



27.12.20

לכבוד

מר יוסי פתאל – מנכ"ל

לשכת מארגני תיירות נכנסת לישראל

הנדון: יישום פרק ו' לחוק התכנית לסיוע כלכלי נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה תש"ף-2020) עבור עסקים בתחום התיירות

מענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות ששולמו מראש

פתח דבר:

נתבקשנו, על ידי לשכת מארגני תיירות נכנסת לישראל, שהינה הגוף היציג בתחום התיירות הנכנסת לארץ, לחוות את דעתנו בנוגע יישום פרק ו' לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה תש"ף – 2020), בסוגיית זכאותם של העסקים למענק בגין ההוצאות הקבועות.

לעמדתנו, כפי שתפורט להלן, יש לראות בהוצאות שהוציאו העסקים בתחום, בשנת 2019 לשם תכנון עונת התיירות בשנת 2020, שבוטלה לאור המגבלות שהוטלו, עקב משבר הקורונה, כהוצאות קבועות על פי החוק שבנדון.

חוות דעתנו ניתנה לפי מיטב ידיעתנו המקצועית, תוך הסתמכות על החוק והפסיקה, בהינתן המצב העובדתי כמפורט להלן:



רקע :

1. הצורך למנוע את התפשטות נגיף הקורונה בישראל, הביא את ממשלת ישראל לקבל בשנת 2020 סדרה של החלטות שמחד הטילו מגבלות קשות וממושכות על פעילותם של העסקים בישראל, בניהם עסקים מארגני תיירות נכנסת (להלן: "העסקים"), ומאידך יצרו מנגנון שיפוי להשתתפות המדינה בהוצאותיו הקבועות של העסק.

2. נוסחאת הפיצוי לעסקים (להלן: "הנוסחא") בגין השתתפות בהוצאות קבועות, עוגנה בפרק ו' לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) התש"ף 2020 (להלן: "החוק") שנחקק ביום 29/07/2020.

3. החוק קובע שבע תקופות פיצוי דו – חודשיות החל מ-1 במאי 2020 ועד 30/06/2021 (להלן: "תקופות הזכאות") (כאשר בכל אחת מהן יחושב שיעור מקדם השתתפות בהוצאות קבועות (להלן: "מקדם השתתפות") שמכפלתו במחזור העסקאות בתקופה המקבילה אשתקד, תקבע או גובה הפיצוי שיקבל העסק. עוד נקבע כי מקדם השתתפות יחושב כמכפלה של שני משתנים, האחד הינו אחוז שנקבע בחוק, בין 10% ל- 50% בהתאם לשיעור הירידה במחזורים לעומת התקופה המקבילה אשתקד, והשני מקדם ההוצאות הקבועות (להלן: "מקדם ההוצאות") המחושב כאחוז שצפוי לנבא את יחס ההוצאות הקבועות על פי הכנסותיו והוצאותיו של העסק, בשנת 2019, ובתנאי שלא יעלה על 30%.

4. לאופן חישוב נוסחאת הפיצוי כאמור נקבע חריג, בהגדרת "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות", לפיו:

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 של אי-הפעלת עסק מסוג עיסוקו של העוסק, ובלבד שהמקדם שיקבע לא יעלה על 0.3;

5. ואולם, מעיון בהוראות החוק עולה כי המונח "הוצאות קבועות" לא הוגדר בחוק. דברים אלו נלמדים גם עולה מעיון בפרוטוקול מס' 99 משיבת ועדת הכספים של הכנסת מיום 26.7.2020, עת נדון על סדר יומה עניין המענק. וראו את הסברה של הגב' מירי סביון, משנה למנהל רשות המיסים, עמ' 76 לפרוטוקול: "בחוק אין הגדרה של הוצאות קבועות. מקדם ההוצאות הקבועות נקבע בהתאם לנוסחה שמוצגת בחקיקה, כשהנוסחה מביאה בחשבון את התשומות". מאחר והמחוקק לא הגדיר מהן ה"הוצאות הקבועות" יש לפרש את החוק באופן שיקל על העסקים, בפי שיפורט להלן.

6. על אף חוסר ההגדרה תכלית החקיקה כפי שהובאה בדברי ההסבר לחוק מבהירה את תכלית החוק, שהנוסחא כאמור הינה האמצעי ליישומו:

"עסקים שפעילותם נפגעה כאמור יכולים לצמצם את הוצאותיהם המשתנות, כגון רכישות מספקים ותשלומי שכר, ואולם יש הוצאות שאין ביכולתם להימנע מהן, ובהן תשלומי שכירות, הוצאות ביטוח, חשבונות חשמל ומים וכדומה... בשעת משבר זאת נדרשים העסקים לשלם את הוצאותיהם הקבועות, אף אם אין להם כל הכנסה. בשל כך, מוצע לתת מענק לעסקים אשר כושר השרידות שלהם נמוך מלכתחילה, כדי שייסייע להם בתשלום ההוצאות הקבועות."

