

3 במרץ 2021

לכבוד

לשכת רואי חשבון בישראל

נכבדי,

**הנדון: חוות דעת בשאלה האם מענקי החשתתפות בהוצאות
הקבועות מוגבלים לסכום ההוצאות הקבועות של העסק**

1. פתח דבר

- 1.1. מוצגת בזאת דעתנו המקצועית באשר לשאלה האם מענקי החשתתפות בהוצאות הקבועות, הניתנים לניזוקים כתוצאה מניזוק כלכלי שנגרם להם עקב השלכות מגפת הקורונה, מוגבלים, מעבר לסכומי התקרה הקבועים בחוק, גם לסכום ההוצאות הקבועות של העסק, הכל, כפי שיפורט להלן.
- 1.2. אין אנו מחויבים דעתנו, סוקרים או מתייחסים באופן מחייב כל שהוא, לסוגיות אחרות או לחיבטי מס אחרים, אם ישנם כאלו, אלא רק לסוגיות שיוצגו בחוות דעת זו, והכול כפי שיפורט להלן.
- 1.3. האמור בחוות דעתנו זו הינו בהתאם להבנתנו המקצועית את הוראות הדין ומסיקת בתי המשפט כהווייתם במועד נתינתה. אין באפשרותנו לקבוע האם דשויות המס יקבלו עמדתנו ללא הסתייגות ואפשר שהן יפרשו את הוראות הדין באופן שונה ואף נוגד לאמור בחוות דעת זו. אין באפשרותנו לקבוע כיצד תפסוק ועדת הערר לענייני קורונה של משרד המשפטים ו/ או בית המשפט אם וכאשר תובא סוגיה הנדונה בחוות דעתנו להכרעתם.

2. השאלה לדיון בחוות הדעת:

האם "מענקי החשתתפות בהוצאות הקבועות", הניתנים לניזוקים כתוצאה מניזוק כלכלי שנגרם להם עקב השלכות מגפת הקורונה, בהתאם לחוק התיכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) התשפ"ו-2020, מוגבלים, מעבר לסכומי התקרה הקבועים בחוק, גם לסכום ההוצאות הקבועות של העסק?

3. המסגרת הנורמטיבית:

- 3.1. ביום 29.7.2020 פורסם ברשומות חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 ("הוראת השעה"). במסגרת הוראת השעה נכלל פרק ו' המענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות".
- 3.2. הוראת השעה, בפרק ו' שבה, קובעת את הכללים לזכאות עסקים, חברות ומלכ"רים במענק ההשתתפות בהוצאות הקבועות (להלן - "המענק") בתקופת הזכאות, בהתאם לנוסחה שנקבעה מפורשות בהוראת השעה.
- 3.3. לא נכחיש, כותרתה של הוראת השעה בפרק ו' וכינויי המקדמים בנוסחה לחישוב המענק נוקטים בלשון של "סיוע בעד השתתפות בהוצאות הקבועות" אולם, לפי שיובחר בחוות דעתנו זו, הקשר להוצאות הקבועות נשאר בכתרת בלבד ובפועל, בין הנוסחה לחישוב המענק ובין סכום ההוצאות הקבועות של העסק, הקשר מקרי בלבד.
- 3.4. נוסחת חישוב המענק לניזוק מתבססת על חישוב הנסמך על מספר הגדרות שבסעיף 7 להוראת השעה כדלקמן:

3.4.1. "מקדם הוצאות קבועות" מוגדר כדלקמן:

"מקדם הוצאות קבועות" - אחד מאלה:

(1) לגבי עוסק - הסכום המתקבל מצירוף של שני אלה:

(א) הוצאה המתקבלת מהכפלת 0.9 ביחס שבין שני אלה:

(1) סך כל התשומות השוטפות, למעט תשומות ציוד

כתגירתו בחוק מס ערך מוסף(בפרק זה - תשומות

ציוד), כפי שדווח לרשות המסים בישראל לפי דין

בשל שנת המס 2019;

(2) מחזור העסקאות לשנת 2019;

(ב) סכום הוצאות השכר הנחשבות מחולק במחזור העסקאות

לשנת 2019;

(2) לגבי עוסק שהוא מוסד ציבורי זכאי - הסכום המתקבל מצירוף של

שני אלה:

(א) סך כל ההוצאות הקשורות למכירת שירותים או מוצרים

המסופקים באופן שוטף ובמהלך רוב חודשי השנה, בשל

שנת המס 2018, ואם הוגש לפני יום הגשת התביעה לקבלת

מענק לפי פרק זה דוח לשנת המס 2019 - סך כל ההוצאות

האמורות בשל שנת המס 2019, מחולק בסך הכנסתו בשנת

www.ahec-tax.co.il

דרך מנחם בגין 7, רמת גן, 5268102, טל. 03-6134111, פקס: 03-6133113

שדרות הפל"ם 16, חיפה, 3309523, טל. 04-9118181, פקס: 04-9118188

7 Menachem Begin St., Ramat-Gan 5268102, Israel, Tel: +972-3-6134111, Fax: +972-3-6133113

16 Hapalyam Avenue, Haifa 3309523, Israel, Tel: +972-4-9118181, Fax: +972-4-9118188

המס 2018 או 2019, לפי העניין;

(ב) סכום הוצאות השכר הנחסכות מחולק במחזור העסקאות לשנת 2018, ואם הוגש לפני יום הגשת התביעה לקבלת מענק לפי פרק זה דוח לשנת המס 2019 - במחזור העסקאות לשנת 2019;

(3) לגבי עוסק הרשום כעוסק אחד עם עוסק אחר לפי הודאות סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף - הסכום שהיה מתקבל מצירוף של שני אלה, והכול אילולא היה העוסק רשום כעוסק אחד עם עוסק אחר:

(א) התוצאה המתקבלת מהכפלת 0.9 ביחס שבין שני אלה:

(1) סך כל התשומות השוטפות, למעט תשומות ציוד, כפי שדווח

לרשות המסים בישראל לפי דין בשל שנת המס 2019;

(2) סכום מחזור עסקאותיו בשנת המס 2019;

(ב) סכום הוצאות השכר הנחסכות מחולק בסכום הכנסתו לשנת המס 2019;

3.4.2. "מקדם השתתפות בהוצאות הקבועות" מוגדר כדלקמן:

"מקדם השתתפות בהוצאות קבועות" -

(1) לגבי עוסק שמחזור עסקאותיו לשנת 2019 עולה על 300 אלף שקלים חדשים ואינו עולה על 1.5 מיליון שקלים חדשים - 3.0;

(2) לגבי עוסק שמחזור עסקאותיו לשנת 2019 עולה על 1.5 מיליון שקלים חדשים - ההפרש שבין 1 לבין מקדם הוצאות קבועות, ולא יותר מ- 0.3; המנהל רשאי לקבוע מקדם אחר לגבי עוסק כאמור בפסקה זו, אם שוכנע כי המקדם לפי פסקה זו אינו משקף את ההוצאות הקבועות של העסק במקרה איהמעלת עסק מסוג עיסוקו של העוסק, ובלבד שהמקדם שיקבע לא יעלה על 0.3;

(3) לגבי עוסק במסחר סיטונאי או קמעונאי בדלק - ההפרש שבין 1 לבין מקדם הוצאות קבועות, ולא יותר מ- 0.075;

(4) לגבי עוסק שבשנות המס 2019 ו- 2020 חל עליו הפטור לפי סעיף 33 לחוק מס ערך מוסף - ההפרש שבין 1 לבין מקדם הוצאות קבועות, ולא יותר מ- 0.04;

3.4.3. סכום המענק מחושב בהתאם לנוסחה הקבועה בסעיף 9 להוראת השעה כאמור

להלן:

9. מענק הסיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות יהיה בסכומים המפורטים להלן:

(1) לעוסק שמחזור עסקאותיו לשנת 2019 אינו עולה על 100 אלף שקלים חדשים - 3,000 שקלים חדשים;

(2) לעוסק שמחזור עסקאותיו לשנת 2019 עולה על 100 אלף שקלים חדשים אך אינו עולה על 200 אלף שקלים חדשים - 4,000 שקלים חדשים;

(3) לעוסק שמחזור עסקאותיו לשנת 2019 עולה על 200 אלף שקלים חדשים אך אינו עולה על 300 אלף שקלים חדשים - 6,000 שקלים חדשים;

(4) לעוסק שמחזור עסקאותיו לשנת 2019 עולה על 300 אלף שקלים חדשים - הסכומים המפורטים להלן, לפי העניין, ובלבד שלא יפחתו מ- 6,000 שקלים חדשים ולא יעלו על 500 אלף שקלים חדשים:

(א) לעוסק שמחזור עסקאותיו לשנת 2019 אינו עולה על 100 מיליון שקלים חדשים ושיעור הירידה במחזור העסקאות שלו כאמור בסעיף 218(2), עולה על 40% ואינו עולה על 60% - סכום השווה למכפלה של 0.2 במקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות ובמחזור העסקאות בתקופת הבסיס;

(ב) לעוסק שמחזור עסקאותיו לשנת 2019 אינו עולה על 200 מיליון שקלים חדשים ושיעור הירידה במחזור העסקאות שלו כאמור בסעיף 218(2), עולה על 60% אך אינו עולה על 80% - סכום השווה למכפלה של 0.35 במקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות ובמחזור העסקאות בתקופת הבסיס;

(ג) לעוסק ששיעור הירידה במחזור העסקאות שלו כאמור בסעיף 218(2), עולה על 80% - סכום השווה למכפלה של 0.5 במקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות ובמחזור העסקאות בתקופת הבסיס.

3.4.4. נפשט את ההגדרות שלעיל ונסכמן בנוסחה, הקובעת את סכום הפיצוי (בהתקיים כלל התנאים, שנקבעו בהוראת השעה) כלהלן:

$$1 - \left[\frac{\text{סכום ההשתתפות בהוצאות הקבועות}}{\text{מחזור 2019}} \times 90\% + \frac{\text{מחזור 2019}}{\text{מחזור 2019}} \right]$$

סכום המענק = מחזור העסקאות בתקופת המיסוי/מקדם ההכפלה X מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועה

"בחישוב מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות למוסד ציבורי זכאי, אין לכפול ב- 90%

3.5. יש להדגיש, כי הנוסחאות שלעיל משמשות בקביעת סכום המענק לעוסקים שמחזור עסקאותיהם בשנת המס 2019 עולה על 300,000 ש"ח ואינו עולה על 400 מיליון ש"ח.

לעוסקים שמחזור עסקאותיהם בשנת 2019 עולה על 300,000 ש"ח ואינו עולה על 1,500,000 ש"ח נקבע "מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות" בשיעור קבוע של 30%.

לסכומי המענקים לעוסקים שמחזור עסקאותיהם בשנת 2019 גבוה מ- 18,000 ש"ח ואינו עולה על 300,000 ש"ח, נקבע בסכומים מוחלטים, בהתעלם מהנוסחה שלעיל, והיא אינה חלה לגביהם. כל האמור, כמובן, בהתקיים כלל התנאים, שנקבעו בהוראת השעה).

