

פרק 12

גבייה מנהלית

לפי פקודת המסים (גביה)

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גבייה)

1037.....	מבוא	1201 §
	1. הגישה הרחבה והגישה הצרה לפירוש המונח "מס" שבסעיף 2	
1038.....	פקודת המסים (גבייה)	
1040.....	הלכת אברהם	
1042.....	השלכת דיני החברות	
1043.....	2. אכרזותיו של שר האוצר	
1046.....	גביית ארנונה שנויה במחלוקת על פי האכרזה	
1050.....	מקרה בתי הזיקוק לנפט	
1051.....	3. פקודת המסים (גבייה) ופקודת העיריות	
1053.....	הגדרות	1202 §
1053.....	1. נכס	
1054.....	2. מפגר	
1055.....	"מפגר" ו"חייב" לעומת "סרבן"	
1058.....	3. הממונה על הגבייה	
1059.....	סמכויותיו של הממונה על הגבייה	
1060.....	4. פקיד גבייה	
1061.....	תפקידו של פקיד הגבייה	
1062.....	סמכויותיו של פקיד הגבייה	
1063.....	5. גובה מסים	
1064.....	פרסום המנוי	
1064.....	סמכויותיו של גובה המס	
1066.....	6. מיטלטלין	
1067.....	7. מועדי פירעון המס	

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גבייה)

1069.....	דרישת התשלום וכתב ההרשאה לגבייה	§ 1203
1070.....	1. התנאי הראשון - הטלת מס כדין	
1071.....	המונח "הוטל מס"	
1073.....	הוטל כחוק	
1074.....	2. התנאי השני - אי תשלום החוב במועדו	
1075.....	האסכולה המחמירה של הרשויות המקומיות	
1075.....	האסכולה המקילה	
	האם יש מקום לעכב את הליכי הגבייה כדבר מובן	
1078.....	מאליו?	
1079.....	3. התנאי השלישי – המצאת דרישת תשלום ראשונה	
1079.....	כתב דרישת התשלום	
1081.....	דרכי המצאת דרישת התשלום	
1084.....	תקיפת דרכי ההמצאה	
1085.....	4. התנאי הרביעי - אי פירעון דרישת התשלום	
1086.....	זקיפת תשלומים	
1086.....	5. התנאי החמישי - כתב ההרשאה	
1089.....	פעולות הרשות המקומית אצל החייב	§ 1204
1089.....	1. דרישת התשלום על ידי גובה המס - הדרישה השנייה	
1090.....	2. כניסה לחצריו של החייב	
1091.....	חצרים	
1092.....	3. פריצה לחצריו או לביתו של החייב	
	גובה המס נכשל בניסיונו להיכנס לחצריו של החייב	
1093.....	בארנונה	

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גבייה)

1094.....	המצאת אזהרה על הכוונה לפרוץ.....	
1095.....	הוצאת כתב הרשאה נוסף.....	
1095.....	פריצה בשעות היום.....	
1096.....	פריצה במעמד מוכתר או שוטר.....	
1096.....	4. דרכי הפריצה של גובה המס.....	
1099.....	דרכי הגבייה של הרשות המקומית אצל צד שלישי.....	§ 1205
1099.....	1. הסמכות לעיקול אצל צד שלישי.....	
1100.....	התנאי הראשון - המצאת צו עיקול.....	
1100.....	התנאי השני - מעמדו של החייב בארנונה הוא "סרבן".....	
1101.....	2. סעיף 7א - הודעת צד שלישי.....	
1101.....	חובת ההודעה של הצד השלישי.....	
1102.....	הודעה על נכסים שהגיעו לאחר מתן ההודעה הראשונה.....	
	הנפקויות של אי מתן הודעה או של מתן הודעה לא	
1103.....	נכונה.....	
1105.....	ביטול העיקול.....	
1105.....	3. עיקול אצל הצד השלישי ללא כניסה לחצרים.....	
1107.....	4. אחריותו האישית של הצד השלישי.....	
1110.....	5. עיקול בחצרו של הצד השלישי או בביתו.....	
1113.....	עיקול מיטלטלין ומכירתם.....	§ 1206
1114.....	1. מיטלטלין הפטורים מעיקול.....	
1116.....	2. עיקול מיטלטלין שהעברתם חייבת ברישום.....	
	עיקול מיטלטלין הרשומים בפנקס ושהעברתם אינה	
1117.....	חייבת ברישום.....	

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גביה)

1117.....	3.	עיקול מיטלטלין משותפים	
1118.....		מיטלטלין המשותפים לחייב ולצד שלישי שאינו קרובו	
1119.....		מיטלטלין המשותפים לחייב ולקרובו	
1120.....	4.	הוצאת המעוקלים	
1121.....	5.	הליכי מכירת מיטלטלין מעוקלים	
1125.....	§ 1207	שעבוד על מקרקעי הסרבן	
1128.....	1.	התפתחות הסעיף והביקורת עליו	
1130.....	2.	התנאי לרישום שיעבוד על מקרקעי הסרבן	
1131.....	3.	שיעבוד זכות לא רשומה במקרקעין	
1133.....		רישום עיקול על הערת אזהרה	
	4.	סעיף 11א לפקודת המסים (גביה) ודיני פשיטת רגל, פירוק ומשכנתא	
1134.....		הלכת שמש	
1134.....		הלכת וינבויים	
1137.....		מכירת מקרקעין של סרבן	§ 1208
1141.....	1.	התנאים המוקדמים למכירת מקרקעין	
1141.....		התנאי הראשון - נרשם שיעבוד על מקרקעי הסרבן	
1143.....		התנאי השני - הממונה על הגבייה נוכח, שלסרבן המס אין די מיטלטלין לפירעון החוב	
1143.....		התנאי השלישי - כתב הרשאה	
1144.....	2.	הכללים למכירתם של נכסי המקרקעין	
1144.....		סעיף 8(1)א לפקודת המסים (גביה)	
1145.....		סעיף 8(1)ב לפקודת המסים (גביה)	

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גבייה)

- 1145..... עריכת שומה לנכסי המקרקעין לפני מכירתם
- 1146..... פדיון המכירה .3
- 1146..... זכות הסרבן לברור את הנכס הנמכר .4
- 1148..... העברת נכס מקרקעין לממשלה כשלא הצליחו למכרו .5
- 1149..... הליכי העברת נכסי המקרקעין לרשות הממשלה
- 1150..... זכותו של החייב לגאול את המקרקעין
- 1150..... זכותה של הממשלה להשכיר את המקרקעין
- 1151..... סיכום .6

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גביה)

§ 1201 מבוא

ביום 14.7.1929 התפרסמה פקודת המסים (גבייה).¹ פקודה זו קובעת את דרכי הגבייה של סוגים שונים של מסים ותשלומי חובה. הפקודה תוקנה מספר פעמים, אולם לא נחקק נוסח חדש לפקודה. הנוסח המחייב כיום הוא הנוסח האנגלי, אלא אם כן הוא שונה בחקיקה ישראלית.

טעות נפוצה היא לפרש את כל סעיפי הפקודה לפי הנוסח העברי שלה, וראוי להדגיש כבר בראשו של פרק זה, כי נוסח זה הוא פרי עמלו של עו"ד גדעון, ועם כל הכבוד לו הוא ראוי על מפעלו, אין לנוסח העברי כל תוקף מחייב.

את תיקוני החקיקה ניתן לחלק לשני סוגים: האחד, הוספת או החלפת סעיף, והאחר, הוספת טקסט לסעיף קיים. במקרה האחד אין כל קושי, והנוסח העברי הוא, כמובן, הנוסח היחיד והמחייב. במקרה האחר, יש לקרוא את הטקסט האנגלי ואת הטקסט העברי באופן משולב, ודרך זו עלולה ליצור קשיים לשוניים.

פקודת המסים (גבייה) לא הוחלה על גביית הארנונה העירונית, ותחת זאת נכלל בפקודת העיריות (נוסח חדש) פרק 15 המקנה לראש העירייה סמכות לגבות את חובות הארנונה בגבייה מנהלית. סעיף 19 לפקודת המועצות המקומיות (נוסח חדש) מקנה לראש המועצה את סמכויות הגבייה שהוקנו לראש העירייה בפקודת העיריות.

¹ חא"י כרך ב' עמ' (ע) 1374, (א) 1399.

1. הגישה הרחבה והגישה הצרה לפירוש המונח "מס" שבסעיף 2 לפקודת המסים (גביה)

זמן רב התלבטו בתי המשפט בישראל בסוגיית הכללתה של הארנונה העירונית בהגדרת המונח "מס", המופיע בסעיף 2 לפקודת המסים (גביה). הסוגיה הפרשנית התעוררה בכל עת שנתבקשה הכרעת בית המשפט בשאלה, אם נדרשת הכרזה מפורשת של שר האוצר, על מנת להחיל את פקודת המסים (גביה) על תשלומי הארנונה העירונית?

בסעיף 2 לפקודת המסים (גביה)² נקבע -

2. (1) In this Ordinance, unless the context otherwise requires-
"tax" includes the urban property tax, any sums due on seed loans made by the Government of Palestine and any other tax, fee, rate, loan, or other payment the collection of which is or shall be the High Commissioner in Council to be subject to the law for the collection of taxes"

התרגום המקובל לסעיף זה הוא -

2. (1) בפקודה זו יהיו למונחים הבאים הפירושים דלקמן, מלבד אם ענין הכתוב יחייב אחרת: -

"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 כגבייה הכפופה לחוק הדין בגביית מסים;

מאחר שהמחוקק לא פירש את המונח "מס", לא ברור אילו תשלומים כלולים בו, לגבי על אלו תשלומים חלה פקודת המסים (גביה), ולגבי אלו תשלומים תחול הפקודה רק לאחר הכרזתו של שר האוצר.

² הנוסח האנגלי תוקן בס"ח 679, תשל"ג, עמ' 46, וחלקים שבוטלו הושמטו ממנו.

נראה שקושי ניסוחי זה לא נעלם מעינו של המחוקק, שהשתמש 49 פעמים בסמכות שהוענקה לו בסיפא שבהגדרה והחיל את פקודת המסים (גביה) על תשלומים שונים: החל מצו משנת 1937 בדבר אגרות לפי תקנות מחלות בע"ח (גחלת) וכלה בתקנה משנת 1999 בעניין גביית סכומים המגיעים למדינה.

בתיקון לפקודת המסים (גביה) משנת תשל"ג, נמחקו מהגדרת "מס" המקורית כל המסים שאינם קיימים עוד כמו: המס העותומני על בית וקרקע (ורקו), מס בשל עושר ומס הרכוש העירוני. עם זאת, עדיין נשארו שרידים אנכרוניסטיים בהגדרת "מס" בפקודה כמו: "הלוואות לזרעים" ו-"הנציב העליון".

סוגיית אופן החלתה של פקודת המסים (גביה), הולידה שתי גישות פרשניות - גישה פרשנית רחבה וגישה פרשנית צרה.

על פי הגישה הפרשנית הרחבה, אין צורך בהכרזה מפורשת על ארנונה כמס על מנת להחיל את פקודת המסים (גביה), משום שארנונה מטבעה כלולה בהגדרת "מס". כוונת המחוקק הייתה להחיל את פקודת המסים (גביה) על כל תשלומי החובה הבאים בגדר המשמעות הטבעית והרגילה של המונח "מס". מכיוון, שארנונה עירונית באה במשמעות רגילה זו, חלה על גביית פקודת המסים (גביה). עמד על כך השופט בר-אופיר³:

הלכה פסוקה היא, כי הביטוי "לרבות" בא להבהיר, כי מבקשים להוסיף על המשמעות הרגילה ולצרף לה גם משמעויות כאלה שלא היו נובעות בהכרח מן הפירוש כפשוטו (ע"א 337/81 (4), בעמ' 350 מול ד').

במילים אחרות, משבחר המחוקק להגדיר המונח "מס" על דרך ההרחבה, קבע שני קבוצות מונחים בגוף ההגדרה. הקבוצה האחת כוללת את אותם המונחים שבאים בגדר משמעותו הטבעית והרגילה של "מס", אשר המחוקק מצא לנכון שלא לפרשה. הקבוצה השנייה, היא זו הבאה לאחר המונח "לרבות". אלו המונחים המיוחדים שמחוקק בחר לצייןם ולהדגישם. לשם מה צוינו? משום

³ גישה זו הובעה על יד השופט בר-אופיר בע"א (ת"א) 1766/93 עו"ד אברהם נ' עיריית רמת-גן, פ"מ תשנ"ה, חלק ב', עמ' 485.

שאינן באות בגדר המשמעות הרגילה של "מס", והמחוקק רצה לשלבן בהגדרתו.

לפי גישה זו, לצורך הכרעה בשאלה האם תשלום כספי, שרשות פלונית גובה מהציבור, נכלל בהגדרת "מס" שבסעיף 2, יש לבצע מבחן פרשני דו שלבי. בשלב הראשון נפעיל מבחן פרשני לשוני, במסגרתו תבחן השאלה, האם אותו תשלום בא בגדר משמעותו הרגילה והטבעית של המונח "מס". אם כן, הרי שאין צורך לפנות כלל ועיקר אל עבר המונחים המוגדרים לאחר המונח "לרבות", ופקודת המסים (גביה) תחול על אותו תשלום. אם בשלב הראשון נסיק, כי אותו התשלום אינו בא בגדר משמעותו הטבעית והרגילה של "מס", נעבור לשלב השני. בשלב זה, נפנה אל עבר המונחים הבאים לאחר המונח "לרבות", אלו המונחים המרחיבים את ההגדרה. אם נמצא שהתשלום נכלל בגדר מונחים אלו - אזי פקודת המסים (גביה) תחול על אותו התשלום רק עם הכרזת השר הממונה, כהוראת הסיפא שבסעיף 2 לפקודה.

על פי הגישה הפרשנית הצרה, הבחין המחוקק הבחן היטב בין "מס" במשמעותו הרגילה לבין ארנונה ומסים נוספים, ופקודת המסים (גביה) תחול עליהם רק עם הכרזתו של השר הממונה בהתאם להוראות הסעיף.

הלכת אברהם

כאמור בסוגיית פרשנות המונח "מס" שבסעיף 2 והחלת פקודת המסים (גביה) על תשלומים שונים נהגו שתי גישות פרשניות, רחבה וצרה, ובית המשפט העליון הכריע לטובת הגישה הצרה.⁴

הטעם העיקרי שהציג בית המשפט העליון לכך הנו הטעם הלשוני. מלשונו של הסעיף המקורי עולה בבירור, כי רשימה של תשלומים וחויבים המופיעה בו - וארנונה בכללה - תוכר כמס רק אם הוכרזה במפורש ככפופה לחוק הדין בגביית מסים. בפסק דינה של כבוד השופטת שטרסברג כהן נאמר:

⁴ ע"א 2911/95 אברהם יוסי, עו"ד נ' עיריית רמת-גן, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 45.

הגישה הפרשנית הראויה בעיני לסעיפים 1 ו-2 (א1) לפקודת המסים (גביה) היא זו המפרשת אותם פרשנות דווקני על רקע עקרונותיה הכלליים של השיטה, הרלבנטיים לחקיקת מס. בענייננו, מדובר על בשמירה על זכות הקניין של הפרט ואי העדפת הנושה הציבורי על הנושה הפרטי, ככל שהדבר אינו מתחייב מן החוק.

זו לשונה של הוראת סעיף 2 לפקודת המסים (גביה) בנוסחה המקורי:

2. "tax" includes the urban property tax any sum due on seed loans made by the Government of Palestine and any other tax, fee, rate, loan, or other payment the collection of which is or shall be the High Commissioner in Council to be subject to the law for the collection of taxes.

על עמדת הגישה הצרה ניתן ללמוד מדבריה של השופטת ביניש: "רשימת החיובים המופיעה לאחר המלים and any other tax and הכוללת כמובן גם "כל מס אחר", היא ללא ספק רשימה שאינה נכללת בגדר ההגדרה, אלא אם הוכרזה כאמור בסעיף". המחוקק אינו נוהג להחיל את הפקודה על גביית מסים שונים בדרך של פרשנות הביטוי "מס" שבסעיף 2, כי אם בדרך של חקיקה ראשית או בדרך של הכרזה של שר האוצר. השופטת ביניש הזכירה מסים שונים, אשר על פי טבעם נכללים במונח מס, אולם המחוקק העדיף בכל זאת להחיל את הפקודה עליהם בחקיקה מפורשת.⁵

השופטת בייניש קבעה, כי חלק מן ההוראות בפקודת העיריות, העוסקות בהסדרי גביית ארנונה, מקבילות להוראות הקבועות בפקודת המסים. "משנקט המחוקק המנדטורי שיטה של קביעת הסדר מיוחד לגביית ארנונה בפקודת העיריות (נוסח חדש), ייתר למעשה את הצורך בהחלת פקודת המסים (גביה) על הארנונה."

⁵ סעיף 102 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976; סעיף 92 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963; סעיף 32 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961; סעיף 193 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (המחיל את הוראות הפקודה, למעט סעיף 12); וסעיף 13 לחוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952.

גם בית המשפט המחוזי⁶ אימץ הגישה הצרה לפי פירוש דווקני. השופטת אלשייך התייחסה לגישתו המרחיבה של בר אופיר, ופסקה:
פרשנות מרחיבה מעין זו, איננה מתיישבת גם עם עקרון העל של שוויון בין נושים בהליכי פשיטת רגל ופירוק, ממנו 'נגזר' עיקרון הפרשנות הדווקנית של הוראות חוק כלשהן, המקנות בטוחות למיניהן. פרשנות דווקנית מעין זו, מתחייבת מקל וחומר, כאשר לא היה מקום להרחיב את תחולת סעיף 11א(1) לפקודת המסים (גבייה) גם על ארנונה. נוכח הוראות סעיף 2 ו-12 לפקודת המסים (גבייה), הקובעות שארנונה טעונה הכרזה בדבר כפיפותה לפקודה זו, הכרזה שטרם באה לעולם.⁷

השלכת דיני החברות

בסעיף 354 לפקודת החברות נקבע סדר הקדימויות בין הנושים בדין קדימה לבין שאר הנושים וכדלקמן:⁸

1. שכר עבודה;
 2. סכום שהחברה ניכתה במקור משכר העבודה;
 3. תשלומי חובה שהגיעו מאת החברה בתאריך הקובע או שמועד פירעונם הגיע תוך 12 חודשים שקדמו לאותו תאריך.
- בהגדרת תשלומי חובה תוארו גם מסים עירוניים ומסים של מועצות מקומיות. כמו כן בסעיף 354(א)(3) מופיעים מסים ודמי שכירות של שנה אחת לפני התאריך הקובע. עולה, כי בסדר הקדימויות, הקבוע בפקודת החברות, יש דין קדימה למסים העירוניים, רק לתקופה המתייחסת לשנה לפני המועד הקובע, והם נמצאים בדרגה השלישית של דין הקדימה. פרשנות רחבה, הסוברת

⁶ פירוק (ת"א) 4909/85 המ' 10296/91 עו"ד יוסף מולאור נ' עו"ד מ' גלוסקה ועו"ד י' ברוש, דינים מחוזי, כרך לב(2) 136.

⁷ שם, בפסקה 33 לפסק דינה של השופטת אלשייך.

⁸ פש"ר 331/92 מפרק חברת קים ייצור בע"מ (בפירוק ובכינוס נכסים) נ' כונס הנכסים הרשמי, דינים מחוזי, כרך כו(9) 13. בפסקה 10.

שארנונה כלולה בהגדרת "מס" כמשמעו בסעיף 2 לפקודה, תוביל למצב בו יש לעירייה שיעבוד ראשון במקרקעין. מצב זה נוגד את דיני החברות.

עם הכרזתו של שר האוצר,⁹ כי על גביית ארנונה עירונית ועל תשלומי חובה יחולו הוראות פקודת המסים (גביה), הונח פתרון זמני לסוגיה, ובעת כתיבתו של ספר זה הוא עדיין תקף. בפסקה הבאה נביא את ההתפתחויות המהותיות שבהכרזה, וכן את לבטי בתי המשפט ושיקוליו בסוגיה. בפסקה שלאחריה, נדון בנפקות המשפטית של הכרזת השר.

2. אכרזותיו של שר האוצר

ביום 24.2.2000 הכריז שר האוצר, כי על גביית ארנונה כללית ועל תשלומי חובה המגיעים לרשות מקומית יחולו הוראות פקודת המסים (גביה). אכרזה זו הייתה בתוקף עד ליום 31.12.2000. בשנת 2001 האריך שר האוצר תוקפה של האכרזה שלוש פעמים.

ביום 31.12.2001 פורסמה אכרזת המסים (גביה)(ארנונה כללית ותשלומי חובה לרשויות מקומיות)(הוראת השעה)(תיקון), התשס"ב-2002, בה שב שר האוצר והאריך את תוקפה של האכרזה עד ליום 30 ביוני 2002. באכרזה זו הוכנסו תיקונים מהותיים לדין הנוהג על פי פקודת המסים (גביה). זו לשונה של אכרזת שר האוצר על כל תיקונה -

בתוקף סמכותי לפי סעיף 2 לפקודת המסים (גביה)(להלן - הפקודה) אני מכריז
לאמור:

1. על גביית ארנונה כללית המוטלת מכוח חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני

⁹ הכרזות שר האוצר והארכות המועד פורסמו בק"ת 6025, תש"ס, מיום 16.3.2000, עמ' 406; ק"ת 6077, תשס"א, מיום 14.1.2001, עמ' 278; ק"ת 6099, תשס"א, מיום 1.4.2001, עמ' 723; ק"ת 6116, תשס"א, מיום 1.7.2001; ק"ת 6145, תשס"ב, מיום 10.1.2002, ק"ת 6184, תשס"ב, מיום 16.7.2002, עמ' 999, ק"ת 6219, התשס"ג מיום 8.1.2003, ק"ת 6300, התשס"ד מיום 30.3.2004, ק"ת 6445, התשס"ו מיום 20.12.2005, ק"ת 6492, התשס"ו מיום 26.6.2006, ק"ת 6548, התשס"ז מיום 31.12.2006.

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גבייה)

- חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992, ועל תשלומי חובה אחרים המגיעים לרשות המקומית על פי דין (להלן - חובות לרשות המקומית) יחולו הוראות הפקודה; למעט סעיף 10 וסעיף 11א(1) ייקרא כאילו המילה "ראשון" נמחקה ממנו. החובות לרשות המקומית יהיו מס כמשמעותו בפקודה.
2. (א) על אף האמור בסעיף 1 ובכל דין אחר, לגבי חובות לרשות המקומית, לא תומצא לאדם, לגבי הסכום השנוי במחלוקת, דרישה לפי סעיף 4 לפקודה ולא ינקטו פעולות לפי הפקודה כל עוד לא חלף המועד להגשת השגה, ערר, ערעור, לפי העניין (להלן - הליכי הערעור), ואם הגיש אדם הליכי ערעור או תובענה אחרת - כל עוד לא ניתן פסק דין סופי או החלטה סופית, שאינה ניתנת לערעור עוד; הוראות סעיף זה לא יחולו על הליכי גבייה לפי הפקודה שהחלו בהם לפני תחילת תוקפה של אכרזת המסים (גבייה) (ארנונה כללית ותשלומי חובה לרשויות המקומיות) (הוראת שעה) (תיקון), התשס"ב-2002.
- (ב) בסעיף זה "השגה", "ערר" או "ערעור" כמשמעותם בהוראות הדין על פיו נקבע החיוב.
3. לענין גבייה מכוח האמור באכרזה בו יראו -
- (1) את סעיף 4 לפקודה, כאילו אחרי "הסכום שהוא חייב לפרעו" נאמר "בתוך עשרים וחמישה ימים מיום המצאת הדרישה" ואחרי "שלא פרעו" נאמר "בתוך עשרים וחמישה ימים כאמור";
- (2) את סעיף 5 לפקודה, כאילו אחרי "מילא את הדרישה" נאמר "בתוך חמישה ימים מיום המצאתה".
4. אכרזה זו תחול לגבי גביית חובות לרשות המקומית עד ליום כ' בתמוז התשס"ב (30 ביוני 2002).
- תוקפה של אכרזת המסים (גבייה) הוארך מספר פעמים.
- אימוצה של הגישה הצרה, הגורסת כי פקודת המסים (גבייה) אינה חלה על הארנונה העירונית ללא הכרזת שר האוצר, הביאה את שר האוצר להכריז כי פקודת המסים (גבייה) חלה על גביית הארנונה העירונית. הכרזת השר נועדה להקנות לרשויות המקומיות אמצעי גבייה אפקטיביים לשם התמודדות יעילה עם קשיי הגבייה.

האם ניתן לנקוט בהליכים על פי פקודת המסים (גביה) לגביית חוב ארנונה שהתגבש לפני פרסומה של ההכרזה? לשונה של ההכרזה מלמדת על תחולתה גם על חובות אשר נוצרו בטרם נכנסה לתוקף. מטרת ההכרזה היא לייעל את גביית חובות הארנונה לרשות המקומית תוך שדרוגם לשעבוד ראשון על המקרקעין. עם זאת, בעניין הנדון, לא חלה הוראת השעה, שכן זכויות הנושים במקרקעין התגבשו לפני התקנת הוראת השעה.¹⁰

בית המשפט אבחן את הלכת "בנק כרמל" כאשר חובות הארנונה נצברו לאחר ההכרזה¹¹ בהסתמך על הלכות אחרות¹² כי כאשר צו הכינוס ניתן לאחר פרסום האכרזה, חלה האכרזה על כל חובות הארנונה שנצברו לאחר מועד פרסומם. בית המשפט דחה את טענת הבנק, כי במועד יצירת המשכנתא ידע לאילו חובות בדין קדימה הוא יכול לצפות ועל פי ציפייה זו כלכל את צעדיו ואילו ידע באותה עת שהוא עלול להתחייב גם בחובות ארנונה, היה קובע טווח ביטחון רחב יותר.

החלת פקודת המסים (גביה) על גביית ארנונה עירונית לא שדרגה את הארנונה לשעבוד ראשון על המקרקעין.¹³ בסעיף 11א(1) לפקודה נאמר: "מס המגיע על מקרקעי הסרבן יהיה שעבוד ראשון על אותם מקרקעין", והדברים יפים למס רכוש.¹⁴ אין חשיבות למועד ההתגבשות של זכויות הנושים במקרקעין. המשכנתא שנרשמה לזכות הבנק נוצרה בשעת רישומה בפנקסי המקרקעין, והוראת השעה לא הפכה את חובות הארנונה לשעבוד ראשון במקרקעין.

¹⁰ בר"ע 1886/00 עיריית ראשל"צ נ' בנק כרמל, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד', עמ' 527.

¹¹ בר"ע 1498/02 בנק טפחות למשכנתאות לישראל בע"מ נ' עיריית רמלה.

¹² בש"א 6920/01 עו"ד אלי יוגב כונס נכסים מטעם בנק פועלי אגודת ציון ואח'; ע"א 1613/91 אורית ארביב נ' מדינת ישראל.

¹³ ע"ע §1207.

¹⁴ ע"א 633/91 מנהל מס רכוש ומנהל מס שבח מקרקעין נ' אלי ושושנה שמש, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 26.

גביית ארנונה שנויה במחלוקת על פי האכרזה

סעיף 2(א) לאכרזה הוסף בתיקון משנת 2002. הוספתו של סעיף 2(א) להכרזה באה בעקבות ביקורת, שהושמעה על החלת הוראותיה הדרקוניות של פקודת המסים (גביה) באופן גורף על גביית חובות הארנונה ועל אי הוצאת ה"חובות השנויים במחלוקת" מציפורניה של פקודה זו.

"חובות השנויים במחלוקת" הם סכומי הארנונה, שהנישום חולק על גובהם ואשר הושתו עליו בשומת הארנונה, או על חוקיות או סבירות התעריף שנחקק בצו הטלת הארנונה. על הנישום המבקש לחלוק על חיובו בסכום ארנונה פלוני, לנקוט באמצעים משפטיים הרלוונטיים לבירור המחלוקת - השגה, ערר וערעור על שומת הארנונה שהושתה עליו, או תקיפת החוקיות או הסבירות של התעריף, שהוטל בצו הטלת הארנונה, בפני בית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים.

מבקרי אכרזת המסים (גביה) הצביעו על כך, כי בשל הכרזתו של שר האוצר, הופקדו בידי הממונים על הגבייה סמכויות גבייה מרחיקות לכת כגון עיקול, גם לגבי חובות, אשר עליהם חולק הנישום בתום לב ובצורה עניינית וחוקית.

לדעת מותחי הביקורת, הדבר גם עומד בסתירה לדיני מסד אחרים, שעל גבייתם חלה פקודת המסים (גביה), ואשר בהם נקבע במפורש, כי הליכי הגבייה לא יחולו על חובות השנויים במחלוקת. כך למשל בסעיף 183 לפקודת מס הכנסה נקבע: "נמסרה לאדם הודעת שומה לפי סעיף 149, חייב הוא, תוך 15 יום מיום מסירת הודעת השומה, לשלם את יתרת המס המגיעה ממנו לפיה, ואם הגיש השגה לפי סעיף 150 - את יתרת המס שאינה שנויה במחלוקת". בסעיף 91 לחוק מס ערך מוסף נקבע: "הוגשו השגה או ערעור, רשאי המשיג או המערער שלא לשלם את המס השנוי במחלוקת והמנהל רשאי שלא להחזיר את עודף המס או את עודף מס התשומות השנוי במחלוקת".

הנה כי כן, נראה כי בהיעדר כל הוראת חוק הפוטרת מחובת תשלומי חובות ארנונה השנויים במחלוקת, יצרה הכרזתו של שר האוצר פרצה, העלולה להביא לפגיעה קשה בקניינו של הנישום בארנונה ובזכותו להתנגד לשומת המס.

בעקבות האכרזה הראשונה, עתרה העמותה למען טוהר מידות ומנהל תקין בשלטון המקומי לבג"ץ, ודרשה לבטל את ההכרזה בטענה שהיא סותרת את חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו.¹⁵ שר האוצר הודיע לבג"ץ, כי ההכרזה היא זמנית, עד לתיקון חקיקה שבכוונת הממשלה ליזום. בעת הדיון בעתירה הביעה השופטת שטרסברג-כהן אי נוחות מהאפשרות של נקיטת הליכי גבייה שנויים במחלוקת, המתבררים בפני ועדות ערר או בתי משפט. בג"ץ המליץ לעמותה העותרת לפנות בעניין זה לשר האוצר, והדרך לחזור ולעתור לבג"ץ פתוחה בפניה אם שר האוצר לא ייענה לטרוניות העותרת שיוצגו בפניו.

אוזניו של שר האוצר היו כרויות לביקורת זו, ובאכרזה מינואר 2002 הוסף סעיף 2(א).

הוספת סעיף 2(א) לאכרזה היא צעד ראוי לנוכח הביקורת שהושמעה ועמה החשש לפגיעה בזכויותיהם ובקניינם של ציבור משלמי הארנונה. ברי, כי הפקדת סמכויות גבייה כה מרחיקות לכת בחובות השנויים במחלוקת, בידי הממונים על הגבייה, מבלי להמתין לבירור המשפטי בנוגע לסכומם או לעצם חיובם עלולה לגבות מחיר ציבורי וכלכלי כבד. לדעתנו לא היה צורך בהוראה המפורשת, כמו זו שבסעיף 2(א) להכרזה, כדי להוציא את החובות השנויים במחלוקת מעולה של פקודת המסים (גביה). ניתן היה בקלות להגיע למסקנה זו בדיוק על דרך הפרשנות התכליתית של הוראות פקודת המסים (גביה).

