



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי**

ערר 22-2671  
ערר 22-2672

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

**העוררת:** פוליגון טריידינג קורפוריישן (ישראל) בע"מ מס' 510745284  
ע"י ב"כ רו"ח רפאל אוזנה

**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**

**רקע עובדתי**

1. העוררת היא חברה העוסקת בייבוא, שיווק והתקנת מערכות נגד גניבות מחנויות.
2. העוררת הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**) עבור תקופות הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 וינואר-פברואר 2021.
3. בהחלטת המשיבה (מיום 16.2.2021) בעניין תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, צוין כי חלה ירידה ניכרת בהוצאות הקבועות ולכן אושר לעוררת מענק חלקי בסך 120,000 ₪, המשקף את ההוצאות הקבועות בעסק בתקופת הזכאות. בקשת המענק לתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021 נדחתה ביום 6.10.2021 בנימוק כי לא חלה ירידת מחזורים.
4. כנגד החלטות אלו הגישה העוררת השגות, אשר נדחו ביום 6.4.2022. בהחלטות בהשגות (להלן – **החלטות בהשגות שלב א'**) נקבע כי העוררת רשומה במע"מ כשותפות ולא כאיחוד עוסקים וכי חישוב המענקים בוצע בהתאם לנתוני השותפות.

**העררים הראשונים (עררים 22-1943, 22-1944)**

5. ביום 18.5.2022 הגישה העוררת עררים כנגד ההחלטות בהשגות מיום 6.4.2022 (עררים 22-1943, 22-1944; להלן – **העררים הראשונים**). בכתבי הערר טענה העוררת כי בשנת 1991 ביקשה להיחשב חלק מאיחוד עוסקים שמספרו 557641420 אך סווגה באופן טכני בלבד ובטעות כשותפות, על אף שבפועל היא אינה מאוגדת כשותפות עם חברותיה לרישום



## מדינת ישראל

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

המשותף ועונה להגדרת 'איחוד עוסקים'. העוררת טענה כי יש להעדיף את המהות על פני הצורה במקרה זה ואין להתייחס לעוררת כשותפות לצורך בחינת הזכאות למענקים, רק בשל סיווגה השרירותי ככזו, והוסיפה כי העוררת נפגעה באופן קשה כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה.

6. ביום 1.5.2022 ניתנה החלטת ועדת הערר בערר 1543-21 **אלקטרוטרם תעשיות חשמל ומתכת בע"מ נ' רשות המיסים** (נבו, 1.5.2022; להלן – **עניין אלקטרוטרם**), במסגרתה נקבע כי רישומה במע"מ של שותפות לא רשומה נעשה מכוח סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן – **חוק מע"מ**), כמו איחוד עוסקים, ולכן יש לבחון את זכאותה למענקי קורונה של עוסק בשותפות לא רשומה על פי הכנסותיו הפרטניות, כפי שנקבע בחוק ביחס לעוסק הרשום באיחוד עוסקים. בעקבות החלטה זו התבקשה המשיבה למסור האם היא עומדת על ההחלטות בהשגות נשוא העררים הראשונים.

7. בתגובתה ציינה המשיבה כי היא חולקת על קביעת ועדת הערר **בעניין אלקטרוטרם** וסבורה כי יסודה בטעות, ולשיטתה שותפות לא רשומה (כמו שותפות רשומה) נרשמת מכוח סעיף 52 לחוק מע"מ ולא מכוח סעיף 56 לחוק מע"מ, שעניינו איחוד עוסקים בלבד; עם זאת, צוין כי הוחלט שלא להגיש ערעור על ההחלטה בשל הנסיבות העובדתיות והפרטניות באותו מקרה. לגוף העררים (הראשונים) הוסיפה וטענה המשיבה כי העוררת אינה עונה על תנאי הרישום כשותפות – שכן אינה מנהלת פנקסים וחשבונות במשותף עם החברות האחרות, וכמו כן אינה עונה על התנאים בדבר קשרים בין-חברתיים לרישום כאיחוד עוסקים, הקבועים בתקנה 10(ב) לתקנות מס ערך מוסף (רישום), תשל"ו-1976 (להלן – **תקנות מע"מ (רישום)**). לפיכך, על העוררת להסדיר רישומה כעוסק נפרד מול מע"מ ולהגיש דו"חות לפי סעיף 67 לחוק מע"מ לכל התקופות הרלוונטיות למענקים. ככל שיוסדר נושא זה מול מע"מ, לרבות הגשת הדו"חות בדיעבד, תוכל להגיש מחדש את בקשותיה למענקים. המשיבה הדגישה כי בהתאם לחוק, הגשת דו"חות שנתיים למע"מ היא תנאי לזכאות למענק והדבר אף הכרחי לצורך חישוב המענק. לסיום, הציעה המשיבה להחזיר את העררים לשלב ההשגה לצורך מתן החלטה ברוח הדברים.

