

כינוס נכסים לשם גביית חוב מס

ד"ר דליה אבן-להב

אשתקד, בוצע תיקון בפקודת המסים (גבייה), באמצעות חוק ההוצאה לפועל, לפיו יכול נציב מס הכנסה או מנהל המכס ומע"מ, למנות כונס נכסים לנכסי חייב לגביית חובות מסים המגיעים ממנו. עד לתיקון היתה הסמכות נתונה לראש ההוצאה לפועל ולבתי המשפט בלבד. מסירת סמכות יוצאת דופן זו לרשויות המס היא מרחיקת לכת ולכן על רשויות המס להימנע משימוש בה כל עוד ניתן לגבות את המס בדרכים אחרות.

א. מבוא

כינוס הנכסים כסעד לאכיפת החיוב, הינו סעד מרחיק לכת שכח רב טמון בו המאפשר השתלטות על נכסי החייב בדרך חוקית¹. מטעם זה בעיקר, יוחדו עד כה הסמכות ושיקול הדעת למנות כונס נכסים לבתי המשפט², ובהינתן פסק דין לראש ההוצאה לפועל³. לאחרונה, שינה המחוקק מדרכו והקנה סמכות לנציב מס הכנסה או מנהל מכס ומע"מ למנות כונס נכסים לנכסי סרבן מס, במסגרת פקודת המסים (גבייה)⁴ (להלן: פק' המסים) ללא צורך בפניה לבית משפט.

באמצעות החוק לתיקון חוק ההוצאה לפועל (תיקון מס. 9) תש"ן — 1990⁵, הוסיף המחוקק את סעיף 12 ז' לפק' המסים שזו לשונו:

"12 ז' הנציב או המנהל רשאי למנות כונס נכסים לנכס מסוים של החייב, לשם גביית חוב מס; לכונס הנכסים יהיו אותם חובות וסמכויות שיש לכונס נכסים לפי חוק ההוצאה

1 על הכוח הרב הטמון בסעד כינוס הנכסים ראה: ח' אבנור "כונסי נכסים לפי תקנה 264" הפרקליט לג (תשמ"א) 366. (להלן: אבנור).

2 תקנה 388 לתקנות סדה"ד האזרחי, תשמ"ד — 1984; וכן ראה, סעי' 194 לפקודת החברות [נוסח חדש], תשמ"ג — 1983, נ"ח 761 (להלן: פק' "החברות"); סעי' 74 לפקודת השותפויות [נוסח חדש] תשל"ה — 1975, נ"ח 549.

3 סעיף 53 לחוק ההוצאה לפועל תשכ"ז — 1967, ס"ח 116 (להלן: "חוק ההוצל"פ"). וכן ראה: לעניין מימוש משכון או משכנתא בהוצאה לפועל באמצעות כינוס נכסים, סעי' 17(2) לחוק המשכון תשכ"ז — 1967, ס"ח 48 וסעי' 1 לחוק ההוצל"פ.

4 חא"י כרך ב' (ע) 1374, (א) 1399.

5 התקבל בכנסת ביום ג' בניסן התש"ן (29 במרס 1990).

לפועל, התשכ"ז — 1967, בשינויים המחויבים, ולעניין זה יראו את הנציב או המנהל, לפי העניין, כאילו היה ראש ההוצאה לפועל, למעט לעניין סעיף 58 (ב) לחוק האמור.

ב. דרכו של המחוקק בחקיקת סעיף 12 ז'

חוק ההוצאה לפועל (תיקון מס' 9) תש"ז — 1990 (להלן: "החוק המתקן") תיקן בפעם התשיעית את חוק ההוצל"פ ואולם במסגרתו, לא הסתפק המחוקק בתיקון חוק ההוצל"פ ותיקן בהודמנות זו גם את פק' המסים. כאילו בדרך אגב, לאחר תשעה סעיפים בחוק המתקן שעניינם חוק ההוצל"פ, הוסף לחוק המתקן סעיף 10 שכותרתו: "תיקון פקודת המסים (גבייה)"⁶ מבלי שדבר בכותרתו של החוק יעיד על "המתחולל" בו הקנה המחוקק לנציב מס הכנסה או למנהל המכס ומע"מ (להלן — "הנציב") סמכות למנות כונס לנכסיו של האזרח, לשם גביית חוב המס, שלא באמצעות בתי משפט, ומחוץ להליכי ההוצאה לפועל הכפופים לפיקוח בתי המשפט.⁷

התמיהה בהקשר זה גדלה עוד יותר נוכח העובדה שבהצעת החוק המתקן לא נאמר דבר וחצי דבר שהיה בו לרמז על התיקון המיועד בפק' המסים. כדבר שבשגרה, מפנה אותנו המחוקק בשולי החוק המתקן להצעת החוק ודברי ההסבר⁸. עיון כאלה אין בו כדי להחכים. החוק, לעניין התיקון בפק' המסים, הינו בבחינת הפתעה גמורה. מעיון בדברי הכנסת מסתברת גם מידת הצינייות שנקטה בחקיקתו של החוק שהתנהל כ"דו שיח של חרשים". ביום 28 במרס 1990, הציג יו"ר ועדת החוקה, חוק ומשפט את הצעת החוק בפני הכנסת. לאחר שהציג את התיקון בחוק ההוצל"פ, הוסיף כדלקמן:

"אנחנו גם שילבנו חלק מההוראות הפשוטות והחשובות האלה בפקודת המסים (גבייה), ואני רוצה להעיר יתכן שזו מסגרת חקיקה שונה, ובימים כתיקונם היינו רוצים לראות הצעת חוק נפרדת לפקודת המסים (גבייה). אבל יש למדינה הזו הרבה מאד הוצאות — קודם כל הוצאות שאתם יוצרים בימים אלה, אתם, בכללם, אני, ויתר על כן, קיימות הוצאות הקשורות בעליה הגדולה, וחייבים לתת יכולת יותר טובה למערכת המסים לגבות את המסים, בטרם יטילו מסים נוספים על הצבור, והדבר הזה יגיע גם כן."⁹ (הדגשות שלי — ד.א.).

