, כך שבפועל נשלל ביחס לחוק אפיונם העצמאי של עוסקים בשותפות לא רשומה, זאת בניגוד לפסיקה ובניגוד למהותם כעוסקים. לפיכך, החלטת המשיבה לבחון, לצורך קביעת זכאות העוררת למענק, את זכאותם של כלל התאגידים שנכללו בשותפות הלא רשומה, ולהחריגה מהגדרת "עוסק" בשל עיסוקה של אלדר השקעות במכירת זכות במקרקעין, שגויה אף היא.

15. גם מבחינה מהותית יש לבחון את זכאות העוררת למענק באופן נפרד ועצמאי מאלדר השקעות, שכן מדובר בשתי חברות עצמאיות ונפרדות, בעלות עיסוקים שונים, המנוהלות על ידי מנכ"לים שונים ומגישות באופן נפרד דו"חות כספיים למס הכנסה.

16. שותפות לא רשומה מלכתחילה לא מהווה ישות משפטית עצמאית אלא "התארגנות אחרת", והרישום במסגרתה נעשה לצרכי דיווח בלבד על ידי עוסקים שאינם שותפים בישות רשומה כלשהי. מכאן, שהרישום בשותפות לא רשומה אינו מהווה אינדיקציה לשותפות בין מי שנרשמו במסגרתה מבחינה מהותית, ואין הבדל מעשי בין רישום בשותפות לא רשומה לרישום באיחוד עוסקים.

17. התכלית העומדת ביסודה של האפשרות לרשום מספר עוסקים כעוסק אחד מכוח סעיף 56 לחוק מע"מ, לרבות שותפות לא רשומה, היא מניעת התחשבנות מיותרת בין העוסקים שנכללים בשותפות הלא רשומה, התחשבנות שלא הייתה מניבה דבר לקופתה של המשיבה ממילא. על כן, עמדתה הפרשנית של המשיבה לפיה עקב רישום העוררת בשותפות לא רשומה יימנע מהעוררת מענק שמגיע לה עקב ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, היא שגויה, ואין קשר בינה לבין תכלית סעיף 56 לחוק מע"מ.

18. למעלה מן הצורך טענה העוררת כי דין הערר להתקבל גם לנוכח האיחור במתן ההחלטה בהשגה, העומד על 90 ימים מעבר למועד הקבוע בחוק, זאת בהתאם להלכה שנקבעה בעניין פודולסקי, לפיה במקרה של איחור במתן ההחלטה בהשגה, מוטל על המשיבה נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה היתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות תעמוד לימינה. לטענת העוררת, במקרה דנן לא עמדה המשיבה בנטל זה. כמו כן טענה העוררת כי המשיבה מושתקת מלטעון טענות העומדות בניגוד להכרעת הוועדה בעניין אלקטרוטרים.

טענות המשיבה



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

19. המשיבה סבורה כי נפלה טעות בהחלטת ועדת הערר בעניין אלקטרוטורם, הנעוצה במסקנה שגויה לפיה הן שותפות לא רשומה והן עוסקים המבקשים להירשם כאחד נרשמים מכוח סעיף 56 לחוק מע"מ, ולא היא. לטענת המשיבה, סעיף 52 לחוק מע"מ הוא הסעיף המבסס את חובת הרישום שמכוחו "חייב במס" נרשם כ"עוסק" ועל כן הוא תנאי הכרחי לכל רישום של עוסק. על כן כל שותפות, רשומה או לא רשומה, נרשמת מכוח סעיף 52 לחוק, בעוד שאיחוד עוסקים נוצר ונרשם מכוח סעיף 56 לחוק.
20. המשיבה הפנתה גם לתקנות 4 ו-10 לתקנות הרישום, אשר קובעות הסדרים שונים לעניין רישום שותפויות ולעניין רישום איחוד עוסקים. תקנה 4 עוסקת ברישום שותפות, רשומה ולא רשומה, ואילו תקנה 10 עוסקת ב"עוסקים שביקשו להירשם כאחד". לפיכך, פרשנות ועדת הערר בעניין אלקטרוטורם לפיה תקנה 4 אינה חלה על שותפות שאינה רשומה יסודה בטעות, אך בשל נסיבות המקרה הספציפיות לא מצאה לנכון המשיבה לערער על קביעה זו. בהקשר זה הפנתה המשיבה לפסק הדין ברע"א 267/86 מנהל מע"מ נ' חברת ראובן פליצה בע"מ (נבו, 19.10.1989) (להלן - עניין פליצה).
21. הפנייתה של ועדת הערר בעניין אלקטרוטורם לסעיף 128 לחוק מע"מ כחיזוק למסקנתה שגויה אף היא, שכן סעיף זה אינו עוסק כלל ברישום, ועניינו גביית חובות משותפויות ומאיחוד עוסקים. סעיף 128(א) מחיל על גביית חובות איחוד העוסקים את הכלל החל ביחס לשותפות רשומה, זאת להבדיל משותפות שאינה רשומה שעליה יחול סעיף 128(ב) לחוק מע"מ, ולפיו ברירת המחדל לגביית החובות היא מכל שותף לפי חלקו, למעט אם ביקשו השותפים להחיל עליהם את הדין החל על איחוד עוסקים לעניין חובות, שאז כל שותף חב ביחד ולחוד בגין חובות השותפות.
22. יש לבחון את זכאות העוררת למענק כשותפות, בהיותה שותפות בכל הזמנים הרלוונטיים לחישוב המענק, וככזו היא אינה זכאית למענק מאחר שאחד מחברי השותפות מוחרג מהגדרת עוסק בחוק. המשיבה הוסיפה כי העוררת לא דיווחה למע"מ בכל השנים בהן הייתה רשומה כשותפות ודיווחיה למע"מ נעשו במסגרת השותפות בלבד. בנוסף, העוררת נמנעה מהגשת דוחות לפי ס' 71(א) לחוק מע"מ, המהווה תנאי סף לזכאות למענק.
23. המשיבה הדגישה כי בהגדרת "מחזור עסקאות לשנת 2019" בחוק התכנית לסיוע כלכלי נקבע כי מחזור העסקאות של שותפות או של עוסקים הרשומים כאחד יחושב במאוחד, ואילו רק לגבי עוסק הרשום כעוסק אחד עם עוסק אחר לפי הוראות סעיף 56 לחוק מע"מ, נקבע במפורש כי מקדם ההוצאות הקבועות יחושב על בסיס הנתונים הפרטניים של כל עוסק (ראו הגדרת "מקדם הוצאות קבועות").
24. בנוגע לטענות העוררת בעקבות פסק הדין בעניין פודולסקי, טענה המשיבה כי בהתאם לפסיקת בית המשפט נקבע כי קיומו של איחור במתן ההחלטה בהשגה אין משמעו קבלת הערר, אלא כי לא תעמוד לרשות חזקת התקינות המנהלית. צוין כי הדבר אינו רלוונטי לעררים שבפנינו שכלל אינם עוסקים בסוגיית הקשר הסיבתי, ומכל מקום אין בפסיקה זו כדי להצדיק שינוי החלטת ועדת הערר בעניין אלדר.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

