



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

16 דצמבר 2022

ת"א 13926-12-21

1

מספר בקשה: 8

לפני: השופט יעקב שפסר, סגן הנשיאה

התובע:

יצחק תמיר

ע"י ב"כ עוה"ד רונן אורן

נגד

הנתבעים:

1. יוסף כהן

2. דניאל הלוינג אריאלה

3. דניאל הלוינג יהושע

4. נטע סברדלוב מלק

5. ניר מלק

ע"י ב"כ עוה"ד אסף שובלי

6. אלי גבאי

ע"י ב"כ עוה"ד אורן שיטרית

7. רשות המיסים-מס הכנסה נתניה

ע"י ב"כ עו"ד טל זוהר פמ"מ (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5 תחרות זכויות - בין זכותו של נושה שרשם עיקול על זכויות התובע במקרקעין, לבין רשות המיסים  
6 שרשמה על אותן זכויות שעבוד מאוחר בזמן, מכוח פקודת המיסים (גביה).

7

8

רקע וצדדים לבקשה

9 1. התובע, מר תמיר יצחק (להלן: "המוכר") היה רשום כבעלים של 600/30161 חלקים  
10 בלתי מסויימים במושע בקרקע המצויה בחלקה 40 בגוש 6657 בהוד השרון (להלן:  
11 "המקרקעין").

12 2. ביום 25.7.2021 התקשר המוכר עם הנתבעים 1-5 - מר יוסף כהן, גב' דניאל הלוינג  
13 אריאלה, מר דניאל הלוינג יהושע, גב' נטע סברדלוב מלק ומר ניר מלק (להלן:  
14 "הרוכשים") בהסכם מכר למכירת זכויותיו במקרקעין (להלן: "הסכם המכר").  
15 בד בבד עם חתימת הסכם המכר, נרשמה באותו יום הערת אזהרה לטובת זכויות  
16 הרוכשים בלשכת רישום המקרקעין בפתח תקווה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

16 דצמבר 2022

ת"א 13926-12-21

3. כל סכום התמורה הועבר לידי המוכר בהתאם להסכם המכר, זולת סך של 90,000 ₪ שהוחזק בנאמנות בידי עו"ד שיבולי, עד לקבלת אישורי מיסים להעברת הזכויות במקרקעין וכן עבור הוצאות נוספות.
4. במסגרת תיק הוצאה לפועל המתנהל נגד המוכר, ביום **1.8.2021** רשם הנתבע 6 - מר אלי גבאי (להלן: "הנושה") עיקול על זכויות המוכר במקרקעין.
5. ביום **15.8.2021** הוטל **שעבוד** על זכויות המוכר במקרקעין, על ידי הנתבעת 7 - רשות המיסים (להלן: "הרשות"), בגין חובות המוכר לרשות בשיעור של 2,051,717 ₪.
6. בתחילה, הוגשה התובענה כתביעה לסעד הצהרתי להורות על רישום הרוכשים כבעלים של המקרקעין. בעקבות החלטתי מיום 12.12.2021 בנוגע לתיקון כתב התביעה וצירוף הנושה ורשות המיסים לתביעה, הגיש ביום 26.12.2022 המוכר כתב תביעה מתוקן נגד הרוכשים, הנושה והרשות, במסגרתו ביקש להורות על ביטול העיקולים שהוטלו על ידי הנושה והרשות על המקרקעין, בכדי למנוע נזק בלתי הפיך בדמות פיצויים כספיים בגין הפרת הסכם המכר, למרות שהוא קיבל מהרוכשים את מלוא התמורה.
7. בהתאם להסכמות בין הצדדים, קבעתי בהחלטה מיום 26.6.2022 כי "**בכפוף להפקדת הסכום המצוי אצל עו"ד שיבולי בקופת בית המשפט עד להכרעה מה יעשה בו, תתקבל הבקשה ויבוטלו העיקולים הנוגעים לנתבעים 6 ו-7**". לאחר שהכספים הופקדו בקופת בית המשפט בהתאם להחלטה, הוריתי ללשכת רישום המקרקעין למחוק את צו העיקול והערות שנרשמו לטובת רשות המיסים על זכויות המוכר במקרקעין. כעת נותר להכריע מי זכאי לאותם כספים שהופקדו וליתר דיוק, זכותו של מי עדיפה – של הנושה, או של רשות המיסים.
8. הנושה סבור, כי יש לחלק את הסכום שהופקד בקופת בית המשפט שווה בשווה בינו לבין הרשות, כך שכל צד יוכל לפרוע סך של 45,000 ש"ח מחוב המוכר כלפיו. לשיטתו, הרשות טועה בכל הנוגע לקדימות בנשייה ולא מפנה להוראת חוק המלמדת על כך שהיא נושה בדין קדימה, כאשר לא מדובר בהליכי חדלות פרעון. למעשה, אין ב**פקודת המיסים (גביה)** (להלן: "**פקודת המיסים**") משום מתן קדימות כלשהיא לרשות על פני נושים אחרים, אלא לכל היותר האמור בה מאפשר לנקוט בהליכי גבייה.
9. לעומת זאת, סבורה הרשות כי פקודת המיסים קובעת את זכותה להטיל שעבוד על בעל מקרקעין המסרב לשלם מס וכל שעבוד אחר – תידחה דרגתו מפני שעבוד הרשות. לשיטתה, לרשות המיסים דין קדימה בזכויות בכספים המצויים בקופת בית המשפט והן אינן נדחות מפני זכויותיו של הנושה בגין הטלת העיקול.

31



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

16 דצמבר 2022

ת"א 13926-12-21

**ד"ר**

לאחר שעיינתי בטענות הצדדים, הגעתי למסקנה כי יש לקבל את עמדת רשות המיסים ולהעביר לה את הסכום שהופקד בקופת בית המשפט, מהטעמים שיפורטו להלן.

10. ההערה שרשמה רשות המיסים על זכויות המוכר במקרקעין נרשמה מכוח סעיף 11א לפקודת המיסים.

סעיף 11א לפקודת המיסים קובע כדלקמן:

"11א. (1) מס המגיע על מקרקעי הסרבן יהיה שעבוד ראשון על אותם מקרקעין.

(א) על אף הוראות סעיף קטן (1), ...

(1) ...;

(2) ...

(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. (הערה: ההדגשות

בפסק דין זה אינן במקור – י.ש.).

"סרבן" מוגדר בפקודת המיסים כ"מי שלא שילם ביום הפרעון את המס המגיע ממנו".

11. עיינתי הרואות, כי סעיף 11א לפקודת המיסים מבחין, למעשה, בין שני סוגים מרכזיים

של חובות שסרבן מס חייב לרשויות, כפי שעמד על כך בהרחבה בית המשפט העליון

בבג"ץ 7009/04 עיריית הרצליה נ' היועץ המשפטי לממשלה, סו(3) 596, פסקה 60

(2014):

"הסוג האחד הינו "מס המגיע על מקרקעי הסרבן". בהקשר זה קובע סעיף 11א(1)

