

מועד התשלום של היטל-השבחה בעסקת מכר מקרקעין
(בעקבות ע"א 1321/02 נוה בנין ופיתוח בע"מ ואח' נ' הועדה לבניה
למגורים ולתעשייה מחוז המרכז¹)

משה גלברד *

- א. מבוא
- ב. על מהותו של היטל השבחה
- ג. חשיבותו המעשית של מועד "מימוש הזכויות"
 - ג.1. הפרשי הצמדה וריבית על חוב ההיטל
 - ג.2. הליכי גבייה
 - ג.3. פטור מהיטל
- ד. הקושי הפרשני
 - ד.1. לשון לא ברורה
 - ד.2. משמעות לא אחידה לביטוי "מימוש זכויות"
 - ה. עקרון-המימוש ותכלית הדחייה של מועד תשלום ההיטל
 - ה.1. הרהורים ביחס לשאלת ההצדקה שבדחיית התשלום: בין "מחיר" לבין "מס"
 - ה.2. עקרון המימוש: מהותו וההצדקות הנורמטיביות לקיומו
 - ה.3. ההצדקה לדחיית תשלומו של היטל-השבחה
 - ו. "מימוש זכויות" בעסקת מכר מקרקעין – מתי? הפרשנות הראויה
 - ז. סוף דבר: על הדין הרצוי ופרשנותו של הדין הקיים

א. מבוא

לפי האמור בתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, החובה לשלם היטל-השבחה חלה בעת "מימוש זכויות" במקרקעין המושבחים². לאחרונה נקבעה הלכה בפסק-דין

* מרצה, בית הספר למשפטים המכללה האקדמית נתניה. אני מודה לד"ר דוד אלקינס ולד"ר ישראל צ' גילת על הערותיהם.

1 פ"ד נז(4) 119 (להלן: "נוה בנין ופיתוח בע"מ").

2 סעיף 7 לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965 ס"ח 307 (להלן – "חוק התכנון והבניה"). התוספת השלישית לחוק, העוסקת בהיטל השבחה, הוספה בחוק התכנון והבניה (תיקון מס' 18), תשמ"א-1981 ס"ח 184. תיקונים חשובים בתוספת השלישית נערכו במסגרת חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 20), תשמ"ג-1982 ס"ח 25.

נוה בנין ופיתוח בע"מ, לפיה מימוש-הזכויות בעסקת מכר מקרקעין חל במועד כריתתו של חוזה המכר. באותו מקרה רכשה חברת נוה בנין ופיתוח בע"מ חלקת מקרקעין בגבעת שמואל. שלושה ימים לפני חתימת חוזה המכר נכנסה לתוקפה תכנית מתאר חדשה, על פיה שונה ייעודם של המקרקעין נשוא חוזה המכר מקרקע חקלאית לקרקע המיועדת למגורים. לא הייתה מחלוקת ביחס לעובדה כי התכנית החדשה השביחה את המקרקעין ואף הושגה הסכמה לעניין סכום ההשבחה. המחלוקת היחידה בין הצדדים נסבה ביחס לשאלה מהו המועד שבו חלה החובה לשלם את ההיטל. חשיבותה המעשית של המחלוקת נגעה לאופן חישוב ההיטל, שכן כפי שעוד יובהר בהמשך, קיים הבדל בין אופן חישוב הפרשי ההצמדה והריבית על חוב ההיטל עד למועד התשלום, לבין אופן חישובם לאחר מועד זה. בפסק הדין אומצה עמדתה של הוועדה המקומית לתכנון ובניה, לפיה מועד התשלום חל בעת כריתת חוזה המכר, ונדחתה עמדת המערערים, אשר טענו כי חובת תשלום ההיטל חלה רק במועד רישום העברת הזכויות בלשכת רישום המקרקעין. בקשה לקיים דיון נוסף בסוגייה זו נדחתה³ ופסק הדין נותר על כנו.

כפי שעוד יובהר בפרק השלישי למאמר, לקביעת העיתוי המדויק של מועד מימוש הזכויות עשויות להיות משמעויות כספיות כבדות משקל. אולם למרות חשיבותה המעשית, שאלת העיתוי של מועד מימוש הזכויות בעסקת מכר מקרקעין טרם נדונה בעבר בפסיקתו של בית המשפט העליון. מדובר, לפיכך, בהלכה חשובה וחדשנית כאחד. יתר על כן, הלכה זו נקבעה על רקע פסיקה בלתי אחידה של בתי המשפט השונים בערכאות הנמוכות יותר. בחלק מפסקי הדין הללו נקבע כי מועד מימוש הזכויות בעסקת מכר מקרקעין חל בעת כריתת חוזה המכר⁴, בעוד שבאחרים נקבע כי המועד חל דווקא בעת רישום העסקה בפנקסי המקרקעין⁵. לפחות במקרה אחד אף נקבע כי המימוש חל בזמן-ביניים כלשהו, שבין מועד כריתת החוזה לבין מועד הרישום⁶. אכן, נראה כי פסקי הדין הסותרים מעידים על קושי של ממש ביחס למשמעות המדויקת שיש לייחס לביטוי "מימוש זכויות" בהקשר של עסקה במקרקעין⁷.

3 דנ"א 5182/03 נוה בנין ופיתוח בע"מ ואח' נ' הועדה לבניה למגורים ולתעשייה מחוז המרכז, תקדין-עליון 2003(2) 2965.

4 ראו למשל: ת"א (רמ') 3785/97 יעקב יצחקי נכסים בע"מ ואח' נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה "המרכז" (לא פורסם. פסק הדין ניתן על ידי השופטת קפלינסקי בתאריך 9.10.98); ת"א (פ"ת) 4650/96 שפירא יואל ואח' נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה "המרכז", תקדין-שלום 99(1) 152.

5 ראו למשל: ע"א (ת"א) 16/97 יואל מינץ ואח' נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה (לא פורסם); בש"א (ת"א) 107599/02 הועדה המקומית לתכנון ובניה גבעתיים נ' דודקביץ (לא פורסם); בש"א (ת"א) 107637/02 שילוני נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה רמת-השרון (לא פורסם. פסק הדין ניתן על ידי השופט ד' מור בתאריך 2.6.03).

6 ע"ה (רח') 3/95 חוגי סמי ואח' נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה ראשון-לציון (לא פורסם. פסק הדין ניתן על ידי השופטת א' בית-נר בתאריך 10.3.96).

7 לקושי פרשני זה התייחסתי גם ברשימה קודמת. ראו: מ' גלברד, "היטל השבחה: מועד תשלום ההיטל בעת מימוש זכויות בדרך של עסקה", מיסים יד/4 (2000) א-138.

כעת, משנקבע כי מימוש הזכויות על פי התוספת השלישית חל במועד כריתתו של חוזה המכר, לכאורה, באה מחלוקת פרשנית זו לקיצה. אולם, דומה כי ראוי לשוב ולעיין בהלכה שנקבעה. לעניות דעתי, בחינת התכלית העומדת ביסוד הוראת החוק עשויה ללמד כי מועד מימוש הזכויות אינו חייב לחול דווקא בעת כריתת החוזה, וכי ייתכנו גם מקרים בהם יש לראותו כחל במועד מאוחר יותר.

מצד העיקרון, יש מקום להטיל ספק אם קיימת בכלל הצדקה להסדר הקיים בתוספת השלישית, לפיו נדחה מועד תשלום ההיטל עד לשלב מימוש הזכויות המושבחות. כפי שיפורט בפרק החמישי של המאמר, ייתכן כי מוצדק להחיל את חובת התשלום כבר במועד אירוע ההשבחה. מכל מקום, כל עוד ההסדר החוקי הקיים מורה על דחיית התשלום עד למועד מימוש הזכויות, יש לברר מתי חל מועד זה בהתאם לתכלית החוק. התכלית העומדת ביסוד דחיית תשלומו של ההיטל משקפת את עקרון המימוש, שהוא עקרון יסודי בדיני המס. הרציונל הוא לא לחייב את הנישום בתשלום ההיטל כל עוד ההנאה הגלומה בהשבחה איננה לובשת ממשות כלכלית, וכל עוד איננה יוצאת מן הכוח אל הפועל⁸. עם זאת, כפי שיוסבר בהמשך, לא כל ההצדקות הנורמטיביות המקובלות ביחס לתחולתו של עקרון המימוש מתקיימות גם ביחס להיטל השבחה. למעשה, מנייתוח הוראות החוק נובעת המסקנה כי ההצדקה העיקרית הרלוונטית ביחס לדחיית תשלומו של היטל השבחה היא זו הקשורה בשיקולי נזילות. משמע, הרצון להבטיח שיהיו בידי הנישום אמצעים כספיים זמינים לצורך תשלום ההיטל. בהנחה שדחיית מועד תשלום ההיטל מבוססת בעיקר על שיקול זה, ספק רב אם כריתת החוזה כשלעצמה (להבדיל מתשלום התמורה), מספיקה כדי להיחשב כ"מימוש זכויות", שכן היא איננה מגשימה את התכלית העומדת ביסוד דחיית התשלום.

במאמר זה אנסה להסביר, לפיכך, מדוע אני סבור כי בניגוד להלכה שנקבעה בפסק דין נוה בנין ופיתוח בע"מ, אין הצדקה לכך שהפעולה המשפטית של כריתת החוזה, כשלעצמה, תיחשב למימוש זכויות ותחייב תשלום מיידי של היטל השבחה. בראשית הדברים אעמוד בקצרה על מהותו של היטל השבחה. אחר כך אציג את החשיבות המעשית שיש לקביעת המועד המדויק שבו חל מימוש הזכויות בעסקת מכר מקרקעין. לאחר מכן אציג את הקושי הפרשני הקיים ביחס לקביעת המועד. קושי זה נובע הן מהלשון הבלתי ברורה שבה נוסחה ההגדרה, והן מסתירות פנימיות הקיימות בתוספת השלישית לחוק. בהמשך אעמוד בקצרה על תכלית החוק ואגב

8 ראו דברי השופט חשין בדנ"א 5182/03 לעיל הערה 3: "כל הצמתים שהוגדרו כ"מימוש זכויות" בסעיף 1(א) לתוספת השלישית... יש להם מכנה משותף אחד בהיותם פעולה ממשית ומשמעותית שמבצע הנהגה במקרקעין המושבחים, אשר יש בה משום הוצאת התעשרותו מן הכוח אל הפועל". לכך שדחיית התשלום של היטל השבחה עד למועד "מימוש הזכויות" מגלמת את עקרון המימוש הכללי שחל בדיני המס ראו גם: ע"א 6126/98 חברת חלקה 510 בגוש 6043 בע"מ (בפירוק מרצון) נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה חולון, פ"ד נה(4) 769; מ' גלברד, "היטל השבחה: העברה מנאמן לנהנה כ'מימוש זכויות'?", מקרקעין 5/א (2002) 42.

כך ארון במידת ההצדקה שיש לתחולת עקרון המימוש בענייננו. לסיום אציג את הפרשנות הנגזרת, לדעתי, מתכלית זו, ואף אציע לשנות את נוסח ההגדרה שבחוק.

