



## בבית המשפט העליון

ע"א 2318/23

לפני: כבוד הרשמת ליאור משאלי שלומאי

המערערת: פלונית

נגד

המשיבים: 1. פקיד שומה תל אביב 4  
2. פלונית

**בקשת המשיב 1 לשינוי סיווג ההליך מיום  
15.6.2023; תשובת המערערת מיום 5.7.2023;  
תשובת המשיבה 2 מיום 5.7.2023.**

### החלטה

1. הערעור דנא נסב על החלטתו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופטת י' סרוסי) בע"מ 27312-08-22 מיום 27.12.2022, בגדרה נדונה בקשה שהגישה המערערת לביטול צווי עיקול שהוטלו מכוח סעיף 194 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה), על דירת המגורים שרשומה על שמה.

2. בתמצית יצוין כי בת זוגה של המערערת (להלן: אילנית) הורשעה בהליך פלילי בעבירות שונות, ובהן עבירות מס והלבנת הון. לאחר הרשעתה של אילנית, דרש המשיב 1 (להלן: המשיב) מאילנית להפקיד ערובה לתשלום חוב המס שנוצר כתוצאה מפעולותיה האסורות בהתאם לסעיף 194 לפקודה. אילנית לא הפקידה ערובה, ועל-כן פנה המשיב לבית המשפט ביום 11.8.2022 על מנת שיורה על עיקול הדירה שבבעלות המערערת, בטענה כי על אף הרישום בדבר בעלותה של המערערת בדירה, הדירה שייכת למעשה

לאילנית. בהחלטה מיום 14.8.2022 נעתר בית המשפט המחוזי לבקשת המשיב והורה על עיקול הזכויות בדירה לטובתו. בהמשך לכך, ביום 2.10.2022 הגישה המערערת בקשה לביטול העיקול, ובהחלטה מיום 27.12.2022 בקשתה התקבלה באופן חלקי, כך שהעיקול על הדירה צומצם למחצית מהזכויות בה, וזאת על רקע קביעת בית המשפט המחוזי כי לכל הפחות, מחצית מהזכויות בדירה שייכות לאילנית (להלן: ההחלטה). יצוין כי בית המשפט קיים דיון בבקשה בגדרו הובאו ראיות ונחקרו עדים שונים.

3. ביום 20.3.2023 הגישה המערערת ערעור על ההחלטה, ובפתחו טענה כי סוג ההליך הוא ערעור בזכות, שכן הוא נסב על החלטה המסיימת את ההליך בעניינה של המערערת ומכריעה בזכויותיה.

4. ביום 15.6.2023 הגיש המשיב בקשה לשינוי סיווג ההליך מערעור בזכות לבקשת רשות ערעור. בבקשה נטען כי הליך לפי סעיף 194 לפקודה הוא הליך הדומה במהותו להחלטות העוסקות במתן סעדים זמניים, ולכן אופן ההשגה על החלטות הניתנות במסגרתו היא באמצעות הגשת בקשת רשות ערעור.

5. בתשובת המערערת מיום 5.7.2023 היא שבה על טענותיה שלפיהן ההשגה על ההחלטה היא באמצעות הגשת ערעור בזכות. בתוך כך, טענה המערערת כי בהחלטה ישנן קביעות קנייניות סופיות בדבר הבעלות בדירה המקימות למערערת זכות ערעור.

6. לאחר העיון בטענות הצדדים, הגעתי לכלל מסקנה כי דין בקשת המשיב להידחות, ואין לשנות את סיווגו של ההליך, כמפורט להלן.

7. אכן, כפי שציין המשיב בבקשתו, שאלת סיווגן של השגות על החלטות שניתנות מכוח סעיף 194 לפקודה נדונה זה מכבר בע"א 2121/22 מרקו נ' מדינת ישראל (14.7.2022) (להלן: עניין מרקו), ונקבע כי הן יהיו בדרך של ערעור ברשות ולא בזכות. זאת, בשים לב לכך שמדובר בהחלטות שבמהותן דומות להחלטות בבקשות למתן סעד זמני, ולכך שהן אינן מתאפיינות בסופיות דיונית, אלא ניתן לעיין בהן מחדש (ראו: עניין מרקו, וההפניות שם).

8. בעניין מרקו נבחנה סוגיית הסיווג במסגרת מחלוקת שהתעוררה בין הנישום לבין רשויות המס. בעניין הנוכחי מתעוררת השאלה ביחס לאופן ההשגה של צד שלישי על החלטה שניתנה מכוח סעיף 194 לפקודה. השאלה היא, אפוא, אם יש מקום להבחין בשאלת הסיווג של ההליך הערעורי בין מצב שבו ההשגה הערעורית מוגשת על-ידי

הצדדים להליך המס העיקרי שצפוי להוסיף להתנהל (בדרך כלל מדובר בנישום החייב מצד אחד ובפקיד השומה מצד שני), לבין השגות ערעוריות על החלטה כאמור המוגשות על-ידי צד שלישי "הטוען לזכות" ביחס לנכס אותו מבוקש לעקל.

9. כפי שיובהר להלן, אני סבורה כי יש מקום להבחין בין שני המצבים, ובמקרה שבו צד שלישי "טוען לזכות" מבקש להשיג על החלטת העיקול, הדרך לעשות זאת היא באמצעות ערעור בזכות. אבהיר דבריי.