#### טענות העוררת בתגובתה לכתב התשובה

25. העוררת הדגישה כי השאלה העומדת להכרעה בעררים דנן היא האם רישומן במע"מ של העוררת ושל אלדר השקעות כשותפות לא רשומה נעשה מכוח סעיף 52 לחוק מע"מ, כטענת המשיבה, או מכוח סעיף 56 לחוק מע"מ, כטענת העוררת. בהתאם להלכה שנקבעה בעניין פליצה, אם ייקבע שרישום העוררת כשותפות לא רשומה נעשה מכוח סעיף 56 לחוק מע"מ, ממילא אין לאפיין את פעילות העוררת על פי פעילות אלדר השקעות, ועל כן אין בסיס להחרגת העוררת מזכאות למענק על פי החרגתה של אלדר השקעות מהגדרת עוסק.
26. העוררת הפנתה לפסק הדין בע"א 6076/97 מאירוביץ ואח' נ' מנהל מע"מ, פ"ד נה(5) 417, 422 (2001) (להלן – עניין מאירוביץ), שם נקבע כי רישום שותפות במע"מ נעשה לפי הוראת סעיף 56 לחוק מע"מ, וכן לע"ש (חי') 5030/96 יעקוב נ' מנהל מס ערך מוסף (נבו, 19.8.1988) (להלן – עניין יעקוב) שבו נפסק במפורש כי רישום שותפות לא רשומה נעשה לפי ס' 56 לחוק מע"מ. עוד הפנתה העוררת לדברי המלומד פרופ' נמדר בספרו "מס ערך מוסף", לפיהם שותפות לא רשומה אינה מוכרת כאישיות משפטית נפרדת לעניין חוק מע"מ, ובמידה שהשותפים בשותפות לא רשומה רוצים להירשם כעוסק אחד, יוכלו לעשות כן לפי ההסדר הקבוע בס' 56 לחוק מע"מ (אהרן נמדר, מס ערך מוסף (מהד' חמישית, 2013)) (להלן – נמדר).
27. לטענת העוררת, הקביעות שהובאו לעיל בפסיקה ובספרות מתיישבות עם לשונו הפשוטה של סעיף 56 לחוק מע"מ, אשר אינה מבחינה בין רישום כשותפות לא רשומה ובין רישום כאיחוד עוסקים. לפיכך, ההבחנה שעורכת המשיבה בין רישום במע"מ כאיחוד עוסקים ובין רישום כשותפות לא רשומה נעדרת כל אחיזה בחוק, בפסיקה או בספרות, וממילא הטענה לפיה רישום שותפות לא רשומה נעשה מכוח סעיף 52 לחוק מע"מ חסרת בסיס.
28. העוררת הפנתה לטופס 821 שכותרתו "רישום לצרכי מס ערך מוסף" וטענה כי אף הטופס אינו מבחין בין שותפות לא רשומה לאיחוד עוסקים.
29. הודגש כי הצטרפות אלדר השקעות לתיק המאוחד נעשתה בתחילת שנת 2016 כאשר למשיבה הוגשו טופס 821 "רישום לצרכי מס ערך מוסף" חתום על ידי אלדר השקעות, שבו סומן פעמיים "איחוד עוסקים", וכן טופס הודעה על הקמה/הצטרפות לאיחוד עוסקים לצרכי דיווח בו התבקש "להירשם במע"מ כאיחוד עוסקים על פי תקנה 10 לתקנות הרישום ועל פי סעיף 56 לחוק מע"מ, התשל"ו-1975". אם כן, מדובר בשני עוסקים שונים במע"מ שנרשמו כאחד לפי סעיף 56 לחוק מע"מ.
30. העוררת הפנתה להגדרות "שותף" ו"קשרי שותפות" בפקודת השותפויות, וציינה כי עוסקים שמנהלים יחד עסק ומקיימים קשרי שותפות כהגדרתם בפקודת השותפויות מהווים שותפים לפי הפקודה, ולפיכך אין צורך לקבוע שיראו אותם כשותפים לעניין חוק מע"מ. מנגד, עוסקים כמו העוררת ואלדר השקעות, אשר אינם מנהלים יחד עסק ואינם מקיימים קשרי שותפות כהגדרתם בפקודת השותפויות, אינם נחשבים כשותפים מכוח



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- פקודת השותפויות, ויש צורך לקבוע שיראו אותם לעניין חוק מע"מ כשותפים. לפיכך, המילים "יראו אותם לעניין חוק זה כשותפים", המופיעות בסעיף 56 לחוק מע"מ, מלמדות דווקא שהוא חל על עוסקים אשר אינם מנהלים יחד עסק ושנרשמו כאחד כמע"מ, כדוגמת העוררת ואלדר השקעות.
31. תקנה 4 לתקנות הרישום עוסקת במי שהוא שותפות כהגדרתה בפקודת השותפויות, כך שתקנה זו מתייחסת למי שמנהלים יחד עסק, בעוד שהעוררת ואלדר השקעות אינן מנהלות יחד עסק, ומאפייניהן תואמים דווקא לתקנה 10(ב) לתקנות הרישום, בהיותן "שתי חברות בת או יותר של אותה חברה".
32. העוררת הדגישה כי רישום במע"מ כשותפות לא רשומה לא הופך את מי שנרשמו כך ואינם מנהלים יחד עסק לשותפים לפי פקודת השותפויות, ובכלל זה הרישום אינו מחיל עליהם את עיקרון האחיות ביחד ולחוד. לפיכך, יש צורך להחיל את עיקרון האחיות בין שותפים לגביהם, במקרה שבו הם מבקשים להירשם כעוסק אחד כפי שקובע סעיף 128(ב) לחוק מע"מ.
33. העוררת הוסיפה וטענה כי עמדת המשיבה אף עומדת בניגוד לתכלית חוק התכנית לסיוע כלכלי, המחייבת ליתן לכל חברה בשותפות לא רשומה את המענק המגיע לה בהתאם לפגיעה שנגרמה לה, ולא לחברות אחרות שנרשמו עימה.
34. משנדחתה עמדת המשיבה בהחלטת ועדת הערר **בעניין אלקטרוטום**, חל על המשיבה הכלל בדבר השתק פלוגתא והיא מנועה מלטעון בהליך דנן כי הרישום במע"מ נעשה מכח סעיף 52 לחוק מע"מ. בנוסף טענה העוררת כי על המשיבה חל גם כלל השתק השיפוטי, וזאת נוכח הודעת המשיבה במסגרת ההליך **בעניין אלקטרוטום 2** כי היא מסכימה לקביעתה העקרונית של ועדת הערר שיש לבחון את ירידת המחזורים של כל חברה בנפרד, במקרים בהם מדובר בשני עסקים נפרדים המתנהלים בנפרד ויש להם הוצאות נפרדות.
35. טענת המשיבה להתנהלות "חסרת ניקיון כפיים" של העוררת, בהתייחס לדברי הוועדה **בעניין אלדר**, הועלתה בניגוד לדיון ובחוסר תום לב, שכן המשיבה עצמה לא העלתה טענה זו במסגרת העררים הקודמים ודבריה בעניין זה מהווים הרחבת חזית. כמו כן טענה העוררת כי קביעת הוועדה בעניין זה התבססה על טעות.
36. בנוגע לטענת המשיבה לעניין אי הגשת דו"חות לפי סעיף 71 לחוק מע"מ, טענה זו הועלתה לראשונה בכתב התשובה תוך הרחבת חזית אסורה. בנוסף ציינה העוררת כי הגישה את הדו"חות לשנת 2020 ולשנת 2019 מיד לאחר לאחר ששונה סיווגה לאיחוד עוסקים בשנת 2021, באופן שאפשר את הגשת הדו"חות במערכת. העוררת הוסיפה כי העלאת טענה זו על ידי המשיבה מפלה את העוררת לרעה ביחס למבקשי מענקים אחרים שלגביהם לא הועלו טענות אלו, זאת בעקבות מדיניותה המוצהרת של המשיבה בעבר שלא לעמוד על סעיף זה בדווקנות במקרים של עוסקים הרשומים באיחוד עוסקים (כפי שנקבע בערר 1939-22 **הגבעה י.ח. בע"מ נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 13.3.2023) (להלן – **עניין הגבעה**)). עוד טענה העוררת כי מדיניותה החדשה של העוררת בעניין זה אף אינה מתחייבת מלשון החוק, שכן אין בחוק הוראה האוסרת על המשיבה לאפשר





## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לעוסקים להגיש דו"ח לפי סעיף 71א לחוק מע"מ גם בשלב בדיקת הבקשות או ההשגות ואפילו בשלב בירור הערר, זאת במיוחד על רקע העובדה שמדובר בדו"ח שנתי המוגש מספר חודשים לאחר סיום שנת המס, וממילא במקרים רבים דו"ח זה אינו נמצא בשלב הגשת הבקשות למענקים.