ב. על מהותו של היטל ההשבחה

היטל-ההשבחה נועד לממן את תקציב פעולותיהן של הוועדות לתכנון ובנייה בהליכי התכנון והפיתוח של מקרקעין. הרציונל העומד ביסוד היטל הוא לחייב את אלו הנהנים מתוצאות פעולת ההשבחה – בעלי המקרקעין או חוכריהם – בהוצאות הכרוכות בהשבחת המקרקעין.⁹ היטל משרת גם תכלית של צדק חלוקתי. כתוצאה מהשבחת המקרקעין ומהרחבתן של זכויות הניצול בהם, מתעשרים חלק מבעלי המקרקעין שבקהילה. מאחר שהתעשרות בלתי-שוויונית זו נובעת מהחלטות נורמטיביות של גופי התכנון הציבוריים, ראוי שבעלי המקרקעין שהתעשרו כתוצאה מהחלטות אלה ישתפו גם את יתר חברי הקהילה בהתעשרותם¹⁰. כשם שיש הצדקה לכך שבעל מקרקעין יקבל פיצוי מהקופה הציבורית, כאשר תוכנית המיועדת להביא תועלת ורווחה לכלל הציבור פוגעת באופן בלתי שוויוני דווקא במקרקעין שבבעלותו¹¹, כך מוצדק, מן הצד האחר, שבעל המקרקעין ישתף את הציבור בהתעשרותו כאשר ההחלטות של רשויות התכנון הציבוריות גורמות להשבחת המקרקעין שבבעלותו.

הסמכות לגבות היטל השבחה קבועה בסעיף 196א לחוק התכנון והבניה, הקובע כי ועדה מקומית לתכנון ובניה תגבה היטל השבחה בשיעור, כתנאים ובדרכים שנקבעו בתוספת השלישית לחוק. על פי האמור בתוספת השלישית, החבות בהיטל נוצרת בשל אירוע של "השבחה" במקרקעין, דהיינו עליית שוויים של מקרקעין עקב אישור תכנית בנייה, מתן הקלה או התרת שימוש חורג¹². שיעור היטל הוא מחצית מגובה

9 ע"א 6126/98 לעיל הערה 8, בעמ' 776; ע"א 1341/93 סי אנד סאן ביץ' הוטלס בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה תל-אביב-יפו, פ"ד נב(5) 715, 719.

10 ע"א 1321/02 לעיל הערה 1 (פסקה 10 לפסק-הדין); רע"א 7417/01, 8498 צרי ואח' נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה גבעתיים ואח', תקדין-עליון 2003(2) 2677 (פסקה 9 לפסק-הדין); דנ"א 3768/98 קריית בית הכרם בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים, פ"ד נו(5) 49, 62.

11 סעיף 197 לחוק התכנון והבניה וראו: ע"א 210/88 החברה להפצת פרי הארץ בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה כפר סבא, פ"ד מו(4) 627, 639-640; ע"א 4390/90 אלישר נ' מדינת ישראל – הועדה המחוזית לתכנון ובניה מחוז המרכז, פ"ד מז(3) 872, 877. לדיון בשאלות של צדק חלוקתי בהקשר של פגיעה שלטונית במקרקעין ראו עוד: ח' דגן, "קניין, אחריות חברתית וצדק חלוקתי" בתוך: צדק חלוקתי בישראל (מ' מאוטנר עורך, תשס"א) 97; ח' דגן, "שיקולים חלוקתיים בדיני נטילה שלטונית של מקרקעין", עיוני משפט כא (תשנ"ח) 491. העיקרון אינו חדש. כך כותב החזון איש (בבא בתרא סימן ד אות טו): "אין היחיד צריך להפסיד את ממונו, אלא הציבור חייב לשלם לו הפסדו, שהרי אין היחיד צריך לעשות צרכי ציבור משלו אלא צריך לתת חלקו עם הציבור".

12 ראו סעיף 2 לתוספת השלישית וכן ראו הגדרת "השבחה" בסעיף 1 לתוספת השלישית.

ההשבחה¹³. ודוק: אירוע המס היוצר את החבות בהיטל הוא עצם התרחשותו של מעשה ההשבחה עצמו. סעיף 2(א) לתוספת השלישית קובע כי:

"חלה השבחה במקרקעין, בין מחמת הרחבתן של זכויות הניצול בהם ובין בדרך אחרת, ישלם בעלם היטל השבחה לפי האמור בתוספת זו (להלן – היטל)..."

אם נשווה זאת למס המוטל בגין רווחי הון על נכסים, הן לפי פרק ה' לפקודת מס הכנסה והן לפי חוק מיסוי מקרקעין, הרי המקרה של היטל השבחה הוא מעט יוצא דופן. בעוד שבמיסוי רווחי הון אירוע המס עצמו חל בעת המכירה, ולא בעת עליית השווי, הרי שבהיטל השבחה אירוע המס חל בשל עצם השבחתן של זכויות הניצול במקרקעין, למרות שבמועד זה טרם התרחש מימוש כלכלי של הנכס¹⁴. מסיבה זו נקבעה בתוספת השלישית הוראה הדוחה את תשלומו בפועל של היטל עד אשר ימומשו הזכויות המושבחות. סעיף 7 לתוספת השלישית קובע כי:

"ההיטל ישולם לא יאוחר מהמועד שהחייב בו מימש זכות במקרקעין שלגביהם חל ההיטל..."

התוספת השלישית מבחינה, לפיכך, בין מועד היווצרות החיוב בהיטל (מועד אירוע המס) לבין המועד שבו חלה על החייב חובת התשלום (מועד המימוש). בעוד שהחיוב העקרוני נוצר כבר במועד התרחשותו של אירוע השבחה (מועד אישור התכנית המשביחה, או מועד התרת השימוש החורג, או מועד מתן ההקלה – לפי העניין), נדחה מועד תשלומו של ההיטל עד למועד מימוש הזכויות במקרקעין. אין צורך לומר כי בין שני המועדים הללו עשוי לחלוף פרק זמן ניכר¹⁵.

משמעותו של הביטוי "מימוש זכויות" מוגדרת בסעיף 1 לתוספת השלישית, והיא כוללת דרכי מימוש שונות של הזכויות המושבחות. שתי החלופות הראשונות שבהגדרה עוסקות במימוש הזכויות המושבחות בדרך של ניצול עצמי (קבלת היתר

13 סעיף 3 לתוספת השלישית.

14 הן בחוק מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 והן בחלק ה' לפקודת מס הכנסה, אירוע המס מתרחש בעת המכירה עצמה. אולם בדומה להיטל השבחה קיימות עוד דוגמאות להפרדה בין אירוע המס לבין מועד המימוש. כך לדוגמה, לפי סעיף 100א(א) לפקודת מס הכנסה (אשר הוסף לפקודה בסעיף 36 לחיקון 132), חל אירוע מס רעיוני ביחס לנכסיו של תושב ישראל ביום שלפני היום שבו אותו אדם חדל להיות תושב ישראל ("מסי-יצאה"). מאחר שלמעשה אין באותו מועד מימוש בפועל של הנכסים, נדחה תשלום המס, לפי סעיף 100א(ב), עד למועד מימוש הנכס. ראו בהקשר זה: "גרנס, דיני המס החדשים (מהדורה שלישית, תשס"ג) 426. דוגמה אחרת היא שינוי ייעוד של נכס מקרקעין למלאי עסקי, לפי סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין. מאחר שאף כאן מדובר באירוע מס רעיוני, נדחה תשלום המס עד למועד מכירת המקרקעין. ראו בעניין זה: א' נמדר, מיסוי מקרקעין [מס שבח, מס מכירה ומס רכישה] (תשס"ב) 415 ואילך. קיימות בחקיקה דוגמאות נוספות, אולם לא כאן המקום להרחיב.

15 ראו ביחס לכך הערות 88 ו-89 להלן והטקסט שלידן.

לבנייה או לשימוש במקרקעין, אשר לא ניתן היה לתיתו אלמלא אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חריג שבעקבותיהם חל היטל ההשבחה, או שימוש בפועל במקרקעין באופן המתאפשר כתוצאה מהשבחתם)¹⁶. החלופה הנוספת עוסקת במימוש בדרך של מכירת זכויות הבעלות או החכירה במקרקעין המושבחים¹⁷. רשימה זו עוסקת רק בחלופה השלישית, דהיינו, בפרשנות המונח "מימוש זכויות" בהקשר של עסקת מכר.

למרות שהחבות העקרונית בהיטל נוצרת כבר בעת אירוע ההשבחה ואילו מועד מימוש הזכויות קובע, למעשה, רק את עיתוי התשלום, מסתבר כי לקביעת המועד המדויק של המימוש ביחס לעסקת מכר מקרקעין עשויה להיות חשיבות מעשית רבה.

ג. חשיבותו המעשית של מועד "מימוש הזכויות"

דומה כי עצם העובדה שהמחלוקות ביחס לעיתוי המדויק שבו חל מימוש הזכויות שבו והתעוררו בבתי המשפט חדשות לבקרים, עשויה להעיד על חשיבותה המעשית של סוגייה זו. סביר להניח כי החייבים בהיטל מן הצד האחד, והוועדות לתכנון ובנייה מן הצד האחר, לא היו טורחים בהתדיינות כה רבה לולא ההשלכות הכספיות הניכרות שיש לשאלה פרשנית זו.

לעיתוי המדויק של מועד מימוש הזכויות יש משמעות חשובה הן ביחס לאופן החישוב של הפרשי הצמדה והריבית על חוב ההיטל, והן בנוגע לדרכי הגבייה של החוב. יתר על כן, לעיתים קביעת המועד עשויה להכריע אם יחול פטור מתשלום ההיטל.

ג.1. הפרשי הצמדה וריבית על חוב ההיטל

לפי האמור בסעיף 9 לתוספת השלישית, במהלך הזמן שבין מועד היווצרות החיוב בהיטל לבין מועד מימוש הזכויות במקרקעין, צמוד סכום ההיטל לעלייה במדד המחירים לצרכן, או לעלייה במדד תשומות הבנייה, לפי שיעור העלייה הנמוך מבין שני המדדים¹⁸. בתקופה זו חוב ההיטל אינו נושא ריבית. לעומת זאת, החל ממועד מימוש הזכויות, שבו מתגבשת חובת התשלום, ועד למועד תשלומו של החוב בפועל,

16 ראו ס"ק (1) ו-(2) להגדרת "מימוש זכויות" שבסעיף 1 לתוספת השלישית.
 17 ס"ק (3) להגדרת "מימוש זכויות". לדיון בחלופות השונות שבהגדרה ראו: רע"א 7172/96 קריית בית הכרם ואח' נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים, פ"ד נב(2) 501, 494; ע"א 6126/98, לעיל הערה 8; ע"א 1321/02, לעיל הערה 1 (כפסקה 10 לפסק-הדין). ראו גם: א' נמדר, דיני מיסים [מיסוי מקרקעין] (תשנ"ב) 455; ה' רוטטוביץ, היטל השבחה (תשנ"ז) 460 ואילך.
 18 סעיף 9 לתוספת השלישית.