בדבריו של היו"ר יש ניסיון להציג את התיקון שבפק' המסים כשילוב ההוראות "הפשוטות" שבתיקון חוק ההוצל"פ, ואילו התיקון לעניין מינוי כונס נכסים איננו נזכר או נרמז בתיקון לחוק ההוצל"פ.

- 6 החוק המתקן בסעי' 11 כולל גם תיקון לחוק השיקים ללא כיסוי, תשמ"א — 1981. הביקורת שלהלן על שיטת החקיקה, מתייחסת בחלקה גם לתיקון זה. אך לגופו של עניין, תיקון זה, חורג ממסגרת רשימה זו.
- 7 לבר מסעיף 12 ז', הוסיף המחוקק לפק' המסים גם את סעיף 12 ר' שעניינו "הטלת תפקיד גבייה" לשם גביית חוב מס כמשמעותו בחוק קיזוז מסים, תש"ם — 1980, וגם את סעיף 12 ח' שעניינו עיקול זכויות במקרקעין בנין הערת אזהרה.
- 8 הצעת החוק לתיקון חוק ההוצאה לפועל (מס' 9), תש"ז — 1990 ה"ח 52.
- 9 ד"כ כ"ג (תש"ז): 3061-3062.

החידוש שביכולת רשויות המס למנות בעצמן כונס נכסים הינה הוראה חשובה, אך איננה פשוטה כלל וכלל. בהבדל מהאמור בדברי היו"ר זוהי, ללא ספק מסגרת חקיקה שונה מהתיקון שבחוק ההוצל"פ וספק, בלשון המעטה, האם ההוצאות שיוצרים חברי הכנסת או העלייה הגדולה, הינם צידוק להעדרו של דיון בסעד שיש בו משום פגיעה משמעותית בזכויות האזרח.

במהלך ישיבת הכנסת היה גם מי שסבר כי מן הראוי למחות, ולו רק לפרוטוקול, על דרך החקיקה שננקטה. שר המשפטים, התייצב בפני הכנסת והביע את מורת רוחו כדלקמן:

"... זה דבר לא רגיל שהממשלה או שר בממשלה מגיש הסתייגות... אבל חשבתו שנעשו בו דברים שלא היה רצוי שיעשו... אני חושב שזו דרך לא נכונה בימים כתיקונם — אנחנו לא במלחמה שוועדת כנסת חשובה ויעילה... תגיש לאישור הכנסת בקריאה שנייה תיקונים בחוקים שלא היו בתוך ההצעה בקריאה טרומית... הכנסת איננה כל יכולה. יש ציבור שהיא חייבת לו את הצעותיה והוא רשאי להגיב עליהן. אם רוצים לתקן את פקודת המסים (גבייה) צריך להגיש הצעת חוק... צריך לפרסם אותה, במה שנקרא הנוסח הכחול, בלי שהציבור בכלל מוזהר... מביאים הנה... תיקון בהצעה שלא נידונה בקריאה הראשונה אלא רק עלתה בוועדה בדרך אגב, ולפני שמישהו מספיק לומר את דעתו, יש תיקון, יש, חוק, וחוק אנחנו מכבדים..

למשל התיקון לפקודת המסים (גבייה)... מציעים פה להתיר לפקיד השומה או לנציב מס הכנסה, יותר נכון, למנות כונסי נכסים. לא בית משפט. נציב מס הכנסה ימנה כונס נכסים לנכסים שלי. הצעה מרחיקה לכת — פגיעה חמורה בזכויות האדם, אני חושב שהנהוג הזה איננו טוב. ויש דרך מקובלת להגיש הצעות חוק ולא בדרך הזאת..."¹⁰.

(הדגשות שלי — ד.א.).

ביקורתו החמורה של שר המשפטים לא זכתה לכל תגובה עניינית. באמירה שאיננה ממין העניין, השיב יו"ר ועדת חוקה, חוק ומשפט, כדלקמן:

"... אני מקבל בצד העקרוני את כל מה שאומר שר המשפטים. הלוואי שהיינו יכולים להתייחס לדברים רק בצדם העקרוני. אבל אני רוצה שיובן כי אנחנו עוסקים במצב חירום וכאשר עוסקים במצב חירום הרי עקרונות שהם יפים לתקופה רגילה אינם יפים תמיד למצב חירום. אני רואה את המצב השורר היום במשרדי ההוצאה לפועל כמצב חירום."¹¹ (הדגשות שלי — ד.א.).

ולגבי דברים אלה לא נותר אלא לשאול, מה עניין שמיטה להר סיני? "מצב החירום" במשרדי ההוצאה לפועל (אם "מצב חירום" על זה יקרא) איננו מצדיק תיקון בפק' המסים בדרך לא דרך ותוך התעלמות מעקרונות יסוד של חקיקה מתקנת במדינת חוק. תוספת הסמכות שהוקנתה לנציב מס הכנסה, בכל מקרה, אין בה כדי לשפר את "מצב החירום" בהוצאה לפועל.

האפשרות לאכוף חוב מס באמצעות כינוס נכסים, מתווסף לאמצעי הגביה הרכים

10 שם, שם.

11 שם, שם.

