



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-03-61361 רשות המיסים בישראל נ' אקדמון ישראל בע"מ

תיק חיצוני: .

לפני כבוד השופט אבי גורמן

רשות המיסים בישראל

מערערת:

ע"י ב"כ עוה"ד דוד גוטמן
פרקליטות מחוז מרכז – אזרחי

נגד

אקדמון ישראל בע"מ

משיבה:

ע"י ב"כ עוה"ד קרן ופנר

פסק דין

מבוא

1. לפניי ערעור שהגישה רשות המיסים (להלן: "המערערת") על החלטת ועדת ערר לענייני קורונה (להלן: "ועדת הערר") מיום 31.01.23 בתיקי ערר 2827/22 ו- 2828/22 אקדמון ישראל בע"מ נ' רשות המיסים (להלן: "החלטת ועדת הערר").
2. במסגרת החלטת ועדת הערר נקבע כי חברת אקדמון ישראל בע"מ (להלן: "המשיבה") זכאית למלוא המענקים ביחס לחודשים ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021, בהתאם לבקשות שהוגשו על ידה לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "חוק הקורונה" או "החוק").
3. ענייניו של הערעור הוא במחלוקת בין הצדדים בנוגע לפרשנות תנאי סף אשר נקבע בסעיף 8(1) לחוק הקורונה, ואחת ההגדרות שנקבעה בענייניו בסעיף 7 לחוק. תנאי סף זה קובע כי מי שמחזור עסקאותיו בשנת 2019 עלה על 400 מיליון ₪, אינו זכאי למענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות הניתן מכוח החוק (להלן: "תנאי הסף", ו-"המענק"). בהתאם להוראות חוק הקורונה, תקרה זו שבתנאי הסף חלה אף על מי שדיווח על הכנסותיו במסגרת "איחוד עוסקים" – בהתאם להוראות סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"), כאשר סכום המחזור נבחן ביחס לאיחוד העוסקים ולא ביחס לכל חברה בנפרד.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-03-61361 רשות המיסים בישראל נ' אקדמון ישראל בע"מ

תיק חיצוני: .

המשיבה דיווחה על הכנסותיה במסגרת איחוד עוסקים במרוצת השנים, אך היא יצאה מאיחוד העוסקים החל מראשית שנת 2021. הצדדים חלוקים בשאלה כיצד יש לפרש את הוראות החוק ביחס לתנאי הסף, במקרה בו הייתה המשיבה במסגרת איחוד עוסקים בשנת 2019, אך יצאה ממנו בשנת 2021 – השנה לגביה התבקשו המענקים. בהחלטת ועדת הערר התקבלה עמדת המשיבה ונקבע כי יש לפרש את תנאי הסף, כך שיציאה מאיחוד עוסקים לאחר שנת 2019 מביאה לשינוי באופן החלתו של תנאי הסף. המערערת חלוקה על פרשנות זו, ולפיכך הגישה את הערעור שלפניי.

רקע משפטי – "תנאי הסף":

4. סעיף 8 לחוק הקורונה, אשר כותרתו – "מענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות", קובע בחלקו הרלוונטי לנו, תנאי סף כדלקמן:

עוסק זכאי למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש, בסכום כאמור בסעיף 9 ובהתאם להוראות פרק זה (בפרק זה – מענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות), אם מתקיימים לגביו כל אלה:

(1) מחזור עסקאותיו בשנת 2019 עולה על 18 אלף שקלים חדשים ואינו עולה על 400 מיליון שקלים חדשים.

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור).

מהוראה זו עולה תנאי סף, לפיו עוסק אשר מחזור עסקאותיו בשנת 2019 (השנה שקדמה לפרוץ נגיף הקורונה) עולה על 400 מיליון ₪ – אינו זכאי למענק כלל. 5. בסעיף 7 לחוק הקורונה, סעיף ההגדרות לחלק הרלוונטי לנו בחוק, הוגדר הביטוי "מחזור עסקאות בשנת 2019" – באופן הבא:

"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) ... ;



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-03-61361 רשות המיסים בישראל נ' אקדמון ישראל בע"מ

תיק חיצוני: .

(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;

6. שילוב ההוראות הקבועות בסעיפים הנ"ל מביא למסקנה, שאינה שנויה במחלוקת, ולפיה, בהתאם לתנאי הסף, עוסק או איחוד עוסקים שמחזור עסקאותיו בשנת 2019 עלה על 400 מיליון ₪ - אינו זכאי למענק לפי חוק הקורונה.
7. מבלי להרחיב במה שאינו נדרש להליך כאן, אציין כי סעיף 56 לחוק מע"מ מאפשר למספר עוסקים קשורים, לבחור ולדווח על פעילותם במאוחד – במסגרת איחוד העוסקים. דיווח בדרך זו עשוי להניב במקרים מסוימים יתרונות מגוונים [להרחבה אודות איחוד עוסקים, ראו אצל פרופ' א' נמדר, מס ערך מוסף (מהדורה חמישית), עמ' 739].
8. המחלוקת בין הצדדים נוגעת לשאלה כיצד יש לפרש את תנאי הסף במקרה בו עוסק היה חלק מאיחוד עוסקים אשר מחזור עסקאותיו בשנת 2019 עלה על 400 מיליון ₪, אך הוא יצא מאיחוד העוסקים בשלב מאוחר יותר והוא מבקש מענק ביחס לתקופה בה הוא כבר אינו חלק מאיחוד העוסקים.
- לדעת המשיבה, במקרה כזה, יש לבחון את תנאי הסף ביחס לעוסק כך שמחזור עסקאותיו לשנת 2019 – לא יהיה מחזור איחוד העוסקים, אלא מחזור עסקאותיו שלו בלבד. מנגד, לדעת המערערת, תנאי הסף ניצב בעינו, ומחזור העסקאות לשנת 2019 צריך להיבחן בהתאם לדיווח לרשות המיסים בשנה זו – במסגרת איחוד העוסקים.