סעיף 4 לפקודת המסים (גביה), כנוסחו היום, מורינו כדלקמן:

4. (1) Where any amount has been duly assessed upon any person in respect of any tax and such person fails to pay the amount within fifteen days after it has become payable by him, and after service upon him of a written demand calling upon him the sum due and unpaid, shall issue a warrant to a tax collector commanding him to demand immediate payment of the sum due and, in default of payment, to levy it by the seizure

¹⁵ בג"צ 4968/00 העמותה למען טוהר מידות ומנהל תקין בשלטון המקומי נ' שר האוצר ומרכז השלטון המקומי בישראל.

and sell of the movable property of the person by whom it is payable in the manner hereinafter mentioned.

התרגום המקובל של סעיף זה הוא -

4. (1) הוטל על אדם כחוק סכום כסף בקשר לאיזה מס שהוא, ולא שילם אותו אדם את הסכום בתוך חמישה עשר יום למן היום שהיה חייב לפרעו ולאחר שנשלחה אליו דרישה בכתב לשלם את הסכום שהוא חייב לפרעו ושלא פרעו, יתן פקיד גביה כתב הרשאה לגובה המס ובו יצטוו לדרוש מאת החייב לשלם מיד את הסכום המגיע ממנו ולגבותו, אם לא ישלמנו, על ידי תפיסתם ומכירתם של נכסי המטלטלים של החייב באופן המותנה להלן.

הביקורת סביב הכרזת שר האוצר נוגעת בעצם לפסוק "מן היום שהיה חייב לפרעו". מבקרי הכרזת המסים טענו, כי "היום שהיה חייב לפרעו" הוא המועד הקבוע בדרישת התשלום שנשלחה אל ביתו של הנישום, ואם יש בפי הנישום טענות כלשהן לגבי עצם החיוב או גובהו, אין הרשות מחויבת להמתין עד לבירור טענות אלו, והיא רשאית להפעיל את האמצעים הקבועים בפקודת המסים (גביה) לאחר חלוף 15 ימים ממועד הני"ל.¹⁶

לדעתנו, פרשנות זו אינה נכונה. את הפסוק "מן היום שהיה חייב לפרעו" יש לפרש על פי שיטת הפירוש התכליתית. נקודת המוצא תהא לשונו של הטקסט אך לא נקודת סיום, שכן על הפרשן לקחת בחשבון פרמטרים חשובים נוספים, שסייעו בידו למציאת משמעותו הנכונה של החוק.

פירוש ראוי לפסוק "למן היום שהיה חייב לפרעו" יהא הפירוש הרואה את אותו יום כמועד שבו יש חובה לשלם את הארנונה לאחר מיצוי הליכי ההשגה והערר בפני ועדת הערר של הארנונה, ולא כמועד אשר נקבע על ידי הרשות כמועד לתשלום המס. פירוש זה הוא הפירוש הראוי מארבעה טעמים:

¹⁶ ראו: בג"צ 92/65 **מרחבי פיתוח נ' עיריית ראשון לציון**; ה"פ 4103/97, המ' 11764/97 **רותם אימפרט נגב בע"מ נ' המועצה האזורית תמר ואח'**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד', עמ' 265; ה"פ 1767/89 **דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא**; ת"א 1760/92 **מיקקשוילי נ' עיריית ת"א**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד', עמ' 265.

הטעם הראשון - סעיף 4 רישא לפקודת המסים (גביה) מורינו, כי לשם החלת הפקודה על חובות הארנונה, הארנונה חייבת להיות *duly assessed*, כלומר, הטלת הארנונה בצו הטלת הארנונה והשתתה בשומת הארנונה, חייבים להיעשות כדין. "כדין", משמעו מיצוי זכותו של הנישום להשיג על גובהה וסבירותה של הארנונה המושתתת עליו. כל עוד לא חלפו המועדים להתנגדות וכל עוד לא מיצה הנישום את זכויותיו על פי הדין להשיג על הארנונה, לא ניתן לומר כי הארנונה הוטלה כדין, ולא ניתן להחיל את הוראותיה של פקודת המסים (גביה). מכאן, שחובות שנויים במחלוקת אינם מושתים "כדין" לצורך הפעלת פקודת המסים (גביה) ולפיכך אין לפעול על פיה עד לסיום המחלוקת.

הטעם השני - סעיף 4 לפקודת המסים (גביה) קובע, כי הליכי הגביה יחולו חמישה עשר יום לאחר המועד בו חוב המס *has become payable by him*. המשמעות המילונית של *payable* היא: שניתן לשלמו, בר-פירעון. התרגום המקובל הוא "למן היום שהיה חייב לפרעו", ויש לפרש חובה זו כחובה שקמה לאחר מיצוי זכותו של הנישום להתנגד לשומת הארנונה.

הטעם השלישי - אחידות תחיקתית. על המשמעות הפרשנית הניתנת לחוק, לעלות בקנה אחד עם חקוקים אחרים שבמהותם דומים לו. במרבית דיני המס אין חובה לשלם סכומי מס שנויים במחלוקת, ויש להחיל פרשנות זו על דיני הארנונה.

הטעם הרביעי - זכות הקניין כזכות יסוד, המעוגנת בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו. סעיף 10 לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו מורינו, כי יש לפרש חוקים שנחקקו לפני חקיקת חוק היסוד, ברוח אותם הערכים שחוק היסוד בא להגשים. אחד מערכי חוק היסוד הוא זכות קניין, שקנתה מעמד של זכות יסוד במדרג זכויות האדם. נמצא, כי הוראה סעיף 10 הנ"ל מחייבת אותנו להעניק פרשנות כזו לפקודת המסים (גביה), כך שהיא אינה חלה על חובות שנויים במחלוקת.

עולה מהמקובץ, כי אמצעי הגבייה מכוח פקודת המסים (גביה) ייכנסו לתוקף רק לאחר התברר כל חובות המס השנויים במחלוקת, ואין נפקא מינא אם בחקוקי המסגרת של מס פלוני לא מצויה הוראה מפורשת הפוטרת מחובת

תשלום חובות שנויים במחלוקת.

פרשנות ראויה של סעיף 4 לפקודת המסים (גבייה) מעלה, כי לא תופעל גבייה מנהלית לגבי חוב השנוי במחלוקת, גם אם דבר זה לא נאמר במפורש בחקוק המטיל את המס.

מקרה בתי הזיקוק לנפט

הרשות המקומית נקטה בהליכי גבייה מנהליים על פי פקודת העיריות וסעיף 19 לפקודת המועצות המקומיות.¹⁷ הנישומה טענה, כי אכרזת המסים (גבייה) אוסרת לנקוט בהליכי גבייה מנהליים על פי פקודת המסים (גבייה) כל עוד חוב הארנונה שנוי במחלוקת, וכי יש להחיל כלל זה גם על גבייה מנהלית לפי פקודת העיריות ופקודת המועצות המקומיות. נפסק, כי מאכרזת המסים עולה כוונה ברורה ועקרונית של המחוקק למנוע הליכי גבייה מנהליים נגד החייב בארנונה שענינו טרם הוכרע סופית, אף אם זאת רק מפיו של מחוקק המשנה: "גישה זו של המחוקק, עשויה להביאנו למסקנה, כי מוצדק באותה מידה להשהות בפרק הזמן האמור גם את הליכי הגבייה מכוח ההוראות שבפקודת העיריות... מגמה זו של התחשבות בחייב הארנונה שענינו טרם הוכרע סופית, מחמת השגה או ערר שטרם הוכרעו, תואמת את ההוראות שבחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו".¹⁸

בסעיף 300 לפקודת העיריות נקבע, כי "כל החייב בתשלום ארנונה ישלם אותה במועדה". יש הגורסים, כי אין הצדקה לעיכוב בתשלום של חוב שנוי במחלוקת, וניתן לנקוט בהליכי גבייה מנהליים לאחר תום התקופה הנקובה בדרישה לתשלום.¹⁹ נפסק, כי הוראת סעיף 300 אינה אוסרת לעכב הליכי גבייה

¹⁷ ראו פרק 10.

¹⁸ עת"מ 682/02 בש"א 990/02 בתי זיקוק לנפט בע"מ נ' מועצה איזורית זבולון, פסקאות 7-8 לפסק הדין.

¹⁹ ראו: ה"פ (ב"ש) 4103/97, רותם אימפרט נגב בע"מ נ' המועצה האזורית תמר, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד', עמ' 256. לדעה שונה ראו בג"צ 346/89 מ.ל.ר.ג. אלקטרוניקה בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד מא(1) 225.

מנהליים: "התקופה בה ההשגה או הערר תלויים ועומדים משמשת רק להצדקת הימנעות מהליכי גבייה מנהליים. היא אינה דוחה את מועד התשלום. הרשות עדיין יכולה להגיש לבית המשפט תובענה כספית נגד החייב בארנונה, שעררו תלוי ועומד, ובמקרה המתאים עשוי בית המשפט לפסוק לטובתה וליתן לזכותה פסק דין. במקרה כזה, תוכל הרשות המקומית לגבות את סכום פסק הדין, היינו את הארנונה, ככל זוכה אחר."

3. פקודת המסים (גביה) ופקודת העיריות

סוגיית הגבייה המנהלית של חובות הארנונה העירונית, מוסדרת הן בפקודת המסים (גביה) והן בפקודת העיריות. כפילות זו נוצרה שעה שביקש המחוקק לקבוע מנגנון מצומצם לגביית חובות הארנונה במסגרת פקודת העיריות, ולא להחיל את הוראות הפקודה על דיני הארנונה העירונית. עם זאת, הסדרת עניין גביית הארנונה בפקודת העיריות, אינה בבחינת הסדר שלילי בכל הנוגע להחלת הוראות פקודת המסים (גביה). אף משבחר המחוקק שלא להשתמש בפקודת המסים (גביה), אלא ליצור הוראות חלופית תחתיה, לא הופקעה סמכותו של שר האוצר לפי סעיף 2 לפקודה.

על הרציונל בבסיס ההסדרה הכפולה של מנגנון גביית הארנונה, עמד השופט ד"ר ביין:

מה שקרה הוא, שבאותו שלב, בשל המגמה להמעית בכוחו של השלטון המוניציפלי, ניתנו לרשויות המקומיות סמכויות מצומצמות לגביה. עם זאת, לא היה בעמדה זו כדי לפגוע באפשרות לעשות בעתיד שימוש בפוטנציאל הטמון בפקודת המסים ואכן כאשר חל שינוי מגמה ביחס של השלטון המרכזי לשלטון המוניציפלי, הוצא פוטנציאל זה מן הכוח אל הפועל. אין כאן כל סתירה ולא הסדר שלילי, אלא ביטוי להתפתחות של יחסי השלטון המרכזי והמקומי על ציר הזמן. יתר על כן, אין כל סתירה בין שני החקוקים, הם מתיישבים אחד עם השני.²⁰

²⁰ ה"פ 266/00 בש"א 8154/00 מקורות נ' מועצה מקומית ערעה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ה', עמ' 408.

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גבייה)

אמור מעתה, כי הדבר אינו בבחינת סתירה, כי אם השלמה והוספה. דרכי הפרשנות התכליתית מורינו, כי כאשר קיימים שני חקוקים העוסקים במטריה מסוימת, קיימת הנחה לפיה ניתן ליישבם זה עם זה, ורק בלית ברירה יקבע כי הם סותרים האחד את משנהו.

§ 1202 הגדרות

סעיף 2 לפקודת המסים (גביה) הוא סעיף ההגדרות. על אף חשיבותו הרבה, סובל סעיף זה ממגבלות ניסוח מהותיות עוד מימי ניסוחו המנדטורי המקורי, מגבלות שעד היום המחוקק אינו מוצא לנכון לתקנו. ההגדרה הראשונה בסעיף 2 היא הגדרת "מס", ובה דנו בפסקה הקודמת.

1. נכס

בסעיף 12(1) לפקודת המסים (גביה)²¹ נקבע -

2. (1) "נכס" - לרבות זכות קיימת או עתידה.

הגדרת "נכס" בסעיף 2 לפקודת המסים (גביה) זהה להגדרת אותו המונח בסעיף 1 לחוק ההוצאה לפועל, תשכ"ז-1967, הן בסוגיה דומה.

גם בהגדרה זו לא פירש המחוקק המנדטורי את המונח "נכס", והגדירה על דרך ההרחבה. משמעות הדבר היא, שהמחוקק התכוון לכלול בהגדרה זו את כל הבא בגדר המשמעות הטבעית והרגילה של המונח "נכס", ולהוסיף עליה באמצעות המילה "לרבות". על המשמעות הרגילה והטבעית נלמד בראש ובראשונה מהגדרות מילוניות. כך מוגדר "נכס" במילון אבן שושן: "רכוש, קנין בעל ערך חומרי". על הגדרה זו הוסיף המחוקק "זכות קיימת או עתידה".

השאלה המתבקשת היא, האם המדובר הוא בזכות קיימת או עתידה

²¹ ס"ח 679, תשל"ג, עמ' 46.

קניינית בלבד, או שמא הכוונה הייתה גם לכלול זכויות חוזיות או אחרות, שאינן בהכרח קנייניות?

מעיון בדברי ההסבר להצעת החוק לתיקון פקודת המסים (גבייה)²² נראה, כי כוונת המחוקק הייתה להרחיב את הגדרת ה"נכס". מגמה זו אף מתיישבת עם תכליתו של החוק, להסיר מכשולים מדרכה של הרשות המקומית בגביית חובה.

טול למשל סרבן מס, שהוא בעל חשבון עו"ש המופקד בבנק. המשפט הישראלי רואה את יחסי הבנק-לקוח כיחסי לווה-מלווה. ברי, כי מעמדו של הלקוח, סרבן המס, הוא כלווה, קרי: בעל זכות חוזית בלבד על כספו. אף על פי כן, ראוי להחיל במקרה כזה את פקודת המסים (גבייה), ולא להקשות על הרשות לגבות את חובה.

כל חוב שאיננו נפרע, פוגע ישירות בקופתה של הרשות המקומית ובעקיפין גם בתושבים. על כן, אין להסכין עם "שחרור" נכסים מעיקול, כאשר אופיים וטבעם של אותם נכסים הן זכויות "מעין קנייניות". ראוי, כי כל נכס או זכות, הניתנים לעיקול על פי דיני ההוצאה לפועל, יהיו ניתנים לעיקול גם על פי הפקודה.

2. מפגר

בסעיף 2 לפקודת המסים (גבייה) נקבע -

2. "defaulter" means any person who has not paid any tax due on the "due date

התרגום המקובל לסעיף זה הוא -

2. (1) "מפגר" - פירושו מי שלא שילם ביום הפרעון את המס המגיע ממנו.

התרגום הנכון של המילה defaulter הוא "משתמט" ולא "מפגר". "מפגר" או "משתמט" הוא סטטוס משפטי, הנוצר שעה שלא שולם חוב המס במועדו

²² הצ"ח 1020, תשל"ג, מיום 25.6.1972.

הגדרות

המקורי, והוא מוסיף ומתקיים כל עוד לא נפרע החוב. סטטוס זה ייצא מהכוח אל הפועל בהתקיימם של שלושה תנאים מצטברים:

1. המס הוטל והושת כחוק;

2. הגיע מועד הפירעון;

3. חוב המס לא שולם.

"מפגר" ו"חייב" לעומת "סרבן"

על אף, שההגדרה "מפגר" היא היחידה בפקודת המסים (גביה), המתארת סטטוס משפטי של אדם שלא פרע חובו, מצינו בפקודה עוד שני ביטויים, המשמשים בתיאורו של אדם החייב מס - "חייב"²³ ו"סרבן"²⁴. בעוד שלא יקשה עלינו לקבוע, כי משמעות המונח "חייב" זהה למשמעות המונח "מפגר", יש לבחון בדקדקנות את המונח "סרבן".

בסעיף 5 לפקודת המסים (גביה) נאמר:

5. (1) The tax collector shall demand... from the person...

בתרגום המקובל לסעיף זה נאמר: "דרש גובה המס מהסרבן...".

נמצא, כי התרגום של המילה person אינו התרגום הנכון, והתרגום הנכון הוא "אדם". צא ולמד, כי יש לקרוא את סעיף 5 כדלקמן: "דרש גובה המס מאדם...".

בסיפא של סעיף 5(1) לפקודה נאמר:

5. (1) ... of the person in default.

הביטוי person in default מתאים להגדרה defaulter המצויה בסעיף 2. כאמור, התרגום העברי של פקודת המסים (גביה) אינו מחייב. לכלל זה יש יוצא מהכלל, והוא חל באותם סעיפים שנחקקו לאחר קום המדינה, ובלבד, שבנוסח החוק המתקן הופיע מונח כזה או אחר. עם זאת, אם המחוקק אימץ תרגום שגוי,

²³ סעיפים 4; 5(4); 12ז; 12ח לפקודת המסים (גביה)...

²⁴ סעיף 5(1) עד 5(2ב); 7; 7א; 11א; 12; 12ה לפקודת המסים (גביה).

וניתן להניח כי הוא עשה זאת מבלי משים, ניתן לפרש, כי יש לקרוא לתוך הנוסח המתוקן את התרגום הנכון של המונח שהופיע בנוסח האנגלי.

המונח "סרבן" מוגדר במילון החדש מאת אבן שושן, בזו הלשון: "עקשן, ממרה, הממאן בתוקף למלא רצון אחרים". על פי הגדרה מילונית זו ניתן להגדיר בלשון חופשית וכללית, כי "סרבן" יהיה זה הממאן בתוקף לפרוע את חוב המס המוטל עליו. להגדרה זו שני תנאים מצטברים:

1. הנישום הוא "מפגר" או "חייב";

2. החייב מסרב לשלם את החוב.

מעיון ביסודות הגדרת "סרבן" עולה, כי הם אינם תואמים את יסודות הגדרת "מפגר". יסוד "הסירוב" בהגדרת "סרבן" אינו מצוי בגדרה של הגדרת "מפגר". מכאן עולה השאלה: מדוע בחר המחוקק להשתמש בשני מונחים שונים במהותם בהוראות דומות בפקודה? זאת ועוד, אם "המפגר" הינו סטטוס משפטי שונה מ"סרבן", כפי שעולה מיסודותיה של כל הגדרה, מדוע זה לא הוגדר ה"סרבן" בסעיף 2 לפקודה לצד ההגדרה "מפגר"?

פתרונה של סוגיה יבוא מסקירת הוראות פקודת המסים (גבייה) כיצירה נורמטיבית שלימה. מסקירה ראשונית ניתן להסיק, כי ה"מפגר" ו"סרבן המס" חד הם, שהרי המחוקק לא יצר מערכת מושגים שונה לכל מונח, אלא מערכת מושגים אחת וכוללת. להמחשת הדברים טול לדוגמא את סעיפים 5 ו-8 לפקודה, המשלימות זו את זו - סעיף 5 מסדיר את הכניסה לחצרו וביתו של ה"סרבן" ועיקול המיטלטלין שנתפסו, ואילו סעיף 8 מדבר על ה"מפגר" ודן במכירת נכסי מקרקעין, אם המיטלטלין שנתפסו אינם מספיקים לפירעון החוב. נמצא, כי לא ניתן לשלב את שני הסעיפים יחדיו אם אנו מייחסים משמעות שונה למונחים "מפגר" ו"סרבן".

האם משעה שנתמנה מפרק או נאמן, אין לראות בחייב כ"סרבן מס", חוב המס הופך להיות ככל חוב אחר, שיש להוכיחו לנאמן או למפרק, ויפרע לפי דיני הקדימה שבפקודת פשיטת הרגל ובפקודת החברות, ולא לפי סעיף 11(א) לפקודת המסים (גבייה) החל על "סרבן מס"? בית המשפט העליון קבע, כי יש

הגדרות

להחיל את הגדרת "המפגר" בסעיף 2 לפקודה על "סרבן".²⁵

הלכה זו הופכת גם את "סרבן המס" כמו את "המפגר", לסטטוס משפטי, המתגבש החל ממועד התשלום המקורי, ומוסיף להתקיים כל עוד לא נפרע החוב. על כן, אין החייב מנער חוצנו מסרבנותו זו בשל כך בלבד שהוא הופך לחדל פירעון, שהרי גם בשלב זה הוא עדיין בבחינת "מי שלא שילם ביום הפירעון את המס המגיע ממנו".

למרות כל זאת, מעיון נוסף בהוראות פקודת המסים (גביה) נראה, כי אימוצה של הגישה הרואה את ה"מפגר" ואת "סרבן המס" כאחד, עלולה לגרום לקשיים ולפגיעה בתכלית הפקודה ובהרמוניה התחיקתית של הוראותיה. נקדים ונאמר, כי לדעתנו עדיפה הגישה המבחינה בין "סרבן המס" לבין ה"מפגר" והמקנה להם תכנים שונים.

ראשית, יש פער עמוק בין המונחים "מפגר" ו"סרבן". הפער טמון ביסוד הסרבנות, הנמצא בבסיסה של הגדרת "סרבן", ואשר נעדר מהגדרת "המפגר". עיגונו של יסוד הסרבנות הוא בתנאים המפורטים בסעיף 4 לפקודת המסים (גביה), ואלו הם התנאים להוצאת כתב ההרשאה. אכן נראה, כי תכליתו העיקרית של סעיף 4 לפקודה היא ביצירת ההבחנה בין שתי ההגדרות השונות. כל עוד לא התמלאו בשלמותם תנאי סעיף 4 לפקודה, לא הופך המפגר לסרבן. משעה שהמפגר הפך לסרבן, יחולו עליו שאר ההוראות הקבועות בפקודה.

אכן, יש חוסר קוהרנטיות, המתגלה מקריאתם של כמה הוראות, כגון סעיפים 5 ו-8 לפקודה, אולם הדבר אינו מפתיע. פקודת המסים (גביה) היא חוק מסורבל שאבד עליו הכלח. בעיות בלשניות וניסוחיות מצויות בה למכביר.

אין קושי בכך, שהמחוקק לא הגדיר בסעיף 2 לפקודה מהו "סרבן", שכן ה"סרבן" הוא "מפגר", שנתקיימו בו תנאי סעיף 4.

פקודת המסים (גביה) בנויה בשלבים כיאה להליכי גבייה שהופכים לפולשניים ותקיפים עם הפיכתו של ה"מפגר" ל"סרבן". ההוראות המוחלות על

²⁵ ע"א 633/91 מנהל מס רכוש ומנהל מס שבח מקרקעין נ' אלי ושושנה שמש, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג' עמ' 26.

ה"מפגר" שונות מאלו המוחלות על ה"סרבן", שכן כנגד האחרון ראוי לפעול ביתר תקיפות בהליכי הגבייה.

לנוכח טעמים אלו ראוי לדחות את הגישה הסוברת כי "סרבן" ו"מפגר" חד הם, ולאמץ את הגישה המבחינה ביניהם.

3. הממונה על הגביה

בסעיף 12(1) לפקודת המסים (גביה)²⁶ נקבע -

2. (1) "ממונה על הגביה" - עובד ציבורי ששר האוצר מינהו, בהודעה ברשומות, להיות ממונה על הגביה;

המונח "ממונה על הגביה" הוא גלגולו של המונח המנדטורי "ממונה על המחוז". בתקופת המנדט, ריכז הממונה על המחוז סמכויות מנהל ביצוע בתחומי מחוז. עם קום המדינה, הפכו הממונים על המחוז לעובדים של משרד הפנים. העברת סמכויותיהם נעשתה בחוק העברת סמכויות (ממונים על המחוז וקציני המחוז) תשכ"ד-1964.²⁷ בחוק נקבע הסדר, המעביר את סמכויותיו של ממונה המחוז כפי שמופיעות פקודת המסים (גביה) לעובדי ציבור, שיתמנו על ידי שר האוצר לבקשת הרשות המקומית ובהמלצת שר הפנים -

3. (א) הסמכויות והתפקידים לממונה על מחוז או לקצין מחוז בפקודת המסים (גביה), יהיו נתונים לעובדי ציבור שיקבע שר האוצר, ובלבד שהסמכה לפי הפקודה האמורה לענין גבייתם של מסים, ארנונות ותשלומים אחרים שהוכרוזו כמס לענין הפקודה האמורה והמגיעים לעירייה או לרשות מקומית תיעשה לבקשת העירייה או הרשות ובהמלצת שר הפנים.

בחוק לתיקון פקודת המסים (גביה), תשל"ג-1973²⁸ הוחלף המונח "הממונה על המחוז" ל"ממונה על הגביה", וכך נאמר בדברי ההסבר להצעת החוק²⁹ -

²⁶ ס"ח 679, תשל"ג, עמ' 46.

²⁷ ס"ח 423, תשכ"ד, עמ' 80.

²⁸ ס"ח 679, תשל"ג, מיום 18.1.1981, עמ' 157.

²⁹ הצעות חוק 1020, תשל"ג, מיום 25.9.1972, עמ' 1.

הגדרות

הסעיף המוצע צועד צעד אחד הלאה ומבטל בכלל בפקודה את השימוש במונחים "ממונה על מחוז" ו"קצין מחוז", מאחר שאפילו אין בו פגם משפטי, עלול הוא להטעות. לכן יוחלפו המונחים האלה בפקודה על ידי 'ממונה על הגביה' ו'פקיד גביה'.

הממונה על הגביה חייב להיות עובד הרשות. סעיף 12ד לפקודת המסים (גביה) מורינו, כי מינויו נעשה בידי שר האוצר לבקשת הרשות ובהמלצת שר הפנים. מכיוון, ש"ממונה על הגביה" הוא גלגולו של "ממונה על מחוז", עולה, שאם רשות מקומית מעוניינת לגבות ארנונה על פי פקודת המסים (גביה), עליה למנות ממונה על הגביה. אין למנות שני ממונים על הגביה, כשם שאין ממנים שני מהנדסי עיר, שני גזברים או שני מנהלי ארנונה.

מינויו של הממונה על הגביה טעון פרסום ברשומות. הפרסום אינו תנאי קונסטיטוטיובי לתוקף המינוי, משום שאין עסקינן בתקנה בעלת פועל תחיקתי. לכן, גם בטרם פורסם דבר המינוי ברשומות רשאי הממונה על הגביה לפעול במסגרת סמכויותיו על פי פקודת המסים (גביה).

סמכויותיו של הממונה על הגביה

סמכויותיו של הממונה על הגביה הינן רחבות היקף ובעלות משקל רב, ודומות לסמכויות של שופט שלום. בידי של הממונה על הגביה הסמכות לרדת לנכסיו של החייב במס, לתפסם ולממשם לצורכי גביית מסים, ללא פסק דין של בית משפט.

סעיף 5(4) לפקודת המסים (גביה) מסמיך את הממונה על הגביה להורות על פריצה בכוח לחצריו של החייב לשם עיקול מיטלטליו. מכוח סעיף 7(2) לפקודה, מוסמך הממונה על הגביה לבטל את תחולתו של צו העיקול המוטל על נכסים משותפים לסרבן המס ולצד שלישי. סעיף 7א(3) לפקודה מורינו כי הממונה על הגביה רשאי לאסוף ראיות לשם חקירת צד שלישי החשוד בהחזקת נכס מעוקל. סעיף 8(1) לפקודה מקנה לממונה על הגביה סמכות ליתן צו מכירת נכסי מקרקעי החייב כשאינו די מיטלטלין. צו זה הינו שווה ערך לצו של ראש ההוצאה לפועל. סעיף 12 לפקודה מקנה לממונה על הגביה סמכות לאשר

רישום פעולת העברה במקרקעי הסרבן, בטרם הוברר חוב המס המגיע עליהם. סעיף 12 לפקודה מקנה לממונה על הגבייה את כל הסמכויות המוקנות לפקיד הגבייה מכוח הפקודה. נמצא, כי ניתן להסתפק רק במינוי ממונה על גבייה ללא פקיד גבייה. סעיף 7א(3) לפקודה מקנה לממונה על הגבייה סמכות להזמין את הצד השלישי לחקירה, ולאסוף ראיות לשם הפעלת סמכויותיו על פי דין.³⁰

4. פקיד גבייה

בסעיף 12(1) לפקודת המסים (גבייה)³¹ נקבע -
2. (1) "פקיד גבייה" - עובד ציבורי ששר האוצר מינהו, בהודעה ברשומות, להיות פקיד גבייה;

המונח "פקיד גבייה" הוא גלגולו הנוכחי של המונח המנדטורי "פקיד המחוז". כמו עמיתו, הממונה על הגבייה, גם סמכויותיו של פקיד הגבייה הועברו במסגרת חוק העברת סמכויות (ממונים על המחוז וקציני מחוז), תשכ"ד-1964.³²

בחוק לתיקון פקודת המסים (גבייה), תשל"ג-1973³³ הוחלף המונח "פקיד מחוז" למונח "פקיד גבייה", וכן נמחקה הגדרת "קצין מחוז", כפי שהופיעה בסעיף 1 לפקודה לפני תיקונו.

פקיד הגבייה חייב להיות עובד הרשות המקומית. סעיף 12 לפקודת המסים (גבייה) וסעיף 3 לחוק העברת סמכויות (ממונים על המחוז וקציני מחוז), תשכ"ד-1964, מורינו, כי מינויו נעשה על ידי שר האוצר, לבקשת הרשות המקומית ובהמלצת שר הפנים. את דבר מינויו של פקיד הגבייה, כמו את דבר מינויו של הממונה על הגבייה, יש לפרסם ברשומות, להבדיל ממינויו של גובה המס שאינו טעון פרסום.

³⁰ דיון מפורט בסמכויות ובדרכי הביצוע, מובא להלן בפרק זה.

³¹ ס"ח 679, תשל"ג, עמ' 46.

³² דברי ההסבר להצ"ח 1020, תשל"ג, מיום 25.6.1972.

³³ ס"ח 679, תשל"ג, עמ' 46.

תפקידו של פקיד הגבייה

תפקידו של פקיד הגבייה דומה לתפקידו של ראש ההוצאה לפועל על פי חוק ההוצאה לפועל. דמיון תפקידים זה בא לידי ביטוי במספר מקומות בהוראותיה של פקודת המסים (גביה), כגון עיקול, הוצאת מעוקלים ומכירתם, עיקול בידי צד שלישי ופריצה לחצריו של החייב.

כך למשל, סעיף 48 לחוק ההוצאה לפועל³⁴ מסמיך את ראש ההוצאה לפועל לחייב צד שלישי בתשלום החוב.³⁵ סעיף 7ב(2) לפקודת המסים (גביה) מסמיך את פקיד הגבייה לחייב את צד שלישי בתשלום חוב המס המעוקל עד לגובה שווי הנכס המעוקל או עד לסכום החוב שהגיע מהצד השלישי לסרבן המס, לפי הסכום הנמוך מביניהם.

ההבדל בין שני החקוקים הוא, כי על החלטתו של ראש ההוצאה לפועל יש ערעור בזכות לפי סעיף 80 לחוק ההוצאה לפועל, ואילו בפקודת המסים (גביה) לא נקבעה זכות ערעור על החלטתו של פקיד הגבייה בפני הממונה על הגבייה.

על הפגיעה בזכויות הקניין של הצד השלישי מעצם חיובו על ידי רשות מנהלית ואי הסדרת זכות הערעור על חיוב זה, כותב השופט המחבר דויד בר-אופיר:

אלה פעולות שיש בהן, מעצם טבען, פגיעה ישירה וחד משמעית בזכויות הקניין של חייבי מס וצדדים שלישיים. כבר אמרנו, כי על פי ההלכה הפסוקה, יש לכבד את זכותו הקניינית של הצד השלישי, אשר עלתה

³⁴ 48. (א) צד שלישי אשר ללא הצדק סביר לא עשה כאמור בסעיף 47, או הוציא מידו נכס או שילם חוב שלא כדין בידעו שיש עליו צו עיקול בידי צד שלישי, רשאי ראש ההוצאה לפועל לחייבו בתשלום החוב הפסוק במידה שלא שילמו החייב, ובלבד שחיוב זה לא יעלה על שווי הנכס הנדון או על סכום החוב הנדון.

