

הנחיות היועץ המשפטי לממשלה	מסים
תאריך: שבת תשע"ב, פברואר 2012 מספר הנחיה: 7.1002	הפעלת הליכי גבייה מנהליים לפי פקודת המיסים (גביה)

הפעלת הליכי גבייה מנהליים לפי פקודת המיסים (גביה)

1. רקע

דבר החקיקה העיקרי המסמך רשויות ציבור לנקוט הליכים שונים לשם גביית חובות (להלן – הליכי גביה מינהליים), הוא פקודת המסים (גביה)¹ (להלן – הפקודה או פקודת המסים (גביה)). מטרת הנחיה זו היא להנחות את הרשויות כיצד להפעיל שיקול דעת בהשתמשן בסמכויות המוענקות להן בפקודה ובפרט בכל הנוגע להימנעות משיהוי בפעולות הגביה. הנחיה זו חלה, בהתאמה גם על שימוש במסמכים אלקטרוניים לצורך הליכי גביה מינהליים, לפי סעיף 1ב12 לפקודה.

הנחיה זו אינה חלה על גביה של חובות אלה:

1. קנסות פליליים, למעט קנסות חניה שמטילות רשויות מקומיות;
2. קנסות פליליים ועיצומים כספיים הנגבים באמצעות רשות האכיפה והגביה, 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 הגביה לפי הפקודה שמפעיל המוסד לביטוח לאומי, הנבחנת בנפרד לנוכח מורכבותה ומאפייניה המיוחדים, ובמידת הצורך תוכן הנחיה מיוחדת.

1.1. מהו "מס" לצורך פקודת המסים גביה

המונח "מס" בפקודת המסים (גביה) כולל במפורש מס רכוש עירוני⁴, וכן כל תשלום שגבייתו הוכרזה על ידי שר האוצר ככפופה לפקודה. תשלומים כאמור כוללים מס הכנסה⁵, מס ערך

¹ חוקי אי"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 שהילוותה ממשלת ארץ-ישראל או ממשלת ישראל, כל מס, ארנונה, הלוואה ותשלום אחרים שעל גבייתם הוכרז או יוכרז ע"י הנציב העליון של ממשלת ארץ-ישראל או ע"י שר האוצר כגביה הכפופה לחוק הדין בגביית מסים; " (סעי' 1 לפקודת המסים (גביה)).

מוסף, ⁶ מס שבח מקרקעין, ⁷ מכס⁸ וכיוצא באלה, וכן תשלומים שהפקודה הוחלה עליהם במפורש בחקיקה; לדוגמא: הוצאות ביצוע צווים על ידי הרשויות במקום החייבים; ⁹ גביית אגרות; ¹⁰ גביית קנסות; ¹¹ גביית עיצומים כספיים; ¹² החזר תשלומים ששולמו ביתר; ¹³ גביית היטלים ¹⁴ ותשלומים שונים נוספים.

ברשויות המקומיות מוסדרת הגבייה של ארנונה ותשלומי חובה אחרים באמצעות פקודת המסים (גביה) מכוח אכרזה של שר האוצר (להלן – אכרזת המסים). ¹⁵ עיריות רשאיות לנקוט הליכי גביה לגביית ארנונה ותשלומי חובה אחרים גם מכוח פקודת העיריות. ¹⁶ ההלכה לעניין השימוש בהסדרים השונים לגביית חובות כאמור, היא שרשות מקומית רשאית לבחור בין שני ההליכים, אך משפתחה בהליכי גביה מכוח אחד החיקוקים, עליה למצותו לגבי אותו חוב. ¹⁷

⁵ סעיף 193 לפקודת מס הכנסה.

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

⁷ סעיף 92 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"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 10(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 מי ים בשמן [נוסח חדש] התש"מ-1970; הוצאות הריסת שלט, מכוח סעיף 8(ב) לחוק הדרכים (שילוט), התשכ"ו-1966; סעיף 11 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.

¹⁰ למשל: אגרות, דמי רישיון ותמלוגים לפי חוק התקשורת (בזק ושידורים), התשמ"ב-1982, שנשלחה הודעה לחייב על חיוב 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 יריה, 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.

¹¹ ראו, למשל: קנס מנהלי מכוח סעיף 18 לחוק העבירות המנהליות, התשמ"ו-1985; קנס אזרחי מכוח סעיף 38א לחוק הסדרת העיסוק בייעוץ 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 בטחוני, התשס"ז-2007.

