

הודעה בדבר הנחיית היועץ המשפטי לממשלה

לפי פקודת המסים (גבייה)

אני מודיע כי בהתאם לסעיף 12ב(ח) לפקודת המסים (גבייה)¹, מתפרסמת בזה הנחיה 7.1002 "הפעלת הליכי גבייה מינהליים לפי פקודת המסים (גבייה)":

1. רקע

דבר החקיקה העיקרי המסמיך רשויות ציבור לנקוט הליכים שונים לשם גביית חובות (להלן – הליכי גבייה מינהליים), הוא פקודת המסים (גבייה) (להלן – הפקודה או פקודת המסים (גבייה)). מטרת הנחיה זו היא להנחות את הרשויות כיצד להפעיל שיקול דעת בהשתמשן בסמכויות המוענקות להן בפקודה ובפרט בכל הנוגע להימנעות משיהוי בפעולות הגבייה. הנחיה זו חלה בהתאמה גם על שימוש במסמכים אלקטרוניים לצורך הליכי גבייה מינהליים, לפי סעיף 12ב לפקודה.

הנחיה זו אינה חלה על גבייה של חובות אלה:

- (1) קנסות פליליים, למעט קנסות חניה שמטילות רשויות מקומיות;
- (2) קנסות פליליים ועיצומים כספיים הנגבים באמצעות רשות האכיפה והגבייה, לפי חוק המרכז לגביית קנסות, אגרות והוצאות, התשנ"ה-1995²;
- (3) חובות למוסד לביטוח לאומי, לפי חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995³. בשלב זה, נדחית תחולה של הנחיה זו על הליכי הגבייה לפי הפקודה שמפעיל המוסד לביטוח לאומי, הנבחנת בנפרד לנוכח מורכבותה ומאפייניה המיוחדים, ובהתאם לצורך תוכן הנחיה מיוחדת.

1.1. מהו "מס" לצורך פקודת המסים גבייה

המונח "מס" בפקודת המסים (גבייה) כולל במפורש מס רכוש עירוני⁴, וכן כל תשלום שגבייתו הוכרזה על ידי שר האוצר ככפופה לפקודה. תשלומים כאמור כוללים מס הכנסה⁵, מס ערך מוסף⁶, מס שבח מקרקעין⁷, מכס⁸ וכיוצא באלה, וכן תשלומים שהפקודה הוחלה עליהם במפורש בחקיקה; לדוגמה: הוצאות ביצוע צווים על ידי הרשויות במקום החייבים⁹; גביית אגרות¹⁰; גביית קנסות¹¹; גביית עיצומים כספיים¹²; החזר תשלומים ששולמו ביתר¹³; גביית היטלים¹⁴ ותשלומים שונים נוספים.

¹ חוקי א"י, כרך ב', עמ' 1374.

² ס"ח התשנ"ה, עמ' 170.

³ ס"ח התשנ"ה, עמ' 210.

⁴ "מס" לרבות מס הרכוש העירוני, כל הסכומים המגיעים בעד הלוואות זרעים שהלוותה ממשלת ארץ ישראל או ממשלת ישראל, כל מס, ארנונה, הלוואה ותשלום אחרים שעל גבייתם הוכרז או יוכרז על ידי הנציב העליון של ממשלת ארץ ישראל או על ידי שר האוצר כגבייה הכפופה לחוק הדן בגביית מסים;" (סע' 1 לפקודת המסים (גבייה)).

⁵ סעיף 193 לפקודת מס הכנסה.

⁶ סעיף 102 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975.

⁷ סעיף 92 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.

⁸ סעיף 1א231 לפקודת המכס.

⁹ ראו, למשל: הוצאות צו ניקוי לפי חוק שמירת הניקיון, התשמ"ד-1984, שהוציאה רשות מקומית במקום המזהם; הוצאות צו שניתן להחזרת המצב לקדמותו לפי פקודת המכרות, שהוציאה המפקח על המכרות; הוצאות ביצוע צו שנתן ראש רשות החשמל לפי סעיף 10א(א) לחוק משק החשמל, התשנ"ו-1996, שהוציאה הרשות במקום בעל רישיון להפקת חשמל; וכן הוצאות מכוח חוקים סביבתיים נוספים: סעיף 15(ב) לחוק הקרינה המייננת, התשס"ו-2006; סעיף 9(ג) לחוק שמירת הסביבה החופית, התשס"ד-2004; חוק מניעת זיהום ים (הטלת פסולת), התשמ"ג-1983; בסעיף 5א; סעיף 12(ג) לפקודת מניעת זיהום ים בשמן [נוסח חדש]; הוצאות הריסת שלט, מכוח סעיף 8(ב) לחוק הדרכים (שילוט), התשכ"ו-1966; סעיף 11ב לחוק למניעת מפגעים, התשכ"א-1961; סעיף 24 לחוק הגז (בטיחות ורישוי), התשמ"ט-1989; סעיף 11 לחוק הפיקוח על קידוחי מים, התשט"ו-1955. למשל: אגרות, דמי רישיון ותמלוגים לפי חוק התקשורת (בזק ושידורים), התשמ"ב-1982, שנשלחה הודעה לחייב על חיובו בהם ושניתנה לו האפשרות לטעון את טענותיו נגד החיוב (סעיף 54א); אגרה שמוטלת על חתם לשלם לרשות לניירות ערך מכוח תקנות ניירות ערך (חיתום), התשס"ז-2007; אגרה בעד מקלטי טלוויזיה מכוח סעיף 29(ב) לחוק רשות השידור, התשכ"ה-1965; אגרות שיש לשלם לרשם החברות לפי סעיף 44 לחוק החברות, התשנ"ט-1999; אגרות לרשות ניירות ערך לפי תקנה 5 לתקנות ניירות ערך (אגרה שנתית), התשמ"ט-1989; סעיף 21 לחוק כלי ירייה, התש"ט-1949; אגרות לפי חוק עובדים זרים, התשנ"א-1991; אגרות מכוח סעיף 23 לפקודת מחלות בעלי חיים [נוסח חדש], התשמ"ה-1985; סעיף 58 לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל), התשס"ה-2005; סעיף 38 לחוק הסדרת העיסוק בייצוג על ידי יועצי מס, התשס"ה-2005; אגרה בעד שירותי מד"א לפי סעיף 7א לחוק מגן דוד אדום, התש"י-1950.

¹⁰ ראו, למשל: קנס מינהלי מכוח סעיף 18 לחוק העבירות המינהליות, התשמ"ו-1985; קנס אזרחי מכוח סעיף 38 לחוק הסדרת העיסוק בייצוג השקעות, בשיווק השקעות ובניהול תיקי השקעות, התשנ"ה-1995; קנס פלילי לפי סעיף 70 לחוק העונשין; קנס אזרחי מכוח סעיף 35 לחוק הפיקוח על ייצוא ביטחוני, התשס"ז-2007.