#### הדיון בעררים

37. ביום 1.8.2023 התקיים דיון בעררים באמצעים טכנולוגיים (להלן – **הדיון הראשון**). בדיון ביקשה הוועדה לברר עם נציגי המשיבה מהם ההבדלים בין שותפות לא רשומה לאיחוד עוסקים לצורך חוק מע"מ, הן במישור החוקי, הן במישור המעשי. בתום הדיון ולאחר שעמדה על קשיים שונים העולים מעמדת המשיבה, הציעה הוועדה לצדדים לקיים הידברות ביניהם במטרה להגיע להסכמות.
38. בהמשך לדיון ולאחר שהודיעו כי לא הגיעו להסכמות, הגישו הצדדים סיכומים, במסגרתם חזרו על עיקרי טענותיהם וחידדו נקודות שעלו בדיון הראשון.
39. לבקשת המשיבה התקיים דיון נוסף בעררים ביום 26.3.2024 (להלן – **הדיון השני**), בהשתתפות היועץ המשפטי למע"מ, עו"ד עופר שרון (יצוין כי קיום הדיון התעכב מספר חודשים בשל פרוץ מלחמת חרבות ברזל ואי-זמינותם של נציגי המשיבה בשל כך). בדיון התייחס עו"ד שרון לאבחנה בין איחוד עוסקים לשותפות לא רשומה במישור העקרוני והשיב לשאלות הוועדה בסוגיה זו.

#### דיון והכרעה

40. לאחר עיון בכתבי הטענות של הצדדים ובאסמכתאות שצורפו ולאחר שמיעת טיעוניהם בעל פה, הגענו למסקנה כי דין העררים להתקבל וכי העוררת זכאית למענקי הוצאות קבועות עבור תקופות הזכאות שבנדון בהתאם לנתוני הכנסותיה.
41. נפתח להלן בתיאור קצר של המסגרת הנורמטיבית הרלוונטית לבחינת הסוגייה שלפנינו; לאחר מכן נסקור את החלטת ועדת הערר **בעניין אלקטרוטום** עליה נסמכת העוררת, ומשם נפנה ליישום הדין והפסיקה על נסיבות המקרה דנן, תוך התייחסות לעיקר טענות הצדדים.

#### רקע נורמטיבי

הוראות חוק התכנית לסיוע כלכלי



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

42. לצורך הבנת משמעות ההבחנה בין איחוד עוסקים לשותפות לצורך יישומו של חוק התכנית לסיוע כלכלי, נסקור להלן את ההוראות הרלוונטיות בחוק התכנית לסיוע כלכלי ונעמוד על משמעותן.

43. סעיף 7 לחוק, הוא סעיף ההגדרות, קובע לעניין מחזור העסקאות של עוסק בשנת 2019:

**"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;

בהמשך מופיעה הגדרת "מקדם הוצאות קבועות", הכוללת התייחסות ל"עוסק הרשום כעוסק אחר לפי הוראות סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף":

...

(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:

44. הגדרת "מחזור עסקאות בשנת 2019" מתייחסת לתנאי 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. על פי ס"ק (2) להגדרת "מחזור עסקאות לשנת 2019", כאשר מדובר בעוסק הרשום כשותפות או עוסק הרשום עם עוסק אחר (איחוד עוסקים), גובה מחזור העסקאות בשנת 2019 ייבדק לפי המחזור המאוחד של השותפות או של איחוד העוסקים. ואולם, לאחר בחינת העמידה בתנאי הסף במאוחד ובשים לב להגדרת "מקדם הוצאות קבועות", יש לבחון את זכאותו למענק ואת היקף המענק של "עוסק הרשום כעוסק אחד עם עוסק אחר לפי הוראות סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף", באופן עצמאי ובהתאם לנתוני כל עוסק בנפרד.

45. לשיטת המשיבה, בחינת הזכאות למענק באופן עצמאי כאמור בס"ק (3) להגדרת "מקדם הוצאות קבועות", חלה ביחס לעוסקים הרשומים באיחוד עוסקים בלבד, הנרשם לפי הוראות סעיף 56 לחוק מע"מ, בעוד ששותפות לא רשומה דינה כדין שותפות רשומה וזכאותה תיבחן בהתאם לנתוני השותפות.

46. בעניין אלקטרוטרים קבעה הוועדה כי בשונה משותפות רשומה המהווה אישיות משפטית נפרדת, שותפות בלתי רשומה אינה שונה מאיחוד עוסקים מבחינה מהותית ורישומית, ונרשמת אף היא לפי הוראות סעיף 56 לחוק מע"מ. משכך, אין מקום להבחנה שעורכת המשיבה בין איחוד עוסקים לשותפות לא רשומה לעניין יישום הוראות חוק התכנית לסיוע



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כלכלי, ויש לבחון את זכאותו למענק של עוסק הרשום בשותפות לא רשומה על פי נתוני הפרטניים, בדומה לאיחוד עוסקים.

המשיבה סבורה כי קביעת הוועדה בעניין אלקטרוטרים לפיה שותפות לא רשומה נרשמת לפי סעיף 56 לחוק מע"מ, שגויה, שכן לשיטתה שותפות לא רשומה נרשמת מכוח סעיף 52 לחוק מע"מ. לפיכך, לטענת המשיבה אין לראות בהוראה הקבועה בס"ק (3) להגדרת "מקדם הוצאות קבועות" בחוק התכנית לסיוע כלכלי כמתייחסת גם לשותפות לא רשומה, ויש לבחון את זכאותה למענק בהתאם לנתוני השותפות.

נפנה אפוא לבחינת הוראות חוק מע"מ ותקנות הרישום הנצרכות לענייננו.

#### הוראות חוק מע"מ ותקנות הרישום

47. "עוסק" מוגדר בסעיף 1 לחוק:

"עוסק" – מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי;

חובת הרישום מוסדרת בפרק י' לחוק מע"מ. סעיף 52 לחוק מע"מ, שכותרתו "חובת רישום", קובע:

- (א) עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי חייבים ברישום, במועד ובדרך שנקבעו.
- (ב) אדם שהוכיח, להנחת דעתו של המנהל, שהוא מקים עסק, רשאי להירשם כעוסק ומשנרשם דינו לכל דבר וענין כדין עוסק.

סעיף 56 לחוק קובע את האפשרות ל"רישום מספר עוסקים כאחד":

"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".

48. את המשמעות המעשית של ההבדלים בין שותפות רשומה לשותפות לא רשומה ואיחוד עוסקים, ניתן למצוא בסעיף 128 לחוק מע"מ ובתקנות הרישום.

סעיף 128 לחוק מע"מ, שעניינו "שותפות ועסקה משותפת", קובע:

(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.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ביקשו כאמור, יראו אותם כאחראים, ביחד ולחוד, לכל חובה, חוב, מעשה או מחדל הקשורים באותו ענין.

התקנות הרלוונטיות לענייננו הן תקנה 4 ותקנה 10 לתקנות הרישום. תקנה 4 מתייחסת לרישום שותפות:

(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 קובעת תנאים ביחס ל"עוסקים שביקשו להירשם כאחד":

(א) עוסקים שביקשו 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.

