

**בבית המשפט העליון
בשבתו כבית משפט גבוה לצדק**

משה הר שמש, עו"ד
בעצמו

העותר

נ ג ד

1. היועצת המשפטית לממשלה

2. מנהל רשות המסים

על ידי פרקליטות המדינה,

משרד המשפטים ירושלים

טל': 073-3295590 ; פקס : 02-6467011

המשיבים

תגובה מקדמית מטעם המשיבים

1. בהתאם להחלטת כבוד השופט ע' גרוסקופף מיום 7.4.2024, מתכבדים המשיבים להגיש את תגובתם המקדמית לעתירה שבכותרת.

2. עניינה של העתירה בהנחיית היועצת המשפטית לממשלה שמספרה 7.1002 - "התיישנות הליכים לפי פקודת המיסים גבייה" מחודש פברואר 2012 (להלן: **הנחיית היועצת**), ובבקשת העותר כי בית משפט נכבד זה יוציא מלפניו צו על-תנאי המורה למשיבים לבוא ולנמק:

"מדוע היועמ"ש לא יבהיר לרשות המיסים כי ההחניה (כך במקור - ש.ה.א), חלה, בין היתר, על חובות לפי חוק מס רכוש וקרן הפיצויים.

לחילופין, ככל שהיועמ"ש מסכים עם רשות המיסים שההחניה אינה חלה על חובות מס רכוש, מדוע לא יפרסם את עמדתו בעניין.

לתת כל סעד אחר להבטחת זכויות העותר ...".

על פי הנטען בעתירה הנחיית היועצת חלה על הליכי גבייה מנהליים לפי פקודת המסים (גביה) לרבות חובות מס רכוש וככל שעמדת המשיבים היא שלא כך הרי שעליהם לפרסם את עמדתם.

3. המשיבים יטענו כי **דין העתירה להימחק** בשל כך שהתייגתה. בתמצית יוסבר כי לעמדת המשיבים הנחיית היועצת חלה גם על חובות מס רכוש, אולם בהינתן המאפיינים הייחודיים של חובות מס רכוש החריגה מנהלת המחלקה הפיסקאלית בפרקליטות המדינה דאז, הגב' יעלי ורבה, את רשות המסים מתחולת ההנחיה בכל הנוגע לביצוע גבייה פסיבית של חובות אלה (החריגה זו הייתה מקובלת על המשנה ליועץ המשפטי לממשלה דאז, הגב' שרית דנה). המשיבים יפעלו לפרסום עמדתם האמורה לידיעת הציבור.

הכל כפי שיפורט להלן.

כלל ההדגשות בציטוטים שלהלן הוספו אלא אם צוין במפורש אחרת.

רקע נורמטיבי ועמדת המשיבים

4. הנחיית היועצת מושא עניינו מטרתה, כפי העולה ממנה, להנחות את הרשויות כיצד להפעיל שיקול דעת בהשתמשן בסמכויות המוענקות להן בפקודת המסים (גביה) (להלן: **הפקודה**) ובפרט בכל הנוגע להימנעות משיהוי בפעולות הגבייה.

הנחיית היועצת ניתנת לצפייה :

<https://www.gov.il/he/departments/dynamiccollectors/legal-advisor-guidelines?skip=0&InstructionNumber=7.1002>

5. אין כל מחלוקת כי מס רכוש מהווה "מס" לצורך הפקודה ומשכך הנחיית היועצת חלה גם על הליכי גבייה מינהליים של חובות מס רכוש. חרף זאת, כפי שיוסבר להלן, לחובות מס רכוש מאפיינים ייחודיים אשר הצדיקו, לעמדת הגורמים הנוגעים בדבר, את החריגתם מתחולת ההוראות בהנחיה, במובן זה שהתאפשר המשך גבייתם באמצעות גבייה פסיבית ולא בגבייה אקטיבית בהליכים לפי פקודת המסים (גביה).

6. תחילה נסביר כי מס רכוש הוא מס שהוטל, בעיקרם של דברים, על קרקע פנויה שאיננה קרקע חקלאית. מתחילת שנת 2000 שיעור המס הוא 0%, אולם למס זה עשויות להיות השלכות גם עתה לאור כך שבעת רישומה של עסקת מכר במקרקעין בטאבו נדרש מוכר המקרקעין להביא אישור שאין לו חובות במס רכוש (מס רכוש עולה כדי 2.5% משווי הנכס).

7. עוד יצוין כי סעיף 11א(1) לפקודה קובע כי "מס המגיע על מקרקעי סרבן יהיו שעבוד ראשון על אותם מקרקעין", כלומר הסעיף קובע זכות קניינית בנכס בגין חוב מס על מקרקעי הסרבן.

מס רכוש הוא מס כזה.