חלים על חוב ההיטל הכללים הקבועים בחוק הרשויות המקומיות (ריבית והפרשי הצמדה על תשלומי חובה), התש"ם-1980.¹⁹ משמעות הדבר היא, שהחוב צמוד למדד המחירים לצרכן, והחל מתום 30 יום מהמועד שבו חלה חובת התשלום נושא החוב גם ריבית פיגורים.²⁰ להבדלים אלה עשויה להיות משמעות כספית ניכרת. ואכן, בחלק מפסקי הדין התעוררה המחלוקת ביחס לעיתוי מועד התשלום לנוכח ההפרשים הכספיים המשמעותיים שנוצרו בשל האופן שבו מחושב החוב עד למועד המימוש, לעומת אופן חישובו לאחר מועד זה.²¹

ג.2. הליכי גבייה

משמעות חשובה נוספת לקביעתו המדויקת של מועד מימוש הזכויות נוגעת לעובדה שהחל ממועד זה חשוף החייב להליכי גבייה. לפי האמור בסעיף 18 לתוספת השלישית:

"היטל המגיע על פי שומה סופית לגבי מקרקעין הנמצאים בתחום של רשות מקומית, רשאית הרשות המקומית לגבותו בשם הועדה המקומית ובהסכמתה, בדרך שגובים את הארנונה הכללית של אותה רשות מקומית; הוראה זו אינה גורעת מזכותה של הועדה המקומית לגבות את ההיטל על פי כל דין, לרבות בדרך שגובים חוב אזרחי."

החל ממועד מימוש הזכויות ניתן, אם כן, להפעיל אמצעי גבייה שונים ואף לגבות את ההיטל בדרך שבה נגבים תשלומי הארנונה.²² אמנם בעבר נקבע בפסיקה כי פקודת המיסים (גבייה) איננה חלה על חובות ארנונה.²³ אולם, בשנת תש"ס פורסמה אכרזת המסים (גבייה) (ארנונה כללית ותשלומי חובה ברשויות המקומיות) (הוראת שעה), התש"ס-2000, בה החיל שר האוצר, על פי סמכותו מכוח סעיף 2 לפקודת המסים (גבייה), את הוראות הפקודה גם ביחס לחובות ארנונה.²⁴ ממילא התוצאה היא שכיום

19 ס"ח 46. ראו סעיף 15 לתוספת השלישית.

20 סעיפים 1 ו-2 לחוק הרשויות המקומיות (ריבית והפרשי הצמדה על תשלומי חובה), התש"ם-1980.

21 למשל: ע"א 1321/02 לעיל הערה 1; ת"א (רמ') 3785/97 לעיל הערה 4; ת"א (פ"ת) 4650/96 לעיל הערה 4.

22 ראו בעיקר פרק חמישה עשר לפקודת העיריות. פרק זה עוסק בדרכים לגביית הארנונה והוא כולל הוראות שונות שנועדו לייעל את הליכי הגבייה. ראו גם: ה' רוסטוביץ, ארנונה עירונית (מהדורה שביעית, תשנ"ו) 311; א' וינוגרד, דיני רשויות מקומיות (מהדורה רביעית, תשנ"ח) 329.

23 רע"א 2911/95 יוסי אברהם ואח' נ' עיריית רמת-גן ואח', פ"ד נג(1) 218.

24 ק"ת 406. בתאריך 10/1/2002 פרסם שר האוצר את אכרזת המיסים (גבייה) (ארנונה כללית ותשלומי חובה לרשויות המקומיות) (הוראת שעה) (תיקון), התשס"ב-2002, ק"ת 300. אכרזה זו מתקנת את קודמתה וקובעת כי ביחס לסכומים השנויים במחלוקת אין להפעיל הליכי גבייה לפי

חלה הפקודה גם ביחס להליכי גבייה של היטל השבחה, והחל ממועד מימוש הזכויות יש בידי הוועדה סמכויות גבייה מרחיקות לכת. יתר על כן, בעוד שארנונה עשויה אולי להיחשב כמס אישי החל על החייב²⁵, ייתכן כי יש מקום לראות בהיטל השבחה מס המגיע על המקרקעין עצמו²⁶. המשמעות היא, שעל חוב היטל השבחה עשויה לחול ההוראה מרחיקת הלכת שבסעיף 11א(1) לפקודת המיסים (גבייה) הקובעת כי: "מס המגיע על מקרקעי הסרבן יהיה שעבוד ראשון על המקרקעין". לפיכך, המועד המדויק של מימוש הזכויות עשוי להיות בעל משמעות רבה עוד יותר במצבים של חדלות פירעון של בעל המקרקעין, שכן החל ממועד זה נוצר לטובת הוועדה שעבוד סטטוטורי על הקרקע. שעבוד זה, אף אם לא נרשמו בגינו כל עיקול או הערה במרשם המקרקעין, מקנה לוועדה עדיפות על פני כל נושה אחר, לרבות נושה בעל שעבוד רשום קודם בזמן, עניין שאין להמעיט בחשיבותו²⁷.

ג.3. פטור מהיטל

לעיתים, מועד מימוש הזכויות עשוי להיות בעל משמעות כלכלית ניכרת עוד יותר, שכן קביעת העיתוי המדויק עשויה להשליך גם על שאלת תחולתו של פטור מתשלום ההיטל. הדבר אמור באותם מקרים, בהם תחולתו של פטור הקבוע בחוק היא זמנית ותלויה בשאלה אם "מימוש הזכויות" התרחש בתוך חלון הזמן שבו היה הפטור בתוקף. דוגמה אחת למקרה כזה מצויה בפסק הדין בעניין חוגי סמי²⁸: המערערים היו בעליו של בית מגורים ב"שיכון המזרח" בראשון לציון. הנכס נכלל בתחומה של

הפקודה, אלא לאחר שחלף המועד להגשת השגות, עררים וערעורים, ואם הוגשו כאלה – עד שניתנו בהם החלטה או פסק דין סופיים.

25 בעניין זה ישנן דעות מנוגדות. לדעה הגורסת כי ארנונה היא מס אישי ואינו בגדר מס המגיע על המקרקעין, כמשמעותו של ביטוי זה לצורך סעיף 11א(1) לפקודת המיסים (גבייה), ראו: רע"א 2911/95 לעיל הערה 23; א' נמדר, לעיל הערה 17 בעמ' 430. לדעה ההפוכה ראו: א' פרוקצ'יה, דיני פשיטת רגל והחיקה האזרחית בישראל (1984) 184; ש' בורנשטיין, המיסוי בפירוק חברה (1997) 385; ה' רוטוביץ, לעיל הערה 22 בעמ' 335.

26 לדיון בנושא זה ולריכוז אסמכתאות ראו: ת"א (פ"ת) 6320/00 בנק לאומי לישראל בע"מ נ' עיריית פתח-תקווה, תקדין-שלום (3)2002, 99.

27 סעיף 11א(1) לפקודת המיסים (גבייה) הוסף לפקודה בתשל"ג. על משמעותו מרחיקת הלכת של השעבוד מכוח סעיף זה ראו: א' פרוקצ'יה, לעיל הערה 25 בעמ' 85; א' פרוקצ'יה, "דיני בטוחות לפי פקודת המיסים (גבייה)", משפטים ו (תשל"ה) 205; א' נמדר, לעיל הערה 17 בעמ' 271; ע"א 633/91 מנהל מס רכוש נ' שמש ואח', פ"ד מח(1) 841; ע"א 4227/92 מנהל מס רכוש נ' ארטיק תחיה בע"מ ואח', פ"ד נב(1) 433; רע"א 2911/95 לעיל הערה 23.

28 ע"ה (רחובות) 93/95, לעיל הערה 6. אך ראו לעומת זאת, ע"א (פ"ת) 105/02, 106 הועדה המקומית לתכנון ובניה פתח-תקווה נ' פנחס כהן ואח', תקדין-שלום (2)2002, 1637, בו נקבע כי ביחס להשבחה, הנובעת מתוכנית שאושרה בעת שהמקרקעין כבר הוכרוזו כשכונת שיקום, הפטור מכוח סעיף 19(ב)(1) הוא פטור מוחלט מתשלום, גם אם מימוש הזכויות חל לאחר תום תקופת ההכרזה.

תכנית משביחה, שאושרה בשנת 1993. מאחר ש"שיכון המזרח" הוכרז כשכונת שיקום, חל הפטור הקבוע בסעיף 19(ב) לתוספת השלישית, לפיו לא תחול חובת תשלום היטל בשל השבחה במקרקעין למגורים המצויים באזור שהוכרז עליו כעל שכונת שיקום, כל עוד ההכרזה בתוקף. זהו פטור זמני, התקף רק כל עוד המקרקעין מוכרזים כשכונת שיקום. בחודש אוקטובר 1994 חתמו המערערים על חוזה למכירת ביתם. לפי החלטת הממשלה, בוטלה הכרזתו של "שיכון המזרח" כשכונת שיקום החל מחודש ינואר 1995. בחודש מאי 1995 פנו המערערים לוועדה המקומית לתכנון ובניה וביקשו אישור לצורך העברת הזכויות בבית על שם הקונה בלשכת רישום המקרקעין. המערערים סברו כי הם זכאים לחסות בצלו של הפטור, שכן בעת כריתת חוזה המכר הייתה ההכרזה בתוקף. לעומת זאת הוועדה סברה, כי מימוש הזכויות לא חל בעת כריתת החוזה, אלא רק במועד מאוחר יותר, שחל רק לאחר ביטול ההכרזה. הנה כי כן, ההכרעה בשאלה אם יחול הפטור אם לאו תלויה בעיתוי המדויק של מועד מימוש הזכויות²⁹.

דוגמה נוספת למקרה שבו תחולתו של פטור מתשלום ההיטל הייתה תלויה בקביעת העיתוי המדויק של מועד מימוש הזכויות מצויה בפסק הדין בעניין שילוני³⁰: המערערים רכשו זכויות בעלות בבית מגורים. הוועדה קבעה כי קיימת חבות בהיטל, הנובעת מאישורה של תכנית משביחה. הצדדים הגיעו לידי שומה מוסכמת ביחס לסכום ההיטל, אולם נחלקו בשאלה אם המערערים זכאים לקבל פטור מתשלומם³¹. המצב החוקי, שבגיננו טענו המערערים לפטור, היה כדלהלן: סעיף 19(ג)(1) לתוספת השלישית, קובע פטור מהיטל על בנייה או הרחבה של דירת מגורים, אם שטחה לאחר הבנייה או ההרחבה אינו עולה על 120 מ"ר. סעיף 19(ג)(2) קובע שגם העברת הבעלות בדירה כזו לא יראו כמימוש זכויות, שבגינן חלה חובת התשלום, אם הדירה שימשה למגורי הבעלים, או בני משפחתם, במשך תקופה של לפחות 4 שנים³². תיקון מס' 53 לחוק התכנון והבניה, שהתקבל ביום 4.12.2000, הרחיב את הפטור לדירות ששטחן אינו עולה על 160 מ"ר (במקום 120 מ"ר עובר לתיקון)³³. סעיף 2 לתיקון החיל את הוראות הפטור המורחבות, כפי שתוקנו בתיקון 53 לחוק, אף על השבחה שנוצרה לפני

29 במקרה זה קבע בית המשפט כי מימוש הזכויות לא חל בעת כריתת החוזה, אלא במועד גמר תשלום התמורה. לדיון בתוצאת פסק הדין ראו פרק ו', להלן.