ברשויות המקומיות מוסדרת הגבייה של ארנונה ותשלומי חובה אחרים באמצעות פקודת המסים (גבייה). מכוח אכרזה של שר האוצר (להלן – אכרזת המסים)¹⁵. עיריות רשאיות לנקוט הליכי גבייה לגביית ארנונה ותשלומי חובה אחרים גם מכוח פקודת העיריות¹⁶. ההלכה לעניין השימוש בהסדרים השונים לגביית חובות כאמור, היא שרשות מקומית רשאית לבחור בין שני ההליכים, אך משפתחה בהליכי גבייה מכוח אחד החיקוקים עליה למצותו לגבי אותו חוב¹⁷.

יודגש, כי לפי הפסיקה, אין להחיל על מס את פקודת המסים (גבייה) בדרך של פרשנות¹⁸.

1.2. חלופות להליכי גבייה מינהליים

א. הגשת תובענה אזרחית לבית המשפט

כל עוד לא חלפה תקופת ההתיישנות רשאית הרשות להגיש תובענה אזרחית לבית המשפט נגד החייב.

ב. הליכי הוצאה לפועל

קיימת דעה בפסיקה, שלפיה הליכי הוצאה לפועל והליכי גבייה מינהליים הם הליכים חלופיים¹⁹. החיסרון בשימוש בהליכי ההוצאה לפועל, מבחינת הרשות הנושה, הוא שבחלק מן המקרים נדרש פסק דין כדי לפתוח בהליכים כאמור, לאמור שיש לנהל הליך משפטי קודם לפתיחת תיק הוצאה לפועל. גם כאשר מדובר בחובות שניתן לפתוח בגינם הליך בהוצאה לפועל בלא הליך קודם בבית משפט, עדיין קיימת האפשרות שהחייב יגיש התנגדות; הדיון בהתנגדות יועבר לבית המשפט והליכי ההוצאה לפועל יעוכבו. אם תתקבל ההתנגדות יועבר התיק כולו לבית המשפט.

ג. קיזוז מכוח הוראת דין מפורשת

אפשרות אחרת לגבות חוב שלא נפרע במועד היא קיזוז החוב שחב האזרח לרשות מסכום כלשהו שהיא חייבת לו, כגון תגמול מכוח הסמכה מפורשת בחוק של הרשות לעשות כן. הוראות חוק מפורשות כאמור קיימות ביחס לכמה רשויות²⁰.

ד. גבייה פסיבית

גבייה פסיבית מתרחשת כאשר הרשות אינה פועלת לגביית חובות האזרח, אלא ממתינה עד אשר האזרח יהיה זכאי לתגמול ממנה, או יצטרך ממנה אישור או פעולה כלשהי, שאז היא דורשת מן החייב לשלם את חובו כתנאי למתן האישור או ביצוע פעולה. ההיבטים השונים של הגבייה הפסיבית יפורטו בהמשך.

2. העיקרון: רשות מינהלית אינה רשאית להשתוות בגביית חובות

פקודת המסים (גבייה) אינה מנחה את הרשות בשאלה, בתוך כמה זמן מן היום שבו היא רשאית לפי חוק לנקוט הליכי גבייה, להתחיל לפעול, או כיצד לנהוג משפתחה בהליכי הגבייה; דבר זה, יחד עם העובדה שהליכי גבייה כרוכים בהפעלת מנגנון מינהלי בעלות לא מבוטלת, הביא לידי כך שרשויות לא מעטות נמנעו מגביית חובות או השתהו במשך שנים רבות בהפעלת הליכי גבייה ונקטו אותם לראשונה זמן רב מאוד לאחר מועד היווצרות החוב.

¹² ראו, למשל: עיצום כספי לפי חוק שירות נתוני אשראי, התשס"ב-2002; לפי חוק מניעת זיהום הים ממקורות יבשתיים, התשנ"ח-1998; לפי חוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של רוכשי דירות), התשל"ד-1974; לפי חוק הבלו על דלק, התשי"ח-1958; עיצומים נוספים: סעיף 118 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה), התשמ"ט-1989; סעיף 18 לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000; סעיף 46 לחוק רשות הספנות והנמלים, התשס"ד-2004; סעיף 15 לחוק הפיקדון על מכלי משקה, התשנ"ט-1999; סעיף 112 לחוק שירותי תיירות, התשל"ו-1976; סעיף 19 לחוק התאגידים הביטחוניים (הגנה על אינטרסים ביטחוניים), התשס"ה-2005.

¹³ לדוגמה: גביית סכום מענק ששולם ביתר לפי חוק להגדלת שיעור המשתתפים בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מס הכנסה שלילי), התשס"ח-2007; גביית פיצויים ששולמו על ידי מס רכוש ביתר, לפי תקנה 9(ו) לתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזקי מלחמה ונזק עקיף), התשל"ג-1973.

¹⁴ היטל לפי חוק היטלי סחר, התשנ"א-1991; היטל לפי חוק החומרים המסוכנים, התשנ"ג-1993.

¹⁵ אכרזת המסים (גבייה) (ארנונה כללית ותשלומי חובה לרשויות המקומיות) (הוראת שעה), התש"ס-2000.

¹⁶ סעיפים 305 עד 323 לפקודת העיריות.

¹⁷ סעיף 317 לפקודת העיריות.

¹⁸ רע"א 2911/95 אברהם, ע"ד נ' עיריית רמת גן, פ"ד נג(1) 218, 237 (1999): "הקביעה כי אין להחיל את הפקודה על כל מס, ללא החלה קונקרטית, נתמכת במידה רבה על ידי הפרקטיקה שהתפתחה במשך שנים, לפיה הפקודה הוחלה על גביית מסים שונים בדרך של חקיקה ראשית או בדרך של הכרזה של שר האוצר, ולא בדרך של פרשנות הביטוי "מס" שבסעיף 2.2. ע"א 1167/01 עיריית ראשון לציון נ' בנק הפועלים ע"מ, תק-על 2872 (4)2005: "מנגנון גבייה זה נועד ליצור מסלול מינהלי מהיר ויעיל לגביית מיסים בצד ההסדר הקבוע בחוק ההוצאה לפועל, התשכ"ז-1967 (להלן – חוק ההוצאה לפועל) לגביית חובות פסוקים ואחרים." (שם, בסעיף 3 לפסק דינה של השופטת חיות).

²⁰ ראו חוק קיזוז מסים, התש"ם-1980.

מצב זה אינו תקין: אין זה סביר שרשות מינהלית תנקוט הליכי גבייה מינהליים לראשונה ובלא צידוק לאחר שנים רבות, תוך שהיא מעמידה את האזרח, בשל הזמן הרב שחלף, במצב שבו יקשה עליו להתמודד עם טענת החוב. לעניין זה יודגש כי תחולתם של דיני ההתיישנות על הליכי גבייה מינהליים אינה מוציאה את תחולתם של דיני השיהוי. כלומר, גם אם תקופת ההתיישנות לפי הדין האזרחי היא 7 שנים, אין זה סביר שרשות מינהלית תשתהה בפתיחת הליכי גבייה מינהליים ועליה לפתוח בהם ולנהל אותם בתוך פרקי זמן סבירים, בכפוף להוראות הנחיה זו. לעמדה זו יש תימוכין בפסיקת בתי המשפט זה זמן רב, גם במקרים שלדעת השופטים דיני ההתיישנות אינם חלים (בתי המשפט המחוזיים בבאר שבע²¹, בחיפה²² ובנצרת²³). בדומה להתיישנות האזרחית, חסימת דרכה של הרשות בשל חלוף הזמן נועדה לאזן בין זכותה של הרשות להפעיל את סמכויותיה לבין הפגיעה בחייב, אשר אין ציפייה, ולא ראוי שתהיה, כי ישמור על ראיותיו שנים רבות.