עיקרי העובדות והרקע הנדרש

9. המשיבה היא חברה העוסקת במכירת ציוד וספרות במוסדות אקדמיים. מניות המשיבה מוחזקות בחלקים שווים, בידי חברת קרביץ ישראל בע"מ (להלן: "קרביץ") ובידי חברת אקדמון בע"מ.
10. עד לסוף שנת 2020 המשיבה דיווחה למע"מ על הכנסותיה כחלק מאיחוד עוסקים ביחד עם קרביץ. ביום 8.12.2020 הגישה המשיבה בקשה ליציאה מאיחוד עוסקים. בקשתה אושרה, והחל מיום 1.1.2021 המשיבה הפסיקה להיות מוגדרת כחלק מאיחוד העוסקים.
11. אין בין הצדדים מחלוקת כי מחזור העסקאות לשנת 2019, עליו דיווח איחוד העוסקים בו לקחה המשיבה בשעתו חלק, עלה על 400 מיליון ₪.
- כמו כן, אין בין הצדדים מחלוקת, כי אם היה מדובר מחזור עסקאותיה של המשיבה בשנת 2019 בנפרד (ולא כחלק מאיחוד העוסקים), היה הוא נמוך מ-400 מיליון ₪.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-03-61361 רשות המיסים בישראל נ' אקדמון ישראל בע"מ

תיק חיצוני :

12. בין הצדדים הייתה בעבר מחלוקת ביחס לזכאותה של המשיבה למענקים מכוח חוק הקורונה, עבור החודשים ספטמבר-אוקטובר 2020 :

ביום 14.2.2021 - מועד בו כבר לא פעלה המשיבה במסגרת איחוד עוסקים - הגישה המשיבה בקשה לקבלת מענק, עבור החודשים ספטמבר-אוקטובר 2020 - תקופה בה עדיין הייתה המשיבה במסגרת איחוד העוסקים.

המערערת דחתה בקשה זו, וזאת מן הטעם כי המשיבה לא עמדה בתנאי הסף, שכן מחזור עסקאות איחוד העוסקים שפעלה במסגרתו בשנת 2019 עלה על 400 מיליון ₪. המשיבה הגישה ערר על החלטה זו (ערר 21-1255; להלן: "הערר הראשון"), שכן טענה כי במועד הגשת הבקשה, ביום 14.2.2021, כבר לא הייתה רשומה באיחוד העוסקים. ועדת הערר דחתה את הערר, תוך שהיא קובעת כי המועד הקובע לצורך בחינת עמידה בתנאי הסף אינו מועד הגשת הבקשה אלא תקופת הזכאות (ההחלטה כללה עוד עניינים, אשר יוזכרו במידת הצורך בהמשך).

המשיבה לא הגישה ערעור לבית המשפט על ההחלטה שניתנה בערר הראשון.

13. וכעת אל המענקים הניצבים במוקד ערעור זה :

המשיבה הגישה בקשות נוספות לקבלת מענקי סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות - בגין תקופות הזכאות ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021. בתקופות זכאות אלו המשיבה כבר לא הייתה חלק מאיחוד העוסקים, והיא ביקשה לבסס את זכאותה למענק על בסיס ההחלטה בערר הראשון, שכן הפעם לא הייתה חלק מאיחוד העוסקים – לא רק במועד הגשת הבקשה אלא אף בתקופת הזכאות. המערערת דחתה את בקשות המשיבה, שכן לדבריה תנאי הסף צריך להיבחן בהתאם לנתוני שנת 2019.

כנגד החלטה זו הגישה המשיבה ערר לוועדת הערר.

החלטת ועדת הערר

14. השאלה המרכזית שעמדה בפני ועדת הערר היא כיצד יש להתייחס לעוסק שהשתייך לאיחוד עוסקים בשנת 2019, אך בשלב מאוחר יותר התנתק ממנו, ומוגשת בקשה למענק ביחס לתקופת זכאות בה הוא כבר אינו חלק מאיחוד העוסקים.

15. ועדת הערר אימצה את עמדת המשיבה, וקיבלה את הערר.

ועדת הערר בחנה את הגדרת המונח - "מחזור עסקאות בשנת 2019", שבסעיף 7 בחוק הקורונה. הוועדה קבעה כי מבחינה לשונית, תיאור הזמן "שנת 2019" בגוף ההגדרה: "מחזור העסקאות כפי שדווח ... לגבי שנת 2019", מתייחס רק לתקופת הדיווח. לגבי המועד בו נבדק קיומו או רישומו של





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-03-61361 רשות המיסים בישראל נ' אקדמון ישראל בע"מ

תיק חיצוני :

איחוד העוסקים, הוועדה סברה כי המחוקק לא התייחס לכך באופן מפורש – ולכן נותר מקום לפרשנויות שונות.

הוועדה קבעה כי מאחר שהמחוקק בחר בניסוח - "לעניין עוסק... הרשום כעוסק אחד עם עוסק אחר" - בלשון הווה, אזי כוונתו שמדובר במי שרשום – בזמן הווה – באיחוד עוסקים, היינו - במועד הזכאות. מי שאינו רשום באיחוד עוסקים במועד הזכאות, ההוראה אינה חלה לגביו, ומחזור עסקאותיו לא ייבחן בהתאם למחזור העסקאות שדווח על ידי איחוד העוסקים, אלא בהתאם למחזור עסקאותיו הנפרדות – נכון לשנת 2019.