והמגוונים שהוקנו לרשויות המס במסגרת פקודת המסים¹², וגם מחוצה לה. סעד כינוס הנכסים איננו סעד רגיל ושגרתי "המדובר בסעד מרחיק לכת, שבגדרו מצטמצם חופש הפעולה של הנתבע בנכס מסוים על ידי פעולות אקטיביות של הכונס..."¹³. ולפיכך גם בתי המשפט הגבילו עצמם להיעתר לו רק כ"סעד שיווי" ובהעדר סעדים חילופיים אחרים. גם לו עסקינן בתיקון של מה בכך, קשה היה להצדיק דרך חקיקה שכזו. על אחת כמה וכמה, כאשר באמצעות התיקון שבפק' המסים הקנה המחוקק לרשויות המס את היכולת להיזקק לסעד מיוחד שכזה מחוץ למערכת בתי המשפט.

יתירה מזאת, אכיפת חבות המס באמצעות כונס נכסים שכך ימונה משליכה על הרקמה העדינה של היחסים שבין רשויות המס לנושיו האחרים של סרבן המס ועל יחסן למנגנוני אכיפה אחרים. ראוי היה לתיקון כזה שיעשה בריש גלי, בכותרת משלו ובחוק נפרד¹⁴, ולא בצנעה ו"ברלת האחורית". למצער, מצריך תיקון שכזה דיון מעמיק במכלול היבטיו והשלכותיו עוד טרם חוקק.

ג. מעמדו וסמכויותיו של הנציב במני כונס

1. השיקולים במינוי כונס נכסים

הסמכות למנות כונס נכסים לשם גביית חוב מס, הוקנתה בסעיף 12 ז' לנציב מס הכנסה או למנהל המכס ומע"מ. (להלן הנציב). הסעיף אף קובע כי לכונס הנכסים שיתמנה יהיו אותן חובות וסמכויות שיש לכונס נכסים המתמנה לפי חוק ההוצל"פ, "ולעניין זה יראו את הנציב או את המנהל, לפי העניין, כאילו היה ראש ההוצאה לפועל".

סעי' 53 לחוק ההוצל"פ מקנה לראש ההוצל"פ סמכות למנות כונס נכסים "אם ראה צורך או תועלת בדבר לשם ביצוע פסק דין". שיקוליו של הנציב בהפעלת סמכותו למנות כונס נכסים, כמו שיקוליו של ראש ההוצאה לפועל, צריך שיהיו, אם כך, שיקולים של "צורך" ו"תועלת"¹⁵.

סמכות רחבה מזו הוקנתה לבית המשפט בגדר תקנות סדר הדין האזרחי¹⁶. בית המשפט רשאי למנות כונס נכסים, כסעד זמני, "אם הדבר נראה לו צורך ונוח". למרות הסמכות הרחבה הגבילו עצמם בתי המשפט בהפעלתה. כאמור לעיל, סעד כינוס הנכסים הינו סעד תקיף במיוחד ולפיכך נפסק לא אחת, כי יש להפעילו במשנה זהירות ו"אין לעשות את הכונס לתחליף להליכי פשיטת רגל. אפשר למנותו במקרה הראוי רק לנכסים מסוימים, ואין בדרך כלל להיעתר לסעד כזה, אם מצויים בידי התובע אמצעים חילופיים יעילים"¹⁷.

12 סעי' 4, 5, 7, 7א, 7ב, 8, ו-12 לפק' המסים.

13 רע"א 7/89 רוחם חברה לביטוח בע"מ נ' חברת נשר סוכנות לביטוח בע"מ, פ"ד מב(4) 683, 690. וכן ראה: אבנור, לעיל הערה 1.

14 וכך אמנם נהג המחוקק כשתיקן תיקון מקיף את פק' המסים בשנת תשל"ג: חוק לתיקון פקודת המסים (גבייה) תשל"ג — 1973, ס"ח 46.

15 סעיף 53 לחוק ההוצל"פ.

16 תקנה 388 לתקנות סדר הדין האזרחי תשמ"ד — 1984.

17 פסה"ד בעניין רוחם, לעיל הערה 13.

למרות סמכותם הרחבה, ראו בתי המשפט להגבילה מטעמים הנעוצים, בין היתר, ב"נחרצותו" של הסעד, וצמצמו תחולתו של סעד כינוס הנכסים לכדי "סעד שיוורי" בלבד. מה בתי המשפט ראו להגביל סמכותם, נציב מס הכנסה שאיננו רשות שיפוטית על אחת כמה וכמה. הגבלת הסמכות הנקוטה בידי בתי המשפט, ראוי לה שתאומץ גם על ידי הנציב. עד כמה וכל עוד ניתן לאכוף תשלומי של המס באמצעים חילופיים, מן הראוי לעשות כן, ולהימנע משימוש בסמכות שבסעיף 12 ז'.

2. האפשרות לערער על החלטת הנציב למנות כונס

סעיף 12 ז' מתווסף לפק' המסים ומהווה חלק מהוראותיה. הפקודה מהווה "דין כללי" של הליכי אכיפת גביית המס ומקנה לרשויות המס את הסמכות והיכולת לפעול בעצמן, ומחוץ למערכת המשפט, לשם גבייתו של חוב מס. משהוטל על אדם חיוב מס כחוק, ולא שולם המס, רשאי "פקיד המחוז" ליתן "כתב הרשאה" שבעקבותיו ניתן לפתוח בהליכים לאכיפת חוב המס. אין בפק' המסים, הוראה המאפשרת להשיג על עצם ההחלטה ליתן כתב הרשאה כמו גם על עצם ההחלטה לבחור בהליך מסוים של אכיפה. על רקע זה משתלבת הוראת סעיף 12 ז' עם הקו הנקוט בפק' המסים. גם במסגרת הסעיף החדש אין הסדר השגה או ערעור על עצם החלטתו של הנציב למנות כונס. לכאורה, השווה המחוקק את מעמדו של הנציב לזה של ראש ההוצאה לפועל, ולפיכך ניתן לטעון כי מאחר, ועל החלטתו של ראש ההוצאה לפועל למנות כונס נכסים לשם ביצוע פסק דין, ניתן לערער בהסתמך על סעיף 80(ב) לחוק ההוצל"פ¹⁸, הרי שמכות ההשוואה ניתן לעשות זאת גם לגבי החלטת הנציב למנות כונס נכסים לשם גביית חוב מס.