(ב) בדיון לפי סעיף זה ינהג ראש ההוצאה לפועל כאילו היה בית משפט הדין בבקשה בדרך המרצה, ולעניין ערעור והוצאה לפועל, דין החלטתו כפסק דין של בית המשפט השלום.

(ג) אין בהוראות סעיף זה כדי לגרוע מאחריותו של הצד השלישי על פי כל דין.

³⁵ ראו סעיף 3 לחוק ההוצאה לפועל.

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גבייה)

לדרגה של זכות חוקתית, ולא לחייבו אלא לאחר שהוכחו כל הנתונים העובדתיים והמשפטיים, המהווים בסיס ראוי לחיובו בתשלום חוב המס. הוכחת נתונים צריכה לבוא, בדרך עניינית ותקינה, בפני רשות שיפוטית ולא בידי רשות מס, בייחוד כאשר מדובר בחיובו של צד שלישי שאיננו חייב ישירות דבר לרשויות המס, אלא מכוח הודעת העיקול שהומצאה לו. הוא עלול למצוא את עצמו חייב כספים לאוצר המדינה, מבלי שתהא לו זכות לערער על חיוב זה.³⁶

שתיקת פקודת המסים (גבייה) בסוגיית הערעור על החלטת פקיד הגבייה, פותחת בפני הצד השלישי אפשרות להעלות טענות כנגד החלטה זו בפני בית המשפט. על אותה דרך, ניתן לפנות לבית המשפט בעתירה כנגד כל החלטה המסורה לסמכותו של פקיד הגבייה.

סמכויותיו של פקיד הגבייה

מכוח סעיף 4(1) לפקודת המסים (גבייה), מוסמך פקיד הגבייה להוציא כתב הרשאה לגובה המס, המתיר לגובה המס לדרוש מהחייב לשלם את חוב הארנונה המגיע ממנו, ולעקל את מיטלטליו אם החייב לא ישלמו.

אם עבר המועד שנקבע בכתב ההרשאה והחוב לא שולם, מוסמך פקיד הגבייה, לפי סעיף 5(2א) לפקודת המסים (גבייה), להוציא צו למכירת המיטלטלין שעוקלו. המעוקלים יימכרו במכירה פומבית, אולם תקנה 12 לתקנות המסים (גבייה), תשלי"ד-1974³⁷ מסמיכה את פקיד הגבייה להורות על מכירה בדרך אחרת. המכירה הפומבית תיערך על ידי פקיד הגבייה או על ידי אדם אחר מטעמו.³⁸

סעיף 7 לפקודת המסים (גבייה) מסמיך את פקיד הגבייה ליתן צו עיקול

³⁶ דוד בר אופיר, "חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו ודיני ההוצאה לפועל", המשפט, המכללה למנהל, כרך ג', 1995, חוברת 6, עמ' 71.

³⁷ ק"ת 3126, תשל"ד, מיום 3.2.1974, עמ' 622.

³⁸ תקנה 14 לתקנות המסים (גבייה). על נהלי מכירת מיטלטלין ע"ע 1106.

הגדרות

על נכסים שברשות צד שלישי. סעיף 7א(4) לפקודת המסים (גביה) מסמיך את פקיד הגבייה לבטל עיקול שהוטל על צד שלישי, לאחר שזה הודיע לו כי אין בידיו נכסים של הסרבן, ואין הוא עתיד לקבל לידיו נכסים כאלו. פקיד הגבייה רשאי לעשות כן "לאחר שאימת את ההודעה" של צד שלישי.

השאלה היא: כיצד מאמת פקיד הגבייה את ההודעה, והאם המדובר הוא בחקירה?

בעוד שבסעיף 7א(3) לפקודת המסים (גביה) פורטו סמכויות חקירת צד שלישי על ידי הממונה על הגבייה, לא פורטו בפקודה דרכי "אימות ההודעה".

סוגיית סמכויותיו של פקיד הגבייה, הנתונות לו מכוח זכותו "לאמת הודעה" היא סוגיה חשובה בהיבט של שמירה על זכויותיו של הצד השלישי. על מנת להבטיח כי זכויותיו של צד שלישי לא תיפגענה במעשה של "אימות הודעה", שומה עלינו לפרש את סעיף 7א(3) כך שיעלה בקנה אחד עם עקרונות המשטר המגולמים בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו.

לדעתנו, יש לקבוע, כי הפעולות הנלוות למעשה "אימות ההודעה", אינן מבשילות לכדי פעולות הנלוות למעשה "החקירה". בסעיף 7א(3) לפקודה העניק המחוקק סמכויות חקירה לממונה על הגבייה בלבד. אי אזכורו של פקיד הגבייה בסעיף זה מלמד, שהמחוקק לא התכוון להעניק סמכויות כה רחבות לפקיד הגבייה.

השימוש במונחים השונים "חקירה" ו"אימות" מלמד, כי המחוקק מצא לנכון להבחין בין שני סוגי הפעולות שמטרתן לרדת לחקר האמת. בעוד שהחקירה הנזכרת בסעיף 7א(3) היא "איסוף ראיות לשם הפעלת סמכויות על פי דין", אזי, ה"אימות" הנזכר בסעיף 7א(4) הוא טכני בלבד, ומטרתו היא לוודא, כי ההודעה של הצד השלישי נעשתה בידי מי שהוסמך לכך, או נחתמה על ידו, וכיוצא באלה.

5. גובה מסים

בסעיף 12(1) לפקודת המסים (גביה) נקבע -

2. (1) "tax collector" includes a mukhtar or any person appointed by a district commissioner to exercise the functions of a tax collector.

התרגום המקובל לסעיף זה הוא -

2. (1) "גובה מסים" - לרבות מוכתר וכל מי שמינהו ממונה על הגביה לשמש בתפקידי גובה מסים;

הגדרת "גובה מסים" בפקודת המסים (גביה) מקבילה להגדרת "מוציא לפועל" בחוק ההוצאה לפועל, תשכ"ז-1967.³⁹ אזכורו של ה"מוכתר" בסעיף זה הוא אנכרוניסטי, והגיעה העת לחקיקה מקורית המתאימה לתקופתנו.

בשונה מהממונה על הגבייה ומפקיד הגבייה, החייבים להיות עובדי הרשות המקומית, גם מי שאינו עובד הרשות המקומית יכול להתמנות כגובה המס. בסעיף 2(1) לפקודת המסים (גביה) נאמר במפורש, כי הממונה על הגביה ופקיד הגבייה יהיו עובדי ציבור, ואין הוראה דומה לגבי גובה המס. גם דיני ההוצאה לפועל עולים בקנה אחד עם פרשנות זו.

פרסום המנוי

בסעיף 4 לחוק ההוצאה לפועל מוגדר "מוציא לפועל" כמי שמונה על ידי שר המשפטים. בעוד שמינויו של המוציא לפועל חייב להיות מפורסם ברשומות, אזי מינויו של "גובה מסים" לפי פקודת המסים (גביה) אינו מחויב בפרסום כלשהו. היעדר חובת הפרסום ברשומות אינה סבירה, ויש לשמור על אחידות תחקיתית. ראוי לפרסם את דבר המינוי בילקוט הפרסומים, אולם הפרסום אינו שלב קונסטטיטויטיבי במינוי.

סמכויותיו של גובה המס

סעיף 4 לפקודת המסים (גביה) מסמיך את גובה המס לדרוש מאת החייב לפרוע את חובו, ולגבותו ממנו, אם החייב אינו פורעו.

³⁹ ס"ח 507, תשכ"ז, עמ' 116.

הגדרות

על פי סעיף 15(א) לפקודה, רשאי גובה המס להיכנס לחצריו של הסרבן, לתפוס את מיטלטליו ולעקלם. לשונה של ההוראה רומזת לסמכות שבשיקול דעת של גובה המס, אלא שאין זה כך. שעה שסרבן המס לא מילא אחר דרישת התשלום, שהוצאה מכוח כתב ההרשאה, חייב גובה המס להיכנס לחצריו של הסרבן ולעקל את מיטלטליו. הלשון "רשאי" היא לשון ציווי. זהו הדין גם לעניין סעיף 15(ב), המסמיך את גובה המס להיכנס לחצרים, שאינם מוחזקים בידי הסרבן ולעקל את מיטלטליו של הסרבן.

סעיף 12ח לפקודת המסים (גביה) מסמיך את גובה המס לעקל, על ידי רישום בפנקס המקרקעין, זכויות שיש לחייב במקרקעין מכוח הערת אזהרה.

כמו סמכויותיו של המוציא לפועל, גם סמכויותיו של גובה המס הן סמכויות ביצועיות, ובחלקן מוקנית לו סמכות של שיקול דעת.⁴⁰ כך למשל, סמכותו של גובה המס לפי סעיף 25(2) לפקודת המסים (גביה) להורות על נידום של המיטלטלין המעוקלים -

5. (2) עוקלו מיטלטליו, רשאי גובה המס להשאירם במקום הימצאם על חשבוננו ועל אחריותו של הסרבן או להעבירם למקום אחר, במועד ובתנאים שקבע.

לצד שיקול הדעת המוקנה לגובה המס, יש חובות שראוי להקפיד בהן:

ראשית, הכשרתו של גובה המס. ראוי שייקבעו לכך כללים, וההכשרה תהיה תנאי לכשירות המועמד למינויו לתפקיד.

שנית, שכרם של גובי המסים. לנוכח הכוח ושיקול הדעת המוקנה לגובה המס, אין זה ראוי כי שכרם יהיה מותלה בהצלחת הגבייה. שילוב של תקבול קומיסיוני עם כוח ושיקול דעת, מעורר חשש לניגוד אינטרסים. כל הסדר אחר עלול לפגוע בסדרי השלטון של המנהל הציבורי, ולגרום לניגוד אינטרסים.⁴¹

שלישית, קביעת עקרונות, הנחיות וכללים לביצוע פעולות הגבייה. בסעיף 11 לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו⁴² נקבע כי "כל רשות מרשויות השלטון

⁴⁰ ראו סעיפים 15(1), 5(2) וסעיף 10 לפקודת המסים (גביה).

⁴¹ בהצעת חוק העיריות משנת 2007 יש התייחסות לסוגיה זו, והוצעו דרכים לפתרונה.

⁴² ס"ח 1391, תשנ"ב, מיום 25.3.1992, עמ' 150.

חייבת לכבד את הזכויות שלפי חוק יסוד זה". על מנת להבטיח כי זכויותיו של האזרח, החייב מס, לא ייפגעו מהחלטותיו של גובה המס, יש להסדיר מנגנון שיפקח על החלטותיו של גובה המס. אופן הפיקוח אינו חייב להיעשות בצורה ישירה. ניתן להסדיר רשימה של עקרונות, אשר ישמשו כאבן בוחן להחלטותיהם של גובי המס, ויבטיחו מפני פגיעה בזכויותיו האזרחיות של החייב במס.

מטרתם של דברים אלה היא להגן גם על גובה המס, אשר יכול להיחשף לתביעת נזיקין מצד חייב שזכויותיו הופרו. הכשרה מקצועית, שכר לא קומיסיוני ושמירה על העקרונות, ההנחיות והכללים, תוכל לשמש לגובה המס כהגנה מפני תובענה כזו.

6. מיטלטלין

אין הגדרה למונח "מיטלטלין" בפקודת המסים (גביה), ויש להיזקק להגדרה הקבועה בסעיף 1 לפקודת הפרשנות: "מיטלטלין או טובין" - כל נכס למינהו חוץ ממקרקעין.

הגדרה זו שונתה בסעיף 15 לחוק המיטלטלין, התשל"א-1971:

15. "מיטלטלין" או "טובין" - נכסים מוחשיים, חוץ ממקרקעין; אולם מקום שהמלה "מיטלטלין" או "טובין" באה בחקוק שניתן לפני תחילת חוק המיטלטלין, תשל"א-1971, תהא משמעותה כמשמעות שהייתה נודעת לה אילולא החוק האמור.

ההגדרה המקורית שבפקודת הפרשנות היא רחבה ומקיפה, ואילו ההגדרה שבחוק המיטלטלין היא מצומצמת ועוסקת ב"נכסים מוחשיים". נכסים שאינם מוחשיים, כגון זכויות וטובות הנאה, אינם באים בגדרה של ההגדרה שבחוק המיטלטלין, אולם הם נכללים בהגדרה שבפקודת הפרשנות.

פקודת המסים (גביה) נחקקה לפני תחילת חוק המיטלטלין, תשל"א-1971, כך שהמונח "מיטלטלין" אמור היה להתפרש לפי ההגדרה המקורית המופיעה בסעיף 1 לפקודת הפרשנות. דא עקא, שבתיקון לפקודת המסים (גביה) בשנת 1972 הוצע לתקן את רוב הוראות הפקודה העוסקות ב"מיטלטלין" או ב"טובין", והיה חשש שמא יפורשו הוראות אלו באופן

הגדרות

מצומצם על פי הגדרה המתוקנת ולא באופן רחב כפי שמורה סיפא סעיף 15 לחוק המיטלטלין. מטעם זה הוסף סעיף 2(2) בחוק לתיקון פקודת המסים (גביה), תשל"ג-1972⁴³ ונקבע -

2. (2) הוראות פקודה זו בדבר עיקולם של מיטלטלין ומכירתם, לרבות סעיף 12א, יחולו על זכויות וטובות הנאה אחרות כאלו היו מיטלטלין, והוא כשאין הוראה אחרת בפקודה זו.

סעיף 2(2) הנ"ל מתאים את הגדרת מיטלטלין בפקודה להגדרה הרחבה שבפקודת הפרשנות. הגדרה זו אוצרת בחובה גם נכסים מוחשיים וגם זכויות וטובות הנאה אחרות שאינן מוחשיות. בכך נשמרת כוונת המחוקק כפי שהובעה בסיפא לסעיף 15 לחוק המיטלטלין, שהפירוש למיטלטלין בחקוקים שנחקקו לפני חוק המיטלטלין, ילכו אחר ההגדרה הרחבה הקבועה בסעיף 1 לפקודת הפרשנות.

יש הצדקה לחקוק זה גם מטעם נוסף - השמירה על הרמוניה תחיקתית. הוראותיה של פקודת המסים (גביה) דומות במהותן להוראותיו של חוק ההוצאה לפועל. על מנת לקיים את עקרון ההרמוניה התחיקתית, יש לדאוג לתיאום בין חוק ההוצאה לפועל ולבין פקודת המסים (גביה). בחוק ההוצאה לפועל אנו משתמשים בהגדרה המופיעה בסעיף 1 לפקודת הפרשנות, ולא בהגדרה המתוקנת המופיעה בסעיף 15 לחוק המיטלטלין, שכן חוק ההוצאה לפועל נחקק לפני חוק המיטלטלין.

7. מועדי פירעון המס

בסעיף 3 לפקודת המסים (גביה) נקבע -

3. A tax shall be paid on the dates determined in the law imposing the tax, or, in default of such provisions, on the dates prescribed.

התרגום המקובל לסעיף זה הוא -

3. מס יהא נפרע בתאריכים שפורשו בהוראות החוק המטיל את המס, ומקום שאין

⁴³ ס"ח 679, תשל"ג, עמ' 46

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גביה)

הוראות כאלה, יפרע בתאריכים קבועים.

סעיף 274ג לפקודת העיריות מסמיך את מועצת הרשות המקומית לקבוע מועדים לתשלום הארנונה. רוב הרשויות המקומיות קובעות את ה-1 בינואר, שהינו מועד תחילת שנת הכספים, כמועד לתשלום המס על ידי הנישומים. סעיף 300 לפקודת העיריות קובע: "החייב בתשלום ארנונה ישלם אותה במועדה"⁴⁴. מועד זה הוא המועד החוקי לתשלום הארנונה, ולנוכח הדברים שנאמרו לעיל, מועד זה נדחה לעניין גבייתו באמצעות פקודת המסים (גביה), כאשר הוא שנוי במחלוקת.

כאשר רק חלק מסכום המס שנוי במחלוקת, ניתן לפעול על פי פקודת המסים (גביה) לגבי החלק שאינו שנוי במחלוקת. מטעם זה, ראוי, כי נישום החולק על הארנונה המושתת עליו, יפרש ויפרט בהשגה, בערר, או בכתב טענותיו לבית המשפט מהו הסכום שהוא נדרש לשלמו, ומהו הסכום השנוי במחלוקת. אין מקום לגלגל חובה זו על פקיד השומה, על מנהל הארנונה או על פקיד הגבייה, ולכן אם הנישום אינו מפרט כדבעי את סכום הארנונה שהוא חולק עליו, אל לו לבוא בטרוניה אל פקיד הגבייה הממשיך לפעול על פי פקודת המסים (גביה) לגבי כל החוב.

⁴⁴ ע"ע §1003.

§ 1203 דרישת התשלום וכתב הרשאה לגבייה

סעיף 4 לפקודת המסים (גביה), כנוסחו היום, מורינו כדלקמן:

4. (1) Where any amount has been duly assessed upon any person in respect of any tax and such person fails to pay the amount within fifteen days after it has become payable by him, and after service upon him of a written demand calling upon him the sum due and unpaid, פקיד גביה shall issue a warrant to a tax collector commanding him to demand immediate payment of the sum due and, in default of payment, to levy it by the seizure and sell of the movable property of the person by whom it is payable in the manner hereinafter mentioned.

התרגום המקובל של סעיף זה הוא -

4. (1) הוטל על אדם כחוק סכום כסף בקשר לאיזה מס שהוא, ולא שילם אותו אדם את הסכום בתוך חמישה עשר יום למן היום שהיה חייב לפרעו ולאחר שנשלחה אליו דרישה בכתב לשלם את הסכום שהוא חייב לפרעו ושלא פרעו, יתן פקיד גביה כתב הרשאה לגובה מסים ובו יצטוו לדרוש מאת החייב לשלם מיד את הסכום המגיע ממנו ולגבותו, אם לא ישלמו, על ידי תפיסתם ומכירתם של נכסי המטלטלים של החייב באופן המותנה להלן.

סעיף 4 הוא "שומר הסף" לפקודת המסים (גביה). כל אמצעי, הליך או הוראה אחרת, הנוגעים לדרכי גביית מסים והמוסדרים בפקודת המסים (גביה), יופעלו לאחר שהתקיימו במלואם התנאים המוקדמים בסעיף 4 לפקודה. הליכים אלו

יהיו משוללים תוקף משפטי אם לא נתקיימו התנאים המוקדמים. האחריות לקיומם של התנאים המוקדמים מוטלת על כתפי הרשות, ועליה להקפיד על מילוי מדויק ודקדקני של התנאים.

הנישומה טענה, כי העירייה מנועה מלנקוט בהליכי גבייה לפי פקודת המסים (גבייה) בשל הסכם שקיבל תוקף של החלטה. נפסק, כי ההסכם התייחס לחוב ארנונה בגין שנים קודמות, וכי העירייה רשאית לשנות את עמדתה לגבי שנים אחרות.⁴⁵

על מנת שהרשות המקומית תהיה רשאית לפעול על פי הכללים הקבועים בפקודת המסים (גבייה), צריכים להתקיים חמישה תנאים מצטברים: א. הטלת מס כדין; ב. אי תשלום החוב במועדו; ג. משלוח דרישת תשלום ראשונה; ד. אי פירעון דרישת התשלום הראשונה; ה. הוצאת כתב הרשאה.⁴⁶

1. התנאי הראשון - הטלת מס כדין

התנאי הראשון, הקבוע בפתחו של סעיף 4 לפקודת המסים (גבייה), הוא - "הוטל על אדם כחוק סכום כסף בקשר לאיזה מס שהוא..."

לתנאי הראשון יש שלושה חלקים - "הוטל"; "כחוק" ו-"מס". על הגדרת "מס" הרחבנו בפסקה הקודמת, וכל הנאמר שם נאה לעניין זה. נתעכב על שני רכיביו הנותרים של התנאי ראשון.

⁴⁵ עת"מ 1223/01 חניון המרכבה בע"מ נ' עיריית חולון חניון המרכבה בע"מ נ' עיריית חולון.

⁴⁶ תנאי נוסף לזכותה של הרשות המקומית לנקוט בהליכי גבייה מנהלית הוא, כי חוב הארנונה לא התיישן. בית המשפט העליון דן בסוגיית ההתיישנות של חוב בגין תשלומי חובה שונים ובזכותה של הרשות המקומית לסרב ליתן אישור להעברת מקרקעין. ברוב דעות נפסק, כי באותו מקרה לא חלה התיישנות, אולם ניתן ללמוד כי בניסיונות אחרות היה בית המשפט מקבל טענה זו. ע"מ 1164/04 עיריית הרצליה נ' דניאל יצחקי. ראו ע"ע §1110.

המונח "הוטל מס"

בסעיף 4 לפקודה נקבע ⁴⁷ -

4(.1) Where any amount has been duly assessed upon any person in
...respect of any tax

בפרשת מ.ל.ר.נ.⁴⁸ התעוררה שאלה בקשר לתרגומו המדויק של הנוסח האנגלי המחייב. בפרשה את הנוסח האנגלי, עמדה השופטת נתניהו על השוני שבין המונח "Assessed" המקורי ובין המונח "הוטל מס", שנקבע כתרגומו הרשמי. Assessed, כך קובעת השופטת בהסתמכה על תקדימים, פירושו "נישום", כבא לתאר מס אשר חיובו נעשה על פי שומה. מס ש"נישום" ומס ש"הוטל", אינם היינו הך. מס ש"הוטל", מתורגם Charged, והוא מס המחויב שלא על פי שומה או אומדנא, כי אם על פי חיוב ודרישה בהתאם להוראות מיוחדות שנקבעו לעניין. לפיכך, כל עוד לא נאמר אחרת, פקודת המסים (גביה) חלה רק על מסים אשר שומה בצידם. כתימוכין לפרשנות זו אומרת השופטת נתניהו:

טעמי העיקרי לדחייתה של פרשנות כזו לעניין סעיף 4 של פקודת הגביה, שהוא עניינינו בעתירה זו, הוא כי לא יתכן שהמחוקק התכוון ככלל להפעיל את הליכי הגביה החמורים שבפקודה על חוב שהוטל של פי דרישה בלבד, מבלי שניתנה לחייב אפשרות לבחון את שומתו ולהשיג ולערער עליה, ומבלי שמחלוקת בגינו הוכרעה כדין והמס הפך למס שנישום כהלכה.

הכלל שפקודת המסים (גביה) חלה רק על מסים שיש "שומה בצידם" אינו כלל מוחלט. המחוקק רשאי לסטות מהכלל ולהחיל את פקודת המסים (גביה) גם על מס שאינו נגבה על פי שומה.

השופטת נתניהו פסקה, כי אין הכרח בדבר חקיקה מפורש כדי להתיר את הסטייה מן הכלל. דבר חקיקה במשתמע הינו תנאי מספיק להחלת פקודת המסים (גביה) על מס שאין שומה בצידו. עוד נקבע בפסק הדין, כי הוראת חוק,

⁴⁷ ראו ה"ש 1.

⁴⁸ בג"צ 346/86 מ.ל.ר.נ אלקטרוניקה בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד מא(1) 255.

הקובעת באופן כללי שפקודת המסים (גביה) חלה על מס ללא שומה, היא תנאי מספיק כדי להחיל את פקודת המסים (גביה) על מס זה, למרות שהמחוקק לא ציין במפורש כי הוא קובע חריג לכלל שהפקודה חלה רק על מסים בעלי שומה. לדעתנו, נתפס בית המשפט לכלל טעות. כל מס מוטל על פי "שומת מס". יש, ושומת המס נעשית ללא צורך בהערכת שווי של נכס או באומדנא אחרת, ולכך כיוונה כבוד השופטת נתניהו את המונח charged. יש, ושומת המס נעשית על בסיס הערכת שווי של נכס, ולכך כיוונה כבוד השופטת נתניהו את המונח assessed.

הבלבול בין המונחים בשפה העברית נובע מכך, שלמילה "שומה" יש שתי הוראות שונות בתכלית - ההוראה האחת היא השימוש במונח "שומת מקרקעין", וההוראה האחרת היא "שומת מס". כאשר עסקינן במיסוי מקרקעין, עלולות הוראות שונות אלו למילה "שומה", לגרום לפרשנויות שונות וסותרות. המילה "שומה" משותפת לשומת המס ולשומת שמאי המקרקעין כאחד, אבל פרט לזה אין ביניהן ולא כולם - זו מוצאת בידי פקיד השומה מכוח הסמכות שהוענקה לו בדין בתוקף תפקידו השלטוני, וזו מוצאת בידי מומחה בתחום המקרקעין, שהינו בעל משלח יד מורשה. האחת קובעת את סכום הדמים המושת על נישום ומטילה עליו חובה לשלם את הסכום הנקוב בה לאוצר המדינה או לקופת הרשות המקומית, והאחרת אינה קובעת ולא כלום, אלא מציגה דעה של בעליה בדבר שוויים של המקרקעין.⁴⁹

"הטלת מס" היא הליך החקיקה בידי הרשות המחוקקת או בידי מי שהוסמך לכך, כגון המועצה הנבחרת של הרשות המקומית המחוקקת את "צו הטלת הארנונה". הטלת מס אינה הליך השומה, בין אם זו נזקקת להערכת שווי הנכס ובין אם לאו.

בהליכי השומה (שומת המס) של מס רכוש, של מס שבח ושל היטל השבחה, נדרש פקיד השומה לשני שלבים - בשלב הראשון עליו להעריך את שווי הנכס לעניין מס רכוש, את שווי המכירה לעניין מס שבח, או את סכום ההשבחה

⁴⁹ ירמיהו אלוני, שמאות מקרקעין בישראל, הוצאת אוריאן, עמ' 799-800.

דרישת התשלום וכתב ההרשאה לגבייה

לעין היטל השבחה. בשני המסים הראשונים הוא מוסמך לעשות את ההערכה בכוחות עצמו, ואילו במקרה האחרון הוא מחויב לקבל הערכה של גובה ההשבחה משמאי מקרקעין מוסמך. בשלב השני משית charge פקיד השומה את המס על פי "שומת המס" ועל פי הכללים האחרים שנקבעו בדין. פעולת הערכת שווי הנכס, או כפי שהיא קרויה גם "שומת המקרקעין" נקראת בשפה האנגלית appraising, ואילו שומת המס קרויה assessment.

התוצאה היא, כי לדעתנו אין מקום להבחין בין assessment שאינו כרוך בשלב ה- appraising לבין מקרה שבו הם כרוכים זה בזה. לפיכך, ההוראה: "Where any amount has been duly assessed upon any person in respect of any tax...", מתייחסת לכל מס שהוא. כל מס מוטל על פי "שומת מס", שכן סכום המס המגיע מנישום פלוני בשל מס מסוים אינו גזירה משמים, אלא תוצאה מושכלת של החלת הדין על מערכת של עובדות.

הוטל כחוק

הביטוי "הוטל כחוק", הקבוע בסעיף 4 לפקודת המסים (גביה), הוא תרגומו הרשמי של המונח "duly assessed" הקבוע בנוסח האנגלי המקורי והמחייב. השאלה הצריכה לעניינינו היא, אילו תנאים כלולים בדרישה להטלת מס "כחוק"? בפרשנות המונח "כחוק" נפנה למילונים באנגלית - "duly" - in a right or suitable manner;⁵⁰ properly;⁵¹ in the correct way or at the correct time.⁵²

בתרגום חופשי, ניתן לפרש את המונח duly כמונח המתאר פעולה הנעשית כ"כהלכה". המונח "כדין" עשוי היה להיות תרגום מוצלח יותר מ"כחוק" משום שהוא אוצר בחובו נורמות רחבות יותר מאשר המונח "כחוק". "דין" הוא דבר החקיקה הראשית והמשנית, הפרשנות שנתנו לו בתי המשפט, דעות של

50 מילון אוקספורד המקוצר.

51 מילון וובסטר.

52 מילון קמברידג'.

מחברים, והנוהג הרווח. בפרשת מ.ל.ר.ג. הנ"ל אמרה השופטת נתניהו - לא יתכן שהמחוקק התכוון ככלל להפעיל את הליכי הגבייה החמורים שבפקודה על חוב שהוטל של פי דרישה בלבד, מבלי שניתנה לחייב אפשרות לבחון את שומתו ולהשיג ולערער עליה, ומבלי שמחלוקת בגינו הוכרעה כדין והמס הפך למס שנישום כהלכה. (ההדגשה שלנו)

בכל דיני המס נקבעו דרכים להשיג ולערור על שומת המס. כל עוד לא הסתיימו הליכי ההשגה, הערר והערעור, אין הנישום עונה לתנאי "נישום כהלכה" כמאמרה של השופטת נתניהו, או "הוטל על אדם כחוק" כפי שנקבע בנוסח העברי הבלתי רשמי לפקודת המסים (גבייה), ואין לפעול כנגדו על פי הפקודה.

כשם שניתן לפעול בהליכי הוצאה לפועל על פי חוק ההוצאה לפועל רק על סמך פסק דין של בית משפט, כך ניתן לפעול על פי פקודת המסים (גבייה) נגד סרבן מס רק לאחר ששומת הארנונה הפכה לסופית משום שהנישום לא התנגד לה, ואם התנגד לה, רק לאחר שערכאה שיפוטית קבעה מהי שומת המס הנכונה. התוצאה היא, כי אין לפעול בגבייה מנהלית לגביית חוב מסים הנובע משומת ארנונה המצויה בהליכי השגה בפני מנהל הארנונה, משום שבשלב זה הנישום אינו עדיין "נישום כהלכה, והארנונה עדיין אינה "מס שהוטל על אדם כחוק".

2. התנאי השני - אי תשלום החוב במועדו

התנאי השני שיש לקיימו לפני הפעלת הליכי גבייה על פי פקודת המסים (גבייה) קבוע בסעיף 4 לפקודה: "...ולא שילם אותו אדם את הסכום בתוך חמישה עשר יום למן היום שהיה חייב לפרעו...".

השאלה היא, מהו היום שבו היה הנישום חייב לפרוע את החוב, ומהו הדין כאשר החוב שנוי במחלוקת ומתברר בהליכים משפטיים. השאלה מתעוררת ביתר שאת בעיקר משום שבחוקי מס אחרים⁵³ קבע המחוקק

⁵³ למשל, סעיף 183 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש); סעיף 91 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975; סעיף 91(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963; סעיף 26(ד) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961.

דרישת התשלום וכתב ההרשאה לגבייה

במפורש, כי אין חובה לשלם את סכום המס השנוי במחלוקת, בעוד שבפקודת העיריות או בפקודת המסים (גביה) אין הוראה כזו.

בסוגיה זו יש שתי אסכולות: א. האסכולה המחמירה של הרשויות המקומיות; ב. האסכולה המקילה של הנישומים.

האסכולה המחמירה של הרשויות המקומיות

האסכולה של הרשויות המקומיות היא, כי המועד שבו יש לשלם את מלוא הארנונה שהוטלה בגין מס פלוניתי, הוא המועד שנקבע בצו הטלת הארנונה. מועד זה הוא בדרך כלל האחד בינואר של אותה שנת כספים.

מרבית הרשויות המקומיות נוהגות לאפשר לנישומים לפרוס את תשלום שומת הארנונה לששה תשלומים דו-חודשיים, אחרות מאפשרות פריסה לשלושה תשלומים. הסדר תשלומים זה מתבטל אם הנישום אינו פורע שני תשלומים במועד שנקבע בצו הטלת הארנונה של אותה רשות מקומית.⁵⁴

אם הנישום אינו משלם את מלוא שני התשלומים הראשונים משום שיש לו השגות על גובה השומה, אין הוא נחשב כנישום שעמד בהסדר התשלומים, ולגביו מועד התשלום הוא המועד שנקבע בצו הטלת הארנונה - קרי האחד בינואר של אותה שנת כספים, לגבי מלוא סכום הארנונה שנקבע באותה שנה.