8. העוררת הסכימה להחזרת העררים לשלב ההשגה, ובהמשך לכך ניתנה ביום 12.8.2022 החלטת הוועדה המורה על החזרת העררים לשלב ההשגה לצורך בחינה מחודשת ובמטרה לנסות ולהגיע להסכמה בין הצדדים.

### ההחלטות בהשגות מיום 6.9.2022 (להלן – החלטות בהשגות שלב ב')

9. ביום 6.9.2022 ניתנו החלטות המשיבה בהשגות. בהחלטות אלו קבעה המשיבה כי הגשת דו"ח לפי סעיף 67 או סעיף 71 לחוק מע"מ מהווה אחד התנאים לזכאות למענק בהתאם לחוק. העוררת אינה עונה על התנאים להירשם כשותפות ואינה עונה על התנאים לרישום איחוד עוסקים, ולכן עליה להסדיר רישומה כעוסק נפרד מול מע"מ ולהסדיר הגשת דו"חות



## מדינת ישראל

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

לפי סעיף 67 לחוק מע"מ לתקופות הרלוונטיות. צוין כי ככל שאלו יוסדרו, תוכל העוררת לחזור ולהגיש מחדש את בקשותיה למענקים נשוא ההשגות.  
10. כנגד החלטות אלו הוגשו העררים שבפנינו.

#### העררים השניים

#### עיקר טענות העוררת

11. העוררת ביקשה להירשם כאיחוד עוסקים (בשנת 1991). למרות זאת סווגה בטעות ובאופן טכני בלבד כשותפות, על אף שבפועל היא אינה מתנהלת כשותפות עם חברת הרקולס את סנפיר, אשר עוסקת בתחומי פעילות שונים לגמרי. העוררת מנהלת ספרי חשבונות בנפרד ומגישה דו"חות נפרדים למס הכנסה.

12. המשיבה שינתה את עמדתה בנוגע לסיווג החברה ללא הסבר – בהחלטות בהשגות שלב א' צוין כי העוררת היא שותפות ואילו בהחלטות בהשגות שלב ב' צוין כי היא עוסק יחיד. בנוסף, לאורך שנות פעילותה של העוררת לא התקבלה כל דרישה מצד רשויות המס להירשם כעוסקים נפרדים ולא התקבלה טענה בנוגע לרישום החברות.

13. **בעניין אלקטרוטום** קבעה ועדת הערר כי דין שותפות לא רשומה כדין איחוד עוסקים לעניין בחינת הזכאות למענקים בהתאם לחוק. כפי שקבעה הוועדה, אין בסיס חוקי לאבחנה שעורכת המשיבה בין רישום שותפות לא רשומה לרישום איחוד עוסקים לפי חוק מע"מ. לאור הנסיבות הדומות **בעניין אלקטרוטום** לענייננו, יש לנהוג באופן דומה בעוררת ולבחון את הכנסותיה לצורך המענקים בנפרד מהכנסות השותפות. זאת ועוד, בניגוד **לעניין אלקטרוטום**, בעררים דגן הציגה העוררת מסמך בו צוין כי היא מבקשת להירשם כאיחוד עוסקים. עוד צוין, כי המשיבה לא ערערה על קביעת הוועדה **בעניין אלקטרוטום**.

