



## מדינת ישראל – רשות האכיפה והגבייה

ט' טבת תשפ"ד  
21 דצמבר 2023

הוצאה לפועל, לשכת פתח תקוה  
תיק 521374-08-17  
שטרות  
בפני כב' הרשמת דיאנה פסו-ואגו

המבקש: כונס נכסים 1, XXX  
בעניין: כונס נכסים, XXX

### החלטה

1. הסוגיה המחייבת הכרעה, עניינה דיני הקדימה, החלים על קופת הכינוס, ייתרת תמורה המכר, 244,360.57 ש"ח, בהמשך למתווה חלוקה מוצע, מיום 26.06.23, שהוגש על ידי כונסי הנכסים, לאחר שניתנה לחייב ולנושים, זכות טיעון.

לחייב חובות שונים, לרבות לנושה כאן, בהם חוב שכר עבודה, חוב למרכז לגביית קנסות, חוב לעיריית ירושלים וחוב למס הכנסה.

בתחילה טענו הכונסים שיש לשלם חלק מהחוב למס הכנסה, 76,000 ש"ח מתוך כ - 320,000 ש"ח, בהיותו בדין קדימה, לאחריו החוב מסוג שכר עבודה. לאחריו החוב לנושה כאן, היות והיא אשר פעלה למימוש הנכס וככל ותיוותר יתרה, יהא לחלק באופן שווה ויחסי בין יתר הנושים.

הכונסים פרטו העיקולים שנרשמו על זכויות החייב בנכס.

המרכז לגביית קנסות לא הטיל עיקול כאמור.

נושים שונים הגישו עמדותיהם, כאשר החייב לא הגיש תגובתו.

**2. המרכז לגביית קנסות**, בתגובתו, עתר בבקשה, לאשר נקיטת הליך, מסוג עיקול, מחשש להעלמת נכסים, טרם מסירת דרישה לחייב.

בהחלטה מיום 28/6/2023, נדחתה הבקשה ונקבע כי החוב למג"ק, אינו בדין קדימה וזאת בנוסף לכך שלא הוטל עיקול להבטחת גבייתו, כאשר נקבע, בין היתר, שהבקשה, אינה עומדת בהוראות הדין ולכן נדחתה וכפי שנקבע:

"לנוכח כלל האמור, הבקשה נדחית, מהטעם שהסמכות לדון ולהכריע בטענות צד ג', היא של הרשם לענייני המרכז בתיק המרכז. מעבר לכך סבורני שאין ממש בטענות צד ג'.

סוף דבר - נרשם כי חובות החייב למרכז לגביית קנסות, אינם בדין קדימה."

<http://www.CapiTax.co.il/Attachments/521374-08-17.pdf>



## מדינת ישראל – רשות האכיפה והגבייה

**3. מס הכנסה** בתגובתו, הפנה להערות שנרשמו על זכויות החייב, בהתאם לסעיף 11א(2) לפקודת המסים גביה, במועדים שונים: 10/7/2018, 15/1/2019, 16/11/2020 ו- 22/6/2023.

לטענת הנושה, הערות אלו, מעניקות לנשייתו מעמד מובטח ולכן יש לפרוע מלוא החוב כ- 330,000 ₪, קודם לכל חוב אחר.

אפנה לכך שבדוא"ל שנשלח לכונסים, ביום 19/2/2023, מאת גבי' YYY, ראש ענף פירוקים ופש"ר בהוצל"פ, פקיד שומה, נכתב "החוב נכון ליום 19/2/2023 288,719 ₪. דין קדימה 76,114 ₪".

כך גם נכתב בדוא"ל מיום 23/6/2022.

הסבר לאמור לא ניתן.

**4. הכונסים**, בתשובתם טענו, שעסקינן בחוב מס הכנסה, שאינו חוב "בגין הנכס", מושא ההליך, היינו אין מדובר במס "הרובץ על המקרקעין" ומתן עדיפות לחוב זה, תהווה פגיעה לא מוצדקת בנושאים האחרים, לבטח בנושה כאן, אשר פעל למימוש הנכס.

בנוסף נטען, כי החוב המקורי עמד על סך של כ- 100,000 ₪ וכיום, תפח פי 3, בשל תוספת קנסות וריביות, אותם אין לשלם בדין קדימה.

5. בתשובתה, לתגובת הכונסים, טענה **רשות המסים**, כי סעיף 76 לחוק ההוצאה לפועל, קובע מדרג נשיה, לרבות עדיפותו של חוב מס, אשר לגבייתו נרשם שעבוד מכח הפקודה, המהווה זכות קניינית הגוברת על כל עיקול, הוא זכות דיונית.

כן הוסיפה, שהשעבוד מוטל על מלוא רכיבי החוב ובעניין זה הפנתה לפסקי דין שונים, בהם בר"ע 564/03 כלל חברה לביטוח בע"מ נ' משרד האוצר, שם נקבע, כי אין להפריד מלאכותית בין החוב המקורי לבין התוספות מסוג קנסות וריביות, כך גם לא לגבי מעמדו של החוב, על כלל רכיביו, כשעבוד.

**6. הזוכה בתיק ההוצל"פ**, במענה לטענות רשות המסים, עתרה לדחות את עמדתה ולהורות על תשלום קרן חוב המס, בלבד, לאחר מכן לשלם החוב כלפיה, כמי שהטילה עיקול ופעלה למימוש הנכס, תוך השקעת כספים וזמן ובהינתן כי העיקול, שהוטל על ידה, קודם בזמנו להערה שנרשמה על ידי רשות המסים.

**7. עיריית ירושלים** בתגובה למתווה המוצע, טענה שאף כלפיה, חוב בדין קדימה, מכח סעיף 11א(2) לפקודת המסים גביה, לגביית חוב ארנונה.

בהחלטה מיום 26/8/2023, התבקשה העירייה להגיש פירוט בדבר החוב הנטען, מועדי צבירתו והאם עסקינן בחוב שנצבר על הנכס, מושא הליך הכינוס.

עד למועד כתיבת החלטה זו, לא הוגש כל מענה.



## מדינת ישראל – רשות האכיפה והגבייה

עיון בנתוני מערכת ההוצאה לפועל, מעלה שהעירייה מנהלת שני תיקי הוצאה לפועל, כנגד החייב (19-04-505871 ו- 17-07-518262), לגביית חוב ארנונה לשנים 2013 עד 2017, בהתייחס לנכס ברחוב בן לברט 8 ירושלים. הוא הנכס מושא הליך הכינוס, אשר נמכר.

על פניו עסקינן בחוב ארנונה, המתייחס לנכס מושא ההליך, בגין שנים שקדמו למועד מינוי כונס הנכסים ואשר בעניינן לא קמה לעירייה חובה לרשום הערה, על זכויות החייב, לפי פקודת המסים גביה (ראה בג"צ 7009/04 עיריית הרצליה ואח' נגד היועמ"ש ואח'), ולכן חוב זה הוא בדין קדימה, ודינו כדין שעבוד, בהתאם לסעיף 11א(1) לפקודה.

החובות לטובת העירייה, בהתאם למעודכן בתיקי ההוצאה לפועל, עומדים על סך של כ- 54,000 ₪.

אוסוף שכונס הנכסים, עורך דין ארבל, מונה ביום 25/6/2019. לכאורה חובות קופת הכינוס הם ממועד זה ואילך, ככל והכונס תפס חזקה בנכס וכל חוב שקדם לכך, אינו כזה.

הכונס עדכן כי אישור מאת העירייה, לרישום הזכויות, ניתן ובמועד הרלוונטי יהיה לחדש תוקפו.

**8. חברת ישראלכרט מימון בע"מ**, בתגובתה למתווה המוצע, ביקשה לאמץ עמדת הכונסים, בכל הנוגע למעמדו של חוב מס ההכנסה, ולאפשר לכונסים לבחון מקור החוב, על מנת לוודא שרשות המסים אינה מנצלת לרעה את הנסיבות לפירעון החוב.

**9. בנק הפועלים**, בתגובתו למתווה מוצע, ביקש להצטרף לעמדת הכונסים ולעמדת הזוכה בתיק, והוסיף, כי מס הכנסה לא פרט מהות החוב ומועד היווצרותו ולכן לא ניתן לדעת האם יש ממש בטענותיו בדבר דין קדימה.

כן הוסיף, כי הערה לפי סעיף 11א(2) לפקודה, אינה מקנה מעמד של שעבוד "ראשון", והיא כפופה להערות ועיקולים שקדמו לו בזמן, כאשר הנושה מפנה להוראות חוק חדלות פירעון המתייחסות לסדר הקדימויות, מהן מבקש ללמוד על חשיבות מהות החוב, לשם ההכרעה בשאלת הקדימות (סעיף 234 לחוק חדל"פ).

ביום 5/11/2023 הגישו **הכונסים** סיכום של כלל העמדות שהוגשו, בנוגע לחלוקת כספי בתמורה.

נושים נוספים לא הגישו עמדתם.

לחייב ניתנה זכות תשובה וגם זו לא הוגשה.



## מדינת ישראל – רשות האכיפה והגבייה

### הכרעה

10. מהאמור עולה כי מספר נושים טוענים לדין קדימה, בכספי קופת הכינוס, עת הנושה כאן, סבורה שלה עדיפות היות ופעלה למימוש הנכס וכי נרשם לטובתה עיקול קודם בזמן.

עיריית ירושלים, טענה כי החוב כלפיה מסוג ארנונה ובהתאם לסעיף 11א(1) לפקודת המיסים, דינו כדין שעבוד ראשון.

מס הכנסה, טען כי לו דין קדימה, על כלל רכיבי החוב, מכוח סעיף 11א(2) לפקודת המיסים, הגובר על עיקול הקודם בזמן.

נושים שהטילו עיקול, העלו טענות כנגד סוג החבויות של מס הכנסה והעירייה.

11. למען הסדר הטוב, להלן ההערות שנרשמו על זכויות החייב בנכס, בסדר הכרונולוגי:

א. עיקול מיום 20/8/2017 מתיק 521374-08-17.

ב. עיקול מיום 11/9/2017 מתיק 509452-05-15.

ג. עיקול מיום 11/12/2017 מתיק 518262-07-17.

ד. עיקול מיום 03.02.19 מתיק 535005-01-19.

ה. הערה לפי סעיף 11א(2) מיום 16/11/2020 על סך 176,642 ₪.

ו. עיקול מיום 10/5/2021 מתיק 506948-08-18.

ז. עיקול מיום 14/6/2021 מתיק 504528-01-17.

ח. הערה לפי סעיף 11א(2) מיום 22/11/2022 על סך 269,580 ₪.

ט. עיקול מיום 16/1/2023 מתיק 505552-02-16.

י. הערה לפי סעיף 11א(2) מיום 25/6/2023 על סך 294,526 ₪.

עיריית ירושלים, לטובתה חוב ארנונה, לא הטילה עיקול ולא רשמה הערה לפי הפקודה.

חוב בגין "שכר עבודה", הוגש לגבייה, בתיק הוצל"פ 527625-05-19 בסך 18,320 ש"ח, בגינו לא הוטל עיקול.

12. לבחינת הסוגיה, יש לפנות תחילה להוראת סעיף 76 לחוק ההוצל"פ, הקובע:

" (א) הגישו זוכים אחדים כמה בקשות לביצוע פסק דין אחד או פסקי דין אחדים נגד חייב אחד, ייזקפו הכספים שנתקבלו עקב הליכים לפי חוק זה בתחילה לחשבון החוב של הזוכה שנקט הליך שבעקבותיו נתקבלו הכספים; נתקבלו כספים כאמור עקב הליך שנקטו כמה זוכים – ייזקפו הכספים שנתקבלו בתחילה לחשבון הוצאות והאגרות שהוציאו אותם זוכים בנקיטת ההליך



## מדינת ישראל – רשות האכיפה והגבייה

שבעקבותיו נתקבלו הכספים, בשיעור יחסי לגובה ההוצאות והאגרות כאמור, ולאחר מכן לחשבון החוב של זוכים אלה, בשיעור יחסי לגובה חובותיהם הפסוקים; לעניין זה, יראו עיקול של נכס, מכירתו או מימושו בדרך אחרת, כהליך אחד.

(א1) על אף האמור בסעיף קטן (א), בתיקים שאוחדו בצו איחוד לא יעלה הסכום שייזקף לחשבון החוב של הזוכה או הזוכים שנקטו את ההליך שבעקבותיו נתקבלו הכספים, על סכום ההוצאות והאגרות לפי סעיף 9 שהוצאו בהליך או על מחצית הסכום שהתקבל כתוצאה מנקיטת ההליך, לפי הגבוה; נותרו כספים לאחר הזקיפה כאמור, ייזקפו לחשבון החוב של כל הזוכים בתיק האיחוד בשיעור יחסי לגובה חובותיהם הפסוקים, לרבות לחשבון החוב של הזוכה או הזוכים שנקטו את ההליך האמור.

(א2) נתקבלו כספים, העולים על גובה החוב הפסוק של הזוכה או הזוכים, לפי העניין, שנקטו הליכים לפי סעיף קטן (א), רשאי רשם ההוצאה לפועל לזקוף את היתרה לחשבון החוב של זוכים אחרים של החייב, ככל שישנם, בשיעור יחסי לגובה חובותיהם הפסוקים.

(א3) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(א1), נבע חוב פסוק ממזונות המגיעים לפי פסק דין למזונות, ייזקפו הכספים שהתקבלו עקב הליכים לפי חוק זה בתחילה לחשבון ההוצאות והאגרות לפי סעיף 9 שהוצאו בהליך שבעקבותיו נתקבלו הכספים, לאחר מכן לחשבון חוב המזונות, ולאחריו לחשבון החוב של הזוכה או הזוכים שנקטו בהליך שבעקבותיו התקבלו הכספים לפי הוראות סעיפים קטנים (א) ו-(א1), בשינויים המחויבים, והיתרה – לפי הוראות סעיף קטן (א2).

(ב) על כספים שנזקפו לחשבון של כל זוכה כאמור בסעיף זה, יחולו הוראות סעיף 75.

(ג) אין בהוראות סעיף זה כדי לגרוע מזכות קדימה או מעדיפותו של זוכה או נושה על פי כל דין אחר ואולם, זכות קדימה לעניין חוב בשל אי-תשלום שכר עבודה כהגדרתו בחוק הגנת השכר, התשי"ח-1958, תחול עד לסכום שחל לגביו דין קדימה בהתאם להוראות סעיף 78(1) לפקודת פשיטת הרגל [נוסח חדש], התש"ס-1980.

סעיף זה קובע מדרג נשייה, ובהתאם למדרג זה, תחולק קופת הכינוס, הם כספים המשויכים לחייב, כדלקמן:

א. נושה בדין קדימה - סעיף 76 (ג), לרבות חוב שכר עבודה.

ב. נושה בגין חוב מזונות – סעיף 76 (א3).

ג. זוכה/זוכים שנקטו הליך/ים שבעקבותיהם נתקבלו כספים – סעיף 76 (א) ו-76 (א1) (רישא בהתאמה לסוג התיק).

ד. ייתר הזוכים באופן יחסי ושווה – סעיף 76 (א1) (סיפא ו-76 (א2)).

בעניינינו ישנם נושים, הטוענים לזכות קדימה, "על פי כל דין אחר" וחוב שכר עבודה.

### 13. שכר עבודה

סעיף 78 לפקודת פשיטת הרגל, קובע:



## מדינת ישראל – רשות האכיפה והגבייה

"לחובות המפורטים להלן יהיה בחלוקת נכסיו של פושט רגל דין קדימה לכל שאר החובות לפי סדר עדיפות זה:

(1) (א) שכר עבודה כמשמעותו בחוק הגנת השכר, תשי"ח-1958, שמגיע לעובד בעד התקופה שלפני הגשתה של בקשת פשיטת הרגל, ובלבד שסך-כל השכר שיש לו דין קדימה לא יעלה על 25,630 שקלים חדשים בעד שכר עבודה;"

פקודת פשיטת הרגל בוטלה ונחקק חוק חדלות פירעון, בו ההוראה הרלוונטית, 234(א), קובעת:

"(א) חובות העבר המפורטים להלן הם חובות בדין קדימה והם ייפרעו בסדר עדיפות זה:

(1) (א) חוב בשל שכר עבודה כמשמעותו בחוק הגנת השכר, התשי"ח-1958, שמגיע לעובד בעד התקופה שלפני הגשת הבקשה לצו לפתיחת הליכים ובשל פיצויי פיטורין לפי חוק פיצויי פיטורים, התשכ"ג-1963, בניכוי הגמלה המשולמת לפי פרק ח' לחוק הביטוח הלאומי, בסכום שלא יעלה על 31,445 שקלים חדשים לעניין שכר עבודה או על 47,168 שקלים חדשים לעניין פיצויי פיטורין יחד עם שכר עבודה;

אם כן - תחילה, ולפני כל חוב אחר, אף אם דינו שעבוד, יש לשלם חוב בשל שכר עבודה ופיצויי פיטורין, כאשר הגדרת "שכר עבודה" בחוק הגנת השכר, היא: "לרבות תשלומים בעד חגים, פריון עבודה ושעות נוספות ותשלומים אחרים המגיעים לעובד עקב עבודתו ובמשך עבודתו".

תיק ההוצל"פ לגביית שכר זה, נפתח לביצוע פסק דינו של בית הדין האזורי לעבודה, בתל אביב- יפו, מיום 12.02.18, אשר חייב את החייב ברכיבים הבאים:

4. לפיכך, אני מחייב את הנתבעים לשלם לתובע את הסכומים הבאים:
- א. סך של 3,000 ₪ בגין חעדר הודעה לעובד.
  - ב. סך של 2,448 ₪ פיצוי חלף הפרשות לפנסיה.
  - ג. סך של 896 ₪ כפדיון חופשה.
  - ד. סך של 510 ₪ הפרשות לקרן השתלמות.
  - ה. סך של 4,0000 ₪ כשכר עבודה לחודש 9/16.
  - ו. סך של 2,000 ₪ כפיצוי לפי חוק הגנת השכר.
- לסכומים האמורים יוספו הפרשי הצמדה וריבית כחוק מיום הגשת התביעה ועד ליום התשלום המלא בפועל.

אם כן - הרכיבים אשר עונים להגדרה הנ"ל, ישולמו, בדין קדימה, לפני כל חוב, אחר, אף אם דינו שעבוד.



## מדינת ישראל – רשות האכיפה והגבייה

### 14. חובות כדין שעבוד.

בסוגיה זו יש להידרש לשתי שאלות:

\* חוב ארנונה וחוב מס הכנסה - דינם, מעמדם ומי מבין השניים גובר. חובות המוגנים על ידי הוראת סעיף 11א(1) או אלו על פי סעיף 11א(2) לפקודה.

\* האם עיקול, הקודם בזמן, גובר על חוב המוגן, בהתאם לפקודה, בין אם נרשמה הערה ובין אם לאו.

### א. חוב הארנונה וחוב מס הכנסה. סעיף 11א(1) וסעיף 11א(2) לפקודה.

1. סעיף 11א לפקודה, קובע:

“(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.”

בפסק דינו של בית המשפט העליון, בג"צ 7009/04 עיריית הרצליה נגד היועמ"ש ואחרים, מיום 5.2.14, נקבע, שארנונה היא "מס" כמשמעותו בפקודת המסים, באופן המחיל לגבי חובות ארנונה, את סעיף 11א(1) לפקודה ולא סעיף 11א(2) לפקודה. כן נקבע שעל גביית ארנונה כללית, המוטלת מכוח חוק ההסדרים במשק (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992, הוחלו הוראות הפקודה למעט סעיף 10 וסעיף 11א(1) ונקבע כי סעיף זה "ייקרא כאילו המילה 'ראשון' נמחקה ממנו".

על נפקות האבחנה בין סעיפים אלו, עומד כב' הנשיא א. גרוניס בפסק הדין:

“ההוראה שנקבעה בסעיף 11א לפקודה מבחינה, למעשה, בין שני סוגים מרכזיים של חובות שסרבן מס חייב לרשויות. הסוג האחד הינו "מס המגיע על מקרקעי הסרבן". בהקשר זה קובע סעיף 11א(1) לפקודת המסים, 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 המסים, 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 המסים, לגבי סוג המס השני, כי אם נרשמה בפנקס הערה על קיומו של שעבוד לרשויות המס מכוח הסעיף, הרי דרגתו תהא נדחית מפני כל שעבוד קודם שהיה רשום בפנקס בעת רישום ההערה.

אם כן נקבע, כי מעמד הבטוחה, שהוקנתה לרשות המקומית, מכוח פקודת המסים, בשל חוב ארנונה, הוא של שעבוד, אף אם לא נרשמה הערה.



## מדינת ישראל – רשות האכיפה והגבייה

לפיכך – העובדה שלא נרשמה הערה, על זכויות החייב, בגין חוב הארנונה, שנצבר בגין הנכס מושא ההליך, לטובת עיריית ירושלים, אינה גורעת ממעמדו של חוב זה. לו מעמד של שעבוד. שעבוד שאינו "ראשון", אלא "רגיל".

הערה לגביית מס, כגון: הערה שנרשמה להבטחת גביית חוב מס הכנסה, בהתאם לסעיף קטן (2), אף היא בדרגת שעבוד "רגיל", כאשר דרגתו נדחית מפני שעבוד שנרשם קודם בזמן.

כאמור, חובות הארנונה, נצברו במהלך השנים 2013 ועד 2017, ובחינת מעמדם, ביחס לחובות הנוספים, בגינם נרשמו הערות או הוטלו עיקולים, תעשה בהתאם לשנות המס הרלוונטיות.

הערות לגביית חוב מס הכנסה נרשמו, כמובא לעיל, ביום 16/11/2020, ביום 22/11/2022 וביום 25/6/2023. במועדים מאוחרים לכל שנות חיובי הארנונה, שנצברו.

הערות רשות המיסים נרשמו לגביית חוב מס הכנסה, לפי סעיף 11א(2) לפקודה, כאשר לא הוגש כל פרוט המתייחס למהות החוב ומועד היווצרותו.

לפיכך – במקרה שלפני, "ביריבות" בין חוב הארנונה לחוב מס הכנסה, "ידו" של חוב הארנונה על העליונה והוא גובר, בהיותו שעבוד הקודם בזמן, על השעבוד שנרשם על ידי רשות המיסים.

2. מעמד רכיבי הריבית והקנסות, שהצטברו במהלך השנים, בכל הנוגע לחוב הארנונה.

הסעיפים הרלוונטיים קבועים בחוק הרשויות המקומיות (ריבית והפרשי הצמדה על תשלומי חובה), תש"ס-1980 (להלן: "החוק"), קובע כי דין הריבית כדין החוב לתשלום.

סעיף 1 לחוק קובע:

"תשלום חובה' – כל תשלום המגיע לרשות מקומית על פי דין, לרבות מכסות תשלום שהטיל איגוד ערים על הרשויות המקומיות שבתחומו ולרבות מסים ומכסות תשלום שהטילה מועצה אזורית על ועד מקומי;

'תשלומי פיגורים' – ריבית צמודה בשיעור של 0.5% לחודש, או בשיעור אחר כפי שקבעו שר הפנים ושר האוצר, ממועד החיוב בתשלום החובה עד יום שילומו, בהוספה או בהפחתה של הפרשי הצמדה."

סעיף 2 לחוק, קובע:

"(א) תשלום חובה שלא שולם תוך 30 ימים מהמועד שנקבע לשילומו, ישולם בתוספת תשלומי פיגורים.





## מדינת ישראל – רשות האכיפה והגבייה

(ב) נקבע בחיקוק שתשלום החובה ישולם בתוך תקופה קצובה והוא לא שולם תוך 30 ימים מהיום שבו נסתיימה אותה תקופה, ייחשב היום הראשון של התקופה כמועד החיוב בתשלום החובה האמור לצורך הוספת תשלומי פיגורים עליו.”

סעיף 7, לחוק קובע:

”לענין הגביה, דין ריבית והפרשי הצמדה לפי חוק זה כדין תשלום החובה שעליו הם נגבים.”

מהוראות הדין עולה, ש”החוב”, אותו ניתן לגבות, בדין קדימה, מכוח הוראות פקודת המיסים, הוא כפי הגדרתו בחוק הרשויות המקומיות. ”חוב” זה אינו כולל תוספת ריבית והוצאות, שהצטברו והתווספו במסגרת תיק ההוצאה לפועל, מכוח הוראות חוק ההוצאה לפועל ואחרות.

לפיכך - החוב המובטח, בדין קדימה, אותו זכאית העירייה לגבות, מכוח הפקודה, הוא זה שנצבר, בהתאם לחיובים החודשיים ובתוספת רכיבי ההצמדה והריבית על פי חוק הרשויות המקומיות.

עיריית ירושלים תיתן בידי הכונסים, פרוט החוב בהתאם וזאת בתוך 14 ימים.

לאחר תשלום החוב לעירייה, לכאורה, יש להורות על תשלום החוב בגין מס ההכנסה, אך יש לבחון, תחילה, כדלקמן, שאלת מעמד העיקול.

### ב. עיקול הקודם בזמן, לנשיה מכוח הפקודה.

1. העיקולים נרשמו, על זכויות החייב, החל מיום 20.08.17, לאחר היווצרות מרבית חובות הארנונה, אם לא כולם.

חלקם הוטלו גם במועדים מוקדמים, להערות שנרשמו, לטובת מס הכנסה.

בהחלטה בתיק הוצל”פ (רשל”צ) **תיק 19-12-526877**, מיום 21.01.23, נידונה, בהרחבה, סוגיה זו וההלכה לפיה שעבוד, מכוח סעיף 11א(2) לפקודה, גובר על עיקול, הקודם בזמן. שם הובאו דברי בית המשפט המחוזי מרכז-לוד, הנכבד, בפסק דינו, מיום 16.12.22, ת.א. (מרכז) 13926-12-21 **יצחק תמיר נ’ יוסף כה**, [פורסם בנבו]:

”לאור כל זאת, בהינתן שרישום ההערה מכוח סעיף 11א(2) לפקודת המיסים, יצר שיעבוד שהוא זכות מהותית בנכס עצמו ובהינתן שהעיקול הוא זכות דיונית בלבד שמטרתה כאמור הצבת ”מחסום” בפני בעל הנכס או המחזיק בו, ובענייננו, בפני החייב עצמו, אזי בתחרות בין הזכויות הקנייניות, הרשות בעלת השעבוד גוברת על מטילי העיקולים שקדמו לה. לאור זאת, השעבוד שהטילה הרשות גובר על עיקול הנושה (ראה: פש”ר (ת”א מחוזי) 15-05-24367 עיריית תל-אביב-יפו נ’ כונס הנכסים הרשמי (נבו 26.7.2017); בר”ע מחוזי- ת”א 1192/05 בנק דיסקונט למשכנתאות בע”מ נ’ עיריית ראשון לציון (נבו 20.11.2005)).”

