



כ' באדר, תשפ"א
4 במרץ, 2021

דוא"ל:
SteynerT@justice.gov.il

לכבוד,
גבי תמר שטיינר, עו"ד
ראש בית הדין

ועדת ערר לענייני קורונה
השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

משרד המשפטים

עמדת לשכת רואי חשבון לגבי השימוש בסמכות המנהל להתערב בחישוב מקדם ההוצאות הקבועות ולהקטינו, בקשר עם ועדת ערר

נבקש להביע את עמדתנו לגבי בסוגייה בעלת השלכות רוחביות ומשמעותיות שיכולות להשפיע על ציבור עוסקים נרחב במשק.

לדידנו, לרשות המסים אין סמכות לעשות שימוש ולהקטין את המענק מכוח פסקת משנה (2) להגדרת "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות, בסעיף 7 לחוק התוכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 ("החוק"), וזאת מהנימוקים המפורטים להלן:

1. בפתח הדברים נציין כי סעיף ספציפי זה נדון בוועדת הכספים ביום 21.7.2020, וכאשר נשאל עו"ד גיא גולדמן עו"ד, ממונה חקיקה, רשות המסים, משרד האוצר הוא אמר את הדברים הבאים:

"זוהי בא לתת מענה למצבים שההוצאות גבוהות יותר מן הנוסחה. היחידה הרלוונטית ברשות המסים תוכל להעלות בהתאם להוצאות הקבועות, אך לא יותר מ-0.3, שזה התקרה."

אמירה מפורשת זו מעידה על כך, שכוונת המחוקק ותכלית החקיקה הייתה להטיב עם הנישומים ולא להרע את מצבם על ידי שימוש בסמכות המנהל שניתנה לו במסגרת סעיף זה. לא זו אף זו, בלשון החוק נכתב כי סמכות המנהל להתערב הינה "במקרה אי-הפעלת 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 אשר נועדה לשפות אותו בגין נזקי משבר הקורונה.

2. לא קיימת כלל הגדרה ל"הוצאות קבועות", לא בחוק ולא בדבר חקיקה אחרת מהם ניתן להקיש לגבי טיבן, אופיין ומהותן של ההוצאות הקבועות. העובדה שאין הגדרה בחוק גורמת לחוסר אחידות בטיפול בתיקים ולפרשנות שנעשית לחומרה. הנישומים מוצאים עצמם מול שוקת שבורה ונדרשים על ידי רשות המסים להחזיר כספי מענקים שהתקבלו כמקדמה. למותר לציין, שחלקם נאלצים להחזיר כספים ששימשו להחזר חובותיהם לבנקים ולגורמים שלישיים ודרישה זו עלולה חלילה להביאם לקריסה מוחלטת וחדלות פירעון. מצב שאנו משוכנעים שהמחוקק לא כיוון לו וסותר את תכלית החקיקה.

3. יתרה מכך, בחינה וניתוח כלכלי של תוכנה של הנוסחה מוכיח כי היא אינה מחשבת את סכום ההוצאות הקבועות. ההפך מכך, ככל שהוצאות העסק גבוהות ומשמעותיות יותר, כך המקדם (ובהתאמה גובה המענק) המחושב נמוך יותר, תוצאה המנוגדת להיגיון הכלכלי ולתכלית החקיקה.

4. בהמשך לאמור לעיל נציין כי המחוקק קבע תקרת סף למענקים ואם היה מעוניין לקבוע תקרה נוספת או הנחיות אחרות היה עושה כן. יתרה מכך, ברי שאילו זו היתה כוונת המחוקק היתה מופיעה מפורשות בחוק קביעה כי מענק זה ניתן לפיצוי ההוצאות הקבועות של העסק בלבד,



נציין כי מלבד שם החוק, אין בו ולו זכר להוראה הקובעת תקרת סף למענק בדמות ההוצאות הקבועות של העסק.

5. לא נעלם מעניינו, שהמונח "הוצאות קבועות" בכותרת הסעיפים השונים ועל כן בהקשר זה ראוי להתייחס למעמדם של כותרות סעיפי חקיקה. מן המפורסמות שבחקיקה, אין לכותרת הסעיפים או לכותרת השוליים כל משמעות פרשנית מכריעה. בבית המשפט העליון בפסק דין גני רון בע"מ ואח¹ נקבע שניתן להיעזר בכותרת השוליים, "**כותרת השוליים הינה אחד מ"אביזרי החקיקה" שיכול הפרשן להיעזר בהם לצורך הבהרת החקיקה, כל עוד אין סתירה בין סעיף החוק עצמו לבין "האביזר", אם כי משקלה של כותרת השוליים אינו ניכר...**". באופן דומה לכך בערעור בעניין מנהלי בפני ביהמ"ש העליון משה הר שמש² קבע כבוד השופט מלצר מפורשות כהאי לשנא "**ניתן להניח, איפוא, כי כותרת השוליים, אשר, ככלל, איננה בעלת משמעות פרשנית מכריעה...**"

6. הינה כי כן, הרי שעל מנת שלכותרת, בחקיקה יהיה משקל משמעותי בקביעת המהות, היא נדרשת להיות תואמת בתוכנה לנוסח סעיפי החקיקה גופם, שאחרת, משקלה הפרשני של הכותרת אינו ניכר. ובעניינו, מעבר לכותרות, אין כל הגדרה או תימוכין 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 זניח.**