ואולם נראה כי רק לכאורה כך: סעיף 12 ז' מסייג את השוואת מעמדו של הנציב לזה של ראש ההוצאה לפועל "לעניין זה". וה"עניין הזה" נסב, כך נראה, על הסעיפים הדנים בחובותיו של הכונס מחד, ושל ראש ההוצאה לפועל, בהקשר זה, מאידך. דהיינו, הסעיפים 53-60 לחוק ההוצל"פ. סעיפים אלה הם שישדירו את מוסד כינוס הנכסים שעל פי פק' המסים ואת סמכויותיו של הנציב. ולפיכך אין מקום להחיל על הנציב את הסעיפים הדנים במעמדו של ראש ההוצל"פ כחלק מההיררכיה המשפטית, ובכללם סעיף 80(ב).

מסקנה זו מתחזקת גם נוכח סיפא סעי' 12 ז' המסייג בסייג נוסף את מעמדו של הנציב. הסייג קובע כי לא יחול על הנציב האמור בסעיף 58(ב) לחוק ההוצל"פ. סעיף 58(א), עניינו חילוט ערובה שהפקיד כונס הנכסים, וסעיף 58(ב) אחריו, קובע: "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 משפט שלום".

מכלל הוראות פרק ה', הדין בכינוס נכסים, השמיט המחוקק לעניין סעיף 12 ז' את הסעיף המייחס להחלטתו של ראש ההוצאה לפועל מעמד של פסק דין. התוצאה היא, כי

18 הסעיף קובע כדלקמן: "(ב) צווים והחלטות של ראש ההוצאה לפועל, לרבות החלטות בערור לפי סעיף קטן (א), ניתנים לערעור. ברשות ראש ההוצאה לפועל או שופט בית משפט מחוזי, לפני בית המשפט המחוזי; אולם ערעור על החלטה לפי סעיפים 19, 25, 48, 58 ייחא בזכות".

הנציב רשאי להורות על חילוט ערובה שנתן כונס נכסים, וזה בהסתמך על סעיף 58(א), אך, אין המחוקק מאפשר לערער על החלטה זו כאילו היתה היא פסק דין. מסייג זה אתה למד שלא היתה, כנראה, כוונה להחיל על הנציב את הוראות חוק ההוצל"פ המקנות לראש ההוצאה לפועל מעמד של בית משפט ומאפשרות לערער על החלטותיו. הוא הדין בסעיף 80(ב).

האפשרות הקיימת לכן לאזרח, כדי להשיג על הפעלתה של פק' מסים, כלפי נכסיו ורכושו, היא גם זו שתצמוד לו לעניין מינוי כונס נכסיו. אפשרות זו מוגבלת למסגרת ולעילות הקיימות בדין לעניין תקיפתה של החלטה מנהלית¹⁹.

הסדרים שהשתרשו לאורך השנים, ומאז תקופת המנדט, ספק אם נכון היה לחזור עליהם בחקיקה ישראלית חדשה. לפחות לעניין מנוי כונס נכסים, מן הראוי היה לנקוט קו אחר ושונה. משהחליט המחוקק להקנות לרשויות המס את הסמכות לפעול בעצמן, באמצעות סעד מרחיק לכת של כנוס נכסים, מן הראוי היה, לפחות, לאפשר לאזרח להשיג על החלטה זו בפני רשות שיפוטית, מחוץ למערכת המנהלית של רשויות המס. אפשרות זו לא נראתה למחוקק מרחיקת לכת לעניין צווים והחלטות של ראש ההוצאה לפועל. החלטותיו של ראש ההוצאה לפועל מתייחסות לשלב שבו המחלוקת העניינית בין הצדדים, הוכרעה בבית משפט מוסמך ונותר להחליט על הדרך היעילה לביצועו של פסק הדין. המחוקק סבר, שגם החלטות לעניין זה, יכול ותעוררנה שאלות "קשות" ואיפשר לערער ברשות על צווים והחלטות אלה, בפני בית המשפט המחוזי. ההיגיון שהצדיק מתן אפשרות ערעור על החלטותיו של ראש ההוצאה לפועל תקף גם יותר, בהקשר להחלטותיו של נציב מס הכנסה הפועל במסגרת פק' המסים הן כתובע והן כפוסק. רצוי היה בהזדמנות בה חוקק סעיף 12 ז', לתת את הדעת, לא רק לסמכות המוענקת לרשות, אלא גם לאזרח סרבן-המס שעליו ובגינתו תופעל הסמכות.

3. המס שלצורך גבייתו ניתן למנות כונס

המס שבגינתו יכול הנציב למנות כונס נכסים מוגדר בסעיף 3 לפק' המסים, כדלקמן:
 "מס' כולל את מס הרכוש העירוני, כל הסכומים המגיעים בעד הלוואות זרעים שהלוותה ממשלת ישראל, כל אגרה, ארנונה, הלוואה ותשלום אחרים שבגינתם הוכרזה או תוכרז על ידי שר האוצר כגבייה הכפופה לחוק הדין בגביית מסים."
 שר האוצר עשה שימוש בסמכותו זו והחיל את הוראות פק' המסים על מספר רב של חיקוקים²⁰. בנוסף לכך, חוקים רבים מכילים הוראה הקובעת כי גבייתם אפשרית באמצעות הוראותיה של פק' המסים²¹. התוצאה היא כי את רב רובם של המסים ניתן

19 ראה סעיף 15 (ד) (2) לחוק יסוד: השפיטה.