30 בש"א (ת"א) 107637/02, לעיל הערה 5.

31 למעשה, חובת תשלום ההיטל לא חלה על שילוני (המערערים), שהיו הקונים בעסקת המכר. אולם שילוני נטלו על עצמם התחייבות חוזית לתשלום ההיטל ועל כן הם אלה שהיו צד להתדיינות בתיק.

32 ביחס להוראת הפטור שבסעיף 19(ג)(2) ראו: מ' גלברד, "היטל השבחה: מנין השנים לצורך פטור במכירה של דירת מגורים", מיסים טו (תשס"א) א/63.

33 חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 53), התשס"א-2000 ס"ח 44. תיקון זה היה אחד מבין כמה חוקים "מיטיבים" שיזמו חברי הכנסת בתקופה שבה לממשלה בראשותו של אהוד ברק לא היה כבר רוב פרלמנטרי. מיד לאחר הבחירות ועם כינון הממשלה החדשה בראשותו של אריאל שרון בוטלו או הושהו מרבית החוקים הללו. לביקורת על תיקון מס' 53 ראו: א' נמדר, "היטל השבחה על דירת מגורים: פטור ממס ללא מחשבה תחילה", מיסים טו (תשס"א) א/10.

התיקון, אם עד ליום תחולת התיקון טרם קיבל בעל המקרקעין היתר בנייה. לא היה ספק כי אם המצב החוקי על פי תיקון 53 היה נותר בעינו, היו בעלי המקרקעין בענייננו זכאים לקבלת הפטור. אולם, במסגרת חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2001), תשס"א–2001³⁴ נקבע (בסעיף 15 לחוק) תיקון 54 לחוק התכנון והבניה. במסגרת תיקון זה בוטלה הרחבתו הקודמת של הפטור והיקף הפטור הוחזר לקדמותו, כפי שהיה ערב חקיקתו של תיקון מס' 53. עם זאת, בסעיף 16(ב) לחוק ההסדרים נקבעה הוראת מעבר, לפיה אם חל "מימוש הזכויות" במהלך חלון הזמן שבין כניסתו לתוקף של תיקון מס' 53 (4/12/2000) לבין כניסתו לתוקף של תיקון מס' 54 שבחוק ההסדרים (4/4/2001) יוכל בעל המקרקעין ליהנות מהוראת הפטור המורחבת, כנוסחה בתיקון 53. המחלוקת בין הצדדים נגעה לשאלה מתי בדיוק חל מימוש הזכויות במקרה הנדון: האם בעת כריתתו של החוזה, כטענת המערערים, או שמא בעת הרישום בפנקסי המקרקעין, כטענת הוועדה. כריתת החוזה התרחשה בתוך חלון הזמן של ארבעת החודשים בהם היה תיקון 53 בתוקף, בעוד שרישום הזכויות בפנקסי המקרקעין נעשה לאחר התאריך הקובע. המשמעות היא שקבלת טענתם של המערערים הייתה מאפשרת את תחולת הפטור, בעוד שקבלת עמדת הוועדה הייתה מונעת את תחולתו. הנה כי כן, אף כאן נוצר מצב שבו תחולת הפטור הייתה תלויה בקביעת העיתוי המדויק של מועד מימוש הזכויות³⁵.

סיכומו של דבר, ניתן להיווכח כי קיימת חשיבות מעשית לא מעטה לאיתור המועד המדויק שבו חל "מימוש הזכויות". העיתוי משפיע על סכום החוב ועל אופן חישובו, על אמצעי הגבייה שעשויים להינקט לצורך גביית החוב, ולעיתים אף על תחולתו של פטור מתשלום ההיטל. אולם השאלה, מתי בדיוק חל מועד מימוש הזכויות בעסקת מכר מקרקעין, עשויה לעורר קושי פרשני לא מבוטל.

ד. הקושי הפרשני

הקושי בפרשנות הביטוי "מימוש זכויות" בהקשר של עסקת מכר מקרקעין נובע הן מלשונו הבלתי ברורה של החוק, והן מהעובדה שאותו ביטוי עצמו משמש במסגרת התוספת השלישית במשמעויות שונות.

ד.1. לשון לא ברורה

לשון ההגדרה שבסעיף 1(א)(3) לתוספת השלישית היא מסורבלת ולא ברורה:

34 ס"ח 227.

35 במקרה זה קבע בית המשפט שמועד "מימוש הזכויות" הוא מועד הרישום. לדיון בתוצאת פסק הדין והנמקותיה ראו בפרק ו' להלן.

”מימוש זכויות”, במקרקעין – אחת מאלה:

...

(3) העברתם או העברת החכירה לדורות בהם, בשלמות או חלקית, או הענקת זכויות בהם הטעונה רישום בפנקסי המקרקעין, בתמורה או ללא תמורה, אך למעט העברה מכוח דין והעברה ללא תמורה מאדם לקרובו.

לפי ההגדרה, ”מימוש זכויות” חל בעת העברת המקרקעין, או בעת העברת חכירה לדורות בהם, או בעת הענקת זכויות הטעונה רישום בפנקסי המקרקעין. נבחן את מרכיביה השונים של הגדרה זו.

בביטוי ”העברתם” של מקרקעין הכוונה היא להעברת זכות הבעלות בהם. ייתכן כי ראוי היה לדייק יותר בניסוח, אולם זוהי טעות לשונית נפוצה למדי. לעיתים קרובות קיימת נטייה לזהות את מושא זכות הבעלות עם זכות הבעלות עצמה³⁶. המקור לטעות זו נובע מהמעמד הקורפורלי של זכות הבעלות בנכסים מוחשיים, לעומת מעמדן של הזכויות האחרות.

לפי ההגדרה, לא רק העברת זכות הבעלות במקרקעין מהווה מימוש זכויות, אלא גם העברת זכות של חכירה לדורות. הסיבה לכך היא, שזכות חכירה לדורות קרובה מאד במהותה לבעלות ואין טעם ענייני להבחין ביניהן בהקשר הנדון³⁷.

מהו, אם כך, המועד שבו מועברת זכות הבעלות או זכות החכירה במקרקעין? כידוע, על פי הדין המהותי, העברת זכות הקניין במקרקעין מתרחשת בעת הרישום בפנקסי המקרקעין. הדין החל בעניין זה הוא חוק המקרקעין, תשכ”ט–1969, לפיו עסקה במקרקעין טעונה רישום והיא נגמרת ברישום³⁸. כל עוד לא בוצע הרישום אין מדובר אלא בהתחייבות לעשות עסקה, דהיינו בשלב האובליגטורי בלבד³⁹. המסקנה האפשרית היא, ש”מימוש זכויות” בעסקת מכר של זכויות בעלות או של זכויות חכירה לדורות במקרקעין מתרחש רק בעת הרישום בפנקסי המקרקעין⁴⁰. אלא שהשאלה היא כמובן, האם יש לפרש את מועד העברת זכות הבעלות או החכירה בהקשר של התוספת השלישית, שהיא חוק מתחום דיני המס, בהתאם למשמעות הנגזרת מהוראות

36 “... בעוד ששוכר הדירה ידבר על כך שיש לו שכירות בדירה, דהיינו, הוא יתייחס אל הזכות המשפטית שיש לו, הרי מי שיש לו זכות בעלות בדירה ידבר על כך שיש לו דירה. הוא יזהה את הנכס, שהוא המושא של הזכות, עם הזכות. הוא הדין בעסקאות. שוכר דירה שימכור זכותו בדירה, ידבר על כך שהוא העביר את השכירות, בעוד שבעל הדירה שימכור את זכותו בדירה ידבר על כך שהוא מכר את הדירה”: ויסמן, דיני קניין-חלק כללי (תשנ”ג) 365.

37 ע”א 1321/02 לעיל הערה 1, בפסקה 11 לפסק הדין. לדיון ביקורתי בסיבות המהותיות לשימוש בחכירה לדורות כתחליף לבעלות במקרקעין ראו: ויסמן, “חכירה כתחליף לבעלות” ספר זכרון לגד טדסקי (תשנ”ו) 211.

38 סעיף 7(א) לחוק המקרקעין.

39 סעיף 7(ב) לחוק המקרקעין. ראו גם: ויסמן, לעיל הערה 36 בעמ’ 292 ואילך.

40 כך אכן נקבע בחלק מפסקי הדין. ראו הפסיקה המאוזנת בהערה 4 לעיל. לתמיכה בעמדה פרשנית זו ראו גם: רוטטוביץ, לעיל הערה 17 בעמ’ 465.

חוק המקרקעין. אכן, בדרך כלל, ובהעדר סיבה מיוחדת לסטות מכלל זה, יש לפרש ביטויים שבחקיקה הפיסקאלית בהתאם למשמעותם בדין המהותי⁴¹. הנחה זו אף עשויה להתחזק בענייננו בשל העובדה שהתוספת השלישית נחקקה לאחר חוק המקרקעין. עם זאת, התשובה תלויה בבחינת התכלית העומדת ביסוד ההגדרה של "מימוש הזכויות" ובעניין זה אעסוק בפרק הבא.

קושי לשוני של ממש מציב החלק השני של הגדרת "מימוש זכויות". מה פירוש הביטוי "הענקת זכויות בהם (במקרקעין – מ.ג.), הטעונה רישום בפנקסי המקרקעין"? בפסק דין נוה בנין ופיתוח בע"מ נבחנו שלוש סברות פרשניות שונות, אלא שכל אחת מהן, לרבות זו שנבחרה על ידי בית המשפט כפרשנות המועדפת, איננה נקייה מקשיים.

אפשרות פרשנית ראשונה היא שהביטוי "הענקת זכויות... הטעונה רישום בפנקסי המקרקעין" מתייחס אף הוא לעסקת מכר של זכויות בעלות או חכירה לדורות, אלא שהוא מכוון לשלב האובליגטורי של עסקת המכר.

לפי פרשנות זו, החלק הראשון של ההגדרה שבסעיף 1(א)(3) לתוספת השלישית, העוסק ב – "העברתם" של המקרקעין, מתייחס לשלב הקנייני של העסקה, דהיינו למועד הרישום בפנקסי המקרקעין, בעוד החלק השני של ההגדרה ("הענקת זכויות בהם הטעונה רישום") מתייחס לשלב האובליגטורי, דהיינו למועד כריתת החוזה.

פרשנות זו עשויה להתיישב, אמנם, עם לשון הסעיף, אולם הקושי שבפירוש כזה בולט לעין: אם הענקת זכות בעלות או חכירה לדורות נחשבת כ"מימוש זכויות" כבר בשלב המוקדם של כריתת החוזה, ממילא מתייתר לחלוטין החלק האחר של ההגדרה, המתייחס כביכול לשלב הקנייני, המאוחר יותר. ואכן, בפסק הדין נוה בנין ופיתוח בע"מ נדחתה החלופה הפרשנית האמורה, בדיוק מסיבה זו⁴².

