



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עררים 1818/22 1813-1815/22

לפני כבוד חברי הוועדה:
נדב כנען, עו"ד - יו"ר
ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

העוררת: באיה טכנולוגיות בע"מ מס' 513566992
ע"י ב"כ עו"ד יניב שקל

נ ג ד

המשיבה: רשות המסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות
רחוב בן גוריון 38 רמת גן
דוא"ל: corona.ararim@taxes.gov.il

החלטה

1. העררים שלפנינו עוסקים בעיקרם בשאלת קיומו של קשר סיבתי בין התפרצות מגפת הקורונה לבין הירידה בהכנסות של העוררת בתקופות הזכאות (בהשוואה לתקופות הבסיס), וכן בשאלה אם יש מקום להבחין בין תקופות הזכאות השונות בהקשר זה. בנוסף לכך נדונה השאלה אם ההחלטות שקיבלה המשיבה בבקשות העוררת התקבלו באיחור או שמא הן בגדר החלטות מתקנות, ובנפקות שיש לייחס לאיחורים בנסיבות אלו.
2. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את השאלות שלעיל, הגענו למסקנה כי יש לקבל את העררים הנוגעים לתקופות הזכאות שבשנת 2021, ולדחות את הערר העוסק בתקופת הזכאות הנוספת של מאי-יוני 2020, וזאת מהנימוקים שיפורטו להלן.

רקע עובדתי ודיוני

3. העוררת היא חברה פרטית העוסקת בייצור ומכירת מוצרי אלקטרוניקה בתחום הטכנולוגיה, בעיקר בתחום הצבאי ובתחום המכשור הרפואי.
4. העוררת הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות בהתאם לחוק התכנית הכלכלית (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – "החוק") עבור תקופות הזכאות מאי-יוני 2020, ינואר-פברואר 2021, מרץ-אפריל 2021 ומאי-יוני 2021, בסכום מצטבר של 1,948,753 ₪ (שלוש הבקשות הראשונות בסכום המקסימלי של 500 אלף ₪ לכל המענק, והבקשה הנוספת עבור מאי-יוני 2021 בסכום של 448,753 ₪).
5. המשיבה שילמה לעוררת את המענק עבור תקופת הזכאות מאי-יוני 2020 במלואו (אם כי לא התקבלה החלטה מנומקת בעניין זה, כנדרש בהתאם לסעיף 12(א)(2) לחוק). כמו כן שילמה המשיבה לעוררת מקדמות עבור תקופות הזכאות הנוספות, בשיעור של 60% מסכומי המענק המבוקשים. במצטבר, שילמה המשיבה לעוררת סכום של 1,369,252 ₪.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

6. ביום 27.12.21 הודיעה המשיבה לעוררת כי היא דוחה את בקשותיה, בנימוק כי ירידת המחזורים שארעה בתקופות הזכאות אינה נובעת ממשבר הקורונה. יצוין כי הודעות דחייה אלו ניתנו לאחר חלוף המועד שנקבע לצורך כך בחוק, כפי שיפורט בהמשך.
7. ביום 2.2.22 הגישה העוררת השגות על הודעות הדחייה.
8. ביום 28.3.22 דחתה המשיבה את ההשגות, וחזרה על קביעתה בדבר היעדר קשר סיבתי. בעניין זה ציינה המשיבה כי הירידה בהכנסות העוררת החלה עוד בחודש יולי 2019, וכי בתקופה ינואר-פברואר 2020 היתה ירידה בהכנסות בשיעור של כ-60% בהשוואה לתקופה המקבילה בשנת 2019. עוד ציינה המשיבה בהחלטתה כי נרשמה גם ירידה בכמות העובדים של העוררת. לפיכך קבעה המשיבה כי לא ניתן להסתמך על מחזורי שנת 2019 לצורך חישוב מחזורי הבסיס, ובמקום זאת יש להתבסס על החודשים ינואר-פברואר 2020 (כמחזור בסיס חלופי). בנוסף לכך ציינה המשיבה בהחלטותיה כי גם בתקופות שבהן לא הוטלו סגרים ומגבלות העוררת דיווחה על מחזורי הכנסות נמוכים יותר בהשוואה לתקופות מקבילות בשנת 2019.
9. מכאן ארבעת העררים שלפנינו, שהוגשו ביום 4.5.22.
10. ביום 29.9.22 התקיים דיון בעררים, שבסיומו התבקשו הצדדים להודיע עמדתם ביחס להצעת הפשרה שהעלתה הוועדה. ביום 2.10.22 הודיעה המשיבה כי היא מוכנה לשלם סכום נמוך יותר מהסכום שהוצע, ואילו העוררת הודיעה ביום 6.10.22 כי עמדת המשיבה ממילא מייטרת את הצורך בהעברת עמדתה שלה להצעה.
11. בימים 18.12.22 ו-19.12.22 הגישו הצדדים, בהמשך להחלטת הוועדה, השלמת טיעון לעניין שאלת פרשנותו של סעיף 9(ג) לחוק.