3.6. סעיף 4(9) להוראת השעה **קובע תקרה לסכום המענק** לעסק שמחזור עסקאותיו לשנת 2019 עולה על 300,000 ש"ח ואינו עולה על 400 מיליון ש"ח, **בסך של 500,000 ש"ח לתקופת זמנות**. בעוסקים אלו נעסוק בחוות דעת זו.

3.7. בדיונים בהשנות מול רשות המיסים, נשמעות מאנשי הרשות טענות לפיהן המענק נועד לסייע לנישומים במימון ההוצאות הקבועות בתקופת משבר הקורונה וכי הנוסחה שלעיל אכן קובעת את סכום הפיצוי, אולם הכל במגבלת ההוצאות הקבועות של העסק. לגישתם, במידה ולעסק אין הוצאות קבועות, או שהמענק המחושב על פי הנוסחה גבוה מסכום ההוצאות הקבועות, יקבע המענק בהתאם לסכום ההוצאות הקבועות של העסק.

3.8. בפועל, בדרך זו, קובעת רשות המיסים "תקרה" נוספת לסכום המענק, בנוסף לתקרה שנקבעה, מפורשותי בסעיף 4(9) להוראת השעה, בסך של 500,000 ש"ח לתקופת מענק.

3.9. ניתוח הנוסחה לחישוב "מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות", שהוא המרכיב היחיד בחישוב המענק, העשוי להיות מותנה בסכום ההוצאות של העסק (בהתעלם מחלקה האחרון הדן בהוצאות שכר – שאינן מענייננו) מראה כי:

3.9.1. ככל שנהפוך במרכיבי "התבשיל": שכר, מחזור, תשומות שוטפות, 90% ו-1), מה שלא נעשה עם הרכיבים – לא נגיע לחישוב הוצאות קבועות, כלשהן.

3.9.2. מהנוסחה עולה כי ככל שהעסק עתיר תשומות (לרבות הוצאות קבועות הנכללות בתשומות), סכום "מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות" שיחושב בנוסחה יהיה נמוך יותר, והמענק יהיה נמוך יותר. מנגד, ככל שסכום התשומות נמוך יותר, הפיצוי יהא גבוה יותר. (הכל כמובן במגבלת המכפיל של 30% המופיע בנוסחה).

3.9.3. אם אכן, הנוסחה היתה מתחשבת בסכום ההוצאות הקבועות דווקא, היינו צופים להתאמה מסויימת, בין סכום ההוצאות של העסק לסכום "מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות" המחושב בנוסחה.

אך כאמור, תוצאת הנוסחה מצביעה על כיוון הפוך. ככל שסכום ההוצאות גבוה

יותר, הסכום המחושב כ-"מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות" נמוך יותר והפיצוי הנגזר נמוך יותר.

3.9.4. מניחות הנוסחה ניתן להסיק כי הנוסחה מחשבת מקדם מסוים של דוחיות וכלל אינה מחשבת את סכום ההוצאות הקבועות. לו רצה המחוקק לקבוע את סכום ההוצאות הקבועות של העסק בנוסחה, יכול היה פשוט לכפול את סכום התשומות בשיעור מסויים ולא היה נדרש לנוסחה המורכבת שקבע.

3.10. חשוב לציין כי, לעמדת רשות המיסים, שהמענק נועד לפצות על עלויות של "הוצאות קבועות" בלבד, אין כל תימוכין בלשון החקיקה עצמה (מלבד הכותרות, אליהן נתייחס בהמשך):

3.10.1. "ההוצאות הקבועות" לא הוגדרו, ולא נקבעה רשימה של הוצאות המהוות את "ההוצאות קבועות".

3.10.2. הוראת השעה אמנם קובעת תקרה לסכום המענק (500,000 ₪ לתקופת הזכאות), אולם אינה קובעת תקרה נוספת למענק בסכום ההוצאות הקבועות של העסק.

קביעת תקרה נוספת, מן הראוי היה שתעשה בניסוח ברור ומפורש על ידי המחוקק ולא בכוונות נסתרות ו"יתכלית", כביכול, המשתמעת מכותרת החקיקה. אם רצה המחוקק לקבוע כי סכום המענק לא יעלה על סכום ההוצאות הקבועות של העסק, היה עליו לקבוע זאת מפורשות, וכן להגדיר הוצאות אלו, אולם הוא לא עשה כן, ולפיכך, לדעתנו, אין למנהל סמכות לקבוע תקרה נוספת בתוך התקרה האמורה.

חשיבות כותרות סעיפי חקיקה

3.11. כאמור לעיל, אין להתעלם מכך שסכום ההוצאות הקבועות מוזכר בהוראת השעה, מספר פעמים, בכל הפעמים- בכותרות: בכותרתו של פרק ו'- "מענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות הקבועות", בכותרות הסעיפים השונים, בהגדרות וכו'.

עולה השאלה, מה משקלן של כותרות אלו?

3.11.1. כידוע, בחקיקה, אין לכותרת הסעיפים או לכותרת השוליים כל משמעות פרשנית מכריעה. בפסק דינו של ביהמ"ש העליון עליון מנהל מס שבח רחובות נ' גני רון בע"מ ואחי (ע"א 5714/05 + ע"א 5716/05), אמנם קובעת כבוד השופטת ארבל בפסק הדין, בהעזר בכותרת השוליים של סעיף 1א48) בעניין שיעור המס שיחול בהפקעה, אולם זאת בקביעה כי חשיבות כותרת השוליים היא מוגבלת:

"כותרת השוליים הינה אחד מ"אבזרי החקיקה" שיכול חפרשן להיעזר בהם לצורך הבהרת החקיקה, כל עוד אין סתירה בין סעיף החוק עצמו לבין "האבזר", אם כי משקלה של כותרת השוליים אינו ניכר (ראו אחרון ברק מרשנות במשפט כרך שני - מרשנות החקיקה

www.ahc-tax.co.il

316-321 (1993)). במקרה זנן כותרת השוליים תומכת אף היא
במסקנה כי המחוקק התכוון להעניק לבעלי קרקעות שהופקעו
שיעור מס מופחת, כמשמעותו בסעיף 1A48(ג). (ההדגשה אינה
במקור. א.ח.א.כ.)