הכשל הלוגי אליו מובילה האפשרות הראשונה מחייב לנסות למצוא חלופה פרשנית אחרת. בספרות הועלתה הצעה, לפיה בעוד החלק הראשון של ההגדרה מתייחס למועד הרישום בפנקסי המקרקעין, הרי החלק השני, דהיינו הביטוי "הענקת זכויות... הטעונה רישום בפנקסי המקרקעין", מתייחס למקרים בהם לא ניתן להשלים את העסקה ברישום רגיל⁴³. הכוונה היא, למשל, למקרים בהם טרם הושלמו הליכי ההסדר או הליכי האיחוד והחלוקה של המקרקעין, והקרקע הנמכרת עדיין איננה רשומה כיחידת רישום בפנקסי המקרקעין. במקרים כאלה מתנהלים, בדרך כלל, מרשמים לא פורמליים אצל החברות

41 א' ברק, "פרשנות בדיני מסים", משפטים כח (תשנ"ז) 437; "הדרי ו-א' אלתר, "החקיקה האזרחית בראי דיני המסים", עיוני משפט י (תשמ"ד) 429.

42 ע"א 1321/02 לעיל הערה 1, בפסקה 8 לפסק הדין: "לפי פירוש זה... מתייחסת העברת הזכויות שברישא לרישום בפנקסי המקרקעין, ואילו המשך הסעיף, המדבר על הענקת זכויות, מתייחס למועד ההתקשרות בחוזה, שבו מוענקות הזכויות. פירושה של המשיבה... מוליך אף הוא אל התוצאה לפיה אותה עסקה עצמה עונה לשתי הקטגוריות, פעם אחת – בעת כריתת החוזה המהווה הענקת זכויות, ופעם שנייה – בעת רישום החוזה המהווה העברת זכויות".

43 ראו: ה' רוסטוביץ, לעיל הערה 17 בעמ' 466–467.

המשכנות או במנהל מקרקעי ישראל⁴⁴. על פי הפרשנות שהוצעה, במקרים אלה המכירה של זכות הבעלות או החכירה לדורות, (קרי: "הענקת זכויות... הטעונה רישום בפנקסי המקרקעין") תיחשב כ"מימוש זכויות" כבר בעת רישומה במרשם הלא פורמלי, למרות שטרם התבצע הרישום בפנקסי המקרקעין הרשמיים.

גם חלופה פרשנית זו מעוררת קשיים של ממש. ראשית, אין לפרשנות כזו אחיזה כלשהי בלשונו של החוק. אמנם שיטת הפרשנות התכליתית הנוהגת אצלנו, מאפשרת לסטות מהמשמעות הטבעית והרגילה של הלשון, כאשר ברור שמשמעות זו איננה משקפת את תכלית החוק. אולם, גם במקרה כזה יש למצוא בלשון החוק לפחות "נקודת אחיזה ארכימדית" לפרשנות הנטענת⁴⁵. דומני כי בענייננו אין בלשון החוק אחיזה כלשהי להבחנה המוצעת בין עסקאות במקרקעין שלגביהן ניתן לבצע מיד או במועד קרוב רישום בפנקסי המקרקעין, לבין כאלה שלגביהן צפוי הרישום להתעכב זמן ממושך. שנית גם אילו ניתן היה למצוא אחיזה כלשהי לפרשנות זו בלשון החוק, נראה שאין לקבלה שכן ההבחנה המוצעת איננה משרתת כלל את תכליתו של החוק. עמד על כך בית המשפט בפסק הדין נוה בנין ופיתוח בע"מ, בדחותו פרשנות זו: "... בהינתן התכלית והמטרה להטלת היטל השבחה, אין סיבה מבוררת המצדיקה יצירת אבחנה, כגון זו שמציעות המערערות, בין עסקה, לפיה מעביר בעלים של מקרקעין מושבחים את המקרקעין לאחר, אותה ניתן להשלים ללא קושי ברישום הבעלות על שם הקונה, לבין עסקה, אשר לפיה מעביר בעל זכויות אובליגטוריות במקרקעין את זכויותיו לאחר, בה יש קושי להשלים את רישום המקרקעין על-שם הקונה..."⁴⁶. שלישית, ראוי לציין כי פרשנות כזו, הגוזרת גזירה שווה בין מרשם המקרקעין הרשמי לבין מרשמים לא פורמליים, עומדת בניגוד גמור לעמדתו העקבית של בית המשפט העליון, אשר סירב להכיר ברישומים הללו (לרבות אלה המתנהלים במנהל מקרקעי ישראל) כבעלי תוקף קנייני כלשהו. הפסיקה מעולם לא הבחינה בין מעמדה של "סתם" התחייבות לעשות

44 להיקפה הרחב של תופעה זו בישראל ראו: י' ויסמן, לעיל הערה 36 בעמ' 320–321. פרופ' ויסמן מציין כי ביחס לדירות מגורים מדובר כנראה במאות אלפי יחידות דיור שאינן רשומות. ראו גם: ע"א 4/84 שטאל נ' עמידר, פ"ד מג(1) 265, 272; מ' גלברד, "מרשמים פרטיים במקרקעין והחובות הנובעות מהמעמד של 'מעין-רשות-ציבורית'", מקרקעין ב/1 (2003) 47.

45 ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 74: "נקודת המוצא היא הלשון שנקט המחוקק. אין לך משמעות 'נכונה' של דיבור, אם אין לה עיגון לשוני ולו מינימאלי בתורת הלשון. חייבת להיות נקודת אחיזה ארכימדית לפירוש הנכון בלשון החוק, אלא אם כן כל משמעות המעוגנת בלשון מביאה לאבסורד. בהעדר 'אבסורד', חייבת המשמעות ה'נכונה' להיות אחת מהאפשרויות המעוגנות בלשונה של ההוראה. הלשון היא איפא נקודת המוצא. אך אין היא נקודת הסיום. לעולם יש לפתוח בלשון החוק, אך לעולם אין לסיים בה. מבין האפשרויות השונות שהלשון פותחת יש לבחור באחת ויחידה כאפשרות 'נכונה'. בחירה זו נעשית על פי מטרת ההוראה ועל פי תכליתה".

46 ע"א 1321/02 לעיל הערה 1, בפסקה 11 לפסק הדין.

עסקה במקרקעין, לבין מעמדה של התחייבות כזו שנרשמה במרשם פרטי כלשהו, שאיננו מרשם המקרקעין הרשמי.⁴⁷

אפשרות פרשנית שלישית היא זו שאומצה, אמנם באמרת אגב, בפסק הדין נוה בנין ופיתוח בע"מ. לפי פרשנות זו, אך ורק החלק הראשון של ההגדרה ("העברתם או העברת החכירה לדורות בהם") מתייחס לעסקת מכר של זכויות בעלות או חכירה לדורות, בעוד החלק השני של ההגדרה ("הענקת זכויות בהם הטעונה רישום") מתייחס להענקתן של זכויות אחרות במקרקעין הטעונות לפי החוק רישום, דהיינו: שכירות הטעונה רישום שאיננה בגדר חכירה לדורות (משמע, שמניין שנותיה פחות מעשרים וחמש שנים ויותר מעשר שנים⁴⁸), משכנתא, זיקת הנאה, או זכות קדימה⁴⁹. לכאורה, פרשנות זו מתיישבת עם לשון ההגדרה, אולם גם היא איננה נקייה מקשיים. ראשית, בדומה להסתייגות שהועלתה ביחס לחלופה הפרשנית הראשונה, אף כאן נוצרת למעשה כפילות מיותרת בהגדרה של "מימוש זכויות". אם אכן יש לפרש את הביטוי "הענקת זכויות במקרקעין הטעונה רישום" כביטוי רחב, הכולל בתוכו את כל הזכויות במקרקעין הטעונות רישום, הרי שהוא חל ממילא גם על בעלות וגם על חכירה לדורות. מה הטעם, אם כן, להתייחס במסגרת ההגדרה באופן נפרד לבעלות

47 הסיבה לכך היא, שהרישומים הללו אינם מתנהלים מכוח הוראת דין כלשהי והם אף אינם מקיימים את עקרון הפומביות, שכן אין הם פתוחים לעיון חופשי של הציבור. כך המצב ברישומים המתנהלים בחברות בנייה (ע"א 277/73 כונס הנכסים הרשמי נ' "טפחות" בנק משכנתאות לישראל בע"מ, פ"ד כט(1) 85, 90) וכך היה גם ביחס לרישומים המתנהלים במינהל מקרקעי ישראל (ע"א 505/70 בנק למלאכה בע"מ ואח' נ' הנאמן על נכסי הרשקו ציליק ואח', פ"ד כה(1) 423, 426). בע"א 954/93 חג'בי נ' בן-יונה, פ"ד נ(1) 417, 420 הביע השופט טל דעתו בעניין זה: "...אין הדעת נוחה מן המצב החוקי, שזכות במקרקעין הרשומה בפנקסי מינהל מקרקעי ישראל אינה נחשבת כרשומה לעניין סעיף 7 לחוק המקרקעין. מן המפורסמות שרכבות אלפי ישראל אין דירותיהם רשומות אלא במינהל... מן הראוי כי הרשות המחוקקת תיתן דעתה על המצב ותשקול שמא מן הראוי להתקין רישום במינהל כמוהו כרישום בלשכת רישום המקרקעין... סוף סוף המינהל הוא גוף סטטוטורי המופקד על ניהול מקרקעי המדינה שרישומיו מהימנים, ועל פיהם מתנהלים בעלי הזכויות...". ואכן, בתיקון משנת תש"ס הוסף סעיף 4טו לחוק מינהל מקרקעי ישראל, תש"ך-1960. התיקון קובע שהמינהל ינהל מאגר מידע, שיהיה פתוח לעיון הציבור ובו יכללו פרטים על מקרקעין שבניהול המינהל, אשר אינם רשומים בפנקסי המקרקעין. התיקון אמנם מבטיח את פומביות המידע שבמאגר, אולם לא נקבעה כל הוראה בחוק, המשווה את תוקף רישומי המנהל לזה של הרישום בפנקסי המקרקעין הרשמיים.

48 פחות מ-25 שנה, שכן לפי סעיף 3 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1979, שכירות לתקופה של למעלה מעשרים וחמש שנים היא "חכירה לדורות" ומשום כך היא נכללת בחלק הראשון של ההגדרה. יותר מ-10 שנים, שכן הוראת סעיף 79(א) לחוק המקרקעין, לפיה שכירות לתקופה שאינה עולה על חמש שנים אינה טעונה רישום, שונתה למעשה על ידי סעיף 152 לחוק הגנת הדייר (נוסח משולב), תשל"ב-1972 הקובע כי חובת הרישום קיימת רק ביחס לשכירות לתקופה העולה על עשר שנים. ראו ביתר הרחבה: מ' דויטש, קנין (כרך ב', תשנ"ט) 322-329.

49 ראו בסמוך לסוף פסקה 10 לפסק הדין: "העברת זכויות אחרת תיחשב אף היא כמימוש זכויות במקרקעין, ובלבד שמדובר בהענקה הטעונה רישום בפנקסי המקרקעין, כגון: שכירות לתקופה העולה על עשר שנים ואיננה חכירה לדורות, זיקת הנאה, משכנתא וזכות קדימה".