בהנחיה זו מפורט הסדר מקיף וכולל לעניין כלל ההיבטים של הליכי הגבייה המינהליים מבחינת הזמן, לאמור: מהו המועד שממנו ואילך רשאית הרשות לנקוט הליכי גבייה מינהליים, כמה זמן עומד לרשותה לשם כך, האם יש נסיבות שבהן מוצדק להאריך או לקצר את התקופה, האם ניתן לנקוט הליכי גבייה פסיבית או הליכים חלופיים אחרים וכיוצא באלה.

3. ההליך הפותח בהליכי גבייה

סעיף 4 לפקודה מורה כי אם החוב לא נפרע במועדו רשאית הרשות להוציא לחייב דרישה בכתב לשלם את החוב (להלן – מכתב הדרישה הראשון). מכתב הדרישה הראשון, אשר נשלח בדרך הקבועה בחוק, הוא ההליך הפותח בהליכי הגבייה²⁴.

אם גם לאחר מכתב הדרישה לא נפרע החוב, ייתן פקיד הגבייה (עובד הציבור ששר האוצר מינהו בהודעה ברשומות), כתב הרשאה לגובה המסים, המסמיך אותו לשלוח מכתב נוסף ובו דרישה לתשלום מיידי של החוב (להלן – דרישה לתשלום מיידי). מכתב הדרישה לתשלום מיידי הוא כבר חלק מהליכי הגבייה. אם גם הדרישה לתשלום מיידי לא נענית, מוסמך גובה המסים להתחיל בצעדים מעשיים לגבייה – הטלת עיקולים לסוגיהם השונים וכיוצא בזה.

4. המועד שממנו מתחילים לספור את תקופת השיהוי

המועד שממנו מתחילים לספור את תקופת השיהוי הוא המועד שבו רשאית הרשות לפתוח בהליכי גבייה, והוא המועד שבו ניתן לומר שיש למעשה לחייב²⁵ "חוב בפיגור", דהיינו, שהמועד לתשלום החוב חלף בלי שהחוב שולם. כאשר מדובר בחוב מס, הכוונה היא למועד שבו מוצו הליכי ההשגה או הערעור, הקבועים בחיקוק המס הספציפי, או שהמועד להגשת ההשגה והערעור, אם קבוע כזה, חלף ואלה לא הוגשו; אם החוק לא מאפשר הליך שכזה – הרי שמועד החיוב בתשלום הוא המועד שבו הפך החוב לסופי²⁶ (בהנחיה זו – המועד שבו החוב הפך לסופי).

²¹ עת"מ (מחוזי ב"ש) 235/07 נווה נ' עיריית אשדוד, תק-מח 2007(4) 6872 (2007): "מסכים אני עם העמדה, לפיה דיני ההתיישנות אינם חלים על הליכי גבייה מינהליים... עקרונות המשפט המינהלי אמורים לעמוד בלב ההכרעה בעתירה מינהלית. בראש ובראשונה יש לבחון את סבירות החלטת הרשות על כלל מרכיביה. השאלה – האם חוק ההתיישנות תקף בהליכי גבייה מינהליים – עשויה שלא במכוון להסיט את כובד ההכרעה משאלה אחרת חשובה לא פחות. טול לדוגמה מצב בו רשות ציבורית אינה נוקטת בהליכי גביית ארנונה תקופה של 100 שנה, 50 שנה או אפילו 20 שנה. היעלה על הדעת, שלא ניתן לטעון כי מההיבט המינהלי פעולה זו בלתי סבירה?".

²² עת"מ (מחוזי חי') 1021/03 אור נ' עיריית חיפה, מנהל אגף הגבייה המאוחדת, תק-מח 2004(4) 3640, 3642 (2004): "לי נראה, כי בעניננו לא ניתן לקבל כתקינה וכעומדת במבחן המשפט המינהלי את פעולת המשיבה. אני מקבל, מבלי לקבוע מסמרות, כי הגנת ההתיישנות לא עומדת לעותרת. אולם, אין פירושו של דבר כי ניתן לעקל רטרואקטיבית חוב ארנונה לאורך תקופה של עשרות שנים, שעה שלא ברור, בנסיבות הענין, שאכן מדובר בהתחמקות מתשלום ארנונה ללא כל הצדקה".

²³ עת"מ (מחוזי נצ') 1188/07 יוחאי נ' עיריית צפת, תק-מח 2008(4) 15204 (2008): "המחוקק לא קצב את המועד לגביית הארנונה באמצעים מינהליים, יחד עם זאת, אין זה סביר כי לרשות נתונה האפשרות להתחיל באופן חד צדדי ועצמאי בנקיטת הליכי הוצאה לפועל לגביית חוב ללא הגבלה בזמן, ותוך הסתמכות על החזקה כי הרשום בספריה משקף את המציאות, מבלי שתהיה בידי האזרח אפשרות ממשית להתגונן מפני הליכים אלו. יוער, כי השיקולים העומדים אחר מדיניות ההתיישנות יפים באותה מידה לגבי נישום המבקש להתגונן מפני דרישת חוב שהתגבש שנים רבות קודם לכן".

²⁴ עת"מ 10-11-6882 סמקו סנטר (1999) בע"מ נ' עיריית נס ציונה [לא פורסם] (2010), בפסקה 6: "עצם משלוח דרישה לתשלום מס, לפי הסמכות שבידי העירייה, הן לפי סעיף 4 בפקודת המסים (גבייה) הן לפי סעיף 306 בפקודת העיריות [נוסח חדש]... מהווה צעד ראשון של הליכי גבייה מנהליים". פתיחה בהליכי גבייה מקבילה להגשת תובענה אזרחית, העוצרת את מירוץ ההתיישנות. ראו בפסקה 9 בעניין סמקו: "אף בעניננו, לצורך טענת ההתיישנות, יש לראות בהליכי גבייה מנהליים כשווי ערך להליכי תביעה אזרחית, שמשנפתחו לפני תום תקופת ההתיישנות, וכל עוד הם נמשכים כסדרם, רשאית העירייה להמשיך בהליכי הגבייה ולא תעמוד לחייב טענת התיישנות".

²⁵ ישנם מקרים – בעיקר כשמדובר בחובות לרשויות המס – שבהם החוב אינו מוטל על הנישום אלא על אדם אחר מכוח התחייבות. במקרה זה, החוב מתגבש במועד שבו החיוב התגבש אצל המתחייב.

וידוגש: אם הוגשו השגה או ערעור רק ביחס לחלק מן החוב, כך שחלקו אינו שנוי במחלוקת, רשאית הרשות לנקוט הליכי גבייה ביחס לאותו חלק של החוב שאינו שנוי במחלוקת, ואין היא חייבת להמתין עד להכרעה בהשגה או בערעור על החלק האחר של החוב.