בהחלטה נכתב:



## מדינת ישראל – רשות האכיפה והגבייה

”לטעמי ניתן לגזור גזירה שווה גם באשר לשעבוד, מכוח סעיף 11א(1) לפקודה, כי גובר הוא ולו בהיותו ”חזק” יותר, משאינו דורש כלל רישום ובסופו של יום שעבוד בהתאם לסעיף 11א לפקודה, בכלל.”

אם כן - מעמדו של חוב מס ההכנסה שלגבייתו נרשמו הערות, כאמור ומעמדו של חוב הארנונה, בגין השנים הני"ל, גוברים על מעמד הנושים שהטילו עיקולים, קודם בזמן.

האמור חל גם על העיקול שהוטל על ידי הנושה בתיק כאן, לגביית החוב כלפיה.

### 2. מעמד רכיבי התוספות בגין איחור בתשלום חוב מס ההכנסה.

הליך כינוס הנכסים לא התנהל ואינו מתנהל, בעניינינו בהתאם לחוק חדלות פירעון או מכוחו, ולכן לא ניתן להחיל הוראותיו ובהתאם להן, לבחון טענות הצדדים.

אכן רשות המיסים לא הגישה פרוט של החיובים הנטענים, אך אין בכך כדי לשלול את קיומם ומעמדם, לנוכח ההערות שנרשמו, על זכויות החייב.

סעיף 193 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]

”(א) כל סכום שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו, רשאי פקיד השומה לאכוף תשלומו לפי ההוראות שלהלן, או על פי פקודת המסים (גביה), והוראות אותה פקודה, חוץ מסעיף 12 שבה, יחולו על גביית כל סכום כאמור כאילו היה מס כמשמעותו באותה פקודה; אלא שאם פקיד השומה איננו מושל המחוז, ישלח פקיד השומה למושל המחוז שבו יושב הנישום, או שבו הוא עוסק בעסקו, תעודה בחתימת פקיד השומה ובה יפורש סכום הפיגורים המגיע מאת הנישום, ומושל המחוז, משקיבל את התעודה, יאכוף את התשלום לפי הוראות פקודת המסים (גביה) החלות על גביית סכום כאמור.”

פרק שני סימן ג' עוסק בתוספת ריבית וקנסות, לרבות, בגין איחור בתשלום, כאשר ההוראה הני"ל, עוסקת ”בכל סכום” לפי הפקודה.

לפיכך, לאור נוסחם הנהיר של סעיפי פקודת מס הכנסה, אין לי אלא לקבוע שלכל רכיבי חוב המס יש מעמד של שיעבוד. כאשר עניין זה מקבל גושפנקא, גם בבר”ע (בי”ש) 564/03 כלל חברה לביטוח בע”מ נ’ משרד האוצר-אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין, שם נקבע כי על הזוכה בתיק הוצל”פ, להשיב למשרד האוצר, כספים מתמורת המכר אשר מומש ע”י כונס הנכסים, וכי לרכיבי החוב: הפרשי הצמדה ריבית וקנסות, יש מעמד של שיעבוד ראשון, וכדברי בית המשפט:

”באשר להפרשי הצמדה וריבית וקנסות בגין פיגור בתשלום, הרי מבנה המס דורש שחיוב במס יוכל להיות מורכב מחוב בגין רווח ומחוב בגין איחור במועד התשלום. הפרדה מלאכותית בין החוב שנוצר מהסכום המקורי לבין התוספת בגין הפיגור תפגע במנגנון האכיפה של שלטונות המס. מדיניות המס מבוססת לא רק על תשלום המס אלא גם על תשלום המס במועד.....

עמדת המבקשת לפיה יש לפצל את החוב לשני מרכיביו הינה אפשרית מבחינה תחשיבית אך אינה מוצדקת מבחינת מעמדו של החוב כתופס שיעבוד ראשון על הנכס.”



## מדינת ישראל – רשות האכיפה והגבייה

סוף דבר - לתוספות לחוב מס ההכנסה, מעמד של שעבוד, והן תשולמנה בדין קדימה.

החובים שישולמו הם אלו שבגינם נרשמו ההערות במועדים שנרשמו, בלבד.

בעניין זה תגיש רשות המיסים פרוט המתייחס לכל חוב שבגיננו נרשמה הערה, תייחסו בהתאם תוך פרוט רכיביו, בתוך 14 ימים.