ולחכירה לדורות דווקא? שנית, ספק רב אם פרשנות כזו משרתת את תכלית החוק. ביסוד ההגדרה של המושג "מימוש זכויות" עומדת, כפי שכבר הובהר קודם, ההבחנה בין שלב ההיווצרות של החבות בהיטל לבין מועד החיוב בתשלומו. כפי שיובהר להלן, התכלית העומדת ביסוד הבחנה זו היא לחייב את הנישום בתשלום היטל אך ורק בגין השבחה שהגיעה לכדי מימוש כלכלי. מכירת הזכויות המהותיות ביותר במקרקעין (זכויות הבעלות או החכירה לדורות) אכן מהווה מימוש של הפוטנציאל הכלכלי הגלום בהשבחה. לא כך, בהכרח, ביחס לזכויות הקניין המוגבלות יותר בהיקפן. כך למשל, הענקה של זכות מסוג זיקת-הנאה עשויה להיות לעיתים, בעלת משמעות כלכלית שולית ביותר ביחס לשווי הכולל של מקרקעין. יתר על כן, שווי השוק של זיקת ההנאה (למשל זיקת-הנאה המעניקה זכות למעבר בחלק מהמקרקעין) עשוי אף להיות חסר כל זיקה להשבחה. איזו הצדקה יש לראות בהענקתה של זיקת הנאה כזו משום מימוש זכויות? לכן נראה לי כי הכוונה בחוק הייתה לחייב בתשלום ההיטל רק כאשר מדובר בעסקה שבה מוכר הבעלים את זכויותיו המהותיות במקרקעין, קרי זכות הבעלות או זכות החכירה לדורות, אך לא זכויות פחותות מהן.⁵⁰ שלישית, למיטב ידיעתי, עד כה הוועדות לתכנון ובניה מעולם לא סברו שהענקת זכות במקרקעין שאיננה בעלות או חכירה לדורות מהווה מימוש זכויות.⁵¹ זו, מסתבר, גם עמדתו של הממונה על מרשם המקרקעין. כידוע, לבקשה לרישום עסקה במקרקעין המוגשת לרשם המקרקעין, יש לצרף מסמכים שונים, לרבות מסמכים המוכיחים כי שולמו כל האגרות, המסים, הארנונות ויתר תשלומי החובה שתשלומם הוא תנאי לרישום עסקה בפנקסי המקרקעין.⁵² הוראות מפורטות נקבעו בעניין זה במסגרת קובץ נהלי רישום שהוצאו על ידי הממונה על המרשם.⁵³ מעיון בהוראות עולה כי בעוד שקיימת דרישה מפורשת להצגת אישור על תשלום היטל השבחה (או על פטור מתשלומו) ביחס לרישום עסקה למכר זכויות בעלות או חכירה לדורות, אין דרישה דומה ביחס לרישומן של עסקאות אחרות במקרקעין. ואכן בלשכות למרשם מקרקעין אין נדרשים להציג אישור כזה בעת רישום משכנתא, זיקת הנאה או זכות קדימה. יתר על כן, אם תתקבל העמדה הפרשנית

50 לעמדה דומה השוו: רוטוביץ, לעיל הערה 17 בעמ' 467–468. גם השופט חשין, במסגרת החלטתו בבקשה לדיון נוסף בעניין נוה בנין ופיתוח בע"מ (דנ"א 5182/03 לעיל הערה 3) עומד על כך ש"מימוש זכויות" מחייב: "... פעולה ממשית ומשמעותית שמבצע הנהנה במקרקעין המושבחים, אשר יש בהם משום הוצאת התעשרותו מן הכוח אל הפועל".

51 כך לדוגמה, בע"ה (ת"א) 7582/91 מ.י.ק. נכסים בע"מ ואח' נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה תל-אביב-יפו (פסק הדין פורסם בתוך אסופת פסקי הדין: ה' רוטוביץ, היטל השבחה – פסקי דין (כרך א' תשנ"ז) 461) הצהירה הועדה כי איננה רואה הענקת זכות משכנתא במקרקעין כ"מימוש זכויות", ומשום כך אף אינה מתנה את רישום המשכנתא בתשלום היטל השבחה (ראו בפסקה 6 לפסק הדין). העוסקים בפרקטיקה בתחום זה מודעים לעובדה שזו הייתה עמדתן, מאז ומתמיד, של כל הוועדות המקומיות לתכנון ובנייה.

52 ראו תקנה 9(ב)(4) לתקנות המקרקעין (ניהול ורישום), תשל"ל–1969 ק"ת 657.

53 ראו: קבצים מקצועיים – קובץ נוהלי רישום והסדר מקרקעין (בעריכת ש' ברישראל ו-צ' בית-און, תשס"ב).

שהובעה בפסק הדין, עשויות להיות לכך השלכות כלכליות מרחיקות לכת, למשל על שוק המשכנתאות בישראל⁵⁴. הרחבה בנושא זה חורגת מגבולות המאמר, אולם ספק אם ניתנה מלוא הדעת להשלכות השונות שעשויות להיות לכך, ודומני כי יש מקום להקדיש מחשבה נוספת ומעמיקה לשאלה זו.

אני סבור כי קיימת חלופה פרשנית נוספת שלא נבחנה כלל בפסק הדין, והיא בעיני הסבירה ביותר מבין החלופות השונות. ניתן לומר כי החלק הראשון של ההגדרה ("העברתם או העברת חכירה לדורות בהם") עניינו בעסקה שבה מועברת זכות בעלות או זכות חכירה לדורות במקרקעין, בעוד שחלקה השני של ההגדרה ("הענקת זכויות בהם") בא להוסיף על כך גם עסקה שבה מתבצעת הענקה ראשונית של זכות חכירה לדורות. בעוד שהחלק הראשון של ההגדרה יחול ביחס לחוכר שבידו זכות חכירה לדורות והוא מעביר את זכותו זו לאחר, יחול החלק השני על עסקה שבה הבעלים מעניק לאחר זכות חכירה לדורות במקרקעין הנותרים כבעלות⁵⁵. גם פרשנות זו איננה נטולת קשיים. למשל, ניתן להקשות, מדוע בחלק השני לא נכתב במפורש "...או הענקת זכויות חכירה לדורות...". עם זאת, חלופה פרשנית זו נראית בעיני כחלופה המועדפת הן מפני שהיא מתיישבת עם לשון הסעיף, הן מפני שהיא משרתת את התכלית לפיה רק המימוש של זכות מהותית במקרקעין, משמע זכות בעלות או חכירה לדורות, מצדיק את חובת התשלום, והן מפני שהקשיים שפרשנות זו מעוררת אינם מהותיים כמו אלה המתעוררים ביחס לחלופות האחרות.

מכל מקום, מהאמור עד כאן עולה, כי הניסוח של ההגדרה בסעיף 1(א)(3) לתוספת השלישית אינו ברור. קשה גם לעמוד במדויק על מהות הקשר שבין שני חלקי ההגדרה. לא ברור כלל אם חלקה השני של ההגדרה מתייחס אף הוא למכר של זכויות בעלות או חכירה לדורות, או שמא לזכויות אחרות במקרקעין. משום כך אף קשה לקבוע כיצד בדיוק משפיע חלקה השני של ההגדרה, אם בכלל, על שאלת העיתוי של מימוש הזכויות בעסקת מכר מקרקעין.

54 דווקא ביחס להענקתה של זכות משכנתא במקרקעין, ניתן לעיתים למצוא היגיון בראייתה כ"מימוש זכויות". הדבר תלוי, בין היתר, בהיקף ההלוואה שלשם הבטחתה הוענקה המשכנתא ובתנאי הפירעון שלה. עם זאת, הסוגייה כולה מצדיקה דיון מקיף יותר, שכן קיימים נימוקים בעד וכנגד, ובסופו של דבר, מדובר בשאלה של מדיניות. העובדה שהענקת משכנתא במקרקעין איננה נחשבת כ"מכירה" גם לצורך חוק מיסוי מקרקעין עשויה להצדיק – ולו רק מטעמים של שמירה על אחידות ועל הרמוניה חקיקתית – את העמדה הגורסת שאין לראות בה "מימוש זכויות" גם בהקשר של היטל השבחה.

55 חלקה השני של ההגדרה יחול גם ביחס לעסקה שבה החוכר לדורות איננו מעביר לאחר את זכות החכירה המקורית שבידו, אלא מעניק לו חכירת משנה לדורות. להבחנה שבין העברת שכירות לבין הענקת שכירות משנה ראו: ש' לרנר, שכירות נכסים (תש"ן) 152 ואילך; י' ויסמן, "עיונים בנושא השכירות", משפטים לג (תשס"ג) 329, 372 ואילך. להבחנה, באופן כללי יותר, בין העברתה של זכות קיימת לבין יצירתה והענקתה של זכות חדשה, הנגזרת על ידי המעניק מתוך זכות רחבה יותר שיש לו, ראו: א' זמיר, חוק המכר, תשכ"ח-1968 (תשמ"ז) 28; א' לבונטין, "זכות קניין-מהי?", משפטים ט (תשל"ט) 384, 389.

ד.2. משמעות לא אחידה לביטוי "מימוש זכויות"

אם לא די בכך, הרי לקושי הלשוני הנובע מהניסוח הבלתי מוצלח בעליל של ההגדרה, מיתוסף גם קושי נוסף: אם נבחן את התוספת השלישית כמכלול, על מנת לנסות להיעזר בסעיפיה השונים לצורך הבנת משמעותו של המונח "מימוש זכויות"⁵⁶, נגלה כי אין עקביות באופן השימוש בו. בחלק מסעיפי החוק השימוש במונח זה עשוי להשתמע כמתייחס למועד רישום הזכויות בפנקסי המקרקעין, בעוד שבסעיפים אחרים נראה כי המשמעות המשתמעת היא שונה. כך לדוגמה, בסעיף 8 (א) לתוספת השלישית נקבע כי שר הפנים רשאי "... לקבוע בתקנות הוראות בדבר מתן ערובות להבטחת תשלום ההיטל כתנאי למימוש הזכויות במקרקעין..."⁵⁷. ברור לחלוטין כי בסעיף זה המונח "מימוש הזכויות" מכוון למועד הרישום בפנקסי המקרקעין, שהרי כריתת החוזה עצמה היא פעולה שאיננה כרוכה במעורבות מנהלית כלשהי וממילא אין כל דרך להתנותה במתן ערובה. רק את הליך הרישום, הכרוך מעצם טבעו בפרוצדורה מנהלית, ניתן להתנות במתן ערובה. בדומה לכך, סעיף 14 (ד) לתוספת השלישית קובע כי: "הגשת ערעור לא תעכב את מימוש הזכויות במקרקעין, אם המערער שילם את ההיטל...". אף כאן ברור כי המונח "מימוש זכויות" מתייחס לשלב הרישום בפנקסי המקרקעין, שהרי ניתן לעכב את הליך הרישום בפנקסים אולם אין כל דרך "לעכב" את כריתת החוזה. לעומת זאת, סעיף 10 (א) לתוספת השלישית מתנה את פעולת הרישום בפנקסי המקרקעין בהצגת תעודה, המאשרת כי שולם היטל השבחה⁵⁸. הוראה זו, היוצרת מנגנון אכיפה שבא להבטיח את גביית ההיטל, עולה לכאורה בקנה אחד עם הפירוש לפיו מימוש הזכויות מתרחש כבר בשלב האובליגטורי, שהרי היא מחייבת את תשלום ההיטל עוד בטרם נעשה הרישום בפנקסים וכתנאי לו. אם כן, ניתן לראות כי לא רק שנוסח ההגדרה איננו ברור, אלא שבמסגרת התוספת השלישית משמש המונח "מימוש זכויות" לעיתים בהקשר של מועד הרישום בפנקסי המקרקעין ולעיתים בהקשר של מועד אחר, מוקדם יותר.