כאמור לעיל, ההליך הפותח את הליכי הגבייה לפי הפקודה הוא משלוח מכתב הדרישה הראשון. סעיף 4 לפקודת המסים (גבייה) קובע כי ניתן לשלוח את מכתב הדרישה הראשון לאחר שחלפו 15 ימים מן המועד שבו הפך החוב לסופי והוא לא שולם. לאמור: המועד שממנו מתחילים לספור את תקופת השיהוי של הרשות הוא היום שבו הרשות היתה רשאית לשלוח את מכתב הדרישה הראשון.

לוח הזמנים הוא כמפורט להלן:

1. **מועד ראשון:** חלפו 15 ימים מן המועד שבו החוב הפך לסופי – פתיחה בהליכי גבייה על ידי משלוח מכתב הדרישה הראשון.

2. **מועד שני:** חלף פרק זמן קצר, לכל הפחות 7 ימים ממועד משלוח מכתב הדרישה הראשון – המשך הליכי הגבייה על ידי משלוח הדרישה לתשלום מיידי.

לוח הזמנים ביחס לגבייה בידי רשויות מקומיות

לגבי גבייה בידי רשות מקומית, קובעת אכרזת המסים, כי לא תומצא לאדם לגבי הסכום השנוי במחלוקת, דרישה לפי סעיף 4 לפקודת המסים (גבייה) ולא יינקטו פעולות לפי הפקודה, כל עוד לא חלף המועד להגשת השגה, ערר או ערעור על החוב, לפי העניין, ואם הגיש אדם ערעור או תובענה – כל עוד לא ניתנו פסק דין סופי או החלטה סופית, שאינם ניתנים לערעור עוד.²⁷

עוד יש לציין, כי המועדים הקבועים בפקודת המסים (גבייה) שונים במעט כאשר המדובר ברשויות מקומיות. באכרזת המסים נקבע, כי במקום 15 ימים יבואו 25 ימים, לאמור:²⁸

1. המועד למשלוח מכתב הדרישה הראשון – לאחר שחלפו 25 ימים מן המועד שבו הפך החוב לסופי;

2. המועד למשלוח הדרישה לתשלום מיידי – לאחר שחלפו 25 ימים ממועד שליחת מכתב הדרישה הראשון.

5. **תקופת השיהוי: מהו פרק הזמן מהמועד שבו היה החוב לסופי, שבסיומו ניתן לומר שהרשות מנועה מלנקוט הליכי גבייה?**

לפי פסיקת בית המשפט, דיני ההתיישנות חלים על הליכי גבייה מינהליים. עם זאת, מאחר שעסקינן בפעולותיהן של רשויות מינהליות, חלים לצד דיני ההתיישנות גם דיני השיהוי.

ככלל, תקופת ההתיישנות של תובענות אזרחיות היא 7 שנים, אלא שבהתחשב בטיבם ובאופיים של חובות מינהליים, אין זה סביר שרשות מינהלית תנקוט לראשונה הליכי גבייה בלא התראה ובלא צידוק, לאחר שחלפו שנים רבות מן המועד שבו יכלה לראשונה לגבות את החוב. לפיכך, על הרשות לפתוח בהליכי גבייה בתוך פרק זמן סביר, שהוא קצר מתקופת ההתיישנות האמורה. פרק זמן כאמור, מן הראוי שלא יהיה ארוך משלוש שנים.

עם זאת, המסגרת שבה אנו מצויים היא של דיני השיהוי, המאפשרים גמישות ובהינה פרטנית לפי נסיבות העניין. על כן, בנסיבות חריגות, ובהחלטה של היועץ המשפטי והגזבר או החשב של הרשות – ולעניין רשות המסים, גם בהחלטה של סמנכ"ל הגבייה של הרשות – יהיה ניתן לפתוח בהליכי גבייה, גם לאחר שחלפו שלוש שנים מן היום שבו הפך החוב לסופי, ולמרות השתהותה של הרשות, ובלבד שלא יעברו שבע שנים ממועד זה (שאו יחולו דיני ההתיישנות).

דוגמה לנסיבות אשר יכולות להצדיק חריגה ממגבלת שלוש השנים, היא מצב שבו פעלה הרשות כדי לגבות את החוב בדרכים אחרות, שאינן הליכי גבייה לפי פקודת המסים (גבייה) ואינן גבייה פסיבית.

6. **ההשלכות של השתהות בנקיטת הליכי גבייה**

לא פתחה הרשות בהליכי גבייה מינהליים במועדים הקבועים בהנחיה זו, ולא התקיימו נסיבות חריגות המצדיקות פתיחה מאוחרת של הליכי הגבייה לפי סעיף 5 להנחיה זו, לא תוכל הרשות, ככלל, לגבות מכוח הפקודה.

האם מנועה הרשות מלגבות את החוב בכל דרך אחרת, דבר שמשמעותו המעשית היא מחיקת החוב?

תוצאה זו קשה, נוכח העובדה שמדובר בכספי מסים המיועדים להגשמת מטרות החוקים שמכוחם הם נגבים, ולהגשמת מטרות חברתיות וציבוריות אחרות. התייחסות להיבט מסוים של שאלה זו תהיה בהמשך, בסעיף שעוסק בגבייה הפסיבית.

²⁶ עת"מ (מינהליים חי') 459/02 תשתיים נפט ואנרגיה בע"מ נ' המועצה האזורית זבולון, תק-מח 2003(4) 6700, 6717 (2003). ראו למשל סעיפים 150 (השגה) ו-153 (ערעור) לפקודת מס הכנסה; סעיפים 87 עד 90 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.

²⁷ סעיף 2 לאכרזת המסים.

²⁸ כמו כן, אם גם לאחר שנשלחה דרישת גובה המס לא מילא החייב אחר הדרישה, על פי האכרזה, כאשר מדובר ברשות מקומית, גובה המס רשאי לפתוח בהליכים רק לאחר שחלפו 5 ימים – הוראה שאינה קיימת לגבי רשויות המדינה.

יובהר, כי כל עוד לא חלפה תקופת ההתיישנות לפי דיני ההתיישנות האזרחית, תוכל הרשות לפנות לבית המשפט בתביעה אזרחית לגביית החוב.

7. עילות השעיה ותקרה

השעיית הגבייה, משמעה שהרשות נמנעת מלהתחיל בהליכי הגבייה לפי הפקודה.

הכלל ולפיו על הרשות להימנע משיהוי בגביית החוב, יכול שייסוג בפני עילות קונקרטיות אשר בהתקיימן מוצדק להשעות את הגבייה. רשות אשר תפתח בהליכי גבייה גם לאחר שחלפו שלוש שנים, בנסיבות שבהן מתקיימת אחת מעילות ההשעיה כפי שיפורטו להלן, לא תיחשב כפועלת בשיהוי, שכן תקופת השיהוי כלל לא נמנית כל עוד חלה עילת ההשעיה; וזאת בשונה מפתיחת הליכי גבייה מאוחרים בהחלטת הגורמים האמורים בסעיף 5, בהתקיים נסיבות חריגות שאינן נמנות עם עילות ההשעיה, הנעשית למרות השתהותה של הרשות.