20 כך לדוגמא: פק' המסים (גבייה) (הכרזה בדבר תחולת הפקודה על בלו), תשט"ז — 1956, ק"ת 787; פק' המסים (גבייה) (הכרזה בדבר תחולת הפקודה על מס) תשט"ז — 1956, ק"ת 505; ועוד.

21 כך לדוגמא: סעי' 92 לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג — 1963; סעי' 102 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ז — 1975; סעי' 193 לפק' מס הכנסה, תשכ"א — 1961; סעי' 3(א) לחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב) (תיקון מס' 10), תשל"ג — 1973; ועוד. בשני החוקים האחרונים נקבע שבגינתם

לאכונף בהסתמך על הוראותיה של פק' המסים. לאחר החוק המתקן, גם באמצעות כונס נכסים שימונה על ידי הנציב. לפיכך, החידוש שבסעי' 12 ז' משתרע על פני עיקר חקיקת המסים המשמעותית שבשיטתנו המשפטית.

בעקבות החוק המתקן, פרסמה נציבות מס הכנסה חוזר שמטרתו לקבוע נוהל לשם מינוי כונס נכסים למימוש נכסי חייב לצורך פירעון חוב למס הכנסה²². מסתבר עם כן, שלמרות תחולתו הרחבה של סעיף 12 ז', הרי, בשלב ראשון לפחות, מתעדות רשויות המס להיוקק לסמכות מינוי כונס נכסים, אך ורק לצורך אכיפת חוב מס ההכנסה²³.

ד. הנכסים שבגינם ניתן למנות כונס

סעיף 12 ז' מאפשר מינוי כונס נכסים ל"נכס מסוים של החייב". "נכס" מוגדר בסעיף 2 לפקודת המסים — "לרבות זכות קיימת או עתידה". הסדר זה זהה להסדר החקיקתי שבחוק ההוצל"פ²⁴ ומאפשר גבייתם של מסים על פי פק' המסים מכל דבר שהינו בעל ערך כלכלי ויכול להיות נשוא לבעלות²⁵. לאחר התוספת של סעיף 12 ז', ניתן למנות כונס נכסים לגבי כל נכס שכזה ובלבד שיהיה זה "נכס מסוים"²⁶.

גם בטרם חוקק סעי' 12 ז', אפשרה פק' המסים גבייתו של חוב מס באמצעות כינוס נכסים ואולם מינויו של הכונס צריך היה להיעשות על ידי ראש ההוצאה לפועל: לגבי מכירת מיטלטלין שעוקלו קובעת פק' המסים כי "יכול שיימכרו גם על ידי ראש ההוצאה לפועל בהליכים הנהוגים במכירת מיטלטלין מעוקלים לפי חוק ההוצאה לפועל, תשכ"ז — 1967"²⁷ ומכירת מעוקלים בהוצאה לפועל יכול שתעשה באמצעות כינוס

אפשרית באמצעות פק' המסים, למעט סעי' 12 שבה, והכוונה לסעי' 12 המקורי של פק' המסים — לפני התיקון משנת תשל"ג — הסעיף שהעניק לרשויות המס בטוחה בנכסי סרבן המס להבטחת תשלום המסים. על התיקון, השלכותיו, ומשמעותו, ראה: א' פרוקציה דיני פשיטת הרגל (תשמ"ד — 1984) 177-180.

22 חוזר מ"ה 9/91 משפטית מיום 28.3.91 (להלן: "חוזר הנציבות") סעיף 2.

23 סעיף 4 לחוזר הנציבות שכותרתו "החובות בגינם ימונה כונס" מגביל את כינוס הנכסים לסכום חוב שלא יפחת מסך השווה ל-100,000 ש"ח, (סעי' 1.4) ולחובות בהרשאה, (סעי' 2.4). לעניין ההגבלה האחרונה, ספק אם יש בה משום חידוש שהרי עצם הפעלת הוראותיה של פק' המסים מותנה בכתב הרשאה (סעי' 1(4) לפק' המסים) וככלל אלה גם מינויו של כונס נכסים.

24 סעי' 1 ר"ב 53 לחוק ההוצל"פ.

25 והשווה: סעי' 1 לחוק נכסי נפקדים, תשי"י — 1950; סעי' 1 לחוק נכסי המדינה, תשי"א — 1955; סעיפים 1 ו-4 לחוק המכר, תשכ"ח — 1968 ועוד, וכן ראה: י' ויסמן משכון, פירוש לחוקי החוזים (1974) 16-17.

26 הביטוי "נכס מסוים" נקבע גם בסעיף 53 לחוק ההוצל"פ. לעניין כנוס נכסים מכוח תקנה 388 לתקנות סדה"ד האזרחי, תשמ"ד — 1984 הדגישה הפסיקה, כי אין למנות כונס נכסים לכלל נכסיו של החייב אלא לנכס מסוים: ראה לדוגמא, עניין רוחם, לעיל, ה"ש 8 לפרק ב, שם, בעמ' 690-691; ע"א 689/74 בשמת, חברה להשקעות ופיננסים בע"מ נ' עירית אילת, פ"ד (כט(2) 281; והשווה, אבנור, לעיל, ה"ש 1, בעמ' 368, וכן, ח' אבנור "כונסי נכסים" הפרקליט לה, בע' 170.

27 סעי' 2(5) ג' לפק' המסים.

נכסים²⁸; לגבי מקרקעין נקבע כי יכול הממונה על הגביה להורות, כי ימכרו "באותו אופן כאילו נמכרו עפ"י צו מאת בית משפט מוסמך לשם סילוק חוב שבפסק דין".²⁹ מכאן שעצם האפשרות למנות כונס נכסים, לשם גביית חוב מס אינן בה כשלעצמה משום חידוש. החידוש שבסעי' 112 נעוץ בכך, שלאחר חקיקת סעי' 112 אין רשויות המט נוקקות "לשרותיו" של ראש ההוצאה לפועל ויכולות הן לפעול בעצמן, גם לעניין עצם מינויו של הכונס. כמרכיב הרחוב סעי' 112 את היקף הנכסים בגינם ניתן למנות כונס. למרות ההגדרה הרחבה של "נכס" בפק' המסים, ההפניה לחוק ההוצל"פ, שאיפשרה מנוי כונס נכסים, הוגבלה למכר המיטלטלין או המקרקעין בלבד. מה שעמד בפני המחוקק המנדטורי עת חוקקה פק' המסים, ומה שהיה נכון כאפשרויות גבייה בשנת 1929, שוב איננו משקף את מגוון הצורות העסקיות, והנכסים שערך כספי בצידם ואשר יכולים הם לשמש, בעת הצורך, מושא לגביית חובות. צורת המימוש הקלסית של תפיסה ומכירה לא תמיד יעילה, ולפעמים גם בלתי אפשרית, לגבי נכסים בלתי מוחשיים. בנכסים ש"תפיסתם" איננה פיזית, עוד קודם למימושם, יש ל"נהלם". בנסיבות רבות ניתן לגבות החוב מפירותיהם, גם ללא צורך במכירתם. למטרות אלו, מיעוד, סעד כינוס הנכסים, המאפשר מכוח הדין השתלטות על נכסי החייב, ניהולם וגביית החוב מתוכם. חוק ההוצל"פ מקנה לראש ההוצאה לפועל סמכות למנות כונס לצורך "ניהולו" של הנכס³⁰, ואולם במסגרת פק' המסים שהתמקדה בתפיסת מעוקלים ומכירתם, חמקו נכסים שאינם מוחשיים מידי רשויות המס כאשר פעלו הן לגביית המס במסגרת פק' המסים³¹. "פרצה" זו, כנראה, התכוון המחוקק לסגור באמצעות סעיף 112.

בחזור הנציבות³² נקבע:

"... כונסי נכסים ימונו במקרים בעייתיים או כאשר לפני מכירת הנכס מעוניינת הנציבות להנות גם מההכנסות השוטפות בגיננו"³³.
והחזר אף מפרט דוגמאות לנכסים להם ניתן למנות כונס³⁴:

"כרטיסי שחקן באגודת ספורט, מניות בחברה או באגודה שיתופית, זכות תביעה כלפי צד ג', זכות חתימה, נכסי מקרקעין, נכסי מקרקעין הרשומים על שם בעליהם בחברות משכנות, או שעדיין לא נרשמו כלל על שם רוכשיהם בלשכת רישום המקרקעין, זכויות על פי הסכם, זכות ציבורית למונית, זכויות יוצרים".
ואולם חזר הנציבות מדגיש: "לגבי כלי רכב או מיטלטלין שניתן לעקלם ולמכרם בדרך הרגילה אין לבקש כינוס נכסים".³⁵ וכן בהמשך "למען הסר ספק מובהר בזאת כי

- 28 תקנה 91 לתקנות ההוצאה לפועל, תשמ"מ — 1979.
29 בהסתמך על סעי' 81 לחוק ההוצל"פ תחולגה הוראת החוק, כולל האפשרות למנות כונס נכסים.
30 סעי' 54(א) לחוק ההוצל"פ.
31 אם כי ניתן היה לגבות המס במסגרת הליכים רגילים של תביעת חוב ומינוי כונס נכסים מכוח תקנות סדר הדין האזרחי או חוק ההוצל"פ.
32 לעיל, ה"ש 22.
33 סעי' 5.4 לחזר הנציבות.
34 סעי' 5.3 לחזר הנציבות.
35 שם, סעי' 5.1.

נכסי מקרקעין הרשומים על שם בעליהם בטאבו והבעלים הוא החייב, יימשך לגביהם הנוהל הקיים ביחס למכירתם. נוהל זה אינו כולל מינוי כונס נכסים...³⁶ מפורט הנכסים שבחזרו הנציבות, דומה כי אכן נסגרה "הפרצה", וספק אם נותר נכס, שאינו של מה בכך, שיוכל לחמוק מלשמש את רשויות המס, לשם גביית חוב מס באמצעות כונס נכסים, שימונה על-ידי נציב מס הכנסה או המנהל.

ה. מעמדו של כונס המתמנה לשם גביית חוב מס

לכונס נכסים המתמנה מכוח סעיף 112, הקנה המחוקק "אותם חובות וסמכויות שיש לכונס נכסים לפי חוק ההוצאה לפועל, תשכ"ז — 1967, בשינויים המחויבים". לפיכך, כמו כנוס נכסים בהוצאה לפועל לשם ביצוע פסק דין, גם כנוס נכסים לשם גביית חוב מס, הינו בבחינת סעד — כלי עזר — לאכיפת החיוב³⁷ ויש להבדילו מכינוס נכסים מכוח פקודת פשיטת הרגל או מכוח פק' החברות. "אין הוא משתלט על החייב... ושולל ממנו את כושרו לעסוק בפעולות משפטיות או לעסוק בעסקים. אין הוא כונס על הגוף."³⁸ ואין בכינוס הנכסים מכוח סעי' 112 כדי להקנות לכונס עדיפות על פני נושים אחרים של סרבן המס.

חבות המס הינה חוב של האזרח לממשלת ישראל³⁹. על פי סדרי הנשייה הקיימים, רשויות המס הינם ככלל, נושה "רגיל" — נושה בלתי מובטח (להבדילו מנושה מובטח)⁴⁰, אלא אם כן, כיוצא מן הכלל, נקבע על ידי המחוקק אחרת⁴¹. הרשות, מעצם היותה רשות איננה קונה לעצמה מעמד מועדף כנושה⁴². היכולת למנות כונס נכסים לצורך אכיפת חבות מס, משפרת, אמנם באופן משמעותי את אמצעי הגבייה המוקנים לרשות⁴³, ואולם אין בעצם היכולת למנות כונס נכסים כדי לשפר או לשנות את מעמדה של הרשות כנושה. גם לאחר מינויו של כונס נכסים על פי סעיף 112, חוב המס נשאר כשהיה — חוב לממשלת ישראל, ורשות המס — "נושה רגיל", בלתי מובטח.

- 36 שם, סעי' 5.4.
- 37 כסעד מצטרף כינוס הנכסים להוראות פק' המסים המקנות לרשויות המס אמצעים להקלת גביית מס מבלי להיזקק להליכי ההוצל"פ המוסדרים בחוק ההוצל"פ. השווה: בר"ע 35/69 מ"י נ' בנו ליבל, פ"ד כג (1) 514, 515.
- 38 אבנור, לעיל הערה 26, 172.
- 39 סעי' 195 לפק' מס הכנסה קובע: "מס יכול להיות נתבע ונפרע עם כל ההוצאות מאת האדם החייב בו על ידי פקיד השומה בשמו הרשמי בבית משפט מוסמך, כאילו היה חוב לממשלת ישראל ויכול שיהא נתבע ונפרע על ידיו בדרכים שנקבעו בסעיף 193."
- 40 נושה מובטח מוגדר בסעי' 1 לפק' פשיטת הרגל כ"מי שבירדו שעבוד או עיכבון על נכסי החייב או על חלק מהם, בחזקת ערובה לחוב המגיע לו מהחייב". הגדרה זו חלה גם על חברות בפרוק: סעי' 353 לפק' החברות.
- 41 אחרת נקבע בסעיפים 111 ו-112 לפק' המסים, המקנים לרשויות המס בטוחה בנכסי סרבן המס. לדיון בבטוחות המס, ראה: פרוקצ'יה, לעיל הערה 21, 176-199.
- 42 והשווה, כג"צ 42/64 בנק הפועלים בע"מ סניף קרית-שמונה נ' יו"ר משרדי ההוצל"פ, פ"ד יח (3) 116, 124-125.
- 43 סעי' 5, 7, 8, 12, לפק' המסים.

כאשר חב האזרת, חובות שונים, וביניהם חובות מס, מתחרות רשויות המס, עם יתר נושיו של החייב, על נכסיו ורכושו, לצורך פירעון חובותיו. אפילו הקדימה הרשות את נושיו האחרים של החייב, ופעלה לגביית חוב המס, ואפילו פעלה באמצעות כונס נכסים שמונה מכוח סעי' 112' אין בכך כדי לשנות את סדרי הנשייה ולהקנות לרשות עדיפות על פני נושיו האחרים של החייב⁴⁴.

גם על פי חוק ההוצ"פ אין נושה שפעל ראשון בהוצאה לפועל זוכה בעדיפות על פני זוכים אחרים של החייב, ואם גרם ראשון, למינויו של כונס נכסים אין הוא רוכש לעצמו עדיפות על פני הזוכים האחרים וזכותו ניצבת בדרגה זהה לזכותם⁴⁵. הוא הדין גם בכונס הנכסים המתמנה מכוח סעי' 112'. אין בעצם מינויו כדי להקנות לרשות עדיפות על פני נושיו האחרים של החייב. בהבדל מכונס נכסים המתמנה כדי לממש בטוחה⁴⁶, כונסי הנכסים המתמנים לשם ביצוע פסק-דין, או לשם גביית חוב מס, אינם מתמנים מכוח זכות קניינית בנכסי החייב, אלא, מינויים נעשה לצורך אכיפת חוב. עובדה זו היא הקובעת את מעמדם.

היותו של כינוס הנכסים, סעד לשם גביית חוב המס, משליך גם על מעמדו של כונס הנכסים מכוח סעי' 112' במצב של חדלות פירעון. עם תחילתם של הליכי פרוק או פשיטת רגל אין להמשיך או לפתוח בשום הליך נגד החברה או פושט הרגל והליכים תלויים ועומדים ניתנים לעיכוב⁴⁷. לגבי הליכי הוצאה לפועל, קובעת מפורשות, פק' החברות, בסעי' 357 כדלקמן:

"(א) נושה שפתח בהליכי הוצאה לפועל נגד טובין או מקרקעין של חברה, לרבות

עיקול חוב המגיע לה, לא יוכל להנות מההוצאה לפועל לעומת המפרק,

אלא אם כן השלים אותה לפני תחילת הפירוק".

(ב) לענין סעיף זה —

(1) השלמתה של הוצאה לפועל היא, נגד טובין — בתפיסתם ומכירתם,

נגד מקרקעין — בתפיסתם, ובעיקול חוב בקבלת החוב;

(2)

(3) — (ד).".