3.11.2, גם בערעור בעניין מנהלי בפני ביהמ"ש העליון משה הר שמש, עו"ד ני הממונה על
חוק חופש המידע ברשות המסים בישראל (עני"מ 2894/14) קובע כבוד השופט
מלצר:

"ניתן להניח, איפוא, כי כותרת השוליים, אשר, ככלל, איננה בעלת
משמעות פרשנית מכריעה (ראו: דני"ם 2980/04 אויקו נ' מדינת
ישראל, פ"ד ס' (4) 34, 49 (2005); בג"צ 315/64 הנחלת הסוכנות
היהודית לארץ ישראל נ' אברמוב, פ"ד יח' (4) 319, 323-324
(1964); אחרון ברק פרשנות במשפט - פרשנות החקיקה 316-319
(1993) - היא במקרה זה רק "שאריה היסטורית" של הסעיף
במתכונתו המקורית, ומכאן שאין ליחס לה, בנסיבות, משקל מהותי
לצורך פרשנות הסעיף." (ההדגשה אינה במקור. א.ח.א.כ.)

המסקנה המתבקשת הינה, שעל מנת שלכותרת, בחקיקה כלשהי, יהיה משקל משמעותי
בקביעת המהות, היא נדרשת להיות תואמת בתוכנה לנוסח הסעיף גופו, שאחרת, משקלה
הפרשני אינו ניכר.

לענייננו, בחינה וניתוח תוכנה של הנוסחה מוכיח כי היא אינה מחשבת את סכום
ההוצאות הקבועות. ההפך מכך, ככל שהוצאות העסק גבוהות יותר, כך "סכום ההוצאות
הקבועות", כביכול המחושב נמוך יותר, תוצאה המנוגדת להיגיון הכלכלי.

כנוסף, אין בהוראת השעה, מעבר לכותרות, כל הגדרה או תימוכין אחר לכך, שמדובר
במענק המחשב את סכום הוצאות הקבועות של העסק או לכך, שסכום ההוצאות
הקבועות מהווה תקרה ומשכך, כשתוכן החקיקה אינו תואם לכותרת, ואף סותר אותה,
אין לכותרת משקל פרשני ואם קיים, משקלה הפרשני בעניינו זניח.

סמכות המנהל

3.12. לטענת רשות המיסים, ניתנה סמכות למנהל להגביל את סכום המענק, לסכום ההוצאות
הקבועות, בנוסח הנדרש "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות". בסעיף (2) שבו, הקובע:

" לגבי עוסק שמחזור עסקאותיו לשנת 2019 עולה על 1.5 מיליון
שקלים חדשים - ההפרש שבין 1 לבין מקדם הוצאות קבועות, ולא
יותר מ' 0.3; המנהל רשאי לקבוע מקדם אחר לגבי עוסק כאמור
בפסקה זו, אם שוכנע כי המקדם לפי פסקה זו אינו משקף את
ההוצאות הקבועות של העסק במקרה איהפעלת עסק מסוג עיסוקו

של העוסק, ובלבד שהמקדם שיקבע לא יעלה על 0.3% (ההדגשה

אינה במקור. א.ח.א.כ.)

3.12.1. נוסח הסעיף מצביע על רצון להיטיב עם הנישום ומשתמש במילים: "אם...

שוכנע..." וכן "..." ובלבד שהמקדם שיקבע לא יעלה על 0.3%".

רשות המיסים מפרשת את ההגדרה כמעניקה למנהל את הסמכות להקל או להחמיר, לפי העניין, כלומר, גם להגביל את סכום המענק לסכום הוצאות הקבועות של העסק. לדעתנו, כוונת המחוקק בנוסח זה ברורה, ויש לפרש רק בדרך אחת- כי למנהל ניתנה הסמכות להקל, בלבד!!

3.12.2. נסיף לעניין זה, כי המחוקק קבע תקרה למענק ההשתתפות בהוצאות הקבועות

בסכום של 500,000 ₪ לכל תקופת זכאות. קביעת תקרה נוספת, מן הראוי היה

שתעשה בניסוח ברור ומפורש על ידי המחוקק ולא בניסוח עמום הניתן לפרשנות

ונחבא תחת מעטה של רצון להיטיב. אם רצה המחוקק לקבוע כי סכום המענק

לא יעלה על סכום החוצאות הקבועות של העסק, היה עליו לאמר זאת מפורשות

וכן להגדיר הוצאות אלו, אולם הוא לא עשה כן, ולפיכך, לדעתנו, אין למנהל

סמכות לקבוע תקרה נוספת בתוך התקרה 500,000 האמורה.

3.12.3. עוד נציין כי לפי נוסחו של הסעיף, סמכות המנהל להתערב הינה "במקרה אי

המעלת עסק מסוג עיסוקו של העוסק..." כלומר, סמכות המנהל הינה להיטיב עם

הנישום ולהתיר לו מקדם המקובל בענף בו עוסק הנישום, למרות שבעסקו

הספציפי של העוסק, המקדם נמוך יותר. אין הכוונה לסמכות בלתי מוגבלת של

המנהל להתערב בנוסחה.