7.1. עילות השעיית הגבייה

להלן רשימת המקרים שבהם תהיה הרשות רשאית לפתוח בהליכי גבייה לפי הפקודה, אף שחלף פרק זמן העולה על שלוש שנים מן היום שבו יכלה לפתוח בהליכי גבייה, לאמור מן היום שבו הפך החוב של האזרח כלפי הרשות לסופי. בכל אחד ממקרים אלה, לא תיחשב הרשות כמי שהשתהתה – כל עוד קיימת עילת ההשעיה:

א. **עילות השעיה מכוח דיני ההתיישנות** – בשל תחולתם המקבילה כאמור של דיני ההתיישנות, ככל שעומדות לרשות עילות השעיה לפי חוק ההתיישנות, כגון תרמית והונאה (סעיף 7 לחוק האמור), התיישנות שלא מדעת (סעיף 8 לחוק האמור), לא יבואו תקופות אלה במניין תקופת השיהוי.

ב. **לא עלה בידי הרשות לאתר את החייב אף שנקטה פעולות סבירות כדי לאתרו** – מצב שבו הרשות אינה מצליחה לאתר את החייב, אף על פי שנקטה פעולות איתור סבירות, כגון חיפוש כתובת החייב במרשמים המנוהלים לפי דין, דוגמאות למצב כזה הן:

* שוכר דירה חב בארנונה, השוכר נעלם והרשות אינה מצליחה לאתרו;

* לחייב אין כתובת מגורים מחמת מאסר או סיבות אחרות²⁹.

בנסיבות כאלה, מוצדק לאפשר לרשות לנקוט הליכי גבייה מיום שאיתרה את החייב, גם אם חלפו יותר משלוש שנים מן היום שבו החוב הפך לסופי;

ג. **החייב שוהה בחו"ל או באזור יהודה ושומרון או חבל עזה בנסיבות שאינן מאפשרות פתיחת הליכי גבייה נגדו** – למשל, אם לא ניתן לשלוח לו הודעות ולפתוח בהליכים. במקרה כזה, תוארך התקופה עד שנודע לרשות על חזרת החייב לארץ או עד לשינוי הנסיבות המונעות את פתיחת הליכי הגבייה;

ד. **הרשות והחייב הגיעו להסדר לעניין תשלום החוב** – במצב שלאחר שהחוב הפך להיות חוב בפיגור ובטרם נפתחו הליכי הגבייה כאמור בהנחיה זו, הגיעו הרשות והחייב להסדר תשלומים, אין מקום לנקוט הליכי גבייה כל עוד עומד החייב בהסדר ומשלם את התשלומים על פיו כסדרם. תקופת השיהוי תתחיל להיספר לחובתה של הרשות רק החל במועד שבו הפר החייב את הסדר התשלומים וחדל מלשלם;

ה. **קיימת מניעה משפטית** – מקום שניתן צו של בית המשפט נגד הרשות המורה לה להימנע מלפתוח בהליכי גבייה, שקיים נגד החייב הליך של פשיטת רגל או שהוא נמצא בהליך של פירוק, לפי העניין, אין הרשות יכולה לפתוח בהליכי גבייה וממילא מושעת תקופת השיהוי עד לביטול הצו השיפוטי או עד לסיומו של הליך פשיטת הרגל או הפירוק, באופן המאפשר את חידוש ההליכים נגד החייב;

ו. **הליכים משפטיים לרבות גישור או בוררות** – מתנהלים בין הצדדים הליכים משפטיים, לרבות גישור או בוררות, לגבי החוב או לגבי הליכי הגבייה;

ז. **המתנה לשומת מס הכנסה של קבלנים החייבים במס שבח** – מס שבח נשום לפי עסקה, בעוד שמש המכנסה הוא שנתי. במקרה של קבלן החב במס שבח, נוהגות רשויות המס להמתין עם גביית חוב זה עד לעריכת שומת מס הכנסה, משום שבמקרה כזה הנישום מקבל פטור ממס השבח. במצב דברים זה, אין מקום שרשויות המס יפתחו בהליכי גבייה נגד הקבלן;

ח. **מדובר בחוב מורכב, שיש קושי לזהות בזמן אמת את התגבשותו או היקפו** – במקרה שבו למרות פעולה סבירה של הרשות היא לא זיהתה את קיומו של החוב במועד, זאת בפרט כאשר מדובר בחוב גדול (כמה מיליוני שקלים).

²⁹ דוגמה נוספת היא מצב שבו החייב הוא תושב חוץ, שקיבל מרשויות ההגירה מספר זיהוי מיוחד לתושבי חוץ, אך לאחר שעזב את הארץ, לא ניתן לאתרו באמצעותו. מקרים אלה שכיחים במקרים של חובות בשל מסי מקרקעין ומס רכוש, ובהם אין לרשויות יכולת לפעול נגד החייב עד למכירת המקרקעין.

7.2. תקרת תקופת השיהוי לנקיטת הליכי גבייה בהתקיים עילת השעיה

השעיה שאינה מוגבלת בזמן היא בעייתית מאותה הסיבה שבגינה תקופת השיהוי קצרה מתקופת ההתיישנות האזרחית: רשות מינהלית אינה רשאית להשתהות בפתיחה בהליכי גבייה לפי פקודת המסים (גבייה), גם אם דיני ההתיישנות מאפשרים לה פרקי זמן ארוכים יותר או בלתי מוגבלים.

משיקולים אלה, יש לקבוע תקרה לתקופת השיהוי. לפיכך, הרשות לא תוכל לפתוח לראשונה בהליכי גבייה במצב שעומדת לרשותה עילת השעיה לאחר שחלפו 25 שנים מן המועד שבו היתה רשאית לנקוט הליכי גבייה מינהליים. זאת, אף שלפי דיני ההתיישנות כיום, לא קיימת תקרה לתקופת ההתיישנות³⁰.

ואולם היועץ המשפטי של הרשות רשאי, בנסיבות חריגות ויוצאות דופן הנובעות מהתנהגות בעייתית מצד החייב, לאשר פתיחת הליכי גבייה, במצב שעומדת לרשות עילת השעיה, גם לאחר המועד האמור. יובהר, כי ככל שהרשות פעלה בדרך של גבייה פסיבית ולפי הנחיה זו, לא תחול התקרה האמורה.

8. לאחר פתיחת הליכי הגבייה: נקיטת הליכי גבייה בשקידה ראווה

8.1. פרקי זמן מרביים בין ההליכים

לאחר שפתחה בהליכי הגבייה, צריכה רשות מינהלית סבירה להפעיל אותם בשקידה סבירה. לאחר הפתיחה בהליכי הגבייה לפי פקודת הגבייה, דהיינו, לאחר משלוח מכתב הדרישה הראשון לפי סעיף 4 לפקודה, על הרשות להמשיך במתווה הנקוב בפקודה, להפעיל את אמצעי הגבייה הקבועים בה במאמץ לגבות את החוב, במרווחי זמן סבירים, והיא אינה יכולה להשתהות ולמשוך את הליכי הגבייה³¹.