סיוע למסקנה אליה הגיעה, מצאה הוועדה בנוסח תנאי הסף שנקבע בחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), תשפ"ב-2022 (להלן: "חוק האומיקרון"). ועדת הערר הצביעה על כך שבסעיף 2(1) בחוק האומיקרון נקבע במפורש כי תנאי הסף ביחס למי שמצוי באיחוד עוסקים, יחול רק על מי שמצוי באיחוד עוסקים בתקופת הזכאות – כפי שהוועדה מצאה כי יש לפרש את חוק הקורונה.

לאור האמור, ועדת הערר קבעה כי במקרה מהסוג של המשיבה, בו היא יצאה מאיחוד העוסקים לאחר שנת 2019, ההוראה הקובעת שמחזור העסקאות שייבחן הוא המחזור המאוחד של איחוד העוסקים – אינה חלה, ויש לבחון את מחזור העסקאות של המערערת בשנת 2019 - במנותק מאיחוד העוסקים. בשים לב לכך שמחזור עסקאות זה היה קטן מ- 400 מיליון ש"ח, קבעה ועדת הערר כי המשיבה זכאית למענקים.

16. המערערת לא השלימה עם החלטת ועדת הערר, והגישה את הערעור שלפניו.

עיקרי טענות הצדדים

17. טענות המערערת:

המערערת מלינה על כך שלא ניתנה לה האפשרות להשמיע את טענותיה, וההחלטה התקבלה על בסיס טענות בכתב וללא שהתקיים דיון.

לגופו של עניין סבורה המערערת כי ועדת הערר שגתה, וכי הפירוש שאימצה לתנאי הסף – אינו עולה בקנה אחד עם המשמעות הפשוטה של לשון החוק. תנאי הסף מתייחס באופן ברור לשנת 2019, ואין מקום לקרוא לתוכו את מה שלא נקבע בו.

מטרת תנאי הסף הייתה להגדיר מראש, על סמך נתוני שנת 2019, את מסגרת העוסקים שיקבלו מענק ואת אלה שלא. מדובר בקביעה שהיא נחוצה והכרחית, לאור אילוצי תקציב. בהינתן אילוצים אלה, קבע המחוקק כי עוסקים שנהנו ערב פריצת הקורונה מפעילות עסקית בהיקף משמעותי במיוחד (מעל התקרה שנקבעה), לא יזכו למענק. בקביעת אופן ההתייחסות לאיחוד עוסקים בכל הנוגע



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-03-61361 רשות המיסים בישראל נ' אקדמון ישראל בע"מ

תיק חיצוני :

למענק, נלקחו בחשבון אף היתרונות שיש לפעילות המאוחדת והחוסן שזו עשויה להניב, כמו גם שיקולים הנוגעים להליך השומתי ובחינת הנתונים עליהם דווח. החלטת ועדת הערר מאפשרת למעשה לעוסק לבחור לצאת מאיחוד עוסקים, וכך באופן מלאכותי – לצאת כביכול מגדרי תנאי הסף ולזכות במענק (בהקשר זה מזכירה המערערת כי בסעיף 43 להחלטה בערר הראשון, נקבע כי לא היה למשיבה טעם ליציאה מאיחוד העוסקים, זולת רצונה לזכות במענק). אין מקום לפרש תנאי סף בחקיקה כלכלית, באופן המאפשר לעוסק לבצע "תכנון מס" ולתמרן בדיעבד את תחולתו.

הוראות חוק האומיקרון, לא רק שלא מסייעות למסקנה אליה הגיעה ועדת הערר, אלא הן למעשה ניצבות כנגדה. ועדת הערר לא התייחסה להבדל הרלוונטי מאוד – בין חוק הקורונה לבין חוק האומיקרון: חוק האומיקרון חוקק בדיעבד, תוך שהוא מתייחס לתקופת זכאות שבמועד חקיקתו כבר הסתיימה. בנסיבות כאלה, אין מניעה לקבוע תנאי סף המתייחס לתקופת הזכאות. חוק הקורונה מנגד, חוקק כשהוא צופה פני עתיד, תוך שנקבעות בו תקופות זכאות עתידיות – אשר במועד חקיקת החוק טרם הגיעו. בנסיבות אלה ומטעמי מגבלות תקציב ברורות, תנאי הסף צפה פני עבר ואין מקום לפרשו בדרך יצירתית הפוגעת בהסתמכות תקציבית הכרחית זו.

המערערת הוסיפה כי גם תנאי הסף שנקבע ביחס לפיצוי הניתן בעקבות מלחמת חרבות ברזל במסגרת תיקון חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961 (להלן: "חוק מס רכוש - חרבות ברזל"), אשר אף הוא חוקק כשהוא צופה פני עתיד, נקט בניסוח זהה (בהקשר הרלוונטי לנו כאן) לזה של חוק הקורונה, ובכך מחזק את דבריה כי בחוק הצופה פני עתיד אין לקבוע תנאי סף שתחולו ניתנת לתמרון.

18. טענות המשיבה:

החלטת ועדת הערר נכונה, היא מיישמת את תכלית החקיקה – לתת מענק לעוסקים שנפגעו כתוצאה מהקורונה, ולכן, אין מקום להתערב בה.

חוסנו של עוסק נמדד בהתאם לתקופת הזכאות, ולכן צודקת ועדת הערר בפרשנות שהיא מעניקה לתנאי הסף, לפיה עוסק ששוב אינו במסגרת איחוד עוסקים – לא תיחס לו חוזה שכבר אינה רלוונטית עבורו.