¹² ראו, למשל: עיצום כספי לפי חוק שירות נתוני אשתי, 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, התש"ח-1958; עיצומים נוספים: סעיף 18 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 הפיקודון על מכלי משקה, התשנ"ט-1999; סעיף 12 לחוק שירותי תיירות, התשל"ו-1976; סעיף 19 לחוק התאגידים הבטחוניים (הגנה על אינטרסים ביטחוניים), התשס"ה-2005.

¹³ לדוגמא: 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 (גביה) (ארנונה כללית ותשלומי חובה לרשויות המקומיות), (הוראת שעה), התש"ס-2000.

¹⁶ סעיפים 305 עד 323 לפקודת העיריות.

¹⁷ סעיף 317 לפקודת העיריות.

יודגש, כי לפי הפסיקה, אין להחיל על מס את פקודת המסים (גביה) בדרך של פרשנות.¹⁸

1.2. חלופות להליכי גבייה מנהליים

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 מנהליים הם הליכים חלופיים.¹⁹ החיסרון בשימוש בהליכי הוצאה 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 המדובר בחובות שניתן לפתוח בגינם הליך בהוצאה לפועל ללא הליך קודם בבית משפט, עדיין קיימת האפשרות שהחייב יגיש התנגדות, הדיון בהתנגדות יועבר לבית המשפט, והליכי הוצאה 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 למספר רשויות.²⁰

ד. גבייה פסיבית

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

2. העיקרון: רשות מנהלית אינה רשאית להשתנות בגביית חובות

פקודת המסים (גביה) אינה מנחה את הרשות בשאלה, תוך כמה זמן מן היום שבו רשאית היא 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

¹⁸ רע"א 2911/95 אברהם, עו"ד נ' עיריית רמת גן, פ"ד נג(1) 218, 237 (1999): "הקביעה כי אין להחיל את הפקודה על כל מס, ללא החלה קונקרטיית, 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."

¹⁹ ע"א 1167/01 עיריית ראשון לציון נ' בנק הפועלים ע"מ, תק-על-2005(4) 2872 (2005): "מנגנון גבייה זה נועד ליצור מסלול מינהלי מהיר ויעיל לגביית מיסים בצד ההסדר הקבוע בחוק הוצאה לפועל, תשכ"ז-1967 (להלן – חוק הוצאה לפועל) לגביית חובות פסוקים ואחרים." (שם, בסעיף 3 לפסק דינה של השופטת חיות).

²⁰ ראו חוק קיזוז מסים, התש"ס-1980.

לא מעטות נמנעו מגביית חובות או השתהו במשך שנים רבות בהפעלת הליכי גביה ונקטו בהם לראשונה זמן רב מאוד לאחר מועד היווצרות החוב.

מצב זה אינו תקין: אין זה סביר שרשות מינהלית תנקוט הליכי גביה מינהליים לראשונה וללא 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 גביה 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 גביה מינהליים ועליה לפתוח בהם ולנהל אותם תוך פרקי זמן סבירים, בכפוף להוראות הנחיה זו.

לעמדה זו יש תימוכין בפסיקת בתי-המשפט מזה זמן רב, גם במקרים שלדעת השופטים דיני ההתיישנות אינם חלים (בתי המשפט המחוזיים בבאר שבע,²¹ בחיפה²² ובנצרת²³). בדומה להתיישנות האזרחית, חסימת דרכה של הרשות בשל חלוף הזמן, נועדה לאזן את זכותה של הרשות להפעיל את סמכויותיה עם 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 הגביה המינהליים מבחינת הזמן לאמור: מהו המועד שממנו ואילך רשאית הרשות לנקוט הליכי גביה מינהליים, כמה זמן עומד לרשותה לשם כך, האם יש נסיבות שבהן מוצדק להאריך או לקצר את התקופה, האם ניתן לנקוט הליכי גביה פסיבית או הליכים חלופיים אחרים וכיוצא באלה.

3. ההליך הפותח בהליכי גביה

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 הגביה.**²⁴

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 גביה מינהליים... עקרונית 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 גביה 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 הגביה המאוחדת, תק-מח 2004(4) 3640, 3642 (2004): "לי נראה, כי בענייננו 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 11-10-6882 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

אם גם לאחר מכתב הדרישה לא נפרע החוב, ייתן פקיד הגביה (עובד הציבור ששר האוצר מינה 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 הגביה. אם גם הדרישה לתשלום מיידי לא נענית, מוסמך גובה המסים להתחיל בצעדים מעשיים לגביה – הטלת עיקולים לסוגיהם השונים וכיו"ב.

