



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-06-63056 מטרות שיווק גיוס וקד"מ בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

לפני כבוד השופט אילן צור

המערערת: מטרות שיווק גיוס וקד"מ בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד עופר דקר ואח'

נגד

המשיבה: רשות המיסים בישראל  
(והמערערת שכנגד) ע"י פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

### פסק דין

1 מונחים לפניי ערעור מינהלי וערעור שכנגד על החלטת ועדת קורונה מיום 1.5.24 בערר 1005-24  
2 (להלן: "החלטת וועדת הערר"), ביחס לבקשת המערערת למענק 'אומיקרון' ולהשגה על הבקשה,  
3 אשר נדחו על ידי המשיבה.  
4

### רקע ועובדות

5  
6  
7 1. ברקע הדברים עומדת בקשת המערערת - חברה לקידום מכירות המתמחה בשיווק של כרטיסי  
8 אשראי במתחמי קניות - לקבלת מענק, לפי חוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית  
9 של התפשטות זן האומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), תשפ"ב - 2022 (להלן: "חוק  
10 האומיקרון"), בגין הוצאות קבועות בגין החודשים ינואר-פברואר 2022 (להלן: "תקופת  
11 הזכאות").  
12

13 2. ביום 15.5.23, דחתה המשיבה את בקשת המערערת לקבלת מענק, בנימוק להיעדר קשר סיבתי  
14 בין התפרצות זן האומיקרון בישראל, לבין הירידה בהכנסות המערערת בתקופת הזכאות,  
15 בהשוואה לחודשים ינואר-פברואר 2019 (להלן: "תקופת הבסיס"). יצוין, כי ביום 10.12.23  
16 דחתה המשיבה את השגת המערערת על החלטתה האמורה, לדחות את הבקשה למענק.  
17

18 3. ביום 11.1.24, המערערת פנתה בערר לוועדה בגין דחיית בקשתה למענק וההשגה על בקשתה זו  
19 וביום 4.4.24, התקיים דיון בפני הוועדה, במעמד שני הצדדים, שלאחריו, החליטה הוועדה ביום  
20 18.4.24 - כי על המערערת להגיש את דו"ח הכנסותיה לרבעון האחרון לשנת 2018. במסגרת  
21 הגשת דו"ח ההכנסות, בעקבות החלטת הוועדה, טענה המערערת כי על פי הדו"ח מחזור  
22 ההכנסות שלה בתקופת הבסיס - אינו חריג.



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-06-63056 מטרות שיווק גיוס וקד"מ בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 4. ביום 1.5.24, ניתנה החלטת ועדת הערר, בה נקבע, כי בין התפרצות זן האומיקרון בישראל לבין  
2 הירידה בהכנסות המערערת, בתקופת הזכאות, קיים קשר סיבתי. זאת, הבהירה הוועדה,  
3 למרות שעל פי נתוני הכנסות המערערת בתקופת הזכאות, תקופת הזכאות איננה תקופה  
4 מובחנת בשל נגיף האומיקרון, ועל אף שהמערערת לא עמדה בנטל להוכיח את ההשפעה  
5 הספציפית של נגיף האומיקרון על מחזור הכנסותיה בתקופת הזכאות. עוד ציינה הוועדה, כי  
6 המערערת לא פירטה את נתוני חלוקת הכנסותיה בין מתחמי הקניות השונים, והאסמכתאות  
7 אשר צרפה, נגעו באופן כללי לנגיף הקורונה ולא לנגיף האומיקרון. יחד עם זאת, קבעה וועדת  
8 הערר כי קיים קשר סיבתי בין התפתחות זן האומיקרון בישראל לבין הירידה בהכנסות  
9 המערערת, וזאת בשל טעמים משכנעים שהציגה המערערת, ובהם ירידת נוסעים בנתבי"ג בשל  
10 ההגבלות בתקופת האומיקרון, וכן, הגבלות על התקהלות במקומות ציבוריים.  
11

12 5. בהחלטתה, מצאה ועדת הערר לנכון לסטות מהתחשיב המקובל להערכת סכום המענק,  
13 והשתמשה בתחשיב חלופי לצורך זה. וועדת הערר נימקה את המהלך האמור, בכך שהכנסות  
14 המערערת 'בתקופת הבסיס', הינן יוצאות דופן בגובהן - גם בהשוואה לשאר התקופות שקדמו  
15 להתפרצות הקורונה והאומיקרון. הוועדה הסבירה, כי נוכח ההכנסות יוצאות הדופן בגובהן  
16 'בתקופת הבסיס', הירידה בהכנסות המערערת אינה נובעת רק מהתפרצות הקורונה  
17 והאומיקרון, אלא גם מכך שמדובר במחזור הכנסות גבוה מאוד וחריג. יצוין, כי הוועדה העלתה  
18 מיוזמתה את טענת חריגות מחזור ההכנסות 'בתקופת הבסיס', מבלי שזו עלתה על ידי  
19 המשיבה. הוועדה הצדיקה את העלאת הטענה האמורה ביוזמתה, בהיותה גורם ציבורי  
20 שתפקידו לוודא כי המענקים משולמים רק למי שזכאי להם, תוך הפניה לעמ"נ (מחוזי מרכז)  
21 54772-06-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל, פס' 57 (לא  
22 פורסם, ניתן ביום 30.11.22) (להלן: "עניין מגדלי ברקת").  
23

24 6. לפיכך, חישבה הוועדה את חלק המענק המגיע למערערת לפי תחשיב חלופי, לפיו הורחב מחזור  
25 הבסיס, כך שיכלול הן את תקופת הבסיס (חודשים ינואר-פברואר 2019) והן את התקופה הדו-  
26 חודשית המקבילה לה בשנים 2018 ו- 2020. בהתאם לכך, קבעה ועדת הערר כי מחזור הבסיס  
27 החלופי עומד על סך של - 5,468,463 ₪ וכי המענק המתקבל לתקופת הזכאות הוא בסך של -  
28 218,739 ₪.  
29

30 מכאן הערעור שלפניי.