טועה המערערת כשהיא סבורה כי יש לפרש את תנאי הסף, כאילו נועד למנוע תכנוני מס. המחוקק נתן בידי רשות המיסים כלים מגוונים להתמודד עם מקרי מרמה, ולכן אין הצדקה או צורך לאמץ את הפרשנות שמציעה המערערת.

בניגוד לעמדת המערערת, צדקה ועדת הערר כאשר הסתייעה בלשונו של חוק האומיקרון, כדי ללמוד ממנו ולפרש את חוק הקורונה בדומה לו. אין ממש בהבחנות שמבקשת המערערת לייצר בין חקיקה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-03-61361 רשות המיסים בישראל נ' אקדמון ישראל בע"מ

תיק חיצוני :

צופה פני עתיד לחקיקה צופה פני עבר, ואף לא בתימוכין שמבקשת המערערת למצוא בהקשר זה מחוק מס רכוש והחקיקה שנקבעה במסגרתו בהקשר של חוק חרבות ברזל. חוק האומיקרון הוא זה שחוקק בשימת לב ותוך הקדשת הזמן הראוי למעשה החקיקה, ולכן יש ללמוד ולהקיש ממנו – שכן הוא המשקף את עמדת המחוקק. ומנגד, ההיסקים שמבקשת המערערת להסיק מלשונו של חוק מס רכוש בהקשרו של הפיצוי הניתן בגין מלחמת חרבות ברזל, אינו במקום והוא מתעלם מאופיים השונה של דברי החקיקה.

19. המשיבה טענה כי המערערת הרחיבה את חזית המחלוקת בכך שהעלתה טענות משפטיות שלא הושמעו בפני ועדת הערר - ביחס לחוק מס רכוש והפיצוי שניתן במסגרתו בעקבות מלחמת חרבות ברזל. מראש אציין כי לא מצאתי ממש בטענות אלה – וזאת בשים לב לאופייה המשפטי של הטענה ולכך שלמשיבה ניתנה מלוא ההזדמנות להשיב בעניינה. כמו כן לא מצאתי ממש גם בטענות מאוחרות שהעלתה המשיבה ביחס לסיכומים שהגישה המערערת כאילו אלה לקו בחוסר דיוק, טענות שכאמור לא מצאתי כי היה מקום להעלותן.

דין והכרעה

20. לאחר שעיינתי בהחלטת ועדת הערר ובטענות הצדדים, אני סבור כי הדין עם המערערת וכי דין הערעור להתקבל. להלן אנמק מסקנה זו.

21. מטעמי נוחות, אשוב ואצטט את הוראות החוק אשר גיבשו את תנאי הסף – אשר פרשנותו ניצבת במרכז המחלוקת:

סעיף 8 לחוק הקורונה, שכותרתו – "מענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות", קובע את הזכאות למענק, ובחלקו הרלוונטי לנו – מציב תנאי סף כדלקמן:

עוסק זכאי למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש, בסכום כאמור בסעיף 9 ובהתאם להוראות פרק זה (בפרק זה – מענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות), אם מתקיימים לגביו כל אלה:

(1) מחזור עסקאותיו בשנת 2019 עולה על 18 אלף שקלים חדשים ואינו עולה על 400 מיליון שקלים חדשים.

מהוראה זו עולה כאמור תנאי סף, לפיו עוסק אשר מחזור עסקאותיו בשנת 2019 (השנה שקדמה לפרוץ נגיף הקורונה) עולה על 400 מיליון ₪ – אינו זכאי למענק כלל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-03-61361 רשות המיסים בישראל נ' אקדמון ישראל בע"מ

תיק חיצוני :

22. כנגד תנאי סף זה, הוגשה עתירה לבג"ץ - בג"ץ 5984/20 המון-ווליום בע"מ ואח' נ' ממשלת ישראל (3.11.2020) (להלן: "עניין המון-ווליום"). בעת שהוגשה העתירה, קבע תנאי הסף רף של 20 מיליון נש - אשר מי שמחזור עסקאותיו בשנת 2019 עלה על סכום זה, לא זכאי למענק (תקרת סכום זה חלה בשעתו אף על איחוד עוסקים). מבלי להרחיב במה שאינו נדרש, אציין כי בעת הגשת העתירה המענק הוסדר במסגרת החלטת ממשלה (מיום 24.4.2000), ולימים הוא עוגן בחוק הקורונה. העותרים טענו כי הצבת תנאי סף בדמות רף של מחזור עסקאות בשנת 2019 – השנה שקדמה להתפרצות הקורונה, בסך של 20 מיליון נש, אינו ראוי, שכן תניית סף זו המייחסת חשיבות למחזור העסקאות בשנת 2019 - "משוללת היגיון ענייני וכלכלי, שכן מדובר בפרמטר שאינו מהווה אינדיקציה לרווחיותו או איתנותו הכלכלית של העסק" (פס' 2, שם) ואינה מתחשבת בעסקים שחוו ירידה משמעותית בהיקף הפעילות בשנת 2020 בעקבות הקורונה. מטעם זה סברו העותרים כי תנאי הסף נגוע בחוסר סבירות ויוצר הפליה פסולה.

בית המשפט העליון דחה את העתירה, תוך שהוא קובע, מפי כבוד השופט נ' הנדל (בפס' 4) - כי:

אין מקום להתערב בסדרי העדיפויות שקבעו המשיבים, אשר ביקשו לאזן בין הרצון לסייע במהירות למשק הישראלי – ובין הצורך לשמור גם בתקופת המשבר על ריסון תקציבי ועל קופת המדינה.