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

### פרשנות הוראות חוק מע"מ בפסיקה ובספרות המקצועית

#### חלק א' - רישום שותפות לא רשומה במע"מ נעשה מכוח סעיף 56 לחוק

49. בהתאם להוראות חוק מע"מ וכפי שנקבע בפסיקה ובספרות המשפטית, חוק מע"מ מכיר בשותפות רשומה כבעלת אישיות משפטית עצמאית, והשותפים המרכיבים אותה מחייבים אותה במעשיהם וחייבים בחובותיה (סעיף 128(א) לחוק). משכך, שותפות רשומה יכולה להירשם כעוסק לפי סעיף 52 לחוק. לעומת זאת, שותפות שאינה רשומה אינה נחשבת כבעלת אישיות משפטית נפרדת לצורך חוק מע"מ, וכל שותף צריך להירשם



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כעוסק בנפרד (שהרי לפי סעיף 128(ב) יראו עסקה שביצעה כאילו נעשתה על ידי כל שותף או עוסק לחוד לפי חלקו בשותפות – זולת אם ביקשו להירשם כאחד). לפיכך, שותפים בשותפות שאינה רשומה המעוניינים להירשם במשותף במע"מ, יירשמו כעוסק אחד לפי ההסדר הקבוע בסעיף 56 לחוק.

50. גישה זו הוצגה על ידי המלומד פרופ' נמדר :

"לפי דיני השותפות הכלליים, שותפות מהווה אישיות משפטית נפרדת היכולה לתבוע ולהיתבע ולהיות בעלת זכויות וחובות משפטיים. בהתאם לכך סעיף 128 לחוק מכיר בשותפות רשומה כאישיות משפטית לצורכי החוק, ועסקה שעשה שותף במהלך עסקי השותפות יראוה כאילו נעשתה על ידי השותפות אם לא הוכח אחרת. יתר על כן, סעיף 56 לחוק קובע דרך מיוחדת של יצירת שותפות לענין החוק על ידי רישום של מספר עוסקים כעוסק אחד. לפי הוראת הסעיף משנרשמו השותפים במאוחד יראו אותם כשותפים לענין החוק, ולפי סעיף 128(א) יראו את השותפות כחייבת במס לכל דבר וענין. האמור לעיל הינו נכון לגבי שותפות רשומה, או שותפים שנרשמו כאמור במאוחד. לעומת זאת, אין חוק מע"מ מכיר בשותפות בלתי רשומה כאישיות משפטית נפרדת. סעיף 128(ב) לחוק קובע במפורש כי עסקה שנעשתה בידי שותפות שאיננה רשומה לא יראו אותה כעסקה של השותפות אלא כעסקה של כל שותף או עוסק לחוד, לפי חלקו, ובהתאם לכך הם יתחייבו במס". (כרך א, עמ' 285; ההדגשה נוספה – ל.ק.).

וכן:

"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". (כרך ב, עמ' 737; ההדגשה נוספה – ל.ק.).

בהמשך מתייחס נמדר לרישום איחוד עוסקים, ומציין:



## 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 לענין 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". (כרך ב, עמ' 739)

51. גישה זו אומצה באופן נרחב בפסיקה. בעניין מאירוביץ' קבע כב' השופט ריבלין:

"שותפות רשומה היא בעלת אישיות משפטית עצמאית, ועל-כן יכולה היא להירשם ככזו בתיק מע"מ. לעומת זאת שותפות שאינה רשומה אינה יכולה להירשם בתיק המס. לפיכך שותפים בשותפות שאינה רשומה, המעוניינים להירשם בצוותא בתיק מע"מ, צריך שיפתחו תיק "עוסק אחד" לפי סעיף 56 וירשמו בו את מרכיבי השותפות כמרכיבי "עוסק אחד". (פסקה 9).

כך קבע גם כב' השופט עמית בע"א 4377/17 חנניה גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות (נבו, 2.6.2019) (להלן – עניין גיבשטיין):

"למען שלמות התמונה, יוער כי משעה שעסקינן בשותפות בלתי רשומה, אין חוק מע"מ מכיר בה כאישיות משפטית נפרדת, אלא קובע כי יש לייחס את העסקה לכל שותף לפי חלקו (סעיף 128(ב) לחוק; כן ראו נמדר בעמ' 285, 737). (פסקה 40)

וכן בע"ש (מחוזי חיפה) 609/01 חברת ש.קינד ושות' בע"מ נ' ממונה אזורי, תחנת מכס ומע"מ חיפה (נבו, 8.9.2004) (להלן – עניין ש.קינד):

"מאחר שיש השוואה בין מצב של רישום מספר עוסקים ב"איחוד" לשותפות, ראוי להעיר בנושא זה. חוק מע"מ מאבחן בין שותפות רשומה בה הוא מכיר כאישיות משפטית נפרדת והשותפים המרכיבים אותה יכולים לחייב אותה במעשיהם וחייבים הם בחובותיה (ראה סעיף 128(א) לחוק מע"מ), לבין שותפות שאינה רשומה. במקרה האחרון השותפות אינה מוכרת כאישיות משפטית נפרדת לצורך חוק זה וכל שותף נחשב לחייב במס בנפרד מהשותף האחר ועל-פי חלקו בשותפות (סעיף 128(ב) לחוק). מכאן שבעוד ששותפות רשומה יכולה להירשם כ"עוסק", הרי שלגבי שותפות שאינה



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

רשומה צריך כל שותף בנפרד להירשם כ"עוסק" (ראה גם בספרו של פרופ' א' נמדר, מס ערך מוסף (מהדורה שלישית - אוקטובר 2003) סעיף 1907, להלן: נמדר). הפתרון שהחוק מציע במקרה כזה לשותפים בשותפות שאינה רשומה, בדומה לעוסקים אחרים שיש להם עסקים במשותף ושאינם מקיימים שותפות הוא, רישום לפי סעיף 56 לחוק. " (פסקה 9)

לקביעות דומות, לפיהן שותפות שאינה רשומה אינה בעלת אישיות משפטית נפרדת ונרשמת במע"מ לפי סעיף 56 לחוק, ראו גם: ע"מ (מינהליים חל') 10331-12-08 דורון אלוש נ' ממונה מנהל מס ערך מוסף, חיפה (נבו, 10.10.2013), פסקה 51 (להלן – עניין אלוש); ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 28658-11-15 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן (נבו, 31.12.2020) פסקאות 132 ו-145 לפסק הדין; ת"א (שלום עפ') 21080-03-11 א.פ. פורמיקה סנטר (1998) בע"מ נ' רהיטי עין חרוד (מאוחד) אגודה שיתופית חקלאית (בפירוק) (נבו 28.10.2016) (להלן – עניין א.פ. פורמיקה סנטר); ת"א (שלום ת"א) 57808/04 טרמינל 1 בע"מ נ' קב' סייג (נבו 11.09.2005); בע"מ (מינהליים ת"א) 447-09-14 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים (נבו 05.05.2016), פסקה 31 (להלן – עניין נבוק).

52. המשיבה טענה כי סעיף 52 לחוק מע"מ עניינו חובת הרישום של כל עוסק לצורך חוק מע"מ, ובכלל זה שותפות לא רשומה, הנחשבת ל"עוסק" בפני עצמה. המשיבה הדגישה כי סעיף 56 מתייחס לעוסקים המבקשים להירשם כאחד, כלומר רק למי שכבר נרשמו כעוסק לפי סעיף 52 לחוק, ומבקשים להירשם במאוחד לצורך מע"מ. לתמיכה בעמדתה הפנתה המשיבה ללשון סעיפים 52 ו-56 לחוק מע"מ וכן לתקנות 4 ו-10 לתקנות הרישום. המשיבה ציינה כי תקנה 4 מתייחסת במפורש הן לשותפות רשומה והן לשותפות לא רשומה ואילו תקנה 10 עוסקת ברישום איחוד עוסקים. לטענתה, עצם קיומן של שתי תקנות נפרדות לגבי רישום שותפות ורישום איחוד עוסקים, מעיד כי מדובר ברישום נפרד (סעיפים 13-18 לסיכומי המשיבה). כפי שיפורט להלן, אנו סבורים כי המשיבה שוגה בפרשנות שהיא מייחסת להוראות החוק ולתקנות הנזכרות.