7. על פי נתונים המפורסמים על ידי משרד התיירות בשנת 2018 תרומת ענף התיירות להכנסות המדינה עמד על 36 מיליארד ₪, תרומת הענף לשוק העסוקה היא כ-145 אלף מקומות עבודה בשנת 2019 נשבר שיא במספר התיירים הנכנסים לישראל מאז קום המדינה, למעלה מ-4.5 מיליון תיירים הגיעו לישראל. לגידול במחזורי הפעילות של העסקים בתחום התיירות הנכנסת ביחד עם אופי פעילותם, קיימת השפעה על חישוב מקדם ההוצאות, הכל כפי שיפורט להלן.

לאור משבר הקורונה החל מתחילת 2020 ולאור המגבלות שהוטלו על כניסת תיירים לישראל, ביטול הטיסות וסגירת המלונות, נותרו העסקים ללא הכנסות, כאשר את ההוצאות שהיו אמורות להפיק את ההכנסות כבר הוציאו העסקים מבעוד מועד.

8. מאופי פעילותם, העסקים עוסקים בארגון, שיווק, הפקה, התקשרות עם מלונות, חברות תעופה, אתרי תיירות, שירותי הסעות, מדריכי טיולים, נותני שירותים וכד', חודשים ארוכים לפני הגעתם של התיירים לישראל. זאת מאחר ותיירות נכנסת ובייחוד בתחום התיירות המאורגנת איננה מוזמנת אד – הוק אלא מתוכננת מבעוד מועד. כך למשל עסק מתכנן סיור לחודשי הקיץ יחלו בבניית ושיווק החבילות כשנה לפני תחילת עונת התיירות.

הקושי ביישום המענק לגבי עסקים בתחום התיירות הנכנסת :

מבחינת החלטות לעניין זכאותם של העסקים למענק בגין השתתפות בהוצאות קבועות, התברר כי ישנן בעיות ביישום המענקים, עקב אי הלימה בין אופי פעילותם של העסקים לבין מבנה הנוסחא, כפי שיפורט להלן:

1. בחינת ההוצאות הקבועות, דה פקטו, בתקופות הזכאות –

מבחינת ההוצאות הקבועות של העסקים במהלך שנת 2020 עולה כי לכאורה אין לעסקים אלו הוצאות קבועות במהלך תקופות הזכאות, אולם, מאופי פעילותם ניתן ללמוד כי הוצאות הקבועות לצורך התכנון, השיווק, ההפקה והארגון, לרבות תשלום השכר לעובדים, המתבצעים מבעוד מועד, כבר הוצאו להכנת עונת התיירות ב- 2020 במהלך שנת 2019. כלומר העסקים הוציאו את אותן הוצאות שלא היה בידם לחסוך למרות סגירת ענף התיירות הנכנסת בשנת 2020 החל משנת 2019, כפי שיפורט בהרחבה בהמשך.

2. תוצאת מקדם ההוצאות נמוך במקרה של גידול במחזורי הפעילות

מאחר ויחס ההוצאות הקבועות מחושב עפ"י דיווחי העסק למע"מ, ירשמו בשנת 2019 ההוצאות שהוצאו לצורך הפקת ההכנסה בשנת 2020, במקרה של גידול במחזורים יוצא כי מקדם ההוצאות של חלק מהעסקים שלילי או נמוך מ-30%. עפ"י עיקרון ההקבלה על מנת להגיע לרווח "אמיתי" המשקף את פעילותם של העסקים היו אמורות להירשם כל ההוצאות יחד עם ההכנסות שלצורך הפקתן הוצאו, ללא קשר למועד תשלום ההוצאות בפועל, כך שבחלק מהמקרים רווחיות העסק גבוהה מהמשתקף מהדיווח למע"מ, כפי שיפורט בהמשך בהרחבה.

דיון :

לאור העובדות שתוארו לעיל, נתייחס ל פערי העיתוי בין ביצוע ההוצאות לבין מועד רישום ההכנסות המשפיעים על קביעת הזכאות למענק בגין השתתפות בהוצאות קבועות.

מועד ההכרה בהכנסות

הכנסות העסקים יוכרו במועד הגעתם של התיירים לישראל.