בהמשך פסק הדין (בפס' 4) הובאו דברים דומים שנקבעו בבג"ץ 7871/07 רפאל רשות לפיתוח אמצעי לחימה בע"מ נ' שר האוצר, פס' 13 (6.2.2011):

המשאבים הכספיים הנתונים בידי המדינה מוגבלים מעצם טיבם, וכאשר מדובר בנוזק מלחמה שראוי לפצות עליהם, תפקידה של הרשות המוסמכת הוא לגבש מדיניות אשר תכוון את כספי הסיוע הציבורי בדרך שתשרת בצורה הראויה ביותר את תכלית הפיצוי, מתוך הנחה כי העוגה התקציבית לא תמיד תספיק לפצות את כל הניזוקים על מלוא הנוזקים. מתחייבת, אפוא, קביעה של מערכת עדיפויות, שתיקח בחשבון את צרכי האוכלוסיה הראויים ביותר לפיצוי".

ומוסיף (שם) כבוד השופט הנדל - "כך לגבי נזקי מלחמה, וכך לגבי נזקי המלחמה בקורונה". בית המשפט עמד על כך שבהחלט יש להניח כי כתוצאה מתנאי הסף, יהיו עוסקים שאכן נפגעו מנגיף הקורונה אך לא יזכו לפיצוי. זוהי תוצאה ברורה של בעיית המשאבים המוגבלים, אשר ההכרח בניהולם – מחייב הצבת גבולות. כפי שנקבע בפסק הדין בעניין המון-ווליום (פס' 6):

יש לזכור כי הצבת גבולות כרוכה מטבעה בממד של שרירותיות – בין אם מדובר ברף 20 מיליון השקלים שאימצה החלטת הממשלה, בין אם ברף 100,000,000 השקלים שהוזכר בהצעת חוק הסיוע (סעיף 8(1)), ובין אם ברף 400,000,000 השקלים שנקבעה בסעיף 8(1) לחוק הסיוע. השאלה המהותית היא האם מדובר במבחן המשרת, בעיקרו, את תכלית



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-03-61361 רשות המיסים בישראל נ' אקדמון ישראל בע"מ

תיק חיצוני :

הנורמה הרלוונטית, ובענייננו התשובה לכך חיובית. כפי שהסבירו המשיבים, "הרעיון המנחה" של החלטת הממשלה כלל העברת סיוע לעסקים שנפגעו, "במהירות וביעילות האפשרית, בהתאם לאפשרויות התפעוליות ולמנגנונים הקיימים". הרלוונטיות של שיקול זה הוכרה בהקשרים קרובים ..., והיא מובילה למסקנה שהבחירה במבחן פשוט, ודאי וברור, המבוסס על נתונים המצויים בידי הרשויות – ונשען על נורמות אחרות המזהות מחזור עסקים שאינו עולה על 20,000,000 ש"ח עם "עסק קטן" (סעיף 1 לחוק חובת המכרזים, התשנ"ב-1992) – אינה חורגת ממתחם הסבירות.

עניינינו בערעור כאן אינו בשאלת הסבירות של תנאי הסף, אולם הדברים הובאו מפני שהם מבהירים את תפקידו של תנאי הסף – כחלק מאילוץ הנובע מהיות המשאבים מוגבלים והחובה לכלכלם בתבונה ותוך הכרה מפוקחת בהכרח להציב מגבלות. כמו כן, ההכרה בכך שמגבלות אלה מטבען אינן יכולות להיות מושלמות, והן משקפות אף את הצורך בעיצוב מנגנון העושה שימוש בנתונים המצויים כבר בראשית הדרך – בעת תכנון גבולות התקציב - בידי רשות המיסים, באופן נגיש וודאי.

כידוע וכפי שצוין בציטוט לעיל, מאז החלטת הממשלה, עובר דרך הצעת החוק וכלה בחוק הקורונה – הסכום שהוצב בתנאי הסף כתקרת מחזור העסקאות בשנת 2019 – ממנו והלאה לא יהיה עוסק (או איחוד עוסקים) זכאי למענק, עלה בהדרגה בשיעור ניכר – מ-20 מיליון ועד ל-400 מיליון. מהעלאת התקרה ניכר כי המחוקק רצה להעניק את המענק ליותר עוסקים, אולם עדיין – בשל אילוצים הנובעים מהיות התקציב בהכרח מוגבל, עמד המחוקק על הצבת תנאי סף הקובע כי מי שמחזור פעילותו בשנה שקדמה להתפרצות הקורונה היה גבוה במיוחד – לא יהיה זכאי למענק.

23. ובחזרה אל הוראות תנאי הסף, הניצבים במוקד הערעור כאן :

כאמור, מסעיף 8(1) לחוק עולה כי עוסק זכאי למענק אם ובתנאי כי - "מחזור עסקאותיו בשנת 2019 ... אינו עולה על 400 מיליון שקלים חדשים". ומכלל הן נשמע כמובן לאו – כי מי שמחזור עסקאותיו בשנת 2019 עולה על 400 מיליון ש"ח - אינו זכאי למענק.

בסעיף 7 לחוק הגדיר המחוקק את המונח "מחזור עסקאות בשנת 2019" באופן הבא :

"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) - ... ;



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-03-61361 רשות המיסים בישראל נ' אקדמון ישראל בע"מ

תיק חיצוני: .

