



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-03-25237-03 אנסטסיה בע"מ נ' מדינת ישראל

לפני כבוד השופט גלעד הס

אנסטסיה בע"מ

המערערת

נגד

מדינת ישראל

המשיבה

המערערת - על ידי עו"ד אלון רון ועו"ד איילת לשם
המשיבה - על ידי עו"ד מיטל בסלי-דובדבני

פסק דין

רקע

1. המערערת עוסקת בייצוא ומכירת מוצרי טקסטיל חורפיים. המערערת מייצרת את הטקסטיל בחו"ל ומוכרת את הטקסטיל ללקוחות בארצות הברית. עם זאת, המערערת מנהלת ספרים בישראל ומגישה את דוחותיה לרשויות המס בישראל.
2. המערערת טענה, כי לאור מגפת הקורונה חלה פגיעה קשה בעסקי המערערת, ובפרט חלה ירידה משמעותית במחזורי ההכנסה בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות.
3. המערערת סברה כי היא זכאית למענק מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן: "חוק הסיוע"). המשיבה דחתה את בקשתה בהחלטה מיום 11.1.2021.
4. על החלטה זו הגישה המערערת השגה ביום 18.1.2021, כאשר ביום 24.3.2022, ניתנה החלטה בהשגה, אשר דוחה את ההשגה.
- הטעם המרכזי לדחיית ההשגה היה, כי מדובר בעסקאות שעניינן מכירת סחורה שמיוצרת בסין ונמכרת בארצות הברית, ולכן לא מדובר בעסקה על פי חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ").
- על השגה זו הוגש ערר, כאשר ביום 11.1.2024 ניתנת החלטת ועדת הערר. על החלטה זו הוגש הערעור שלפניי.



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-03-25237-2023 אנסטסיה בע"מ נ' מדינת ישראל

5. עוד ראוי לציין לשם השלמת התמונה, כי ביום 24.11.2022 קבע מנהל תחום ביקורת במע"מ, כי עסקאות המערערת אינן בהגדרת עסקה לפי חוק מע"מ וזאת כאשר אין מדובר בעסקה המתבצעת בישראל.

על החלטה זו הוגשה השגה לממונה מע"מ, אשר נדחתה ביום 20.6.2023.

החלטת ועדת הערר

6. ועדת הערר קבעה בסעיף 15 להחלטתה, כי לב המחלוקת בין הצדדים הינה בסוגיה - האם לקביעת ממונה מע"מ יש נפקות לעניין זכאותה של המערערת למענק מכוח חוק הסיוע, וזאת כאשר נטרול העסקאות שנעשו בחו"ל ממחזור העסקאות מביא לירידה המחזור בשיעור שאינו מזכה במענק.

7. לשם הכרעה בשאלה שהציבה לעצמה ועדת הערר, ועדת הערר בשלב הראשון דנה בהגדרת "עוסק" בסעיף 7 לחוק הסיוע.

ועדת הערר קובעת בסעיף 18 להחלטתה, כי מלשון חוק הסיוע על המבקש סיוע לענות על הגדרת "עוסק" בחוק הסיוע, הגדרה שמבוססת על הגדרת "עוסק" בחוק מע"מ.

עוד קובעת ועדת הערר, כי "בחינת מחזורי העסקאות אף היא מבוססת על מחזורי העסקאות של "עוסק" כהגדרתו בחוק מע"מ".

מכאן ועדת הערר קובעת, כי המערערת אינה נכללת בגדר "עוסק" כהגדרתו בחוק הסיוע.

8. לאור קביעה זו, ועדת הערר דנה בסוגיה, אשר היא מגדירה בכותרת - "האם עסק אשר אינו בבחינת "עוסק" לפי חוק מע"מ, אינו זכאי למענק מכוח החוק?".

ועדת הערר קובעת באופן חד משמעי, כי עסק שאינו נכלל בגדר "עוסק" כמובנו בחוק מע"מ אינו זכאי למענק מכוח חוק הסיוע, ובעניין זה מנמקת ועדת הערר את מסקנתה בחמישה נימוקים נפרדים, וכן מפנה להחלטה בעניין ערר 1496/22 מוגוגו בע"מ נ. רשות המיסים [פורסם באתר נבו] (7.2.2023).

וכך מסכמת וקובעת ועדת הערר לעניין זה:

"מכל אלה ומלשון החוק גופה ניתן להניח קיומה של חזקה חלוטה אשר אינה ניתנת לסתירה כי עוסק אשר אינו בא בגדרי הגדרת "עוסק" שבחוק לרבות ההגדרה שבחוק מע"מ, ..., אינו זכאי למענק".