14. לטענת העוררת, מתקיימים בעניינה התנאים הטכניים לרישום איחוד עוסקים, וכן מתגשמת בעניינה תכלית החקיקה בדבר רישום כעוסק אחד לצרכי מע"מ – מניעת התחשבות מיותרת בין השותפים בעניין תשלומי מע"מ וניכוי מס תשומות במסגרת העסקאות הפנימיות בין השותפים. איחוד העוסקים בענייננו כולל שלוש חברות שהוקמו על ידי בעל שליטה זהה – מר זאב אדיר ז"ל. מלבד העוררת חברות באיחוד חברת הרקולס את סנפיר וחברת אדירים ייצור ושיווק מערכות בע"מ. בין החברות מתנהלים קשרים עסקיים. הרישום כאיחוד עוסקים כלל את שלושת החברות וכן את מר אדיר ז"ל בעצמו, כפי שניתן לראות בטופס בקשת הרישום משנת 1991. גם לאחר מותו של מר אדיר, נותרו החברות בשליטת משפחתו.

15. בהתאם לגישת הפרשנות התכליתית, יש להעדיף את המהות על פני הצורה ולא להיצמד באופן דוקני לרישום השרירותי והשגוי של העוררת.

16. העוררת, אשר פועלת בתחום שירותי ציוד אבטחה ומתן שירות לחנויות אופנה ומרכזי קניות, נפגעה בצורה משמעותית כתוצאה מהמגבלות שהוטלו בעקבות התפשטות נגיף



## מדינת ישראל

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

הקורונה והמשיכה לשאת בהוצאות קבועות כבדות ועל כן זכאית, ברמה הנורמטיבית, לקבלת המענקים.

17. בנוגע לטענת המשיבה בדבר סיווג מחדש במע"מ טענה העוררת כי אין מקום לדרישה זו. גם אם מע"מ יאשרו מהלך שכזה, ואין כל ודאות לכך, הדבר יביא לפגיעה כלכלית בחברות אשר זכאיות לרישום במאוחד. עוד צוין כי הרישום במאוחד אינו מטיל כל קושי מעשי על המשיבה לבחון את היקף הפגיעה בעוררת, כשם שלרשויות מע"מ אין קושי מעשי לבצע ביקורת לגבי חברות באחד עוסקים, כאשר הביקורת מבוצעת לגבי כל חברה בנפרד.

18. בעניין חובת הגשת דו"חות לפי סעיף 71 לחוק מע"מ טענה העוררת כי לא היתה לה יכולת טכנית להגיש דו"ח שנתי שכזה, שכן היא סווגה במערכות מע"מ כשותפות. כמו כן, בסעיף 71 לחוק נקבעה אפשרות לפטור עוסק מחובה זו. בנוסף, כפי שצוין בעניין **אלקטרוטורם**, עמדת המשיבה במקרים אחרים היתה לאפשר לעוסק להגיש דו"חות עבור שנות המס הרלוונטיות למענקים ויש לאפשר זאת גם לעוררת. שינוי עמדה זו של המשיבה יוצר אפליה קשה בין עוסקים ופוגע בעיקרון השוויון.

#### עיקר טענות המשיבה

19. דין הערר להידחות על הסף, עקב אי-הגשת דו"חות תקופתיים למע"מ לפי סעיף 71א או סעיף 67 לחוק מע"מ. הגשת דו"חות כאמור מהווה אחד התנאים לזכאות למענק בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי. נתונים פרטניים אלה הכרחיים לצורך חישוב המענק.

20. הסכמת נציגי המשיבה בעבר, במקרים בודדים, לאפשר לעוסקים החברים באיחוד עוסקים שלא הגישו דו"ח זה במשך השנים, להשלים את הנתונים לצורך חישוב המענק, נעשתה ללא סמכות ובניגוד להוראת סעיף 58(5) לחוק ועל כן הונחו מפקחי המשיבה לדחות על הסף בקשות והשגות של איחודי עוסקים שלא הגישו דו"ח זה, כפי שנעשה במקרה דנן.

21. אם סברה העוררת שהיא רשומה כאיחוד עוסקים, כנטען, היה עליה להגיש את הדו"חות לפי סעיף 71א במהלך השנים. טענת העוררת כי לא היה מקום לרשמה כשותפות התקבלה, והיא אינה יכולה להיבנות מכך שהיתה רשומה כשותפות ולא לשאת באחריות על אי-הגשת הדו"חות.