טענות הצדדים

טענות העוררת בכתב הערר

12. העוררת טוענת טענה מקדמית שלפיה יש לאשר את הבקשות שהגישה מאחר שהחלטה בעניינן ניתנה זמן רב לאחר שחלף המועד שנקבע לכך בחוק. בעניין זה מפנה העוררת לסעיף 12(א)(2) לחוק, שלפיו יש לקבל את החלטה בבקשה בתוך 100 ימים, ומוסיפה כי במקרה זה החלטות ניתנו בשיהוי של 361, 99 ו-37 ימים מהמועד שנקבע. העוררת מפנה בעניין זה לפסק הדין בעמ"נ (חיפה) 27710-06-121 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המיסים בישראל (3.1.22), להלן – פס"ד ב.ג. ביטחון, שם נקבע כי קבלת החלטה בהשגה באיחור מצדיקה כשלעצמה את קבלתה.
13. לגוף החלטות והנימוקים, העוררת טוענת כי משעה שמתקיימת ירידת מחזורים בשיעור שנקבע, קיימת חזקה כי ירידה זו נגרמה כתוצאה ממשבר הקורונה, כפי שנקבע בדיוני הכנסת ובהחלטות ועדות הערר.
14. לטענת העוררת, הירידה במחזורי הכנסותיה במחצית השנייה של שנת 2019 אינה נובעת מצמצום בנפח פעילותה העסקית, אלא מאופי פעילותה ומכך שהכנסותיה אינן מתפלגות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- באופן אחיד על פני חודשי השנה. בנוסף לכך טוענת העוררת כי קיים פער של מספר חודשים בין מועד קבלת ההזמנות מהלקוחות לבין מועד הספקת ההזמנה והיווצרות ההכנסה. לנוכח האמור טוענת העוררת כי לא ניתן להסתמך על היקף הכנסותיה במחצית השנייה של שנת 2019 כדי להסיק כי חלה ירידה בפעילותה העסקית כבר בתקופה זו.
15. בהמשך לכך מפנה העוררת לפירוט ההזמנות שקיבלה, שממנו עולה כי במחצית השנייה של שנת 2019 ממוצע ההזמנות שקיבלה עמד על 1.505 מיליון ₪ לחודש, והיה גבוה יותר מאשר ממוצע ההזמנות במחצית הראשונה של השנה, שהיה 1.164 מיליון ₪. מכאן טוענת העוררת כי לא חל צמצום בנפח פעילותה אלא להיפך מכך.
16. בנוגע למספר העובדים, העוררת טוענת כי ישנה גמישות במצבת העובדים לאורך חודשי השנה, כתוצאה מאופי הפרויקטים הקונקרטיים שאותם היא נדרשת לבצע בתקופה הרלוונטית, התפטרות ופיטורים של עובדים אחרים וכיוצ"ב. העוררת מוסיפה כי חברת הבת שלה "זיכון", המשמשת כקבלן משנה עבור פעילותה, שמרה על מספר עובדים יציב לאורך שנת 2019, ולכן בראייה קבוצתית, הצמצום שחל בכמות העובדים בשנת 2019 אינו דרסטי כפי שטענה המשיבה.
17. בהמשך לכך טוענת העוררת כי במהלך כל התקופה היא המשיכה לשכור את אותו שטח המשמש אותה לפעילותה, נתון הסותר אף הוא את ההנחה כי חל צמצום דרסטי בהיקפה.
18. מלבד ההתייחסות לטענת המשיבה בעניין ירידה בהכנסות טרם הקורונה, העוררת טוענת כי היא חוותה ביטולים ודחיות של פרויקטים והזמנות, וכן אי-מימוש של פרויקטים נוספים שנועדו להתבצע. בעניין זה מציינת העוררת פרויקט ייצור מוצרי שליטה ובקרה לתאורת מסלול בשדה התעופה בייגינג עבור חברת Eaton, שצפוי היה להימשך בין השנים 2020 ל-2023 ולהתרחב לשדות תעופה נוספים בסין. לטענתה, עם פרוץ מגפת הקורונה והצמצום הדרמטי בתנועת נוסעים בשדות התעופה, הפרויקטים הוקפאו ע"י הרשויות בסין ולא עלה בידה או בידי חברת Eaton לבצעם עד היום (על אף שהעוררת הכינה כבר את אמצעי הייצור כהיערכות לפרויקט זה, שנותרו ללא שימוש). בנוסף לכך מפנה העוררת לפרויקט להספקת מוצרים בהודו, ומוסיפה כי בשל המגפה לא התקבלו הזמנות במסגרתו בשנת 2020, וההתקשרות העסקית חודשה רק במהלך שנת 2021.
19. לטענת העוררת, הפגיעה הכלכלית באה לידי ביטוי לא רק באובדן הכנסות מהפרויקטים, אלא גם מהיעדר גידול ברווחיות שהיה מתאפשר כתוצאה מעבודה רציפה מול לקוחות חוזרים, בהתאם למודל העסקי שלפיו היא פועלת.
20. מישור נוסף שבו טוענת העוררת לפגיעה נוגע להזמנת מכונות הנשמה עם פרוץ המגפה עבור משרד הביטחון. העוררת מציינת כי בימי שגרה מיועדות מכונות אלו לייצוא, אולם עם פרוץ המגפה ממשלת ישראל הזמינה, באמצעות לקוחתה חברת פלייט, אלפי מכונות הנשמה בתוך זמן קצר, דבר שחייב אותה להקצות את רוב משאביה לפרויקט זה, ולתעדפו על פני פרויקטים אחרים, רווחיים יותר, שעליהם נאלצה לוותר. העוררת מוסיפה כי כבר בחודש יולי 2020, לאחר שהתברר כי לא תידרשנה מכונות הנשמה בהיקף האדיר שנחזה בתחילה, ממשלת ישראל ביטלה חלק מההזמנה מחברת פלייט, בעוד שההזמנה מחברה זו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לעוררת נדחתה ונפרסה עד תום שנת 2021 (במקום שנת 2020 כפי שהוסכם תחילה), דבר שהסב לה נזקים כלכליים ניכרים, כך שלמעשה היא נפגעה משני הכיוונים. 21. לבסוף מבקשת העוררת לדחות את טענת המשיבה שלפיה היא המשיכה לדווח על מחזורי הכנסות נמוכים גם בתקופות שבהן הוטלו סגרים ומגבלות, עניין שלכאורה מהווה ראיה להיעדר קשר סיבתי. בעניין זה טוענת העוררת כי קיים כאמור פער בין מועד קבלת ההזמנה לבין השלמתה וההכרה בהכנסות, וכי הפגיעה שנגרמה לה ממשבר הקורונה לא נבעה במישרין מסגרים והגבלות התקהלות, אלא מביטול פרויקטים, צמצום היקפי פעילות גלובליים ומיתון, וכן באופן יותר קונקרטי מההתנהלות בפרויקטים שהוזכרו לעיל.

עיקר טענות המשיבה בכתב התשובה

22. במענה לטענה המקדמית שהעלתה העוררת בדבר שיהוי, המשיבה טוענת כי אין מדובר בהודעות דחייה אלא בתיקון החלטות מכוח הסמכות הנתונה לה לפי סעיף 12(ב) לחוק. לטענת המשיבה, היא מצאה כי נפלה טעות בקביעתה ולפיכך שלחה הודעות מתקנות לעוררת. לנוכח האמור טוענת המשיבה כי אין מדובר בהחלטות שניתנו בחריגה מהמועד שנקבע בחוק.

23. לגוף הדברים טוענת המשיבה כי אין די בירידה בשיעור המזכה כדי להצדיק את מתן המענקים, שכן קיימת דרישה בחוק כי ירידת המחזורים תיגרם בשל משבר הקורונה.

24. המשיבה טוענת כי במקרה שלפנינו היו הכנסותיה של העוררת במחצית השנייה של שנת 2019 נמוכות משמעותית מההכנסות במחצית הראשונה של השנה, וירידה זו נמשכה גם בחודשים ינואר-פברואר 2020, שבהם היו ההכנסות נמוכות יותר בכ-60% מהתקופה המקבילה בשנת 2019. עוד הצביעה המשיבה על ירידה מהותית בהכנסות הפטורות של העוררת החל מאוגוסט 2019, מהכנסות העולות על מיליון וחצי ₪ בחודשים קודמים, להכנסות בסכומים הנמוכים מ-50 אלף ₪ בחודשים האחרונים של שנת 2019. בנוסף מציינת המשיבה כי נרשמה ירידה גם בכמות העובדים בתקופה זו מ-74 ל-59.

25. לטענת המשיבה, העוררת אינה מתייחסת לנתונים אלו, וכי פירוט ההזמנות שהיא צירפה אינו מהווה אינדיקציה למועד קבלת ההכנסות והיציאה לפועל של העסקאות.

26. המשיבה מוסיפה כי ייתכן שמשבר הקורונה אף פתח בפני העוררת הזדמנויות חדשות, שכן מחזור ההכנסות שלה בשנת 2020 היה גבוה יותר ממחזור ההכנסות בשנת 2019, וזאת על אף הירידה שחלה בהכנסות בסיום שנת 2019 תחילת שנת 2020. כמו כן טוענת המשיבה כי לא ניתן להסיק על שיתוף פעולה של העוררת עם חברת Eaton מהמסמכים שצירפה, הנוגעים לעבודה משותפת בשנת 2016 בלבד.

עיקר טענות העוררת בכתב התגובה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

27. בהתייחס לתגובת המשיבה לטענת השיהוי, העוררת טוענת כי היא לא קיבלה מהמשיבה החלטה מנומקת (או אחרת) בבקשות הסיוע טרם מתן החלטות הדחייה, וכי עבור תקופות אלו קיבלה מקדמות בלבד. העוררת מציינת כי גם המשיבה לא פירטה באילו מועדים ניתנו ההחלטות המקוריות כביכול.
28. בנוסף טוענת העוררת כי גם אם נניח כי אכן מדובר בהחלטות מתקנות, הרי שתיקון ההחלטה כפוף למסגרת הזמנים שנקבעה בסעיף 12(א) לחוק, שכן כל פרשנות אחרת משמעה פריצה מוחלטת של מסגרת הזמן שנקבעה בסעיף זה וריקונה מתוכן. לטענתה, הדבר מנוגד ניגוד מוחלט למושכלות יסוד בחקיקת המס בכל הנוגע לסופיות השומה ומתן ודאות לציבור הנישומים והחייבים במס. העוררת מוסיפה כי במקרה זה לא נתגלו למשיבה עובדות חדשות או טעות שנפלה בהחלטה קודמת.
29. העוררת שבה וטוענת כי השפעת הקורונה על פעילותה לא נבעה מהסגרים ומהמגבלות, אלא מההשפעה הכללית של התפשטות הנגיף, וכי המחוקק לא הגביל את הזכאות למענקים לעוסקים שנפגעו ישירות ממגבלות ומסגרים, כפי שנלמד מכך שתקופות הזכאות שנקבעו בחוק כוללות גם חודשים שבהם לא הוטלו סגרים או מגבלות על המשק.
30. העוררת טוענת כי מסקנות המשיבה מתבססות על השוואה לשנת מס אחת, ולפיכך מציגות תמונה שגויה ומעוותת של אופייה ושל פעילותה. העוררת מוסיפה כי המשיבה התעלמה למעשה מההסברים שהציגה בהשגה ובכתב הערר בנוגע למספר עובדיה, ולקשר בינה לבין חברת הבת "זיכון".
31. לטענת העוררת, המשיבה מנועה מלהתערב בקביעת תקופת הבסיס, בהיעדר כל הוראה בחוק המסמיכה אותה לעשות כן. לטענתה, סמכות המשיבה להתערב בנוסחת החישוב מוגבלת רק לאותם רכיבים שנקבעו באופן ספציפי ומפורש, כגון מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות, אולם אין לה סמכות להתערב בקביעת תקופת הבסיס. העוררת טוענת כי מדובר בהתערבות שרירותית העומדת גם בסתירה לתכלית החקיקה שהיא יצירת פשטות ויעילות.
32. העוררת מוסיפה כי טענת המשיבה שלפיה משבר הקורונה פתח בפניה הזדמנויות חדשות, בשל כך שהמחזור בשנת 2020 עלה על המחזור בשנת 2019, אינה מתיישבת עם טענתה כי החל מאמצע שנת 2019 ארעה ירידה בפעילותה, או עם הטענה בנוגע לירידה בהכנסות בשנת 2021. לטענתה, בשונה מהמחזורים המדווחים למע"מ, מחזור הכנסותיה בשנת 2020 היה נמוך יותר מאשר בשנת 2019, כפי שעולה מהדוחות הכספיים שלה לשנים אלו. כמו כן טוענת העוררת כי הגידול בהכנסותיה בשנת 2020 נבע מפרויקט מכונות ההנשמה, שהצריך את עיקר משאביה ולמעשה הגביל את יכולתה לקבל הזמנות חדשות מלקוחותיה האחרים, כפי שהסבירה בכתב הערר. לסוף מציינת העוררת כי עיקר הפגיעה שנגרמה לה ממילא היתה בשנת 2021, ולא בשנת 2020.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

33. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המסמכים שצורפו ואת המצב המשפטי, הגענו כאמור למסקנה כי יש לקבל את העררים הנוגעים לתקופות הזכאות שבשנת 2021, אך לדחות את הערר הנוגע לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020. נדון תחילה בשאלת הקשר הסיבתי העומדת בבסיס העררים שלפנינו, ולאחר מכן נתייחס לטענות הצדדים בנוגע לאיחור לכאורה במועד קבלת ההחלטות בבקשות ולמשמעותו בנסיבות אלו.

קשר סיבתי - כללי

34. התנאי הבסיסי למתן המענק שלפנינו הוא קיומה של ירידה במחזור ההכנסות בין תקופת הזכאות לבין תקופת הבסיס (היינו – התקופה המקבילה בשנת 2019), וזאת בשיעור המזכה במענק ביחס לכל אחת מהתקופות, כפי שנקבע בחוק. אולם, אין די בירידת מחזורים כשלעצמה. סעיף 8(3) לחוק קובע תנאי נוסף: **"הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש**". תנאי דומה נקבע גם במסגרת סעיף 1(ג) להחלטת הממשלה מס' 5015 מיום 20.4.24.

35. דרישת הקשר הסיבתי עומדת בבסיס החוק והחלטת הממשלה, ומהווה תנאי מקדמי הכרחי לצורך זכאות למענק. בהחלטות השונות של ועדות הערר נקבע כי עצם עמידתו של העסק בשיעור הירידה המזכה במענק בהתאם לנוסחה יוצרת חזקה בדבר התקיימותו של קשר סיבתי, אולם ככל שהמשיבה מצביעה על ממצאים עובדתיים המערערים הנחה זו, יועבר נטל ההוכחה לעוסק להבהיר את הקשר בין התפשטות נגיף הקורונה לבין הירידה במחזורי ההכנסות בתקופת הזכאות (בהשוואה לתקופת הבסיס).

36. גישה זו התקבלה גם על ידי בית המשפט העליון ובתי המשפט המחוזיים. בהתאם לכך נקבע:

"הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא – ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו לירידה במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של גורמים אחרים לירידה במחזורי העסקאות). גם בחיי המעשה, רשות המסים אינה דורשת הוכחה כאמור מכל עוסק הפונה בבקשה בהתאם לחוק. הדברים אף עולים בקנה אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה יעיל ומהיר למשבר הכלכלי שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה (ראו: דברי הסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"פ-2020, ה"ח 432, 453). ככל שלטענת רשות המסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העורר לבין השלכותיו של נגיף הקורונה – קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 8(3) לחוק – על רשות המסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה היתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת."



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(בר"מ 7502/22 רשות המסים נ' פודולסקי, ניתן ביום 22.1.23, פסקה 22, להלן – פס"ד פודולסקי. ראו גם פס"ד ב.ג. ביטחון, פסקאות 52 ו-53 לפסק הדין, עמ"נ 49628-08-22 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים, ניתן ביום 2.12.22, פסקאות 9א-9ב, להלן – פס"ד הגר רם).

37. בהחלטות קודמות של ועדות הערר הוזכרו מצבים שונים שבהם ישנה הצדקה להעביר לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי: לדוגמא, כאשר המשיבה מראה כי חלה ירידה בהיקף ההכנסות של העסק עוד לפני משבר הקורונה (כפי שנטען גם במקרה שלפנינו. ראו למשל: ערר 1101-21 מוחמד נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.5.2021), ערר 1133-21 מאסטר ביף בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.5.2021), ערר 1088-21 ש. שג רפאלו (ניהול מותג) נ' רשות המסים (ניתן ביום 3.6.2021)), כאשר חל שינוי באופי הפעילות של העסק ללא קשר למשבר הקורונה (ערר 1130-21 חאלד נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.7.2021), ערר 1256-21 א.ס.ף פיתוח - עבודות קבלניות וצמ"ה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 10.10.2021)), ועוד (לפירוט הנסיבות המצדיקות העברת הנטל לעורר, ראו ערר 1740-21 אוסט נ' רשות המסים).

קשר סיבתי – המקרה שלפנינו והאינדיקציות שהעלתה המשיבה

38. במקרה שלפנינו, טענתה העיקרי של המשיבה במישור הקשר הסיבתי היא כי חלה ירידה בהכנסותיה של העוררת כבר במחצית השנייה של שנת 2019, וכי מחזוריה בתקופה העוקבת שבין יולי 2019 לפברואר 2020 נמוכים בצורה משמעותית מההכנסות בחציון הראשון של שנת 2019. במקביל לכך מפנה המשיבה לירידה הדרסטית בהכנסות הפטורות של העוררת בתקופה זו, וכן לירידה בכמות העובדים כבר במהלך שנת 2019, מ-74 ל-59.

39. עיון בנתוני העוררת ובהסברים שניתנו מעלה כי אין מקום לקבל את האינדיקציות שאליהן הפנתה המשיבה בעניין זה. ראשית, בחציון השני של שנת 2019 נרשמה אמנם ירידה בהכנסות העוררת בהשוואה לחציון הראשון של שנה זו, אולם אין לומר כי מדובר במגמת ירידה ברורה ועקבית. מהסתכלות על נתוני ההכנסות הדו-חודשיים של העוררת באותה תקופה נראה כי בחודשים ינואר-פברואר 2019 היו הכנסותיה כ-10 מיליון ₪, בחודשים מרץ-אפריל ומאי-יוני 2019 הן עלו ל-11.1 מיליון ₪ ו-15 מיליון ₪ (בהתאמה), ואז החלו לרדת: ל-9.9 מיליון ₪ בחודשים יולי-אוגוסט 2019, ואז לכ-6 ו-5.4 מיליון ₪ בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2019 ונובמבר-דצמבר 2019. אולם, בחודשים ינואר-פברואר 2020 שבו ועלו ההכנסות ל-7.2 מיליון ₪. כלומר, שגם אם במהלך חלק מהחודשים נרשמה ירידה מסוימת בהשוואה לחודשי שיא קודמים, לא ניתן לומר כי מדובר בירידה מתמשכת וקבועה, וממילא נראה כי מגמת הירידה נבלמה ונרשמה דווקא עלייה בהכנסות במהלך החודשים הראשונים של שנת 2020.