יש רשויות מקומיות, המתלות את הסדר התשלומים בכך, שלנישום המבקש לבחור בה, אין חובות בגין שנות מס קודמות. נמצא, כי באותן רשויות מקומיות, חייבים נישומים שלא פרעו את מלוא חובם, לשלם את מלוא סכום הארנונה השנתית באחד בינואר.

האסכולה המקילה

האסכולה המקילה היא, כי המועד שבו יש לשלם את הארנונה שהוטלה בגין שנת מס פלוניתי, הוא המועד שבו מתגבשת שומה סופית שאין עליה עוררין.

⁵⁴ ראו סעיף 4(ה) לחוק הרשויות המקומיות (הפרשי ריבית והצמדה), התש"ם-1980.

לפי אסכולה זו, אם מוגשים השגה, ערר לוועדת ערר, ערעור לבית המשפט לעניינים מנהליים על החלטת ועדת ערר של ארנונה, או ערעור לבית המשפט העליון, אין לרשות המקומית זכות לפעול בהליכי גבייה מנהליים לגביית אותו חלק מחוב הארנונה השנוי עדיין במחלוקת.

ברי, כי את סכום הארנונה שאינו שנוי במחלוקת יש לשלם במועדים הקבועים בצו הטלת הארנונה. דחיית הליכי הגבייה מתייחסת אך ורק אל סכום הארנונה השנוי במחלוקת כפי שעולה מההשגה המוגשת בידי הנישום.

בפקודת מס הכנסה נקבע, כי כל עוד סכום המס שנוי במחלוקת, לא ניתן לגבותו על פי פקודת המסים (גביה).⁵⁵ הוראה דומה מצויה בחוק מיסוי מקרקעין⁵⁶ ובדיני מס נוספים.

בפקודת העיריות אין הוראה דומה. דיני הארנונה הם חלק מהמשפט בישראל, ובגביית הארנונה על פי פקודת המסים (גביה), יש ללמוד גזירה שווה על פרשנות הביטוי "למן היום שהיה חייב לפרעו" מדיני מס אחרים.

גובי המס של הרשויות המקומיות מעוניינים לגבות את הארנונה ללא כל עיכוב או דחייה, גם כאשר שומת הארנונה תלויה על בלימה. הנישומים מצידם מעוניינים לדחות את הליכי הגבייה עד למיצוי מוחלט ומלא של כל הערכאות המשפטיות - גם אם הליך כזה יימשך שנים רבות. בבסיסה של האסכולה המקילה עומדת השאיפה לאיזון האינטרסים הנוגדים בין הרשות המקומית לבין הנישומים.

⁵⁵ סעיף 183 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) קובע: "נמסרה לאדם הודעת שומה לפי סעיף 149, חייב הוא, תוך 15 יום מיום מסירת הודעת השומה, לשלם את יתרת המס המגיעה ממנו לפיה, ואם הגיש השגה לפי סעיף 50 – את יתרת המס שאינה שנויה במחלוקת."

⁵⁶ סעיף 91(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) קובע: "יתרת מס על פי שומה תשולם תוך ארבעה-עשר יום מיום שנמסרה השומה הסופית לחייב, או אם לא נעשתה שומה סופית אך נעשתה שומה זמנית ישולם המס תוך ארבעה-עשר יום מיום שנמסרה השומה הזמנית, ואם השיג החייב בתשלום המס על השומה, ישלם את המס שאינו השנוי במחלוקת ויתן ערבות בנקאית או ערבות אחרת שיקבע המנהל, להבטחת תשלום המס והפרשי ההצמדה והריבית והקנס שהוא עשוי להתחייב בהם; תקפה של הערבות על למתן פסק דין סופי; המנהל יקבע כללים לחישוב סכום הפרשי ההצמדה והריבית המשוערים."

דרישת התשלום וכתב ההרשאה לגבייה

פעולות המשיבה לאחר תקופה ארוכה של אפס מעשה, הכוללות הטלת ארנונה בסכומים דמיוניים בתחולה רטרואקטיבית, תוך שימוש מיידי בסמכויות אכיפה וגבייה דרסטיות כגון עיקולים וכל זאת, כאשר עצם החיוב נתון למחלוקת אמיתית - הן פסולות. אין גם צורך בפעולות גבייה דרסטיות מעין אלו כלפי גוף כלכלי כמו בז"ן, שמוצקותו הפיננסית אינה מוטלת בספק.⁵⁷

שני טעמים עמדו בפני בית המשפט משקבע, כי לא היה מקום לפעול לגביית הארנונה השנויה במחלוקת - הוצאת שומה רטרואקטיבית לשנות מס קודמות, ו"עצם החיוב נתון למחלוקת אמיתית".

העיון בהחלטת בית המשפט מצביע על כך, כי עדין תלויה ועומדת השגה על מלוא החוב השנוי במחלוקת, לאחר שהמערער הגיש ערר על גובה החיוב לעירייה. די לנו בקביעה זו של בית משפט קמא כדי שיווצר בסיס למתן רשות להתגונן כנגד התביעה. אנו סבורים, כי דאוי היה כי ההשגה תתברר קודם כל בפני רשויות העירייה, ורק לאחר מכן ינקטו הרשויות בדרך של הגשת תובענה.⁵⁸

מפסק דינו של בית המשפט ניתן ללמוד, כי במקום שטרם נסתיימו הליכי בירור החוב, אין לנקוט בהליכי גבייה עד לתום בירור המחלוקת בפני "רשויות העירייה" כמאמר בית המשפט.

לעתים מתנגד הנישום לשומת הארנונה בעילה של אי חוקיות תעריף הקבוע בצו הטלת הארנונה, או בשל אי סבירותו. התנגדות כזו אינה מתבררת בפני מנהל הארנונה, כי אם בפני בית המשפט בתקיפה ישירה, או כהגנה מפני תביעה אזרחית. אם ננקטים הליכי גבייה במהלכו של דיון כזה, מוסמך בית המשפט לעכב את הליכי הגבייה. השיקולים שיש לקחתם בחשבון במתן צו כזה הם סיכויי הנישום לזכות בטענתו, כדוגמת השיקולים למתן רשות להתגונן

⁵⁷ ה"פ 30340/97 חברת בתי הזיקוק לנפט נ' המועצה האזורית זבולון, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד' עמ' 324.

⁵⁸ ע"א 430/95 אברהם לשצינסקי עו"ד נ' עיריית תל אביב, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 304.

לנתבע שהוגשה כנגדו תביעה בסדר דין מקוצר לגביית הארנונה.

בפרשת חניון המרכבה⁵⁹ התייחסה השופטת שטרסברג-כהן אל בקשת הנישומה לעכב את הליכי הגבייה בגין החוב השנוי במחלוקת וקבעה: "אירועים אלו אירעו לאחר מתן ההחלטה בבית משפט קמא, ואין עלינו להתייחס אליהם. מה עוד, שלגופו של עניין, נראית הטענה שלפיה תלוי ועומד ערר כדון... חלשה ביותר. לפיכך, אף שכיום תלוי ועומד ערעור בבית המשפט המחוזי על החלטת הביניים האמורה, אין מקום לעכב, מטעם זה, את תשלום חוב הארנונה השנוי במחלוקת ואת הדיון בתביעה שהגישה העירייה, מה גם שטענה אחרונה זו נזנחה על ידי החברה בערעור שלפנינו."

בית המשפט קיבל באופן חלקי את ערעור הנישומה, ונתן לה רשות להתגונן בחלק מהטענות שהעלתה. בסוף פסק הדין נאמר: "הואיל ואין בטענת 'איני מחזיק' וכן בטענת חוסר הסבירות כדי להדוף את התביעה במלואה אלא רק במקצתה, תותנה הרשות להתגונן בכך שהחברה תשלם לעירייה תוך 60 ימים את מחצית חוב הארנונה".

נמצא, כי בית המשפט דחה את הטעם לבקשת עיכוב ההליכים, אולם לא התנה את הרשות להתגונן בתשלום אותו חלק מהחוב שנוי במחלוקת. בית המשפט צדק בהחלטתו זו, משום שהבקשה לעיכוב הליכי הגבייה התייחסה אל אירועים שקרו לאחר מתן פסק הדין שעליו ערערו.

האם יש מקום לעכב את הליכי הגבייה כדבר מובן מאליז?

לפי לשון האכרזה של שר האוצר, אין הרשות המקומית רשאית לפעול לגביית חוב השנוי במחלוקת. טעם זה לא היה קיים לפני שנת 2002, ואפשר שלא יתקיים באכרזה הבאה או בתיקון החקיקה הראשית.

הטעם העיקרי לעיכוב הליכי גבייה מצוי בדברי השופט ד"ר ביין בה"פ 30340/97 הנ"ל בעניין בתי הזיקוק: "עצם החיוב נתון למחלוקת אמיתית".

⁵⁹ ע"א 6514/96 חניון המרכבה חולון נ' עיריית חולון, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 80.

טעם זה אינו מצטמצם לגבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גבייה), אלא הוא חל גם על גבייה מנהלית לפי פקודת העיריות.

מהי, אפוא, "מחלוקת אמיתית"?

ברי, כי השגה שבה נטען במעורפל "איני חייב בתשלום הארנונה" אינה מחדדת את המחלוקת שיש בין הנישום לרשות, ואינה "מחלוקת אמיתית" לה כיוון ד"ר בין. על הנישום המתנגד להשתת ארנונה, להכבד ולפרט בכתב ההתנגדות (השגה, ערר, עתירה או כתב הגנה) את העובדות, את הטעמים ואת המסקנות העולות מהם, ועליו לפרט מהו הסכום השנוי במחלוקת כתוצאה מכל אלה. על היועץ המשפטי של הרשות המקומית מוטלת החובה לקבוע עמדה אם המחלוקת אמיתית אם לאו, ולבית המשפט מוקנית הזכות להכריע בסוגיה זו אם נוצרת בה מחלוקת.

יש מקום לשאוף לשמירת איזון האינטרס בין הרשות המקומית, שהכסף דרוש לפעילותה התקינה, לבין האינטרס של הנישום שלא ירדו לרכושו בגין חוב מס העומד על כרעי תרנגולת.

3. התנאי השלישי – המצאת דרישת תשלום ראשונה

התנאי השלישי שיש לקיימו לפני הפעלת הליכי גבייה על פי פקודת המסים (גבייה), קבוע בסעיף 4 לפקודה: "...ולאחר שנשלחה אליו דרישה בכתב לשלם את הסכום שהוא חייב לפרעו...".

על דרישת התשלום רשאי לחתום כל פקיד של הרשות המקומית, ואין חובה כי פקיד הגבייה יחתום עליה.

כתב דרישת התשלום

על דרישת התשלום להיות ערוכה לפי טופס 1 שבתוספת לתקנות המסים (גבייה), תשל"ד-1974.⁶⁰

⁶⁰ ראו נספח טפסים בסוף הספר.

על פי טופס 1 הנ"ל, יש לציין בראשו של כתב הדרישה את שם החייב, את "מספר זהות/תיק" ואת "גוש וחלקה" של הנכס נשוא החוב. בחלקו השני של כתב הדרישה יש לפרט את "סוג המס" כגון ארנונה, את "שנת המס" שבה נוצר החוב או שנים אחדות, את "סעיף השומה" כגון דירת מגורים, משרדים, תעשייה או קרקע תפוסה, את "הסכום" כלומר את סכום הקרן של הארנונה, את "קנס/ריבית" כלומר את הפרשי ההצמדה והריבית שהתווספו על הקרן הנ"ל, ואת "סה"כ" החוב. בסופו של כתב הדרישה חותם הפקיד שערך את הכתב.

כתב דרישה שלא נערך כראוי, אינו עונה על התנאי השלישי, ואינו מקנה לרשות המקומית סמכות להמשיך בהליכי הגבייה. כנגד כתב דרישה רשאי מקבל כתב הדרישה להעלות שורה של טענות ונביא מקצת מהן:

א. שם החייב ומספר הזיהוי - מקבל הדרישה רשאי להתנגד לכתב דרישה בטענה, כי השומה נשוא החוב הוצאה על שם שונה מהשם המפורט בכתב הדרישה, כי שמו או שם התאגיד אינם תואמים את השם הנקוב בכתב הדרישה, וכי מספר הזיהוי חסר או שגוי.

ב. גוש חלקה - מקבל הדרישה רשאי להתנגד לכתב דרישה בטענה, כי פרטי הנכס הנקובים בכתב הדרישה אינם תואמים את פרטי הנכס בשומת הארנונה או כי אינם תואמים את הנכס שבהחזקתו.

ג. סוג המס - מקבל הדרישה רשאי להתנגד לכתב דרישה בטענה, כי לא פורט סוג המס או כי ננקב סוג לא נכון.

ד. שנת המס - מקבל הדרישה רשאי להתנגד לכתב דרישה בטענה, כי לא פורטה שנת המס, כי פורטה שנה לא נכונה, או כי החוב נוצר בשנים אחדות.

ה. סעיף השומה - מקבל הדרישה רשאי להתנגד לכתב דרישה בטענה, כי לא פורט סעיף השומה, או כי פורט סעיף שונה מהסעיף שנקב בשומת הארנונה או כי אינו תואם את הנכס שבהחזקתו.

ו. הסכום והריבית - מקבל הדרישה רשאי להתנגד לכתב דרישה בטענה, כי לא פורט סכום הקרן של חוב הארנונה או סכום הפרשי ההצמדה או סכום הריבית או כי אינם נכונים.

דרישת התשלום וכתב ההרשאה לגבייה

ז. שם עורך הטופס ותארו - מקבל הדרישה רשאי להתנגד לכתב דרישה בטענה, כי לא פורט שמו של עורך הטופס ותארו ותפקידו, או כי לא נחתם כלל.

על הרשות המקומית להקפיד על מילוי מדויק של כתב הדרישה משני טעמים - לאפשר לחייב במס לוודא בקלות ובדיוק איזה חוב ארנונה מבקשת הרשות המקומית לגבות באמצעות פקודת המסים (גביה), ולסכל אפשרות של התנגדות לכתב דרישת התשלום ולפסילתו.

אפשר, שלאותו נישום יש חובות אחדים לאותה רשות מקומית בגין נכסים שונים בגין שנות מס שונות או בגין סוגי מס שונים - מקצתם שניים במחלוקת ועל מקצתם אין עורר. דרישת תשלום סתמית ולא מפורטת כדבעי אינה מגלה על פניה לאיזה חוב בדיוק היא מכוונת, ואזי אין לה תוקף.

דרישת תשלום בלתי חתומה אינה "דרישת תשלום" במשמע. מטעם זה אין להסתפק בחתימה של עורך הטופס שאינה מגלה מה שמו ומהו תואר תפקידו.

דרכי המצאת דרישת התשלום

אופן המצאת דרישת תשלום זו כפוף לסדרי המצאת מסמכים, שנקבעו בסעיף 12 לפקודת המסים (גביה)⁶¹ -

12ב. הודעה, דרישה, צו או כל מסמך אחר שיש להמציאם לפי פקודה זו, יראו אותם כאילו הומצאו כדין אם נמסרו למי שנועדו, או הונחו במקום מגוריו או במקום עסקיו הרגיל או נשלחו על שמו בדואר, ובלבד שצו עיקול לצד שלישי שהוא בנק וכן הודעה על מכירת מיטלטלין יישלחו בדואר רשום.

בסעיף 12 פורטו ארבע דרכים חלופיות להמצאת מסמכים - מסירה אישית לחייב המס; הנחה במקום מגוריו של החייב; הנחה במקום העסקים הרגיל של החייב; משלוח בדואר רגיל.

ראוי להדגיש, כי פקיד הרשות המקומית רשאי לבחור בכל אחת

⁶¹ ס"ח 679 תשל"ג, עמ' 46.

מהדרכים החלופיות הקבועות בסעיף 12ב.

א. מסירה למי שיועדו⁶² - אופן ההמצאה הראשון הקבוע בסעיף 12ב לפקודת המסים (גבייה) הוא מסירה אישית לחייב המס.

המצאת הודעת תשלום לתאגיד בדרך של מסירה אישית, תיעשה במשרדי התאגיד לידי מנהל או דירקטור, ואולם ניתן לבצע המצאה בדרך של מסירה אישית גם לבעלי משרות אחרים בתאגיד, בכפוף למגבלות מעמד ותפקיד כפי שמשקפות ממצבנים אובייקטיביים. לא כל מסירה אישית לאדם בעל זיקה לתאגיד תהא כשרה. ההמצאה בדרך של מסירה אישית צריכה להתבצע מול אדם בעל זיקה לתאגיד.

על זיקה זו ילמד מוסר ההודעה ממקורות חיצוניים שונים כמו: תפקידו של אותו אדם, מעמדו בחברה וכיוצא באלו. אין מוסר ההודעה צריך להתחשב במקורות שאינם גלויים לעין, כך שאם הוטעה מוסר ההודעה ומסר אותה לאדם אשר אינו בעל הזיקה האמורה - יראו את התאגיד כאילו קיבל את ההודעה. כאשר החייב, שליחו או נציג התאגיד מסרבים לקבל את ההודעה או לחתום על אישור מסירה, יראו את התאגיד כמי שהומצאה לידי הודעה.

ב. הנחה במקום מגוריו - אופן ההמצאה השני הקבוע בסעיף 12ב לפקודת המסים (גבייה) הוא הנחת המסמכים בדירת מגוריו של החייב. הגדרת אופן ההמצאה הנ"ל מעלה מספר מסכתות הדורשות הבהרה.

"הונחו" - האם מדובר בהנחת המסמך בתוך דירת המגורים, או שמא מספיקה הדבקה על הדלת החיצונית? פקודת המסים (גבייה) אינה מתייחסת לסוגיה זו. לדעתנו, הכוונה היא להנחה בתוך הדירה, משום שמשמעות הביטוי "במקום מגוריו" היא - בתוך מקום מגוריו.

"מקום מגוריו" - כתובת מקום המגורים הקובעת לצורך סעיף 12ב היא הכתובת הרשומה במרשם התושבים. אדם שלא הודיע על שינוי כתובתו, ישא בתוצאה שעל פיה יראו כל מסמך שהונח במען הרשום, כאילו הגיע לידי. אם

⁶² לדיון נרחב בסוגיית דיני ההמצאה ראו אורי גורן, סוגיות בסדר דין אזרחי, סיגא-הוצאה לאור בע"מ, מהדורה שישית, בעמ' 524.

דרישת התשלום וכתב ההרשאה לגבייה

התחוויר לממציא המסמך, כי המען הרשום אינו הכתובת הנכונה של חייב בארנונה, אין, לדעתנו, להמציא את המסמך לכתובת זו, והמצאה כזו אינה תקפה.

ג. הנחה במקום עסקיו הרגיל - אופן ההמצאה השלישי הקבוע בסעיף 12ב לפקודת המסים (גביה) הוא הנחת המסמכים במקום עסקיו הרגיל של החייב.

"מקום עסקיו הרגיל" - מען מקום העסקים הרגיל הקובע לצורך סעיף 12ב הוא המען שבו מנהל הנישום את עסקיו הלכה למעשה. המצאה לתאגיד יכולה להיות במען הרשום של התאגיד ברשם החברות, ברשם השותפויות או ברשם העמותות.

ד. נשלחו על שמו בדואר - אופן ההמצאה הרביעי הקבוע בסעיף 12ב לפקודת המסים (גביה) הוא שליחת מסמכים בדואר רגיל.

המצאה בדרך של שיגור בדואר רגיל כשרה לכל המסמכים פרט לשניים - צו עיקול לצד שלישי שהוא בנק, וכן הודעה לחייב על מכירת מיטלטליו. שיגורם של שניים אלו ייעשה באמצעות דואר רשום, וזאת בנוסף לשלושת הדרכים האחרות.

המען להמצאה על ידי דואר רגיל או רשום יהיה המען הרשום במרשם התושבים. כל עוד לא הודיע חייב המס על שינוי במענו, ייחשב כל מסמך שהומצא לפי המען האמור כאילו הומצא כדין. אם הוחזר המסמך על ידי הדואר בגלל שינוי המען, לא תחשב המצאה כזו כמחייבת, והרשות המקומית אמורה לטרוח ולמצוא כתובת נכונה.

לעניין זה מן הראוי לציין כי בסעיף 36 לפקודת הפרשנות נקבע -

36. מקום שחוקק מתיר או מחייב למסור מסמך על ידי הדואר, בין שנאמר בו "מסור", "נתון" או "שלוח" ובין שנאמר בו כל ביטוי אחר, רואים את המסירה - אם אין הוראה אחרת משתמעת - כמבוצעת, אם נמסר לדואר מכתב המכיל את המסמך, והכתובת על המכתב הייתה כשורה, ודמי המשלוח שולמו מראש; ורואים את המסמך כנמסר בשעה שבה היה המכתב מגיע לתעודתו בדרך הרגילה של הדואר, כל עוד לא הוכח היפוכו של דבר.

ראוי, כי המצאת מסמכים לפי פקודת המסים (גביה) תיעשה בדואר רשום או

מסירה אישית ולא בדואר רגיל. על הרשות המקומית לוודא, כי הדרישה תומצא לידי החייב במס. לכאורה, ניתן להסתפק במשלוח הדרישה בדואר רגיל, אולם לדעתנו דרך זו היא לא רצויה. הטעם לכך הוא, כי אם הדרישה לא תומצא לנישום כדון, אזי הליכי הגבייה שתנקוט בהם הרשות המקומית יהיו לא כדון, לנישום יגרם נזק, והרשות המקומית תהיה חשופה לתביעת נזיקין.

המצאה לפי תקנות סדר הדין האזרחי - פקודת המסים (גבייה) לא החילה את דרכי ההמצאה של תקנות סדר הדין האזרחי, כפי שסעיף 7(ב) לחוק ההוצאה לפועל החיל את סדרי ההמצאה שנקבעו בתקנות סדר הדין האזרחי.

לדעתנו, ראוי היה לבטל את סעיף 12ב לפקודה, ולהחיל את דרכי ההמצאה של תקנות סדר הדין האזרחי. להלן מקצת מדרכי ההמצאה לפי תקנות סדר הדין האזרחי שאינן חלות לפי הפקודה - המצאה בפקסימיליה - ניתן לבצע המצאה באמצעות פקסימיליה לעורך דין המייצג בעל דין בתובענה.⁶³ בתקנות סדר הדין האזרחי נקבע, כי אם מוסר המסמך נכנס לדירת החייב, הוא רשאי להמציאה לכל בן משפחה הגר עם החייב, שלפי מראית עין מלאו לו שמונה עשרה שנים.⁶⁴ אם יש לחייב המס מורשה כגון פרקליט, מנהל תאגיד וכיוצא באלה, תהא ההמצאה למורשה נחשבת כמסירה אישית.⁶⁵

תקיפת דרכי ההמצאה

החזקה, כי המצאת המסמכים על פי סעיף 12ב היא המצאה כדון, היא חזקה הניתנת לסתירה. על הרשות המקומית מוטל נטל הראיה, כי נקטה בדרכים ההמצאה הקבועות בפקודה.

חזקה על מסמכים והודעות, שהומצאו באחד או יותר מדרכי ההמצאה הנקובים לעיל באופן תקין ומלא, כי הומצאו כדון. המונח "כאילו" מלמד, כי

⁶³ קבוע בסימן ג' 1 בפרק ל"ב לתקנות סדר הדין האזרחי. תקנה 497א מסדירה את כללי ההמצאה בפקסימיליה.

⁶⁴ תקנה 481 לתקנות סדר הדין האזרחי.

⁶⁵ שם, תקנה 477.

דרישת התשלום וכתב ההרשאה לגבייה

עסקינן בחזקה הניתנת לסתירה ולא בחזקה מוחלטת.

בשימוש במונח "כאילו" השאיר מחוקק פתח לחייב בארנונה להעלות טענותיו כנגד ההמצאה. מאחר שקיימת חזקה לכאורה כי ההמצאה בוצעה, מוטלת על החייב בארנונה החובה לשכנע, כי המסמך לא הגיע לידי, או לא נמסר לידי בהתאם לסדרי ההמצאה שפורטו בפסקה הקודמת.

נפקותה המשפטית של ההמצאה כדין היא היתר להמשיך בהליכי הגבייה לפי פקודת המסים (גביה).

4. התנאי הרביעי - אי פירעון דרישת התשלום

התנאי הרביעי שיש לקיימו לפני הפעלת הליכי גבייה על פי פקודת המסים (גביה) קבוע בסעיף 4 לפקודה: "...לאחר שנשלחה אליו דרישה בכתב לשלם את הסכום שהוא חייב לפרעו ושלא פרעו..."

אי תשלום הודעת התשלום הראשונה היא התנאי האחרון המכשיר את הקרקע להוצאת כתב ההרשאה לפי סעיף 4 לפקודת המסים (גביה).

מתי נאמר כי לא נפרעה הודעת התשלום הראשונה? בסעיף 4 לא נקבע מועד פירעון דרישת התשלום הראשונה. אולם, לפי טופס מס' 1, הוא הטופס שבאמצעותו מוגשת דרישת תשלום זו, נקבע כי על החייב לשלם מייד את חובו. ביום 31.12.2001 התקין שר האוצר את אכרזת המסים⁶⁶ ובה נקבע בסעיף 3(1) כי מועד פירעונה של דרישת התשלום הראשונה יהא עשרים וחמישה ימים מיום המצאתה -

3. לענין גביה מכוח האמור באכרזה בו יראו -

(1) את סעיף 4 לפקודה, כאילו אחרי "הסכום שהוא חייב לפרעו" נאמר "בתוך עשרים וחמישה ימים מיום המצאת הדרישה" ואחרי "שלא פרעו" נאמר "בתוך עשרים וחמישה ימים כאמור";

⁶⁶ אכרזת המסים (גביה)(ארנונה כללית ותשלומי חובה לרשויות מקומיות)(הוראת השעה) (תיקון), התשס"ב-2002.

בפקודת העיריות (נוסח חדש) אנו מוצאים נוסח שונה. בסעיף 306 לפקודה נקבע, כי החייב יידרש לפרוע את חובו בתוך חמישה עשר ימים מיום המצאת דרישת התשלום, אולם לצורך הפעלת פקודת המסים (גביה) יש לנהוג על פי האמור בה.

זקיפת תשלומים

שאלת זקיפת תשלומים עולה, שעה שהחייב משלם לנושה סכום כסף שאין בו די לפירעון מלא של כל חובו או חובותיו. במקרים כאלו עולה השאלה, איזה חלק מהחוב או איזה חוב, מבין מספר חובות, נפרע על ידי התשלום.

סוגיית זקיפת התשלומים מתעוררת גם במקרה של אי פירעון חוב מס, כמתבקש בדרישת התשלום הראשונה. טול דוגמא, בה חייב חב לרשות מקומית חובות מס בשל נכסים שונים, או חוב בשל שנים אחדות, ומשלם סכום כסף שיש בו כדי לפרוע רק אחד מהם או רק את חלקם.

הסוגיה שיש לתת עליה את הדעת היא, לאיזה חוב מס רשאית הרשות המקומית לזקוף את הסכום ששולם?

בסעיף 50 לחוק החוזים (חלק כללי) נקבע: "סכום שניתן לנושה שעה שהגיעו לו מין החייב חיובים אחדים, רשאי החייב, בעת התשלום, לציין את החיוב שלחשבונו יזקף הסכום; לא עשה זאת, רשאי הנושה לעשות כן." במאמרו⁶⁷ אומר פרופסור אריאל פורת, כי סעיף 50 הנ"ל אינו חל רק על חיובים חוזיים, כי אם גם על חיובים שאינם חוזיים.

5. התנאי החמישי - כתב הרשאה

לפני הוצאת כתב הרשאה צריכים להתקיים כל ארבעת התנאים המפורטים לעיל. לא התקיימו תנאים אלה, כולם או מקצתם, אין תוקף חוקי לכתב ההרשאה, ופעולה על פי כתב הרשאה בלתי חוקי עלולה להוות עוולה בנוזקין

⁶⁷ אריאל פורת, דרכי תשלום, דיני חיובים - חלק כללי, עורך ד' פרידמן, 1994, עמ' 431.

ועבירה על דיני העונשין.

התנאי החמישי שיש לקיימו לפני הפעלת הליכי גבייה על פי פקודת המסים (גביה), קבוע בסיפא לסעיף 4 לפקודה: "יתן פקיד גביה כתב הרשאה לגובה המס בו יצטווה לדרוש מאת החייב לשלם מיד את הסכום המגיע ממנו ולגבותו, אם לא ישלמנו, על ידי תפיסתם ומכירתם של נכסי המטלטלים של החייב באופן המותנה להלן."

כתב הרשאה יהא ערוך בכתב לפי טופס 2 שבתוספת לתקנות המסים (גביה), תשל"ד-1974.⁶⁸ כתב הרשאה מוצא בידי פקיד הגבייה או בידי הממונה על הגבייה, והוא מורה לגובה המס לבצע שתי פעולות: לדרוש מהחייב לפרוע את חובו כפי שמפורט בצו ההרשאה; לגבות את המס בדרך של תפיסת מיטלטלין ומכירתם, אם החייב אינו פורע את חובו לאלתר.

⁶⁸ ראו נספח טפסים בסוף הספר.

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גביה)

§ 1204 פעולות הרשות המקומית אצל החייב

סעיף 5 לפקודת המסים (גביה)⁶⁹ מסדיר את מרבית דרכי הפעולה של רשויות המס אצל החייב. התמונה הנורמטיבית השלמה מושגת באמצעות תקנות המסים (גביה), שיוחדו להסדרת דרכי הביצוע.

מקור הסמכות לכל פעולותיה של הרשות המקומית נגד החייב הוא מילוי מדויק ומלא של תנאי סעיף 4 לפקודת המסים (גביה). בערך זה, נעסוק בפירוט ובהרחבה של סוגי הפעולות והסמכויות שבידי הרשות המקומית לגביית חובה.

1. דרישת התשלום על ידי גובה המס - הדרישה השנייה

ברישא לסעיף 5 נאמר: "דרש גובה המס מהסרבן לשלם מיד את הסכום הנקוב בכתב ההרשאה". דרישת התשלום על ידי גובה המס היא השלב האחרון לפני עיקול נכסי החייב. מקור סמכותו של גובה המס לדרוש את תשלום המס, ואם היא לא תיענה - לעקל ולמכור את נכסי החייב, היא בכתב ההרשאה שקיבל לידיו מאת פקיד הגבייה.

דרישת התשלום בידי גובה המס תהא ערוכה לפי טופס 3 שבתוספת לתקנות המסים (גביה), תשל"ד-1974. בדרישה זו מצווה גובה המס על החייב לפרוע את חובו מיד. דרישת התשלום יכולה להימסר לידי החייב או להישלח אליו באחת מדרכי ההמצאה הקועות בסעיף 12ב לפקודת המסים (גביה).

⁶⁹ סעיף 5(1) עד 5(2ג) הוספו בתיקון תשל"ג (ס"ח 679 עמ' 46). סעיפים 5(3) ו-5(4) נותרו ללא שינוי והנוסח האנגלי הוא המחייב.

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גבייה)

בפקודת המסים (גבייה), בתקנות ובנוסח טופס 3, אין הגדרת זמן מדויקת למונח "מייד". בתקנה 4(א) לתקנות המסים (גבייה) נקבע, כי גובה המס רשאי לבצע עיקול לאחר שיחלפו 48 שעות לפחות ממועד המצאת הדרישה או שמונה ימים מיום שנשלחה לו בדואר רשום. ביום 31.12.2001 התקין שר האוצר את אכרזת המסים,⁷⁰ ובה נקבע, בסעיף 2(3), כי מועד פירעונה של דרישת התשלום השניה יהא חמישה ימים מיום המצאתה -

3. לענין גבייה מכוח האמור באכרזה בו יראו -

(1) ...