4. המועד שממנו מתחילים לספור את תקופת השיהוי

המועד שממנו מתחילים לספור את תקופת השיהוי הוא המועד שבו רשאית הרשות לפתוח בהליכי גביה, והוא המועד שבו ניתן לומר, שיש למעשה, לחייב²⁵ "חוב בפיגור", דהיינו, שהמועד לתשלום החוב חלף מבלי 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).

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

כאמור לעיל, ההליך הפותח את הליכי הגביה לפי הפקודה הוא משלוח מכתב הדרישה הראשון. סעיף 4 לפקודת המסים (גביה) 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 הייתה 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 גביה על ידי משלוח מכתב הדרישה הראשון.
2. **מועד שני:** חלף פרק זמן קצר, לכל הפחות 7 ימים ממועד משלוח מכתב הדרישה הראשון – המשך הליכי הגביה על ידי משלוח הדרישה לתשלום מיידי.

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 בענייננו, 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.

²⁶ עתי"מ (מנהליים חי) 459/02 תשתיות 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.

לוח הזמנים ביחס לגביה בידי רשויות מקומיות

לגבי גביה בידי רשות מקומית, קובעת אכרזת המסים, כי לא תומצא לאדם לגבי הסכום השנוי במחלוקת, דרישה לפי סעיף 4 לפקודת המסים (גביה) 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 (גביה) 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, שבסימונו ניתן לומר**שהרשות מנועה מלנקוט הליכי גביה?**

לפי פסיקת בית המשפט, דיני ההתיישנות חלים על הליכי גביה 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 מנהליים, אין זה סביר שרשות מינהלית תנקוט לראשונה הליכי גבייה ללא התראה וללא צידוק, לאחר שחלפו שנים רבות מן המועד שבו יכלה לראשונה לגבות את החוב. לפיכך, על הרשות לפתוח בהליכי גביה תוך 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 ובחינה 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 הגביה של הרשות – ניתן יהיה 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 (שאז 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 גביה לפי פקודת המסים (גביה) ואינו גביה פסיבית.

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.

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 מכח הפקודה.

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

תוצאה זו קשה, נוכח העובדה שהמדובר 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.

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 שלפיו 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 השעיה כפי שיפורטו להלן, לא תיחשב כפועלת בשיהוי**, שכן תקופת השיהוי כלל לא נמנית כל עוד חלה עילת השעיה; וזאת בשונה מפתיחת הליכי גבייה מאוחרים בהחלטת הגורמים האמורים בסעיף 5, בהתקיים נסיבות חריגות שאינן נמנות עם עילות השעיה, הנעשית על אף השתהותה של הרשות.

7.1. עילות השעיית הגבייה

להלן רשימת המקרים שבהם תהא 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 השעיה:

א. עילות השעיה מכוח דיני ההתיישנות – בשל תחולתם המקבילה כאמור, של דיני ההתיישנות, אזי 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 בפעולות סבירות כדי לאתר – מצב שהרשות אינה מצליחה לאתר את החייב, למרות 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 אחרות.²⁹

בנסיבות כאלה, מוצדק לאפשר לרשות לנקוט הליכי גביה 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 גביה 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 הגביה כאמור בהנחיה זו, הגיעו הרשות והחייב להסדר תשלומים, אין מקום לנקוט בהליכי גביה, 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 גביה, שקיים נגד החייב הליך של פשיטת רגל או שהוא נמצא בהליך של פירוק, לפי העניין, אין הרשות יכולה לפתוח בהליכי גביה וממילא מושעית 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 הגביה.

ז. המתנה לשומת מס הכנסה של קבלנים החייבים במס שבח – מס שבח נשום לפי עסקה, בעוד שמש הכנסה הוא שנתו. 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 בו למרות פעולה סבירה של הרשות היא לא זיהתה את קיומו של החוב במועד, זאת בפרט כאשר מדובר בחוב גדול (מספר מיליוני שקלים).

7.2. תקרת תקופת השיהוי לנקיטת הליכי גביה בהתקיים עילת השעיה

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

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

משיקולים אלה, יש לקבוע תקרה לתקופת השיהוי. לפיכך, הרשות לא תוכל לפתוח לראשונה בהליכי גביה במצב שעומדת לרשותה עילת השעיה לאחר שחלפו 25 שנים מן המועד שבו הייתה רשאית לנקוט הליכי גביה מנהליים. זאת, אף שלפי דיני ההתיישנות כיום, לא קיימת תקרה לתקופת ההתיישנות.³⁰

ואולם, היועץ המשפטי של הרשות רשאי, בנסיבות חריגות ויוצאות דופן הנובעות מהתנהגות בעייתית מצד החייב, לאשר פתיחת הליכי גביה, במצב שעומדת לרשות עילת השעיה, גם לאחר המועד האמור.