22. העוררת אינה עונה על התנאים לרישום כאיחוד עוסקים ולכן הופנתה להסדיר רישומה כעוסק ולהסדיר הגשת דו"חות לפי סעיף 67 לחוק מע"מ. העוררת בחרה להתעלם מכך ופנתה שוב לוועדת הערר כאשר היא יודעת שאין נתונים פרטניים שלה. בהתאם להוראות החוק, חישוב המענק מבוסס על הכנסות העוסק כפי שדווחו למע"מ בפועל. המשיבה אינה צריכה לבחון זכאות למענק על בסיס דיווחים שהוגשו בדיעבד ואינה יכולה להידרש לבדיקות פרטניות של חשבוניות וכרטסות כדי לבדוק את אמיתות הדיווחים.

#### הדיון בעררים



## מדינת ישראל

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

23. ביום 25.1.2023 התקיים דיון בעררים, באמצעים טכנולוגיים. במהלך הדיון טען ב"כ העוררת כי יש להחיל על העוררת את קביעת הוועדה בעניין אלקטרוטום ולבחון את נתונה הפרטניים, כפי שהוגשו למשיבה. המשיבה מנגד עמדה על טענתה כי אינה יכולה לפעול בניגוד לרישום במע"מ וחזרה על קביעתה בהחלטה בהשגה בה הוצע לעוררת להירשם כעוסק נפרד במע"מ ולהגיש דו"חות בהתאם. העוררת עמדה על טענתה כי היא זכאית להירשם כאיחוד עוסקים וכי הרישום בנפרד יפגע בה. בתום הדיון הסכימו הצדדים על מתווה לפיו העוררת תפנה לרשויות מע"מ לצורך שינוי סיווגה לאיחוד עוסקים והגשת דו"חות מתאימים. במידה והרישום יאושר, תחזור העוררת לשלב ההשגה לצורך בחינת נתונה. ככל ששינוי הסיווג לא יאושר, תהא זכאית העוררת לפנות לוועדה ולבקש הכרעתה.

#### השתלשלות העניינים לאחר הדיון

24. ביום 25.6.2023 הגישה העוררת בקשה למתן החלטה בעררים. העוררת ציינה שפנתה למע"מ לצורך שינוי סיווגה לאיחוד עוסקים וכי ביום 7.6.2023 התקבלה תשובה מטעם מע"מ הדוחה את בקשת העוררת (להלן – **תשובת מע"מ**). בתשובת מע"מ נכתב כי העוררת אינה עומדת בתנאי הקבוע בתקנה 10(ב) לתקנות מע"מ (רישום) לפיו על החברות באיחוד עוסקים להיות חברה וחברה בת (כמשמעותה בחוק ניירות ערך, תשכ"ח-1968), וכי גם היסטורית לא החזיקו החברות בשותפות אחת בשנייה. עוד צוין בתשובת מע"מ כי יש לסגור את תיק השותפות ולפתוח לכל חברה תיק עוסק מורשה בנפרד.

25. העוררת ציינה בבקשתה כי בהתאם להחלטות בעניין אלקטרוטום ובערר 22-1940 **הגבעה י.ח. נ' רשות המיסים** (נבו, 13.3.2023; להלן – **עניין הגבעה**), אין באי-הגשת הדו"חות לפי סעיף 71 לחוק מע"מ כדי לשלול את הזכאות לקבלת המענק, ובכל מקרה בהתאם לתשובת מע"מ יש לראות בכל חברה כעוסק נפרד לצורך קבלת הפיצוי.

26. בתגובתה מיום 13.7.2023 ציינה המשיבה שכבר בכתב התשובה צוין כי העוררת אינה יכולה להירשם כאיחוד עוסקים, וכך צוין גם בהחלטות בהשגות שלב ב' (מיום 6.9.2022). המשיבה הדגישה כי העוררת הודיעה למע"מ כי היא משנה את רישומה לעוסק פרטני.

27. בהמשך לכך הבהירה העוררת כי בהתאם לדרישת מע"מ היא מצויה בעיצומו של ההליך להפרדת איחוד העוסקים ורישום פרטני, זאת לאור שינוי הבעלות בחברות לאחר פטירתו של מר זאב אדיר (לטענתה, בעת הרישום דובר בחברות אחיות ולכן ניתן היה להירשם כאיחוד עוסקים). ההליך נוהל בשקיפות מלאה מול נציגי המשיבה. לטענת העוררת, המשיבה היא ששינתה את עמדתה לאחר שבהחלטות בהשגות שלב א' קבעה שמדובר בשותפות לא רשומה, ורק לאחר קביעות הוועדה בעניין אלקטרוטום, קבעה המשיבה בהחלטות בהשגות שלב ב' כי מדובר בעוסקים נפרדים. העוררת זכאית למענקים בהיותה



## מדינת ישראל

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

שותפות לא רשומה בהתאם לקביעת הוועדה בעניין אלקטרוטרים, ולחילופין לנוכח קביעת רשויות מע"מ החדשה כי יש לראות בעוררת כעוסק נפרד לצרכי מע"מ.