40. בנוסף לכך, מהחומר שלפנינו עולה כי העוררת היא חברה פרויקטלית המסתמכת על ייצור מוצרים בהתאם להזמנות מיוחדות, ולפיכך קיימים חודשים ואף תקופות ממושכות שבהם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

נערכים תהליכי תכנון וייצור בטרם המוצרים מסופקים ומתקבלות ההכנסות עבורם. בעניין זה הבהיר מנהל העוררת במהלך הדיון:

אנחנו חברה תעשייתית, פרויקטלית. אנחנו מקבלים הזמנות ומספקים אותן כשאנחנו מצליחים לכנס את כל החומר האלקטרוני לתאריך מסוים ואז עולים לקו ייצור ומייצרים עבור הלקוחות. במהלך השנים ובמהלך החודשים יש שינויים משמעותיים, גם תוך החודשים במהלך השנה וגם בין השנים באספקות לחו"ל. ... מרגע שאנחנו מקבלים הזמנה ועד שמספקים ללקוחות יכול לקחת 3 חודשים עד שנה. לכן הירידה לכאורה שמציגה רשות המיסים היא תלושה מהמציאות, לא קשורה לירידה קונסיסטנטית. נהפוך הוא. אם ביוני סיפקנו סכום מסוים וחצי שנה אחרי זה לא סיפקנו, זה בגלל שאנחנו חברה פרויקטלית. פרויקטים מסוימים יכולים לקחת חצי שנה ויותר, ההשפעה היא יותר מוקדמת. (עמ' 2-3 לפרוטוקול הדיון).

41. דפוס התנהלות זה נתמך גם בנתונים השונים שהציגה העוררת. כך לדוגמא ניתן לראות מהתפלגות ההכנסות של העוררת בשנים 2015-2021 (נספח 1 לכתב התגובה), כי קיימות לאורך השנים תקופות של מספר חודשים עם הכנסה דו-חודשית ממוצעת של כ-4-5 מיליוני ₪, השזורות בחודשים שבהם ההכנסה קופצת לפתע לסכומים גבוהים הרבה, כגון דצמבר 2016 (כ-9 מיליון ₪), דצמבר 2017 (כ-12 מיליון ₪), נובמבר-דצמבר 2018 (כ-13 מיליון ₪), כפי הנראה כתוצאה מדיווח על הכנסות בגין פרויקטים שהושלמו ונמסרו. עיון בנתוני התפלגות שנתיים אלו תומך אפוא במסקנה כי הירידה שנרשמה בחציון השני של שנת 2019 אינה מעידה על מגמת שינוי יוצאת דופן, אלא על דפוס הכנסות קבוע.

42. לכך ניתן להוסיף כי בשנת 2020 נרשמה דווקא מגמת עלייה בהכנסות העוררת, מסכום של כ-57 מיליון ₪ בשנת 2019 לסכום של כ-63 מיליון ₪ בשנת 2020. לנוכח נתונים אלו טוענת כזכור המשיבה כי מגפת הקורונה דווקא היטיבה עם העוררת, אולם טענה זו סותרת בבירור הן את טענתה העיקרית בדבר קיומה לכאורה של ירידה קודמת שהחלה כבר לפני הקורונה, והן את נתוני ההכנסות של העוררת לשנת 2021, שבהם חלה ירידה דרסטית (לסכום של כ-31 מיליון ₪ עד לחודש אוקטובר 2021).

43. נתון נוסף שעליו הצביעה המשיבה בעניין זה, מעבר להכנסות הכלליות, נוגע לירידה המסיבית בהכנסות הפטורות, מסכום של כ-4 מיליון ₪ בחודש יוני 2019 לסכומים הנמוכים ממאה אלף ₪ בחודשים אוגוסט 2019 – ינואר 2020. אולם, גם בהקשר זה נראה כי ישנם שינויים מחזוריים ותנדטיות לאורך חייה של החברה, כפי שהסביר מנהל העוררת במענה לשאלת הוועדה: "במהלך השנים ובמהלך החודשים יש שינויים משמעותיים, גם תוך החודשים במהלך השנה וגם בין השנים באספקות לחו"ל. יש שנים שהחברה ייצרה סדרי גודל של 25%-30 מהכנסותיה, ויש שנים של 5% והדבר נובע מהיותה חברה פרויקטלית." (עמ' 2 לפרוטוקול הדיון).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

44. מעבר לנתוני ההכנסות, הצביעה המשיבה גם על ירידה בכמות העובדים של העוררת, מ-71 בתחילת שנת 2019 ל-59 עובדים בסוף אותה שנה. מעיון בדיווחי הניכויים של העוררת לשנים הרלוונטיות עולה כי כמות עובדיה עלתה מ-45 עובדים בחודש ינואר 2018 ועד לשיא של 74 עובדים בחודש יוני 2019, החלה לרדת עד לשפל של 53 עובדים בחודש מרץ 2020, עלתה בחזרה עד ל-75 עובדים בחודש יולי 2020, ואז ירדה שוב לכ-60 עובדים במהלך שנת 2021, באופן התואם, פחות או יותר, לשינויים בנתוני ההכנסות, כאמור.

45. לדברי העוררת, השינויים במצבת העובדים נובעים בעיקרם ממחזוריות קבועה וכי מרביתם נוגעים לעובדים זמניים בשכר נמוך, לעובדים אחרים שפוטרו כתוצאה מחוסר שביעות רצון או לעובדים שביקשו לעזוב ביוזמתם, וכי עד היום קיים קושי לגייס עובדים חדשים (ראו עמ' 7 לפרוטוקול, שורות 2-6. העוררת אף הגישה בעניין זה פירוט שמי של כל העובדים שעזבו והצטרפו בשנת 2019 תוך ציון הסיבה למעבר). לנוכח המפורט לעיל לא מצאנו כי יש בשינויים המחזוריים בכמות העובדים כדי להעיד על מגמה של ירידה בפעילות העוררת.

46. לכך יש להוסיף נתון נוסף הנוגע להיקף ההזמנות שקיבלה העוררת. מפירוט בעניין זה שצורף לערר עולה כי בניגוד לנתוני ההכנסות (כפי שפורטו לעיל), ממוצע ההזמנות החודשי של העוררת בחציון השני של שנת 2019 היה דווקא גבוה יותר מהממוצע החודשי לחציון הראשון של השנה (1.5 מיליון ₪ בחציון השני לעומת 1.16 מיליון ₪ בחציון הראשון). נתון זה סותר אפוא את ההנחה כי חלה ירידה בפעילות העוררת עוד בטרם התפרצות מגפת הקורונה. כמו כן יש מקום להביא בחשבון בהקשר זה כי העוררת המשיכה לשכור את אותו השטח לצורך פעילותה, ולא צמצמה אותו על מנת להפחית בהוצאות השכירות. לא למותר לציין בהקשר זה כי בפסק הדין בעניין **הגר רם** הדגיש בית המשפט המחוזי כי הנתון המשמעותי יותר לצורך בחינת הקשר הסיבתי אינו היקף ההכנסות אלא היקף הפעילות (פס"ד **הגר רם**, פסקה 9ג).

47. לנוכח האמור, אין בידינו לקבל את האינדיקציה המרכזית שהעלתה המשיבה שלפיה הירידה בהכנסות העוררת החלה עוד לפני הקורונה, באופן המעיד על היעדרו של קשר סיבתי. כמו כן יש לדחות את טענת המשיבה שלפיה ניתן ללמוד על היעדרו של קשר סיבתי מאחר שלא קיימת קורלציה בין החודשים שבהם הוטלו סגרים ומגבלות על המשק לבין נתוני ההכנסות החודשיים של העוררת. בעניין זה אנו מוצאים לנכון לקבל את טענת העוררת שלפיה, בהיותה חברה פרויקטלית, הנזק שנגרם לה כתוצאה מהקורונה אינו נובע ממגבלות התנועה והסגרים בישראל, אלא מביטול פרויקטים של לקוחות כתוצאה מהשפעות המגפה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

48. בהמשך לכך, ומעבר למתן ההתייחסות לאינדיקציות שהעלתה המשיבה כאמור לעיל, תיארה העוררת באופן קונקרטי את אותה פגיעה שנגרמה לה בעקבות משבר הקורונה כתוצאה מעיכוב וביטול פרויקטים של לקוחותיה מחו"ל. בהקשר זה הפנתה העוררת לשיתוף הפעולה שלה עם חברת Eaton בשנים 2018-2019, שבמסגרתו ייצרה מוצרי שליטה ובקרה לתאורת מסלול בשדה התעופה בבייג'ינג, וטענה כי היא נערכה לפרויקטים בהיקפים דומים בשנים 2020-2023 ביחס לשדות תעופה נוספים בסין. העוררת הוסיפה כי היא בנתה אמצעי ייצור לצורך העניין, אך כי עם פרוץ מגפת הקורונה והירידה הדרמטית בתנועות נוסעים בשדות תעופה, הפרויקטים הוקפאו ע"י הרשויות ולא בוצעו עד היום. בנוסף לכך טענה העוררת כי בחודש מרץ 2019 קיבלה הזמנה להספקת מוצרים בהיקף של כ-400 אלף דולר מחברת SFO TECHNOLOGIIES בהודו, שנעצרה בשנת 2020 בשל המגפה וחודשה באופן חלקי רק בשנת 2021.