יובהר, כי ככל שהרשות פעלה בדרך של גביה פסיבית ולפי הנחיה זו, לא תחול התקרה האמורה.

8. לאחר פתיחת הליכי הגביה: נקיטת הליכי גביה בשקידה ראויה

8.1. פרקי זמן מרביים בין ההליכים

לאחר שפתחה בהליכי הגביה, צריכה רשות מנהלית סבירה להפעיל אותם בשקידה סבירה. לאחר הפתיחה בהליכי הגביה לפי פקודת הגביה, דהיינו, לאחר משלוח מכתב הדרישה הראשון לפי סעיף 4 לפקודה, על הרשות להמשיך במתווה הנקוב בפקודה, להפעיל את אמצעי הגביה הקבועים בה במאמץ לגבות את החוב, במרווחי זמן סבירים, והיא אינה יכולה להשתהות ולמשוך את הליכי הגביה.³¹

יובהר כי במצב שלא ניתן להמשיך בהליכי הגביה, 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 (גביה) – 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 הגביה

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 שמהבחינה הפורמאלית החלה בפעולות גבייה".

חרף האמור לעיל, ייתכנו מקרים חריגים, שבהם תהא הרשות רשאית להקפיא את המשך הפעלת הליכי הגביה לפי פקודת המסים (גביה), 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 היתר, 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 לאתרו;
7. המימוש אינו כדאי בשל קיומו של שיעבוד 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, המנכ"ל והיועץ המשפטי

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

יודגש, כי **הקפאה של הליכי הגביה, נתונה לשיקול דעת הרשות; לחייב אין זכות מוקנית להקפאה של הליכי הגביה**. 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 הגביה - לשלוח לחייב הודעה על הקפאת החוב וכן הודעה, בתדירות שלא תפחת מפעם בשנתיים, לפיה חובו עדיין קיים וממשיך להצטבר, וכי הרשות שומרת לעצמה את הזכות להמשיך ולנקוט בהליכי גביה, על-פי שיקול דעתה, ולכל המאוחר לכשתוסר המניעה. כמו כן, הרשות תתעד בתרשומת את ההחלטה.

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

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 הגביה, יש לנסות להגיע להסכמה.

לפיכך, תקופה שבה נוהל מו"מ לא תיחשב כתקופה שבה הרשות השתתתה בגביית החוב. השתתות 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 תוך פרק הזמן האמור לכלל הסכם תשלומים, תודיע הרשות לחייב על הפסקתו ועל המשך נקיטת הליכי הגביה נגדו.

8.4 הגבלת ההקפאה בזמן

ככלל, הקפאת הליכי הגביה אינה מוגבלת בזמן. כל עוד מתקיימת עילת ההקפאה, אין מקום לחידוש הליכי הגביה.

ואולם, על הרשות, כרשות מנהלית סבירה, לבחון מדי פעם, ובתדירות שלא תפחת מפעם בשנתיים, האם עדיין מתקיימת עילת ההקפאה, האם יש טעם לחדש את הליכי הגביה 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 מנהליים לפי פקודת המסים (גביה), כדי להביא למחיקת החוב למעשה – מהן הדרכים החלופיות שרשות רשאית לנקוט בהן כדי לגבות בכל זאת את החוב?

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

גבייה פסיבית כאמור, היא אחת הדרכים החלופיות לגביית חוב מנהלי. היא נעשית כאשר הרשות אינה פועלת לגביית חובות האזרח, אלא ממתינה עד אשר האזרח יהא 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, ללא הצדקה, ושלא לפי הנחייה זו, מנקיטת הליכי גביה לפי פקודת המסים (גביה), תוך המתנה למועד שתוכל לגבות בו גביה פסיבית, לא תוכל בבוא העת לעשות כן ויהא עליה לתת את האישור, לעשות את הפעולה או לשלם את התגמול לחייב, לפי העניין.