סיכומו של דבר, הניסוח הבלתי ברור של הגדרת "מימוש זכויות" והמשמעותיות המשתנות של מונח זה במסגרת התוספת השלישית, יוצרים קושי פרשני של ממש. על מנת לקבוע את מועד מימוש הזכויות בעסקת מכר מקרקעין יש הכרח לברר מהי פרשנותה הנכונה של ההגדרה, מבין האפשרויות הקיימות. אסכולת הפרשנות השלטת

56 על החובה לקרוא את החוק בשלמות לצורך פרשנות של סעיף מסעיפיו ראו: א' ברק, פרשנות במשפט – כרך שני פרשנות החקיקה (תשנ"ג) 306 ואילך; ע"א 503/80 זפרן נ' מזור, פ"ד לד(4) 831, 835. ראו גם: A.G. v. Prince Ernest Augustus of Hanover [1957] A.c. 436, 463. לפרשנות חוק כיצירה שלמה וקוהרנטית ראו גם רע"א 7172/96 לעיל הערה 17.

57 ראו גם: תקנות התכנון והבניה (ערובות להבטחת תשלום היטל השבחה ודחיית תשלומים), התשמ"א-1981.

58 ראו גם: תקנות התכנון והבניה (תעודה בדבר תשלום היטל), התשמ"א-1981 וכן ראו תקנה 9(ב)(4) לתקנות המקרקעין (ניהול ורישום), תש"ל-1969.

כיום במשפטנו היא זו של שיטת הפרשנות התכליתית⁵⁹. גם חקיקת המיסים מתפרשת באופן זה⁶⁰. לפיכך, לצורך פרשנות המושג "מימוש זכויות", שומה עלינו לברר את תכליתו.

מעיון בהוראות התוספת השלישית עולה, כי המטרה העיקרית שלשמה הוגדר המונח "מימוש זכויות" היא לצורך קביעת מועד תשלום ההיטל, להבדיל ממועד היווצרות החיוב בו. מכאן נובע כי התכלית הטעונה בירור איננה תכליתו הכללית של היטל ההשבחה, אלא אותה תכלית מיוחדת העומדת ביסוד דחיית מועד התשלום.

ה. עקרון המימוש ותכלית הדחייה של מועד תשלום ההיטל

ה.1. הרהורים ביחס לשאלת ההצדקה שבדחיית התשלום: בין "מחיר" לבין "מס"

אמנם מאמר זה עוסק בפרשנותו של הדין הקיים, אולם דומני כי תחילה יש מקום להרהר, אם מצד העיקרון קיימת בכלל הצדקה להסדר הדוחה את תשלום ההיטל עד למועד המימוש. לכאורה, ניתן להביט על ההיטל לא כעל מס, אלא כעל תשלום רגיל עבור רכישה של זכויות ניצול נוספות במקרקעין, שדינו כדין כל תשלום אחר המשולם עבור השבחתם של המקרקעין. מנקודת מבט זו, לא אמור להיות הבדל בין תשלום המשולם עבור עבודות בנייה או פיתוח, או כל השבחה אחרת המתבצעת במקרקעין ומעלה את שוויים, לבין תשלום המשולם בגין רכישת זכויות ניצול נוספות שאף הן מעלות את ערך המקרקעין⁶¹. בדרך כלל מועד התשלום עבור השבחה כלשהי במקרקעין הוא בעת רכישתה של ההשבחה, ולכאורה, אין הצדקה להתייחסות שונה להיטל ההשבחה. ואכן, היטל ההשבחה כמו כל השבחה אחרת של המקרקעין,

59 לריכוז אסמכתאות לכך ששיטת הפרשנות התכליתית היא זו הנהגת כיום הלכה למעשה בבתי המשפט בישראל, ביחס לכל תחומי המשפט וכן ולתיאור התהליכים האינטלקטואליים, הפוליטיים, התרבותיים וההיסטוריים שהובילו לכך, ראו: נ' קידר, "המהפכה הפרשנית: עלייתה של שיטת הפרשנות התכליתית בישראל", עיוני משפט כו (תשס"ג) 737.

60 א' ברק, "פרשנות בדיני מיסים" לעיל הערה 41; ע"א 165/82 לעיל הערה 45 בעמ' 75-76; ע"א 297/80 גיל אלקטרוניקה בע"מ נ' מנהל אגף המכס והבלו, פ"ד לו(2) 403, 405; ע"א 5359/92 שכטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נ(1) 651, 655; ד"נ 3962/93 3971 שלמה מיניץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817; ע"א 2112/95 אגף המכס והמע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769, 792; ע"א 3348/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' דיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות, פ"ד נד(1) 843. לעמדה מעט מסויגת ראו פסק דינו של השופט טירקל בע"א 460/00 ממן מסופי מטען וניטול בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ד נז(2) 461.

61 דוגמה קרובה יותר לענייננו היא כאשר הבעלים מגדיל את זכויות הניצול שלו במקרקעין על ידי רכישה של זכות לחזקה ייחודית מאת מחזיק במקרקעין. ראו סעיף 39(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963. לדיון בסעיף זה ראו: י' הדרי, מיסוי מקרקעין (כרך ב' חלק ראשון, מהדורה שנייה, 2003) 378.

מיתוסף לשווי הרכישה של הנכס ומהווה הוצאה המותרת בניכוי לשם קביעת השבח בעת מכירת המקרקעין⁶². ההכרעה בשאלה אם לראות בהיטל ההשבחה "מחיר" עבור תוספת זכויות הניצול במקרקעין, או שמא יש להתייחס אל ההיטל כאל מס, איננה נקיה מספקות. מס מוגדר כ"תשלום המוטל דרך כפייה על ידי הרשות הציבורית, באין כנגדו תמורה ישירה הניתנת מאת הרשות למשלם המס והנועד למטרות כלליות"⁶³. בעבר נחלקו הדעות אם יש לראות בהיטל ההשבחה מס⁶⁴. אולם מאז שההיטל חל מכוחה של התוספת השלישית, אשר נחקקה בשנת 1981 וביטלה את סעיף 32 לפקודת בנין ערים-1936, הדעה המקובלת היא שההיטל דומה יותר במאפייניו למס. דעה זו נסמכת בעיקר על העדר קשר או זיקה ישירים בין סכום ההיטל לבין היקף ההוצאות שנושאת בהן בפועל הרשות, או לתמורה הניתנת מצידה⁶⁵. גם שינוי השם מ"דמי השתתפות" (contribution) על פי הפקודה המנדטורית, ל"היטל" על פי התוספת השלישית, מצביע לכאורה על מגמה של דמיון רב יותר בין ההיטל לבין מס⁶⁶. איני משוכנע כי הנימוקים הללו אכן מצדיקים את סיווגו של היטל ההשבחה כ"מס". דומני כי לא ניתן להתעלם מכך שלהיטל כמה מאפיינים שאינם עולים בקנה אחד עם מאפייני מס מובהקים. ראשית, לא תמיד ההשבחה נובעת מ"כפייה" או מיוזמה של הרשות. לעיתים התכנית המשביחה היא פרי יוזמתו של בעל המקרקעין דווקא והוא זה שמניע תהליך השבחה רצוני. לפחות במקרים כאלה ההשבחה דומה יותר במאפייניה לפעולה מסחרית רצונית מאשר לפעולה שלטונית כפויה⁶⁷. שנית, לא ניתן להתעלם מהעובדה שקביעת סכום ההיטל לחלוטין איננה מנותקת מהתמורה הניתנת לבעל המקרקעין, שהרי סכום ההיטל הוא פונקציה של שווי ההשבחה. מהסיבות הללו ייתכן שיש מקום להתייחס

62 סעיף 39(11) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963. לכך שמבחינת טכניקת החישוב, ההשבחה מיתוספת לשווי הרכישה ראו סעיף 47 לחוק.

63 " גרוס, דיני המס החדשים (מהדורה שלישית, תשס"ג) 17; א' ויתקון " נאמן, דיני מיסים (מהדורה רביעית, תשכ"ט) 4. ראו גם: ע"א 474/89 קריב נ' רשות השידור, פ"ד מו(3) 374.

64 בג"צ 198/75 מנהל עזבון פייביש מושקוביץ נ' ראש עיריית בת ים, פ"ד ל(1) 281. ראו גם: בג"צ 500/76 כהנוב ואח' נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה נס ציונה ואח', פ"ד לב(1) 48.

65 " הדרי, לעיל הערה 61 בעמ' 385; ה' רוטוביץ לעיל הערה 17 בעמ' 49.

66 ע"ה (י"ם) 1/83 אלבו נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים (פסק הדין פורסם בתוך אסופת פסקי הדין: ה' רוטוביץ, היטל השבחה – פסקי דין (כרך א', תשנ"ז) 230). אולם כאן בא לידי ביטוי אופיו הדואלי של היטל ההשבחה. אם אכן מדובר במס לכל דבר, המוטל בגין עליית שוויים של המקרקעין ולא ב"מחיר" עבור זכויות ניצול נוספות, כי אז ייתכן לטעון לכפילות מסוימת בינו לבין מס שבח מקרקעין. העובדה שההיטל מותר בניכוי לפי סעיף 39(11) לחוק מיסוי מקרקעין מפחיתה את הכפילות, אולם איננה מבטלת אותה לגמרי. לנקודה זו ראו: נ' מאיר, "מס השבחה", עיוני משפט ב' (תשל"ב) 441, 447-446; א' לפידות, "לסוגיית הכפילות בהטלת המס", הפרקליט כ"ד (תשכ"ח) 304, 313.

67 והשוו: עמ"ש (ת"א) 1360/99 נכסי ר.א.ר.ד. חברה לבנייה בע"מ נ' מנהל מס שבח, תקדין-מחוזי 6075 (2)2003.

אל ההיטל דווקא כאל "מחיר" שיש לשלמו מיד עם ההשבחה, ואין הצדקה עניינית לדחייתו⁶⁸.

אולם, דומה כי גם לגבי דדם של אלה הרואים בהיטל מס לכל דבר ועניין, ייתכן שאין הצדקה לדחיית תשלומו עד למועד מימוש הזכויות וזאת בשל שני טעמים: ראשית, יש המטילים ספק בכלל בהצדקתו של עקרון המימוש בדיני המס. שנית, גם לפי הגישה שאיננה שוללת את עקרון המימוש, מסתבר כי לא כל ההצדקות הנורמטיביות הקיימות בדרך כלל ביחס להחלת עקרון המימוש על מיסוי רווחי הון, מתקיימות גם ביחס להיטל ההשבחה. לצורך הבהרת נקודות אלה ארחיב מעט בעניין עקרון המימוש בכלל ובשאלת ההצדקות להחלתו בהקשר של היטל השבחה בפרט.