49. מלבד הפרויקטים שלעיל, המישור המרכזי שאליו התייחסה העוררת בהקשר זה נוגע לפגיעה שנגרמה לה כתוצאה מגיוסה לצורך ייצור מסיבי של מכונות הנשמה עבור ממשלת ישראל (דרך חברת פלייט), שדרש ממנה את הקצאת מלוא משאביה ומנע ממנה להיערך ולבצע פרויקטים אחרים, שלטענתה הם רווחיים יותר. בעניין זה הפנתה העוררת להתכתבות בין מנהלה לבין נציג חברת אלטא מערכות בע"מ מהחודשים מרץ ואפריל 2020, שבמסגרתה שב המנהל והודיע כי אין בכוונתה של העוררת להגיש הצעות ולהשתתף במכרזים השונים שפרסמה חברת דלתא (נספח 14 לערר). אולם טענתה העיקרית של העוררת בהקשר זה אינה נוגעת לעצם החלפת הפרויקטים הרגילים שלה בייצור מכונות הנשמה לצורך ההתמודדות עם מגפת הקורונה, אלא לביטול ההזמנה של מכונות הנשמה ולפריסתה מחדש, לאחר שהמכונות כבר יוצרו. מנהל העוררת תאר בהרחבה התרחשות זו במהלך הדיון:

מר יורם חלילי: הקורונה פרצה באמצע חודש מרץ 2020. עם פריצתה, ימים בודדים לאחר מכן, ראש הממשלה בהבנתו של מה שקורה בעולם החליט שצריך להיות בישראל 10,000 מכונות הנשמה. באיה טכנולוגיות היא החברה היחידה בישראל שמייצרת מכונות הנשמה. ממש כשנכנסו לסגרים, הגיעו אלינו למשרד למספר רב של פגישות הבכירים ביותר ממערכת הביטחון. הם ביקשו, דרשו שבאיה תפנה את כל משאביה לייצור מכונות הנשמה. עצרנו כל פעילות אחרת, התרכזנו אך ורק בהצלת חיים של מדינת ישראל. עזבנו הכל, כדי להציל אפילו בן אדם אחד. מביש שמדינת ישראל לא יודעת לכבד את זה. ייצרנו את המכונות עבור מדינת ישראל ואזרחיה. מחודש מרץ הפסקנו את כל פעילותנו, והפננו את משאבנו רק למכונות הנשמה. עבדנו אפילו בימי שבת, עם אישור של רב. בחודשים מאי ויוני הייתה לנו פגיעה משמעותית בהכנסות מפני שלא עשינו דבר וחצי דבר מלבד הכנה של מכונות הנשמה. זה תהליך ומוצר מאוד מורכב, יכול



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לקחת כשלושה חודשים. כמעט לא היו לנו הכנסות כי היינו עסוקים במכונות הנשמה.

...

ייצרנו כ-40 מכונות הנשמה בחודשים ינואר-פברואר, ומשרד הביטחון אמר לנו לספק 1,000 יחידות. בגלל משבר שוק הרכיבים נעזרנו בשגרירי מדינת ישראל שיעזרו לנו לשחרר רכיבים בעדיפות עליונה, גם משרד הביטחון סייע לנו. גייסנו לפחות בין 30-40 עובדים כדי לתמוך בצרכים האלה. שכרנו שטחים נוספים בבניין שלנו, העברנו עובדים לעבודה במשמרות, הפסדנו המון כסף בשביל לתת תמיכה במדינת ישראל. אבל אי אפשר לספק תוך יום, זה לקח מספר חודשים. בחודש יולי היינו צריכים לספק 600-800 מכונות הנשמה, ואז שינו את פרוטוקול הטיפול בחולים והבינו שמכונות הנשמה יכולות לגרום נזק, מדינת ישראל החליטה ביום אחד שאין צורך במכונות הנשמה וביטלו הזמנות. מצאנו את עצמנו עם הוצאות אדירות של היערכות ליצור מכונות הנשמה, השקעה של ימים כלילות. (עמ' 4 ו-5 לפרוטוקול הדיון).

50. לנוכח האמור לעיל הגענו למסקנה כי העוררת עמדה בנטל המוטל עליה לסתור את האינדיקציות שהעלתה המשיבה, ואף לספק הסברים מניחים את הדעת בנוגע לאופן הקונקרטי שבו נפגעה פעילותה כתוצאה ממגפת הקורונה.

קשר סיבתי – הבחנה בין תקופות הזכאות השונות

51. לצד המסקנה שלעיל, יש לדעתנו מקום להבחין בעניין זה בין הירידה בהכנסות העוררת שארעה בשלוש תקופות הזכאות של שנת 2021, לבין הירידה בהכנסות שארעה בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020.

52. להתרשמותנו, הפגיעה שנגרמה כאמור לעוררת כתוצאה מההתגייסות המלאה לייצור מכונות הנשמה על חשבון הפרויקטים האחרים, ומביטולה של הזמנה זו או חלקה ופריסתה למשך תקופה ארוכה יותר לאחר שהמכונות כבר יוצרו, באה לידי ביטוי בעיקר בשנת 2021, כפי שהעיד מנהל העוררת:

מר יורם חלילי: ... כעבור כמה חודשים חל שינוי בפרוטוקול הרפואי שנוגע לשימוש במכונות הנשמה, מה שייתר את הצורך במלוא הכמות שהייתה כוונה לספק, והביא לפריסת ההזמנה לתקופה ממושכת יותר. הכנסות העוררת נפגעו מכך באופן משמעותי כי היא לא יכולה היתה לקחת על עצמה פרויקטים אחרים. רואים את הקיטון המשמעותי בהיקף ההכנסות ב-2021 וזה תוצר ישיר של משבר הקורונה. נושא מכונות הנשמה קשור קשר הדוק לקורונה. יו"ר הוועדה: למה רואים את הפגיעה הזו דווקא ב-2021?



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מר יורם חלילי: אני אסביר. ייצור מכונת הנשמה, פרק הזמן הוא ארוך מאוד. הוא יכול להגיע לכדי כמעט שנה. הסברתי את זה קודם, ב-2020 סיפקנו הזמנות מ-2019. ב-2021 סיפקנו הזמנות מ-2020. התוצאות מאוד ברורות. ב-2020 הייתה ירידה בהזמנות ורואים את זה רק ב-2021. (עמ' 3 לפרוטוקול הדיון).

ובהמשך לכך: "2021 היתה השנה הכי קשה שלנו מבחינת הכנסות, היתה ירידה דרסטית ביחס לשנים קודמות. זה תוצאה של הקורונה, ויתרנו על לא מעט פרויקטים בגלל מכונות ההנשמה, יצאנו קירחים מכאן ומכאן." (עמ' 7 לפרוטוקול הדיון, שורות 15-17). כמו כן, במענה לשאלת חבר הוועדה:

"חבר הוועדה: במאזן של 2020, ההון החוזר גדל, האיתנות הפיננסית לא נפגעה באופן דרמטי.

מר יורם חלילי: ב-2020 אתה צודק, הפגיעה הקשה היתה ב-2021. כשסיפקנו את מכונות ההנשמה היו לנו הכנסות, ואחרי זה שאר שנת 2021 היתה שנה איומה." (עמ' 8 לפרוטוקול הדיון, שורות 7-9. ראו גם פסקה 3.5.4 לתגובת העוררת).

53. הפגיעה החמורה שארעה לעוררת בשנת 2021 נתמכת מטבע הדברים גם בנתוני ההכנסות עצמם: מחזורי העוררת בחציון הראשון של שנת 2021 ירדו באופן רציף, בכל החודשים ובשיעור דרסטי של למעלה מ-50%, מסכום של 36 מיליון ₪ בחציון הראשון של שנת 2019 לסכום של 17.1 מיליון ₪ בחציון הראשון של שנת 2021.