(2) את סעיף 5 לפקודה, כאילו אחרי "מילא את הדרישה" נאמר "בתוך חמישה ימים מיום המצאתה".

יש לציין, כי בסעיף 12ב לפקודה לא נקבע, כי דרישה כזו חייבת להישלח בדואר רשום. צא ולמד, כי דרישת התשלום של גובה המס מהחייב צריכה להתבצע לפי סעיף 12ב לפקודה,⁷¹ או להישלח בדואר רשום, כתנאי להמשך פעולות הגבייה המפורטות בסעיף 5 לפקודה.

2. כניסה לחצריו של החייב

בסעיף 5(1) לפקודת המסים (גבייה) נקבע -

5. (1) דרש גובה המס מהסרבן לשלם מיד את הסכום הנקוב בכתב ההרשאה, והסרבן לא מילא אחר הדרישה, רשאי גובה המס -

(א) להיכנס לחצריו של הסרבן שבהם נמצאים או עלולים להימצא מיטלטליו ולעקלם.

הומצאה לחייב במס דרישת תשלום בידי גובה המס, ולא נענתה מקץ חמישה ימים מיום ההמצאה לידי, רשאי גובה המס להיכנס לחצריו של החייב ולעקל מיטלטליו.

⁷⁰ אכרזת המסים (גבייה)(ארנונה כללית ותשלומי חובה לרשויות מקומיות)(הוראת השעה) (תיקון), התשס"ב-2002.

⁷¹ לדרכי ההמצאה של דרישת התשלום ע"ע §1203.

חצרים

סעיף 15(1) לפקודת המסים (גביה)⁷² מסמיך את גובה המס להיכנס לחצריו של החייב לשם עיקול נכסיו. המחוקק הבחין בין המונח "חצרים" למונח "בית", ומצינו הבחנה זו בסעיף 5(4) לפקודה -

5. (4) may issue a further warrant authorising and requiring the tax collector, if he is unable to obtain admittance to anyhouse or premises...

ההבחנה בין "חצרים" לבין "בית" נכללה גם בתרגום המקובל לסעיף זה -
5. (4) הממונה על הגבייה רשאי להוציא כתב הרשאה נוסף בו ירשה ויצווה את גובה המס, אם הוא נטול יכולת להיכנס לביתו או לחצריו של המפגר...

לנוכח השימוש בשני מונחים שונים בסעיף הנ"ל, עולה השאלה, האם ראוי להבחין ביניהם גם לעניין סמכותו של גובה המס לפי סעיף 15(1) לפקודה. כלומר, האם בנקטו במונח "חצרים" בלבד התכוון המחוקק להגביל את סמכותו של גובה המס להיכנס ולעקל מיטלטלין מביתו של החייב. הקפדה על סמכויותיו של גובה המס לפי הסעיף הנ"ל, מחייבת מתן פרשנות נכונה ומדויקת למונח "חצרים" ולסמכותו של גובה המס. הוראת סעיף 5 לפקודת המסים (גביה) בנוסחה הנוכחי היא פרי תיקון לפקודת המסים (גביה)⁷³. נוסחו המקורי של סעיף 15(1) מצוי בפקודה המנדטורית -

5(1) The tax collector shall demand immediate payment of the sum named in the warrant from the person by whom it is payable and, upon his refusal or neglect to pay, shall enter his house or "...lands and seize

מהנוסח האנגלי עולה, כי המחוקק המנדטורי הסמיך את גובה המס להיכנס הן לקרקעות lands של הנישום והן לביתו house. ואולם, בתיקון משנת תשל"ג נקבע המונח חצרים במקום המונחים house ו- lands.

⁷² כתיקונו בתיקון תשל"ג, ס"ח 679, עמ' 46.

⁷³ תיקון תשל"ג, ס"ח 679, עמ' 46.

במילון החדש⁷⁴ נאמר - חצרים [במשפט במדינת-ישראל] רשות-היחיד של אדם - ביתו, שדהו וכו' (premises).

בסעיף 310 לפקודת העיריות (נוסח חדש) נקבעו הליכי גבייה דומים להליכי הגבייה הקבועים בפקודת המסים (גבייה), ובו קיימת הבחנה בין המונחים "חצרו", "ביתו" ו-"קרקעו", וכך נקבע - 310. גובה הארנונה ידרוש מן החייב תשלום לאלתר של הסכום המפורש בצו ההרשאה ואם סירב לשלם או לא שילם, ייכנס לביתו, לחצרו או לקרקעו, ויתפוס מטובין שלו ככל שייראה לו מספיק...

צא ולמד, כי מהשוני שבין סעיף 15(א) לפקודת המסים (גבייה) לבין סעיף 5(4) לפקודת המסים (גבייה) ולבין סעיף 310 לפקודת העיריות יש ללמוד, כי חצרים אינם כוללים את ביתו של החייב. תוצאה זו היא קשה ליישום, משום שגובה המס לא יכול לעקל מיטלטלין המצויים בתוך ביתו של החייב בעודו עומד בחצרים. יש להניח, כי המחוקק התרשל במלאכת החקיקה, וכי לא זו הייתה כוונתו.

3. פריצה לחצרו או לביתו של החייב

בסעיף 5(4) לפקודת המסים (גבייה) נקבע -

5. (4) may issue a further warrant authorising and requiring the tax collector, if he is unable to obtain admittance to any house or premises of a defaulter for the purpose of executing the warrant, to break open in the daytime the said house or premises in the presence of the mukhtar or two notable of the village or quarter in which the house or premises are situate or of a police officer, and enter the house or premises and execute the original warrant in the manner provided in this Ordinance.

⁷⁴ אברהם אבן שושן, המילון החדש, הוצאת קרית ספר בע"מ, 1991.

פעולות הרשות המקומית אצל החייב

התרגום המקובל לסעיף זה הוא -

5(4) הממונה על הגבייה רשאי להוציא כתב הרשאה נוסף בו ירשה ויצוה את גובה המס, אם הוא נטול יכולת להיכנס לביתו או לחצריו של מפגר לצורך הוצאת כתב ההרשאה לפועל, להתפרץ בשעות היום לתוך ביתו או חצריו של החייב במעמד המוכתר ושני נכבדים מן הכפר או השכונה שבהם נמצאים ביתו או חצריו של החייב, או במעמד שוטר, ולהיכנס לתוכם ולהוציא לפועל את כתב ההרשאה הראשון כמותנה בפקודה זו.

על מנת שפריצה של גובה המס לחצריו או לביתו של החייב בארנונה תהא חוקית, צריכים להתקיים חמישה תנאים מצטברים -

א. גובה המס נכשל בניסיונו להיכנס לביתו או לחצריו של החייב בארנונה לצורך ביצועו של כתב ההרשאה, שניתן לפי סעיף 5(1) לפקודת המסים (גביה).

ב. לחייב בארנונה הומצאה אזהרה על הכוונה לפרוץ לחצריו או לביתו בהתאם לתקנה 3א לתקנות המסים (גביה).

ג. הממונה על הגבייה הוציא לגובה המס כתב הרשאה נוסף על זה שניתן לו לפי סעיף 5(1) הנ"ל.

ד. הפריצה מתבצעת בשעות היום.

ה. הפריצה מתבצעת במעמד המוכתר ושני נכבדים מן הכפר או השכונה שבהם נמצאים ביתו או חצריו של החייב, או במעמד שוטר.

גובה המס נכשל בניסיונו להיכנס לחצריו של החייב בארנונה

התנאי הראשון להכשרת הפריצה של גובה המס לחצריו או לביתו של החייב בארנונה הוא, כי גובה המס ניסה להיכנס לביתו או לחצריו על פי צו ההרשאה שהוצא לפי סעיף 5(1) לפקודת המסים (גביה), וניסיונו זה לא צלח בידו. בסעיף 5(4) נאמר:

5. (1) ...if he is unable to obtain admittance to any house or premises of a defaulter...⁷⁵

הביטוי unable to obtain admittance עשוי להתייחס למצבים שונים, כגון חצרים נעולים, התנגדות של החייב, מכשולים בלתי עבירים המונחים בפתח הכניסה לחצרים וכיוצא באלה.

המצאת אזהרה על הכוונה לפרוץ

התנאי השני להכשרת הפריצה של גובה המס לחצרו או לביתו של החייב בארנונה, הוא המצאת אזהרה על הכוונה לפרוץ, לפי תקנה 3א לתקנות המסים (גביה). האזהרה תהא ערוכה לפי טופס 3א שבתוספת לתקנות, וסדרי המצאתה יהיו לפי תקנות 3ב ו-3ג לתקנות המסים (גביה) -

1. האזהרה תומצא ככל האפשר לחייב עצמו ובמעטפה סגורה.⁷⁶
2. אם לא ניתן להמציא את האזהרה לחייב עצמו, תומצא האזהרה בביתו או במקום עסקו ותימסר למי שלפי מראית עין אינו קטין. אם החייב תושב קיבוץ, מושב עובדים או מושב שיתופי - ניתן להמציא את האזהרה למזכיר היישוב או לחבר הוועד.⁷⁷
3. המצאה לתאגיד תעשה בהנחת האזהרה במשרד התאגיד או במענו הרשום. המצאה לשותפות תעשה על ידי מסירה לאחד השותפים.⁷⁸
4. אם לא נמצא אדם שניתן להמציא לו את האזהרה, או שהחייב סרב לקבלה, תודבק האזהרה על הדלת החיצונית של ביתו של החייב או על הדלת החיצונית של מקום עסקו, או במקום אחר נגלה לעין.⁷⁹

⁷⁵ בתרגום המקובל - "אם הוא נטול יכולת להיכנס לביתו או לחצרו של מפגר...".

⁷⁶ תקנה 3ג לתקנות המסים (גביה).

⁷⁷ שם, תקנה 3ב(ב).

⁷⁸ שם, תקנה 3ב(ג).

⁷⁹ שם, תקנה 3ב(ד).

פעולות הרשות המקומית אצל החייב

5. גובה המס ירשום על גבי העתק האזהרה הודעה המציינת את מועד מסירתה ודרך מסירתה.⁸⁰

סבר הממונה על הגבייה כי מתן הודעה עלול לסכל את העיקול, רשאי הוא שלא להמציאה לחייב.⁸¹

הוצאת כתב הרשאה נוסף

התנאי השלישי להכשרת הפריצה של גובה המס לחצריו או לביתו של החייב לפי סעיף 5(4) לפקודת המסים (גביה), הוא הוצאת כתב הרשאה נוסף על ידי הממונה על הגבייה. אין להצטייד מראש בכתב ההרשאה לפריצה, לפני שנתקלים בקושי להיכנס לחצרים.

סעיף 5(4) הנ"ל, ונוסחו של טופס 8 בתוספת לתקנות המסים (גביה), קובעים, כי אי יכולתו של גובה המס להיכנס לחצרים, היא תנאי להוצאת כתב ההרשאה. מנוסחו של טופס 8 עולה, כי אי היכולת להיכנס לחצריו של החייב או לביתו צריכה להתקיים גם במועד שבו מבוצע צו הפריצה, ואין להסתפק בכך, כי גובה המס היה "נטול יכולת" לעשות כן במועד ביצוע צו ההרשאה הראשון.

בכתב הרשאה מצווה הממונה על הגבייה על גובה המס לפרוץ לביתו של החייב או לחצריו. כתב ההרשאה יהיה ערוך לפי טופס 8 שבתוספת לתקנות המסים (גביה). בחלקו השני של כתב ההרשאה על גובה המס לפרט את המועד שבו ביקר בחצריו או בביתו של החייב, ואת פעולותיו שם. פירוט זה יבוא בנוסף לעריכת דין וחשבון כמוסדר בתקנה 6 לתקנות המסים (גביה), ובטופס 5 לתקנות.

פריצה בשעות היום

התנאי הרביעי להכשרת הפריצה של גובה המס לחצריו או לביתו של החייב

⁸⁰ שם, תקנה 3ב(ה).

⁸¹ שם, תקנה 4(ב).

בארנונה, הוא ביצוע הפריצה בשעות היום בלבד.⁸²

"שעות היום" הן רבע שעה לאחר זריחת השמש ועד רבע שעה לפני שקיעת השמש. פריצה בשעות הלילה אינה חוקית, ומעשה כזה עלול להיות עוולה בניזקין ועבירה על דיני העונשין.

פריצה במעמד מוכתר או שוטר

התנאי החמישי להכשרת הפריצה של גובה המס לחצריו או לביתו של החייב הוא ביצוע הפריצה במעמד המוכתר ושני נכבדים מן הכפר או השכונה שבהם נמצאים ביתו או חצריו של החייב, או במעמד שוטר.

בתקנות המסים (גבייה) נזכר השוטר בלבד, ואילו המוכתר ונכבדי הכפר הושמטו.⁸³ "המוכתר" יכל היה להיות ראש הרשות המקומית, אולם בימינו אין יותר מעמד של "נכבדים מן הכפר". צא ולמד, כי פקודת המסים (גבייה) מנוסחת בלשון אנכרוניסטית, ושומה על המחוקק לתקן את החוק.

4. דרכי הפריצה של גובה המס

מכוח כתב ההרשאה לפריצה לחצריו של החייב בארנונה או לביתו, רשאי גובה המס לפעול על פי תקנה 22(ב) לתקנות המסים (גבייה) - 22. (ב) גובה המס שהורשה לפי תקנת משנה (א) יהא רשאי להתגבר על כל התנגדות ולפרוץ למבנים או לחצרים שבהחזקתו של החייב וכן לפתוח בכוח חפצים או כלים נעולים, אף בהיעדרו של החייב.

עשה גובה המס שימוש בסמכויות אלה, וביצע עיקול מיטלטלין בחצרי החייב תוך שימוש בכוח או אגב פריצה, ידאג גובה המס לסגירת המבנים שנפרצו.⁸⁴ לאחר סיום הליכי הפריצה והעיקול, על גובה המס להשאיר הודעה

⁸² שם, תקנה 22(ד).

⁸³ תקנה 22(ד) לתקנות המסים (גבייה).

⁸⁴ שם, תקנה 22(ב).

פעולות הרשות המקומית אצל החייב

מפורטת בדבר הפעולות שביצע, ועליו לדאוג לכך שהחייב יוכל להיכנס לנכס. אם הוחלפו מפתחות הנכס בידי גובה המס, עליו לדאוג לכך שאלה יגיעו לידי החייב בהקדם האפשרי, ולמנוע את האפשרות שעקב פעולת הפריצה תימנע מהחייב אפשרות הכניסה לנכס.

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גביה)

§ 1205 דרכי הגבייה של הרשות המקומית אצל צד שלישי

פקודת המסים (גביה) ותקנותיה מסדירות את הליך עיקולם של נכסים של החייב במס הנמצאים בידי צד שלישי. מנגנון העיקול המצוי בפקודת המסים (גביה) הוסף לפקודה בתיקון תשל"ג,⁸⁵ במתכונת פרק ד' לחוק ההוצאה לפועל.

פקודת המסים (גביה) מאפשרת שתי דרכי פעולה חלופיות אצל צד שלישי המחזיק בנכסי החייב - עיקול ללא כניסה לחצרי הצד השלישי ועיקול בתוך חצרו. אין דרך אחת עדיפה על רעותה, ואין דרך אחת שוללת את תחולת חברתה. אין מניעה להשתמש בשתי הדרכים בד בבד. תחילה נדון במקור סמכותה של הרשות לפעול אצל הצד השלישי.

1. הסמכות לעיקול אצל צד שלישי

מקור סמכותה של הרשות המקומית לפעול לגביית חוב הארנונה אצל צד שלישי מצוי בסעיף 17(1) לפקודת המסים (גביה) -

7. (1) פקיד הגביה רשאי ליתן צו עיקול על נכס פלוני, או על כל הנכסים, של הסרבן הנמצאים בידי צד שלישי, והצו יחול על המעוקל, בין שהוא נמצא בידי הצד השלישי ביום המצאת הצו ובין שיגיע לידי תוך שלושה חודשים מאותו יום.

מעיון בסעיף 17(1) לפקודה עולה, כי סמכותה של הרשות המקומית לעקל אצל

⁸⁵ תיקון תשל"ג, ס"ח 679, עמ' 46.

צד שלישי, כרוכה במילויים של שני תנאים מצטברים :
א. המצאת צו עיקול לידי הצד השלישי על נכסי החייב בארנונה ;
ב. מעמדו של החייב בארנונה הוא "סרבן".

התנאי הראשון - המצאת צו עיקול

צו עיקול על נכסי החייב הנמצאים בידי צד שלישי יהא ערוך לפי טופס 9 שבתוספת לתקנות המסים (גבייה).⁸⁶ הצו יומצא לצד שלישי על פי דרכי ההמצאה הקבועים בסעיף 12 לפקודת המסים (גבייה).

אם הצד השלישי הוא בנק, יומצא העיקול בדואר רשום. המצאה לסניף של בנק תחיל את עיקול רק על הכספים הנמצאים באותו הסניף. המצאה להנהלה המרכזית תחיל את העיקול על כל הסניפים בארץ.⁸⁷

התנאי השני - מעמדו של החייב בארנונה הוא "סרבן"

בפסקה הקודמת⁸⁸ התייחסנו להבדל בשימוש שעושה המחוקק במונחים "סרבן", "מפגר" ו-"חייב", בבואו לתאר אדם שאינו פורע חובו.

בסעיף 217 לפקודת המסים (גבייה) בחר המחוקק להשתמש במונח "סרבן", ללמדנו, כי לא די בכך שהחייב בארנונה הוא "חייב" או "מפגר", ויש הכרח שיתקיים בו סטטוס של "סרבן" כתנאי להפעלת העיקול. ואלו הם שבעת התנאים שצריכים להתקיים בכדי שחייב בארנונה ייחשב "סרבן"⁸⁹ -

א. הטלת ארנונה כדין.

ב. אי תשלום חוב הארנונה במועדו.

⁸⁶ תקנה 23 לתקנות המסים (גבייה).

⁸⁷ השווה לתקנה 72(ב) לתקנות ההוצאה לפועל. דוד בר-אופיר, **ההוצאה לפועל הליכים והלכות**, הוצאת פרלשטיין-גינסור, בעמ' 372.

⁸⁸ ע"ע §1102.

⁸⁹ סעיפים 4 ו-5 לפקודת המסים (גבייה).

- ג. המצאת דרישת התשלום הראשונה.
- ד. אי פירעון דרישת התשלום הראשונה.
- ה. הוצאת כתב הרשאה בידי פקיד גביה.
- ו. המצאת דרישת התשלום של גובה המס.
- ז. אי פירעון דרישת התשלום של גובה המס.

2. סעיף 7א - הודעת צד שלישי

הוראות סעיף 7א לפקודת המסים (גביה) מפרטות את חובותיו של הצד השלישי כלפי הרשות למתן הודעה בדבר הימצאות של נכסי הסרבן בידי. הצד השלישי חייב להודיע לפקיד הגביה על הימצאותם של נכסי הסרבן או הגעת הנכסים לידי תוך שלושה חדשים מיום קבלת צו העיקול לידי. אם הצד השלישי אינו פועל בהתאם לכללים אלה, רשאי הממונה על הגבייה לזמן אותו לחקירה, שיש סנקציות בצידה.

חובת ההודעה של הצד השלישי

בסעיף 7א(1) לפקודת המסים (גביה)⁹⁰ נקבע -
א. (1) הומצא לצד שלישי צו עיקול על נכס של הסרבן, יגיש לפקיד הגביה, תוך עשרה ימים מיום ההמצאה, הודעה בדבר הימצאו של הנכס בידי, ואם לא היה, כולו או מקצתו, בידי - יפרש זאת בהודעתו.

כאשר אדם מקבל הודעת עיקול על נכס המצוי בידו והשייך לסרבן הארנונה, מוטלת עליו חובה להודיע לפקיד הגבייה אם הנכס מצוי בחזקתו. הודעה זו יש להגיש תוך עשרה ימים ממועד המצאתו של צו העיקול לצד השלישי.

את ההודעה יש להגיש באמצעות טופס "תשובה לצו העיקול", הנספח לטופס 9 בתוספת לתקנות המסים (גביה). ודוק, הצד השלישי חייב למסור

⁹⁰ תיקון תשל"ג, ס"ח 679, עמ' 46.

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גבייה)

הודעה כלשהי לפקיד הגבייה, גם אם הוא אינו מחזיק בנכס של הסרבן. בהודעה של הצד השלישי עליו לפרט אם הוא מחזיק בנכס שהוטל עליו עיקול, וכאשר העיקול מוטל על נכסים אחדים - אם הוא מחזיק בכולם או במקצתם. בהודעתו יציין הצד השלישי את הפרטים הבאים -

א. פירוט נכסי החייב המצויים בידו ביום שבו נתקבל צו העיקול, או האמורים להגיע לידי תוך שלושה חודשים מיום המצאת הצו.

ב. אם הנכסים שעוקלו הם כסף או ניירות ערך, והצד השלישי אינו יכול להעבירם לרשות המקומית תוך 48 שעות משעת המצאת צו העיקול - עליו להודיע על כך, לציין מהו הדין האוסר על העברתם, ולציין את המועד שבו ניתן יהיה להעבירם.

ג. השגות שיש לצד השלישי לגבי תוקפו של צו העיקול בנוגע לנכס מסוים.

הודעה על נכסים שהגיעו לאחר מתן ההודעה הראשונה

בסעיף 7א(2) לפקודת המסים (גבייה)⁹¹ נקבע -

א. (2) הגיע נכס מעוקל לידי הצד השלישי תוך שלושה חודשים מהמצאת הצו, יודיע על כך לפקיד הגבייה תוך עשרה ימים מיום שהנכס הגיע לידי.

בתיקון תש"יג תוקנה פקודת המסים (גבייה), ותחולת העיקול הורחבה גם על נכסים שיגיעו לידי הצד השלישי תוך שלושה חודשים מיום שיגיע לידי צו העיקול.

אם הגיע לידי הצד השלישי נכס של הסרבן לאחר מתן ההודעה הראשונה ולפני תום שלושת החודשים, עליו להודיע על כך לפקיד הגבייה תוך עשרה ימים מיום שהגיע הנכס לידי.⁹²

⁹¹ תיקון תשל"ג, ס"ח 679, עמ' 46.

⁹² פקודת העיריות לא תוקנה באותו אופן, ועיקול נכסים בידי צד שלישי המתבצעת על פיה, תקף רק לגבי הנכסים המצויים בידי הצד השלישי ביום שבו הגיע לידי צו העיקול.

הנפקויות של אי מתן הודעה או של מתן הודעה לא נכונה

בסעיף 7א(3) לפקודת המסים (גבייה)⁹³ נקבע -

א. (3) לא הודיע הצד השלישי, או שהודיע ופקיד הגבייה סבור שההודעה אינה שלמה או אינה נכונה, רשאי הממונה על הגבייה להזמין את הצד השלישי לחקירה, ולענין זה יראו את הממונה על הגבייה כרשות שהוסמכה לאסוף ראיות לשם הפעלת סמכויותיה על פי דין; אין בהוראות סעיף קטן זה כדי לגרוע מאחריותו של הצד השלישי על פי כל דין.

אם הצד השלישי אינו משיב תשובה כלשהי לפקיד הגבייה, או אם התשובה אינה נכונה או אינה שלימה לפי דעתו של פקיד הגבייה, רשאי הממונה על הגבייה לזמן את הצד השלישי לחקירה.⁹⁴ ההזמנה תהיה ערוכה לפי טופס 12 לתוספת לתקנות המסים (גבייה).

בעת החקירה, רשאי הממונה על הגבייה להציג לצד השלישי שאלות בדבר הימצאותם של נכסי הסרבן בידו. על החקירה יחולו הוראות סעיפים 9-11 לחוק ועדות חקירה, תשכ"ט-1968, שבהם נקבע -

9. (א) יושב ראש של ועדת-חקירה רשאי, על דעת הועדה -

(1) להזמין, ולחזור ולהזמין, אדם לבוא לפני הועדה ולהעיד או להציג

מסמכים או מוצגים אחרים שברשותו;

(2) לחייב עד להעיד בשבועה או בהן-צדק בהתאם להוראות החיקוק

החל בבית-משפט אזרחי לענין זה;

(3) לכפות התייצבותו של אדם שלא ציית להזמנה לפי פסקה (1) ולא

הצטדק על כך בדרך המניחה את הדעת;

(4) לצוות על גביית עדות בחוץ-לארץ.

(ב) סמכויותיו של יושב-ראש הועדה לענינים אלה יהיו כשל בית-משפט בהליך

אזרחי.

10. (א) מי שהוזמן להעיד או להציג מסמך או מוצג אחר לפני ועדת חקירה, חובותיו

⁹³ תיקון תשל"ג, ס"ח 679, עמ' 46.

⁹⁴ תקנה 25 לתקנות המסים (גבייה).

יהיו כשל נחקר לפי סעיף 2 לפקודת הפרוצדורה הפלילית (עדות).

(ב) סעיף-קטן (א) אינו בא לגרוע מסעיפים 5 עד 15 לפקודת העדות.

11. (א) מי שנתקיים בו אחד מאלה:

(1) הוזמן לבוא לפני ועדת-חקירה ולא בא, או בא ועזב ללא רשות את

מקום דיוני הועדה בטרם מסר עדותו;

(2) נדרש להמציא מסמך או מוצר אחר שברשותו ולא המציאו;

(3) נדרש כדין להישבע או להצהיר בהן-צדק ולא עשה זאת;

(4) נדרש כדין להשיב על שאלה ולא השיב או השיב ביועין תשובה

מתחמקת,

רשאי יושב-ראש הועדה, על דעת הועדה, להטיל עליו, אף שלא בפניו, קנס כאמור בסעיף 40(2) לחוק העונשין, התשל"ז-1977.

(ב) מי שהוטל עליו קנס לפי סעיף-קטן (א) שלא בפניו, רשאי יושב-ראש

הועדה, לפי בקשתו ועל דעת הועדה, לעיין שנית בקנס שהוטל, להפחיתו או לבטלו, והוא יבטלו אם שוכנע שהמבקש נמנע מלעשות כנדרש מסיבות שלא היתה לו שליטה עליהן.

(ג) הטיל יושב-ראש ועדת-החקירה קנס לפי סעיף-קטן (א), יודיע על כך מיד

בכתב לנשיא בית-המשפט העליון, ורשאי הנשיא או שופט אחר של בית-המשפט העליון, בין לפי בקשת מי שהוטל עליו הקנס ובין בלעדיה, לבטל את הקנס או להפחיתו.

(ד) קנס שהוטל לפי סעיף-קטן (א) ייגבה כמו קנס שהטיל בית-משפט בהליך פלילי.

(ה) מי שהוזמן או נדרש כאמור בסעיף-קטן (א) ולא נענה והוזמן או נדרש שנית

ושוב לא נענה, ללא הצדק סביר, דינו - מאסר שנתיים, ואין בהטלת קנס לפי סעיף-קטן (א) כדי למנוע הגשת אישום לפי סעיף-קטן זה.

אפשר, שהוראות אלה יפות לוועדת חקירה ממלכתית, הבאה לחקור אירועים שיש להם חשיבות לאומית. אין מקום להחלת הוראות אלה על גביית ארנונה עירונית, ואין זה מידתי להקנות לממונה על הגבייה סמכויות כה מרחיקות לכת.

יהיה מעמדו של הממונה על הגבייה נכבד ורב חשיבות כאשר יהיה, אין

זה ראוי ומידתי להקנות לפקיד של הרשות המקומית סמכויות של שופט להטיל

דרכי הגבייה של הרשות המקומית אצל צד שלישי

קנסות בעלי אופי עונשי על אזרח בישראל, או לכפות על התייצבותו של צד שלישי לחקירה באמצעות הוצאת צו הבאה.

הקניית סמכות לפקיד של רשות מקומית, להטיל עיקול על נכסים של החייב בארנונה היא חמורה דייה, וייתכן שיש להסכין עמה כאשר אין בידי הרשות המקומית דרך אחרת לגבות חוב ארנונה המגיע לה כדין. אולם, אין מקום להקנות לפקיד של רשות מקומית "סמכויות של בית-משפט בהליך אזרחי". אין דין פקיד כדין שופט.

ביטול העיקול

בסעיף 7א(4) לפקודת המסים (גביה)⁹⁵ נקבע -
א. (4) הודיע הצד השלישי לפקיד הגביה שאין בידי נכסים של הסרבן ושליפי ידיעתו לא הגיעו לידי נכסים לאחר מתן הודעתו, רשאי פקיד הגביה, לאחר שאימת את ההודעה, לבטל את העיקול בידי צד שלישי.

סעיף זה מיותר לחלוטין. אם בידי הצד השלישי אין נכסים של החייב בארנונה, אזי לא הוטל עליהם עיקול מהטעם שלא היה על מה להטיל עיקול. משלא הוטל עיקול, אין מה לבטל, ואין צורך לבטל דבר שלא בא לעולם. כך או אחרת, משמעות הביטוי "אימות ההודעה" הנזכר בסעיף זה היא בירור טכני פשוט של הודעת הצד השלישי. לפקיד הגבייה לא נתונות סמכויות חקירה כמו לממונה על הגבייה.

3. עיקול אצל הצד השלישי ללא כניסה לחצרים

הליכי עיקול אצל הצד השלישי ללא כניסה לחצרים, מוסדרים בסעיף 7ב(1) לפקודת המסים (גביה)⁹⁶ -
ב. (1) הצד השלישי חייב למסור לידי פקיד הגביה את הנכסים המעוקלים באופן,

⁹⁵ תיקון תשל"ג, ס"ח 679, עמ' 46.

⁹⁶ תיקון תשל"ג, ס"ח 679, עמ' 46.

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גבייה)

במועד ובמקום שפקיד הגבייה קבע בצו העיקול או בצו שנתן לאחר מכן; היו הנכסים חובות המגיעים מצד שלישי לסרבן, ישלמם הצד השלישי לפקיד הגבייה בהגיע זמן פרעונם; היו הנכסים נכסים המוחזקים לטובת הסרבן ואין לו תביעה עליהם, ימסור אותם הצד השלישי לפקיד הגבייה, ובלבד שהממונה על הגבייה ציווה על המסירה לאחר ששוכנע כי לא תיפגע בכך זכות אחרת מזכויות הסרבן. היה הדבר כרוך בהוצאות, ישלמו לו הוצאות סבירות לפי נסיבות העניין.

העיקול כשלעצמו אינו מעביר את החזקה במיטלטלין מידי הצד השלישי לידי גובה הארנונה. סעיף 7ב הוסף בתיקון תש"יג, והוא נועד להסדיר את העברת החזקה במיטלטלין.

בפסקה הראשונה נקבע, כי האופן של מסירת המיטלטלין לידי פקיד הגבייה והמועד והמקום למסירתם ייקבעו בצו העיקול עצמו או בצו שיינתן לאחר ביצוע העיקול. פקיד הגבייה רשאי להטיל את התפקיד על גובה הארנונה.

את צו העיקול יש לערוך לפי טופס 9 לתוספת לתקנות המסים (גבייה). בסעיף 4(א) לטופס נאמר, כי כאשר הנכס המעוקל הוא כסף, תכניות חסכון או ניירות ערך, יש למסור אותם לפקיד הגבייה תוך 48 שעות מיום קבלת צו העיקול, או 48 שעות מהמועד שבו יגיעו הכסף או ניירות הערך לידי הצד השלישי.

אם עוקל שכר עבודה של החייב בארנונה, יש להעביר את החלק בשכר העבודה שאינו מוגן מפני עיקול לפי הוראת סעיף 8(א) לחוק הגנת השכר, התשי"ח-1958.