לפקודת המיסים, כי מס כאמור יהא שעבוד ראשון על אותם המקרקעין. שעבוד מסוג

זה הינו בעל תוקף אף אם קיומו לא נרשם במרשם המקרקעין. זאת ועוד, מדובר

ב"שעבוד ראשון" ושעבוד כגון דא "דוחה כל משכנתה ושיעבוד אחר, ואין נפקא מינה

אם שיעבוד אחר כזה נולד לפני או אחרי חוב המס" [...] סוג המסים השני, אליו

מתייחס סעיף 11א(2) לפקודת המיסים, עניינו ב"כל מס אחר מסרבן שהוא בעל

מקרקעין". לגבי מס זה, העניק המחוקק בטוחה מסוג שעבוד "רגיל" ולא "שעבוד

ראשון". זאת, בתנאי שגובה המס רשם הערה על כך בפנקס המקרקעין. עוד הודגש

בסעיף 11א(2) לפקודת המיסים, לגבי סוג המס השני, כי אם נרשמה בפנקס הערה

על קיומו של שעבוד לרשויות המס מכוח הסעיף, הרי דרגתו תהא נדחית מפני כל





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

16 דצמבר 2022

ת"א 13926-12-21

- 1 שעבוד קודם שהיה רשום בפנקס בעת רישום ההערה (ר' גם: רע"צ (שלום-ת"א)
- 2 51375-11-15 פקיד שומה אשקלון נ' בנק דיסקונט לישראל בע"מ (נבו)
- 3 .(14.3.2016).
- 4 12. במקרה דנן, מאחר ומדובר במס שאינו נובע ממקרקעי הסרבן, שיעבוד הנכס של הרשות
- 5 נרשם מכוח סעיף 11א(2) לפקודת המיסים, קרי: המסלול השני.
- 6 בעע"מ 4562/15 עיריית תל אביב נ' א.ש. נכסים ובנין (1989) בע"מ (נבו 31.7.2017)
- 7 נקבע בצורה מפורשת, כי: "שיעבוד לפי סעיף 11א(2) הוא שיעבוד "סטנדרטי", אשר
- 8 טעון רישום וכפוף לקדימות כרונולוגית".
- 9 13. כאמור ברקע הדברים, מבחינה כרונולוגית, במקרה דנן הנושה הטיל ראשון בזמן עיקול
- 10 על הנכס, מכוח החלטת רשם הוצאה לפועל. לעומתו, הרשות הטילה שנייה בזמן שעבוד
- 11 רשום על הנכס מכוח פקודת המיסים. לפיכך, בתחרות בין השניים, יש לתת את הדעת
- 12 ולהזכיר תחילה את ההבדל העקרוני בין עיקול לבין שיעבוד:
- 13 א. עיקול מוגדר כ"פעולה משפטית המופנית נגד בעלים של נכס או מחזיק בו,
- 14 והיא באה להגביל את הסחירות של הנכס ואת יכולת השימוש בו, כדי
- 15 שהזוכה יוכל להיפרע חוב המגיע לו [...] הטלת העיקול, כשלעצמה, איננה
- 16 מקנה זכות מהותית בנכס המעוקל לזוכה שביקש הטלת עיקול; ופירוש הדבר
- 17 הוא כי מעקלים נוספים רשאים להצטרף לעיקול שכבר הוטל, או לבקש הטלת
- 18 עיקול נוסף [...] הזוכה איננו רוכש, על ידי העיקול, זכויות קנייניות בנכס
- 19 המעוקל, והעיקול מהווה רק 'שימת יד' של בית המשפט או של לשכת
- 20 ההוצאה לפועל על נכס מסויים [...] העיקול הוא סעד דיוני שבא להקל על
- 21 הליכי הוצאה לפועל" (ר': דוד בר אופיר הוצאה לפועל – הליכים והלכות 365
- 22 (2002)). הגדרה זו, ממצה גם את דיוניה של הפסיקה בנושא (ר' לדוגמא: ע"א
- 23 189/95 בנק אוצר החייל בע"מ נגד מזל אהרונוב, פ"ד נג(4), 199, 233; ע"א
- 24 743/81 בנק ברקליס דיסקונט בע"מ נ' אהרון יהודה רוזנבוים, פ"ד לט(1)
- 25 (12).
- 26 ב. שיעבוד, לעומת זאת, הוגדר במסגרת בר"ע (מחוזי-ת"א) 2173/06 עיריית
- 27 ראשון לציון נ' הבנק הבינלאומי הראשון למשכנתאות בע"מ (נבו 5.10.2008)
- 28 כ"זכות חפצית של הנושה בעל השעבוד בנכס המשועבד, הנותנת לו עדיפות
- 29 על פני נושים "רגילים" שאין להם שעבוד על הנכס להבטחת חוב החייב
- 30 לפיהם". בהתאם לכך, נפסק בה"פ (מחוזי-ת"א) 40114-03-17 בי.ג'י.איי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