31  
32





## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-06-63056 מטרות שיווק גיוס וקד"מ בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

### עיקרי טענות הצדדים

#### טענות המערערת

- 1  
2  
3 7. הערעור שהגישה המערערת, עוסק אפוא בדרישה לקבלת ההפרש, בין סכום המענק הנתבע על  
4 ידי המערערת, לסכום המענק שוועדת הערר פסקה לה.  
5  
6 8. מהנטען בכתב הערעור עולה, כי חזית הדיון הורחבה על ידי וועדת הערר - בלא סמכות בדיון,  
7 שעה שהוועדה העלתה מיוזמתה טענות שלא נכללו בכתבי הטענות אשר הוגשו על ידי הצדדים,  
8 ובאופן זה "חברה" לטענותיה של המשיבה. הטענות שהועלו ביוזמת הוועדה, עליהן מלינה  
9 המערערת, הינן, כי מחזור ההכנסות של המערערת בתקופת הבסיס - הוא חריג, וכי חריגות זו  
10 מהווה גורם לירידת ההכנסות בתקופת הזכאות. עוד מלינה המערערת על מסקנת הוועדה, כי  
11 משום החריגות הנ"ל והיותה גורם לירידת ההכנסות בתקופת הזכאות - יש לערוך תחשיב חלופי  
12 לסכום המענק של המערערת ולסטות מהתחשיב המקובל בחוק האומיקרון. לאור האמור לעיל,  
13 טענה המערערת, כי לא ניתנה לה אפשרות לטעון כנגד הטענות שהעלתה הוועדה ביוזמתה,  
14 ומשכך, נפגמה זכות הטיעון של המערערת.  
15  
16 9. עוד, לטענת המערערת, מחזור תקופת הבסיס אינו מחזור חריג, וזאת בהשוואה למחזורי  
17 הפעילות השנתיים של המערערת לשנים 2018-2019 ולמחזורי תקופת הפעילות של המערערת  
18 לתקופה חצי שנתית שלפני תקופת הבסיס. יתר על כן, המערערת הבהירה כי היא קיבלה שבעה  
19 מענקי קורונה מהמשיבה, לגביהם לא נטען כי יש לחרוג ממחזור תקופת הבסיס. היא הדגישה  
20 כי מענק הקורונה לחודשים ינואר-פברואר 2021, המסתמך על מחזור תקופת הבסיס של  
21 חודשים ינואר-פברואר 2019, שהינו מחזור הבסיס הרלוונטי למענק האומיקרון, נבדק ואושר  
22 במלואו, ומכאן חזקה שמחזור הבסיס הרלוונטי לחודשים ינואר-פברואר 2019, הינו המחזור  
23 הקובע גם לצורך חישוב מענק האומיקרון.  
24

#### תשובת המשיבה לערעור וטענותיה כמערערת שכנגד

- 25  
26 10. בגדרו של כתב התשובה לערעור מטעם המשיבה, שהינו גם הערעור שכנגד החלטת וועדת הערר,  
27 נטען כי לא מתקיים קשר סיבתי בין ירידת הכנסות המערערת בתקופת הזכאות לבין התפרצות  
28 נגיף האומיקרון. המשיבה סמכה טענתה להיעדר קשר סיבתי, על כך שלא הובאו תימוכין  
29 לטעמים שבעטיים קבעה הוועדה את קיומו של קשר סיבתי, בין הירידה בהכנסות המערערת  
30 בתקופת הזכאות לבין התפרצות זן האומיקרון. עוד הבהירה המשיבה - כי בחוק האומיקרון,  
31 בדומה לחוק הקורונה, נקבע תנאי סף לזכאות למענק, לפיו ירידת המחזורים בין תקופת  
32 הבסיס לתקופת הזכאות צריכה להיגרם מנגיף האומיקרון - ולא מגורמים אחרים. בהתאם  
33 לזאת, ציינה המשיבה כי בענייננו - מחזור ההכנסות של המערערת בתקופת האומיקרון לא  
34 היה נמוך ביחס לתקופה שלפניה ואחריה. כן ציינה, כי בתקופת האומיקרון המערערת העסיקה  
35 יותר עובדים מאשר בכל התקופה שלאחר תום הקורונה ועד לחודש ספטמבר 2023 ואף הציגה



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-06-63056 מטרות שיווק גיוס וקד"מ בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