יובהר כי במצב שלא ניתן להמשיך בהליכי הגבייה, משום שבדיקה העלתה שלחייב אין נכסים, לא יראו את הרשות כמי שלא פעלה בשקידה סבירה.

פרקי הזמן המרביים הסבירים, בין כל אחד מן הצעדים שרשאית רשות לנקוט לפי פקודת המסים (גבייה) – ככל שלא נקבע אחרת בחיקוק – הם כמפורט להלן:

(1) בין מכתב הדרישה הראשון לבין מכתב הדרישה לתשלום מיידי – חצי שנה;

(2) לאחר מכתב הדרישה לתשלום מיידי, ומן היום שנודע לרשות על נכסים שניתן לעקל ובין משלוח ההודעה על הטלת עיקול ראשון – שנה.

על הרשות להודיע לחייב על הטלת העיקול בידי צד שלישי במועד הטלתו (על כך שהעיקול הוטל בפועל ולא על משלוח הודעת העיקול). כמו כן, על הרשות להודיע לחייב על קיום החוב אחת לשנה.

8.2. הקפאת הליכי הגבייה

חרף האמור לעיל, ייתכנו מקרים חריגים, שבהם תהיה הרשות רשאית להקפיא את המשך הפעלת הליכי הגבייה לפי פקודת המסים (גבייה), לאחר שפתחה בהם, לפי כללים שקבעה בעניין האמצעים שתנקוט לגביית החוב, בשים לב לגובה החוב (למעט באשר למשלוח מכתבי דרישה) ובכפוף להוראות הנחיה זו.

הדבר מוצדק, בין השאר, במקרים אלה:

(1) מצבו הכלכלי או הבריאותי של החייב מצדיק זאת;

(2) הנכס היחיד שניתן לעיקול הוא דירת מגוריו של החייב, שהיא גם דירתו היחידה;

(3) עיקול הנכסים שנמצאו יגרום לפגיעה קשה בחייב;

(4) יש סכסוכי בעלות בנוגע לנכס שממנו מבקשים להיפרע;

(5) מתקיימת אחת מהעילות שנוכרו בסעיף 7 לעיל;

(6) החייב ברח מן הארץ – ובלבד שהרשות ממשיכה לנקוט מזמן לזמן אמצעים כדי לאתר;

(7) המימוש אינו כדאי בשל קיומו של שעבוד קודם על הנכס שלא משאיר יתרה מספקת;

(8) במקרה של חוב אזרחי (שמקורו אינו בקנס פלילי) – החייב נפטר ויש קושי לאתר את נכסי העיזבון או את היורשים.

הגורם המוסמך לקבוע את כללי ההקפאה:

* **ברשות מקומית** – קביעה של הגזבר, המנהל הכללי והיועץ המשפטי;

* **ברשויות אחרות** – מי שיוסמך לכך בידי מנהל הרשות, חשב הרשות והיועץ המשפטי לרשות.

³⁰ עם זאת, ראו נא סעיף 842 להצעת חוק דיני ממונות, התשע"א–2011, הקובעת תקופת תקרה בת 25 שנה.

³¹ עת"מ 10-11-6882 סמקו סנטר (1999) בע"מ נ' עיריית נס ציונה [לא פורסם] (2010), פסקה 9: "כדי להסיר חשש של פעולות גבייה שהן מהשפה ולחוץ, יש להניח שאם פעולות הרשות לגביית חוב בהליכים מנהליים הן פעולות מעטות, מקריות שאינן מגלות כוונה לגבות את החוב, עשוי בית המשפט למנוע מהרשות לטעון נגד ההתיישנות אף שמהבחנה הפורמאלית החלה בפעולות גבייה".

יודגש, כי הקפאה של הליכי הגבייה, נתונה לשיקול דעת הרשות; לחייב אין זכות מוקנית להקפאה של הליכי הגבייה. עם זאת, הקפאת ההליכים תיעשה, ככל שהדבר ניתן, בידיעתו ובהסכמתו של החייב. מכל מקום, אין בהקפאת ההליכים או בהשהייתם משום ויתור מצד הרשות על החוב או על הריבית.

לפיכך, על הרשות – אם החליטה להקפיא או להשהות את הליכי הגבייה – לשלוח לחייב הודעה על הקפאת החוב וכן הודעה, בתדירות שלא תפחת מפעם בשנתיים, ולפיה חובו עדיין קיים וממשיך להצטבר, וכי הרשות שומרת לעצמה את הזכות להמשיך ולנקוט הליכי גבייה, על פי שיקול דעתה, ולכל המאוחר לכשתוסר המניעה. כמו כן, הרשות תתעד בתרשומת את ההחלטה.

גם בעניין זה לא מיותר להדגיש כי מצב שבו נפסקו הליכי הגבייה משום שלא אותרו נכסים של החייב אינו מצב של הקפאה. גם במקרה זה על הרשות לתעד בתרשומת את ההחלטה להפסיק את הגבייה.

8.3. ניהול משא ומתן והגעה להסכם תשלומים

מתנהל בין הרשות לחייב משא ומתן בנוגע להסדר החוב או שיש ביניהם חילופי דברים בנוגע לחוב, לאחר שנפתחו הליכי הגבייה, יש לנסות להגיע להסכמה.

לפיכך, תקופה שבה נוהל משא ומתן לא תיחשב כתקופה שבה הרשות השתהתה בגביית החוב. השתהות הרשות תיבחן ביום שהסתיים המשא ומתן באי-הסכמה ובאי-תשלום החוב על ידי החייב או, במקרה שהרשות הגיעה עם החייב להסכם, ביום שרואים בו את החייב כמי שהפר את ההסכם.

עם זאת, על הרשות לקצוב לעצמה פרק זמן סביר לניהול המשא ומתן, כדי שלא לגרום להתמשכותו שלא לצורך. לא הבשיל המשא ומתן בתוך פרק הזמן האמור לכלל הסכם תשלומים, תודיע הרשות לחייב על הפסקתו ועל המשך נקיטת הליכי הגבייה נגדו.

8.4. הגבלת ההקפאה בזמן

ככלל, הקפאת הליכי הגבייה אינה מוגבלת בזמן. כל עוד מתקיימת עילת ההקפאה, אין מקום לחידוש הליכי הגבייה. ואולם על הרשות, כרשות מינהלית סבירה, לבחון מדי פעם, ובתדירות שלא תפחת מפעם בשנתיים, אם עדיין מתקיימת עילת ההקפאה, אם יש טעם לחדש את הליכי הגבייה או שיש לראות בחוב חוב שלא ניתן לגבותו.

9. גביית החוב בדרכים חלופיות – גבייה פסיבית

בהנחה, שאין בחלוף התקופה שבה רשאית הרשות לנקוט הליכי גבייה מינהליים לפי פקודת המסים (גבייה), כדי להביא למחיקת החוב למעשה – מהן הדרכים החלופיות שרשות רשאית לנקוט כדי לגבות בכל זאת את החוב?