(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;

- שילוב ההוראות הקבועות בסעיפים הנ"ל מביא למסקנה, שאינה שנויה במחלוקת, ולפיה בהתאם לתנאי הסף, עוסק או איחוד עוסקים, שמחזור עסקאותיו בשנת 2019 עלה על 400 מיליון ₪ - אינו זכאי למענק לפי חוק הקורונה.
24. ועדת הערר אימצה בהחלטתה את עמדת המשיבה וקבעה כי מי שדיווח באיחוד עוסקים בשנת 2019, אך יצא מאיחוד העוסקים קודם לתקופת הזכאות בגינה הוא מבקש מענק, ייבחן בעניינו תנאי הסף שעניינו מחזור העסקאות בשנת 2019 - בהתאם לעסקאותיו הנפרדות ולא במסגרת איחוד העוסקים. אני סבור כי הצדק עם המערערת וכי אין לאמץ פרשנות זו.
25. אני מוצא כי קריאה פשוטה של לשון החוק – תוך שילוב ההוראות המגבשות יחדיו את תנאי הסף, מביאה למסקנה כי כל עניינו הוא במה שאירע בשנת 2019, תוך שהוא קובע כי מי שדיווח בשנה זו באיחוד עוסקים – יחשב מחזור עסקאותיו לשנת 2019 המחזור שדווח במסגרת איחוד העוסקים. אין בלשונו הפשוטה של החוק כל הוראה לפיה מי שיצא מאוחר יותר מאיחוד העוסקים, יחול בעניינו דין אחר בכל הנוגע לתנאי הסף ואופן בחינתו.
26. תנאי הסף, כל כולו – במודע ובמכוון, עוסק בשנת 2019. שנה זו כמובן קדמה להתפרצות נגיף הקורונה, ולכן הבחירה בה ככזו אליה נקשר תנאי הסף – היא בחירה אשר כפי שציין בית המשפט בפסק הדין בעניין המון-ווליום, נועדה לאמץ מבחן פשוט, ודאי וקל ליישום.
- כפי שצוין שם, ייתכן כי ניתן היה (אולי) לאמץ מבחן אחר, אולם זהו מבחן סביר, וזאת על אף שהוא מתמקד בנתוני הפעילות הכלכלית שהיו בשנת 2019.
27. אני סבור כי אימוץ פרשנות כפי שקבעה ועדת הערר, ולפיה פעולה שבוצעה לאחר שנת 2019 תביא לשינוי אופן יישמו של תנאי הסף, לא רק שאינה מעוגנת כדבעי בלשונו של הסעיף, אלא שהיא חותרת תחת תכליתו.
- תכליתו של הסעיף היא ליצור תנאי סף – המתבסס אך ורק על נתוני שנת 2019. נקודת המוצא של קביעה זו, היא כי בהינתן מגבלות התקציב, מי שמצבו הכלכלי ערב הקורונה היה איתן באופן משמעותי – באופן המשתקף במחזור עסקאות ניכר, הוא גורם אשר (שוב, בהינתן מגבלות תקציב) קבע המחוקק כי לא יזכה במענקים. ההנחה היא כי גורם מבוסס שכזה יוכל להסתדר בכוחות עצמו, וכי נכון יותר להפנות את משאבי התקציב המוגבל - לאחרים. כך גם, כפי שציינו נציגי המשיב אף בדיוני ועדת הכספים, ההנחה היא כי מי שמצוי באיחוד עוסקים שמחזור עסקאותיו הגיע קודם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-03-61361 רשות המיסים בישראל נ' אקדמון ישראל בע"מ

תיק חיצוני :

- להתפרצות הקורונה ל-400 מיליון ש"ח, יוכל להיעזר ברעיו לאיחוד העוסקים וכי יש להפנות את משאבי הציבור המוגבלים לעזרה לאחרים.
- החדרת נתונים הנוגעים לתקופה שלאחר שנת 2019 אל קרבי מבחן הסף, פועלת בניגוד למבנה מבחן הסף ולתכליתו.
28. כפי שנקבע בפסק הדין בעניין המון-ווליום וכפי שציינה המערערת, תפקידו של מבחן הסף – המציב את נתוני שנת 2019 כאבן הבוחן, הוא אף לספק כלי יעיל המאפשר תכנון תקציבי – על בסיס נתונים שהם כבר ידועים וניתנים על כן לבחינה.
- אימוץ פרשנות המאפשרת בדיעבד שינוי תחולתם של פרמטרים אלה, אינה עולה בקנה אחד עם תכלית הכרחית וחשובה זו.
29. אף הטענה שהשמיעה המערערת אודות פשטות היישום של נתוני הדיווח שהגיש איחוד העוסקים, לעומת בדיקות ובחינות מורכבות יותר שצריכות להתבצע אם ננסה לחלץ ולבחון את נתוני המבודדים של אחד מחברי האיחוד, יש בה לטעמי ממש כדי לחזק את עמדתה [אודות קשיי הביקורת הניצבים בפני המשיב בכל הנוגע לאיחודי עוסקים, ראו דברי ההסבר להצעת חוק שהגישה הממשלה – הצעות חוק הממשלה – 1123, י"ז באדר התשע"ז, 15.3.2017 (שם) ביקשה הממשלה לבטל את מוסד איחוד העוסקים, לאור קשיי הביקורת שהוא מציב)].
- בקביעת תנאי הסף ביקש המחוקק להציב תנאי פשוט וברור, והפרשנות שמציעה המערערת עולה בקנה אחד עם גישה מסוג זה.
30. ועדת הערר עמדה על כך שבהגדרת "מחזור עסקאות בשנת 2019" נוקטת ההגדרה שבסעיף 7 לחוק (כנ"ל) בלשון הווה – "עוסק הרשום ...". מכך ביקשה ועדת הערר להסיק כי מדובר במי שבתקופת הזכאות עודנו רשום באיחוד עוסקים (ועדת הערר אף נמנעה מלאמץ באופן חד משמעי את ההחלטה שניתנה בערר הראשון, וציינה בסעיף 37 להחלטה כי היא אינה קובעת מסמרות בעניין זה, ומדבריה עולה כי ייתכן כי היא סבורה כי די ביציאה ממסגרת איחוד העוסקים אפילו רק בתקופת הגשת הבקשה).
- איני סבור כי די בלשון ההווה, כדי להסיק את שנטען. הגדרה כולה, שוב ושוב, עוסקת בשנת 2019, ולהבנתי הפירוש הפשוט הוא כי הנתונים מתייחסים לשנה זו ולא למועד עתידי שלא נזכר בסעיף. בשולי הדברים אציין כי לשון הווה ננקטת אף על ידי המחוקק בסעיף 8 לחוק – "מחזור עסקאותיו בשנת 2019 ... אינו עולה על 400 מיליון ...". – "עולה" ולא "עלה", אלא שכמוכן מדובר על שנת 2019 ולכך מתייחס הסעיף. אני סבור כי כך אף באותו עניין ביחס לסעיף 7, ההתייחסות היא לשנת 2019 ולמה שהיה ידוע באותה העת ביחס למצבו של העוסק – אשר בחר לדווח באיחוד עוסקים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-03-61361 רשות המיסים בישראל נ' אקדמון ישראל בע"מ