- 1 נתונים בעניין זה. משכך, לטענתה, אין ייחודיות מובהקת לתקופת האומיקרון, והירידה  
2 בהכנסות המערערת בתקופת הזכאות - אינה נובעת מנגיף האומיקרון דווקא. בתמיכה  
3 לטענותיה אלה, הפנתה המשיבה למספר פסקי-דין.  
4
- 5 **11.** באשר לשאלת סמכות הוועדה לקביעת תחשיב חלופי, טענה המשיבה כי לוועדת הערר סמכות  
6 לקבל כל החלטה אחרת במקום החלטת המשיבה, לרבות ההחלטה לקבוע מחזור בסיס חלופי,  
7 ואף סמכה טענתה זו על סעיף 21(ב) לחוק התוכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת  
8 שעה), תש"ף - 2020 (להלן: "חוק התוכנית לסיוע כלכלי"), לפיו וועדת הערר מוסמכת לקבל  
9 החלטה אחרת במקום ההחלטה שעליה עוררים. הוסיפה המשיבה וטענה, כי לאור דרישת  
10 הקשר הסיבתי המעוגנת בחוק זה, שעה שוועדת הערר ראתה כי מחזור הבסיס של המערערת  
11 הינו מחזור חריג, מחובתה היה לקבוע מחזור בסיס חלופי. עוד טענה המשיבה, כי לאחר הדיון  
12 בפני וועדת הערר, השלימה המערערת מסמכים, תוך העלאת טענה כי מחזור הבסיס אינו חריג  
13 ביחס לשנת 2018. כן טענה המשיבה, כי אין בפי המערערת טענה אחרת ולפיכך, המערערת  
14 מיצתה את טענותיה בפני הוועדה, ושוב אין לקבל את הטענה - כי נפגעו זכויותיה הדיוניות.  
15
- 16 **12.** המשיבה השיבה לטענת המערערת - לפיה מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס אינו חריג - כי את  
17 הצפי לחזרה על מחזור תקופת הבסיס יש לבחון קדימה ולא לאחור. בהמשך לכך הבהירה, כי  
18 אישוש לכך שמחזור הבסיס הינו חריג, ניתן לראות כבר במחזור ינואר-פברואר 2020 המשקף  
19 ירידה של 30% ביחס למחזור הבסיס.  
20
- 21 **13.** יצוין, כי באשר לתחשיב החלופי שערכה הוועדה, תחילה טענה המשיבה כי היא מתנגדת  
22 לתחשיב החלופי על בסיס ממוצע החודשים ינואר-פברואר בשנים 2018-2020, כיוון  
23 שהמערערת לא הוכיחה 'עונתיות', והבהירה כי במקרה של מחזור בסיס חריג, הפרקטיקה  
24 המקובלת היא לערוך ממוצע לשנה כולה - על מנת לנטרל את החריגות. עם זאת, בהמשך כתב  
25 התשובה מטעמה, ביחס לטענת המערערת - כי ועדת הערר חרגה מסמכותה, כאמור לעיל, טענה  
26 המשיבה כי ההחלטה לקבוע מחזור בסיס חלופי, מהווה פרקטיקה מקובלת במקרה של מחזור  
27 בסיס חריג, ומתיישבת עם דרישת הקשר הסיבתי.  
28
- 29 תשובת המערערת לערעור שכנגד
- 30 **14.** במסגרת תשובתה של המערערת לערעור שכנגד, נטען, כי על בית המשפט לבחון את טענות  
31 הצדדים בראי חוק הקורונה, להגשים את מטרתו, ולתת מענקי קורונה לעסקים לשם  
32 הישרדותם - בגין הפגיעה האנושה בהם בתקופת התפרצות הנגיף.  
33 **15.** בהמשך תשובתה לערעור שכנגד, חזרה המערערת על הרציונל שבבסיס הכרעת ועדת הערר  
34 לעניין הקשר הסיבתי והבהירה, מדוע התקבלו טענותיה ונדחו טענות המשיבה (שהיא גם  
35 המערערת שכנגד). עוד טענה המערערת בתשובתה, כי נתוני מצבת העובדים שלה בתקופה





## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-06-63056 מטרות שיווק גיוס וקד"מ בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 שלאחר תום הקורונה, הוצגו לראשונה במסגרת הערעור שכנגד, ומדובר במצבת עובדים נמוכה  
2 יותר ביחס לתקופות שלפני הקורונה. כמו כן, טענה המערערת, כי מובחנות תקופת האומיקרון  
3 מתקופת הקורונה, הוכחה בכך שהכנסותיה במחצית השניה של שנת 2021- עלו באופן  
4 משמעותי ביחס לתקופת הקורונה, ונבלמו בתקופת האומיקרון. עוד ציינה, כי פסקי הדין  
5 בנושא הקשר הסיבתי, אליהם הפנתה המשיבה (המערערת שכנגד) אינם רלוונטיים למקרה דנן.  
6  
7 **16.** לעניין התחשיב החלופי, הבהירה המערערת כי המשיבה (המערערת שכנגד), לא טענה לשינוי  
8 מחזור הבסיס ביחס לבקשות למענקי קורונה שהוגשו על ידי המערערת, דבר המעיד על נכונותו  
9 של מחזור הבסיס גם בענייננו.

### טענות הצדדים בדיון בבית המשפט

10  
11  
12 **17.** בדיון שהתנהל ביום 11.3.25, התמקדו טענות הצדדים גם בסוגיית זכות הטיעון של המערערת.  
13 לשאלת בית המשפט בדבר זכות הטיעון, השיבה המערערת כי ניתנה לה זכות טיעון בפני הוועדה  
14 - אך לא באופן מלא (פרוטוקול הדיון 11.3.25, עמ' 2, ש' 8). המערערת הבהירה, כי טענתה  
15 לפגיעה בזכות הטיעון מתייחסת לשינוי מחזור הבסיס, וקביעת הוועדה כי מדובר במחזור חריג  
16 (פרוטוקול הדיון מיום 11.3.25, עמ' 4, ש' 18-19).

17  
18 **18.** מנגד, טענה המשיבה במסגרת הדיון, כי לא נפגעה זכות הטיעון של המערערת בפני הוועדה, שכן  
19 בעת הדיון בפני וועדת הערר, ידעה המערערת כי נערכות השוואות חלופיות לתקופת הבסיס  
20 ואף היתה מודעת לכך כי בפסיקה נערכים ממוצעים חלופיים במקרים דומים לענייננו. עוד,  
21 ציינה המשיבה בדיון, כי עריכת הדיון בפני הוועדה, נעשתה לפני משורת הדין, בהיעדר חובה  
22 בחוק לקיים דיון בערר, ואף ציינה כי בדיון בפני הוועדה ניתנה למערערת אפשרות להגיב  
23 לעמדת המשיבה. בנוסף, הבהירה המשיבה, כי טענת היעדר קשר סיבתי, לא עלתה בפעם  
24 הראשונה בדיון בפני הוועדה, ולכן לא נפגעה זכות הטיעון של המערערת (פרוטוקול הדיון מיום  
25 11.3.25, עמ' 3, ש' 14-24).

26  
27



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-06-63056 מטרות שיווק גיוס וקד"מ בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

### גדר המחלוקת

- 1  
2 19. עיון בטענות הצדדים מלמד, כי המחלוקת בין הצדדים ניטשה בעניינים הבאים:  
3 א. שאלת הקשר הסיבתי בין ירידת הכנסות המערערת בתקופת הזכאות לבין פריצת זן  
4 האומיקרון.  
5 ב. סמכותה של וועדת הערר להעלות טענות מיוזמתה, והקשר לזכות הטיעון של המערערת.  
6 ג. שאלת חריגות מחזור הפעילות בתקופת הבסיס - והאם חריגות זו (במידה וקיימת) יכולה  
7 לשמש עילה לסטייה מהנוסחה הקבועה בחוק האומיקרון, לצורך חישוב המענק.  
8

### דין והכרעה

#### הקשר הסיבתי

- 10  
11 20. בפתח הדברים, אתייחס בקצרה לסוגיית 'הקשר הסיבתי'. כאמור, קבעה ועדת הערר קיומו של  
12 קשר סיבתי, בין הירידה בהכנסות המערערת בתקופת הזכאות, לבין התפרצות זן האומיקרון,  
13 זאת בהסתמך על ירידת נוסעים בנתב"ג בשל ההגבלות בתקופת האומיקרון וכן, על בסיס  
14 הגבלות על התקהלות במקומות ציבוריים בתקופה זו.  
15  
16 21. בבר"מ 7502/22 רשות המיסים נ' בוריס פודולסקי, פס' 22 (לא פורסם, ניתן ביום 22.1.23),  
17 קבע בית המשפט העליון (כב' השופטת דפנה ברק-ארז), כי ככל שלטענת רשות המיסים נותק  
18 הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העוסק, לבין השלכותיו של נגיף הקורונה -  
19 על רשות המיסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה היתה  
20 הגורם הדומיננטי לשינוי. כלומר, נקבע להלכה, כי נטל ההוכחה בשלילת היות הנגיף הגורם  
21 הדומיננטי לשינוי במחזור ההכנסות של העוסק – רובץ לפתחה של המשיבה. מכך אף נובע, כי  
22 אין הכרח כי הנגיף יהיה הגורם הבלעדי לשינוי במחזור ההכנסות של העוסק, על מנת שיתקיים  
23 קשר סיבתי, בינו לבין הירידה במחזור ההכנסות.  
24  
25 22. על פניו, ומבלי לטעת מסמרות בשאלת הקשר הסיבתי, נראה כי החלת רציונל פסיקת בית  
26 המשפט העליון גם על זן האומיקרון, מובילה למסקנה כי הכרעת הוועדה בעינה עומדת. זאת,  
27 בהיעדר ראיות מצד המשיבה, השוללות את הטעמים שבעטיים קבעה ועדת הערר קיומו של  
28 קשר סיבתי. קביעת בית המשפט העליון, בה לא נדרש שהקשר הסיבתי יהיה בלעדי (אלא  
29 דומיננטי), מהווה חיזוק להחלטת הוועדה. אף היות עיקר פעילות המערערת בשדה התעופה,  
30 מעניקה בסיס להחלטה הוועדה בעניין הקשר הסיבתי (פרוטוקול הדיון בפניי וועדת הערר,  
31 מיום 4.4.24, עמ' 3, שי 26-28).  
32  
33



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-06-63056 מטרות שיווק גיוס וקד"מ בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

- 1 סמכות הוועדה להעלות טענות וזכות הטיעון של המערערת
- 2 23. על אף חשיבות סוגיית הקשר הסיבתי בתיק זה, מצאתי לנכון, בשלב זה, לדון בסוגיה מקדימה
- 3 לו והיא - סמכותה של וועדת הערר להעלות את הטענה כי מחזור הבסיס הינו חריג ולעריכת
- 4 התחשיב החלופי - בהיבט זכות הטיעון של המערערת. שכן, לדידה של המערערת, טענות
- 5 בעניינים אלה לא הועלו במסגרת כתבי טענות של הצדדים אשר הוגשו לוועדה, ועל כן, לא ניתנה
- 6 למערערת הזדמנות נאותה ושלמה, להגיב עליהם. בכך, לדידה של המערערת, נפגעה זכות
- 7 הטיעון שלה.
- 8
- 9 24. מן המפורסמות, כי המשפט הישראלי נוהג בהתאם לשיטה האדוורסרית, לפיה אין בית המשפט
- 10 נוטל חלק אקטיבי בניהול ההליך, לרבות אי נטילת חלק בטיעוני בעלי הדין, בבחינת "יקומו נא
- 11 הנערים וישחקו לפנינו". זאת להוציא מקרים חריגים בהם קיים אינטרס ציבורי מובהק
- 12 לסטייה מכללי השיטה האדוורסרית, וכאשר דרישות הצדק מחייבות זאת, כדוגמת סוגיה
- 13 ש"חותם הציבור מוטבע בה", אי חוקיות ופערי כוחות מובהקים בין הצדדים. [רע"א 2401/21
- 14 גאעוני נ' נחלת שמעון בע"מ, פס" 10-13, (1.3.22) (להלן: "עניין ג'אעוני"). אף במצב שבו בית
- 15 המשפט מעלה טענה משפטית טהורה, נקבע להלכה - כי עליו לוודא שזכויותיהם של בעלי הדין
- 16 לא יקופחו, כפי שהובהר בעניין ג'אעוני (פסקה 13), לעיל:
- 17 "[...] הדבר נדרש, הן מטעמי הגינות כלפי בעלי-הדין, אשר גורל זכויותיהם
- 18 מונח על הכף, הן מטעמים של צניעות שיפוטית, שמא ימצאו בפי בעלי-הדין
- 19 טענות-נגד, שיהיה בהן כדי לשכנע את בית המשפט כי אין ממש בטענה
- 20 המשפטית. [...] סמכותו להעלות טענות משפטיות מיוזמתו, שמורה אפוא
- 21 למקרים חריגים בלבד, ועליו להקדים וליתן לבעלי הדין הזדמנות לטעון
- 22 לגביהן." (ההדגשה לא במקור - א' צ')
- 23
- 24 25. לצד הגישה האדוורסרית הנוהגת במשפט הישראלי, הסמיך המחוקק את ועדת הערר הדנה
- 25 בענייני מס, להכריע תוך חריגה מכתבי הטענות של הצדדים להליך, מטעמי צדק. ועדת הערר,
- 26 מהווה בית דין לעניינים מינהליים (כך בהתאם לסעיף 31 לתוספת לחוק בתי דין מינהליים,
- 27 תשנ"ב - 1992), ומחזיקה בסמכויות של בית דין לעניינים מינהליים, בנוגע לדיון ולעיון בערר.
- 28
- 29 26. כאן המקום לציין, כי סעיף 21(ב) לחוק התוכנית לסיוע כלכלי, מסמיך את ועדת הערר לאשר
- 30 את ההחלטה שעליה עוררים, לבטלה ולקבל החלטה אחרת במקומה או להחזיר את העניין עם
- 31 הוראות למנהל. סמכויות נוספות של הוועדה מוגדרות בתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף
- 32 הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמנהל בוועדת הערר), תשפ"א - 2020 (להלן:
- 33 תקנות הסיוע הכלכלי). ועוד, בהתאם לתקנה 9 לתקנות הסיוע הכלכלי, רשאית ועדת הערר
- 34 לדון ולהחליט על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב בלבד, אם מצאה שאין בכך לפגוע בעשיית
- 35 צדק בעניינם של הצדדים.



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-06-63056 מטרות שיווק גיוס וקד"מ בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

- 1 27. בעניין וועדת הערר הדנה בענייני מס, התייחסה הפסיקה לחריגה מכתבי הטענות של הצדדים,  
2 לא רק בהקשר של טענות שהועלו ביוזמת הוועדה, אלא גם בהקשר של העלאת טענות חדשות  
3 מטעם הצדדים, שלא נטענו בשלבים מוקדמים יותר. כך, ברע"א 7034/19 פלוני ואח' נ' פקיד  
4 שומה ירושלים (לא פורסם, ניתן ביום 31.12.19), קבע בית המשפט העליון (מפי כבי השופט  
5 עופר גרוסקופף), כי הצדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני בית המשפט המחוזי טענות  
6 חדשות אשר לא נטענו בשלבים מוקדמים יותר, לשם בירור מס אמת (להלן: "עניין פלוני"),  
7 ובעניין מגדלי ברקת, מצא בית המשפט המחוזי (כבי השופט אבי גורמן) להחיל פסיקה זו, גם  
8 על וועדת הערר (עניין ברקת, פס' 57).  
9
- 10 28. ענינו הרואות, כי בבסיס סמכותה של וועדת הערר, רשאית הוועדה לדון בטענות שהן מעבר  
11 לטענות שהועלו בכתבי הטענות של הצדדים, בה נמצאת התכלית הציבורית של בירור מס אמת.  
12 למען מטרה זו, הן הוועדה והן הצדדים, רשאים להעלות טענות חדשות שלא נטענו בשלבים  
13 מוקדמים. תכלית זו, נובעת גם מכללי המשפט המינהלי, לפיהם נכון ליתן לאזרח הזדמנות  
14 לטעון את טענותיו אל מול הרשות. שהרי מבלי שישמעו כל הטענות הרלוונטיות, לא ניתן לערוך  
15 בירור מס אמת.  
16
- 17 29. זכות הטיעון, לצד הזכות למשוא פנים, מהווה חלק מכללי הצדק הטבעי. יובהר, כי כללי הצדק  
18 הטבעי, הם כללים בסיסיים של "הגינות פרוצדורלית" (ראו: יצחק זמיר, "שיקול הצדק  
19 בהחלטות מנהליות", משפט וממשל ז' (תשס"ה), 623 בעמ' 643). החובה לקיים הגינות בהליך  
20 המשפטי, תורגמה באופן מסורתי לשתי דרישות עיקריות של כללי הצדק הטבעי.  
21 האחת - החובה להעניק את זכות הטיעון [אריאל בנדור, "המשפט המינהלי כתורת מינהל",  
22 משפט וממשל א (תשנ"ב) 145, 153 - שם מתייחס המחבר אל כללי הצדק הטבעי כחלק  
23 מ"זכויות היסוד"; בג"ץ 3718/04 עיריית חולון נ' משרד הפנים ואח' (לא פורסם) - שם חזר  
24 בית המשפט על מושכלות היסוד באומרו כי "זכות השימוע הנה אחד מכללי הצדק הטבעי  
25 וחשיבותה היא דבר ידוע וברור במסגרת המשפט המינהלי מימים ימימה"; ראו גם בג"ץ  
26 7805/00 אלוני נ' מבקרת עיריית ירושלים, פ"ד נז(4) 577 (להלן: "עניין אלוני"). מהותה  
27 של זכות הטיעון באה לידי ביטוי במתן האפשרות לטעון בפני הרשות וניתנת למי שעשוי  
28 להיפגע מהחלטה.  
29 השניה - איסור משוא פנים (בג"ץ 405/74 ברעד נ' מדר, פ"ד כ"ט(1) 54). איסור זה של משוא  
30 פנים - פירוש, איסור שהרשות המחליטה תהיה בעלת 'דעה קדומה' או 'נטייה מוקדמת' לגבי  
31 ההחלטה או האדם שלגביו היא מחליטה. תוקפם המחייב של כללי הצדק הטבעי, המהווים  
32 כללים שהתפתחו בפסיקת בתי המשפט כמחייבים במשפט המנהלי - אינו מכוח מעשה חקיקה  
33 של הריבון. כללים אלה נקבעו בפסיקה האנגלית ויובאו לדין הפנימי בישראל. יחד עם זאת,  
34 ניתן למצוא חקיקה המאמצת רעיונות של זכות הטיעון וכן את האיסור על משוא פנים (שי





## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-06-63056 מטרות שיווק גיוס וקד"מ בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

- 1 שטרית, "היחס בין כללי הצדק הטבעי והוראות דיוניות מן החקיקה" הפרקליט לא (תשל"ז-  
2 תשל"ח) 42.
- 3
- 4 30. לכללי הצדק הטבעי - קיום עצמאי. קרי, תוקפם המחייב קיים באורח בלתי תלוי במידת  
5 האימוץ שלהם במעשה החקיקה. קיומו של צדק טבעי בהליך השיפוטי, מחייב קיומן של שתי  
6 דרישות בסיסיות אלה שתמציתן - מתן האפשרות לכל צד להשמיע את טיעונו והעדר משוא  
7 פנים ליושב בדיון. בכך, מייבאים כללי הצדק הטבעי, אל תוך ההליך המנהלי, את הדרישה  
8 המינימלית לצדק פרוצדורלי. צדק פרוצדורלי זה, התפתח בהליך השיפוטי להלכות נוספות  
9 אשר נכללות במונח "צדק טבעי" (ענת שקולניקוב, מהו עיוות דין? **עלי משפט** ב' תשס"ב, 65  
10 בעמ' 82). בין יתר הזכויות הנגזרות מכללי הצדק הטבעי, ניתן לציין את הזכויות הבאות: זכות  
11 הנוכחות; זכות התגובה; הזכות לעיון ולהעתקה; הזכות לחקור את עדיו של הצד שכנגד;  
12 הזכות להביא ראיות לסתור; איסור ניגוד עניינים ליושב בדיון וכיו"ב. זכויות נגזרות אלה, נועדו  
13 בין היתר, לאפשר את קיומן האפקטיבי של הזכויות הבסיסיות. זכות הטיעון ואיסור משוא  
14 פנים, הן אפוא זכויות כה בסיסיות, עד כי ניתן להם ביטוי ואף אימוץ במסגרת המשפט הפרטי  
15 ובמשפט העבודה (ע"ע 1027/01 גוטרמן נ' המכללה האקדמית עמק יזרעאל, פד"ע לח 448).
- 16
- 17 31. מבחינה היסטורית, נועדו כללי הצדק הטבעי בראשית דרכם, ליצור מכניזם משפטי של צדק  
18 כאינטרס ציבורי, הן מצד השופט - שלא יהא נגוע במשוא פנים, והן מצד הנאשם - כדי לאפשר  
19 לו להתגונן למול האישומים נגדו. מבחינה זו, נועדו כללי הצדק הטבעי לתת מענה לדרישת  
20 הצדק בהליך השיפוטי שבין המדינה לפרט. עם הזמן, הורחבה תחולתם של כללי הצדק הטבעי  
21 לא רק להליכים השיפויים שבין המדינה לפרט, אלא גם למעגל הקרוב אליהם. קרי, כל אימת  
22 שמתקיימת התדיינות שהחלטה בה היא מעין שיפוטית, בין הרשות לפרט.
- 23
- 24 32. עם זאת, בשלב יחסית מוקדם של התפתחות הפסיקה (בג"ץ 3/58 ברמן נ' שר הפנים, פ"ד יב,  
25 1493) (להלן: "עניין ברמן"), נקבע כי תחולת כללי הצדק הטבעי אינה תלויה עוד בסיווגו של  
26 ההליך כמעין-שיפוטי, תוך קביעת "מבחן הפגיעה הפוטנציאלית". על כן, לא נדרשת פגיעה  
27 בזכות, אלא די בפגיעה פוטנציאלית. וכך נקבע **בעניין ברמן** הנ"ל, כי "לא יורשה גוף  
28 אדמיניסטרטיבי, ואפילו אדמיניסטרטיבי טהור (היינו, לא הליך מעין-שיפוטי) לפגוע באזרח  
29 פגיעת גוף, רכוש, מקצוע, מעמד וכיו"ב, אלא אם כן ניתנה לנפגע הזדמנות הוגנת להשמעת  
30 הגנתו בפני הפגיעה העתידה."
- 31
- 32 33. לאורך הפסיקה קיימת התייחסות למכלול רחב של מצבים בהם עשוי להיפגע **אינטרס** של  
33 הפרט. השימוש בביטוי "אינטרס" ולא "זכות" לא נעשה כלאחר יד, ויש בו כדי ללמד על  
34 הרחבתם של כללי הצדק הטבעי במשפט המינהלי. לאמור - די להצביע על "אינטרס" של הפרט  
35 העשוי להיפגע ואין צורך להראות קיומה של "זכות" קנויה העשויה להיפגע, כדי להחיל את



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-06-63056 מטרות שיווק גיוס וקד"מ בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 זכות הטיעון במשפט המינהלי על הרשות (ראו: אורן גזל-אייל ואמנון רייכמן, "אינטרסים  
2 ציבוריים כזכויות חוקתיות?", **משפטים** מא(1) 97). לפיכך, קיימת חשיבות לסיווגו של ההליך.  
3 שכן, בהליך השיפוטי, קיימת פרוצדורה המסדירה עלי חוק או תקנות - את ההגינות  
4 הפרוצדוראלית. לעומת זאת, מקום שההליך הוא מעין שיפוטי והוא צפוי לפגוע פגיעה  
5 משמעותית בפרט, הרי שההקפדה על שמירת כללי הצדק הטבעי תהיה הדוקה יותר, כפי שנקבע  
6 **בעניין אלוני דלעיל**.

7  
8 **34.** יוצא אפוא, שהפסיקה הרחיבה את תחולת כללי הצדק הטבעי, בקובעה כי תחולתם אינה  
9 מותנית בסיווגו של ההליך כשיפוטי או מעין שיפוטי. כך הורחבה תחולתם של הכללים גם על  
10 הליכים מעין שיפויטיים, בהם אכיפת כללי הצדק הטבעי תהיה הדוקה יותר.

11  
12 **35.** באשר לזכות הטיעון, נפסק, כי היקפה של זכות הטיעון נגזרת ממהות הסמכות המופעלת,  
13 מאופייה של הרשות המינהלית המפעילה את הסמכות ומנסיבות המקרה הנדון. כפי שנקבע  
14 **בעניין אלוני דלעיל**, מקום שהגורם המינהלי מפעיל הסמכות, הינו בעל אופי מעין-שיפוטי, יש  
15 להקפיד בקיום דווקני של זכות הטיעון, מאחר שחומרת הפגיעה באזרח משפיעה על היקף זכותו  
16 להציג את עמדתו. ככל שהפגיעה הצפויה בו חמורה יותר, כן רחבה זכותו לטעון, ולהיפך.