על פי עקרונות מיסוי מקובלים, בשיטת דיווח על בסיס מצטבר, יראו את התקיימותו של אירוע המס במועד התרחשותם של כל האירועים המתגבשים באופן סופי ומוחלט לקבל את התמורה. לגבי בשיטת דיווח על בסיס מזומן יראו את אירוע המס במועד קבלת התשלום מאחר מרבית התשלום מתקבל בעת הגעת התיירים, ירשמו ההכנסות במועד זה.

גם עפ"י התקינה החשבונאית המקובלת (IFRS-15) עיתוי ההכרה בהכנסה יחול כאשר העסק השלים את מחויבותו העיקרית כלפי הלקוח ולפיכך הוא זכאי להכנסה, קרי, במועד הגעת התייר.

מועד ההכרה בהוצאות –

הוצאות העסקים יוכרו במועד הפקת ההכנסה.

על פי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") קובע את עקרון ההקבלה שבין ההוצאה להכנסה:

**"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו... יציאות
והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס. ..."**

על פי עיקרון ההקבלה, כאמור, בין הוצאות להכנסות, יוצגו בדוח רווח והפסד, ההוצאות יחד עם ההכנסות שלשם הפקתן הוצאו וזאת על מנת להציג את הרווח ה"אמיתי" לאותה תקופה.

ואולם לצורך דיווח התשומות למע"מ ירשמו התשומות במועד ביצוע ההוצאה בפועל וקבלת חשבונית מס בגינה.

על פי סעיף 41 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו – 1975, הקובע את עקרון ההקבלה שבין קיזוז התשומות להסתברות קיומה של עסקה החייבת במס עסקאות.

"אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש

בעסקה החייבת במס".

על פי העיקרון כאמור רשאים העסקים בתחום התיירות הנכנסת, לדווח על התשומות במועד תשלום ההוצאות, קרי חודשים בטרם יחויבו במע"מ עסקאות ובלבד כי מדובר בתשומות שהוצאו במטרה לשמש בעסקה עתידית חייבת במס, בכפוף למבחן ההסתברות.

מבחן ההסתברות נדון בפסק הדין בעניין צביון (עליון, ע"א 08/1651, צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן), נקבע כי על מנת להכיר בתשומות יש לבחון באופן אובייקטיבי את סיכויי העסקה לצאת אל הפועל. פסק הדין בעניינה של צביון בחן את אפשרותה של החברה, לדרוש תשומות בגין שירותים שרכשה לייזום פרויקט הקמה של אתרי נופש במדינות שונות באזור הים התיכון, ביהמ"ש המחוזי פסק כי אין להכיר בתשומות מאחר ולא הוכח כי התשומות הוצאו לשימוש עסקה חייבת במס, על החלטה זו ערערה החברה לביהמ"ש העליון, שם נקבע כי:

"כאמור לעיל, עיקרון מרכזי אשר עובר כחוט השני

בפסיקתו של בית המשפט בפרשנות חוק מס



ערך מוסף הנו עקרון ההקבלה. עקרון ההקבלה במע"מ, הלקוח מעקרון ההקבלה החשבונאי בין הוצאות להכנסות (Matching), קושר בין החיוב במס לבין ניכוי מס התשומות. בהתאם לעיקרון זה, אין היצרן רשאי לנכות מס תשומות אלא אם כן השתמש הוא בתשומות בעסקה חייבת במס. כדי לעמוד על הרציונאליים העומדים מאחורי עקרון זה, יש להזכיר שני עקרונות נוספים העומדים בבסיסו של מנגנון החיוב במע"מ. הראשון הוא עקרון הגבייה העצמית - יעילותו של מס ערך מוסף מתבססת על מערכת חיובים וניכויים אשר שלובים זה בזה, ויוצרים מנגנון גבייה יעיל ופשוט... העיקרון השני הוא הטלת נטל המס כולו על הצרכן הסופי - כל אחד מן השלבים בתהליך יצירת המוצר או השירות יכולים לקבל ניכוי בגין התשומות שנרכשו, למעט הצרכן הסופי אשר נושא בפועל במלוא נטל המס... שמירה על עקרון ההקבלה הכרחית על מנת לקיים את שני העקרונות האמורים. אם לא יידרש קיומה של עסקה חייבת כתנאי לאפשרות ניכוי תשומות, תיקטע למעשה שרשרת הגבייה העצמית, והמס בכללותו לא יוטל על החולייה האחרונה בשרשרת."