בחינת תכלית החקיקה בראי הפסיקה:

3.13. במאמרו של כב' נשיא בית המשפט העליון בדימוס, פרופ' א. ברק "פרשנות בדיני מיסים"

(מיסים יא / 4 א – 1), ייחד פרופ' ברק דיון מורחב בסוגיית הפרשנות בדיני המסים. להלן

נביא חלק מדברים אלו כלשונו, על מנת לעמוד על הפרשנות בדיני המס, זאת למרות

שחוראת השעה אינה בכדר חוק מס, אולם היא מתופעלת על ידי אנשי רשות המיסים

שמעצם הווייתם ככאלו מפרשים את הדין בהתאם לפרשנותם את דיני המס.

"חוקי המס מתפרשים על פי אותם כללי פרשנות החלים בפירושם

של חוקים בדרך כלל. נמצא, כי חוק יש לפרש, על פי התכלית

המונחת ביסודו. אין לחוקי המס כללי פרשנות משלהם. עמד על כך

השופט ח. כהן באחת הפרשות, בציינו:

"כל כללי הפרשנות היאים לחוקים אחרים נאים גם לחוקים אלה".

עם זאת, אין באמרה זו – וברבות כמותה – כדי לפתור את בעיית

הפירוש בדיני המס."

www.ahc-tax.co.il

ד"ר מנחם בגין 7, רמת גן, 5268102, טל. 03-6134111, פקס: 03-6133113

שדרות הפלי"ם 16, חיפה, 3309523, טל. 04-9118181, פקס: 04-9118188

7 Menachem Begin St., Ramat-Gan 5268102, Israel, Tel: +972-3-6134111, Fax: +972-3-6133113

16 Hapalyam Avenue, Haifa 3309523, Israel, Tel: +972-4-9118181, Fax: +972-4-9118188

מבין מגוון המשמעויות הלשוניות (הרגילות או המיוחדות) של חוק מס, תקבע המשמעות המשפטית על פי התכלית המונחת ביסוד חוק המס. תכלית זו תיקבע על פי לשון החוק, ההיסטוריה שלו, וערכי היסוד של השיטה. כאשר מקורות אלה אינם מאפשרים גיבוש תכלית סופית, יתפרש החוק באופן המקל עם מי שאמור לשאת במס".

דברים דומים נאמרו מאת כבי השופט (כתוארו אז) א' ברק, בהלכת קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות (ע"א 165/82):

"מבין האפשרויות השונות שהלשון פותחת יש לבחור באחת ויחידה כאפשרות 'נכונה'. בחירה זו נעשית על פי מטרת התורה ועל פי תכליתה... מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים, מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו, על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום... כשם שאין עליו לפרשו לרעתו, טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר".

וכן ראו דבריו של כבוד הנשיא שמגר דאז בהלכת יובל גד בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין (ע"א 702/84)

"חוקי המס מתפרשים על פי מטרת החקיקה. היינו, מבין כל הפרשנויות החילופיות האפשריות נבחרת זו המגשימה את מטרת החוק. מובן שאם לשון החוק נשארת סתומה לאחר הבחינה הפרשנית המילולית – תכליתית ולא עולה מטרה תחיקתית מסתברת, מן הראוי להימנע מפגיעה בחירות הקניין ומהטלת המס".

יפים גם דבריו של השופט ויתקון בפס"ד המשבור בע"מ ועמ"מ נ' מנהל הארנונה לפיצוי נזקי מלחמה (ע"א 39/61)

"לגבי כלל מס גדול הוא, שעל בית המשפט להשתדל לרדת לסוף דעתו של המחוקק ולברר את כוונתו, ורק אם יעלה חרס בידו ואחרי ככלות הכל נשארת התורה סתומה וניתנת להתפרש לכאן ולכאן, יעדיף את הפירוש הדווקני המיטיב עם הנישום"

וכאמור, אף כי תתכן טענה כי הוראת השעה אינה בגדר חוק מס, הרי שכיוון שהיא מתופעלת בחקיקה על ידי אנשי רשות המיסים, נצפה כי נידרש לפרש את חדין בהתאם לפרשנות המגשימה את מטרת החוק, תוך מתן דגש לכך, שהמענק בהוראת השעה מחושב על פי נוסחה.

"אמת" או יציב? בחינת הסמכות לסטות מנוסחה שנקבעה

מפורשות בחקיקה, בראי הפסיקה:

3.14. בהלכת פוליטי הידועה וע"א 8569/06, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה ני אלברט אברהם פוליטי) קובע ביהמ"ש העליון כי יש ליישם את נוסחת חישוב המס הלינארית בחישוב השבת, בלא לסטות ממנה. נזכיר שבמקרה פוליטי – דווקא רשות המיסים נצמדה לנוסחה המתוארת בחוק- מבלי לאפשר סטייה ממנו אף שחנישום הוכיח, שבמקרה שלו יישום הנוסחה כלשונה דווקא אינה נכונה כלכלית ויצרת עיוות ברור לרעתו.

ביהמ"ש מאשר את ההצמדות לנוסחה שקבע החוק: "דחיית עמדת המשיב וקבלת עמדתו של המנהל לפיה אין לסטות מנוסחת החישוב הלינארית תגשים תכליות אלו של יעילות, ודאות ויציבות, שעמדו ביסוד בחירתו של המחוקק ושעומדים ביסודם של דיני המס בכלל". כאמור, בשם היעילות, היציבות והשוויון, בוחר המחוקק בנוסחה ומוותר במקרי הקצה על הדיוק, לטובת הנישום האחד ולרעת הנישום האחר.