16 דצמבר 2022

ת"א 13926-12-21

- 1 השקעות (1961) בע"מ נ' יעקב אמסטר (נבו 23.4.2017) כי: "שעבוד הוא
- 2 זכות קניינית".
- 3 14. ער אני לטענת הנושה, כי בעימות בין שיעבוד בהסכמת החייב לבין עיקול, לכאורה כלל
- 4 לא מתעוררות בעיות, שכן לגורם הזמן יש משקל מכריע וזכויות הראשון בזמן גוברות על
- 5 זכויות המאוחר בזמן. כך, במקרה בו הוטל עיקול על נכס או זכות של החייב, החייב עצמו
- 6 לא יכול לשעבד את הנכס המעוקל לאחר (ראה: שלום לרנר שיעבוד נכסי חברה 246
- 7 1996); ע"א 743/81 בנק ברקליס דיסקונט בע"מ נ' אהרון יהודה רוזנבוים, פ"ד
- 8 לט(1) 12).
- 9 15. אולם, שונה הדבר, כשעסקין בשעבוד שהטיל צד שלישי ללא הסכמת החייב, כבענייננו.
- 10 בסיטואציה מעין זו, נפסק בת"א (מחוזי-ים) 2099/00 פקיד שומה כפר סבא נ' בנק
- 11 המזרחי המאוחד בע"מ (נבו 11.6.2000) כי: "זכות שעבוד, שהיא זכות קניינית, דוחה
- 12 זכות עיקול שהיא זכות דייונית. אין אפשרות לפרש את המושג "שעבוד" ככולל גם
- 13 עיקול שנרשם ולכן לפי הסיפא של הסעיף, רק אם נרשם שעבוד קודם להערת פקיד
- 14 השומה, נדחה שעבוד פקיד השומה. וממילא אם נרשם עיקול קודם, יד השעבוד על
- 15 העליונה". בת.א. 1854/91 מרכזי תעשיות (מ.ש) בע"מ נ' ע.ק. מתכות בע"מ, פ"מ
- 16 תשנ"ג (3) 59, 68 הובהר הרציונל בכך: "בעוד כוחו של העיקול הוא בהיותו, כאמור,
- 17 "מחסום" הניצב בפניו של בעל הנכס או של המחזיק בו ונועד למנוע הברחתם של
- 18 הנכסים נושא העיקול, מהווה השעבוד זכות מהותית".
- 19 16. לאור כל זאת, בהינתן שרישום ההערה מכוח סעיף 11א(2) לפקודת המיסים, יצר שיעבוד
- 20 שהוא זכות מהותית בנכס עצמו ובהינתן שהעיקול הוא זכות דייונית בלבד שמטרתה
- 21 כאמור הצבת "מחסום" בפני בעל הנכס או המחזיק בו, ובענייננו, בפני החייב עצמו, אזי
- 22 בתחרות בין הזכויות הקנייניות, הרשות בעלת השעבוד גוברת על מטילי העיקולים
- 23 שקדמו לה. לאור זאת, השעבוד שהטילה הרשות גובר על עיקול הנושה (ראה: פש"ר
- 24 (מחוזי-ת"א) 24367-05-15 עירית תל-אביב-יפו נ' כונס הנכסים הרשמי (נבו
- 25 26.7.2017); בר"ע (מחוזי-ת"א) 1192/05 בנק דיסקונט למשכנתאות בע"מ נ' עיריית
- 26 ראשון לציון (נבו 20.11.2005)).
- 27 17. לבסוף, מסקנה זו מתיישבת גם עם לשון סעיף 11א(2) לפקודת המיסים הקובע בצורה
- 28 מפורשת כי דרגתו תהא נדחית רק "בפני כל שעבוד של אותם מקרקעין שהיה רשום
- 29 שעה שנרשמה ההערה".
- 30 18. מאחר ובמקרה דנן, היקף החוב המובטח בשעבוד גבוה לאין שיעור מיתרת התמורה
- 31 שהופקדה בבית המשפט, למעשה לא נותר לטובת הנושה מאומה מסכום זה, לאחר





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

16 דצמבר 2022

ת"א 13926-12-21

1 שהרשות אמורה לקבלו במלואו (ראה את שנפסק לאחרונה בת.א. (שלום-נת')-25441-  
2 06-20 חנן בן עמרם נ' רשות המיסים פקיד שומה נתניה (נבו 9.11.2022)).

3

4

סוף דבר

5 1. זכותה של הרשות שנרשמה באמצעות שעבוד זכויות המוכר במקרקעין, גוברת על זכותו  
6 של הנושה שרשם עיקול על אותן זכויות.

7 2. הסכום שהופקד בקופת בית המשפט – יועבר לרשות המיסים בגין חובות המוכר  
8 (התובע).

9 3. בנסיבות העניין ובשים לב למצב הייחודי שנוצר במסגרת ההליך – לא מצאתי לנכון ליתן  
10 צו להוצאות.

11 4. המזכירות מתבקשת לסגור את התיק.

12

13 ניתן היום, כ"ב כסלו תשפ"ג, 16 דצמבר 2022, בהעדר הצדדים.

14

יעקב שפסר, שופט, סגן הנשיאה

15

16