על פי הפסיקה, למרות שחלים דיני ההתיישנות על זכותה של הרשות לנקוט הליכי גבייה לפי הפקודה, אין בכך כדי למנוע ממנה לנקוט הליכי גבייה פסיבית. הוא הדין במקרה של שיהוי: אף שהרשות השתהתה כך שאינה יכולה עוד לנקוט הליכי גבייה לפי פקודת הגבייה, עדיין היא רשאית לנקוט הליכי גבייה פסיבית, ככל שהחוק מתיר לה.

גבייה פסיבית כאמור היא אחת הדרכים החלופיות לגביית חוב מינהלי. היא נעשית כאשר הרשות אינה פועלת לגביית חובות האזרח, אלא ממתנה עד אשר האזרח יהיה זכאי לתגמול ממנה או יצטרך אישור או פעולה כלשהי ממנה, שאז היא מתנה את האישור או התגמול בתשלום החוב. הדבר עשוי להתרחש שנים רבות לאחר שנוצר החוב, ולכן יש צורך בקביעת כללים ביחס להיבטים השונים של הפעלת הגבייה הפסיבית.

הכלל הוא, כי רשות שנמנעה, בלא הצדקה, ושלא לפי הנחיה זו, מנקיטת הליכי גבייה לפי פקודת המסים (גבייה), והמתנה למועד שתוכל לגבות בו גבייה פסיבית, לא תוכל בבוא העת לעשות כן ויהיה עליה לתת את האישור לעשות את הפעולה או לשלם את התגמול לחייב, לפי העניין.

9.1. דוגמאות לגבייה פסיבית

א. **רשויות מקומיות** – לפי סעיף 324 לפקודת העיריות, טעונה העברת מקרקעין תעודה על תשלום חובות לעירייה³². כלומר, רשות מקומית רשאית לעכב העברת מקרקעין על שמו של החייב, אם לא שילם את חובותיו לעירייה;

ב. **ביטוח לאומי** – קיזוז מכוח הוראת חוק מפורשת: סעיף 312 לחוק הביטוח הלאומי, קובע כי המוסד לביטוח לאומי רשאי לקזז דמי ביטוח כנגד גמלאות שמגיעות למבוטח; סעיף 366 המאפשר למוסד להפחית גמלה מחמת פיגור בתשלום דמי ביטוח, העולה על 12 חודשים³³;

³² וזה נוסח סעיף 324(א): "(א) לא תירשם בפנקסי המקרקעין כל העברה של נכס, אלא אם הוצגה לפני הרשם, או לפני עוזר הרשם, תעודה חתומה בידי ראש העיריה, המעידה שכל החובות המגיעים לעיריה מאת בעל הנכס ביחס לאותו נכס עד ליום מתן התעודה והנובעים מהוראות הפקודה או מדין אחר – סולקו במלואם או שאין חובות כאלה".

³³ להלן נוסח סעיף 366: "(א) קרה מקרה המזכה לגמלה וקיים אותה שעה חוב של דמי ביטוח והפיגור בתשלום הוא בעד תקופה העולה על 12 חודשים, ינהגו כך: (1) בפיגור שאינו עולה על 18 חודשים – תשולם הגמלה פחות רבע; (2) בפיגור העולה על 18 חודשים ואינו עולה על 36 חודשים – תשולם הגמלה פחות חצי; (3) בפיגור העולה על 36 חודשים – לא תינתן גמלה לא

ג. גם לרשות המדינה עומד סוג של גבייה פסיבית – סעיף 12 לפקודת המסים (גבייה), מורה, כי לא ניתן לנקוט פעולות להעברת בעלות במקרקעין בטרם שולמו כל המסים המגיעים בעד אותם מקרקעין.³⁴

דוגמה נוספת היא סמכות מנהל מע"מ לעכב סילוק של טובין של החייב מפיקוח רשויות המכס עד לתשלום חובו של החייב למע"מ.³⁵

9.2. גבייה אקטיבית לפני גבייה פסיבית

ככלל, הרשות חייבת לנקוט גבייה אקטיבית בטרם תוכל להיעזר בגבייה פסיבית, דהיינו, להעדיף הליכים אקטיביים לפי פקודת המסים (גבייה), על פני גבייה פסיבית. הכספים שהאזרח חייב לרשות הם כספי מס, שתשלומם נדרש להבטחת האספקה של שירותים ציבוריים וחברתיים לציבור כולו, ולכן יש לתת עדיפות להליכים שנועדו לגבות חובות ביעילות ובתוך פרק זמן קצר.

חרף זאת, ייתכנו מצבים שבהם תהיה הצדקה להימנע מנקיטת הליכי גבייה לפי הפקודה ולהסתפק בגבייה פסיבית, למשל במקרה שנקיטת הליכים אקטיביים אינה מידתית, כאמור בסעיף 11 להנחיה זו.

9.3. תזכורות לגבי קיומו של החוב

רשות המחליטה להעדיף גבייה פסיבית על פני גבייה אקטיבית חייבת לשלוח הודעה לחייב על קיום החוב וכן לשלוח, בתדירות שלא תפחת מפעם בשנתיים, הודעות בדבר קיומו של החוב והיותו נושא ריבית בתדירות שלא תפחת מפעם בשנתיים עד לנקיטת אמצעי הגבייה הפסיבית.

10. דרך משלוח מכתבי הדרשה

סעיף 12 לפקודת המסים (גבייה), מורה כי הודעה, דרישה, צו או כל מסמך אחר שיש להמציאם לפי הפקודה, יראו אותם כאילו הומצאו כדין אם נמסרו למי שנועדו, או הונחו במקום מגוריו או במקום עסקיו הרגיל או נשלחו לשם על שמו בדואר, ובלבד שצו עיקול לצד שלישי שהוא בנק וכן הודעה על מכירת מיטלטלין יישלחו בדואר רשום.

כלומר, החלופות למשלוח מכתב הדרשה הראשון (פתיחת הליכי הגבייה לפי הפקודה), ומכתב הדרשה לתשלום מיידי (המכתב השני), הן מסירה ביד או הנחה במקום המגורים או העסק או משלוח בדואר רגיל.

עם זאת, רשויות אשר לפני קבלת הנחיה זו נהגו לשלוח את מכתבי הדרשה לחייב בדואר רשום רשאיות להמשיך לנהוג כן גם לאחר מועד כניסתה לתוקף של הנחיה זו.

את המכתבים והתזכורות השונים שעל הרשות לשלוח לפי הנחיה זו, היא רשאית לשלוח בדואר רגיל.

11. הפעלת הליכי גבייה לפי הפקודה – מידתיות

לפני הפעלת אמצעי אכיפה יש לבחון, אם האמצעי נדרש באופן סביר לשם גביית המס. במסגרת זו ייבחנו, בין השאר, נחיצותו של ההליך ויעילותו, בשים לב לשיקולים שונים, כגון: גובה החוב, או מצבו של החייב.

הרשות הגובה רשאית לקבוע לעצמה כללים לעניין האמצעים שתנקוט לגביית החוב בשים לב לגובה החוב (למעט באשר למשלוח מכתבי דרישה) ובכפוף להוראות הנחיה זו.

ככל שהרשות פעלה בהתאם לכללים אלה, לא תיחשב אי-נקיטה של אמצעי גבייה כשיהוי.