נצטט מדבריה של כבי השופטת נאור:

"בחירה בנוסחה הלינארית שאין לסטות ממנה היא בעלת תכלית ברורה. בהקשר זה יש לזכור כי ללשון החקיקה תפקיד כפול בתהליך הפרשני. הלשון קובעת כאמור לעיל את מתחם האפשרויות הלשוניות, אשר מתוכו נבחרת המשמעות המשפטית. במקרה שלפנינו, ההנחה הינה כי התכלית העולה מ"פשט לשון" (...) היא התכלית המונחת ביסוד החקיקה"

".... בבסיס החלטתו של המחוקק לקבוע נוסחה לינארית שאין לסטות ממנה עמדו תכליות של יציבות, ודאות ופשטות ועמדתו של המשיב אינה עולה בקנה אחד עם אלו. אכן העדפת תכליות של פשטות ויעילות והרצון להפחית התדיינות עולים בבירור מן ההיסטוריה החקיקתית של תיקון מס' 50 כפי שפורטה לעיל והרי "לכוונת המחוקק ההיסטורי באשר לתכלית החקיקה העולה מלשון החקיקה או מההיסטוריה החקיקתית משקל מכריע בגיבוש תוכנה של תכלית החקיקה"

.....

"יחד עם זאת ועל אף שלעתיים פועלה של הנוסחה הלינארית כפי שפורט נוגד את מטרת החקיקה, דעתי היא כאמור שאין לסטות מנוסחה זו."

ראשית, אין להתפלא כי המבחן הכללי שנקבע בנוסחה הלינארית

מאפשר לכאורה קיומם של מקרים שלא יגשימו את התכלית כולן שהרי כפי שציין השופט ריבלין במרשה אחרת שעסקה במס שבח "אפשרות כזו היא פועל יוצא, בלתי נמנע כמעט, מיישום שיקולים של ודאות ויעילות בהפעלת החוק. שיקולים אלה מחייבים מבחן כללי".....

שנית, בחלוף הזמן אותם מקרי קיצון יהפכו לזניחים.....

שלישית, וזה עיקר: דברי חקיקה רבים הם פרי של בחירת, של פשרה ושל איזון. בענייננו בחר המחוקק בעקבות המלצותיה של ועדה מקצועית ליותן עדיפות לתכלית הפשטות, והיעילות על פני תכליות אחרות, שעמדו אף הן לנגד עיניו. בכך יש להתחשב בהבנת התכלית." (ההדגשה אינה במקור. א.ח.א.כ.)

יש להדגיש כי ביהמ"ש קובע, כי גם אם, לעיתים, הנוסחה פועלת כנגד מטרת החקיקה או תכליתה, אין לסטות מהנוסחה. כלומר, ברגע שקבע המחוקק נוסחה, אין לסטות ממנה, גם אם במקרים מסוימים הנוסחה אינה תואמת את התכלית.

ובענייננו, נציין בטענת קל וחומר, כיוון שהנוסחה כלל אינה מחשבת את סכום ההוצאות הקבועות, ואלו לא נקבעו כתקרה, "מטרת החקיקה", כטענת רשות המיסים, אינה "האמת" ואינה התכלית, לדעתנו.

ומוסיף על כך כבי השופט גרוניס:

"נוסחת החישוב הלינארי אומצה מתוך מודעות כי יהיו מקרים בהם תגרום היא לעיוות מסוים. הנוסחה האמורה נתקבלה בכוונת מכוון. היא באה למנוע ויכוחים ומחלוקות בשאלה האם השבח צמח לפני היום הקובע או לאחריו. הנוסחה נועדה לתחולה אוניברסלית, על מנת ליצור ודאות ולחסוך עלויות הכרוכות בניהול הליכים משפטיים בשאלה מתי בדיוק נוצר השבח. כלומר, באופן מודע ומכוון נבחרה נוסחה שתביא לסטייה מן המציאות בחלק מן המקרים. במצב דברים זה לו נתקבלו טענותיו של המשיב היה בכך משום חציית הגבול, המטושטש לעתים, בין פרשנות לגיטימית לשאינה לגיטימית."
(ההדגשה אינה במקור. א.ח.א.כ.)

3.15 גם בהלכת חכם את אור- דן עורכי דין (ע"א 4096/18 + ע"א 7550/18, חכם את אור-דן עורכי דין ואחי נ' פקיד שומה עכו ואחי). הדנה בחיוב בגין שווי שימוש ברכב, מעדיף ביחמ"ש העליון את שיקולי היעילות והודאות על פני האמיתות לנישום הספציפי, וקובע ביחמ"ש העליון:

www.ahec-tax.co.il

ד"ר סנחם בגין 7, רמת גן. 5268102, טל. 03-6134111, פקס: 03-6133113
שדרות הפל"ם 16, חיפה, 3309523, טל. 04-9118181, פקס: 04-9118188
7 Menachem Begin St., Ramat-Gan 5268102, Israel, Tel: +972-3-6134111, Fax: +972-3-6133113
16 Hapalyam Avenue, Haifa 3309523, Israel, Tel: +972 4 9118181, Fax: +972-4-9118188

"במסגרת זו יעילות מלאכת גביית המס ודאות באשר לנודמות הפיסקאליות הם אינטרסים ציבוריים מרכזיים העומדים בבסיסם של דיני המס (ע"א 9922/02 רשות השידור נ' שפ"מ שידורי פרסומת מאוחדים בע"מ, פסקה 10 (22.8.2007); עע"מ 4562/15 עיריית תל אביב נ' א.ש. נכסים ובנין (1989) בע"מ, פסקה 19 (31.12.2017)). הסדרת אופן החישוב בדרך של נוסחה אחידה וברורה יש בה כדי לקדם את היעילות, הפשטות והבהירות בגביית מס ובכך להביא לקידום התכלית שעניינה מניעת העלמת מס (ראו גם: ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים, פסקה 22 (2.2.2014)). כלל זה מאפשר לרשויות המס להתגבר על קשיי הוכחה, מסירה מהן את הנטל לבחון את טענות הנישומים הספציפיים ומגבירה את הודאות המשפטית (ע"א 8114/09 מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון, פסקה 13 (1.2.2012))." (ההדגשה אינה במקור)