54. לעומת זאת, הירידה שנרשמה במחזורי העוררת בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 היתה חריגה ביחס לתקופת הקורונה באותה שנה. למעשה, רק בשני החודשים האלו נרשמה ירידה בהכנסות העוררת, בעוד שבשבעת החודשים הנוספים שבין אפריל לדצמבר 2020 נרשמה דווקא עלייה במחזורי העוררת. בהמשך לכך, הכנסותיה של העוררת בתקופת הקורונה של אותה שנה (מרץ-דצמבר 2020) דווקא עלו בצורה משמעותית ביותר בהשוואה לתקופה המקבילה, מסכום של 47.35 מיליון ₪ בשנת 2019 לסכום של 55.85 מיליון ₪ בתקופה המקבילה בשנת 2020.

55. כמו כן יש לומר, כי הכנסותיה של העוררת בתקופת זכאות זו (מאי-יוני 2020) לא היו נמוכות במיוחד, ולמעשה הן היו גבוהות יותר מסכום ההכנסות בחודשים ינואר-פברואר 2020, שקדמו כמובן להתפרצות מגפת הקורונה (8.12 מיליון ₪ בחודשים מאי-יוני 2020 לעומת 7.24 מיליון ₪ בתקופה ינואר-פברואר 2020). למעשה, הירידה המזכה במענק בתקופה זו נובעת במידה רבה מכך שמחזור הבסיס המקביל (מאי-יוני 2019), היה גבוה באופן מיוחד: 14.9 מיליון ₪. היה זה מחזור ההכנסות הדו-חודשי הגבוה ביותר של העוררת בשנת 2019, ובפער ניכר לעומת התקופות הדו-חודשיות האחרות באותה שנה (ממוצע ההכנסות הדו-חודשי לשנת 2019 היה 9.5 מיליון ₪ בלבד). יצוין בהקשר זה, כי לו היה נערך ממוצע בסיס חלופי המבוסס על שנת 2019 כולה (במקום על מאי-יוני 2019),



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- העוררת לא היתה זכאית כלל למענק עבור תקופה זו (אך כי היא עדיין היתה זכאית למענקים עבור תקופות הזכאות שבשנת 2021).
56. מחזורי ההכנסות מעידים אפוא בבירור כי הירידה שנרשמה בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 היתה חריגה ולא אופיינית לשאר חודשי תקופת הקורונה שבשנת 2020. נתון זה מחזק את המסקנה כי הירידה שנרשמה בתקופה זו לא נבעה מהקורונה, אלא מסיבה אחרת, כגון מחזור ההכנסות הגבוה באופן חריג שנרשם בתקופת הבסיס.
57. למעשה יש לומר כי טענת העוררת לקיומו של קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה בתקופה זו (מאי-יוני 2020) בהשוואה לתקופת הבסיס המקבילה, סותרת את טענתה שלפיה קיים פער זמנים ("שיפטינג") של מספר חודשים בין קבלת ההזמנות (או אי קבלתן) לבין ביטוי בהכנסות (ראו עמ' 2 לפרוטוקול הדיון, שורות 30-35). טענה אחרונה זו יכולה כאמור להסביר את הירידה בהכנסות בתקופות הזכאות של שנת 2021 לנוכח השינוי בפעילות העוררת באמצע שנת 2020, אך ישנו קושי של ממש ליישב אותה עם הירידה הכמעט מיידית בהכנסות כבר בחודשים מאי-יוני 2020 (בהשוואה לתקופה המקבילה בשנה הקודמת) שהיתה כאמור יחידה ויוצאת דופן במהלך אותה שנה.
58. לבסוף יש להביא בחשבון בעניין זה, כי לצד הירידה היחסית בהכנסות בתקופה מאי-יוני 2020 (בהשוואה לתקופת הבסיס המקבילה), הכנסות העוררת בתקופת הזכאות הבאה, יולי-אוגוסט 2020, היו גבוהות ביותר, והגיעו לסכום של 15.7 מיליון ₪. למעשה, מדובר במחזור ההכנסות הדו-חודשי הגבוה ביותר בכל השנים 2019-2021, גבוה אף יותר מהמחזור במאי-יוני 2019 (14.9 מיליון ₪ כאמור), וגבוה בהרבה מהמחזור הדו-שנתי הממוצע לשנת 2019 שכמובן קדמה להתפרצות הקורונה (9.5 מיליון ₪ כאמור). מכאן נראה כי גם אם ארעה ירידה מסוימת בהכנסות בתקופה מאי-יוני 2020, שהיא כאמור ירידה יחסית בלבד ונובעת בעיקרה מהמחזור הגבוה בתקופה המקבילה ב-2019, הרי שההכנסות עבור תקופה זו לכל היותר נדחו במעט והתקבלו מייד לאחר מכן, בתקופת הזכאות העוקבת, שההכנסות שנרשמו בה היו כאמור גבוהות באופן חריג (יצוין כי גם מנהל העוררת אישר עניין זה בדבריו, ראו עמ' 4 לפרוטוקול, שורות 29, 36).
59. לנוכח המפורט לעיל, הגענו למסקנה כי העוררת אמנם נפגעה ממגפת הקורונה בשלוש תקופות הזכאות שבשנת 2021, ועל כן דינם של העררים ביחס לתקופות אלו להתקבל. לצד זאת, נראה לנו כי הירידה היחסית בהכנסות שארעה בתקופה מאי-יוני 2020 נובעת בעיקרה מסיבות אחרות ולא מהתפרצות הקורונה, ולפיכך דרישת הקשר הסיבתי אינה מתקיימת ביחס לתקופה זו, ויש לדחות את הערר שהוגש עבורה (ערר 1818/22).
60. להשלמת התמונה בעניין זה נציין, כי במהלך הדיון שנערך מחוץ לפרוטוקול בהצעת הפשרה, עלתה שאלה בנוגע לפרשנותו של סעיף 9(ג) לחוק שלפנינו, הנוגע לתקופת הזכאות מאי-יוני 2021: האם יש לראות אותו כמתייחס למחצית הסכום המתקבל כתוצאה מהפעלת הנוסחה, או למחצית סכום המענק המקסימלי, באופן הקובע תקרה של 250 אלף ₪. הצדדים התבקשו להגיש השלמת טיעון בעניין זה, שממנה עלה כי למעשה אין ביניהם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מחלוקת שהפרשנות הראויה היא כי הסעיף מתייחס למחצית סכום הנוסחה המתקבלת, ואינו מציב תקרה מקסימלית של 250 אלף ₪. לנוכח האמור, סכום המענק המתקבל עבור תקופה זו במקרה שלפנינו (מחצית מסכום הנוסחה) הוא 428,479 ₪. יצוין כי סכום זה הוא גם הסכום שהוצג לעוררת בעת הגשת בקשתה לתקופה זו.

61. לפני סיום יש להידרש לטענתה המקדמית של העוררת שלפיה יש לקבל את הבקשות ואת העררים לנוכח האיחורים המשמעותיים שחלו במתן החלטות בבקשות.

טענה מקדמית בדבר איחור בקבלת החלטה

62. העוררת טענה כזכור כי יש לקבל את הבקשות והעררים לנוכח השיהוי הממושך בקבלת ההחלטות בבקשות, שניתנו בחלוף 99,361 ו-37 ימים מפרק הזמן שנקבע בסעיף 12(א)(2) לחוק (100 ימים).

63. סעיף 12 לחוק קובע:

(א) (1) ...

(2) לעוסק שמחזור עסקאותיו לשנת 2019 או לשנת 2020 עולה על 300 אלף שקלים חדשים – המנהל יקבע בהחלטה מנומקת את זכאותו של העוסק למענק ואת סכום המענק בתוך 100 ימים ממועד הגשת התביעה, ואם ביקש מהעוסק פרטים נוספים – רשאי הוא להאריך את המועד האמור בתקופה נוספת אחת בלבד של 20 ימים.

(ב) המנהל רשאי, ביוזמתו או לפי דרישת העוסק, לתקן את קביעתו כאמור בסעיף קטן (א), אם התגלו עובדות חדשות או אם מצא כי נפלה טעות בקביעה זו.

64. המשיבה טענה כזכור בעניין זה כי הודעות הדחייה של הבקשות כלל לא התקבלו באיחור, שכן אין מדובר בהחלטות שהתקבלו בהתאם לסעיף 12(א)(2) לחוק אלא בהחלטות מתקנות לפי סעיף 12(ב) לחוק. הוראה אחרונה זו עוסקת בתיקון קביעה קודמת שניתנה בהתאם לסעיף 12(א) לחוק, ככל שהתגלו עובדות חדשות או נתגלתה בה טעות.