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-03-25237-2019 אנסטסיה בע"מ נ' מדינת ישראל

9. מכאן, ממשיכה ועדת הערר וקובעת בסעיף 22 להחלטתה, כי "פועל יוצא" מכך הינו, כי עסקאות אשר אינן עונות על הגדרת "עסקה" בחוק מע"מ, ולפיכך אינן עונות גם על הגדרת "עסקה" בחוק הסיוע, אינן יכולות להיחשב כחלק ממחזור העסקאות לשם תחשיב הזכאות למענק.
10. לאור זאת, קובעת ועדת הערר, כי נטרול ההכנסות הפטורות מדיווח למע"מ במקרה של המערערת מוביל למסקנה, כי הירידה במחזורים אינה מזכה במענק מכוח חוק הסיוע.
11. ועדת הערר מתייחסת גם לאיחור במתן התשובה להשגה, וקובעת כי בהתאם לפסיקה בנושא, אין בעצם האיחור במתן התשובה על מנת להעניק זכאות למערערת.
12. לאור נימוקים אלו, דוחה ועדת הערר את הערר ומחייבת את המערערת בהוצאות.

תמצית טענות הצדדים בערעור

13. הטענה המרכזית של המערערת בערעור היא, כי המערערת נכללת בגדר הגדרת "עוסק" כפי שזו מוגדרת בחוק הסיוע, המפנה לעניין זה לחוק מע"מ, וכי העסקאות שביצעה בחו"ל נכללות בגדר "עסקה" כפי שזו מוגדרת בחוק הסיוע.
- מכאן, טוענת המערערת, כי חוק הסיוע לא הגביל את המענק רק לעוסק המבצע מכירת נכס בישראל.
- לטעמה של המערערת, מכירות המערערת עונות על הגדרת "עסקה" בחוק הסיוע, ואף אם מדובר בעסקה שאין להטיל עליה מס ערך מוסף, היא עדיין עסקה לפי חוק הסיוע.
14. המערערת טוענת עוד, כי גם מבחינת הדין הרצוי יש מקום להכיר בפגיעה במערערת בתקופת הקורונה וזאת למרות שמכירותיה נעשו בחו"ל וזאת כאשר היא משלמת מס בישראל.
- עוד מבהירה המערערת כי נהגה בתום לב, וכי קיים קשר סיבתי בין הקורונה לבין הירידה בהכנסותיה.
15. המשיבה בכתב התשובה טענה, כי לא נפלה כל טעות בהחלטת ועדת הערר וכי המערערת אינה זכאית למענק.
- המשיבה מבהירה, כי לאור הרציונל של מענקי הקורונה ותכליתם אין מקום ליתן מענק למי שפעילותו העסקית מחוץ לישראל.



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-03-25237-03 אנסטסיה בע"מ נ' מדינת ישראל

לעניין טענת המערערת, כי היא בגדר "עוסק" לפי חוק הסיוע וחוק מע"מ, המשיבה סבורה, כי מדובר ב- "טענה ריקה" היות והחוק הגדיר מהי 'עסקה' וזאת בהתאם לחוק מע"מ, והעסקאות שערכה המערערת בחו"ל אינן עסקאות לפי חוק מע"מ, ומכאן אינן עסקאות לפי חוק הסיוע.

16. בית המשפט קיים דיון במסגרתו שמע את טענות הצדדים בהרחבה, והציע בסיומו הצעת פשרה. לאחר מכן, אף התקיים דיון בהצעת הפשרה, ובהעדר הסכמה ניתן פסק דין זה.

דיון והכרעה

המערערת היא "עוסק" בהתאם לחוק הסיוע

17. חוק הסיוע מגדיר "עוסק", כדלקמן:

"עוסק" – חייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף,

"חייב במס" מוגדר בחוק מע"מ, כדלקמן:

"חייב במס" – עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי;

ו- "עוסק" בחוק מע"מ מוגדר, כדלקמן:

"עוסק" – מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר

או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי;

18. כלומר, הדברים פשוטים, עוסק בחוק הסיוע הינו, מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו.

יוטעם, אין כל דרישה בחוק מע"מ, או בחוק הסיוע, כי העוסק ימכור או ייתן שירותים בישראל, וגם מי שמוכר נכס מחוץ לישראל, או נותן שירותים מחוץ לישראל, נכלל בגדר 'עוסק'.

19. מכאן, ברור מלשון החוק, כי המערערת הינה בגדר 'עוסק' לפי חוק הסיוע, ומכאן כאשר קבעה ועדת הערר, כי המערערת אינה נכללת בגדר הגדרת "עוסק" נפלה טעות בהחלטתה.

20. אציין, כי בסעיף 17 להחלטתה מתייחסת ועדת הערר גם להגדרת "מחזור עסקאות" ולשאלה האם עסקאות המערערת נכללות בהגדרה זו. אולם, הגדרת מחזור העסקאות היא הגדרה **נפרדת ואחרת** מהגדרת "עוסק", כך שבהחלט יכול להיות כי המערערת, או כל גוף אחר, יוגדר כ- "עוסק", ואילו 'מחזור העסקאות' שלו לא יוכר, או יוכר בחלקו, מטעם זה או אחר.

בלשון פשוטה, אופן סיווג מחזור העסקאות של גוף מסוים, אינו משפיע על הגדרתו כ- "עוסק" בהתאם לחוק מע"מ ולחוק הסיוע.





בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-03-25237-2019 אנסטסיה בע"מ נ' מדינת ישראל

21. לאור תוצאה זו ברור, כי הדין המרכזי שעורכת ועדת הערר בהחלטתה בסוגיה - "האם עסק אשר אינו בבחינת "עוסק" לפי חוק מע"מ, אינו זכאי למענק מכוח החוק?" אינו רלוונטי לעניין שבפנינו, וזאת כאשר ברור כי המערערת היא "עוסק".

ראוי לציין כי המסקנה אליה מגיעה ועדת הערר, על פיה:

"מכל אלה ומלשון החוק גופה ניתן להניח קיומה של חזקה חלוטה אשר אינה ניתנת לסתירה כי עוסק אשר אינו בא בגדרי הגדרת "עוסק" שבחוק לרבות ההגדרה שבחוק מע"מ, או לחילופין נמנה על החריגים להגדרת עוסק שבחוק, אינו זכאי למענק."

הינה מסקנה ראויה ונכונה בעיני, המנומקת היטב על ידי ועדת הערר.

אולם, וזה העיקר לענייננו, מסקנה זו אינה רלוונטית למערערת כאן, היות, וכאמור, המערערת כאן נכללת בהגדרת "עוסק" בחוק הסיוע. מכאן הנמקה זו אינה מצדיקה את דחיית הערר של המערערת.

22. אציין, כי ועדת הערר מנמקת את החלטתה כי המערערת אינה זכאית למענק בנימוק נוסף, הנוגע להגדרת "עסקה" בחוק הסיוע, כדלקמן:

"22. פועל יוצא מכך כי עסקאות אשר אינן עונות על הגדרת "עסקה" בחוק מע"מ ובהלימה לכך גם אינן עונות על הגדרת "עסקה" בחוק הסיוע, אינן יכולות להיחשב כחלק ממחזור העסקאות של העוסק לצורך קביעת זכאותו למענק, ויש לנטרלן ממחזור העסקאות"

23. לטעמי, גם נימוק זה אינו יכול לעמוד, ואבאר:

"עסקה" מוגדרת בחוק הסיוע, כדלקמן:

"טובין", "המס", "עסק", "עסקה", "שירות" ו"שנת המס" – כהגדרתם בחוק מס ערך מוסף; (הדגשה שלי – ג.ה.).

פניה לחוק מע"מ מגלה, כי "עסקה" מוגדרת בחוק מע"מ, כדלקמן:

"עסקה" – כל אחת מאלה:

- (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;
- (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבוא בידי המוכר;
- (3) עסקת אקראי."



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-03-25237-2019 אנסטסיה בע"מ נ' מדינת ישראל

כלומר, אין בחוק מע"מ, אליו מפנה חוק הסיוע, כל דרישה בהגדרת העסקה, כי מכירת הנכס או השירות יעשו בישראל.

24. לפיכך, כאשר קובעת ועדת הערר כי העסקאות שביצעה המערערת אינן עונות על הגדרת "עסקה" בחוק מע"מ, ומכאן על הגדרת "עסקה" בחוק הסיוע, הקביעה אינה נכונה, ועסקאות המערערת, הן בישראל והן בחו"ל, הינן בגדר "עסקה" לפי חוק הסיוע ולפי חוק מע"מ.

25. עוד אציין, כי גם החלטת הממונה האזורי בהשגת שומת התשומות, לא קבעה כי המערערת אינה "עוסק" לעניין חוק מע"מ, ואף לא קבעה, כי עסקאות המערערת אינן בגדר "עסקה" לעניין חוק מע"מ, אלא קבעה, כי עסקאות המערערת אינן חייבות במע"מ:

"אשר על כן, המסקנה היא כי אין למשיגה עסקאות חייבות במע"מ ועל כן

על פי סעיף 41 לחוק אין זכאות לניכוי מס התשומות." (הדגשה שלי – ג.ה.).

26. אלא, שכאמור לעיל, העובדה כי עסקה אינה חייבת במע"מ אינה מוציאה אותה מגדר הגדרת "עסקה" לא בחוק הסיוע ולא בחוק מע"מ.

סיכום

27. לאור האמור והמפורט לעיל, אני סבור כי דין הערעור להתקבל, וזאת כאשר ההנמקה המרכזית של ועדת הערר שגויה.