53. סעיף 56 לחוק מתייחס ל"עוסקים" המבקשים להירשם כאחד, אולם לדידנו אין בכך כדי לסתור את העמדה לפיה רישום שותפות לא רשומה נעשה אף הוא מכוח סעיף זה. ראשית, בהתאם להגדרה בחוק, "עוסק" הוא "מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו... וכן מי שעושה עסקת אקראי". לפיכך, גם במקרה בו מדובר בשותפים שלא נרשמו כעוסקים, הרי שכל אחד מהם נחשב עוסק לצורך החוק. שנית, במקרים רבים (וכן בענייננו), השותפים בשותפות לא רשומה ממילא רשומים כבר כעוסקים במע"מ.

54. בנוגע לתקנה 4 לתקנות הרישום, נציין כי לשיטתו של נמדר אזכורה של שותפות לא רשומה בתקנה 4, בטעות יסודה:



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"תקנה 4 מייחסת בטעות את הוראותיה גם לשותפות בלתי רשומה, תוך התעלמות מסעיף 128 לחוק שאינו מכיר בשותפות בלתי רשומה כעוסק נפרד לענין החוק. הפירוש האפשרי שהתקנה באה לחייב מינוי נציג לשותפים בשותפות בלתי רשומה הגם שהינם נחשבים לעוסקים נפרדים נשמע דחוק ובלתי מתקבל. על כל פנים, הוראת התקנה תחול גם על שותפים בשותפות בלתי רשומה אם הם ביקשו להירשם כעוסק אחד לפי סעיף 56 לחוק" (כרך ב, עמ' 739; ההדגשה נוספה – ל.ק.).

55. עמדה זו נקבעה גם בפסק הדין בעניין ש.קינד. בהמשך לקביעה כי שותפות לא רשומה נרשמת במע"מ לפי סעיף 56 לחוק (ראו פסקה 58 לעיל), התייחסה השו' וסרקרוג גם לתקנות 4 ו-10 לתקנות מע"מ:

"לעניין אופן הרישום ועד כמה הקפיד המחוקק להבהיר כי מדובר ברישום – בהליך פרוצדורלי הבא להקל על גביית המס ולא שינוי מהותי של אופן ניהול העסק, ניתן ללמוד לא רק מנושא הפרק שם מצויות ההוראות הרלוונטיות, אלא גם מתקנות הרישום המבחינות בין רישום שותפות (תקנה 4 – אמירה בתקנה זו שהיא חלה גם על שותפות לא רשומה, בטעות יסודה, שהרי הרישום של איחוד עוסקים ייעשה לפי תקנה 10), לבין רישום של עוסקים במשותף לפי תקנה 10. מכאן גם מתבקשת המסקנה כי החובה בניהול פנקסי חשבונות נפרדים על-ידי כל עוסק באיחוד ממשיכה לחול, והחובה לניהול פנקסים במשותף עקב הרישום צריך לבוא בנוסף לרישום הנפרד של כל עוסק ולא במקומו (י' פוטשבוצקי, 427). (פסקה 15; ההדגשה נוספה – ל.ק.)

#### טופס רישום עוסק במע"מ (טופס 821)

56. לחיזוק טענותיה להיעדר ההבחנה במע"מ בין איחוד עוסקים לשותפות לא רשומה, הפנתה העוררת גם לטופס 821 - טופס הרישום במע"מ. בחלק א' של הטופס, לצד פרטי העוסק ותחת הכותרת "סוג ישות", על מגיש הבקשה לסמן אחת מהאפשרויות הבאות: יחיד / חברה / אגודה / שותפות רשומה / עמותה. לחילופין, "תחת הכותרת "התארגנות אחרת" ניתן לסמן: שותפות לא רשומה / איחוד עוסקים.

57. בנוסף, בחלק ג' לטופס, שכותרתו "רישום שותפות", נקבע הנוסח הבא: "אנו החתומים מטה מבקשים בזאת להירשם למע"מ כשותפות / איחוד עוסקים וממנים בזה את נציגנו שפרטיו להלן".

ואילו בסיפא לחלק ג' מופיע נוסח "הצהרת נציג השותפים" כדלקמן:





## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"אני החתום מטה, נציגם של העוסקים הרשומים לעיל, מבקש לרשום אותנו כשותפות/כעוסק אחד לפי סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975... אני מתחייב בזה כי ניהול פנקסי החשבונות של כל העוסקים המפורטים לעיל נעשה במשותף.....".

58. הנה כי כן, גם על פי טופס הרישום במע"מ נראה כי לא קיימת הבחנה בפועל בין רישום שותפות לא רשומה לרישום איחוד עוסקים. הן שותפות לא רשומה והן איחוד עוסקים נכללים בקטגוריה "התארגנות אחרת" בטופס הרישום, להבדיל משותפות רשומה הנכללת בקטגוריה "סוג ישות". כמו כן, בחלק ג' לטופס נדרשים השותפים בשותפות או באיחוד עוסקים לציין את פרטיהם ואת נציגם לצורך הרישום במע"מ, מבלי להבחין בין שתי ההתארגנויות. נוסח "הצהרת נציג השותפים" בחלק ג' מתייחס לרישום שותפות ו/או איחוד עוסקים המנהלים את חשבונותיהם במשותף, ותואם את התנאים המפורטים בתקנה 4 ובתקנה 10(א) לתקנות הרישום (ראו גם **עניין אלקטרוטום**, פסקאות 54-55).

59. הסבריהם של נציגי המשיבה בהקשר זה אינם מספקים. בדיון השני הסביר עו"ד שרון כי הסיבה לכך ששותפות לא רשומה ואיחוד עוסקים מצויים שניהם בטופס תחת הקטגוריה "התארגנות אחרת" נובעת מכך שבשני המקרים נדרש מע"מ להנפיק להם מספר עוסק חדש, בשונה מהישויות האחרות שמספר העוסק שלהן הוא מספר הזהות או התאגיד, ואין ללמוד מכך על היעדר הבחנה בין השניים. בדיון הראשון טענה ב"כ המשיבה כי "אין ללמוד דין מטופס"; ברם, בענייננו נראה כי הטופס הולך אחר הדין.

60. לסיכום חלק זה, העמדה המקובלת בפסיקת בתי המשפט היא כי שותפות לא רשומה אינה בעלת אישיות משפטית נפרדת ומשכך אינה יכולה להיחשב כעוסק לצורך חוק מע"מ. כך עולה גם מלשון סעיף 128 לחוק. משכך, שותפות שאינה רשומה המעוניינת להירשם כעוסק (להבדיל מרישום נפרד של כל אחד מחבריה) תירשם במע"מ לפי סעיף 56 לחוק, כפי שקבעה גם ועדת הערר בעניין **אלקטרוטום**. לפיכך, אין מקום להבחנה שעורכת המשיבה בין איחוד עוסקים לשותפות לא רשומה לעניין בחינת הזכאות למענקים מכח חוק התכנית לסיוע כלכלי.

61. בשולי הדברים יצוין, כי בשונה מהמקרה בעניין **אלקטרוטום**, בענייננו קיימת ירידה מזכה במענקים עבור מספר תקופות זכאות גם כאשר בוחנים את דיווחי ההכנסות של השותפות הלא רשומה, ושליטת זכאות העוררת למענקים התבססה על החרגתה מהגדרת "עוסק" בשל עיסוקה של חברת אלדר השקעות במכירת זכות במקרקעין, עיסוק שאינו רלוונטי לעיסוקה של העוררת. ודוק, בהתאם לפסיקה רישום שותפות לפי סעיף 56 לחוק מע"מ אינו מבטל את מאפייניהם של כל אחד מהשותפים בנפרד, ואין לאפיין את פעילותו של עוסק אחד בשותפות על פי אופיו של גורם אחר בה (**עניין פליצה**, פסקה 10; **עניין טייג**; **עניין ש. קינד**, פסקה 9).