9.1. דוגמאות לגביה פסיבית

- א. רשויות מקומיות – לפי סעיף 324 לפקודת העיריות, טעונה העברת מקרקעין תעודה על תשלום חובות לעירייה.³² 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 חודשים.³³
- ג. גם לרשות המדינה עומד סוג של גבייה פסיבית – סעיף 12 לפקודת המסים (גביה) 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 גביה פסיבית

- כלל, הרשות חייבת לנקוט גביה אקטיבית בטרם תוכל להיעזר בגביה פסיבית, דהיינו, להעדיף הליכים אקטיביים לפי פקודת המסים (גביה), על פני גביה 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 ותוך פרק זמן קצר.
- חרף זאת, ייתכנו מצבים שבהם תהא הצדקה להימנע מנקיטת הליכי גביה לפי הפקודה ולהסתפק בגביה פסיבית, למשל במקרה שנקיטת הליכים אקטיביים אינה מידתית, כאמור בסעיף 11 להנחיה זו.

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 העירייה, המעידה שכל החובות המגיעים לעירייה 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 בתשלומו הוא בעד תקופה העולה על 12 חודשים, ינהגו כך: (1) בפיגור שאינו עולה על 18 חודשים - תשלום הגמלה פחות רבע; (2) בפיגור העולה על 18 חודשים ואינו עולה על 36 חודשים - תשלום הגמלה פחות חצי; (3) בפיגור העולה על 36 חודשים - לא תינתן גמלה לא 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' כשחובות תשלום דמי ביטוח נפגעי עבודה אינה חלה על המבוטח בעת קרות המקרה המזכה לגמלה; (4) גמלאות לפי פרקים י"יב 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 לסרבן לא תירשם בפנקסי המקרקעין בטרם הוברר ששולם המס המגיע עליהם, אלא בהסכמת הממונה על הגביה".

³⁵ סעיף 114 לחוק מס ערך מוסף.

9.3. תזכורות לגבי קיומו של החוב

רשות המחליטה להעדיף גביה פסיבית על פני גביה 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 הגביה הפסיבית.

10. דרך משלוח מכתבי הדרישה

סעיף 12 לפקודת המסים (גביה) 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 ישלחו בדואר רשום.

כלומר, החלופות למשלוח מכתב הדרישה הראשון, (פתיחת הליכי הגביה לפי הפקודה), ומכתב הדרישה 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 הדרישה 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 גביה לפי הפקודה – מידתיות

לפני הפעלת אמצעי אכיפה יש לבחון, אם האמצעי נדרש באופן סביר לשם גביית המס. במסגרת זו ייבחנו, בין היתר, 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 גביה כשיהוי.

12. פירוט החוב

בכל דרישת חוב או תזכורת יפורט לחייב ממה מורכב החוב. נכללו בחוב הוצאות שהוצאו בנקיטת הליכי הגביה, יפורטו ההוצאות כאמור לפי תקנות המסים גביה (קביעת הוצאות מרביות), התשע"א-2011. לא הייתה לרשות אפשרות טכנית לפרט את ההוצאות במכתבי הדרישה או התזכורת תמציא הרשות לחייב פירוט כאמור לפי בקשתו.

13. הוראות לעניין עיקולים**13.1. עיקול עד גובה החוב וסדר מימוש עיקולים**

להלן מספר הנחיות הנגועות לאופן הטלת העיקולים לפי פקודת המסים (גביה), ודרך מימושים:

- א. לא יוטל עיקול אצל צד שלישי כלשהו מעבר לסכום החוב.
- ב. הוטלו מספר עיקולים אצל צדדים שלישיים שונים בסכום כולל העולה על גובה החוב, ונדרש צו מסירה כדי לממשם, יורה פקיד הגביה 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 הגביה על מימוש נכסים שאינם נזילים בטרם מומשו הנכסים הנזילים. היה מימוש כאמור כרוך בפגיעה בחייב מעבר לסכום המעוקל (כגון "שבירת" תכנית חסכון 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 הגביה 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 הגביה 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. זולת אם סבור הממונה על הגביה שמתן הודעה עלול לסכל את העיקול, כאמור בתקנה 4(ב) לתקנות המסים (גביה).³⁶

³⁶להלן נוסח תקנה 4 לתקנות המסים (גביה), 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 הענין.

(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 הענין.

(ב) הוראות תקנת משנה (א) בדבר מתן דרישה או אזהרה (להלן - הודעה) לפי הענין, לא יחולו אם הממונה על הגביה סבור שמתן הודעה עלול לסכל את העיקול והוא התיר את הכניסה ללא הודעה.

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 תוך פרק הזמן האמור. בכל מקרה, על הרשות למסור הודעה על הסרת העיקול לצד השלישי שאצלו מוחזקים הנכסים.

15. תחילה ותחולה

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