כאשר הצד השלישי התחייב לשלם לחייב בארנונה סכום מסוים במועד שחל לאחר המצאת צו העיקול לידיו, הוא אינו אמור להעביר את הכסף עם קבלת צו העיקול, שכן טרם הגיע מועד הפירעון של הסכום שהוא התחייב לשלמו. במקרה כזה, מה שעוקל אינו כסף אלא זכות לקבל כסף לכשיתקיימו התנאים, שנקבעו בהסכם שבין הצד השלישי לחייב בארנונה. לפיכך, נקבע בסיפא של סעיף 7ב(1), כי הצד השלישי יעביר את הכסף לפקיד הגבייה כאשר זמן הפירעון יגיע.

דרכי הגבייה של הרשות המקומית אצל צד שלישי

כאשר הצד השלישי מחזיק במיטלטלין של החייב בארנונה, עליו למסור אותם לידי פקיד הגבייה. אם לצד השלישי יש זכות להחזיק במיטלטלין, כגון שהוא שכר אותם או קיבל אותם בהשאלה, אין הוא חייב למסרם לידי פקיד הגבייה כל עוד הוא זכאי להחזיק בהם. אותו דין חל כאשר לצד השלישי יש זכות להחזיק במיטלטלין מכוח זכות עיכבון, שיעבוד לזכותו או לזכות אדם אחר, נאמנות, וכיוצא באלה.

כאשר הנכסים מוחזקים לטובת הסרבן, ואין לצד השלישי תביעה לגביהם, מסירת המיטלטלין לידי פקיד הגבייה מותנית בכך, שהממונה על הגבייה ציווה לבצע את המסירה לאחר ששוכנע, כי מסירת המיטלטלין לא תפגע בזכות כלשהי של הסרבן. ודוק, במקרה זה, לאחר שצו העיקול הוצא והומצא לידי הצד השלישי, על הממונה על הגבייה להוציא צו נוסף המורה לצד השלישי להעביר את המיטלטלין שעוקלו לידי פקיד הגבייה.

הצד השלישי רשאי להגיש בקשה להחזר הוצאותיו בשל שמירת הנכסים המעוקלים או בשל מסירתם לידי פקיד הגבייה. הבקשה תוגש לממונה על הגבייה בצירוף חשבונות וקבלות, ותאושר על ידו לאחר שתיבדק סבירותה.⁹⁷ הצד השלישי רשאי לעכב את מסירת המיטלטלין שעוקלו עד שיפרעו הוצאותיו מכוחה של זכות העיכבון.

4. אחריותו האישית של הצד השלישי

בסעיף 7ב(5) לפקודת המסים (גביה)⁹⁸ נקבע -
ב. (5) מסירת נכס מעוקל או תשלום חוב לידי פקיד הגבייה לפי עיקול בידי צד שלישי פוטרים את הצד השלישי מאחריותו כלפי הסרבן.

הוראת סעיף 7ב(5) מגינה על הצד השלישי, אשר מילא אחר הוראות צו העיקול, מפני תביעות מצד הסרבן, והצד השלישי פטור מחובתו להחזיר לו את המיטלטלין שעוקלו ושנמסרו. דברים אלה יפים כאשר הסרבן אינו מעלה כל

⁹⁷ תקנה 26 לתקנות המסים (גביה).

⁹⁸ תיקון תשל"ג, ס"ח 679, עמ' 46.

טרוניה בפני הצד השלישי בדבר תוקפו של צו העיקול.

אם לאחר שצו העיקול נמסר לצד השלישי, מודיע הסרבן לצד השלישי כי אסור לו לקיים את צו העיקול מטעמים כאלה או אחרים, והצד השלישי אינו שועה להודעתו של הסרבן, ומוסר את הנכס לידי פקיד הגבייה, עלול הצד השלישי לשאת בנזק שנגרם לסרבן אם יתברר, כי טעמיו של הסרבן לאי קיום צו העיקול היו טעמים נכונים.

כך למשל, כאשר הסרבן טוען כנגד צו העיקול, כי לא התקיימו התנאים המוקדמים להטלת העיקול משום שלא הומצאה לו דרישת התשלום הראשונה, או כי פקיד הגבייה לא מונה כדיון, או כי מתקיים הליך משפטי בגין סכום הארנונה נשוא העיקול ולרשות המקומית אין סמכות לגבותו בשלב זה, וכיוצא באלה.

כאשר הסרבן מעלה בפני הצד השלישי טרוניה לגבי תוקפו של צו העיקול, יכול הצד השלישי לפנות לבית המשפט ולבקש הוראות כיצד לנהוג בנכס נשוא העיקול.

סעיף 7ב(2) לפקודת המסים (גבייה) מטיל אחריות אישית על צד שלישי שפעל בניגוד להוראות צו העיקול, וזו לשונו -

ב.7. (2) צד שלישי אשר ללא הצדק סביר לא עשה כאמור בסעיף קטן (1), או הוציא מידיו נכס או שילם חוב שלא כדיון, בידעו שיש עליו צו עיקול, רשאי פקיד הגבייה לחייבו בתשלום החוב במידה שלא שילמו הסרבן, ובלבד שחייב זה לא יעלה על שווי הנכס שעוקל, או על סכום החוב שהגיע מהצד השלישי לסרבן, הכל לפי הסכום הנמוך שביניהם.

פקיד הגבייה רשאי לחייב את הצד השלישי שלא מילא אחר הוראות צו העיקול לשלם את החוב של הסרבן כאשר מתקיימים חמשת התנאים המצטברים שלהלן -

התנאי הראשון - הצד השלישי לא פעל על פי צו העיקול או פעל בניגוד לצו העיקול. הפעולות האמורות הן: הצד השלישי מסר, העביר או מכר את הנכס לאדם אחר שאינו המעקל; הצד השלישי לא מסר את הנכס באופן, במועד או במקום שפקיד הגבייה קבע בצו העיקול או בצו שניתן לאחר מכן; הצד השלישי

דרכי הגבייה של הרשות המקומית אצל צד שלישי

שילם לסרבן את חובו.

אם הצד השלישי מסר את הנכס לאחר כדין - לא מוטלת עליו האחריות האמורה. כך למשל: אם הוטל על הנכס עיקול בידי גורם אחר, והצד השלישי מסר לאותו גורם את הנכס; אם הנכס היה משועבד לאחר, והצד השלישי מסר אותו לבעל המשכון; אם הצד השלישי מסר את הנכס לאחר על פי צו שיפוטי.

התנאי השני - הצד השלישי לא פעל על פי צו העיקול ללא הצדק סביר. פקודת המסים (גביה) איננה מגדירה מהו "הצדק סביר". על פי פשטו, משמעות הביטוי היא, לכל נימוק סביר והגיוני העומד בבסיס התנהגותו של הצד השלישי, בין על מעשיו ובין על מחדליו. על המונח "הצדק סביר" ניתן ללמוד מפסיקת בתי המשפט בעניין סעיף 48 לחוק ההוצאה לפועל, בעל הוראה דומה להוראת סעיף 7ב(2) לפקודה.

דרישת ה"הצדק סביר" היא מבחן אובייקטיבי הבוחן את התנהגותו המקובלת של אדם מן היישוב, כפי שהיה פועל באותן נסיבות שבהן פעל הצד השלישי.⁹⁹

אם כפי שפורט לעיל, לאחר שצו העיקול נמסר לצד השלישי, מודיע הסרבן לצד השלישי, כי אסור לו לקיים את צו העיקול מטעמים כאלה או אחרים, והצד השלישי אינו מוסר את הנכס המעוקל לידי פקיד הגבייה, עשויה הימנעות זו להיחשב כ"הצדק סביר".

התנאי השלישי - ידיעתו של הצד השלישי על צו העיקול. הומצא צו העיקול לפי סדרי ההמצאה הקבועים בסעיף 12ב לפקודת המסים (גביה), חזקה על הצד השלישי שהוא ידע על קיומו. אם הצד השלישי טוען, כי לא הומצא לו צו העיקול למרות החזקה שבדין, עליו מוטל נטל ההוכחה.

התנאי הרביעי - פקיד הגבייה רשאי לחייב את הצד השלישי שלא מילא אחר הוראות צו העיקול רק אם הסרבן לא שילם את החוב. כאשר הסרבן שילם מקצת מהחוב מתעוררת השאלה: האם יש לזקוף את החלק ששולם כנגד חבותו

⁹⁹ דוד בר אופיר, הוצאה לפועל הלכות והליכים, בעמ' 362א... ראו גם ע"א 533/87 ארגון מושבי הפועל המזרחי נ' ולך, פ"ד מ"ג(2) 870.

של הצד השלישי לשאת בחובו של הסרבן?

התשובה לשאלה זו תלויה בנסיבות המקרה. כך למשל, אם הצד השלישי הוציא מתחת ידיו סך של 1,000 ש"ח ולאחר מכן שילם הסרבן סך של 1,000 ש"ח או יותר לידי פקיד הגבייה לפירעון חלק מהחוב שבגינו הוטל העיקול על הצד השלישי, יש לזקוף את התשלום לסילוק החבות שנוצרה לטובת רשות המקומית כנגד הצד השלישי.

התנאי החמישי - פקיד הגבייה רשאי לחייב את הצד השלישי, שלא מילא אחר הוראות צו העיקול, עד לסכום שוויו של הנכס המעוקל או עד לסכום החוב שהגיע מהצד השלישי לסרבן.

החיוב לפי סעיף 7ב(2) לפקודת המסים (גביה) אינו בא במקום אלא בנוסף לכל אחריות פלילית או אזרחית, אשר עשויה להיות מוטלת על הצד השלישי בעקבות התנהגותו. כך למשל, הצד השלישי עלול להתחייב בתשלום החוב הפסוק ובנוסף גם לתת את הדין על פי עוולת הרשלנות הקבועה בסעיף 35 לפקודת הנזיקין. זאת ועוד, סעיף 7ב(3) לפקודת המסים (גביה) מורה, כי דינו של צד שלישי, שלא שילם את החוב שהוטל עליו לפי סעיף 7ב(2) לפקודה, יהיה כדינו של סרבן מס לפי פקודת המסים (גביה),¹⁰⁰ וזו לשונו -

7ב. (3) חייב פקיד גביה את הצד השלישי בתשלום החוב, כאמור בסעיף קטן (2), יהא דינו של הצד השלישי כדין סרבן לגבי החיוב, ומועד הפרעון של החוב יהא המועד שבו הומצאה לו החלטת החיוב.

קשה להעלות על הדעת, כי בעקבות חיוב כזה יוכל פקיד הגבייה להפעיל את פקודת המסים (גביה) כלפי הצד השלישי. הדעת נותנת, כי האמור בסעיף קטן 7ב(3) יקנה לרשות המקומית זכות תביעה נגד הצד השלישי ותו לא.

5. עיקול בחצרו של הצד השלישי או בביתו

הליכי עיקול בחצרו של הצד השלישי או בביתו מוסדרים בסעיף 5(1)ב)

¹⁰⁰ תיקון תשל"ג, ס"ח 679, עמ' 46.

דרכי הגבייה של הרשות המקומית אצל צד שלישי

לפקודת המסים (גביה)¹⁰¹ -

5. (1) דרש גובה המס מהסרבן לשלם מיד את הסכום הנקוב בכתב ההרשאה,

והסרבן לא מילא אחר הדרישה, רשאי גובה המס -

(א) ...

(ב) להיכנס לחצרים שאינם מוחזקים בידי הסרבן ולעקל מיטלטלי הסרבן,

ובלבד שימסור תחילה למחזיק בחצרים הודעה על כתב ההרשאה ועל

כוונתו להיכנס אליהם, זולת אם הממונה על הגבייה סבור שמתן הודעה

מוקדמת עלול לסכל את העיקול והתיר כניסה ללא הודעה.

סמכותו של גובה המס להיכנס לחצריו של הצד השלישי או לביתו ולעקל

מיטלטלין, מתגבשת בהתקיימם של שני תנאים מצטברים:

התנאי הראשון - התגבשה סמכות הרשות המקומית לעקל אצל צד שלישי.

סמכות זו תתגבש כאשר החייב המס מוגדר כ"סרבן", והומצא צו עיקול לצד

השלישי כדין.

התנאי השני - הומצאה לצד השלישי הודעה על כתב ההרשאה. התנאי השני

להתגבשות סמכותו של גובה המס להיכנס ולעקל בחצריו של הצד השלישי או

בביתו הוא המצאת הודעה על כך לצד השלישי.

הודעת גובה המס תהא בכתב וערוכה לפי טופס 4 לתוספת לתקנות

המסים (גביה). בהודעה זו יצוין, כי הוצא כתב הרשאה לגובה המס, וכי הוא

מתכוון להיכנס לחצריו של הצד השלישי או לביתו ולעקל מיטלטלין. ההודעה

על כתב ההרשאה תימסר למחזיק בחצרים אישית או תומצא באחת מדרכי

ההמצאה הקבועים בהוראת סעיף 12ב לפקודת המסים (גביה).

היה הממונה על הגבייה סבור, שמתן הודעה מוקדמת עלול לסכל את

עיקול המיטלטלין, רשאי הוא להורות לגובה המס להיכנס לחצרי צד שלישי או

לביתו ללא הודעה מוקדמת.

פקודת המסים (גביה) אינה קובעת דבר לעניין פריצה לחצריו או לביתו

של צד שלישי, כאשר גובה המס אינו יכול להיכנס לפי סעיף 15(ב) לפקודה,

¹⁰¹ תיקון תשל"ג, ס"ו 679, עמ' 46.

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גביה)

והממונה על הגבייה אינו מוסמך להורות על פריצה לחצריו או לביתו של צד שלישי.

§ 1206 עיקול מיטלטלין ומכירתם

דרכי עיקול מיטלטלי החייב מוסדרות בתקנה 4(א)(1) לתקנות המסים (גביה) -
4. (א) לשם ביצוע עיקול 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.

תקנה 4(א)(1) מסדירה את סמכותו של גובה המס להיכנס לחצרו של החייב, מכוחו של סעיף 15(1)(א) לפקודת המסים (גביה). תקנה זו מסמיכה את גובה המס לפתוח מקום, מבנה וכלי שבהם נמצאים או עשויים להימצא מיטלטלין של החייב במס, על מנת לבצע את העיקול.

לא הותקנה תקנה דומה להסדרת סמכותו של גובה המס להיכנס לחצרים של צד שלישי מכוחו של סעיף 15(1)(ב) לפקודת המסים (גביה). התוצאה היא, כי גובה המס מוסמך להיכנס לחצרו של הצד השלישי מכוחה של פקודת המסים (גביה), אבל אינו מוסמך לפתוח מקום, מבנה וכלי שבהם נמצאים או עשויים להימצא מיטלטלין של החייב בארנונה על מנת לבצע את העיקול.

העיקול בחצרו של הסרבן או בביתו מותנה בכך, שהוא יבוצע בנוכחות עד אחד לפחות בנוסף לגובה המס. תנאי נוסף הוא, כי עברו 48 שעות לפחות מהמועד שבו המציא גובה המס לחייב את דרישת התשלום הנזכרת ברישא לסעיף 5 לפקודת המסים (גביה), או כי עברו 8 ימים לפחות מהיום שבו שלח

גובה המס לחייב את הדרישה בדואר רשום.

לפי תקנה 6 לתקנות המסים (גבייה), על גובה המס לערוך דין וחשבון בדבר הנכסים שעוקלו. הדוח יהא ערוך לפי טופס 5 לתוספת לתקנות. על גובה המס למסור העתק מהדוח לחייב או לבן משפחתו של החייב, ובלבד שבן המשפחה הוא בוגר ומתגורר עם החייב. אם החייב ובני משפחתו אינם נמצאים בחצרים או בבית בשעת ביצוע העיקול, על גובה המס להשאיר העתק מהדוח במקום הנראה לעין במקום שבו בוצע העיקול.

אם עוקל כסף, על גובה המס להפיק קבלה נפרדת על הסכום שעוקל.¹⁰²

אם המעוקלים הם ניירות ערך או שטרות, על גובה המס לרשום את מספריהם הסידוריים, את סוגם ואת הערך הנקוב בהם. על גובה המס להפקיד את הכספים שעיקל בבנק או במקום בטוח שנקבע על ידי הממונה על הגבייה.¹⁰³

בסעיף 5(ב2) לפקודת המסים (גבייה)¹⁰⁴ נקבע -

5. (ב2) מיטלטלין שעוקלו כשהם על גופו של הסרבן, בכליו או בחצרים שבהחזקתו, רואים אותם כנכסי הסרבן, כל עוד לא הוכח להנחת דעתו של הממונה על הגבייה שאינם שלו.

חזקה על מיטלטלין שעוקלו על גופו של החייב כי הם שלו, אלא אם הוכח אחרת להנחת דעתו של הממונה על הגבייה. חזקה זו ניתנת לסתירה, ונטל הראיה לסתירתה מוטל על החייב.

1. מיטלטלין הפטורים מעיקול

בסעיף 11 לפקודת המסים (גבייה) נקבע -

11. It shall not be lawful to seize or sell by virtue of any arrant issued under this Ordinance any goods or articles which are exempt from

¹⁰² תקנה 7(א) לתקנות המסים (גבייה).

¹⁰³ שם, תקנה 7(ב).

¹⁰⁴ תיקון תשל"ג, ס"ח 679, עמ' 46.

עיקול מיטלטלין ומכירתם

seizure in accordance with the provisions of the Ottoman Code of Civil Procedure.

התרגום המקובל לסעיף זה הוא -

11. אסור לתפוס או למכור בתוקף כל כתב הרשאה שניתן לפי פקודה זו כל מטלטלים או חפצים הפטורים מתפיסה על פי הוראות החוק העותמני של הפרוצדורה האזרחית.

הסעיפים הרלוונטיים של החוק העותמני של הפרוצדורה האזרחית בוטלו בחוק ההוצאה לפועל. בסעיף 25 לחוק הפרשנות תשמ"א-1981 נקבע: אזכור של חקוק בחקוק אחר - כוונתו לחקוק המאוזכר כנוסחו בשעה שנוקקים לו, לרבות הוראות שנוספו בו והוראות שבאו במקומו בחקוק אחר. סעיף 22 לחוק ההוצאה לפועל החליף את הסעיפים הרלוונטיים בחוק העותמני, ובו נקבעה רשימת המיטלטלין הפטורים מעיקול -

22. (א) ואלה מיטלטלין שאין מעקלים אותם:

- (1) צרכי אוכל כדי מחיית החייב ובני ביתו הגרים עמו, לתקופה של שלושים יום;
- (2) מערכות בגדים, מיטות, כלי מיטה, כלי אוכל, כלי מטבח וכלי בית אחרים שהם צרכים חיוניים לחייב ולבני משפחתו הגרים עמו;
- (3) דברים הדרושים כתשמישי קדושה לחייב ולבני משפחתו הגרים עמו;
- (4) כלים, מכשירים, מכונות ומיטלטלין אחרים, וכן בעלי חיים, שבלעדיהם אין החייב יכול לקיים מקצועו, מלאכתו, משלח ידו או עבודתו שהם מקור פרנסתו ופרנסת בני משפחתו, ובלבד ששוויים אינו עולה על סכום שנקבע בתקנות, ואם היו מכונות - בתנאי שהחייב עובד בהן בעצמו או בעזרת שני עובדים לכל היותר;
- (5) כלים, מכשירים, מכונות, מיטלטלין אחרים ובעלי חיים, השייכים לנכה והנחוצים לו לשימוש האישי בגלל נכותו.

בסעיף 1א12 לפקודת המסים (גביה) נקבע, כי לא יעוקלו מיטלטלין, אם במקום נמצא קטין שטרם מלאו לו 16 שנים. סטייה מכלל זה היא בסמכותו של

הממונה על הגבייה ובשיקול דעתו.¹⁰⁵

2. עיקול מיטלטלין שהעברתם חייבת ברישום

בסעיף 12א לפקודת המסים (גביה)¹⁰⁶ נקבע -

12א. היו המעוקלים לפי פקודה זו מיטלטלין שהעברת הבעלות בהם חייבת רישום על פי כל דין, ירשום הממונה על הרישום, במסמכים המתאימים או בפנקסים שבניהולו, הערה בדבר העיקול כשתומצא לו הודעה על כך מאת גובה המס; הממונה על הרישום לא ירשום שום פעולה במיטלטלין האמורים בלי אישורו של הממונה על הגבייה; דין עיקול מיטלטלין שנרשם מאת הממונה על הרישום, כדין מישכון שנרשם לפי חוק המשכון, תשכ"ז-1967, ולעניין זכות קדימה הוא כפוף לסדר שבו נרשמו המישכונים שלפניו.

סעיף 12א הוסף לפקודת המסים (גביה) בתיקון בשנת תשל"ג. מעיון בדברי ההסבר להצעת החוק¹⁰⁷ עולה, כי מטרתו העיקרית של סעיף זה הייתה לייעל את הליכי העיקול של מיטלטלין, שהעברת הבעלות בהם טעונה רישום על פי דין.¹⁰⁸

הסעיף חובק שלוש הוראות נורמטיביות. השתיים הראשונות עוסקות בסמכותו של הממונה על הרישום. האחרונה מכפיפה את העיקול שנרשם, לזכויות הקדימה בחוק המשכון.

לאחר שהממונה על הרישום מקבל את הודעת העיקול, עליו לרשום את דבר העיקול בפנקס. הממונה על הרישום אינו רשאי לשנות את שם הבעלים של המיטלטלין המעוקלים או לרשום כל פעולה נוגדת לעיקול, ללא אישור הממונה על הגבייה. כך למשל, חייב הממונה על הרישום לרשום עיקול נוסף על אותם מיטלטלין, אולם הוא אינו רשאי לרשום משכון לאחר רישום העיקול.

¹⁰⁵ ראו דוד בר אופיר, הוצאה לפועל הליכים והלכות, בעמ' 307, מהדורה חמישית.

¹⁰⁶ ס"ח 679, תשל"ג, עמ' 46.

¹⁰⁷ הצ"ח 1020, תשל"ג, סעיף 9 בעמ' 6.

¹⁰⁸ דוגמא לכך הם כלי שיט לפי סעיף 26 לחוק הספנות (כלי שיט), תש"ך-1960.

עיקול מיטלטלין ומכירתם

עיקול מיטלטלין שנרשמו על ידי הממונה על הרישום, יהא כדין משכון לטובת רשות המס, שנרשם לפי חוק המשכון, תשכ"ז-1967. עיקול זה יהא כפוף לסדר שבו נרשמו המשכונים שלפניו על אותו נכס.

עיקול מיטלטלין הרשומים בפנקס ושהעברתם אינה חייבת ברישום

בתקנה 18(א) לתקנות המסים (גביה) נקבע -
18. (א) היו המעוקלים נכסים שמתנהל לגביהם רישום על פי דין, רשאי גובה המס לשלוח הודעה לממונה על הרישום בדבר העיקול.

יש מיטלטלין הרשומים בפנקס המפרט את שמות הבעלים, אולם על העברת הבעלות בהם חל חוק המיטלטלין התשל"א-1971, והרישום אינו תנאי להעברת הבעלות. כך למשל, משרד התחבורה מנהל פנקס של כלי רכב ושמות הבעלים של כלי הרכב, אולם רישום העברת הבעלות בפנקס אינו תנאי קונסטיטוטיבי, והוא נועד למטרות אחרות. מטעם זה, אין גובה הארנונה חייב לרשום את העיקול בפנקס זה, אולם הוא רשאי לעשות כן על מנת למנוע בדרך זו את העברת הבעלות של מיטלטלין שעוקלו על ידו.

כאשר גובה הארנונה מוכר מיטלטלין שלגביהם נרשם עיקול בפנקס כאמור בתקנה 18(א), על הממונה על הגבייה מוטל החובה להודיע על כך לממונה על הרישום.¹⁰⁹

3. עיקול מיטלטלין משותפים

סעיף 9(א) לחוק המיטלטלין קובע, כי כאשר מיטלטלין הם בבעלות משותפת, אזי מתפשטת בעלותו של כל אחד מהבעלים, לפי חלקו, על מלוא המיטלטלין ואין לשותף פלוני חלק מסוים בהם.

סעיף 7(2) לפקודת המסים (גביה), מסדיר את סוגיית עיקולם ומכירתם של מיטלטלין משותפים. בסעיף קבועה הבחנה בין מיטלטלין המשותפים לחייב

¹⁰⁹ תקנה 18(ב) לתקנות המסים (גבייה).

ולצד שלישי, לבין מיטלטלין המשותפים לחייב ולקרובו.

מיטלטלין המשותפים לחייב ולצד שלישי שאינו קרובו

בסעיף 7(2)(א) לפקודת המסים (גביה)¹¹⁰ נקבע -

7. (2) (א) היה הנכס המעוקל לפי סעיף זה משותף לטרבן ולאחר, יחול העיקול על חלקו של הסרבן בלבד, ואם השותפות היא בחלקים בלתי מסוימים, יראו את הנכס כשייך לשותפים חלק כחלק, כל עוד לא הוכח, להנחת דעתו של הממונה על הגבייה, שחלקו של הסרבן אחר.

סעיף 7(2)(א) הנ"ל קובע, כי במיטלטלין משותפים ייעשה העיקול על חלקו המסוים של החייב, כפי שנקבע בהסכם השותפות. לא הגדירו השותפים חלקים מסוימים במיטלטלין - יחול העיקול על חלקו היחסי של החייב בנכס כולו.

סעיף זה אינו מפרט כיצד תופסים ומוכרים מיטלטלין משותפים. הסוגיה מתבקשת, משום שתיתכן פגיעה בזכותו הקניינית של השותף. תפיסת המיטלטלין המשותפים לא תיפגע בזכותו הקניינית של השותף, אם ייעשה גובה הארנונה שימוש בסמכותו לפי סעיף 5(2) לפקודת המסים (גביה) וישאיר את המיטלטלין במקום הימצאם. מכירת המיטלטלין המשותפים לא תעורר כל בעיה קניינית, כאשר הוגדרו חלקים מסוימים במיטלטלין בין השותפים. אם לא הוגדרו חלקים מסוימים, ומכירת חלקו של החייב מחייבת את מכירת כל המיטלטלין, תיתכן פגיעה ממשית בקניינו של הצד השלישי השותף.

במשטר החוקתי שנוצר לאחר חקיקת חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, ספק אם ניתן לפגוע בזכותו הקניינית של השותף על ידי תפיסת המיטלטלין או על ידי מכירתם, כאשר אלו נעשים ללא הסכמתו של השותף. סעיף 3 לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו העלה את משקלה הנורמטיבי של זכות הקניין לזכות יסוד. חכמי המשפט עדיין מתלבטים בסוגיית משקלה היחסי של זכות הקניין מול זכויות יסוד אחרות. לדעתנו, יש בזכותו הקניינית של צד שלישי שהוא שותפו של החייב לבעלות במיטלטלין, כדי לגבור על הזכות להליך גבייה

¹¹⁰ תיקון תשל"ג, ס"ו 679, עמ' 46.

נוח.

מיטלטלין המשותפים לחייב ולקרובו

בסעיף 7(2)(ב) לפקודת המסים (גביה)¹¹¹ נקבע -

7. (2)(ב) בנכס ששותפים בו סרבן וקרובו בחלקים בלתי מסוימים לא תיעשה במשך 21 ימים מיום המצאת הצו, או עד ביטולו, הכל לפי המוקדם, כל פעולה בחלק שרואים אותו לפי פסקה (א) כחלקו של הקרוב.

(ג) "קרוב" לעניין סעיף זה - בן זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצאי בן הזוג של אחד מאלה וכן תאגיד שיש בו לסרבן אחת מאלה:

(א) 51% לפחות מהון המניות שהוצא או מכוח ההצבעה;

(ב) זכות להחזיק ב-51% לפחות מהון המניות שהוצא או מכוח ההצבעה או בזכות לרכשה;

(ג) זכות לקבל 51% לפחות מהרווחים;

(ד) זכות למנות מנהל.

כאשר הוגדרו חלקים מסוימים במיטלטלין משותפים לחייב ולקרובו בהסכם השותפות, דינם הוא כדין מיטלטלין המשותפים לחייב ולצד שלישי, שאיננו קרובו. לא הוגדרו חלקים מסוימים כאמור, תחול הוראת סעיף 7(2)(ב) לפקודה.

סעיף 7(2)(ב) הנ"ל מורינו, כי במשך 21 ימים מיום המצאת צו העיקול לצד שלישי או עד ביטולו, לפי המוקדם, לא תיעשה כל פעולה בחלקו היחסי של הקרוב. "פעולה" לעניין זה תהא כל יוזמה מצידה של הרשות המקומית ללא הסכמה של הקרוב-השותף, ובכללה גם תפיסת המיטלטלין המשותפים ומכירתם.

לדעתנו, גם בתום התקופה המצוינת בסעיף 7(2)(ב) לפקודה, ספק אם ניתן לתפוס או למכור מיטלטלין משותפים ללא הסכמה של הקרוב-השותף, שכן יש בפעולות כפופות אלו כדי לפגוע בזכותו הקניינית של הקרוב-השותף.

¹¹¹ תיקון תשל"ג, ס"ח 679, עמ' 46.

4. הוצאת המעוקלים

בסעיף 25(2) לפקודת המסים (גביה)¹¹² נקבע -

5. (2) עוקלו המיטלטלין, רשאי גובה המס להשאירם במקום הימצאם על חשבונו ועל אחריותו של הסרבן או להעבירם למקום אחר, במועד ובתנאים שקבע.

סעיף 25(2) קובע, כי גובה הארנונה אינו חייב להעביר את המעוקלים מיד לחזקתו, ומותר לו להשאיר את המיטלטלין שעוקלו במקום הימצאם.

תקנה 8 לתקנות המסים (גביה) מוסיפה, כי גובה הארנונה רשאי להשאיר המיטלטלין במקום הימצאם לאחר שהודיע על כך לחייב, לבן משפחתו הבוגר הגר עמו או לכל מי שהיה נוכח בעת העיקול. הודעה זו מאת גובה הארנונה תהא בעל פה, ובה הוא יפרט את חובתו של החייב לשמור על המיטלטלין ולמסרם לידי מי שהוסמך לקבלם לידי. האחריות על שלמות המיטלטלין, כמו גם ההוצאות הכרוכות בשמירתם החלה על החייב. סירב החייב להשאר את המיטלטלין בחזקתו, לא יישא באחריות על המיטלטלין.

סעיף 25(2) לפקודת המסים (גביה) מקביל לסעיף 23 לחוק ההוצאה לפועל, תשכ"ז-1967.¹¹³ סעיף 23 הנ"ל קובע, כי אם היה למוציא לפועל ספק סביר בדבר הבעלות במיטלטלין - עליו לעקלם, אך לא להוציאם ממקומם עד שיקבל הוראה מיוחדת מראש ההוצאה לפועל. הוראה זו נועדה למנוע הוצאת מעוקלים הנחשבים בטעות כמיטלטליו של החייב, בעוד הם שייכים לאחר. ראוי שייקבע הסדר דומה גם בפקודת המסים (גביה), וראוי שגובה הארנונה ישתמש בסמכותו לפי סעיף 25(2) הנ"ל גם בשעה שהוא מעקל מיטלטלין משותפים.

כאמור, תפיסה ועיקול של מיטלטלין משותפים, עלולים לגרום לפגיעה בזכותו הקניינית של שותף. על ידי שימוש בסמכותו לפי סעיף 25(2) לפקודת המסים (גביה), יוכל גובה הארנונה לדחות את הפגיעה בשותף במיטלטלין.

¹¹² תיקון תשל"ג, ס"ח 679, עמ' 46.