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

#### חלק ב' - הרישום במע"מ דקלרטיבי ויש לבחון את העוסק על פי מהותו

62. גם אם נלך כברת דרך ונניח כי רישומה של שותפות לא רשומה לא נעשה מכח סעיף 56 לחוק מע"מ, גם אז מסקנתנו היא כי דין העררים להתקבל, כפי שיפורט להלן.

63. בהתאם להלכה הפסוקה, הרישום במע"מ הוא דקלרטיבי ואינו יוצר את החבות במס. בפסיקה נקבע כי את האופי העסקי יש להסיק מן הפעילות למעשה, ואין די בעובדת הרישום גרידא. בעניין פליצה שהוא פסק הדין המוביל בסוגיה זו, נדונה השאלה האם ניתן ללמוד מעצם הרישום כעוסק במע"מ על קיומו של עסק. כב' הנשיא שמגר קבע:

"ישאל השואל, מדוע נרשמה המשיבה דנן כעוסק במע"מ אם לא כדי לנהל עסק של מקרקעין, ומדוע אין לגרוס, כי משנרשמה כעוסק חזקה כי אכן יש לה עסק. התשובה לכך היא, כי את האופי העסקי יש להסיק מן הפעילות למעשה, ואין די בעובדת הרישום גרידא. הרישום יכול שמקורו בטעות או בחוסר הבנה, וייתכן אף שתחילתו בכוונה עסקית, אך המשכו באי-הוצאתה של כוונה זו אל הפועל. .... שכן דעתי היא, כאמור, כי שומה היה על המערער להצביע על התשתית העובדתית שעל בסיסה ניתן להגיע למסקנה בדבר קיומו של "עסק" בידי המשיבה; עצם הרישום כעוסק אין די בו לביסוס מסקנה כאמור. בשולי הדברים, לא למותר להוסיף, כי למערער מוקנות סמכויות בחוק להורות על שינוי או ביטולו של רישום, בנסיבות המתאימות (סעיפים 58-61 לחוק). (פסקה 10 לפסק הדין; ההדגשות נוספו – ל.ק.)

64. עמדה זו נקבעה בשורה ארוכה של פסקי דין. בעניין גיבשטיין קבע כב' הש' עמית:

"ודוק: הדעה המקובלת היא כי הרישום בספרי מע"מ הוא דקלרטיבי, וכשם שהימנעות מרישום לא תפטור עוסק מתשלום מע"מ בגין עסקה שביצע במהלך עסקו (ע"א 6079/98 שארחה נ' מנהל אגף המכס והמע"מ, [פורסם בנבו] פס' 7 (19.6.2001); ויתקון ונאמן, עמ' 325), כך רישום כעוסק לא יגרור חבות במס בנסיבות שבהן אופי הפעילות עצמה לא היה עסקי (ע"א 267/86 מנהל המכס ומע"מ נ' חברת ראובן פליצה בע"מ, פ"ד מג(3) 651, 658 (1989) (להלן: עניין פליצה); וראו גם ע"מ (מחוזי ת"א) 447-09-14 נבוק נ' רשות המיסים [פורסם בנבו] (5.5.2016); פרידמן, עמ' 157). לכן, גם במקרה דנן, רישום השותפות כ"עוסק" אין בו כשלעצמו כדי להקנות לפעילות אופי עסקי." (פסקה 27 לפסק הדין).

כך גם בע"ש 613/02 הולצר נ' ממונה אזורי מע"מ חיפה (פורסם בנבו, 29.8.2003):

"רישום נישום כעוסק אינו אלא דקלרטיבי (ע"א 6079/98 שארחה אחמד נ' מנהל אגף המכס והמע"מ, מיסים טז/3 (יוני 2002) ה-2, וכן ראה פס"ד פליצה). ואולם, אין גם לשכוח, שגם אילו היה רישום באותה עת כעוסק, לא היה הדבר



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

יוצר חזקה לחובתו. החוק מקנה למשיב סמכות לשנות ואף לבטל רישום, בנסיבות מתאימות (ראה סעיפים 58 ו-61 לחוק). " (פסקה 10 לפסק הדין)

וכן בעניין נבוק:

"ההלכה הפסוקה היא כי אין בעצם הרישום כעוסק כדי להביא בהכרח למסקנה כי מתנהל עסק בידי האזרח, וזאת גם כאשר הטענה להעדר עסק מועלית על ידי האזרח עצמו אשר ביקש את הרישום" (פסקה 60 לפסק הדין).

(ראו גם ע"ש (מחוזי חיפה) 267/89 יוסף טייג 1981 בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ (נבו) 02.08.1990; עניין ש. קינד; עניין אלוש).

65. בחינת מהות העסק עולה בקנה אחד עם עמדת המשיבה ביחס לרישום במע"מ, כפי שהוצגה בפנינו על ידי עו"ד שרון בדיון השני. עו"ד שרון הדגיש כי הרישום במע"מ נגזר ממהות הפעילות העסקית וכי התנאי הבסיסי לרישום שותפות לא רשומה הוא קיומו של עסק משותף המנוהל על ידי השותפים:

"ב"כ העוררת: אפנה לס' 27 בשולי סיכומי המשיבה, מתייחסים "לשאלת הוועדה..." (ציטוט – זו השאלה בפנינו), העוררת אגב היא לא השותפות אלא החברה הפרטית. "אם העוסקים אינם מקיימים עסק אחד, ראוי שירשמו לפי 56".

עו"ד עופר שרון: אז אסור להם להירשם כשותפות לא רשומה.

ב"כ העוררת: השותפים, המשיבה עורכת הבחנה בין השותפות לשותפים, לגבי השותפים, שזה לענייננו העוררת והחברה הקשורה, ועוד מספר חברות, אין מחלוקת שהם יכולים להירשם בתיק לפי ס' 56.

עו"ד עופר שרון: זה לא עניין שאני בוחר ככה או ככה, זה עניין של מהות הפעילות העסקית הכלכלית שאתה עושה. אם אתה מקים שותפות שיש לה עסק משותף, יכול להיות מספר עוסקים עם עסק נפרד שנרשמו כעוסק כל אחד כדין, אבל בנוסף מקיימים עסק משותף בשיתוף, לגביו הם מקיימים שותפות. המציאות היא מגוונת. " (פרוטוקול דיון שני, עמ' 8, ש' 13-27).

ובהמשך:

"עו"ד עופר שרון: רציתי לומר שלמיטב הכרתי ההבחנה היסודית, כפי שדיברנו עליה, של השותפות הלא רשומה כעוסק לעומת איחוד עוסקים שזה איחוד של מי שכבר נרשם כעוסק היא ברורה ומוכרת בכל 18 התחנות. זה הבחנה מאוד עמוקה ובסיסית.

רו"ח ברוכי: כשהבדל המהותי הוא שהשותפות מקיימת עסק.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עו"ד עופר שרון: נכון, שותפות זה עסק אחד של השותפים, זה עולם אחר.  
(פרוטוקול דיון שני, עמ' 12, ש' 14-21) (ההדגשות נוספו – ל.ק.)

מן הכלל אל הפרט - העוררת אינה מנהלת עסק משותף ולכן אינה יכולה להיחשב שותפות לצורך חוק מע"מ

66. בסעיף 1 לפקודת השותפויות מוגדרת "שותפות" כ"חבר בני האדם שהתקשרו בקשרי שותפות".

המונח "קשרי שותפות" מוגדר כך:

"הקשרים שבין בני אדם המנהלים יחד עסק לשם הפקת רווחים, למעט את הקשרים שבין חברי תאגיד שהואגד לפי כל דין אחר".

על פי הגדרות אלו, יש צורך בקיומם של שלושה תנאים לשם יצירתם וקיומם של קשרי שותפות: קשר בין בני אדם; ניהול עסק על ידיהם יחד; הפקת רווחים כמטרה לניהול המשותף של העסק (ראו ע"א 727/88 שוורץ נ' רנו, פד"י מו(5) 853 (1988); ת"א (מחוזי ת"א) 41539-04-15 עוזיאל נעמן נ' רמי סמילה (נבו) 22.03.2020) להרחבה בעניין התנאים לקיומה של שותפות ראו גם ת"א (כלכלית) 58416-04-19 יואב קוטלרסקי נ' דניאל שוואב (נבו 02.12.2020)).

67. בענייננו, אין חולק כי העוררת ואלדר השקעות לא ניהלו ואינן מנהלות יחד עסק משותף, ועל כן אינן יכולות להיחשב שותפות. המשיבה מעולם לא טענה כי העוררת מנהלת עסק משותף עם אלדר השקעות או עם שותפותיה האחרות לרישום המאוחד. כל טענתה של המשיבה לקיומה של שותפות לא רשומה נסמכת על רישומה בפועל של העוררת כשותפות לא רשומה בהתאם לבקשת הרישום משנת 2011.

68. העוררת פועלת ומתנהלת בנפרד מחברת אלדר השקעות, על כל המשתמע מכך – תחום עיסוקן שונה; הן מנוהלות באופן עצמאי ונפרד על ידי מנכ"לים שונים ומגישות דיווחים נפרדים למס הכנסה. כמו כן - וכאן העיקר - העוררת אינה מנהלת עסק משותף עם אלדר השקעות. העוררת סברה כי היא רשומה כאיחוד עוסקים, ובקשתה של אלדר השקעות משנת 2016 להצטרף לאיחוד עוסקים בו רשומה העוררת אושרה על ידי מע"מ ללא סייג. העוררת ואלדר השקעות התנהלו בפועל כמדווחות למע"מ במסגרת איחוד עוסקים, והצהירו על גבי החשבונות שהוציאו כי הן מדווחות במסגרת איחוד עוסקים, כמתחייב מהוראות החוק. יתרה מכך, משהתברר לעוררת כי היא מסווגת בפועל כשותפות לא רשומה (עם דחיית בקשות המענק), פעלה לתקן את הרישום במע"מ. לפיכך, לא יכול להיות חולק כי באופן מהותי אין מדובר בשותפות מכל סוג, והרישום במע"מ כ"שותפות לא רשומה" היה שגוי ולא תאם את המציאות בפועל (אם בשל שגגה מצד העוררת בעת הגשת בקשות הרישום, אם בשל שגגה של המשיבה בעת אישור הבקשות או בשל טעות של



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(שני הצדדים). ועל דרך המשל - פרי שמראהו כתפוז, בעל ריח של תפוז וטעמו כשל תפוז, לא ניתן לטעון שהוא תפוז רק בשל העובדה שהוא נמצא (בטעות) בארגז התפוחים.

69. במצב דברים זה ועל רקע מהותו ותכליתו של חוק התכנית לסיוע כלכלי, אין מקום לבחון את זכאותה של העוררת למענקי הוצאות קבועות על פי מאפייני ונתוני השותפות הלא רשומה. כפי שפורט בהרחבה לעיל, גישה פורמליסטית ודווקנית זו אינה תואמת את פרשנות הוראות חוק מע"מ ואת משמעותו של הרישום במע"מ, וכל שכן, גישה זו חוטאת לתכלית חוק התכנית לסיוע כלכלי - מתן סיוע הכרחי, מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו כתוצאה ממגפת הקורונה. מעת שהובהר למשיבה כי העוררת אינה פועלת במסגרת שותפות עם אלדר השקעות וכי הרישום במע"מ אינו תואם את המציאות ואת התנהלותה העסקית של העוררת, הרי שבחינת זכאות העוררת למענקים בהתאם לרישומה הפורמלי כ"שותפות לא רשומה" בעת הגשת הבקשה למענקים, מביאה לתוצאה אבסורדית לפיה היא אינה זכאית למענק בשל אופי עיסוקה של חברת אלדר השקעות, בעוד שבפועל היא עצמה אינה עוסקת במכירת זכות במקרקעין (וההנחה היא כי חוותה ירידת מחזוריים כתוצאה מהשפעות נגיף הקורונה). יפים לעניין זה הדברים שנקבעו בעניין **אלקטרוטורם**:

"אין להרחיב את הרציונל ולקבוע, לעניין חוק התכנית הכלכלי לסיוע, כי יש להתייחס לשתי החברות כעוסק אחד ולבחון את המחזוריים 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." (פסקה 64)

אי-הגשת דו"חות בהתאם לסעיף 71א לחוק מע"מ

70. העוררת לא הגישה (בזמן אמת) דו"חות שנתיים לפי סעיף 71א לחוק מע"מ. המשיבה טענה כי הגשת דו"חות אלו לתקופות הבסיס ולתקופות הזכאות מהווה תנאי סף לזכאות למענק (בהתאם לסעיף 5 לחוק התכנית לסיוע כלכלי) ועל כן העוררת אינה זכאית למענקים. בנסיבות העררים שבפנינו, איננו סבורים כי יש בעובדה זו כשלעצמה כדי לשלול מהעוררת זכאות למענקי הוצאות קבועות. כפי שצוין בהחלטות הוועדה בעניין **אלקטרוטורם** ובעניין



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

**הגבעה**, מדיניות המשיבה בעניין זה בעבר היתה שונה והיא לא עמדה על יישום ההוראה ביחס לאיחוד עוסקים. כך, במקרה שעוסק הרשום באיחוד עוסקים לא הגיש דו"ח נפרד לפי סעיף 71א, קיבלה המשיבה מהעוסק את הנתונים הפרטניים מאושרים על ידי רו"ח (ראו עניין **אלקטרוטרם**, פסקאות 57-58).

71. בענייננו, נתוני ההכנסות הפרטניים של העוררת נמסרו למשיבה כבר בחודשים אפריל ומאי 2021, זמן רב לפני שינוי המדיניות של המשיבה בנושא זה (אשר ככל הנראה חל במהלך שנת 2022, ראו **עניין הגבעה**). בנסיבות אלו, אכיפת שינוי המדיניות של המשיבה בעניין זה כלפי העוררת עלול לקפח אותה ולהפלותה לרעה בהשוואה לעוסקים אחרים (**עניין הגבעה**, פסקאות 40-43). אכן, ניתן לתהות מדוע לא הגישה העוררת את הדוחות השנתיים הנפרדים למע"מ (בהתאם לסעיף 71א לחוק) אם סברה כי היא רשומה כאיחוד עוסקים, אולם מתיקים נוספים שנדונו בפנינו הצטיירה תמונה לפיה במשך שנים ארוכות שרר חוסר מודעות בקרב עוסקים רבים הרשומים כאיחוד עוסקים בנוגע לחובת הגשת הדיווחים השנתיים לפי סעיף 71א (שנחקק בשנת 2009 במסגרת תיקון מס' 37 לחוק), וכי פעולות אכיפה של מע"מ להגברת הציות לחובה זו החלו רק באמצע שנת 2019. כך, במכתב **מחודש מאי 2019** בנושא "**איחודי עוסקים – אי דיווח דו"ח שנתי מסכם**", שנשלח מאת סמנכ"לית בכירה לאכיפת הגביה ברשות המיסים לנשיאת לשכת רואי החשבון בישראל, צוין:

"... בבדיקה שנערכה על ידינו עולה כי רמת הציות של דיווח הדו"ח השנתי המסכם, נמוכה מאוד ואינה משרתת את מטרת החקיקה. לאור האמור, הנני להודיעך כי בכוונתנו לפעול להעלאת רמת הציות על מנת לממש את מהות ותכלית החקיקה, ע"י נקיטת צעדים כנגד סרבני הדיווח. .... טרום הטלת הקנס המינהלי ועל מנת להימנע מנקיטת צעדים מינהליים מיידיים כנגד סרבני הדיווח הללו, מתוך גישה מתחשבת ומקלה, בשלב ראשון נפעל להפקת מכתבי התראה לעוסקים שטרם דיווחו את הדו"חות לשנים 2016 ו-2107 (במצטבר)".