44 מן הראוי להדגיש, כי הדברים מתייחסים לחובות מס קיימים שהרשות נוקטת לגביהם הליכי גבייה. כאשר חבות המס נוצרת כתוצאה מעסקה ספציפית יש והמחוקק מקנה לרשות אמצעים למנוע השלמת העסקה בטרם שולם המס בגין אותה עסקה. ראה לדוגמה, סעי' 93 לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג — 1963, בעשותה שימוש באלה עדיפה הרשות על פני נושיו האחרים של החייב. כפי שהיתה "עדיפה" על פני החייב עצמו. עניינם של אלה חורג ממסגרת רשימה זו המתמקדת בהליכי הוצאה לפועל בגין חובות קיימים.

45 בר אופיר **הוצאה לפועל הליכים והלכות** (מהדורה שלישית 1989) 170; ע"א 584/81 כנ"ר נ' עו"ד קלמן קרני, פ"ד לו (3) 747, 754-761.

46 כונס נכסי חברה מכוח שיעבוד צף, סעי' 194 לפק' החברות, כונס נכסים למימוש משכון או משכנתא, סעי' 17 לחוק המשכון, תשכ"ז — 1967.

47 סעי' 264, 267 לפק' החברות, סעי' 22 לפק' פשיטת הרגל [נוסח חדש] תש"ם — 1980.

הליכי אכיפת החיוב שבפק' המסים ומינוי כונס נכסים בכלל זה, אינם הליכי ההוצאה לפועל "הרגילים" ואלה המוסדרים בחוק ההוצל"פ, ואולם במהותם הינם הליכי הוצאה לפועל של חיוב המס, ואפילו יוחדו לרשויות המס מחוץ למערכת האכיפה הרגילה. ההיגיון העומד מאחורי עיכוב הליכים נפרדים נגד החייב, במצב חדלות פירעון⁴⁸, דהיינו, המגמה לכנס את כלל נכסיו של החייב חדל הפירעון תחת "קורת גג אחת", כדי לחלקם באופן שווה בין כלל נושיו הבלתי מובטחים⁴⁹, חל גם על הליכי האכיפה הננקטים על ידי הרשות כנושה בלתי מובטח, ואין אכיפה באמצעות כונס נכסים שונה לעניין זה. מסקנה זו, מתבקשת גם מהשוואת מעמדו של הכונס המתמנה על ידי הנציב למעמד "עמיתו" שבהוצאה לפועל. התוצאה היא שהליכי כינוס נכסים שעל פי פק' המסים אם לא הושלמו לפני תחילתם של הליכי חדלות פירעון, לא יוכלו רשויות המס להנות מהם. משחללו הליכי חדלות הפירעון, ובמצב שכזה, יחולו סדרי הנשייה של חדלות פירעון כדין מיוחד⁵⁰.

ו. סיכום

הסמכות למנות כונס נכסים לשם גביית חוב מס, למרות היותה תרופה יוצאת דופן, איננה תרופת פלאים⁵¹. יש בה כדי לשפר משמעותית את אמצעי הגביה המוקנים לרשות ואולם, אין בה כדי לשנות או לשפר את מעמדה של הרשות כנושה. קושי מעשי יכול להיווצר מהפעלה בו זמנית של סעד כינוס הנכסים במסגרת ההוצאה לפועל ובמסגרת פק' המסים⁵². קושי זה איננו תוצר של הסמכות למנות כונס נכסים, דווקא, אלא הוא פועל יוצא מקיומם המקביל של שני מנגנוני אכיפה והוא מאפיין את מכלול מערכת היחסים שבין גובה המס לבין המוציאים לפועל. דיון מעמיק בתיקון לחוק ההוצאה לפועל, ובתיקון בפקודת המסים אפשר היה מעורר את השאלה אם אכן יש צידוק לקיומם המקביל של שני מנגנוני אכיפה, או שמא "איחוד הכוחות", יכול היה

- 48 בר"ע 74/86 אתא טכסטיל בע"מ (בכינוס נכסים) נ' לוי שטראוס בע"מ, פ"ד מ(2) 301.
 49 סע' 76 לפק' פשיטת הרגל [נוסח חדרש] תש"ם—1980.
 50 בנסיבות ובתנאים הקבועים בסע' 354 לפק' החברות (סע' 78 לפק' פשיטת הרגל), יכול ותהיינה רשויות המס נושה בדין קדימה. והשווה: בג"צ 199/88 קהילת ציון אמריקאית (בפירוק) נ' יו"ר הועדה המקומית לתכנון ובניה, קריית אתא, פ"ד מג (1) 89.
 51 בתחילת שנות השמונים, במאמר מפרי עטה הקשתה כב' השופטת אבנור (כתוארה אז), לעיל הש" 3 לפק' ד בעמ' 172: "מה הנימוק בעטיו הפכה התרופה של "כונס נכסים" ללהיט של העת החדשה? והשיבה: "נראה לי כי הנימוק מקורו בטעות משפטית: הטעות מתייחסת לסמכויותיו וכוחו של כונס הנכסים. מי שחושב כי תרופת פלאים זו מאפשרת להשתלט על חייו גופו... של הנתבע, טעות בידו." ניתן רק לקוות כי לא טעות משפטית זו עמדה מאחורי "כוונת המחוקק".
 52 במסגרת ההוצאה לפועל מוסדרת אפשרות כזו בתקנה 83(2) לחקנות ההוצאה לפועל, תש"ם—1979, המקנה סמכות לראש ההוצאה לפועל "לבטל את צו מנוי כונס הנכסים שנתן או לתת כל הוראה אחרת..."

לסייע בפתרון "מצב החירום" שבהוצאה לפועל. מכל מקום, גם לדעת הסוברים כי נכון ורצוי לקיים שני מנגנוני אכיפה, מן הראוי היה, לפחות, להסדיר את מערכת היחסים שביניהם, ולמנוע מצב שבו האזרח כפוף לשתי מערכות אכיפה ובשתיהן יכול ויתמנה כונס לנכסיו.