¹¹³ 23. עוקלו מיטלטלין, רשאי המוציא לפועל להוציאם ממקום הימצאם ולהעבירם למקום אחר או להשאירם במקום הימצאם, בתנאים שקבע; היה למוציא לפועל ספק סביר בדבר הבעלות במיטלטלין לא יוציא את המיטלטלין כל עוד לא הורה ראש ההוצאה לפועל אחרת.

5. הליכי מכירת מיטלטלין מעוקלים

בסעיף 5(א2) לפקודת המסים (גביה)¹¹⁴ נקבע -

5. (א2) לא שילם הסרבן, תוך המועד שקבע פקיד הגביה בשעת העיקול, את המס המגיע ממנו, רשאי פקיד הגביה לצוות על מכירת המעוקלים או על מימוש הגביה בדרך אחרת; אולם אם היו המעוקלים נכסים פסידיים, רשאי פקיד הגביה לצוות על מכירתם מיד לאחר העיקול.

סעיף 5(א2) מסמיך את פקיד המכירה לעבור לשלב הבא של גביית החוב, ולצוות על מכירת המיטלטלין. על מנת שפקיד הגביה יהיה מוסמך לעשות כן, צריך להתקיים התנאי, כי החייב לא שילם את חוב הארנונה שהוא העיקול תוך המועד שצוין בדו"ח העיקול. תשלום של חוב אחר של אותו חייב לאותה רשות מקומית, אינו פוטר את החייב. לפיכך, אם החייב בארנונה מבקש לבטל את העיקול, עליו לדרוש את זקיפת התשלום לחוב שצוין בהודעת העיקול, ולהקפיד כי הדבר יצוין בקבלה.

עבר המועד שקבע פקיד הגביה בדו"ח על העיקול כמועד לתשלום החוב שבפיגור, רשאי פקיד הגביה ליתן צו למכירת המעוקלים.¹¹⁵

בסעיף 5(ג2) לפקודת המסים (גביה)¹¹⁶ נקבע -

5. (ג2) ציווה פקיד הגביה על מכירת המעוקלים כאמור בסעיף קטן (א2), יכול שימכרו גם על ידי ראש ההוצאה לפועל בהליכים הנהוגים במכירת מיטלטלין מעוקלים לפי חוק ההוצאה לפועל, תשכ"ז-1967.

סעיף 5(ג2) לפקודת המסים (גביה) מסמיך את פקיד הגביה לא לבצע את המכירה באמצעות הסדרי הפקודה, אלא להטיל את המשימה על מנגנון ההוצאה לפועל לפי חוק ההוצאה לפועל.

הצו למכירת המעוקלים יהא ערוך לפי טופס 6 לתוספת לתקנות המסים

¹¹⁴ תיקון תשל"ג, ס"ח 679, עמ' 46.

¹¹⁵ תקנה 11 לתקנות המסים (גביה).

¹¹⁶ תיקון תשל"ג, ס"ח 679, עמ' 46.

(גבייה). הודעה לחייב על מתן הצו למכירת המעוקלים תהא ערוכה לפי טופס 7 לתוספת לתקנות הני"ל, והיא תישלח אל החייב על ידי גובה הארנונה או מי שהוסמך לכך על ידי הממונה על הגבייה. הודעה זו תומצא לחייב על פי סדרי ההמצאה הקבועים בסעיף 12ב לפקודת המסים (גבייה).

המעוקלים יימכרו במכירה פומבית, זולת אם הורה פקיד הגבייה על מכירה בדרך אחרת.¹¹⁷ לפחות שבעה ימים לפני המכירה הפומבית, יפרסם פקיד הגבייה הודעה ובה יפורטו שם בעל המיטלטלין העומדים למכירה, תיאורם והמקום והזמן שנקבע למכירה הפומבית.¹¹⁸ ההודעה תפורסם על לוח מודעות במקום בו תתבצע המכירה, והממונה על הגבייה רשאי להורות על פרסום בדרך נוספת - עיתון, רדיו וכיו"ב.¹¹⁹

48 שעות לפחות לפני המכירה ישום פקיד הגבייה, או מי שהוא הסמיך לכך, את המעוקלים, ורשאי הוא להיעזר בשמאי.¹²⁰ היו המיטלטלין נכסים שערכם קבוע בשוק (ניירות ערך וכיו"ב), יכול הממונה על הגבייה להורות שימכרו לפי ערכם בשוק ולא במכירה פומבית.¹²¹

המכירה הפומבית תיערך על ידי פקיד הגבייה או על ידי אדם אחר מטעמו. נערכה המכירה הפומבית על ידי מי שאינו עובד הרשות המקומית, יהא זכאי לשכר של עד 10% מהסכום שיתקבל ממכירת המיטלטלין, כפי שיקבע הממונה על הגבייה.¹²²

המוכר יכריז על מחיר המעוקלים לפי השומה, והם ימכרו למרבה במחיר, ובלבד שהמחיר המוצע לא יפחת ממחיר השומה.¹²³ פחת המחיר המוצע

117 תקנה 12 לתקנות המסים (גבייה).

118 שם, תקנה 13 (א).

119 שם, תקנה 13(ב); (ג).

120 שם, תקנה 14(ג).

121 שם, תקנה 16.

122 שם, תקנה 14(א); (ב).

123 שם, תקנה 14(ד); (ה).

עיקול מיטלטלין ומכירתם

ממחיר השומה, יופסקו הליכי המכירה והנכס ישום מחדש.¹²⁴

משהוכרז הקונה, ישלם הקונה לפקיד המכירה את המחיר מייד במזומן או בשיק בנקאי ויקבל את החזקה במיטלטלין.¹²⁵ כל התשלומים הכרוכים בהעברה על שם הקונה חלים על הקונה.¹²⁶ הקונה יקבל אישור מכירה מאת פקיד השומה או מטעמו שבו יפורטו: תיאור המיטלטלין, מחירם, מועד המכירה, המועד בו נמסרו לקונה ושם הקונה.¹²⁷

בגין כל מעוקל שנמכר, יערוך הממונה על המכירה דין וחשבון על המכירה ובו יפרט את שם החייב, תיאור המיטלטלין שנמכרו, מחירם לפי השומה, המחיר ששולם בעדם, שם הקונה ומענו.¹²⁸

מכר הממונה על המכירה כמות מספיקה לתשלום החוב ולכיסוי ההוצאות בקשר לגביית החוב, יפסיק את המכירה ויחזיר את יתרת המעוקלים או עודף דמי המכירה לחייב.¹²⁹

124 שם, תקנה 15.

125 שם, תקנה 14(ה).

126 שם, תקנה 14(ו).

127 שם, תקנה 19.

128 שם, תקנה 17.

129 שם, תקנה 20(א).

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גביה)

§ 1207 שעבוד על מקרקעי הסרבן

הקרקע היא המצרף היקר ביותר הדרוש לאדם, ורכישתם של נכסי מקרקעין מצריכה חסכון של שנות עבודה רבות. המקרקעין משמשים למגוריו של אדם ולפרנסתו. בנוסף לערכו הכלכלי, יש לביתו של אדם ערך רגשי בעיניו, ומכאן הביטוי "ביתי הוא מבצרי".¹³⁰

רשות מקומית רשאית לגבות את חוב הארנונה מכספי המכירה המתקבלים ממכירת זכות במקרקעין שיש לסרבן. השלב הראשון הוא רישום שיעבוד על מקרקעי הסרבן. השלב השני הוא מכירת המקרקעין המשועבדים, ובכך נדון בערך הבא.

יש הבדל מהותי בין העיקול המוטל על מטלטלי הסרבן לבין השעבוד המוטל על מקרקעין. על פי פקודת המסים (גביה), לא ניתן להטיל עיקול על מקרקעין, אולם ניתן לשעבדם. עיקול אינו מקנה למעקל זכות קדימה בנכס הנמכר, וכל נושה נוסף, שעיקל את הנכס, רשאי להיפרע מהתמורה המתקבלת במכירתו ללא קשר למועד הטלת העיקול.

לא כן השעבוד. בעוד צו לעיקול נכס הוא צו האוסר את מכירתו, ולעתים אף מונע אותה באמצעות רישום בפנקס המתנהל על פי דין, שיעבוד נכס מקנה למשעבד זכות קניינית בנכס. מטעם זה, יש חשיבות לסדר השעבודים, ובהיעדר דין מיוחד, כל שיעבוד גובר על אלו שנוצרו לאחריו.

¹³⁰ הנריק רוסטוביץ, "הקרקע בחיי האדם", דיני תשלומי החובה של הרשויות המקומיות, הוצאת המכון לחקר המיסוי המוניציפלי ומרכז השלטון המקומי, עמ' 9.

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גביה)

בסעיף 11א לפקודת המסים (גביה)¹³¹ נקבע -

- 11א. (1) מס המגיע על מקרקעי הסרבן יהיה שעבוד ראשון על אותם מקרקעין.
- (2) כל מס אחר המגיע מסרבן שהוא בעל מקרקעין יהיה שעבוד על המקרקעין אם נרשמה בפנקס המקרקעין הערה על כך על פי הודעת גובה המס; נרשמה הערה על שעבוד כאמור, תהא דרגתו נדחית בפני כל שעבוד של אותם מקרקעין שהיה רשום שעה שנרשמה ההערה.
- (3) סעיף זה אינו גורע מסמכויות אחרות לפי פקודה זו.

בסעיף 1 לאכרזת המסים¹³² נקבע:

1. בסעיף 1 לאכרזת המסים (גביה)(ארנונה כללית ותשלומי חובה לרשויות המקומיות)(הוראת השעה)(תיקון), התש"ס-2000 (להלן - האכרזה), אחרי "הוראות הפקודה" יבוא "למעט סעיף 10, וסעיף 11(א)(1) ייקרא כאילו המילה "ראשון" נמחקה ממנו.

בסעיף 11א לפקודת המסים (גביה), כלולים שני סוגים של חובות מס למדינה. סוג אחד נזכר בסעיף 11א(1) לפקודה: "מס המגיע על מקרקעי הסרבן". מס זה יהיה שעבוד ראשון על אותם מקרקעין".

הסוג השני נזכר בסעיף 11א(2) לפקודה: "כל מס אחר". גם מס זה יהיה שיעבוד על המקרקעין רק בתנאי שהוא נרשם בפנקס המקרקעין. שעבוד זה אינו גובר על שעבוד של אותם המקרקעין שנוצר לפניו. בעקבות הכרזת המסים בשנת 2001, אין למילה "ראשון" כל משמעות לעניין הארנונה, ויש לקרוא את התיבה: "שעבוד על אותם מקרקעין".

השעבוד שנוצר מכוח סעיף 11א(1) לפקודה, שלא כמו השעבוד מכוח סעיף 11א(2), חל בהעדר רישום בכל מרשם המנוהל בידי רשות ציבורית כלשהי. בית המשפט העליון¹³³ דחה את הטענה, לפיה סעיף 178(א) לפקודת החברות,¹³⁴ בו

¹³¹ תיקון תשל"ג, ס"ח 679, עמ' 46.

¹³² אכרזת המסים (גביה)(ארנונה כללית ותשלומי חובה לרשויות מקומיות)(הוראת השעה)(תיקון), התשס"א-2001, ק"ת 6099, עמ' 723, מיום 1.4.2001.

¹³³ ע"א 4227/92 מ"י נ' ארטיק תחיה בע"מ, פ"ד נב(1) 433.

שעבוד על מקרקעי הסרבן

נקבע כי שעבודיה של חברה יהיו תקפים אך ורק אם נרשמו כדין, הוא דין מיוחד, השולל את תחולת סעיף 11א(1) לפקודת המסים (גביה). על כן, כל אימת שמדובר בשעבודים של נכסי חברה - אין השעבוד תופס, זולת אם נרשם במצוותו של סעיף 178(א), בפנקס החברות.

השופט חשין קבע, כי דינה של הטענה להתקבל רק אם סוגי השעבודים הנזכרים בסעיף 178(א) הני"ל זהים לסוגי השעבודים הנזכרים בסעיף 11א(1) לפקודת המסים (גביה). מכיוון שהוראת סעיף 178(א) דנה בשעבוד שהחברה יצרה מרצונה, אין ביכולתה של הוראה זו לפגוע בהוראות סעיף 11א(1), שדן בשעבוד הנוצר מפאת אי הסדרת תשלום חוב מס, ולא בשעבוד הנוצר מרצונה של חברה.

ההצדקה להבחנה בין שעבוד שנוצר מרצון לבין שעבוד שנוצר מכוח החוק, היא בכך, שהראשון אינו ידוע לצדדים שלישיים ויש צורך ברישומם במרשם פומבי, ואילו האפשרות של קיום שיעבוד מכוח החוק ידועה לציבור וניתן לברר את שיעורו במשרדי רשות המס.

כאשר אדם עומד להתקשר בהסכם לרכישת מקרקעין, עליו לדרוש ממוכר המקרקעין כי ימציא לו אישור בדבר חובותיו בגין מס רכוש וארנונה לגבי אותו נכס בטרם ייחתם הסכם המכר.

ראוי להתנות את התשלום המקדמה הראשונה של הקונה בהמצאת אישור של מנהל מס רכוש ושל הרשות המקומית בדבר היעדר חובות לאוצר המדינה ולקופת הרשות המקומית. עלול להיות, כי חובותיו של המוכר לרשויות מס אלה עולה על שוויים של המקרקעין, ונמצא קונה לא זהיר שם כספו על קרן הצבי.

¹³⁴ סעיף 178(א) לפקודת החברות קובע: "שעבוד מין המנויים להלן, שיצרה חברה רשומה בישראל, יהיה בטל כלפי המפרק וכל נושה של החברה, במידה שהוא מטיל ערובה על נכסיה או מפעלה, זולת אם פרטי השעבוד שנקבעו והמסמך היוצר אותו או המעיד עליו, אם היה מסמך כזה, נמסרו לרשם או נתקבלו אצלו..."

1. התפתחות הסעיף והביקורת עליו

סעיף 11א לפקודת המסים (גבייה) עבר שינויים במהלך השנים, ואין הוא דומה להוראה המנדטורית המקורית. נוסחו המקורי של הסעיף היה בסעיף 12 לפקודת המסים (גבייה) ששונה, וזו הייתה לשונו:

12. נוסף על הוראות הסעיפים הקודמים, יהא המס המגיע שעבוד ראשון על כל נכס מקרקעים השייך לסרבן ושום פעולות העברה בקשר עם אותו נכס לא ירשם בפנקסי הממשלה בלא הסכמת הממונה על המחוז, אלא אם כן הוברר כי שולם המס המגיע.

בתי המשפט הטיחו ביקורת קשה בסעיף זה, שעל פיו קמה למדינה זכות קניינית עדיפה במקרקעי החייב בגין כל חוב מס שהוא, אף אם המס לא נבע מאותם מקרקעין. על פי סעיף 12 בנוסחו הקודם, עלול אדם, שהלווה כספים לאדם אחר והבטיח את השקעתו ברישום במשכנתא, לצאת וידיו על ראשו, משום שחובות המס של הלווה גררו שעבוד ראשון של המקרקעין לטובת המדינה. וכה אמר השופט ויתקון:¹³⁵

חלפו שנים ועד היום לא מצא המחוקק שעת רצון לתקן את ההוראה ועדיין עשוי אדם לתת את כספו במשכנתה ונמצא מניח מעותיו על קרן הצבי. על הרבה חוקים מנדטוריים באו לקרוא תגר (לעתים ללא כל יסוד), והנה לך גזירה העלולה להפקיע זכויות מוקנות, והמחוקק הישראלי מוסיף להפעילה בכל חומרתה ואין פוצה פה ומצפצף.

המחוקק שעה לביקורת, ובשנת תשל"ג תיקן את הוראת השעבוד הראשון בפקודת המסים (גבייה). בדברי ההסבר להצעת החוק¹³⁶ אנו מוצאים את הדברים הבאים:

נראה שהביקורת מוצדקת גם מחמת היקפו הרחב של הסעיף האמור, המטיל שעבוד ראשון לא רק על המקרקעין שעליהם יש חוב מסים אלא

¹³⁵ ע"א 437/66 מנהל מס רכוש נ' כונס הנכסים של יו.ס. ניר איסט לבורטוריס, פ"ד כא(1) 29.

¹³⁶ הצ"ח 1020, תשל"ג, עמ' 7.

שעבוד על מקרקעי הסרבן

על כל המקרקעין של הסרבן ובשל כל חוב מסים אף אם אינו קשור במקרקעין. במצב כזה אכן קשה לו למלווה במשכנתה, אם לא בלתי אפשרי, לוודא, בשעת מתן ההלוואה, מה הן הסכומים הנהנים משעבוד ראשון, ועוד יותר קשה- מה יהיו הסכומים העלולים לקבל עדיפות על פני תביעתו בעתיד.

בתיקון תשל"ג חולק סעיף 12 המקורי לשני סעיפים. בסעיף 11א לפקודת המסים (גביה) נקבע, כי השעבוד הראשון יחול רק לגבי אותם המקרקעין שבגינם נוצר חוב המס. חוב של מס אחר יקנה לשלטונות המס שעבוד רק אם תרשם הערה בפנקס המקרקעין. השעבוד על חוב מס אחר יחול מיום רישום ההערה, ולא יפגע בנושים קודמים. בסעיף 12 בנוסחו החדש קבע המחוקק את הסיפא של סעיף 12 הקודם, כך שלא תירשם בפנקס המקרקעין כל עסקה, אלא אם הוכח ששולם המס בגין אותם מקרקעין או אם הסכים לכך הממונה על הגביה.

גם לאחר התיקון הנ"ל תיתכן פגיעה בנושים בעלי משכון. שלטונות המס זוכים לזכויות עדיפות במקרקעין שבגינם נצמח חוב המס. פגיעה זו לא נעלמה מעינו של המחוקק, וכך צוין בדברי הסבר להצעת החוק:

שעבוד ראשון במקרה זה איננו יוצא דופן (ראה סעיף 40 לחוק הספנות (כלי שיט), תש"ך-1960) והציבור יכול לעמוד בו - שכן אפשר לעקוב אחרי תשלום מסים לגבי נכס מסוים וידוע.

גם על נוסחו של סעיף 11א לפקודת המסים (גביה), לפני הכרזת המסים 2001, נמתחה ביקורת לא מעטה בפסיקה ובספרות המשפטית. השעבוד נשוא סעיף 11א לפקודה הוא זכות קניינית שיש לה השפעה גם כלפי גורמים שלא היו צד ליצירתה, ואשר אינם יודעים על יצירתה או על קיומה.

יש להבחין בין שעבוד שנוצר בידי החייב לבין שעבוד הנוצר מכוח חוק. פומביות נדרשת כל אימת שהבעלים יוצר את השעבוד אך אינה נדרשת כאשר השעבוד הוא מכוח חוק, שהרי הכל יודעים על קיומו וניתן לברר עליו במשרדי הרשות. חוב מס רכוש, וכמוהו כל חוב בגין "מס המגיע על מקרקעי הסרבן" -

משתנה משנה לשנה, ורישומו יכביד על הרשות.¹³⁷ השופט חשין פסק: דומה שהדין מעניק למדינה זכויות יתר אל מעבר לזכויות שהיא ראויה להן. כך, למשל, קשה להלום כי שעבוד-מס יהיה "שעבוד ראשון", לאמור, כי יקדם בעדיפות את לשעבודים שקדמו לו בזמן. מה טעם כי תזכה המדינה לעדיפות על פני נושים בתום לב שקנו זכות קניין במקרקעין, ואשר חובם קם ונהייה קודם היוולדו של החוב למדינה? ומדוע לא יהיה דין שעבוד שלפי סעיף 11א(1) כדין שעבוד שלפי ס' 11א(2), לאמור, שעבוד הנדחה מפני שעבודים שקדמו לו? מסתבר כי המדינה עשתה שימוש בכוחה השלטוני והקנתה לעצמה זכות יתרה לגביית חובות שהאזרח חב לה. האמנם כך ראוי שיהיה?

על עמדה זו כותב גם פרופ' פרוקצ'יה:¹³⁸

גם היום עשוי מלווה ליתן מעותיו במשכנתה על נכס מקרקעין החופשי מכל שעבוד, ולצאת וידיו על ראשו עקב חוב שצמח לאחר מכן, ואפילו לא נרשם. ודאי שאין המשקיע יכול לעקוב בצורה אפקטיבית 'אחרי תשלום מסים', כלשון ההצעה, ואפילו לגבי 'נכס מסוים וידוע', אם המודבר הוא במסים שנוצרו לאחר עשיית המשכנתה, ולכן עדיין לא הוסר מה שנראה לבית המשפט כפגם החמור ביותר בסעיף 12 המקורי.

כאמור, באכרזת המסים מיום 1.4.01, נמחקה המילה "ראשון", ובכך ביטל שר האוצר את העדיפות שהוענקה לרשויות המקומיות בשעבוד המקרקעין על חובות של נישומים כלפיה.

2. התנאי לרישום שיעבוד על מקרקעי הסרבן

בסעיף 11א(2) לפקודת המסים (גבייה) נאמר: "כל מס אחר המגיע מסרבן". לשם התגבשות הסטטוס "סרבן" נדרש, כי יתקיימו שבעת התנאים המצטברים

¹³⁷ ע"א 4227/92 מ"י נ' ארטיק תחיה בע"מ, פ"ד נב(1) 433.

¹³⁸ א. פרוקצ'יה, דיני פשיטת רגל והחקיקה האזרחית החדשה, המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי ע"ש סאקר, תשמ"ד, בעמ' 183.

ההופכים את "החייב" ל"סרבן":

- א. הטלת מס כדין.
- ב. אי תשלום חוב המס במועדו.
- ג. המצאת דרישת התשלום הראשונה.
- ד. אי פירעון דרישת התשלום הראשונה.
- ה. הוצאת כתב הרשאה בידי פקיד הגבייה.
- ו. המצאת דרישת התשלום של גובה המס.
- ז. אי פירעון דרישת התשלום של גובה המס.

3. שיעבוד זכות לא רשומה במקרקעין

כאשר הזכות במקרקעין רשומה בפנקס המקרקעין על שמו של סרבן המס, אין כל קושי לרשום שיעבוד בפנקס המקרקעין לפי סעיף 11א(2) לפקודת המסים (גביה). הקושי מתעורר כאשר לסרבן המס יש זכות במקרקעין, שאינה רשומה בפנקס המקרקעין. לסוגיה זו חשיבות רבה לנוכח העובדה, כי זכויות רבות אינן רשומות בפנקס המקרקעין על שם בעלי הזכות. המקרים הנפוצים שבהם הזכות במקרקעין אינה רשומה על שם הבעלים של הזכות, הם:

- א. זכות במקרקעין הרשומה בחברה ממשכנת;
- ב. זכות בקרקע הרשומה במינהל מקרקעי ישראל;
- ג. זכות מכוח הסכם מכר או הסכם שכירות;
- ד. זכות מכוח חוק הירושה, תשכ"ה-1965;
- ה. זכות לפי חוק יחסי ממון בין בני זוג, תשל"ג-1973;
- ו. זכות לפי חוק הגנת הדייר (נוסח משולב), תשל"ד-1974.

שלושת הזכויות הראשונות הן זכויות אובליגטוריות. השאלה היא, האם לעניין סעיף 11א(1) לפקודת המסים (גביה) יש להתייחס אליהן כאל זכות במקרקעין או כאל מיטלטלין. לדעתנו, יש להתייחס אל זכויות אלה כאל זכות במקרקעין

לנוכח הוראת סעיף 8(1) לפקודת המסים (גבייה) שבה נקבע, כי ניתן למכור את נכסי הסרבן, בין אם הם רשומים על שמו ובין אם לאו. את דבר השעבוד יש לרשום בפנקס המשכונות, ויש להוסיף ולרשום את השעבוד גם בחברה הממשכנת או במינהל מקרקעי ישראל.

זכות מכוח חוק הירושה באה לעולם ביום פטירת המוריש,¹³⁹ אולם היא מתגבשת עם מתן צו הירושה או צו קיום הצוואה. עד לאותו מועד לא ניתן לקבוע, אם נכסי העיזבון ימכרו לכיסוי חובות העיזבון ומיהו היורש של זכות פלונית בנכסי העיזבון. מטעם זה, לא ניתן לשעבד על פי סעיף 11א(2) הנ"ל זכות של יורש בטרם ניתן צו ירושה או צו קיום צוואה.

גם אם ניתן צו ירושה או צו קיום צוואה, לא ניתן לרשום את השעבוד בפנקס המקרקעין בטרם יירשם הצו בפנקס המקרקעין, ולכן יש לרשום את דבר השעבוד בפנקס המשכונות.

לדעתנו, לא ניתן לשעבד זכות לפי חוק יחסי ממון בין בני זוג. הטעם לכך הוא, כי זכות זו מתגבשת רק בעקבות תביעה של בן-זוג, שבה הוא מגלה את דעתו כי רישום הנכסים על שם בן זוגו אינו מלמד על חלוקה מוסכמת של נכסי בני הזוג.

גם לאחר הגשת תביעה לחלוקת נכסים על פי חוק יחסי ממון בין בני זוג, לא ניתן לשעבד את זכותו של בן הזוג התובע, משום שאין דרך לרשום שיעבוד בגין תובענה תלויה ועומדת, וכל שיש לבן הזוג התובע בשלב זה הוא זכות תביעה ולא זכות במקרקעין. אם זכה בן-הזוג התובע בתביעתו, ניתן לשעבד את זכותו במקרקעין הנובעת מפסק הדין, או אז יש לרשום את השעבוד בפנקס המשכונות.

זכות לפי חוק הגנת הדייר אינה זכות במקרקעין כי אם זכות פרסונלית, ולפיכך היא אינה נשוא להוראת סעיף 11א(2) לפקודת המסים (גבייה).

¹³⁹ סעיף 1 לחוק.

רישום עיקול על הערת אזהרה

אם נרשמה הערת אזהרה בפנקס המקרקעין לטובת הסרבן, ניתן לעקלה מכוחו של סעיף 12ח לפקודת המסים (גביה)¹⁴⁰ -

12ח. לצורך גביית חוב מס מחייב, רשאי פקיד גבייה או גובה המס לעקל על ידי רישום בפנקס מקרקעין, זכויות שיש לחייב במקרקעין, הנובעות מרישום הערת אזהרה עליהן לטובתו; לענין זה, "הערת אזהרה" - כמשמעותה בסעיף 126 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969.

הוראת סעיף 12ח הנ"ל מורה, כי גובה המס ופקיד הגבייה מוסמכים לעקל את זכותו האובליגטורית של הסרבן במקרקעין, ולרשום עיקול בפנקס המקרקעין על הערת אזהרה הרשומה לטובתו לפי סעיף 126 לחוק המקרקעין. הנשיא ברק התייחס למהותה של הערת האזהרה:

אין הערת האזהרה בבחינת זכות במקרקעין, כי כל עיקרה אינו אלא שיטת מחסום בפני רישום עסקות מקרקעין למען שמור על כוחו של החיוב החוזי לרישום עסקה פלונית. זוהי איפוא זכות שלילית מעצם טבעה, למנוע מאחרים רכישת זכות קניינית במקרקעין, ואין היא כשלעצמה יוצרת זכות בעלת תוכן קנייני למאן דהו.¹⁴¹

מה טעמו של עיקול הערת אזהרה?

ככלל, עיקול נועד למנוע העברתה של זכות במקרקעין משמו של מי שזכותו עוקלה לשמו של אחר. במקרה הנידון, לא נועד העיקול למנוע את העברת הזכות לשמו של סרבן המס, אלא נועד למנוע את העברת זכותו במקרקעין לאחר. לפיכך, אם נרשם עיקול על הערת אזהרה והמקרקעין הועברו ונרשמו על שמו של סרבן המס, הופך העיקול על הערת האזהרה לעיקול על המקרקעין.

¹⁴⁰ ס"ח 1314, תש"ן, מיום 31.3.1981, עמ' 127.

¹⁴¹ ע"א 1235/90 הרבסט נ' חברת מ' אריאן, פ"ד מ"ו(4)661, בעמ' 672.

4. סעיף 11א לפקודת המסים (גבייה) ודיני פשיטת רגל, פירוק ומשכנתא

על ההתנגשות בין הוראות פקודת פשיטת הרגל לבין הסדרי גבייה שונים הקבועים בחקוקים אחרים, נפסק, כי אין להפעיל את הסדרי הגבייה המנהליים באופן שיגרום להעדפת אחד הנושים על פני רעהו.¹⁴²

הלכת שמש

בהלכת שמש¹⁴³ בעניין מס רכוש ומס שבח מקרקעין טענה המדינה, כי השעבוד מכוח סעיף 11א(1) לפקודת המסים (גבייה), כמו הסדרי גבייה אחרים, מאבד את תוקפו כאשר החייב פושט רגל, או אז חלות הוראות פקודת פשיטת הרגל, שהיא דין מיוחד. נפסק, כי לשעבוד על פי פקודת המסים (גבייה) חשיבות ראשונה במעלה, דווקא במצבים שבהם אין החייב מסוגל לפרוע את חובותיו:

קביעה כזאת נוטלת, למעשה, את העוקץ מן הזכות שהוקנתה למדינה בפקודת המסים (גבייה), שהרי יתרונו המרכזי של שעבוד נכס בא לידי ביטוי בעיקר, אם כי לא רק, במצבים שבהם החייב הופך לחדל פירעון... אשר על כן, לא רק שפשיטת רגלו של החייב איננה בבחינת 'מקרה מיוחד', שבו נדחה שעבוד המס "הכללי" מפני דיני פשיטת הרגל 'המיוחדים', אלא שזהו המקרה העיקרי שבעבורו ובגינתו נקבע השעבוד מלכתחילה בפקודת המסים (גבייה)...

השופט לוין עמד על ההבחנה בין שעבוד מכוח סעיף 11א(1) לפקודת המסים (גבייה) לבין אמצעי גבייה סטטוטוריים אחרים. מרבית החקוקים העוסקים

¹⁴² בג"צ 243/60 אולדק ואח' נאמנים בפשיטת הרגל של בולימובסקי נ' עיריית רמת גן, פ"ד יד 2265.

¹⁴³ ע"א 633/91 מנהל מס רכוש ומנהל מס שבח מקרקעין נ' אלי ושושנה שמש, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג' עמ' 26. לעניין היטל השבחה ראו בג"צ 199/88 קהילת ציון אמריקאית (בפירוק) נ' יו"ר הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה קרית אתא ואח', פ"ד מג(1) 89.

שעבוד על מקרקעי הסרבן

בגביית מסים נחקקו על מנת לבסס את יכולת הגבייה של הרשות, והם אינם משנים את סדרי הפירעון שנקבעו בחקוקים מיוחדים כדוגמת דיני פשיטת הרגל.¹⁴⁴ הוראת סעיף 11א(1) הנ"ל שונה בכך, שהיא קובעת נורמה מהותית גם כאשר החייב הוכרז כפושט רגל או בתאגיד בפירוק:

פועלה של הוראה זו כפי שכבר הובהר, הוא במישור המהותי, שהרי היא מקנה לרשות זכויות קנייניות עדיפות בנכס. אין מדובר, אפוא, בהסדר גביה משוכלל בלבד, אלא בהוראה שהיא חלק אינטגרלי ממערכת הדינים המהותיים, הקובעים את סדרי הפירעון בפשיטת רגלו של החייב.¹⁴⁵

עד להכרזת שר האוצר מיום 16.3.00 על ארנונה כעל מס שפקודת המסים (גביה) חלה עליו, לא יכלה הרשות המקומית לקנות לעצמה קדימות מכוח הוראות הגביה האדמיניסטרטיביות, כאשר הן עומדות בסתירה לסדרי הפירעון הקבועים בדינים ה"מיוחדים".