עוד צוין, כי בהיותה רשומה בפועל כשותפות לא רשומה, לא התבקשה העוררת להגיש את הדיווחים הנפרדים, וניתן להניח כי לא נשלחו אליה התראות בעניין, ככל שהיו כאלה.

72. בנוסף וכפי שטענה העוררת, אין בחוק התכנית לסיוע כלכלי הוראה האוסרת על המשיבה לאפשר לעוסקים להגיש דו"ח לפי סעיף 71א לחוק מע"מ גם בשלב בדיקת הבקשות או ההשגות, ואפילו בשלב בירור הערר, זאת במיוחד על רקע העובדה שמדובר בדו"ח שנתי המוגש מספר חודשים לאחר סיום שנת המס, וממילא במקרים רבים דו"ח זה אינו **בנמצא בשלב הגשת הבקשות למענקים** (ראו גם **עניין אלקטרוטרם**, פסקה 58).

73. מכל מקום, דיווחי ההכנסות של העוררת לשנים הרלוונטיות לחישוב המענקים מצויים בפני המשיבה מאז הגשתם על ידי העוררת בשנת 2021 כך שחישוב המענקים כעת אינו מהווה הכבדה נוספת על המשיבה.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

#### טענת העוררת לקיומו של השתק פלוגתא

74. העוררת טענה כי לאור הכרעת ועדת הערר בעניין אלקטרוטרם בסוגיה הזוהה לסוגיה בענייננו, מנועה המשיבה מלטעון כי רישום שותפות לא רשומה נעשה מכוח סעיף 52 לחוק מע"מ עקב השתק פלוגתא. לאור תוצאת העררים והכרעתנו, ממילא איננו נדרשים להכריע בטענה זו. נציין בקצרה כי בהתאם לפסיקה נדרשים ארבעה תנאים לצורך הוכחת קיומו של השתק פלוגתא: הפלוגתא זהה מבחינה עובדתית ומבחינה משפטית לפלוגתא שנידונה בהליך הראשון; בהליך הראשון קיימו הצדדים התדיינות באותה פלוגתא; הפלוגתא הוכרעה בהליך הראשון ונקבע לגביה ממצא פוזיטיבי; ההכרעה בפלוגתא הייתה חיונית לצורך פסק הדין בהליך הראשון (ראו לדוגמה ע"א 9245/99 ויינברג נ' אריאן, פ"ד נח(4) 796, 769 (2004)).

75. בענייננו, העוררת לא היתה צד להליך בעניין אלקטרוטרם ועל כן לכאורה לא מתקיים התנאי השני בעניין זהות הצדדים. אמנם בפסיקה נקבע כי במקרים מסוימים יחול הכלל בדבר השתק פלוגתא גם מקום שבו אין זהות בין הצדדים, כלפי חליפו של בעל בדין, כעין חליפו, או אדם שיש לו זהות אינטרסים עימו ("קרבה משפטית" - interest of privity) (ראו ע"א 258/88 פיקטנבוים נ' רשם המקרקעין, פ"ד מד(2) 576, 581-580 (1990); ע"א 1041/97 אבי סררו נ' נעלי תומרס בע"מ, נד (1) 642 (2000) עמ' 649). ברם, בענייננו ספק אם ניתן לקבוע כי העוררת נחשבת כבעלת "קרבה משפטית" לעוררת בעניין אלקטרוטרם ומכל מקום לאור בחינת טענות הצדדים לגופן, איננו נדרשים להכריע בסוגיה זו.

#### הערות אחרונות

76. המשיבה טענה בסיכומיה כי מאחר שבקשת המענק נדחתה בשל עילת סף הרי שלא נבדקו מאפיינים אחרים, ועל כן ככל שתקבע הוועדה כי דין העררים להתקבל, יש להחזיר את התיק לשלב ההשגה לצורך בחינת קיומם של תנאים נוספים לזכאות למענק, כגון דרישת הקשר הסיבתי. אין בידינו אלא לדחות טענה זו. בנקודת הזמן הנוכחית, בחלוף למעלה מארבע שנים מפרוץ מגפת הקורונה והגשת הבקשות למענקים, זכאית העוררת לוודאות באשר לזכאותה למענקים. המשיבה בחרה לדחות את בקשות העוררת למענקים לגבי תקופות הזכאות מושאות העררים שבפנינו מעילה זו בלבד (ואין באמור משום קביעה כי קיימות עילות דחיה נוספות). כך עשתה גם במסגרת ההחלטה בהשגה, לאחר שהיתה בידיה האפשרות לערוך בדיקה מעמיקה יותר. בנסיבות אלו לא מצאנו להיעתר לבקשת המשיבה להחזיר העררים לשלב ההשגה.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

77. עוד יצוין כי איננו מקבלים את טענת המשיבה לפיה העוררת התנהלה בחוסר תום לב. לטעמנו, שגתה ועדת הערר בקביעתה בהחלטה בעניין אלדר, לפיה ניתן להניח כי העוררת הפיקה תועלת מרישומה כשותפות וכי ניסיונותיה להתנער מהרישום נעשה אך ורק לצורך קביעת זכאותה למענק. ועדת הערר יצאה מנקודת הנחה כי העוררת נרשמה כשותפות רשומה, בעוד שכפי שציינה המשיבה עצמה בעררים הקודמים, העוררת נרשמה כשותפות לא רשומה. כמו כן, לא ברור מהי אותה תועלת שהפיקה העוררת לכאורה מהרישום המשותף. בהקשר זה, טענת המשיבה כי העוררת נהנתה מקיזוז המע"מ בין עסקאות השותפים במקום שכל שותף ידווח בנפרד על המע"מ ויזדכה על המע"מ ששילם, עומדת בניגוד לפסיקת בתי המשפט לפיה קיזוז המע"מ בין השותפים היא התחשבות מיותרת שאינה מביאה כל תועלת לשותפים או לאוצר המדינה, ומטרת הרישום המאוחד הוא למנוע התחשבות מיותרת זו (ראו לדוגמה ע"א 2883/91 יצחק גרוס ובניו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (פ"ד נה(5) 417); ע"ש 218/87 רבד גד בע"מ נ' גובה המכס, מיסים ג/ה-126).

### סוף דבר

78. העוררת זכאית למענקי הוצאות קבועות לתקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020, שיחושבו בהתאם לנתוני הכנסותיה הפרטניים כפי שהועברו למשיבה זה מכבר. המענקים ישולמו לעוררת בתוך 30 ימים מהיום, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית בהתאם לאמור בסעיף 17 לחוק התכנית לסיוע כלכלי.

79. לאור תוצאת העררים תישא המשיבה בהוצאות העוררת בסך 15,000 ₪. סכום זה יתווסף לסכום המענקים שישולם לעוררת.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום. ניתנה היום, כ"ח סיון תשפ"ד, 04/07/2024, בהעדר הצדדים.

ברוך ברוכי, רו"ח  
חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד  
יו"ר הוועדה