7. סטייה מהנוסחאות הכתובות בחוק בראי הפסיקה - בהקשר זה יפים דברי יו"ר ועדת ערר גבי אורית בר לוי בערר³ 1011-21 כהאי לשינא: "ההלכה היא שנקודת המוצא לפרשנות היא לשון החוק, באותו המקרה בקשת העוררת לא רק שעמדה בסתירה ללשון החלטות הממשלה וללשון החוק היא אף החטיאה את תכלית החקיקה ליצירת מנגנון, מהיר, פשוט ויעיל של מתן מענקים לעסקים, באופן שיאפשר להם לשרוד כלכלית בתקופת משבר זו". המשיכה יו"ר בית הדין וציינה שקביעה זו תחייב בדיקה פרטנית ומורכבת בכל בקשה למענק ותהפוך את מנגנון המענקים למסורבל, איטי ולא וודאי. בהקשר הנ"ל ציטטה גם את פסק דין חן מרגליות⁴ וציינה שבשימוש בנוסחאות כלליות גלום יתרונות רבים, לרבות יעילות פשוטות, אחידות וודאות שהינם כולם ערכים חשובים במסגרת תכליות דיני המס.

8. בהקשר זה נבקש להדגיש שאירוע משבר הקורונה הוא אירוע שמתרחש אחת ל-1,000 שנים, מדינת ישראל במסגרת המדיניות למניעת התפשטות המגפה ולשמירה על בריאות תושבי מדינת ישראל וצמצום הדבקה נקטה בהגבלות משמעותיות שהביאו לסגירת עסקים רבים לתקופות ארוכות וממושכות ו/או לצמצום משמעותי של פעילותם העסקית של חלק ניכר מענפי המשק ובכלל זה למרבה הצער גם לפיטורי עובדים או הוצאתם לחופשה ללא תשלום.

9. במסגרת התמודדות מדינת ישראל עם הפגיעה הכלכלית והבריאותית הקשה הנובעת מהאמור לעיל קיבלו ממשלת ישראל והכנסת מספר רב של החלטות, בין היתר, בנושאים כלכליים, שתכליתן המוצהרת היא "**לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל התפשטות נגיף הקורונה**". מספר מבקשי המענקים הוא חסר תקדים ולאחרונה התבשרנו על ידי נציגי רשות המסים שמספר הבקשות של מענק הוצאות קבועות עלה על 350 אלף. לא יהיה זה סביר ומידתי להחיל דרישה מחמירה זו רק עבור העוסקים שעלו לבדיקה ולא קיבלו את המענק באופן אוטומטי, הנ"ל מהווה פגיעה חמורה ובלתי מידתית בערך השוויון ומייצר חוסר צדק משווע. לעניין זה יפים דברי כבוד השופט אהרן ברק כנשיא בית המשפט העליון: "**אין לך גורם הרסני יותר לחברה מאשר תחושת בניה ובנותיה, כי נוהגים בהם איפה ואיפה. תחושת חוסר השוויון היא מהקשה שבתחושות. היא פוגעת בכוחות המאחדים את החברה**".

¹ ע"א 5714-05 מנהל מס שבח רחובות נ' גני רון בע"מ.

² עע"מ 2894-14 משה הר שמש, עו"ד נ' הממונה על חוק חופש המידע ברשות המסים בישראל.

³ ערר (ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים) 1011-21 רנפון תקשורת בע"מ מס'

512223744 נ' רשות המסים.

⁴ ע"מ (חיפה) 20479-05-10 חן מרגליות השקעות וסחר בע"מ נ' מנהל מס רכוש.



מאת הנשיאה

10. נבקש לציין גם את הלכת פוליטי⁵ שם קבע ביהמ"ש העליון כי יש ליישם את הנוסחה הליניאריות המופיעה בחוק, ואין לסטות ממנה. ביהמ"ש אישר את ההצמדות לנוסחה שקבע החוק וקבע כדלהלן: "דחיית עמדת המשיב וקבלת עמדתו של המנהל לפיה אין לסטות מנוסחת החישוב הלינארי 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 ויותר במקרי הקצה על הדיוק, לטובת הנישום האחד ולרעת הנישום האחר.

11. בנוסף בפסה"ד בעניין מדיטרניין⁶ קבעה ועדת הערר "במסלולים הירוקים מעבר להשגת התכלית של יציבות וודאות, המטרה היא, מחד – לפצות עסקים בתוך זמן קצר, ומאידך – להגדיל את מעגל העסקים הזכאים לפיצוי.... שיקולים אלו יירדו לטימיון אם נאמץ את עמדת המשיב, הפותחת פתח להתדיינות מורכבת ומסורבלת. מכך בדיוק ביקש המחוקק להימנע כאשר קבע נוסחה אחידה לכלל הניזוקים הזכאים למסלול זה".

נוכח כל האמור לעיל, אנו מבקשים כי עמדתנו לפיה - שימוש בסמכות המנהל לשינוי מקדם ההוצאות הקבועות יכולה להיות אך ורק לטובה תבחן לחיוב, ועל ידי כך תוגשם תכלית החקיקה ותמנע פגיעה חמורה בנישומים המתקשים גם כך בתקופה קשה זו לצלוח את המשבר.

למכתב זה מצורפת כנספח חוות דעת מקיפה שהוכנה על ידי ארצי חיבה אלמקייס כהן פתרונות מיסוי בע"מ.

בכבוד רב,

ליאת נויברט-פייג, רו"ח ועו"ד

סגנית נשיאה, יו"ר (משותף) ראשות ועדת

המסים (לענייני מע"מ) ויו"ר ועדת הקשר עם מע"מ

איריס שטרק, רו"ח

נשיאת הלשכה

⁵ ע"א 8569-06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי, פ"ד טב(4) 280.
⁶ ערר (ועדת ערר לענין מס רכוש וקרן פיצויים (נזק מלחמה ונזק עקיף) מחוז דרום) / 100/ פ"א. אר.אס מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים.