



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-07-17079 פחמאווי נ' מנהל מע"מ חדרה

תיק חיזוני: מספר תיק חיזוני

1

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המבקש: אוסאמא פחמאווי

נגד

המשיב: מנהל מע"מ חדרה

2

### החלטה

3

4 1. המבקש, המערער בערעור שבכותרת, מר אוסאמא פחמאווי (להלן – **המבקש**), הגיש  
5 "בקשה למחיקה/דחייה על הסף של חלק מהשומה מחמת התיישנות ו/או העדר סמכות  
6 מטעם המשיב" (להלן – **הבקשה**).

7

8

### טענות המבקש:

9

10 2. המשיב הוציא ביום 17.6.2015 שומת תשומות, במסגרתה לא התיר למבקש את ניכוי של  
11 מס התשומות בגין 8 חשבוניות של חברה בשם שרונית ושל חסן טארק. על פי הנטען בכתב  
12 התשובה מטעם המשיב שומת התשומות נשלחה אל המבקש ביום 17.6.15 ומאחר ולא  
13 הגיעה ליעדה שלח המשיב את השומה למייצגו ביום 29.7.16.

14

15 3. טענת ההתיישנות או העדר הסמכות נשוא הבקשה מתמקדת בחמש מבין 8 החשבוניות  
16 נשוא הערעור, אשר הוצאו בתאריכים 30.1.10 (שתי חשבוניות), 30.5.10, 30.6.10 ו-30.7.10  
17 (להלן – **החשבוניות נשוא הבקשה**).

18

19 המבקש מבסס טענותיו בבקשה על הוראת סעיף 79(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976  
20 (להלן – **חוק מע"מ**), שכותרתה "תיקון שומה וקביעת מס", ולפיה הוסמך מנהל מע"מ  
21 לתקן שומה או קביעת מס תוך 5 שנים מיום שנעשו, בין בעצמו ובין לבקשת הנישום, אם  
22 מצא שאינן נכונות.

23



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-07-17079 פחמאווי נ' מנהל מע"מ חדרה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

4. בהתאם לכך, ובהתבסס על הלכת סמי (ע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים נ' משה סמי ואח') (להלן – הלכת סמי), מאחר והשומה נשלחה אל מייצגו של המבקש רק ביום 29.7.2016, ומאחר ו"למיטב ידיעתו" של המבקש החשבוניות נשוא הבקשה דווחו במסגרת המועד החוקי – הרי ששומת התשומות שהוצאה לו ביחס לחשבוניות הנ"ל - הוצאה לאחר חלוף המועד הקבוע בדין.
5. טענת ההתיישנות הועלתה בהזדמנות הראשונה שהתאפשר למבקש – קרי: בישיבת קדם המשפט הראשונה שהתקיימה בערעור דנן ביום 2.11.16, ואין לזקוף לחובת המבקש את אי העלאת הטענה במסגרת הדיון השומתי או בהודעת הערעור, מקום בו עסקינן בחיוב במס תשומות אשר עשוי להביא לקיפוחו ולפגיעה בקניינו ובאינטרס הציבורי בהפעלת סמכויות המשיב "בצורה הגונה".

### תגובת המשיב:

6. טענת ההתיישנות לא הועלתה בהזדמנות הראשונה. המבקש לא טען להתיישנות בשלב ההשגה ואף לא בהודעת הערעור הפורמאלית שהוגשה מטעמו, אלא העלה אותה לראשונה רק במהלך ישיבת קדם המשפט מיום 2.11.16.
- יש לנקוט זהירות רבה ביחס לבקשה למחיקת חלק מהשומה ויש להורות על מחיקה רק לאחר שברור כי אין למשיב "עילת תביעה" וכי זו התיישנה לחלוטין.
7. טענות המבקש במסגרת הבקשה נטענו באופן כללי וסתמי ובלא שצורפו לבקשה מסמכים כלשהם. יש לקיים בירור עובדתי באשר לטענות המבקש ועל כן יש לעשות זאת במסגרת הדיון בערעור גופו.
- על פי המסמכים שצורפו כנספחים לכתב התשובה עולה בבירור כי המשיב שלח למבקש את השומה בדואר רשום אך דבר הדואר לא נדרש על ידי המבקש. המבקש אף ביסס בקשתו על הטענה לפי "מיטב זיכרונו וידיעתו" כי החשבוניות נשוא הבקשה דווחו במסגרת הדוחות התקופתיים במועד החוקי. על כן, ומשלא צורפו מסמכים לאימות טענת המבקש לא הורם הנטל המוטל על כתפי המבקש ויש לדחות הבקשה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-07-17079 פחמאווי נ' מנהל מע"מ חדרה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

### דיון והכרעה:

- 1  
2  
3 ראשית, אציין כי לצורך העניין נשוא הבקשה אין רלבנטיות להוראת סעיף 79(א) לחוק  
4 מע"מ, עליה נסמך המבקש בבקשתו. סעיף זה דן בסמכות מנהל מע"מ לתקן שומות או  
5 לתקן קביעות מס. הערעור שבפני אינו עוסק בהחלטה כלשהי לתקן שומה או קביעת מס.  
6  
7 הסעיף הרלבנטי התוחם את המועד להפעלת סמכות המשיב להוציא שומות לפי מיטב  
8 השפיטה הוא סעיף 77 לחוק מע"מ, הקובע:  
9  
10 (א) הגיש חייב במס דו"ח תקופתי ולדעת המנהל הדו"ח אינו מלא או איננו נכון או  
11 שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבונות כפי שנקבע, רשאי המנהל לשום לפי  
12 מיטב שפיטתו את המס הגיע או את מס התשומות של החייב המס (להלן –  
13 שומה).  
14 (ב) השומה תהיה בתוך חמש שנים לאחר הגשת הדו"ח, ואם הורשע החייב במס, או  
15 כופרה עבירתו, בשל מסירת ידיעות כוזבות בדו"ח האמור או בשל מעשה אחר  
16 שיש בו כוונה להתחמק מתשלום מס המגיע לתקופת הדו"ח האמור – תוך עשר  
17 שנים לאחר הגשת הדו"ח.  
18 (ג) הודעת השומה תפרט את נימוקי השומה."  
19  
20 9. ובטרם אתייחס לגופה של טענת ההתיישנות הנטענת על ידי המבקש, יש להתייחס  
21 לטענה שהועלתה על ידי ב"כ המשיב לפיה הלכה פסוקה היא כי טענת התיישנות יש לעלות  
22 בהזדמנות הראשונה ומשהמבקש לא עשה כן - על בית המשפט לדחות את הבקשה ולו  
23 מטעם זה.  
24  
25 איני סבורה כי ב"כ המשיב דק פורתא בעניין זה.  
26  
27 10. סוגיית העלאתה של טענת התיישנות בהזדמנות הראשונה קשורה בטבורה בשאלה האם  
28 עסקינן בהתיישנות דיונית או בהתיישנות מהותית, שכן רק ביחס לזו הראשונה קובע הדין  
29 כי קיימת חובה להעלאת טענה כזו בהזדמנות הראשונה.  
30  
31 11. האבחנה בין התיישנות דיונית לבין התיישנות מהותית נעוצה בשאלה האם פרק הזמן  
32 שנקבע להגשת תביעה (או לעשיית פעולה כלשהי) נועד לשמש כטענת הגנה החוסמת את



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-07-17079 פחמאווי נ' מנהל מע"מ חדרה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 האפשרות הדיונית להפעיל את זכות התביעה, בלא שמחסום כזה מפקיע את קיומה של  
 2 הזכות המהותית הממשיכה להתקיים אך בלא יכולת לבעליה לתבוע את הנתבע בגין  
 3 הפרתה - שאז עסקינן בהתיישנות דיונית; או שמא מדובר בפרק הזמן המגדיר או תוחם  
 4 את קיומה או משך חיותה ומהווה חלק מן הזכות המהותית עצמה, כך שלאחר שחלף אותו  
 5 פרק זמן פוקעת הזכות המהותית וחדלה מלהתקיים - שאז עסקינן בהתיישנות מהותית.  
 6
- 7 כד, טענת התיישנות המבוססת על הוראות חוק ההתיישנות, תשי"ח - 1958 (להלן - חוק  
 8 ההתיישנות) היא טענת התיישנות דיונית - ראו הוראת סעיף 2 לחוק ההתיישנות לפיה:  
 9
- 10 "תביעה לקיום זכות כל שהיא נתונה להתיישנות, ואם הוגשה תובענה על תביעה  
 11 שהתיישנה וטען הנתבע טענת התיישנות, לא יזדקק בית המשפט לתובענה, אך אין  
 12 בהתיישנות בלבד כדי לבטל את הזכות גופה". [ההדגשה אינה במקור].  
 13
- 14 ובהתאם, ביחס לטענת התיישנות דיונית לפי חוק ההתיישנות, קובע סעיף 3 לחוק  
 15 ההתיישנות כי:  
 16
- 17 "אין נזקקים לטענת התיישנות אם לא טען הנתבע טענה זו בהזדמנות הראשונה לאחר  
 18 הגשת התובענה".  
 19
- 20 13. מנגד, הסדרים סטטוטוריים הקובעים בדין את המועדים לעשיית פעולות או הגשת תביעות  
 21 בהתאם להם יוצרים זכות או עילת תביעה חדשה, אשר התקופה היא חלק מאותה זכות או  
 22 עילה.  
 23
- 24 ראו לעניין זה: ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' דניאל שחר [26.12.201];  
 25 רע"א 187/05 נעמה נסייר נ' עיריית נצרת עילית [20.6.20100];  
 26 וכך ראו ע"א 132/85 אמרופא א.ג. נ' ה.ש.י. המגדר - תעשיות פלדה בע"מ [10.12.1987],  
 27 שם נפסק:  
 28 "כאשר נבחנת הוראת התיישנות ספציפית, יש לתת את הדעת לשאלה, אם במקרים,  
 29 שבהם החוק יוצר עילת תביעה חדשה, אין הוראת ההתיישנות חלק מתנאי הזכות עצמה.  
 30 כך, מחד גיסא, ייתכנו מקרים, שבהם החוק יוצר זכות חדשה אך מתכוון להחיל את  
 31 הסדרי התיישנות הקבועים בחוק תוך שינוי התקופה בלבד (ראה, למשל, סעיף 6 לחוק



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-07-17079 פחמאוי נ' מנהל מע"מ חדרה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 האחריות למוצרים פגומים, תש"ס-1980). ומאידך גיסא, ייתכנו מקרים, שבהם החוק  
 2 יוצר זכות חדשה וכחלק ממנה נקבעת תקופה, שכאשר היא חולפת, פוקעת הזכות.  
 3 הבחירה תלויה באופן ניסוחן של הוראות ההתיישנות - האם הדגש הינו על התיישנות  
 4 הזכות המהותית או על זכות התביעה - וכן ובעיקר במטרה החקיקתית (ראה, למשל,  
 5 סעיף 17א חוק הגנת השכר, תשי"ח-1958).

6 אולם הבחנה זו, שמשמעה בחינת השאלה אם החוק התכוון ליצור התיישנות מהותית או  
 7 דיונית, איננה מוכרעת אך ורק בהסתמך על העובדה שהוראת ההתיישנות מצויה בחוק  
 8 היוצר עילת תביעה חדשה ועל סמך ניסוחה בלבד, אלא מתחייבת בחינה מדוקדקת של  
 9 מטרתו ותכליתו של החוק הנדון. מכל מקום, כאשר המסקנה העולה מבחינת לשון החוק  
 10 ומטרתו היא, כי ההתיישנות האמורה מהווה חלק מן הזכות עצמה (התיישנות מהותית),  
 11 הרי אין מקום להעלאת טענת ההתיישנות בהזדמנות הראשונה דווקא. במקרה שכזה,  
 12 הוראת ההתיישנות משמעה פקיעת הזכות הגורמת להעדר עילת תביעה. מאידך גיסא,  
 13 איחור בהעלאת הטענה, אשר גרם להתדיינות ארוכה ומיותרת, יש להביא לידי ביטוי  
 14 בפסיקת הוצאות."

15 בכל הקשור והמתייחס לדיני המס - המועדים הקבועים לעשיית פעולות על ידי רשות המס,  
 16 בין אם מדובר במנהל מס ערך מוסף, בין אם מדובר בפקיד השומה ובין אם מדובר במנהל  
 17 מיסוי מקרקעין - הינם מועדים אשר תוחמים ומהווים חלק מן "הזכות", וליתר דיוק - מן  
 18 הסמכות המוקנית לרשות המס בחקיקה לנקיטת אותן פעולות. מכאן שמדובר בתקופת  
 19 התיישנות מהותית, שבסיומה פוקעת סמכותה של רשות המס לנקוט באותן פעולות.  
 20

21 ראו לעניין זה ע"א 3616/04 מגדל הזהור בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב  
 22 :[22.12.2015]

23 "הנה כי כן, סעיף 77(ב) לחוק מס ערך מוסף מגביל את סמכותו של המשיב להוציא שומה  
 24 לפי מיטב השפיטה לפרק זמן שלא יעלה על חמש שנים לאחר הגשת הדוח הלקוי אשר  
 25 בגינו הוצאה השומה וזאת להוציא מקרים מיוחדים המנויים בסעיף, אשר לגביהם ניתן  
 26 למשיב פרק זמן של עשר שנים לאחר הגשת הדוח להוצאת השומה. ההוראה שבסעיף  
 27 77(ב) רישא לחוק מס ערך מוסף קובעת, אפוא, התיישנות מהותית השוללת את סמכותו  
 28 של המשיב לערוך שומה לפי מיטב השפיטה בחלוף חמש שנים מן המועד שבו הוגש הדוח  
 29 הלקוי (ראו א. נמדר, מס ערך מוסף (מהדורה שלישית, תשס"ד) 754-755 (להלן: נמדר,  
 30 מס ערך מוסף))."



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-07-17079 פחמאווי נ' מנהל מע"מ חדרה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

15. אשר על כן, ומשקבענו כי תקופת ההתיישנות בת חמש השנים ממועד הגשת הדו"ח להוצאת שומות לפי מיטב השפיטה יוצרת התיישנות מהותית, ולא מחסום דיוני, הרי שאין לקבל את טענת המשיב כי אי העלאת טענת התיישנות ביחס למועד הוצאת שומה לפי מיטב שפיטה כאמור בהזדמנות הראשונה – יש בה, כשלעצמה, כדי להוביל לדחיית טענת ההתיישנות.
- טענת התיישנות מהותית כזו, ניתן להעלותה בכל שלב, שכן כאמור לעיל – משמעותה היא פקיעת סמכותו של המשיב להוציא את השומה שהוצאה על ידו.
- טענה זו שכזו דומה במהותה להעלאת טענת חוסר סמכות עניינית כלפי מותב שיפוטי – אשר אף היא טענה שניתן להעלותה בכל עת.
- לפיכך, לא בשל אי העלאת טענת ההתיישנות שבפי המבקש בהזדמנות הראשונה תידחה הבקשה.
16. אבחן עתה את טענת ההתיישנות לגופה כפי שהועלתה על ידי המבקש בבקשתו.
- במקרה הנדון, הוצאה למבקש שומת תשומות על ידי המשיב בגין תקופה מ- 01/10 עד 12/10 ובגין תקופה מ- 01/14 עד 12/14 (שומת התשומות צורפה כנספח א' לכתב התשובה מטעם המשיב).
- המבקש אינו חולק על העובדה כי שומת התשומות נחתמה ביום 17.6.15 ונשלחה בדואר רשום באותו מועד. על עובדה זו ניתן להיווכח מנספח א' לכתב התשובה – שומת התשומות, תאריך החתימה והבר-קוד של משלוח הדואר הרשום. על פי נספח א' לכתב התשובה – נשלחה שומת התשומות גם למייצגו של המבקש, רו"ח ויסאם חוריה ביום 29.7.2015 ( המבקש ציין את יום לא 29.7.2016 כמועד המשלוח למייצג המבקש, אך מן הסתם מדובר בטעות סופר).
17. השגה על שומת התשומות נערכה על ידי רו"ח חנא איוב ביום 23.7.2015 (רק ביחס לשומה המתייחסת לשנת 2010 ואילו ביחס לשנת 2014 קיבל המבקש את עמדת המשיב בשומת התשומות ולא השיג עליה) והתקבלה, על פי החותמת המופיעה על גביה, במשרדי המשיב ביום 29.7.2015. ראו נספח ב' לכתב התשובה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-07-17079 פחמאווי נ' מנהל מע"מ חדרה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

18. בנקודה זו יש לציין, כי מתעורר ספק באשר לגרסת המבקש לעניין אי קבלת ההודעה על שומת התשומות על ידו, שכן מועד המשלוח של שומת התשומות למייצג, כפי העולה מן המסמכים שצורפו כנספח א' לכתב התשובה – הוא ביום 29.7.15. אלא שרו"ח חנא איוב ערך, כאמור לעיל, את ההשגה מטעמו של המבקש עוד ביום 23.7.15 – קרי: 6 ימים לפני המועד בו חזר המשיב ושלח את שומת התשומות למייצגו של המבקש.
- המסקנה ההגיונית המתבקשת היא כי שומת התשומות הגיעה לידי המבקש עוד לפני יום 29.7.15.
19. זאת ועוד, העובדה כי המבקש לא קיבל את הדואר הרשום ששלח אליו המשיב, אשר הכיל את שומת התשומות – אין בה כדי לאיין את העובדה כי המשיב שלח את שומת התשומות ביום 17.6.15. המועד הרלבנטי לבחינת סיום עריכתה של שומה הוא המועד בו נשלחה השומה לנישום, ולא מועד קבלתה.
- ראו לעניין זה הלכת סמי וכן ע"א 3929/13 פקיד שומה ת"א 3 נ' יוסי נאמן (10.12.2014).
20. על מנת לקבוע כי המשיב הוציא למבקש שומת תשומות ביחס לתקופה העולה על 5 שנים ממועד הגשת הדו"ח – על המבקש (הטוען את טענת ההתיישנות) להוכיח מהו המועד בו הגיש את הדו"חות התקופתיים הרלבנטיים למשרדי המשיב.
- ראיה באשר למועד הגשת הדו"חות הרלבנטיים ביחס לחשבוניות נשוא הבקשה – לא הוצגה בפני.**
- כאמור לעיל, כל שנטען בבקשה על ידי המבקש הוא כי "למיטב ידיעתו וזכרונו" החשבוניות נשוא הבקשה דווחו במסגרת הדוחות הדו-חודשיים ובמועד החוקי הקבוע לכך.
21. אין בידי לקבל טענתו זו של המבקש. מקום בו ברי כי קיימים מסמכים פשוטים וברורים – היינו: הדו"חות הרלבנטיים לתקופת השומה – אשר יכולים לבסס חד משמעית את המועד בו הוגשו, והמבקש לא טרח להגישם לבית המשפט – פועל מחדל זה לחובתו של המבקש הנושא בנטל להוכיח טענתו בדבר התיישנות חלק מן השומה נשוא הערעור.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-07-17079 פחמאווי נ' מנהל מע"מ חדרה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 טענה בעלמא, בלא תימוכין מתבקשים, המבוססת על "מיטב הידיעה והזיכרון" של המבקש  
2 – אין די בה, בנסיבות העניין דנן, כדי לבסס טענת התיישנות.  
3  
4 22. על כן, במצב דברים בו ראיה בסיסית והכרחית להוכחת טענתו של המבקש בדבר התיישנות  
5 החשבונות נשוא הבקשה לא צורפה לבקשה – די בכך כדי להורות על דחיית הבקשה.  
6  
7 23. אשר על כן, הבקשה נדחת.  
8  
9 המבקש יישא בהוצאות המשיב בסך של 2,500 ₪ אשר ישולמו בתוך 14 יום מהיום שאם לא  
10 כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד לתשלום המלא בפועל.  
11  
12 ישיבת קדם משפט בערעור זה קבועה ליום 17.1.17.  
13  
14 הצדדים ישלימו הליכי גילוי ועיון במסמכים עד ליום 29.12.16. לא תישמע טענה בענייני  
15 גילוי ועיון במסמכים לאחר מועד זה.  
16  
17 המזכירות תשלח החלטה זו לבאי כוח הצדדים בפקס' ובדואר רשום.  
18  
19 ניתנה היום, י"ד כסלו תשע"ז, 14 דצמבר 2016, בהעדר הצדדים.  
20

אורית וינשטיין, שופטת

21  
22