3.16. בפסה"ד בעניין מדיטרניין (ועדת ערר לענין מס רכוש וקרן פיצויים (נוק מלחמה) נזק עקיף) מחוז דרום ערר 100/16 פ.י. אר. אס מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים), נושא הפסק הוא תביעת החברה לתשלום פיצויי מלחמה בגין נזקיה במכצע צוק איתן. הוועדה קבלה את התביעה כמעט במלואה תוך שהיא מעבירה ביקורת חריפה על רשות המיסים שניסתה להקטין מאוד את זכאות החברה לפיצוי. וקובעת ועדת הערר:

"במסלולים הירוקים מעבר להשגת התכלית של יציבות ודאות, המטרה היא, מחד - לפצות עסקים בתוך זמן קצר, ומאידך - להגדיל את מעגל העסקים הזכאים לפיצויי..... שיקולים אלו יירדו לטימיון אם נאמץ את עמדת המשיב, הפותחת פתח להתדיינות מורכבת ומסודרבלת. מכך בדיוק ביקש המחוקק להימנע כאשר קבע נוסחה אחידה לכלל הניזוקים הזכאים למסלול זה." (ההדגשה שלנו -

א.ח.א.כ.)

פסיקת ועדת הערר אמנם זנה בפיצויי מלחמה בגין נזקי "צוק איתן", אולם, כאמור קביעתה חשובה גם לענייננו.

3.17. והדברים מדברים בעד עצמם! הנוסחה לחישוב המענק נועדה לקבוע את סכום המענק שישולם לניזוק, שמחזור עסקאותיו ירד כתוצאה ממגפת הקורונה, בצורה פשוטה, מתירה ויעילה. קביעת הנוסחה נועדה להגשים מטרת אלו של יעילות ומהירות בתשלום המענקים, תוך דאגה להקטנת הנזק למשק למינימום אפשרי, והזרמת משאבים לעסקים שתאפשר להם לשרוד בתקופה קשה זו.

בחוראת ביצוע של רשות המיסים בישראל כהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, פורטת רשות המיסים את מטרות הוראת

השעה:

"כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל התפשטות נגיף הקורונה, יצאה הממשלה בתכנית כלכלית נרחבות, להתמודדות עם המשבר, שמטרתן: הבטחת המשכיות עסקית והאצת המשק. על רקע האמור ובהמשך לתכנית הכלכלית שנקבעה לחודשים הקודמים, גובשה תכנית כלכלית נוספת לצורך סיוע ממשלתי למשק אשר יאפשר לו להתמודד עם המשבר הכלכלי העמוק שבו הוא מצוי עקב ההתמודדות עם נגיף הקורונה, ויקנה לו ודאות לטווח הבינוני, עד חודש יוני 2021."

האם זו השעה לביצוע פרשנות מצמצמת של החוק? האמנם זו כוונת המחוקק, לצמצם את סכום המענק שישולם על פי פרשנות הנשענת על הנחות של "מטרת המענק", ייתכלית החוקי ועל כותרות שאינן באות לידי ביטוי בלשון החוק המפורשת?

לדעתנו, אין זה המקום ואין זה הזמן, בשעת משבר זו, לפרש פרשנות מצידה, הנוגדת את לשון החוק המפורש, תוך קביעת תקרה נוספת בסכום "ההוצאות הקבועות" של העסק, שאינה עולה מלשון החוק ובוודאי לא ממבנה הנוסחה, שכאמור כלל אינה מחשבת את סכום ההוצאות הקבועות של העסק.

למותר לציין, כי אם ההוצאות הקבועות של העסק עולות על על סכום המענק המחושב בהתאם לנוסחה, ברי כי סכום המענק לא ייקבע בסכום ההוצאות כאמור. כלומר, סטייה מחנוסחה, לגישת רשות המיסים הינה רק לרעת הניזוק.

4. סיכום:

4.1. חוות דעת זו עוסקת במענקי סיוע לעסקים "בעד השתתפות בהוצאות קבועות". למרות שסכום המענק מחושב בהתאם לנוסחה הקבועה בסעיף 9 להוראת השעה, לעמדת רשות המיסים, בהתאם ל"יתכלית החוק" כפי שהרשות מפרשת אותה, המענק נועד לפצות על עלויות של "הוצאות קבועות" בלבד, ולכן הוא מוגבל לסכום ההוצאות הקבועות של העסק.

4.2. ניתוח הנוסחה לחישוב "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות", שהוא המרכיב היחיד בחישוב המענק, העשוי להיות מותנה בסכום ההוצאות של העסק (בהתעלם מחלקה האחרון הדן בהוצאות שכר – שאינן מענייננו) מראה כי:

4.2.1. ככל שנהפוך במרכיבי "התבשילי": שכר, מחזור, תשומות שוטפות, 90% ו (1-), מה שלא נעשה עם הרכיבים – לא נגיע לחישוב הוצאות קבועות, כלשהן.

4.2.2. מהנוסחה עולה כי ככל שהעסק עתיר תשומות ולרבות הוצאות קבועות הנכללות בתשומות, סכום "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות" שיחושב בנוסחה יהיה

www.ahc-tax.co.il

דרך מנחם בגין 7, רמת גן, 5268102, טל' 03-6134111, פקס: 03-6133113
שדרות הפל"ם 16, חיפה, 3309523, טל' 04-9118181, פקס: 04-9118188
7 Menachem Begin St., Ramat-Gan 5268102, Israel, Tel: +972-3-6134111, Fax: +972-3-6133113
16 Hapalyam Avenue, Haifa 3309523, Israel, Tel: +972-4-9118181, Fax: +972-4-9118188

נמוך יותר, והמענק יהיה נמוך יותר. מנגד, ככל שסכום התשלומות נמוך יותר, הפיצוי יהא גבוה יותר. (הכל כמובן במגבלת המכפיל של 30% המופיע בנוסחה).