יודגש, הסעיף אינו מצריך רישום של הזכות הקניינית, והוא מהווה זכות קניינית סטטוטורית. אך ברור הוא שאין בהנחיית היועצת כדי להביא לביטול זכויות קנייניות המוקנות למדינה על פי דין ועל כן יש להבחין בין השעבוד אשר יוצר זכות קניינית שאיננה מתיישנת (כפי שיפורט להלן) לבין חוב המס עצמו אשר לגבי גבייתו קובעת ההנחיה הוראות שונות.

8. סעיף 20 לחוק ההתיישנות קובע כי "נושה שיש לו על חובו ערבון, משכנתה, משכון או שעבוד כיוצא באלה, אין בהתיישנות כדי לפגוע בזכותו ליפרע מן השעבוד". מכאן כאמור שהשעבוד שנוצר מכוח סעיף 11א(1) לפקודה איננו מתיישן על כלל המשמעויות המשפטיות של כך. לצד האמור וכפי המפורט בהנחיית היועצת לצד דיני ההתיישנות חלים גם דיני השיהוי.

9. לשם גביית חובות מס רשות המסים פועלת בעיקר מכוח הפקודה, לאור כך שהפקודה לא קובעת מועדים לפתיחת הליך הגבייה, מסתמכת רשות המסים על הוראות הנחיית היועצת בעניין זה.

10. הנחיית היועצת עוסקת לפיכך במועדים בהם הרשות צריכה לעמוד על מנת לפעול בהליך גבייה מינהלי בין כאשר מדובר בהליכי גבייה אקטיביים ובין כאשר מדובר בהליכי גבייה פסיביים.

11. כך קובעת ההנחיה את המועד האחרון בו ניתן לפתוח בהליך גבייה מינהלי; המועדים לשליחת מכתבי התראה לחייבים; המועדים להפעלת הליכי גבייה מנהליים אקטיביים (עיקולים וכדו'); הוראות הקפאה וכדו'.

12. עוד קובעת ההנחיה כי אי עמידה במועדים האמורים בה עלול להוביל למצב של שיהוי בהפעלת הליכי גבייה ואף למניעת השימוש בהליך גבייה מינהלי זה. יודגש כי אין באמור כדי להביא לביטולה של זכות קניינית כדוגמא במקרה של מס רכוש אשר נוצרת כאמור בהתאם להוראות הדין והשאלה היא שאלת גביית החוב ואופן מימושו.

13. סעיף 6 להנחיית היועצת מתייחס להשלכות של השתהות בנקיטת הליכי גבייה וקובע :

"6. ההשלכות של השתהות בנקיטת הליכי גבייה

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

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

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

יובהר, כי כל עוד לא חלפה תקופת ההתיישנות לפי דיני ההתיישנות האזרחית, תוכל הרשות לפנות לבית המשפט בתביעה אזרחית לגביית החוב.¹⁴ (ההדגשה במקור – ש.ה.א.)

14. יוסבר כי להבדיל מחובות כדוגמת מס הכנסה ומס רכישה אשר נגבים באופן שיטתי ועקבי בגבייה אקטיבית על ידי רשות המסים, הרי שבהתייחס לחובות מס רכוש ישנו קושי אינהרנטי בגבייה אקטיבית של החוב. זאת בהינתן שמדובר בחובות ישנים שלא נעשו פעולות לגבייתם לאורך השנים ונזכיר כי המדובר בחובות שנוצרו, לכל הפחות, לפני שנת 2000. כמו כן, מדובר בחובות על קרקעות שלא פעם יש קושי באיתור הבעלים שלהם. לאור האמור, עיקר הגבייה של חוב זה מתבצעת באמצעות גבייה פסיבית.

15. גבייה פסיבית, היא הגבייה מושא ענייננו כאמור, מוגדרת בהנחיית היועצת בסעיף 1.2(ד) כדלהלן: "גבייה פסיבית מתרחשת כאשר הרשות אינה פועלת לגביית חובות האזרח, אלא ממתנה עד אשר האזרח יהא זכאי לתגמול ממנה, או יצטרך ממנה אישור או פעולה כלשהי, שאז דורשת היא מן החייב לשלם את חובו כתנאי למתן האישור או ביצוע פעולה. ההיבטים השונים של הגבייה הפסיבית יפורטו בהמשך".

בהתייחס לחוב מס רכוש, כאמור הרי שבעת מכירת הנכס זקוק המוכר לאישור שאין לו חוב מס רכוש ובאותו מועד פועלת רשות המסים לביצוע גביית החוב.