תיק חיצוני :

31. חיזוק משמעותי לעמדת המערערת אני מוצא בהבדל שיש בין נוסח תנאי הסף בחוק הקורונה, לבין

הנוסח השונה באופן ברור – בו בחר המחוקק לנקוט בחוק האומיקרון.

כך, סעיף 2 לחוק האומיקרון, אשר כותרתו – "מענק סיוע", קובע בחלקו הרלוונטי לנו – כדלקמן:

עוסק זכאי למענק בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן האומיקרון, בסכום כאמור

בסעיף 3 ובהתאם להוראות חוק זה (להלן – מענק סיוע), אם מתקיימים לגביו כל אלה:

(1) 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;

תנאי סף זה וגדריו, שונים מאלה שנקבעו בחוק הקורונה במספר עניינים הנוגעים לתקרות הסכומים

שנקבעו, אולם לעניינינו חשוב ההבדל הברור הנעוץ במילים "הרשום בתקופת הזכאות". הוראה זו

קובעת ביחס לתנאי הסף הנוגע לחוק האומיקרון, כי ההוראה בעניין איחוד עוסקים מותנית בכך

שהעוסק מדווח באיחוד עוסקים – בתקופת הזכאות.

זוהי אותה הוראה שביקשה ועדת הערר להחיל בעניין חוק הקורונה, אלא שבחוק האומיקרון היא

כתובה, ואילו בחוק הקורונה היא, כמפורט לעיל, נעדרת.

העדרה של הוראה זו מדברת בעד עצמה, ובהעדרה – אין להחילה כאילו הייתה קיימת.

אלא שלא עניין לשוני "גרידא" לפנינו – אשר אף בו די שעה שעלינו ליישם את הוראות החוק, אלא

הבדל מהותי הנובע מתחולתם השונה של שני החוקים.

אין מחלוקת כי חוק האומיקרון חוקק בדיעבד, ביחס לתקופת זכאות שבעת חקיקתו כבר הסתיימה.

בנסיבות שכאלה, לא היה כמובן על המחוקק לחשוש כי תנאי סף שיציב, יתומרן בדרך של יציאה

או כניסה מכוונת לאיחוד עוסקים – שכן כידוע את הנעשה כבר אין להשיב. מצב הדברים שונה בכל

הנוגע לחוק הקורונה. חוק זה חוקק תוך שהוא באופן ברור ומפורש מתייחס לתקופות שטרם הגיעו.

בנסיבות אלה, חייב היה המחוקק לחשוש, אם היה מציב תנאי סף – הניתן לתכנון עתידי.

השוני אפוא בלשון החוקים אינו מקרי.

המשיבה טענה כי לא עלה בידי המערערת להצביע על כך שבדברי ההסבר לחוקים הנ"ל או בדיוני

ועדת הכנסת, זהו השיקול שעמד מאחורי הדברים. איני מוצא בטענה זו די. דרכם של רכיבים שונים

בחקיקה סבוכה, שלא תמיד נותר תיעוד מהסוג שמבקשת המשיבה כי ימצא, ביחס למה שעמד

מאחורי הדברים ואודות כוונת המחוקק בעת חקיקתם. אין בכך כמובן כדי למנוע מאתנו, המעיינים

בדברי החקיקה בדיעבד, כדי להסיק את המסקנות המתבקשות.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-03-61361 רשות המיסים בישראל נ' אקדמון ישראל בע"מ

תיק חיצוני :

בשולי הדברים אציין בהקשר זה כי עיינתי בפרוטוקול ועדת הכנסת שדנה בענייני האומיקרון שצירפה המשיבה (נספח ג לסיכומיה), ואף בהמשכו - אותו בחרה שלא לצרף. עיון בדברים אינו מלמד כי נציג המערערת טען שם כי ניתן לפרש את החוק כפי שמבקשת המשיבה לפרש, והמשך הדברים באותו פרוטוקול (בחלק שלא צורף – בעמ' 53 לאותו פרוטוקול) מלמד דווקא כי לאחר שנציגי המשיבה יצאו מאותו דיון וחזרו אליו בהמשכו, הבהירו הם כי לצורך מה שביקשה ועדת הכנסת שם, יש צורך בשינוי לשון החוק שהוצע ואימוץ הנוסח השונה – כנזכר לעיל (איני מאריך בעניין זה, שאיני סבור כי הוא נחוץ – ודי במה שנכתב).