28. ביום 13.9.2023 הודיעה העוררת כי התיק המאוחד נסגר ונפתחו תיקי עוסק נפרדים לכל אחת מהחברות בשותפות. בהמשך לכך ולבקשת הוועדה, הודיעה המשיבה כי היא עומדת על עמדתה לפיה הבקשות למענקים צריכות להיבחן על בסיס אופן הרישום במע"מ בתקופות הרלוונטיות ולא על בסיס שינויים שנעשו בדיעבד, וכי תסכים לבדיקת הבקשות על בסיס דו"חות שיוגשו בדיעבד רק במידה והדבר יאושר על ידי מע"מ.

29. לבקשת הוועדה עדכנה העוררת ביום 18.3.2024 כי בחודש יוני 2023 הגישה למע"מ בקשה להגשה פרטנית של דו"חות לפי סעיף 67 לחוק מע"מ אולם טרם התקבלה תשובה בנושא. ביום 1.5.2024 עדכנה העוררת כי נערכה פניה נוספת לרשויות מע"מ, ובעקבותיה ביקש נציג מע"מ מב"כ העוררת להעביר לידיו לבדיקה את דיווחי העסקאות של העוררת וחברותיה לרישום המשותף לשנים 2019-2023, במטרה לאשר את נתוני הדיווח מבלי שיידרש תיקון דיווחי העבר וכי היא ממתינה לתוצאות הבדיקה.

30. בהמשך לכך, ביום 5.9.2024 הודיעה המשיבה כי מע"מ דחה את בקשת העוררת להגשת הדו"חות לשנים 2019-2020 בדיעבד. בתגובת העוררת להודעה נטען כי תשובת מע"מ לא תואמת את השיח שהתנהל בין העוררת למע"מ, לפיו ייבחנו נתוני הדיווח של כל אחת מהחברות בהתאם לכרטסת הנהלת החשבונות אל מול דיווחי השותפות למע"מ. העוררת טענה כי עמדת המשיבה לפיה סיווגה של העוררת כשותפות הוא טעות ורישומה הנכון של העוררת לצרכי מע"מ הוא כעוסק נפרד, תואמת את נימוקי העוררת לזכאותה למענקים. עוד נטען על ידי העוררת כי היא שיתפה פעולה באופן מלא עם דרישות המשיבה וביצעה רישום נפרד של כל אחת מהחברות, וכן הגישה את מלוא הנתונים של כל אחת מהחברות הנפרד תוך התאמה מלאה לדיווחים בתיק השותפות. בנסיבות אלו, סירובה של המשיבה לאשר הגשת דו"חות מתקנים או, לכל הפחות, לפטור את העוררת מהגשת דו"חות אלו בהתאם לסעיף 67(ג) לחוק מע"מ עקב נסיבות המקרה, אינה סבירה וחותרת תחת תכלית חוק התכנית לסיוע כלכלי.

#### דיון והכרעה

31. לאחר שבחנו את טענות הצדדים הגענו לכלל מסקנה כי דין העררים להתקבל, כך שהעררים יוחזרו למשיבה לבחינת בקשות העוררת למענקים בהתאם לנתוני ההכנסות הפרטניים שהוגשו על ידה.

מבוא - החלטת הוועדה בעניין אלדר



## מדינת ישראל

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

33. לעמדתנו (וכפי שצוין גם על ידי הצדדים במהלך ניהול העררים), נסיבות העררים שלפנינו דומות לאלו שנדונו בעניין אלדר ולפיכך קביעותינו בהחלטה בעניין אלדר רלוונטיות אף הן למקרה שלפנינו. למען שלמות התמונה יצוין כי המשיבה הגישה ערעור על החלטת הוועדה בעניין אלדר, אשר תלוי ועומד בפני בית המשפט המחוזי (ת"א).