16. סעיף 9.2 להנחיית היועצת קובע עוד כי: "ככלל, הרשות חייבת לנקוט גביה אקטיבית בטרם תוכל להיעזר בגביה פסיבית, דהיינו, להעדיף הליכים אקטיביים לפי פקודת המסים (גבייה), על פני גביה פסיבית. הכספים שהאזרח חייב לרשות הם כספי מס, שתשלומם נדרש להבטחת האספקה של שירותים ציבוריים וחברתיים לציבור כולו, ולכן יש לתת עדיפות להליכים שנועדו לגבות חובות ביעילות ותוך פרק זמן קצר. חרף זאת, ייתכנו מצבים שבהם תהא הצדקה להימנע מנקיטת הליכי גביה לפי הפקודה ולהסתפק בגביה פסיבית, למשל במקרה שנקיטת הליכים אקטיביים אינה מידתית, כאמור בסעיף 11 להנחיה זו."

17. עוד מזכירה הנחיית היועצת כי נדרשת מידתיות בהפעלת הליכי הגבייה לפי הפקודה (סעיף 11 להנחיה): "לפני הפעלת אמצעי אכיפה יש לבחון, אם האמצעי נדרש באופן סביר לשם גביית המס. במסגרת זו ייבחנו, בין היתר, נחיצותו של ההליך ויעילותו, בשים לב לשיקולים שונים,

כגון גובה החוב, או מצבו של החייב. הרשות הגובה רשאית לקבוע לעצמה כללים לעניין האמצעים שתנקוט לגביית החוב בשים לב לגובה החוב (למעט באשר למשלוח מכתבי דרישה) ובכפוף להוראות הנחיה זו. ככל שהרשות פעלה בהתאם לכללים אלה, לא תיחשב אי נקיטה של אמצעי גביה כשיהוי".

בהקשר הדברים לחוב מס רכוש, הרי שכאמור לעיל גובה המס הוא 2.5% משווי הנכס ואך ברור כי מימוש הנכס לטובת גביית אחוז קטן מערכו הוא הליך, אומנם אקטיבי, אך לא תמיד מידתי והכל בהתאם לנסיבות העניין. מכל מקום, הנחיית היועצת נוקבת גם בפעולות נוספות הנדרשות לשם ביצוע גבייה פסיבית כגון: שליחת תזכורות לגבי קיומו של החוב ועוד.

18. על רקע גיבוש הנחיית היועצת כמו גם לאחר כניסתה לתוקף, פנתה רשות המסים למשנה ליועץ המשפטי לממשלה דאז הגב' שרית דנה ומנהלת המחלקה הפיסקאלית דאז הגב' יעלי ורבה, בבקשה להחריג אותה מהוראות ההנחיה ולאפשר לה להמשיך לגבות חובות מס רכוש באמצעות גבייה פסיבית. דהיינו, להחריג אותה מתחולת ההנחיה ולאפשר לה לפעול בדרכים חלופיות כגון עיקול חשבון בנק לצורך מימוש החוב וכיו"ב.

זאת, בהינתן שאלות הנוגעות למידתיות (נראה כי לעיתים מימוש הנכס כדי לגבות את החוב עשוי להיות (בהתאם לנסיבות העניין) מרחיק לכת ביחס לגובה החוב העולה כדי 2.5% משווי הנכס בלבד) זכות השעבוד ובעיקרם של דברים הקשיים, כפי שפורטו לעיל, בביצוע גבייה אקטיבית ובכלל זה גבייה כלפי חייבים בחוב מס רכוש.

19. לאחר דיונים שהתקיימו בנושא החליטה מנהלת המחלקה הפיסקאלית בפרקליטות המדינה דאז, הגב' ורבה-זלינגר, ביום 13.2.2013, כי לאור המאפיינים הייחודיים של גביית מס רכוש רשות המסים רשאית להמשיך ולבצע גבייה פסיבית של החובות ובמסגרת דיני השעבוד וזאת מבלי לעמוד בהוראות הנחיית היועצת. החלטה זו הייתה מקובלת על המשנה ליועץ המשפטי לממשלה דאז, הגב' שרית דנה.

בהינתן האמור רשות המסים פועלת לגביית חוב מס רכוש באופן פסיבי, בעיקרם של דברים, כאשר הגבייה מתבצעת בעת מכירת נכס המקרקעין.

סיכום

20. לאור האמור לעיל, יטענו המשיבים כי **העתירה התייגה ודינה להימחק** שעה שהוברר שהנחיית היועצת חלה על חובות מס רכוש לרבות הליכי גבייה פסיביים הננקטים לגבייתם, אולם פעולת רשות המסים לעניין זה הוחרגה, על ידי מנהלת המחלקה הפיסקאלית

בפרקליטות המדינה (החרגה שהייתה מקובלת גם על המשנה ליועץ המשפטי לממשלה דאז).
עוד כאמור לעיל, המשיבים יפעלו לפרסום עמדתם זו לציבור.

היום, י"ב אייר, תשפ"ד
20 מאי, 2024