65. יש לדחות את טענת המשיבה בעניין זה. במקרה שלפנינו, כלל לא ניתנה החלטה קודמת ומנומקת בבקשות בהתאם לסעיף 12(א)(2) לחוק, שאותה יש לכאורה לתקן. עיון בהודעות הדחייה מעלה כי הן אינן מתייחסות כלל להחלטה קודמת שניתנה, ולא מצוין בהן כי הן ניתנות בהתאם לסעיף 12(ב) לחוק, מהן העובדות החדשות או הטעות שנתגלתה וכיוצא"ב. מנוסח ההודעות נראה בבירור כי מדובר בהחלטה המנומקת הראשונה הנשלחת לעוררת ביחס לבקשותיה. לפיכך, מדובר בהחלטות הניתנות לפי סעיף 12(א)(2) לחוק (ולא לפי סעיף 12(ב) לחוק), ופרק הזמן הקבוע בהוראה זו חל בעניינן. מאחר שההחלטות ניתנו זמן רב לאחר שחלף המועד שנקבע בהוראה זו, יש לדון במשמעותם של איחורים אלו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

66. פסק הדין המנחה בנושא הנפקות שיש לייחס להחלטות מנהליות המתקבלות באיחור ניתן בבית המשפט העליון בע"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר** (20.5.2018). בפסק דין זה הבחין בית המשפט העליון בין הסדרים חוקיים שבהם המועד למתן החלטה הוא מחייב, כך שסטייה ממנו גוררת סנקציה שנקבעה בחוק, לבין הסדרים שבהם קביעת המועד היא בעלת אופי מנחה או מדריך בלבד. בית המשפט קבע באותו מקרה כי ההבחנה בין מועד מחייב לבין מועד מנחה תלויה באופי ההסדר ובתכליתו, כאשר במקרים שבהם לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החרגה מן המועד, קיימת "חזקה פרשנית... כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב" (פיסקה 32 לפסק הדין). לצד זאת צוין בפסק הדין כי גם כאשר לא נקבעה סנקציה מפורשת בחוק עשויה להיות לאיחור משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירות ועל תקינות ההחלטה. בנוסף לכך הזכיר בית המשפט העליון באותו עניין את תורת הבטלות היחסית, שלפיה גם אם נפל גם בהחלטה, יש לבחון את מהותו ולהתאים את הסעד הראוי לכלל נסיבות המקרה.
67. בפרשת **ב.ג. ביטחון**, שעליה ביקשה העוררת להסתמך, דן בית המשפט המחוזי בחיפה (כבוד השופטת א' ויינשטיין) במשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקים הניתנים לפי החוק שלפנינו (פסקאות 81-98 להחלטה). בית המשפט קבע כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי, וכי בחוק שלפנינו תכלית ההסדר היא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו, על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום של נגיף הקורונה, כך שספק אם ניתן להתייחס למועד שנקבע כמנחה בלבד.
68. לנוכח האמור נקבע בפסק הדין כי תוצאתו של איחור משמעותי בקבלת החלטה (באותו מקרה דובר על איחור של 68 ימים) תביא עמה, מניה וביה, לקבלת ההשגה (פיסקה 94 לפסק הדין). לצד זאת יש להוסיף כי בית המשפט המחוזי לא הסתפק באותו מקרה בקבלת הטענה המקדמית בנושא האיחור אלא המשיך ודן בטענות הצדדים ביחס לנימוקי ההחלטה המהותיים, כך שהערעור התקבל גם לגוף הטענות המהותיות.
69. בפסק הדין בעמ"נ (מחוזי חיפה) 3720-11-21 **פודולסקי נ' רשות המיסים** (15.7.22), להלן – פס"ד **פודולסקי (מחוזי)**) שניתן אף הוא בבית המשפט המחוזי בחיפה על ידי אותו מותב, נדחו טענותיה השונות של המשיבה לעניין האיחור בקבלת החלטה, ונקבע פעם נוספת כי המועד שנקבע בחוק הוא מועד מחייב ולא מנחה, וכי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה, שאינו של ימים ספורים, יוביל, בהתאם לנסיבות הפרטניות של כל מקרה, לקבלת ההשגה על הסף ולאישור בקשת המענק (פיסקה 113 לפסק הדין). יצוין כי בדומה למקרה **ב.ג. בטחון**, גם בפסק דין זה נערך דיון בטענות הצדדים לגוף ההחלטות, והערעור התקבל גם מנימוק זה, כלומר מכוח העילה העיקרית (בנוסף לקבלת הטענה המקדמית, כאמור).
70. המשיבה לא הגישה ערעור לבית המשפט העליון על פסק הדין בפרשת **ב.ג. ביטחון**, ומכאן שהוא נעשה חלוט, בעוד שעל פסק הדין **פודולסקי (מחוזי)** הגישה המשיבה בקשת רשות ערעור. ביום 22.1.23 ניתן בבית המשפט העליון פסק דין ביחס לבקשה זו, כמפורט בהמשך.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

71. ועדות הערר ובתי המשפט המחוזיים נקטו בגישות אחרות ושונות בנוגע למשמעות שיש לייחס למתן ההחלטות באיחור.

72. ועדות הערר אימצו גישה פרשנית שלפיה עצם קבלת החלטה בהשגה באיחור אינה מצדיקה כשלעצמה את קבלת הערר, אך היא עשויה להוות שיקול בבחינת ההשגה לגופה, וכי יש לבחון בעניין זה את מכלול נסיבות המקרה, ובכלל זאת את משך האיחור, סכומי המענק שבמחלוקת, המקדמות ששולמו, הנזק שנגרם לעוררת והתנהלות הצדדים. כך לדוגמא נכתב באחת מההחלטות:

"יש לתת את הדעת גם לכך שהליכים רבים מתנהלים בוועדת הערר לאחר שהחלטה בהשגה התקבלה באיחור. החלת כלל אוטומטי לפיו כל החלטה שהתקבלה באיחור מביאה לקבלת הערר, תעמוד גם היא בניגוד לתכליות העומדות ביסוד המענק, ותהא בלתי סבירה באורח קיצוני. כפי שפסק בית המשפט המחוזי בעניין ב.ג. בטחון, הדגש בביקורת השיפוטית על מקרים של איחור במתן החלטה בהשגה, צריך להיות על תכלית ההסדר, תוך איזון בין מכלול ההוראות של החוק, שוועדת הערר נדרשת לשמור על קיומן. ... איחור במתן החלטה בהשגה הוא פגם בהליך המינהלי, והוא מהווה שיקול במסגרת הביקורת השיפוטית על החלטת רשות המסים. ... בבחינת סבירות החלטה יש לתת את הדעת למכלול הנסיבות והשיקולים שבגינם התקבלה החלטה – ומטעם זה, אין מנוס מן המסקנה כי נפקות הפגם נבחנת בכל מקרה לגופו לפי נסיבותיו. מסקנה זו מתיישבת עם פסיקת בית המשפט העליון בעניין המועצה הארצית לתכנון ובניה, כי יש להתאים את תוצאת הפגם למכלול הנסיבות, בהתאם לתורת הבטלות היחסית." (ערר 1795/21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 25, 50, ניתן ביום 18.1.22).

ובהחלטה נוספת של הוועדה בנושא זה נקבע:

"המשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירותה ותקינותה של התנהלות המשיבה, אינה יכולה להיבחן במנותק משאלת הנזק או העוול שנגרם לעוסק בשל האיחור במתן החלטה בהשגה. במצב בו העיכוב במתן החלטה בהשגה גרם לפגיעה כלכלית בעוסק עקב אי קבלת מענקים/מקדמות להם היה זכאי, הדבר יהווה משקל משמעותי בהחלטה האם לקבל את הערר רק בשל האיחור במתן החלטה בהשגה." (ערר 1834/21 הלל גולנד אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, פסקה 71, ניתן ביום 13.3.22, ראו גם ערר 1664/21 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 59-82, ניתן ביום 31.1.22, וערר 1539/21 אלדד שיווק פרויקטים (200) בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 28-33, ניתן ביום 20.3.22).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

73. בהמשך לכך ובאופן דומה אימצו ועדות הערר השונות את העמדה כי "יש לייחס משקל משמעותי לשאלה האם התקיים איחור בשלב ההשגה, וכן למשך האיחור, אך לא ניתן לומר כי הפסיקה צריכה להיות אוטומטית, ובכל מקרה יש לדון בעילות הזכאות ובטענות הצדדים כשלעצמן." (ערר 1533/22 ערן מבל ארכיטקטורה ובינוי ערים בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.8.22; ערר 1030/22 איי.טי.גי מוצרי אופטיקה יוקרתיים בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.10.22).