34. לצורך הבהרת הדברים, נביא להלן את הרקע העובדתי הרלוונטי ואת תמצית מסקנות הוועדה בהחלטה בעניין אלדר: העוררת - "אלדר שיווק" – התנהלה לאורך שנים במסגרת של איחוד עוסקים. בקשותיה למענקי הוצאות קבועות מכוח החוק נדחו, כמו גם ההשגות שהגישה. בהחלטות בהשגות נקבע כי אלדר שיווק מסווגת במע"מ כשותפות לא רשומה ואינה זכאית למענקים בשל החרגתו של אחד מהשותפים מהגדרת "עוסק" בחוק. בהמשך לכך, פנתה אלדר שיווק לרשויות מע"מ בבקשה לתקן את סיווגה משותפות לאיחוד עוסקים. תחילה שינו רשויות מע"מ את סיווגה לאיחוד עוסקים. בהמשך התברר כי חלק מהחברות באיחוד העוסקים אינן עונות על הקשרים הבין-חברתיים הקבועים בסעיף 10(ב) לתקנות מע"מ (רישום) וסיווגה כאיחוד עוסקים בוטל. לאחר שפעלה אלדר שיווק להוציא מהאיחוד את אותן חברות, אושר לבסוף רישומה כאיחוד עוסקים. עם זאת, בקשתה של אלדר שיווק לתקן את רישומה כאיחוד עוסקים באופן רטרואקטיבי, סורבה על ידי מע"מ. העררים הראשונים אשר הגישה אלדר שיווק נדחו בהחלטת ועדת הערר מיום 20.3.2022 (ערר 1539-21 אלדר שיווק פרויקטים 2000 בע"מ נ' רשות המיסים). אלדר שיווק הגישה ערעור על החלטת הוועדה, במסגרתו הורה בית המשפט המחוזי, על ידי כב' השופט גורמן, להחזיר את ההליך לדיון מחדש בפני ועדת הערר לאור פסיקה חדשה שהתקבלה הכוללת את החלטת ועדת הערר בעניין אלקטרוטרים, בה נקבע כי אין מקום להבחנה שעורכת המשיבה בין איחוד עוסקים לשותפות לא רשומה לצורך בחינת הזכאות למענקים מכוח החוק. במסגרת העררים השניים שהגישה אלדר שיווק, טענה המשיבה כי לעמדתה החלטת הוועדה בעניין אלקטרוטרים שגויה, ויש לבחון את זכאות העוררת למענקים כשותפות, בהיותה רשומה כשותפות בכל הזמנים הרלוונטיים לחישוב המענקים. בנוסף טענה המשיבה כי העוררת לא הגישה דו"חות לפי סעיף 71(א) לחוק מע"מ, המהווה תנאי סף לזכאות למענק.

35. בהחלטתנו הסופית דחינו את עמדת המשיבה וקבענו כי יש לבחון את נתוני הפרטניים של העוררת לצורך קביעת זכאותה למענק, כפי שבוחנים עוסק הרישום באיחוד עוסקים. החלטתנו התבססה על שני אדנים: הראשון, ניתוח הוראות חוק מע"מ, תקנות מע"מ (רישום) ופסיקות בתי המשפט מוביל למסקנה כי שותפות לא רשומה אינה בעלת אישיות משפטית נפרדת (בשונה משותפות הרישום לפי פקודת השותפויות) ומשכך אינה יכולה להיחשב כ"עוסק" לצורך חוק מע"מ, ורישומה במע"מ מתבצע מכוח סעיף 56 לחוק מע"מ, כמו איחוד עוסקים (כפי שנקבע בהחלטה בעניין אלקטרוטרים). לפיכך, יש לבחון זכאותם למענק של עוסקים הרישומים כשותפות לא רשומה באותו אופן בו נבחנת זכאותם של עוסקים הרישומים במסגרת איחוד עוסקים. השני, בהתאם להלכה הפסוקה הרישום



## מדינת ישראל

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

במע"מ דקלרטיבי ויש לבחון עוסק בהתאם למהות העסק. מכיוון שאלדר שיווק אינה מנהלת עסק משותף עם שותפותיה לרישום המאוחד, הרי שאינה יכולה להיחשב כשותפות לצורך חוק מע"מ ויש לבחון את זכאותה למענקים באופן עצמאי (להרחבה בנוגע לטעמים שהובילו למסקנות אלו ולפסיקה רלוונטית, ראו החלטתנו בעניין אלדר).