12. פירוט החוב

בכל דרישת חוב או תזכורת יפורט לחייב ממה מורכב החוב. נכללו בחוב הוצאות שהוצאו בנקיטת הליכי הגבייה, יפורטו ההוצאות כאמור לפי תקנות המסים גבייה (קביעת הוצאות מרביות), התשע"א-2011.³⁶ לא היתה לרשות אפשרות טכנית לפרט את ההוצאות במכתבי הדרשה או התזכורת תמציא הרשות לחייב פירוט כאמור לפי בקשתו.

13. הוראות לעניין עיקולים

13.1. עיקול עד גובה החוב וסדר מימוש עיקולים

להלן כמה הנחיות הנוגעות לאופן הטלת העיקולים לפי פקודת המסים (גבייה), ודרך מימושם:

בכסף ולא בעין. (ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו על – (1) הטבות לפי סעיף 9; (2) גמלאות לפי סעיפים 144, 143, 66, 62, 57, 49, 42, 266, 265 ו-267; (3) על גמלאות לפי פרק ה' כשחובת תשלום דמי ביטוח נפגעי עבודה אינה חלה על המבוטח בעת קרות המקרה המזכה לגמלה; (4) גמלאות לפי פרקים י' ו-י"ב ו-י"ג; (5) הענקות לפי סעיף 387. (ג) היה אדם מבוטח תקופה העולה על עשר שנים, יוארכו התקופות האמורות בסעיף קטן (א) בחודשיים לכל שנה שמעל עשר השנים האמורות ובלבד שלא יעלו על 60 חודשים. (ד) פיגור בתשלום דמי ביטוח, שמועד תשלומם חל תוך 90 הימים שלפני קרות המקרה המזכה לגמלה, לא ייחשב כפיגור לענין סעיף קטן (א). (ה) פיגור בתשלום סכום דמי ביטוח שאינו עולה על 15% מהשכר הממוצע, כפי שהוא ביום קרות המקרה המזכה לגמלה, לא ייחשב כפיגור לענין סעיף קטן (א)."

³⁴ וזה נוסח הסעיף: "שום פעולת העברה במקרקעין השייכים לסרב לא תירשם בפנקסי המקרקעין בטרם הוברר ששולם המס המגיע עליהם, אלא בהסכמת הממונה על הגבייה".

³⁵ סעיף 114 לחוק מס ערך מוסף.

³⁶ ק"ת התשע"א, עמ' 948.

- א. לא יוטל עיקול אצל צד שלישי כלשהו מעבר לסכום החוב;
- ב. הוטלו כמה עיקולים אצל צדדים שלישיים שונים בסכום כולל העולה על גובה החוב, ונדרש צו מסירה כדי לממשם, יורה פקיד הגבייה על מימוש העיקולים כאמור בשלבים, כך שלא ימומש סכום העולה על גובה החוב. התקבלו כספים בסכום העולה על גובה החוב, תוחזר היתרה שמעבר לסכום החוב;
- ג. עוקלו כספים בחשבון בנק של חייב, לא יורה פקיד הגבייה על מימוש נכסים שאינם נזילים בטרם מומשו הנכסים הנזילים. היה מימוש כאמור כרוך בפגיעה בחייב מעבר לסכום המעוקל (כגון "שבירת" תכנית חיסכון ככל שלחייב יש זכות לכך), ימומש, ככלל, הסכום המעוקל באופן שימנע את הפגיעה (כגון מימוש בנקודות היציאה בלבד, ככל שקיימות);
- לא ניתן לבצע את המימוש כאמור, או שהדבר כרוך בהמתנה ארוכה אשר תגרום נזק לחייב לנוכח הצטברות הריבית, יבחן פקיד הגבייה את האיזון הראוי בין הצורך לגבות את החוב לגרימת הנזק לחייב ולא יורה על מימוש כאמור, אלא אם כן אין דרך אחרת לגבות את החוב שפגיעתה בחייב פחותה. החליט פקיד הגבייה כאמור, יודיע על כך לחייב.

13.2. עיקול מיטלטלין והוצאתם

על מבצע עיקול להזדהות באמצעות תעודת גובה מס ולהציג את הצו המסמיכו לנקוט פעולה זו. לא יוצאו מיטלטלין אלא אם כן הומצאה קודם אזהרה, בדרך שממציאים אזהרה על כוונה לפרוץ או במסגרת עיקול ברישום של אותם מיטלטלין, וזולת אם סבור הממונה על הגבייה שמתן הודעה עלול לסכל את העיקול, כאמור בתקנה 4(ב) לתקנות המסים (גבייה)³⁷.

14. כיצד יש לנהוג לאחר תשלום החוב

שולם החוב לאחר הטלת עיקול על נכסי החייב – תשלח הרשות הודעה כנדרש לגורם המעקל, בהקדם האפשרי, ולא יאוחר מתום שלושה ימי עבודה. לחלופין, תמסור הרשות לחייב, לפי בקשתו, הודעה על הסרת העיקול בתוך פרק הזמן האמור. בכל מקרה, על הרשות למסור הודעה על הסרת העיקול לצד השלישי שאצלו מוחזקים הנכסים.

15. תחילה ותחילה

תחילת תוקפה של הנחיה זו שישה חודשים מיום פרסומה, והיא תחול גם על חובות קיימים שטרם התיישנו. במקרים אלה, תישלח הודעת הדרישה הראשונה לפי הפקודה, בתוך שנתיים מיום תחילתה של הנחיה זו והרשות תמשיך לנהוג לאחר מכן לפי ההנחיה, ובלבד שלעניין חובות שביום תחילתה של הנחיה זו חל עליהן שיהיו – טרם התיישן החוב.

ל' בשבט התשע"ב (23 בפברואר 2012)

(חמ 4359-3)

יהודה וינשטיין

היועץ המשפטי לממשלה

³⁷ להלן נוסח תקנה 4 לתקנות המסים (גבייה), התשל"ד-1974, שכותרתו "ביצוע עיקול":

(א) לשם ביצוע העיקול רשאי גובה המס –

(1) להיכנס לחצרים שבהחזקתו של הסרבן (בתקנות אלה – החייב), ולפתוח או להורות לפתוח מקום, מבנה וכלי שבהם נמצאים או עשויים להימצא מיטלטלין של החייב הניתנים לעיקול, ובלבד שהעיקול ייעשה בנוכחות עד אחד לפחות ולא לפני שעברו 48 שעות ממועד המצאת הדרישה לחייב או 8 ימים מיום שנשלחה לו בדואר רשום, לפי העניין;

(2) בכפוף להוראות תקנה 22, לפרוץ לחצרים שבהחזקתו של החייב ולפתוח או להורות לפתוח מקום, מבנה וכלי כאמור בפסקה (1) ובלבד שעברו 48 שעות ממועד המצאת האזהרה לחייב או 8 ימים מיום שנשלחה לו בדואר רשום, לפי העניין.

(ב) הוראות תקנת משנה (א) בדבר מתן דרישה או אזהרה (להלן – הודעה) לפי העניין, לא יחולו אם הממונה על הגבייה סבור שמתן הודעה עלול לסכל את העיקול והוא התיר את הכניסה בלא הודעה.