17  
18 **36.** באשר לוועדת ערר בתחום המסים, נפסק, כי על הוועדה לאפשר זכות טיעון לצדדים. כך עולה  
19 מעמ"נ 21-11-48298 **מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המיסים**, פס' 48 (לא פורסם),  
20 ניתן ביום 12.6.22):

21 "הלכה היא כי רשות שלטונית אשר הוקנו לה בחוק סמכויות מסוימות,  
22 חייבת לפעול על פי אותן סמכויות תוך הקפדה על כללי המשפט המנהלי  
23 – ובראשם, שקיפות, הגינות ומתן זכות טיעון לצדדים הנוגעים בדבר."

24  
25 כך אף עולה מפסיקת בית המשפט בעמ"נ 22-01-33553 ווטרמטיק אינטרנשיונל בע"מ נ' רשות  
26 המיסים, פס' 45 (לא פורסם, ניתן ביום 16.10.22):

27 "לוועדת הערר הוקנו סמכויות על פי חוק הסיוע הכלכלי ועל פי תקנות  
28 הסיוע הכלכלי סדרי דין. בהפעלתן, מחויבת ועדת הערר בכל אותן  
29 נורמות מתחום המשפט המינהלי."

30  
31 מן הכלל אל הפרט

32 **37.** כמפורט לעיל, על פי הדין והפסיקה, לוועדת הערר סמכות להעלות טענות מיוזמתה, החורגות  
33 מכתבי הטענות של הצדדים, ובמסגרת זו, עליה לאפשר מתן זכות טיעון הוגנת לצדדים.  
34



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-06-63056 מטרות שיווק גיוס וקד"מ בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

- 1 38. מצאתי כי במקרה דנן, וועדת הערר לא אפשרה למערערת זכות טיעון הולמת ומלאה, ביחס  
2 לטענות שהעלתה הוועדה מיוזמתה, כמפורט להלן.  
3
- 4 39. בענייננו נימקה וועדת הערר העלאת טענות ביוזמתה - בדבר חריגות מחזור הבסיס ובדבר  
5 התחשיב החלופי, בהיותה גורם ציבורי, שתפקידו לוודא כי המענקים משולמים רק למי שזכאי  
6 להם. כתימוכין לטענתה זו, הפנתה ועדת הערר לפסק הדין בעניין **מגדלי ברקת**, בו נטען כי  
7 המשיבה הרחיבה חזית (הנבדל מהמקרה שלפניי, שבו הוועדה היא זו שהרחיבה חזית).  
8
- 9 40. עיון בעניין **ברקת** מלמד, כי באשר לטענת הרחבת חזית וסוגית זכות הטיעון, עניין **מגדלי ברקת**  
10 נבדל מענייננו - בשני פרמטרים נוספים. ראשית, ההקשר אשר נבחן בעניין מגדלי ברקת אינו  
11 ההקשר הנדון במקרה שלפניי; שנית ועיקר, להבדיל מעניין ברקת, שם לקתה המשיבה  
12 בהתנהגותה ברמה מסוימת, הרי שבענייננו משקל הליקוי בהתנהלות הוועדה הוא מכריע.  
13 אסביר את דבריי.  
14
- 15 41. בעניין **מגדלי ברקת** - בו נדונה זכאות למענק לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי, דחה בית המשפט  
16 המחוזי את הטענה, כי טענות שהועלו בשלב מאוחר יותר על ידי המשיבה הינן בגדר הרחבת  
17 חזית, מחמת שמצא כי הרחבת החזית הנטענת היא למעשה פירוט נוסף לטענות שנטענו זה  
18 מכבר (ראו פס' 59-60 בעניין ברקת). לא כך בענייננו. במקרה דנן, אין מדובר בהיעדר פירוט, כי  
19 אם בטענות חדשות שהועלו על ידי וועדת הערר בדיון שנערך בפניה, ולא נטענו לפני כן בכתבי  
20 הטענות של הצדדים, אשר הוגשו לוועדת הערר ותחמו את המסגרת הדיונית בין הצדדים. כך  
21 כתבה וועדת הערר בהחלטתה באופן מפורש, ואף מצאה לנכון להסביר את יוזמתה לסטייה  
22 מהתחשיב המקובל.  
23
- 24 42. זאת אף זאת, בענייננו, הטענות שהועלו ביוזמת וועדת הערר בדבר חריגות מחזור הבסיס ובדבר  
25 התחשיב החלופי - אינן טענות שוליות, אלא מצויות בלב לבו של ההליך, ולהן השפעה מכרעת  
26 על סכום המענק שקיבלה המערערת. זאת להבדיל מעניין מגדלי ברקת, שם אמנם מתח בית  
27 המשפט ביקורת על התנהלות המשיבה, ואף קבע כי היא פירטה את טענותיה בשלב מאוחר, אך  
28 בסופו של יום, נמצא כי אין בליקויים שבהתנהלות הוועדה, כדי להקים טענת הרחבת חזית  
29 בעלת משקל מכריע (ראו עניין ברקת, בסיפא לפס' 60).  
30
- 31 43. לגופו של עניין, במקרה דנן, כבר בדיון שהתנהל לפני וועדת הערר, טענה המערערת כי מדובר  
32 בהרחבת חזית וכי לא ניתנה לה הזדמנות נאותה לטעון כנגד התחשיב החלופי, וזאת בתגובה  
33 לאמירת יו"ר הוועדה, כי מחזור הבסיס הוא חריג ואינו משקף (פרוטוקול הדיון בפני וועדת  
34 הערר מיום 4.4.24, עמ' 7, ש' 8-17).