4.2.3. אם אכן, הנוסחה היתה מתחשבת בסכום הוצאות הקבועות דווקא, היינו צופים להתאמה מסויימת, בין סכום הוצאות של העסק לסכום "מקדם ההשתתפות בחוצאות הקבועות" המחושב בנוסחה.

אך כאמור, תוצאת הנוסחה מצביעה על כיוון הפוך. ככל שסכום הוצאות גבוה יותר, הסכום המחושב כ-"מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות" נמוך יותר והפיצוי הנגזר נמוך יותר.

4.2.4. מניתוח הנוסחה ניתן להסיק כי הנוסחה מחשבת מקדם מסוים של רוחניות וכלל אינה מחשבת את סכום הוצאות הקבועות. לו רצה המחוקק לקבוע את סכום הוצאות הקבועות של העסק בנוסחה, יכול היה פשוט לכפול את סכום התשלומות בשיעור מסויים ולא היה נדרש לנוסחה המורכבת שקבע.

4.3. לעמדת רשות המיסים, שהמענק נועד לפצות על עלויות של "הוצאות קבועות" בלבד, אין כל תימוכין בלשון החקיקה עצמה (מלבד הכותרות, אליהן נתייחס בהמשך):
4.3.1. ה"הוצאות הקבועות" לא הוגדרו, ולא נקבעה רשימה של הוצאות המהוות את ה"הוצאות קבועות".

4.3.2. הוראת השעה אמנם קובעת תקרה לסכום המענק (500,000 ₪ לתקופת הזכאות), אולם אינה קובעת תקרה נוספת למענק בסכום הוצאות הקבועות של העסק.

אם רצה המחוקק לקבוע כי סכום המענק לא יעלה על סכום הוצאות הקבועות של העסק, היה עליו לקבוע זאת מפורשות, וכן להגדיר הוצאות אלו, אולם הוא לא עשה כן, ולפיכך, לדעתנו, אין למנהל סמכות לקבוע תקרה נוספת בתוך התקרה האמורה.

4.4. הסברנו כי, למרות שכותרתה של הוראת השעה בפרק ו' וכינויי המקדמים בנוסחה לחישוב המענק נוקטים בלשון של "סיוע בעד השתתפות בהוצאות הקבועות" ורומזים כי המענק ניתן בעד השתתפות המדינה בהוצאות הקבועות של הניזוק, חקשר להוצאות הקבועות נשאר בכותרת בלבד ובפרעל, כלכלית ומעשית, אין הנוסחה מחשבת את סכום הוצאות הקבועות של העסק.

על מנת שלכותרת, בחקיקה כלשהי, יהיה משקל משמעותי בקביעת המהות, היא נדרשת להיות תואמת בתוכנה לנוסח הסעיף גופו, שאחרת, משקלה הפרשני אינו ניכר. כיוון שאין בהוראת השעה, מעבר לכותרות, כל הגדרה או תימוכין אחר לכך, שמדובר במענק המחשב את סכום הוצאות הקבועות של העסק או לכך, שסכום הוצאות הקבועות מהווה תקרה ומשכך, כשתוכן החקיקה אינו תואם לכותרת, ואף סותר אותה, אין לכותרת משקל פרשני ואם קיים, משקלה הפרשני בעניינו זניח.

4.5. לדעתנו, את נוסחה של חגדרת "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות", המעניקה סמכות למנהל יש לפרש רק בדרך אחת- כי למנהל ניתנה הסמכות להקל, **בלבד!!** כיוון שהנוסח מצביע על רצון להיטיב עם הנישום ומשתמש במילים: **"...אם שוכנע..."** וכך **"... ובלבד שהמקדם שיקבע לא יעלה על 0.3"**

4.6. בהתאם להלכת קיבוץ חצור: **"... מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס."**

4.7. בהתאם להלכת פוליטי: **"דברי חקיקה רבים הם פרי של בחירה, של פשרה ושל איזון. בענייננו נחר המחוקק בעקבות המלצותיה של ועדה מקצועית ליתן עדיפות לתכלית הפשטות, והיעילות על פני תכליות אחרות, שעמדו אף הן לנגד עיניו. בכך יש להתחשב בהבנת התכלית."**

ביהמ"ש קובע גם בהלכות אחרות, כי גם אם, לעיתים, הנוסחה פועלת כנגד מטרת החקיקה או תכליתה, אין לסטות מהנוסחה. כלומר, ברגע שקבע המחוקק נוסחה, אין לסטות ממנה, גם אם במקרים מסוימים הנוסחה אינה תואמת את התכלית.

4.8. הנוסחה לחישוב המענק נועדה לקבוע את סכום המענק שישולם לניזוק, בצורה פשוטה, מהירה ויעילה. אין זה המקום ואין זה הזמן, בשעת משבר זו, לפרש פרשנות מצירה, תוך קביעת תקרה נוספת בסכום "ההוצאות הקבועות" של העסק, שאינה עולה מלשון החוק ובוודאי לא ממבנה הנוסחה, שכאמור כלל אינה מחשבת את סכום ההוצאות הקבועות של העסק.

4.9. נבהיר, כי יתכן שלרשות המיסים עשויה להיות עמדה שונה ואף נוגדת לעמדה אשר הוצגה בחוות דעתנו זו.

בכבוד רב,
ארצי חיבה אלמקייס כהן
פתרונות מיסוי בע"מ