היחסים בין כללי החשבונאות לדיני המס



בעת יישום החוק הקובע את זכאותם של העסקים למענק השתתפות בהוצאות קבועות, יש לאמץ את כללי החשבונאות המקובלים לעניין ההכרה בהכנסות ובהוצאות ומשכך לאפשר לעסקים להכיר בהוצאות שהוצאו במהלך שנת 2019 לשם הפקת ההכנסה ב-2020 כהוצאות קבועות בהתאם לחוק.

על-פי הפסיקה, דיני המס יאמצו את כללי החשבונאות המקובלים בכל מקרה שבו הכלל חשבונאי אינו סותר הוראה הקבועה בדיני המס, אולם, מקום שכלל חשבונאי עומד בניגוד למדיניות המס שנקבעה על ידי המחוקק, יש להעדיף את דיני המס על פני אותו כלל חשבונאי, ועל החשבונאות להתאים את עצמה לחוקי המס, וזאת למרות שאימוצה של ההוראה המיסוית המיוחדת תביא לתוצאה שונה, כך למשל נקבע בפסק הדין בעניין קבוצת השומרים כי רישום בשיטה הכפולה אינו מחייב דיווח בשיטת הצבירה (עליון, ע"א 87/494, חברת קבוצת השומרים, לוי משה נ' פקיד השומה למפעלים גדולים).

השפעת הפרשי העיתוי על קבלת מענק בגין השתתפות בהוצאות קבועות שהוצאו בפועל –

כפי שראינו לעיל עפ"י דיני המס וכללי החשבונאות, בבואנו לבחון את העסקים בתחום התיירות הנכנסת יש להתייחס להכנסות שנבעו בשנת המס בהן הגיעו התיירים לישראל ובהקבלה להכנסות יש להתיר את ההוצאות שהוצאו לשם הפקתן, הגם שדווחו למע"מ במועד הוצאתן, אך מאחר ובמועד זה חלה ההסתברות לקיום העסקה ואיש לא יכול היה לחזות במועד ההוצאתן כי נעמוד בפני משבר בריאותי וכלכלי שיביא לסגירת השמיים ועצירת פעילות התיירות הנכנסת כליל בשנת 2020.

לאור האמור, ובהנחה כי העסקים עמדו בכל יתר התנאים הקבועים בסעיף 8 לחוק ולפיכך הם זכאים על פי דין לקבלת המענק, יש לראות בהוצאות שהוצאו בגין שכר לעובדים, שיווק ומכירות, תשלומים לנותני שירותים בהסכמי חוזה למתן שירות (ריטיינר), הוצאות מימון, הוצאות משפטיות והנהלת חשבונות, גביה, ביטוח, הוצאות משרד וכיו"ב, שהוצאו החל משנת 2019 בגין הטיולים שבוטלו בדיעבד בשנת 2020, כהוצאות קבועות.

אם תיבחן פעילות העסקים בשנים שקדמו לשנת 2019, תימצא מחזוריות קבועה של פערי העיתוי בין בהוצאת ההוצאות לבין הפקת ההכנסות – כפועל יוצא של ייחודיות פעילותם של העסקים בתחום ולכן, יש לראות את ההוצאות שמוציאים העסקים לצורך ארגון ותכנון הטיולים כהוצאות קבועות לפי עיקרון ההקבלה.

נוסיף כי בחלק מהמקרים שילמו החברות מקדמות לחברות התעופה והמלונות עמם התקשרו, עבור הפקת הטיולים שהיו אמורים להתקיים בשנת 2020 ובוטלו עקב משבר הקורונה, חלק מהמקדמות אינן ניתנות להשבה עפ"י הסכם ההתקשרות בין החברה לספק וחלקן טרם הושבו מאחר וחלק מחברות התעופה לא השיבו כספים לאור חשש ליציבותן הכלכלית ואין כל וודאות אם יושבו כלל. הוצאות אלו שהוציאו העסקים וכל עוד לא הושבו, גם הן הוצאות שלא נחסכו עם צמצום הפעילות ומשכך יש לראותן כהוצאות קבועות. שהרי מהן הוצאות קבועות אם לא הוצאות שהחברה מוציאה בלי קשר לשאלה מה היקף הפעילות או ההכנסה שלה.