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 63056-06-24 מטרות שיווק גיוס וקד"מ בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

- 1 44. עוד יש לציין, כי לאחר קיום הדיון בוועדה, ולפני שניתנה החלטת הוועדה בערר, נתבקשה  
2 המערערת להגיש לוועדה את דו"ח הרבעון האחרון לשנת 2018 (החלטת הוועדה מיום 18.4.24).  
3 בצמוד לדו"ח שהגישה המערערת, צורף מסמך, בו טענה המערערת בקצרה, כי על פי הדוח  
4 שהוגש, מחזור תקופת הבסיס אינו חריג.  
5  
6 45. כאמור, בדיון בבית המשפט טענה המשיבה, כי על פי חוק, הוועדה אינה מחויבת בקיום דיון  
7 בערר (פרוטוקול הדיון מיום 11.3.25, עמ' 3, ש' 19). עוד טענה המשיבה בתשובתה לערעור, כי  
8 עצם העובדה לפיה אפשרה הוועדה למערערת להגיש את הדו"ח, לרבות טענת אי חריגות תקופת  
9 הבסיס - יצאה הוועדה ידי חובתה, בהיבט מתן זכות הטיעון למערערת.  
10  
11 46. אשר לעריכת הדיון לפני הוועדה, (שלטענת המשיבה, הינו בבחינת מהלך 'לפנים משורת הדין'),  
12 אין חולק כי לוועדה סמכות לדון בערר גם ללא דיון. עם זאת, משניתנה הזכות לדיון במעמד  
13 הצדדים, נמצאה זכות הטיעון בעניין זה - חסרה. עיון במסמכים שהוגשו על ידי המערערת -  
14 הדוח והמסמך המצורף - מעלה, כי המערערת קיבלה זכות לטעון לפני הוועדה בעניין חריגות  
15 מחזור הבסיס והתחשיב החלופי, ברמה מסוימת, ואולם לא ניתן לומר כי זכות זו ניתנה לה  
16 באופן מלא. המסמך אשר צורף לדו"ח, כולל שורה אחת קצרה בה נכתב כי מחזור הבסיס אינו  
17 חריג, ללא כל פירוט, ולא בכדי. יוצא אפוא, כי הוועדה לא אפשרה למערערת באופן מפורש  
18 לטעון בכתב כנגד חריגות מחזור הבסיס והתחשיב החלופי, וזאת על אף שכבר בדיון בפני  
19 הוועדה, טענה המערערת להרחבת חזית על ידי הוועדה.  
20  
21 47. יתרה מכך, בהחלטתה ציינה ועדת הערר, כי תפקידה הוא בירור מס אמת. ואולם לאחר  
22 שהעלתה טענות חדשות מיוזמתה, לא נתנה זכות תגובה מלאה לצדדים לגבי טענות אלה.  
23  
24 48. בהתאם לכללי המשפט המינהלי ולדין הנוהג ביחס לוועדה, כמפורט לעיל, היה על ועדת הערר  
25 לאפשר את זכות הטיעון במלואה, גם לאחר העלאת הטענות בדבר חריגות מחזור הבסיס ובדבר  
26 התחשיב החלופי, ואולם היא לא עשתה כן. ויובהר, כי גם בכתב התשובה ובערעור שכנגד מטעם  
27 המשיבה, עלו השגות בנוגע לתחשיב החלופי, אשר לא הובאו קודם לכן בצורה הולמת ומלאה,  
28 בפני הוועדה. מכאן, שהחלטת הוועדה ניתנה על בסיס חסר.  
29  
30 49. על מנת להגיע להחלטה נכונה ומושכלת, קרי, לוודא קביעת מס אמת - על ועדת הערר, שהינה  
31 גורם מקצועי, להביא בחשבון את מכלול השיקולים וטענות הצדדים. עסקינן בוועדה מקצועית,  
32 שעל פי חוק רשאית לקבל "החלטה אחרת" (סעיף 21(ב) לחוק התוכנית לסיוע כלכלי), ולשם כך  
33 עליה לאפשר לצדדים למצות את טענותיהם במסגרת ההליך המתנהל בפניה. בהינתן שזכות  
34 הטיעון היא ממושכלות היסוד של המשפט המינהלי, על הוועדה לשמוע את טענות המערערת  
35 במלואה, כמו גם את טענות המשיבה, ביחס לטענות שהועלו ביוזמת הוועדה.





## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 24-06-63056 מטרות שיווק גיוס וקד"מ בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 50. לאור האמור לעיל, מצאתי כי המערערת לא מיצתה טענותיה בפני וועדת הערר בסוגיות חריגות  
2 מחזור הבסיס והתחשיב החלופי - שהועלו לראשונה על ידי הוועדה וביוזמתה, מחמת שלא  
3 ניתנה לה זכות טיעון מלאה.

4

5

6

### סוף דבר:

7 51. אשר על כן, אני מורה להשיב את הדיון לפני ועדת הערר אשר תאפשר למערערת להשלים את  
8 מלוא טיעוניה בעניין חריגות המחזור. במסגרת זו, תידרש ועדת הערר לטענות המערערת  
9 במלואן, כמו גם לטענות המשיבה הנובעות מעניין זה, גם אם תהיה לכך השלכה על קיומו של  
10 הקשר סיבתי. אני מורה אפוא על החזרת הדיון בעניינים אלה לוועדת הערר, על מנת שתדון  
11 בטענות הצדדים בנפש חפצה, ותשקול את כל השיקולים הרלוונטיים.

12

13 52. אדגיש שנית, כי אני ער לכך שבמסגרת הדיון בוועדה, יכולה להיבחן שנית, גם שאלת קיומו של  
14 הקשר הסיבתי. לפיכך, כאמור, איני קובע מסמרות בעניין זה.

15

16 53. בנסיבות הללו, בהן הורתי לקיים דיון בו תינתן זכות טיעון מלאה ושלמה - לשני הצדדים בנוגע  
17 לטענות אשר הועלו על ידי הוועדה באשר לחריגות המחזור - אינני פוסק הוצאות.

18

19

20

ניתן היום, י"ז אדר תשפ"ה, 17 מרץ 2025, בהעדר הצדדים.



  
אילן צור, שופט

23

24

25