#### החלת העקרונות שנקבעו בעניין אלדר על העררים שלפנינו

36. במשך כשלושים שנים היתה העוררת רשומה במע"מ כשותפות לא רשומה וככזו לא נדרשה להגיש דו"חות שנתיים למע"מ לפי סעיף 71 (א) לחוק מע"מ. משנודע לעוררת על סיווגה כשותפות לאחר דחיית בקשותיה למענקים, ביקשה לתקן רישומה לאיחוד עוסקים. בעקבות קביעת מע"מ בהחלטות בהשגות שלב ב', לפיה היא אינה עומדת בתנאים הנדרשים לרישום כאיחוד עוסקים וכי עליה להירשם כעוסק נפרד, שינתה את רישומה וביקשה להגיש דו"חות על הכנסותיה עבור השנים הקודמות. העוררת שיתפה פעולה באופן מלא עם מע"מ ולבקשת נציגי מע"מ העבירה פירוט של כלל עסקאותיה ועסקאות החברות שהיו רשומות עימה לשנים 2019-2023, תוך הפרדה מלאה בין עסקאותיה לעסקאות החברות האחרות, ותוך התאמה מלאה של כלל דיווחי החברות לדיווחים שהוגשו במסגרת תיק השותפות. לאחר תקופה ממושכת, ביום 5.9.2024 סורבה בקשת העוררת על ידי מע"מ בנימוק כי תיקון הדו"חות בדיעבד לא ניתן לביצוע: **"לא ניתן להעביר" כספים ששולמו ע"י השותפות, או החזרים שקיבלה השותפות בזמנו ולייחסם בדיעבד לשלוש חברות בנפרד**". בתגובה למענה זה הבהירה העוררת לנציגי מע"מ כי לא ביקשה "להעביר" או "לייחס" דיווחים בדיעבד, וכי פירוט העסקאות של כל אחת מהחברות הועבר לבקשת מע"מ על מנת לבדוק התאמה לדיווח העסקאות של השותפות בשנים הרלוונטיות. במענה לכך חזר נציגי מע"מ על תשובתו לפיה לא ניתן להיענות לבקשת העוררת להגשת דו"חות או תיקוני דו"חות בדיעבד.

37. ככל שלעמדת המשיבה יש לבחון את העוררת כשותפות לא רשומה בהתאם לרישומה במע"מ בשנים הרלוונטיות למענקי הקורונה (כפי שקבעה המשיבה בהחלטות בהשגות שלב א' ובהתאם לעמדתה העקרונית), הרי שבהתאם לפסיקתנו בעניין אלדר (וכן בהתאם להחלטה בעניין אלקטרוטורם), ממילא יש לבחון את זכאות העוררת למענקים לפי נתונה הפרטניים. בחינת נתונה הפרטניים של העוררת מתבקשת גם אם לשיטת המשיבה יש להתייחס לעוררת כעוסק נפרד, בהתאם לרישומה הנוכחי במע"מ. חובת הגשת דו"חות לפי סעיף 67 לחוק מע"מ לא חלה על העוררת לפני שינוי הרישום; חיוב זה חל עליה רק מעת ששינתה רישומה לעוסק נפרד. בהחלטות בהשגות שלב ב' ציינה המשיבה כי ככל שיאשר מע"מ הגשת דו"חות בדיעבד, תסכים לבדיקת זכאות העוררת. בקשת העוררת לעדכן דו"חותיה בדיעבד סורבה על ידי מע"מ. בפועל, גם בעת שהיתה העוררת רשומה כשותפות לא היתה מחויבת בהגשת דו"חות פרטניים לפי סעיף 71 לחוק מע"מ. בנסיבות אלו, סירוב המשיבה לבחון את זכאות העוררת בשל היעדר דו"חות פרטניים מ"זמן אמת" מקפחת את העוררת שלא בצדק.





## מדינת ישראל

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

38. למעשה, עמדת המשיבה נשענת על הטענה לפיה העוררת לא הגישה דו"חות לפי סעיף 71א לחוק מע"מ למרות שסברה שהיא רשומה במסגרת איחוד עוסקים והתנהלה כך בפועל.