השפעת הפרשי העיתוי על חישוב מקדם ההוצאות במקרה של גידול במחזורי הפעילות -

הגדרת "מקדם הוצאות קבועות" עפי החוק יחושב על פי דיווחי העוסק למע"מ:

" 1) לגבי עוסק – הסכום המתקבל מצירוף של שני אלה:

(א) התוצאה המתקבלת מהכפלת 9.0 ביחס שבין שני אלה:

(1) סך כל התשומות השוטפות, למעט תשומות ציוד כהגדרתו 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 הנחסכות מחולק במחזור העסקאות לשנת 2019;

חישוב המקדם על פי דיווחי מע"מ לשנת 2019, מייצר עיוות בקביעת מקדם ההוצאות, מאחר ובמקרה של גידול במחזורי פעילות בהכרח יראה בדיווחי מע"מ כאילו לכאורה ישנן יותר הוצאות מהכנסות ומשכך גובה המענק לגבי חלק מהעסקים נמוך או שלכאורה כלל אינם זכאים למענק, שעה שאילו הייתה נבחנת זכאותם לפי הרווח ה"אמיתי", לשנת 2019 הם היו זכאים למענק כאמור.

נציין, כי רשות המיסים שהופקדה על יישום החוק ומתוקף סמכותה היא זו שאמונה על הטיפול בתביעות ותשלום מענק הסיוע לבעלי העסקים הזכאים, הייתה ערה לבעייתיות ביישום החוק הנובעת מהסתמכות על הדיווח למע"מ, לגבי עסקים מסוימים ומשכך פרסמה ביום 21/08/2020 הנחיה מקצועית הבאה להבהיר ולהסביר את החקיקה שפורסמה בכל הנוגע למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות, שם נקבע למשל לגבי עוסק אילתי שכלל אינו רשאי לקזז תשומות כי יבחן יחס ההוצאות לעומת ההכנסות על פי הדו"חות השנתיים שהוגשו בפועל לשנים 2018 או 2019 במידה והוגש, שם בעמוד 14:

**“ב. לגבי עסק שמקום רישומו בעיר אילת - סך
התשומות כפי שדווח בדוח השנתי שהוגש לפקיד
השומה לגבי שנת 2018 ואם הוגש דוח כאמור לגבי
שנת 2019 - כפי שדווח בדוח כאמור לשנת
2019”.**

נבהיר, לאור האמור בסעיפים 4 ו-5 לעיל, רשאי המנהל להפעיל סמכותו כאמור ולקבוע מקדם אחר, אם שוכנע כי המקדם על פי הנוסחא אינו משקף את ההוצאות הקבועות של העסק. ומכאן להפעיל את סמכותו, להגדלת המענק אולם לדעתנו יש לקבוע כי יבחן יחס ההוצאות לעומת ההכנסות על פי הדו"חות השנתיים שהוגשו בפועל לשנים 2018 או 2019, בדיוק כמו במקרה כאמור של עוסק אילתי.

סיכום ומסקנות:

לאור שיטת פרשנות החקיקה הנהוגה במשפט הישראלי שהינה שיטת הפרשנות התכליתית, אשר מעמידה במרכז את מושג ה"תכלית". מטרת כללי הפרשנות היא להעניק לנורמה המשפטית, בענייננו – הגדרת "הוצאות קבועות" בסעיף 8 לחוק, את המשמעות המגשימה בצורה הטובה ביותר את תכליתה.

בהתאם לשיטה זו הכלל הוא כי יש לפרש נורמה חקיקתית, על פי לשונה, מטרתה, תכליתה והקשרה. וככל ולא ניתן להגיע לפרשנות נכונה בדרך זו יש לפרש את הנורמה באופן דווקני לטובת הנישום.

וכפי שניסח זאת כבוד השופט ברק, בספרו, "פרשנות דיני המסים" משפטים כח, 425, 427 (1977), מעמ' 441, כך:



”מבין המשמעויות הלשוניות... 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”.

בהתאם לתכלית חוק ולכוונת המחוקק ליתן סיוע לעסקים שנפגעו עקב המגבלות שהטילה המדינה למניעת התפשטות נגיף הקורונה, הכוונה הייתה להחיל את החוק גם על עסקים העוסקים בתחום התיירות הנכנסת, ולסייע להם בהשתתפות בהוצאות הקבועות. לכן – שלילת המענק בענייננו משמעה יישום החוק באופן שחוטא לתכליתו ומביא למצב אבסורדי שבו בשל הפרש עיתוי שבין המועד שבו הוצאו ההוצאות, לבין המועד שבו ההכנסה אמורה הייתה להתקבל (ולא התקבלה בשל הקורונה) – אזי תישלל זכאותם של העסקים למענק.

לכן, לאור כוונת המחוקק ובהתאם לפרשנות התכליתית כפי שהובאה לעיל יש לפרש את החוק באופן המקל עם העסקים – קרי, לראות בהם כמי שהוציאו הוצאות קבועות בתקופות הזכאות וכן לבחון את מקדם ההוצאות לגביהם על פי דו"חות אמת לשנים 2018 או 2019.

חוות הדעת הוגשה ללשכה ע"י יועץ המס ירון גינדי