### 15. מעמד הנושה בתיק ההוצל"פ 521374-08-17

סוגיה זו עניינה, כאמור סעיף 76(א) לחוק ההוצל"פ, הקובעת:

"(א) הגישו זוכים אחדים כמה בקשות לביצוע פסק דין אחד או פסקי דין אחדים נגד חייב אחד, ייזקפו הכספים שנתקבלו עקב הליכים לפי חוק זה בתחילה לחשבון החוב של הזוכה שנקט הליך שבעקבותיו נתקבלו הכספים; נתקבלו כספים כאמור עקב הליך שנקטו כמה זוכים – ייזקפו הכספים שנתקבלו בתחילה לחשבון ההוצאות והאגרות שהוציאו אותם זוכים בנקיטת ההליך שבעקבותיו נתקבלו הכספים, בשיעור יחסי לגובה ההוצאות והאגרות כאמור, ולאחר מכן לחשבון החוב של זוכים אלה, בשיעור יחסי לגובה חובותיהם הפסוקים; לעניין זה, יראו עיקול של נכס, מכירתו או מימושו בדרך אחרת, כהליך אחד.

ביום 16.02.16, ניתנה החלטה, מפי כב' השופטת צילה צפת, ברמ"ש 10967-02-16 פלונית נגד ז.ב. ואח', הקובעת, כי יש להבחין בין זוכה הנוקט הליך כינוס נכסים ופועל באופן אקטיבי למימוש הנכס, לבין נושה המטיל עיקול ברישום בלבד, עת עסקינן בחלוקת כספי התמורה -

"גם לגופו של עניין מקובלת עלי פרשנותו של בימ"ש קמא לסעי' 76(א) לחוק, הקובע כי הכספים שנתקבלו עקב הליכים, ייזקפו בתחילה לחשבון החוב של הזוכה שנקט "הליך שבעקבותיו נתקבלו הכספים..."

על פניו לנושה כאן זכות שהחוב כלפיו יפרע, קודם לייתר הנושים, אך עסקינן "בתחרות" בין "הזוכים" בתיקי ההוצל"פ השונים, אשר עיקלו או מימשו, ותחרות זו אינה כוללת את בעלי השעבוד או בעלי מעמד של שעבוד.

לפיכך - דינה של הנושה כאן, לאחר תשלום ההוצאות שנגרמו בהליך, ככל ובקופת הכינוס, יוותרו כספים, לאחר תשלום חוב שכר העבודה והחובים בדין שעבוד, גובר על ייתר הנושים שהטילו עיקול ואלו שלא עשו כן.



## מדינת ישראל – רשות האכיפה והגבייה

### 16. סוף דבר

מכלל האמור אני קובעת כדלקמן:

1. תחילה ישולמו הוצאות הליך הכינוס, לרבות שכר טרחת הכונסים.
2. לאחר מכן ישולם החוב בגין שכר העבודה, הוא בדין קדימה ולפני כל חוב אחר.
3. לאחר מכן ישולם חוב הארנונה, בתוספת הצמדה וריבית, לפי חוק הרשויות המקומיות, לעיריית ירושלים, גובר על כלל החיובים בגינם הוטלו עיקולים ונרשמו הערות, על זכויות החייב.
4. לאחריו, ישולם חוב מס הכנסה, להבטחתו נרשמו ההערות מכוח הפקודה, בתוספת ריביות וקנסות, אשר גובר על החיובים בגינם הוטלו עיקולים.
4. נדמה, כי לאחר ביצוע התשלומים הנ"ל, לא צפויה להיוותר יתרה, בקופה, אך ככל ותיותר, ישולם החוב לנושה כאן. ולאחר מכן לייתר הנושים שהטילו עיקול, באופן שווה ויחסי.

לצורך ביצוע התשלומים הנ"ל יש לפעול כדלקמן:

עיריית ירושלים תגיש פרוט החיובים, כפי שנדרשה כאמור בסעיף 14א וזאת בתוך 14 ימים. אגף מס הכנסה יגיש פרוט החיובים, כפי שנדרש כאמור בסעיף 14ב, וזאת בתוך 14 ימים. לאחר מכן - יגישו הכונסים פרוט החיובים לתשלום, הכולל הוצאות ההליך, ככל ונותרו לתשלום, הסכומים שיש לשלם על פי הסדר המובא לעיל וחשבונות הבנק אליהם יש להפקיד הכספים.

הכונסים יוודא המצאה של ההחלטה לצדדים ולצדדי ג'.

תז"פ בעוד 30 ימים.

דיאנה פסו-ואגו, רשמת

י"ב טבת תשפ"ד  
24 דצמבר 2023

תאריך