32. כך או אחרת ביחס לכוונתו של המחוקק באותה העת, סבורני כי אין מקום לאמץ פרשנות לתנאי סף בדרך המאפשרת לתמרן את תחולתו. כזו היא הפרשנות שמבקשת המשיבה כי נאמץ, ואני סבור כי אין לכך מקום בחקיקה שעניינה מענקים או מיסוי.

חקיקה כלכלית מסוג זה, עוסקת בחלוקה של משאבים או בנטילתם, ונדרש כי גדריה, הקובעים תנאי סף, לא יהיו נתונים 'כחומר ביד העוסק' – אשר יוכל בנקל לבחור את תחולתם בענייניו. טבע האדם כי הוא תומך במיסוי אחרים אך פחות מכך במיסויו הוא [ותעיד על כך כבר בעולם העתיק, המשנה במסכת שקלים (פרק א משנה ד), המספרת כי אפילו הכוהנים "היו דורשים מקרא זה לעצמן" – באופן הפוטר אותם מתשלום מס מחצית השקל]. סדנא דארעא חד הוא, וכאז גם היום, חזקה כי עוסק יפעל כך שיזכה במענק. לאור זאת יש להניח ולפרש חוק הקובע תנאי סף, באופן שלא יותיר את תחולתו לשיקוליו העתידיים של העוסק.

טוענת המשיבה כי לצורך מאבק בהתנהלות לא ראויה, שמורות בידי המערערת מגוון סמכויות (אזרחיות ופליליות) – ובכך די. איני מקבל טענה זו. סמכויות אלה נועדו להרתיע והשימוש בהן שמור למקרים חריגים. את מתווה החוק יש לפרש, ודאי בהעדר הוראה ברורה אחרת, באופן שאינו מותיר את יישומו של תנאי סף לבחירתו של מי שיושפע באופן כלכלי ישיר מכך.

33. מקובלת עליי אף הראיה שמוצאת המערערת בתיקון שנערך לחוק מס רכוש – ביחס לפיצוי הניתן בהקשר של מלחמת חרבות ברזל. אף שם – כמו בחוק הקורונה, כאשר המחוקק מעצב חוק שפניו לפיצוי עתידי – הוא נוקט במטבע לשון דומה לזו שננקטה בחוק הקורונה, ולא בזו שננקטה בחוק האומיקרון.

כך, בסעיף 38 ד (א) לחוק מס רכוש, שכותרתו "פיצויים בשל נזקים בתקופה הקובעת" – והעוסק בנזקים שהם תוצאת מלחמת חרבות ברזל, קובע בחלקו הרלוונטי לנו – כדלקמן:

ניזוק שמחזור עסקאותיו בשנת הבסיס עלה על 300 אלף שקלים חדשים, זכאי לפיצויים בגובה הוצאותיו המזכות, בעד נזק עקיף שנגרם לו במהלך התקופה הקובעת, אם מתקיימים לגביו כל אלה:

(1) מחזור עסקאותיו בשנת הבסיס אינו עולה על 400 מיליון שקלים חדשים;



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-03-61361 רשות המיסים בישראל נ' אקדמון ישראל בע"מ

תיק חיצוני :

ובסעיף 38ג לחוק חרבות ברזל, המהווה את סעיף ההגדרות בפרק שמיני 1 בחוק, ובו הוגדר בין השאר המונח "מחזור עסקאותיו בשנת הבסיס" - כך :

מחזור עסקאות כפי שדווח לגבי שנת הבסיס, מחולק במספר חודשי הפעילות בשנת בסיס ומוכפל ב-12, ולעניין ניזוק הרשום כשותפות לפי חוק מס ערך מוסף או ניזוק שהוא 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;

הגדרה זו דומה לזו שננקטה בחוק הקורונה, ואין בה את הניסוח שנכלל בחוק האומיקרון – כנזכר לעיל.

כמובן, איני מתיימר בדברים אלה לקבוע מסמרות ביחס לפרשנות סעיף מחוק מס רכוש ובסוגיה שאינה לפתחי ושלא נשמעו בעניינה טענות, אולם בהקשר הצר הרלוונטי לכאן, יש בכך אכן חיזוק מסוים לטענות המערערת ולשיטת הפרשנות שהיא הציעה.

כך או אחרת ואף ללא ראייה זו, די במה שנזכר עד כה כדי להביא למסקנה כי יש לאמץ את הפרשנות שהציעה המערערת ולקבל את הערעור שהגישה. לשון תנאי הסף בחוק הקורונה, אופיו של תנאי זה הצופה פני עבר ותכליתו, כמו גם הראיות והחיזוקים השונים שצוינו לעיל – מלמדים כאמור כי הדין עם המערערת.

סוף דבר

34. מכל הטעמים שפורטו לעיל, אני מוצא כי דין הערעור להתקבל וכי בצדק נדחו בקשות המשיבה למענקים לפי חוק הקורונה.

35. כמובן, אין בקביעה זו חלילה כדי להקל ראש בנוזקים שייתכן כי ספגה המשיבה בשל הקורונה, אלא שבהתאם לתנאי הסף הנובע מאילוצי התקציב עמם נדרש המחוקק להתמודד – בדין קבעה המערערת כי אין המשיבה זכאית לאותם מענקים.

36. משהתקבל הערעור, תישא המשיבה בהוצאות המערערת בסך 10,000 ₪. בפסיקת סכום ההוצאות מצאתי לנקוט בגישה מקלה עם המשיבה, וזאת בשים לב לאופי המחלוקת המשפטית ונסיבותיה.


ניתן היום, י' כסלו תשפ"ה, 11 דצמבר 2024, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 61361-03-23 רשות המיסים בישראל נ' אקדמון ישראל בע"מ

תיק חיצוני: .



אבי גורמן, שופט