כך למשל, לפני הכרזת שר האוצר, היה חוב הארנונה המגיע מהנישום שהוא גם בעל המקרקעין נדחה מפני משכנתא רשומה. לאחר ההכרזה ועד לתיקונה ביום 1.4.01 גבר חוב הארנונה גם על משכנתא רשומה, לפי סעיף 11א(1) לפקודה. לאחר תיקון ההכרזה כאמור, יש חשיבות למועד רישום השעבוד מכוח סעיף 11א(2) לפקודת המסים (גביה) על ידי הרשות המקומית. אם נרשם שעבוד מכוח פקודת המסים (גביה) לפני רישום המשכנתא על המקרקעין, תהנה הרשות המקומית מדין קדימה לעומת הנושה המובטח.

בהלכת שמש ניתח בית המשפט את האבחנה בין סוגי המסים ופסק, כי המחוקק העניק לחוב המס מעמד של שיעבוד ראשון על המקרקעין שבגינם צמח. מס הרכוש צמח מהמקרקעין שבגינם הוא הוטל על בעליהם:

האם פירעון מסי רכוש ורכישה מובטח בשעבוד ראשון, על-פי סעיף 11א(1) לפקודת המסים (גביה)? השעבוד האמור נוצר בגין "מס המגיע

¹⁴⁴ וראו לעניין זה את ההבחנה בין הוראות מהותיות להוראות פרוצדורליות, ע"ע §1201.

¹⁴⁵ ראו גם בר"ע 1498/02 בנק טפחות למשכנתאות לישראל בע"מ נ' עיריית רמלה.

על מקרקעי הסרבן...". לעניין זה מקובל עליו הפירוש המצמצם, שלפיו כוונת הסעיף רק לאותם המסים המגיעים מן הסרבן בקשר למקרקעין השייכים לו (ראה פרוקצ'יה, בספרו הנ"ל, בעמ' 184).

על-פי פירוש זה, מס הרכוש שחבים הקבלנים בענייננו מקים שיעבוד ראשון על הקרקע, שהרי זהו מס המוטל על הבעלים בגין עצם בעלותו בנכס (ראה סעיף 2(א) לחוק מס רכוש). לשון אחר, מס הרכוש משתלם "בקשר למקרקעין", ולפיכך הוא בא בגדרה של הוראת סעיף 11א(1).

מס הרכישה... טיבו של היטל זה שונה לחלוטין מן המס המשתלם על פי הוראות חוק מס שבח. זה האחרון מוטל בגין השבח המופק במכירתן של זכויות במקרקעין, היינו, מדובר במין מיוחד של מס רווחי הון. יש איפוא מקום לטענת המשיבים לפיה אין זה מס המגיע על מקרקעי הסרבן.

למדנו, כי מס הרכוש מוטל על הבעלים בגין עצם בעלותם בקרקע. מס הרכוש במתכונתו הוא למעשה מס חקלאי. בשיטת המשטר הפיאודלי, לבש המס החקלאי צורה של דמי שכירות, שהיה המלך מטיל על החקלאים שעיבדו את אדמותיו. במרבית המקרים, נקבע גובה דמי השכירות כאחוז מסוים מהיבול השנתי.

במשטרים, שבהם הייתה הקרקע החקלאית בבעלות האיכרים, הוטל עליהם מס רכוש שגם גובהו היה נגזר כאחוז מסוים מהיבול השנתי,¹⁴⁶ ללמדך, כי לבד מהשם השונה, היה המס החקלאי חלקו של השליט בתועלת הכלכלית שהופקה מהקרקע.

עם התפתחות הערים בעקבות המהפכה התעשייתית, הוחל מס הרכוש על בעלי האדמות והבניינים גם בערים. בעקבות זאת, שונתה שיטת התעריף מאחוז מסוים מהתנובה החקלאית לאחוז מסוים משווי המקרקעין.

¹⁴⁶ לאחר שקנה את אדמות מצרים לפרעה, חייב יוסף את האיכרים להעלות מס של 20% מהתפוקה החקלאית למלך: "והיה בתבואת ונתתם חמישית לפרעה; וארבע הידת יהיה לכם", בראשית, מ"ז כ"ד; בתקופת הבית הראשון העלו האיכרים מעשר מפרי אדמתם לכהנים: "וכל מעשר הארץ מזרע הארץ מפרי העץ ליהוה הוא קדש ליהוה", ויקרא, כ"ז, ל'. הנריק רוסטוביץ, marketing of real estate דיסרטציה לדוקטורט.

המס החקלאי, דמי השכירות ומס הרכוש היו מקור ההכנסה העיקרי של המלך או של הפיאודל או השליט המקומי. עם התפתחות הערים הוטל מס הרכוש על ידי העיריות, ובפקודת העיריות, 1934, הוא נקרא ארנונת רכוש. באותה פקודה הוטלה ארנונה נוספת, היא הארנונה הכללית, והנישומים לא היו הבעלים כי אם המחזיקים שהשתמשו במקרקעין.

הארנונה הכללית שונה במהותה מארנונת הרכוש. בעוד ארנונת הרכוש הוטלה על ידי הרשות המקומית¹⁴⁷ על בעלי הקרקעות בגין עצם בעלותם בקרקע, מוטלת הארנונה הכללית על ידי הרשות המקומית על המשתמשים במקרקעין, תמורת השירותים המוניציפליים הניתנים להם על ידה.

הלכת וינבוים

בפרשת וינבוים¹⁴⁸ מונו כונסי נכסים בשנת 1995 לשם מימוש משכנתא. החייבים פונו מהדירה בשנת 1997, והדירה נמכרה כשנה לאחר מכן. העירייה סירבה לתת לכונסי הנכסים תעודה בדבר העדר חובות על פי סעיף 324(א) לפקודת העיריות לצורך העברת הבעלות בדירה לקונה.

בית המשפט המחוזי דן במשמעותה של אכרזת שר האוצר, וקבע כי האכרזה תקפה מיום פרסומה בלבד, ועל כן היא אינה רלוונטית למקרה דנן. לצורך קביעת הזכויות המהותיות, הבחין בית המשפט בין שלוש תקופות שונות לגבי חוב הארנונה: התקופה הראשונה היא התקופה שעד למינוי הכונסים. נפסק, כי לגבי חוב הארנונה שנוצר בתקופה זו גוברת זכות הבנקים כנושים מובטחים על זכותה של העירייה, שמעמדה כמעמדו של נושה רגיל. אם הייתה ההכרזה חלה על המקרה דנן, החוב לעירייה היה מובטח וסדר פירעון החובות היה כפוף לסדר רישום השעבודים.

¹⁴⁷ ביהודה שומרון וחבל עזה לא הוטל מס רכוש על ידי מדינת ישראל משום שהמדינה אינה הריבון של קרקעות אלה. הרשויות המקומיות הטילו ארנונה כללית על המחזיקים המשתמשים במקרקעין, בדומה להסדר בישראל.

¹⁴⁸ בר"ע 7037/00 עיריית ראשון לציון נ' עו"ד ישראל וינבוים ואח', ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ו', עמ' 31.

התקופה השניה היא מיום מינוי הכונסים ועד ליום פינוי החייבים מהדירה. נפסק, כי הארנונה בתקופה זו אינה נכללת בגדר הוצאות הכינוס משום שלא מדובר בהוצאה הדרושה לכינוס ולצרכיו. הארנונה חלה על פי פקודת העיריות על המחזיק, ובענייננו המחזיקים בתקופה השנייה היו החייבים ולא הכונסים.

בית המשפט העליון אישר החלטה זו וקבע, כי החוב בגין התקופה השניה אינו הוצאות כינוס אלא הוא חובם של מי שהתגוררו בדירה. חוב זה אינו מובטח, ואין העירייה יכולה לסכל את זכותם הקודמת של הבנקים באמצעות סעיף 324 הנ"ל.

התקופה השלישית היא מיום פינוי החייבים מהדירה ואילך. נפסק, כי החובות הם בגדר הוצאות כינוס, ולפיכך לעירייה דין קדימה ביחס אליהם על פני הבנקים.

יש גישה, כי כאשר לא מדובר בדין מיוחד, נחותה זכותו של הנושה המובטח מפני ההוראות הכלליות. הארנונה היא מס המוטל על המשתמשים במקרקעין, וכל עוד לא ניתן צו לכינוס נכסים, בעל השעבוד לא החזיק בנכס ואין לדרוש ממנו תשלום בגין החזקת החייב בנכס. זהו הדין גם כאשר שוכר נכס נותר חייב ארנונה לרשות המקומית, שאז עליה ליתן את האישור לבעלים המבקש לבצע עסקה במקרקעין.¹⁴⁹

גישה אחרת מציבה את זכויות הנושה המובטח מול העדר זכות שכזו לרשות המקומית, ועל כן נדחות ההוראות הכלליות. בהתאם לגישה זו, אין להבדיל במהותו של הליך המימוש, בין אם הוא במסגרת מימוש בפירוק או בפשיטת רגל, ובין אם הוא במימוש בהוצאה לפועל, ולא נדרשים לשאלת

¹⁴⁹ ת"א (פ"ת) 6320/00 בנק לאומי לישראל בע"מ נ' עיריית פתח תקווה. ראו גם בר"ע (חיפה) 1440/98 בנק כרמל למשכנתאות בע"מ נ' עיריית חיפה ואח', שם נפסק, כי הוראת סעיף 324(א) לפקודת העיריות מונעת רישום העברה של נכס בפנקסי המקרקעין. כונס הנכסים בא בנעליו של הבעלים ועליו לשלם את מלוא החוב המגיע לרשות מקומית כתנאי לקבלת אישור העברה.

שעבוד על מקרקעי הסרבן

העדפת הנושים.¹⁵⁰

לסיכום, הכרזת המסים (גביה) שיפרה את יכולתה של הרשות המקומית לגבות את חובות הארנונה בשני מישורים: חלוקת הנכסים על פי דיני פשיטת הרגל או דיני הפירוק, ומימוש הנכסים המשועבדים בכינוס נכסים.

¹⁵⁰ בר"ע 1886/00 עיריית ראשון לציון נ' בנק כרמל למשכנתאות והשקעות בע"מ ואח', ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד', עמ' 527.

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גביה)

§ 1208 מכירת מקרקעין של סרבן

מכירת מקרקעיו של סרבן מס היא השלב השני לאחר רישום שיעבוד על המקרקעין מכוחו של סעיף 11א(2) לפקודת המסים (גביה).¹⁵¹ בעיקרה, דומה מכירה זו למכירה מכוח שיעבוד שנוצר בהסכמת בעל המקרקעין, אולם לנוכח ההבדל בין מקור השעבוד הוולונטרי לבין מקור השעבוד על פי דין, נוספו מספר הוראות המיוחדות למכירת מקרקעין על פי הוראות פקודת המסים (גביה).

1. התנאים המוקדמים למכירת מקרקעין

בסעיף 18(1) לפקודת המסים (גביה) נקבע -

8. (1) If no sufficient goods of the defaulter are found in his house or upon his lands and if, on enquiry, it shall appear that the defaulter owns immovable property, whether registered in his name or not, capable of being sold for the payment of the sum due, *הממונה על הגבייה*, upon a proof of such insufficiency, may issue a warrant for the sale of such immovable property or sufficient part thereof in like manner as is if it were sold by order of the competent court for payment of a judgement debt:
Provided that:-
(a) where such immovable property consists in whole or in

¹⁵¹ ע"ע §1207.

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גבייה)

part of a house in the occupation of the defaulter, there shall be left to or provided for the defaulter, such house accommodation as shall in the opinion of the הממונה על הגבייה be necessary for him and his family,
(b) if the defaulter is a farmer, there shall be exempt from the sale so much land as shall in the opinion of the הממונה על הגבייה be necessary for the support of himself and his family.

התרגום המקובל של סעיף 8(1) הוא -

8. (1) אם לא נמצאו די מיטלטלים משל המפגר בביתו או בקרקעותיו, ואם נראה לאחר חקירה שיש לו למפגר נכסי מקרקעין שאפשר למכרם לשם תשלום הסכום המגיע ממנו, בין שהם רשומים על שמו ובין שאינם רשומים, הרי אם הוכח לממונה על הגבייה כי אמנם אין לו למפגר די מיטלטלים, רשאי הוא להוציא כתב השראה למכירת אותם נכסי מקרקעין או חלק מספיק מהם באותו אופן כאילו נמכרו עפ"י צו מאת בית משפט מוסמך לשם סילוק חוב שבפסק דין. בתנאי כי-

(א) אם נכסי מקרקעין אלה מהווים, כולם או מקצתם, בית התפוס ע"י המפגר, יש להשאיר לו או לדאוג לכך שתישאר לו דירה אשר לדעת הממונה על הגבייה תהא נחוצה למענו ולמען בני ביתו.
(ב) שאם המפגר הוא אכר, יהיה פטור מכלל מכירה אותו חלק מן הקרקע שלפי דעת הממונה על הגבייה יהא נחוץ למפגר למחייתו ולמחיית בני ביתו.

סמכותה של רשות מקומית לעקל ולמכור את נכסי המקרקעין של החייב מתגבשת בהתקיימם של שלושה תנאים מצטברים:

- א. נרשם שיעבוד על מקרקעי הסרבן.
- ב. הממונה על הגבייה נוכח, שלסרבן המס אין די מיטלטלין לפירעון החוב.
- ג. הממונה על הגבייה הוציא צו הרשאה למכירת המקרקעין.

התנאי הראשון - נרשם שיעבוד על מקרקעי הסרבן

על מנת למכור מקרקעין של סרבן, יש להקדים ולרשום שיעבוד על המקרקעין לפי סעיף 11א(2) לפקודת המסים (גביה). תנאי זה אינו קבוע בסעיף 8(1) לפקודה, אולם הוא מתבקש מעצמו, משום שהרשות המקומית אינה מוסמכת למכור מקרקעין שאין לה זכות בהם. שיעבוד שנרשם לטובת הרשות המקומית מקנה לה זכות במקרקעי הסרבן. השעבוד האמור יכול להיות רשום בפנקסי המקרקעין או בפנקס המשכונות.¹⁵² הממונה על הגבייה רשאי להורות על מכירה של מקרקעין בין שהם רשומים על שם החייב ובין אם לאו.

התנאי השני - הממונה על הגבייה נוכח, שלסרבן המס אין די מיטלטלין לפירעון החוב

התנאי השני להתגבשות הסמכות למכור את מקרקעי הסרבן הוא, כי הרשות המקומית ניסתה לפרוע את החוב באמצעות עיקול מיטלטלין ומכירתם. המחוקק ביקש למנוע אפשרות של מכירת המקרקעין כל עוד ניתן לפרוע את החוב מתוך מיטלטליו של סרבן המס. מטעם זה, נקבע, כי על הממונה על הגבייה להיווכח, כי לסרבן המס אין די מיטלטלין לפירעון החוב.

כל עוד נוקטת הרשות המקומית בהליכי עיקול מיטלטלין ומכירתם, לא הגיעה העת למכור את מקרקעי הסרבן. על אותה דרך, אם הרשות המקומית הטילה עיקול על מטלטלי הסרבן בידי צד שלישי, אין למכור את מקרקעיו כל עוד לא מוצה הליך העיקול.

התנאי השלישי - כתב הרשאה

התנאי השלישי להתגבשות הסמכות למכור את מקרקעי הסרבן הוא כתב הרשאה מאת הממונה על הגבייה. כתב ההרשאה יהא מנוסח לפי טופס 14¹⁵³

¹⁵² ע"ע §1207.

¹⁵³ ראו נספח טפסים בסוף הספר.

לתוספת לתקנות.¹⁵⁴ בטופס 14 פונה הממונה על הגבייה אל ראש ההוצאה לפועל, ומבקש ממנו למכור את מקרקעי הסרבן בהתאם להליכים הקבועים בחוק ההוצאה לפועל, תשכ"ז-1967.

אין חובה לשלוח העתק של כתב ההרשאה לסרבן. הטעם לכך הוא, כי ראש ההוצאה לפועל יודיע לסרבן על הליכי המכירה בהתאם לכללים של חוק ההוצאה לפועל.

2. הכללים למכירתם של נכסי המקרקעין

מקרקעי החייב המעוקלים יימכרו על פי כללים ההליכים הקבועים בחוק ההוצאה לפועל, כל עוד אין סתירה עם הכללים הקבועים בפקודת המסים (גבייה).¹⁵⁵ להלן נעמוד על מספר הסדרים ייחודיים בדבר מכירתם של נכסי המקרקעין, הקבועים בפקודת המסים (גבייה).

סעיף 18(א) לפקודת המסים (גבייה)

הוראת סעיף 18(1) לפקודת המסים (גבייה) מטילה שתי מגבלות על הליכי מכירת המקרקעין. בסעיף 18(א) נקבע, כי כאשר המקרקעין דירת מגוריו של הסרבן, יש להעמיד לרשותו ולרשות בני משפחתו המתגוררים עמו דיור חלוף.¹⁵⁶ יש לפרש את הוראת סעיף 18(1) הנ"ל בהתאם לאמור בסעיף 38 לחוק ההוצאה לפועל:

38. (א) היו המקרקעין שעוקלו משמשים, כולם או מקצתם, בית מגורים לחייב, רשאי ראש ההוצאה לפועל להורות על מכירת המקרקעין ועל פינוי החייב ובני משפחתו הגרים עמו מהמקרקעין, ובלבד שהוכח תחילה, להנחת דעתו, שיהיה לחייב ולבני משפחתו הגרים עמו מקום מגורים סביר, או שהועמד לרשותם סידור חלוף.

¹⁵⁴ תקנה 28 לתקנות המסים (גבייה), תשל"ד-1974.

¹⁵⁵ שם, שם.

¹⁵⁶ ראו הוראו דומה בסעיף 38 לחוק ההוצאה לפועל.

מכירת מקרקעין של סרבן

(ב) ראש ההוצאה לפועל רשאי לקבוע שהסידור החלוף יהיה בהמצאת דירה אחרת או בתשלום פיצויים או בדרך אחרת.

חוק ההוצאה לפועל לא קבע קריטריונים לעניין הסידור החלוף, והשאיר זאת להנחת דעתו של ראש ההוצאה לפועל. שיקול דעתו של ראש ההוצאה לפועל הוא רחב ביותר. בכל המקרים שנידונו בפסיקה נמצא פתרון נקודתי, ולא ניתן לשזור ממנה כללים אחידים.¹⁵⁷

סעיף 8(1)(ב) לפקודת המסים (גביה)

המגבלה האחרת קבועה בסעיף 8(1)(ב) לפקודת המסים (גביה). ההוראה מתייחסת לאיכר המתפרנס מחקלאות. הממונה על הגבייה וראש ההוצאה לפועל חייבים להחיל על איכר כזה את הוראות סעיף 38 לחוק ההוצאה לפועל, בשינויים המחויבים, ולא למכור אותו חלק בקרקע הנחוץ לסרבן למחייתו ולמחיית בני ביתו. כאשר הסרבן היא קיבוץ, חלה הוראה זו לגבי אדמה חקלאית המשמשת כמקור פרנסה מהותי של החברים ובני משפחתם הגרים בקיבוץ.¹⁵⁸

עריכת שומה לנכסי המקרקעין לפני מכירתם

בסעיף 8 לפקודת המסים (גביה) אין הוראה המחייבת עריכת שמאות של שווי המקרקעין לפני הוצאת כתב ההרשאה למכירה של המקרקעין. אין צורך, כי הממונה על הגבייה יצטייד בחוות דעת של שמאי מקרקעין, ומטלה זו תיפול בחלקו של ראש ההוצאה לפועל.¹⁵⁹

¹⁵⁷ רע"א 7700/95 שחר נגולה נ' סמי חזן, פ"ד נ(1) 338.

¹⁵⁸ ראו גם סעיף 39(ג) לחוק ההוצאה לפועל, תשכ"ז-1967.

¹⁵⁹ תקנה 65 לתקנות ההוצאה לפועל, תש"ם-1979.

3. פדיון המכירה

בסעיף 28(2) לפקודת המסים (גביה) נקבע -

8. (2) The proceeds of such sale shall be applied in payment of the sum due; and surplus thereof, after deducting the sum due and the cost and charges of the sale and all proceedings in connection therewith, shall be paid to the defaulter.

התרגום המקובל לסעיף זה הוא -

8. (2) דמי פדיון המכירה ישמשו לסילוק הסכום המגיע, והעודף שיישאר לאחר ניכוי הסכום המגיע והאגרות והמשימות של המכירה ושאר ההליכים הכרוכים בכך, ישולם למפגר.

סעיף 28(2) לפקודת המסים (גביה) מורינו, כי הסרבן יישא בתשלומי כל האגרות והמשימות של מכירת המקרקעין. כל ההוצאות הנלוות למכירה מתווספות לחוב הארנונה שחב הסרבן לרשות המקומית. הסרבן יקבל לידי את העודף מפדיון המכירה לאחר ניכוי כל הוצאותיה.

את התקבולים ממכירת המקרקעין יש לזקוף לזכות החיובים שלהלן לפי סדר זה: הוצאות המכירה בהוצאה לפועל, תשלומי חובה הנובעים ממכירת המקרקעין, החוב לרשות המקומית שבגינו בוצעה מכירת המקרקעין. אין לפרוע מתוך כספי המכירה חובות אחרים של הסרבן, אולם הרשות המקומית רשאית להטיל עיקול על כספים אלה באופן שמטילים עיקול על מיטלטלין.

4. זכות הסרבן לברור את הנכס הנמכר

בסעיף 38(3) לפקודת המסים (גביה) נקבע -

8. (3) If the defaulter owns more than one immovable property, he may select which of his properties shall be sold:
Provided that the value is, in the opinion of the collector, adequate, further, that if the proceeds of the sale of the property so selected are not sufficient for the payment of the sum due,

מכירת מקרקעין של סרבן

הממונה על another property may be selected for the sale by הגביה.

התרגום המקובל לסעיף זה הוא -

8. (3) אם יש למפגר יותר מנכס מקרקעין אחד, הרשות בידו לברור איזה הנכס אשר יוצא למכירה: בתנאי ששווי של הנכס יהא בו, לדעת הממונה על הגביה, כדי תשלום הסכום המגיע, ובתנאי שאם לא יהיה בדמי פדיון, מכירת הנכס שנבחר כאמור לעיל כדי תשלום הסכום המגיע, רשאי הממונה על הגביה לבחור לו נכס אחר אשר יוצא למכירה.

בסעיף 27 לתקנות¹⁶⁰ נקבע -

27. ההודעה לחייב על כוונת הממונה על הגביה למכור את נכסי המקרקעין שלו וכן בדבר זכותו לברור נכס מקרקעין, מבין שאר נכסיו שיוצאו למכירה, תהא ערוכה לפי טופס 13 שבתוספת.

מכוח תקנה 27 לתקנות המסים (גביה), חייב הממונה על הגביה להודיע לסרבן על זכותו זו יחד עם ההודעה על הכוונה למכור את מקרקעיו. נוסח ההודעה יהא ערוך על פי טופס 13 לתוספת לתקנות, ובו יפרט הממונה על הגביה את כל נכסי המקרקעין, שמתוכם אחד יועמד למכירה. את ההודעה על פי טופס 13 הנ"ל יש להמציא לסרבן על פי הוראות סעיף 12 לפקודת המסים (גביה).¹⁶¹

לסרבן יש זכות לברור את נכס המקרקעין שיימכר. לכאורה, זכות זו מותנית בכך, ששווי של הנכס שיימכר יספיק לשלם את חוב הארנונה המגיע ממנו. לדעתנו, הסרבן רשאי להחליט, כי יימכר נכס אחר שאינו מספיק לכיסוי החוב אם שווי של הנכס האחר אינו נופל משווי של הנכס שנקבע בצו ההרשאה של הממונה על הגביה.

אם תוך ארבעה עשר ימים מיום המצאת ההודעה לסרבן לא הודיע הסרבן, כי הוא מבקש למכור נכס מקרקעין אחר, יהיה הממונה רשאי לתת צו הרשאה למכירת נכס אחד או חלק של נכס מתוך הנכסים שפורטו בהודעה.

¹⁶⁰ תקנות המסים (גביה), תשל"ד-1974.

¹⁶¹ ע"ע §1203.

5. העברת נכס מקרקעין לממשלה כשלא הצליחו למכרו

בסעיף 9 לפקודת המסים (גביה) נקבע -

9. (1) If an immovable property which is offered for sale cannot be sold by auction, the property shall be transferred in the land registers to the Government at a value estimated by a land valuer appointed by the Commissioner of Lands.
- (2) A defaulter shall have the right to redeem such property within a period of three years from the date of the transfer, on payment of the sum due and all costs and expenses incurred.
- (3) During the said period of three years the Government shall be entitled to lease the property for any term not exceeding three years and, if the Government has so leased the property and the defaulter redeems it, the property shall be re-transferred to the former owner subject to the term of the lease.
- (4) The rent of the property so leased shall be disposed of in manner prescribed.

התרגום המקובל לסעיף זה -

9. (1) הוצע נכס מקרקעין למכירה ואי אפשר למכרו במכירה פומבית יועבר במשרד ספרי האחזקה לממשלה בשווי שיוערך ע"י מעריך קרקעות שימונה מטעם מנהל אגף הסדר ורישום קרקעות.
- (2) הזכות למפגר לגאול נכס כזה בתוך שלוש שנים מתאריך העברה עפ"י תשלום הסכום המגיע ממנו וכל האגרות וההוצאות שהוצאו בקשר עמו.
- (3) במשך המועד האמור של שלוש שנים הזכות לממשלה להשכיר את הנכס לכל זמן שלא יעלה על שלוש שנים, ואם השכירה הממשלה את הנכס כאמור וגאלו המפגר, יועבר הנכס שוב לבעליו הקודם, בכפוף לתנאי השכירות.
- (4) דמי השכירות של הנכס שהושכר כאמור, ינהגו בהם באופן שנקבע.

מכירת מקרקעין של סרבן

סעיף 9 לפקודת המסים (גביה) מסדיר את הליכי הגבייה של נכס מקרקעין, שהוצע למכירה פומבית ולא נמכר.

הליכי העברת נכסי המקרקעין לרשות הממשלה

סעיף 19(1) לפקודת המסים (גביה) קובע, כי העברת נכס מקרקעין של החייב, אשר לא נמכר במכירה פומבית, לידי הממשלה תיעשה בשני שלבים. בשלב הראשון, ממנה רשם המקרקעין שמאי מקרקעין על מנת שיעריך את שווי של הנכס.

אין מניעה כי שומת המקרקעין, שנקבעה לצורך מכירת המקרקעין תהא תקפה גם בעת העברתם לבעלות הממשלה, ובלבד שרשם המקרקעין יימנה את שמאי המקרקעין כמצוות סעיף 19(1) הנ"ל. אם חלף זמן רב מיום עריכת השומה ועד יום ההעברה, יש לערוך שומה עדכנית.

מכירת נכס מקרקעין ללא שומה עדכנית עלולה לגרום לבעלים נזק כלכלי אם הנכס יימכר בפחות משווי. שומת המקרקעין על פי סעיף 19(1) הנ"ל צריכה להיערך במתכונת השומה הנערכת על פי דיני ההוצאה לפועל.¹⁶²

בשלב השני, מועבר הקניין בנכס לבעלות הממשלה, ונרשם על שמה בפנקס המקרקעין. תקנה 29(א) לתקנות המסים (גביה) קובעת, כי הרישום בפנקסי המקרקעין ייעשה על פי כתב הרשאה מטעם הממונה על הגבייה, בו יוסמך רשם המקרקעין להעביר את המקרקעין על שם הממשלה. כתב ההרשאה הנ"ל יהיה מנוסח על פי טופס 15 שבתוספת לתקנות המסים (גביה), וייחתם כאמור בידי הממונה על הגבייה.

¹⁶² תקנה 65(ב) תקנות ההוצאה לפועל, תש"ם-1979 קובעת: הדין וחשבון יפרט את המעוקלים, טיבם, סוגם, תיאורם, שטחם, מקום הימצאם לפי רחוב ומספר, מספרי הרישום לפי גוש וחלקה והשימוש בהם; אם יש על המקרקעין עצי, מטעים או כל גידולים חקלאיים, יצינו ויתארו גם אלה; אם יש שעבודים והגבלות על המקרקעין או על השימוש בהם יפורטו גם הם; נמצאו במקרקעין דיירים, שוכרים, אריסים או מחזיקים אחרים, יפורטו ככל האפשר שמותיהם, מעניהם ומספרי זהותם, וסוג הזכות שלפיה מחזיקים הם במקרקעין.

זכותו של החייב לגאול את המקרקעין

סעיף 9(2) לפקודת המסים (גביה) קובע, כי לסרבן יש זכות לגאול את נכסיו במשך תקופה בת שלוש שנים. בפרק זמן זה רשאי הסרבן לפרוע את חובו, ולשלם את ההוצאות והאגרות שהוצאו בקשר למקרקעין.

תקופת השלוש שנים תחל "from the date of transfer", כלומר, מהמועד שבו הועברו המקרקעין לידי הממשלה. רישום העברת המקרקעין בפנקסי המקרקעין הוא רישום קונסטיטוטיבי, ועל כן מועד העברה הוא מועד הרישום. מועד הרישום יהיה השעה שבה אישר רשם המקרקעין את השטר לרישום.¹⁶³

העברת המקרקעין מחויבת בתשלומי חובה כגון מס שבת, מס מכירה, היטל השבחה ואגרות והיטלי פיתוח. תשלומי חובה אלה מופחתים מכספי הפדיון, והיתרה משמשת לסילוק החוב.

מהו הדין כאשר הסרבן מנצל את זכותו וגואל את מקרקעיו?

אם עסקינן במכר נוסף, או אז חייב הסרבן בתשלום מס רכישה ובתשלומי חובה אחרים הנובעים מהמכירה. אם עסקינן בביטול מכירה, או אז הוא זכאי להחזר כל תשלומי החובה ששולמו בשעת המכירה לממשלה.

לכאורה, הואיל והמקרקעין נמכרו לממשלה, והמכירה הסתיימה ברישום, עסקינן במכר נוסף. מאידך, בסעיף 9(2) לפקודת המסים (גביה) לא נאמר, כי הסרבן רשאי לקנות את מקרקעיו ונאמר כי הוא רשאי לגאול. משמעו של המונח redeem הוא לפדות, לגאול לכפר. משמעות מונחים אלה היא, כי הסרבן רשאי להחזיר את המצב לקדמותו, קרי, לשוב ולהיות הבעלים של המקרקעין כאילו לא נמכרו מעולם.

זכותה של הממשלה להשכיר את המקרקעין

סעיף 9(3) לפקודת המסים (גביה) קובע, כי כל עוד לא נסתיימה תקופת שלוש

¹⁶³ סעיף 7(א) לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969.

מכירת מקרקעין של סרבן

השנים, הממשלה אינה רשאית למכור את המקרקעין אלא רק להשכירם, עד לתום תקופת שלוש שנים, שבהם מוקנית לחייב הזכות לגאול את נכסיו. החזיר החייב לעצמו את המקרקעין בעת שהיה מושכר לצד שלישי, עליו לכבד את הסכם השכירות שנכרת בין הממשלה לשוכר.

6. סיכום

פקודת המסים גבייה היא כלי גבייה חשוב, והחלתו על גביית ארנונה נועדה לסייע בידי הרשויות המקומיות לגבות את חובות הארנונה בדרך מנהלית. את הסמכויות הרבות שהוקנו לפקידי הרשות המקומית לעקל ולמכור נכסים של החייב ללא הליך שיפוטי, יש לאזן בהקפדה יתרה על הכללים והדין, להשתמש בזכויות אלה בזהירות ראויה, ולהקפיד על שמירת זכויותיו של החייב וקניינו בכל מקרה שיש בו מחלוקת אמיתית וראויה.

גבייה מנהלית לפי פקודת המסים (גביה)