בנוגע לאי-הגשת דו"חות לפי סעיף 71א לחוק מע"מ, בעניין אלדר קבענו כדלקמן:

"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 אלקטרוטרום ובעניין 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 אלקטרוטרום, פסקאות 57-58).

בעניינינו, 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.



## מדינת ישראל

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

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 אלקטרוטורם, פסקה 58).

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. "עניין אלדר, פסקאות 70-73 להחלטה).

39. בהקשר זה יצוין כי לטענת המשיבה יש להבחין בין העררים שלפנינו לעררים בעניין אלדר, שכן בשונה מהמקרה בעניין אלדר, בענייננו התברר כי העוררת לא עמדה מעולם בתנאים לרישום כאיחוד עוסקים. לא מצאנו כי יש בכך כדי להשפיע על תוצאת העררים. מטופס הרישום שצורף לעררים עולה כי העוררת ביקשה להירשם כאיחוד עוסקים. אכן, כפי שקבע מע"מ בדיעבד במהלך ניהול העררים, נראה כי העוררת ושותפותיה לתיק המאוחד לא מילאו בעת הגשת בקשת הרישום אחר הקשרים הבין-חברתיים הנדרשים לרישום כאיחוד עוסקים (בקשת הרישום משנת 1991 כללה שלוש חברות אחיות ואדם פרטי (מר זאב אדיר ז"ל) שהיה בעל השליטה בהן, בעוד שלשון סעיף 10(ב) לתקנות מע"מ (רישום) מתייחסת לחברה וחברה בת או לחברות בת של אותה חברה). בפועל ומסיבות שאינן ידועות לנו, סוגה העוררת על ידי מע"מ כשותפות לא רשומה. כפי שצינו בהקשר זה בהחלטתנו בעניין אלדר, נראה כי גם במע"מ לא חלה הבחנה מדוקדקת בין איחוד עוסקים לשותפות לא רשומה (ראו שם, פסקאות 56-59 להחלטה). מכל מקום, אין הצדקה לדעתנו "להעניש" את העוררת בשל השלכות סיווגה השגוי באופן שתישלל זכאותה למענקים בשל כך.

40. לבסוף נציין, כי גם במקרה של הגשת דו"חות על ידי איחוד עוסקים לפי סעיף 71א(א) לחוק מע"מ, מדובר בדו"חות שנתיים מסכמים שלא כוללים פירוט הכנסות חודשי או דו-חודשי: "כל אחד מהעוסקים שנרשמו כאחד לפי סעיף 56, יגיש דוח שנתי מסכם על סך כל עסקאותיו...", כך שבעת הגשת בקשות למענקים על ידי איחוד עוסקים מסתמכת המשיבה בכל מקרה גם על פירוטי העסקאות והתשומות שמוגשים לה על ידי העוסק, כשהם מאומתים על ידי רואה חשבון או יועץ מס (הנחיה דומה בנוגע לאיחוד עוסקים מצויה בהוראת ביצוע של רשות המיסים ביחס לפיצויים בגין נזק עקיף – מסלול הוצאות מזכות, בהתאם לחוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה-חרבות ברזל), התשפ"ד-2023, ראו סעיף 14.1 להוראת הביצוע). בנוסף, כפי שצינו העוררת, בהתאם להוראת סעיף 67(ג) לחוק מע"מ רשאי המנהל לפטור זמנית חייב במס מהגשת דו"ח לתקופה (הוראה דומה ביחס לאיחוד עוסקים מצויה בסעיף 71א(ב) לחוק מע"מ). בנסיבות הייחודיות שנוצרו במקרה שלפנינו, ייתכן שהיה מקום לפטור את העוררת מהגשת דו"חות לשנים הרלוונטיות, בהן ממילא לא היתה רשומה בפועל כעוסק נפרד (או כאיחוד עוסקים).



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים**

**סוף דבר**

41. המשיבה תבחן את זכאות העוררת למענקים בהתאם לדיווחי הכנסותיה לשנים הרלוונטיות, כפי שהגישה העוררת למשיבה ולרשויות מע"מ. החלטת המשיבה תינתן בתוך 30 ימים ממועד פרסום החלטה זו.
42. בנסיבות העניין איננו עושים צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום. ניתנה היום, כ' שבט תשפ"ה, 18/02/2025, בהעדר הצדדים.

ברוך ברוכי, רו"ח  
חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד  
יו"ר הוועדה