10. אכן, מבחינתם של הצדדים להליך המס העיקרי, החלטה הניתנת מכוח סעיף 194 לפקודה היא החלטת ביניים הניתנת לשם הבטחת גביית המס מהחייב, עד לבירור והכרעה במחלוקות ביניהם בנדון. במקרים רבים, עד לתשלום החוב מתנהלים הליכים משפטיים עיקריים לבירור שאלת קיום החוב וגובהו. במצב דברים זה, ככל שלנישום תהא השגה, בסוף ההליך, על החלטה בדבר גובה חוב המס שיוחס לו (או על כל החלטה אחרת שהתקבלה בגדרי ההליך), ואשר בגינן צפוי פקיד השומה לבקש את מימוש העיקול, תעמוד לו זכות הערעור על ההכרעה הסופית בעניינו. בדומה, ככל שלפקיד השומה תהא השגה בסוף ההליך על עצם החיוב או גובהו, אף הוא יהיה בעל זכות ערעור.

11. לעומת זאת, צד שלישי הטוען לזכות בגדר הבקשה להטלת עיקול על נכס מסוים "יוצא מהתמונה" מיד לאחר קבלת החלטה בטענותיו בדבר זכותו בנכס הנדון, והוא אינו צפוי להוסיף ולהיות צד להליך העיקרי שימשיך להתנהל. במצב דברים זה, ככל שבסוף ההליך תתקבל החלטה שלפיה לנישום קיים חוב המאפשר את מימוש העיקול, טענותיו של הטוען לזכות בנכס המעוקל לא יישמעו פעם נוספת טרם מימוש העיקול, שכן טענות אלה הוכרעו זה מכבר בהחלטת הביניים האמורה, והנכס המעוקל ימומש מבלי שלטוען לזכות תינתן זכות ערעור בנדון. כך, ייווצר מצב שבו על-אף שהחלטת הביניים שבגדרה נדחו טענותיו של הטוען לזכות בנכס הובילה לכך שההליך בעניינו הסתיים, ואף ניתן סעד מותנה כלפיו בגדר החלטה האמורה (סעד לפיו אם ימצא כי לנישום קיים חוב מס ולאחר הכרעה בדבר גובה החוב, יהיה ניתן לעקל את הנכס הנדון), לא תהיה לו הזדמנות לערער על החלטה זו בזכות. משכך, אני סבורה כי זכות הערעור עומדת לטוען לזכות לאחר מתן ההחלטה בבקשת העיקול (או בבקשתו לבטל את העיקול).

12. לנוכח האמור, אני סבורה כי יש מקום להבחין בין מצב שבו אחד מהצדדים להליך המס העיקרי מבקש להשיג על החלטה שניתנה לפי סעיף 194 לפקודה, שאז ההשגה תהיה באמצעות בקשת רשות ערעור כפי שנקבע בעניין מרקו; לבין מצב שבו צד

שלישי "טוען לזכות" מבקש להשיג על החלטה שניתנה לפי סעיף 194 לפקודה, שאז ההשגה תהיה באמצעות ערעור בזכות.

13. חיזוק למסקנתי זו מצוי בהשוואה לתקנה 105 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018. תקנה זו קובעת כי במקרה שבו הוגשה בקשה לעיקול נכס, והמחזיק בנכס לא הודה כי נכסי המשיב (שאת נכסיו מבקשים לעקל) מצויים בידו או התנגד מכל טעם אחר לאישור העיקול או לא השיב כלל לבקשת העיקול, רשאי מבקש העיקול בתוך 14 ימים להגיש לבית המשפט בקשה מנומקת בכתב לאישור העיקול. כן נקבע בתקנה 105(ב), וזה העיקר, כי "דינה של בקשה כאמור כדין כתב תביעה; דינו של מחזיק לעניין אישור העיקול כדינו של נתבע, בשינויים המחויבים לפי העניין". מהאמור עולה כי כאשר קיימת מחלוקת בין צד שלישי המחזיק בנכס לבין תובע המבקש להטיל עיקול על הנכס בטענה כי הוא בבעלות הנתבע, המחלוקת תתברר כתובענה עצמאית, ובהתאם לכך, פסק הדין באותה מחלוקת יהיה נתון לערעור בזכות.

14. בהקשר זה אציין עוד כי אף עיון באסמכתאות אליהן הפנתה המדינה מעלה כי בכל המקרים בהם נדונה השגה על החלטה לפי סעיף 194 לפקודה כבקשת רשות ערעור מדובר היה בהשגות שהוגשו על-ידי הנישום או על-ידי פקיד השומה, ולא של צד שלישי הטוען לזכות בנכס (ראו: רע"א 3994/13 אבו לטיף נ' פקיד שומה יחידה ארצית (23.10.2013); רע"א 1367/17 בלולו נ' היחידה הארצית לשומה - מדינת ישראל (18.7.2017); וכן ראו: רע"א 2071/00 פקיד שומה ת"א 3 נ' אינגביר, פ"ד נה(3) 189 (2001) בגדרו, בשונה מענייננו, בת זוגו של הנישום כלל לא הייתה צד להליכים קמא, ובין היתר על רקע זה נדחתה בקשת רשות הערעור).

15. אשר על כן: הבקשה לסיווג הליך נדחית, וההליך יוסיף להתנהל כסדרו.

ניתנה היום, ה' באב התשפ"ג (23.7.2023).

ליאור משאלי שלומאי

ר ש מ ת