בהתאם ללשון חוק הסיוע וללשון חוק מע"מ, המערערת הינה בגדר "עוסק" לפי חוק הסיוע ולפי חוק מע"מ ועסקאותיה בחו"ל הינן בגדר "עסקה" לפי חוק הסיוע ולפי חוק מע"מ. כאמור, העובדה כי מדובר בעסקאות פטורות ממע"מ, או בעסקאות שכלל אין לדווח עליהן למע"מ, אין בה בכדי להוציא את המערערת מהגדרת "עוסק" ואת העסקאות מהגדרת "עסקה".

28. למרות קבלת הערעור כאמור לעיל, אני סבור, כי המסקנה הראויה הינה שיש לאשר למערערת את קבלת המענק. הכרעתי כי ועדת הערר שגתה בהחלטתה מובילה למסקנה, כי לא היה מקום לדחות את הערר מהטעם שהמערערת אינה "עוסק", או כי העסקאות שביצעה אינן בגדר "עסקה".

אולם, אף לאחר שקיבלתי את עמדת המערערת כי הינה בגדר "עוסק" לפי חוק הסיוע, והעסקאות שהיא ביצעה הינן בגדר "עסקה" לפי חוק הסיוע, עדיין יש לבחון את יתר התנאים לזכאות למענק, ובפרט שני פרמטרים מרכזיים - ירידה במחזור העסקאות, וקשר סיבתי למגפת הקורונה.



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-03-25237-2022 אנסטסיה בע"מ נ' מדינת ישראל

אציין לעניין בדיקת ירידת מחזור העסקאות, כי הגדרת "מחזור עסקאות לשנת 2019" ו-"מחזור עסקאות לשנת 2020" בחוק הסיוע שונה מהגדרת "עסקה" בחוק הסיוע, ויש לדון במשמעות של הגדרה זו במובחן ממשמעות הגדרת "עסקה" בחוק הסיוע ובחוק מע"מ.

אבהיר, כי הצדדים התייחסו בטיעונים שלפניי לפרשנות שיש לתת להגדרת מחזור העסקאות לשנים הללו, הגדרת הקובעת, בין היתר: "כפי שדווח לרשות המסים בישראל על פי דין...". בפרט התייחסו הצדדים לשאלה, האם מדובר בדיווח למע"מ, או גם בדיווח למס הכנסה, והאם מכאן הגדרה זו כוללת את כלל העסקאות של המערערת, לרבות העסקאות שאין צורך לדווחן למע"מ, או שהן פטורות ממע"מ, או שמא ההגדרה חלה רק העסקאות החייבות במע"מ.

אציין, כי מדובר בנושא המצוי במחלוקת בהחלטות ועדות הערר, ר', מצד אחד ערר 1543/21 אלקטרוטרים תעשיות חשמל ומתכת בע"מ נ' רשות המסים [פורסם באתר נבו] (1.5.2022):

"צודקת העוררת בטענתה כי חוק התכנית לסיוע כלכלי נוקט בלשון: "כפי שדווח לרשות המסים בישראל" (הגדרת מחזור עסקאות בשנת 2019 סעיף 7 לחוק) ולא כפי שדווח למס ערך מוסף."

ומצד שני, ר' ערר 1018-21 חידוש - סוכנויות לביטוח בעמ נ' רשות המסים [פורסם באתר נבו] (25.4.2021):

"חרף האמור, לא נמצאה בהחלטות מספר 5015 ו-152 ולא בחוק התכנית לסיוע כלכלי, הוראה המאפשרת חישוב המענק בהתבסס על הדיווחים למס הכנסה, כעתירת העוררת בכתב הערר."

אולם, למרות הטיעון בעניין, כאשר נושא זה לא עלה בהחלטת ועדת הערר, וממילא אין בו כל דיון בהחלטת ועדת הערר, איני סבור שיש מקום לדון בו בערעור מנהלי כערכאה ראשונה, בפרט שהוא מצריך גם בחינת תשתית עובדתית.

29. נושא נוסף שלא נדון בהחלטת ועדת הערר ומחייב דיון, הינו נושא הקשר הסיבתי והוכחתו, וגם הוא מחייב השלמה בהחלטה מנומקת.

30. לאור האמור לעיל, אני מחזיר את הדיון לוועדת הערר, אשר תדון בסוגיה -

האם תחת הקביעה כי המערערת הינה בגדר "עוסק" לפי חוק הסיוע, וכי מכלול העסקאות שביצעה הינן בגדר "עסקה" לפי חוק הסיוע, היא זכאית למענק מכוח חוק הסיוע, ולצורך כך תבחן את כלל טענות הצדדים בנושא.





בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-03-25237-03 אנסטסיה בע"מ נ' מדינת ישראל

31. לאור תוצאות פסק הדין, אין צו להוצאות.

ניתן היום, כ"ז שבט תשפ"ה, 25 פברואר 2025, בהעדר הצדדים.

גלעד חס, שופט