74. באשר לבתי המשפט, בעמ"נ (מחוזי ת"א) 40318-12-21 פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים בישראל (13.11.22, להלן – פס"ד פליסידד) נקבע כי סעיף 20(א) לחוק אינו כולל סנקציה שלפיה אי מתן החלטה במועד תביא לקבלת ההשגה, וכי היעדר הסנקציה בסעיף מהווה הסדר שלילי. בית המשפט בחן בהרחבה את לשון החוק, את תכליותיו ואת העקרונות הכלליים של הדין, והדגיש כי אין מקום לקשור בין ההחלטה לגופה לבין האיחור בקבלתה, כך שיש להעניק את המענק רק למי שזכאי לכך מבחינה מהותית מכוח הוראות החוק. עוד נקבע, כי את האיחור יש לבחון בנפרד, וככל שמדובר באיחור משמעותי ניתן לפסוק בגינו הוצאות, וזאת הן למי שנקבע כזכאי למענק והן למי שנקבע שאינו זכאי (מבחינה עניינית).

75. יוער, כי בית המשפט המחוזי דחה בפסק דין זה גם את גישת ועדות הערר שהובאה לעיל ושלפיה האיחור בהשגה עשויה להוות שיקול גם במסגרת בחינת ההחלטה לגופה, בטענה כי אין לפרשנות זו אחיזה בלשון החוק וכי היא מנוגדת לעקרונות הוודאות והיעילות המשפטית. נקבע כאמור, כי יש לערוך הפרדה מלאה בין בחינת הזכאות המהותית למענק לבין שאלת האיחור, שתובא בחשבון רק במסגרת פסיקת ההוצאות בהליך. בהמשך לכך הורה בית המשפט על פסיקת הוצאות בסכום של 55,000 ₪ לכל אחת מהעוררות, וזאת בהתחשב במכלול נסיבות ההליך ובעיקר באיחור המשמעותי שחל בקבלת ההחלטה בהשגה, וזאת למרות שהערעורים נדחו למעשה (בניגוד לפסקי הדין בפרשות ב.ג. בטחון ופודולסקי (מחוזי), שם התקבלו הערעורים, הן לגופם והן לנוכח האיחור, כאמור).

76. בעמ"נ (מחוזי מרכז-לוד) 54772-06-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים בישראל (30.11.22, להלן – פס"ד מגדלי ברקת) בחן בית המשפט המחוזי (כבוד השופט מנחם גורמן) את הדין הכללי הנוגע לפעולות מנהליות הננקטות בחלוף המועד שנקבע לכך, וכן את החוק שלפנינו, והגיע למסקנה כי היעדרה של סנקציה בהוראה אינה בגדר לקונה אלא מהווה בחירה מכוונת של המחוקק (פיסקה 68 לפסק הדין). עוד נקבע, כי בניגוד לסעיף 20 לחוק שאינו כולל סנקציה, סעיף 13 לחוק מעניק סיוע מהיר ומידי בדמות מקדמה חלקית וזמנית, ככל שהמשיבה אינה מקבלת את החלטתה במועד שנקבע בסעיף זה (פסקאות 70-72).

77. לנוכח האמור קבע בית המשפט המחוזי באותו מקרה כי ככלל, איחור במועד מתן החלטה בהשגה אינו מביא כשלעצמו ובאופן אוטומטי לקבלת ההשגה והערר/ערעור. יחד עם זאת, ובניגוד לפס"ד פליסידד, נקבע כי קבלת ההשגה והערר כתוצאה מהאיחור עשויה בכל זאת להתרחש כאשר מדובר באיחור שהוא חריג באופן ברור ומיוחד, או כאשר קיימים לצד



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

האיחור טעמים כבדי משקל נוספים המציבים את המקרה כמקרה גבולי (פיסקה 74 לפסק הדין). מכאן, שמדובר בשיקול נוסף שעל ועדות הערר להביא בחשבון בעת בחינת השיקולים השונים ומכלול נסיבות העניין.

78. ביום 22.1.23 ניתן כאמור פסק דין בבית המשפט העליון, בהרכב תלתא, בעניין **פודולסקי**. בפסק דין זה, שהוא בגדר הלכה מחייבת, נדחתה למעשה העמדה שנקבעה בפסק הדין מושא בקשת רשות הערעור שלפיה אי-מתן החלטה במועד משמעה קבלה אוטומטית של ההשגה, וזאת בהיעדר קביעה מפורשת בחוק המטילה סנקציה על אי-עמידה במועד זה (פסקה 23 לפסק הדין). בהמשך לכך נקבע כי:

"חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי... לצד זאת, יש בהחלט מקום לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן ההחלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי... ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המסים יוטל נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה היתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המנהלית תעמוד לימינה." (פיסקה 24 לפסק הדין).

79. במקרה שלפנינו, החלטות המשיבה בבקשות ניתנו כאמור באיחורים ניכרים של 361, 99 ו-37 ימים מפרק הזמן שנקבע בסעיף 12(א)(2) לחוק (100 ימים). לצד זאת, ולנוכח פסקי הדין וההחלטות כפי שתוארו לעיל, אין באיחורים אלו כשלעצמם כדי להצדיק את קבלת הבקשות והעררים. גם בעניין זה יש לטעמנו מקום להבחין בין הערר הנוגע לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 לבין שלושת העררים הנוספים, העוסקים בתקופות הזכאות שבשנת 2021.

80. בנוגע לערר העוסק בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020, יש להביא בחשבון שני נתונים או נסיבות ראשיות, כי העוררת קיבלה (בימים 6.10.20, 18.10.20 ו-2.10.20) את מלוא המענק עבור תקופה זו, וזאת בסכום המקסימלי של 500 אלף ₪ (על אף שלא קיבלה החלטה מנומקת בעניין זה, כאמור). לצד זאת, הגענו כאמור למסקנה כי העוררת אינה זכאית למענק עבור תקופה זו בהיעדר קשר סיבתי. בנסיבות אלו ברי כי לעוררת לא נגרם כל נזק מהאיחור בקבלת החלטה מנומקת ביחס לתקופה זו, הן מאחר שהיא ממילא קיבלה את מלוא המענק, והן מאחר שנקבע (בדיעבד) כי היא לא היתה זכאית לקבלו.

81. בנוגע לתקופות הזכאות הנוספות שבשנת 2021, העוררת קיבלה עבורן מקדמות (בשיעור של 60% מסכום המענק המלא), שנותרו בידיה ולא הושבו. בנסיבות אלו הנזק שנגרם לה כתוצאה מהאיחור בקבלת החלטה בבקשות הוא ממילא מצומצם יותר. בנוסף, הגענו כאמור למסקנה כי יש לקבל את העררים ביחס לתקופות אלו לגופם, ומכאן שהטענה כי האיחורים כשלעצמם מצדיקים את קבלת העררים ממילא מתייתרת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

82. לצד זאת, יש מקום להביא את האיחורים הממושכים כמפורט לעיל, במסגרת פסיקת ההוצאות בתיק, להלן.

סיכום ומסקנות

83. לנוכח המפורט לעיל הגענו למסקנה כי דרישת הקשר הסיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה בהכנסות העוררת (בהשוואה לתקופות הבסיס) מתקיימת ביחס לשלוש תקופות הזכאות שבשנת 2021, אך לא ביחס לתקופה הנוספת מאי-יוני 2020. לפיכך עררים-1813-1815/22 מתקבלים, ואילו ערר 1818/22 נדחה.

84. אין באיחורים שאירעו במתן ההחלטות בבקשות כדי להביא לקבלתו של ערר 1818/22 (או העררים האחרים), אולם יש להביאם בחשבון במסגרת פסיקת ההוצאות. בהתחשב גם בתוצאה שאליה הגענו, המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסכום של 10 אלף ₪.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.

ניתנה היום, א' שבט תשפ"ג, 23/01/2023, בהעדר הצדדים.

ברוך ברוכי, רו"ח
רו"ח חבר

נדב כנען, עו"ד
יו"ר הוועדה