ה. 2. עקרון המימוש: מהותו וההצדקות הנורמטיביות לקיומו

כאמור, דחיית תשלומו של היטל ההשבחה עד למועד מימוש הזכויות היא ביטוי ל"עקרון המימוש" שבדיני המס (*The Realization Doctrine*)⁶⁹. על פי עיקרון זה אין ממסים רווח בלתי ממומש. "תורת המשפט, בהבדל מתורת הכלכלה, אינה רואה בהכנסה רעיונית, כגון עליית ערכם של נכסים, כהכנסה החייבת במס"⁷⁰. עקרון המימוש הוא עיקרון מרכזי בדיני המס, הן בישראל והן בשיטות משפטיות אחרות⁷¹. בארצות הברית הוא נחשב במשך שנים רבות לעקרון יסוד במשטר המיסוי האמריקאי. באחד מפסקי הדין של ראשית המאה שעברה אף הוכר עקרון המימוש בדיני המס כעיקרון בעל מעמד-על חוקתי⁷². גם בישראל הוכר עקרון המימוש כבר לפני שנים רבות, בפסיקתו

68 מנגד ניתן לטעון, כי אף אם נראה את ההיטל כ-"מחיר", הרי לפחות באותם מקרים בהם מדובר ברכישה כפויה של זכויות ניצול נוספות (משמע, כאשר מדובר בתכנית שהיא פרי יוזמה של רשות התכנון ולא של בעל המקרקעין) קיימת הצדקה לדחיית מועד התשלום, וזאת בשל אותו טעם עצמו המצדיק את דחיית תשלומו של מס עד למועד המימוש. הטעם הוא, שברכישה כפויה לא יהיה זה הוגן לחייב את בעל המקרקעין בתשלום מיידי לנוכח העובדה שאין בידו עדיין אמצעים כספיים נזילים לצורך ביצוע התשלום.

69 רמז לכך ניתן למצוא כבר בדברי ההסבר להצעת החוק. במבוא להצעת חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 15), התשמ"א-1980 נכתב: "... החידוש הבולט, לתיקון המצב הקיים כיום, הוא בקביעת העיקרון של חיוב בתשלום בשל מימוש ההנאה מתכנית חדשה". ראו גם: א' גיל ור' אלטרמן, היטל השבחה בישראל: סוגיות שבחוק ודרך הפעלתו (הוצאה רביעית, תשנ"ה) 49. גם הפסיקה הבהירה כי דחיית התשלום עד למועד מימוש הזכויות נובעת מעקרון המימוש: ע"א 1321/02 לעיל הערה 1 (בפסקה 10); דנ"א 5182/03 לעיל הערה 3 (בפסקה 3); ע"א 6126/98 לעיל הערה 8 (מפסקה 9 ואילך); רע"א 7172/96 לעיל הערה 17 בעמ' 525; דנ"א 7368/98 לעיל הערה 10.

70 א' נמדר לעיל הערה 14 בעמ' 104-105. ראו גם: א' נמדר, דיני מסים [הדין המהותי] (תשמ"ה) פסקאות 206, 612 ו-613.

71 א' רפאל, מס הכנסה (מהדורה שלישית, תשנ"ה, כרך א') 36, 58-58; י' בר, "מיסוי אופציות סחירות – אתגר לדין-המס הנוהג", משפטים כז (תשנ"ז) 451, 456.

72 *Eisner v. Macomber* 252 U.S. 189, 207 40 S. Ct. 189, 193 (1920).

של בית המשפט העליון כעיקרון יסוד בדיני המס בישראל⁷³. למרות שאין ביטוי מפורש בחקיקה להיותו עקרון יסוד, ברור כי הוראות רבות בדיני המס השונים מבוססות על עיקרון זה ונובעות ממנו. כך לפי חלק ה' לפקודת מס הכנסה, אין מטילים מס על רווח הון בגין עליית ערכו של נכס-הון, כל עוד לא מומש הרווח במכירת הנכס. באותו אופן, אין מטילים מס שבח מקרקעין בגין עליית ערכו של נכס מקרקעין, בטרם מומש הרווח במכירת המקרקעין. גם חלק מהוראות הפטור שבדיני המס מבוססות, רעיונית, על עקרון המימוש. פעולות שונות, המהוות לכאורה מכירה, מוצאות מגדר חיוב המס אם הן נעדרות משמעות כלכלית ממשית, כגון הפטור ממס בהעברה של נכס מנאמן לנהנה⁷⁴, או הפטור בהעברת נכס מחברה לבעלי מנותיה אגב פירוקה⁷⁵. הפעולות הללו נחשבות כפעולות משפטיות פורמליות, החסרות את אותה מידה של ממשות כלכלית המצדיקה הטלת מס.

למרות כל האמור לעיל, ההצדקה לקיומו של עקרון המימוש איננה מובנת מאליה, והיא שנויה במחלוקת. מבקריו של עקרון המימוש טוענים כי אין הצדקה מהותית להבחין בין התעשרות הנובעת מגידול בכמות הכסף המזומן שבידי הנישום לבין התעשרות הנובעת מעליית הערך של נכסיו. רכושו של הנישום כולל הן מזומנים והן נכסים, ולכן הכנסתו של נישום כוללת גם כל צמיחה בעושר ההוני שלו, בין שהרווח מומש ובין אם לאו. הטענה היא שדחיית החיוב במס ביחס לרווחי הון בלתי ממומשים, מעוותת את שיטת המס ופוגעת הן בעקרונות של צדק אופקי והן בייעילות הכלכלית⁷⁶. מבחינת הפגיעה בצדק האופקי, הטענה היא שעיקוב תשלומי המס עד ליום המימוש עשוי להעניק לנישום שבבעלותו נכסי הון שערכם עלה יתרון כלכלי ניכר, ללא כל הצדקה עניינית. למעשה, מקבל הנישום הלוואה נטולת ריבית מרשויות

73 ראו למשל ע"א 221/65, 217 כהן נ' פ"ש גוש דן, פ"ד כ(2) 421, 438: "... מכל הדינים והדוגמאות הללו למד אני, שהחוק בישראל בנוי על העיקרון, שלצורך המס אין להתחשב ברווח שאינו ריווח ממומש". ראו גם: ע"א 295/88 מנהל מס שבח מקרקעין נ' זנזורי, פ"ד מה(3) 635, 640; ע"א 188/82 Hotel Corporation of Israel נ' מנהל מס שבח, פ"ד לט(2) 197, 205.

74 ראו סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 ס"ח 156. לדיון בתכליתו של הפטור ממס בהעברה מנאמן לנהנה ראו: דנ"א 3017/94 חזון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מט(2) 705, 718-720; ע"א 269/65 מנהל מס שבח מקרקעין נ' פלדמן, פ"ד כ(2) 78. ראו גם: ר' נמרוד "רווח הון במכירת נכס מנאמן לנהנה", מיסים ח/א 53; מ' גלברד, לעיל הערה 8.

75 ראו, למשל, סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, הפוטר ממס שבח העברה ללא תמורה של מקרקעין, אגב הליך פירוק, מהאיגוד המתפרק לבעלי המניות, כאשר העברת הזכויות נעשית על פי אותו יחס של זכויות שהיו לבעלי המניות באיגוד המתפרק. הפטור בסעיף 71 משקף את עמדת המחוקק, לפיה השינוי המשפטי שחל בבעלות על הנכס, אף שהוא מהווה מבחינה פורמלית עסקה, אינו מצדיק חיוב מידי בתשלום המס, שכן הוא נעדר משמעות של מימוש כלכלי. עיקרון דומה עומד ביסוד סעיף 30(א)(15) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975. ראו: ע"א 267/86 מנהל מס ערך מוסף נ' חברת ראובן פליצה בע"מ, פ"ד מג(3) 654, 651. אך ראו, לעומת זאת, את שלילת הפטור בנסיבות דומות ביחס להיטל השבחה: ע"א 6126/98 לעיל הערה 8.

76 י' מ' אדרעי, "בסיס מס כולל בישראל", משפטים יב (תשמ"ג) 431, 457.

המס. בכך נגרמת הורדה בפועל של שיעור המס האפקטיבי אל מתחת לשיעורי המס הקבועים בחוק⁷⁷. יתר על כן, עקרון המימוש גורם לכך שהנישום יכול לקזז הפסדים שוטפים מיד, אך בד בבד הוא יכול להמשיך לדחות את מיסוי רווחי ההון. תופעה זו עוד מעצימה את בעיית הדחייה בכך שהיא מעניקה לנישום את היתרון של ברירת העיתוי (*Timing Option*) ביחס למועד החיוב במס, דבר המעניק לו אפשרויות תכנון שעשויות להביא להפחתת המס ולהפיכת תשלומי המס לרצוניים בעיקרם⁷⁸. עיוות נוסף, הפעם לרעת הנישום, נגרם בשל העובדה שרווח ההון נצבר במהלך שנים אחדות. בשיטת מס פרוגרסיבית מיסוי הרווח באופן חד-פעמי בעת אירוע המימוש, מביא לתופעה של "דחיסת" הרווח כולו לשנת מס אחת (תופעה המכונה *Bunching*), וכתוצאה מכך הנישום מתחייב בפועל בשיעור מס שולי גבוה יותר⁷⁹.

באשר לפגיעה ביעילות הכלכלית, יש המצביעים על כך שהאפשרות להפיק רווח הון מבלי שיש חובה לשלם בגינם מס, גורמת לתופעה בלתי רצויה הידועה כ"אפקט הנעילה" (*Locking Effect*)⁸⁰. המדובר הוא בנטייה של בעלי נכסי-הון להמשיך ולהחזיק בנכסיהם ולהימנע ממכירתם, למרות שעל פי שיקולים כלכליים גרידא היה עליהם למכרם, וזאת רק בשל החיוב במס בעת המכירה. במקום שיתקיים סחר של נכסים בשוק החופשי, בהתאם לכוחות השוק, אפקט הנעילה גורם לעיוות בשיקולים הכלכליים. הנכסים הנעולים בידי בעליהם לא יגיעו לידי הבעלים היעיל ביותר, תיפגע יעילות הקצאת המשאבים בשוק ותיגרם ירידה בשיעור התשואה הצפויה מהנכס. אפקט הנעילה יגרום גם לקיפאון ולפגיעה בזמינותם של נכסים שכמותם בשוק מוגבלת. גם מצדדי עקרון המימוש מסכימים, כי שיטת מס אידיאלית הייתה אמורה למסות רווחי הון גם ללא מימוש⁸¹. עם זאת, הם מצדיקים את אי-המיסוי של רווחי הון בלתי ממומשים בעיקר בשל שלושה טעמים:

77 ליתרונות הגלומים בדחיית המס ראו: א' גל רב' שניצר "No Taxation Without Realization?" על מיסוי איגרות חוב קונצרניות המונפקות בניכיון", מיסים טז/2 (2002) א-72. ראו גם: W. D. Andrews "A Consumption Type or Cash Flow Personal Income Tax", 87 *Harv. L. Rev.* 1113 (1974).

78 ראו גל ושניצר לעיל, בעיקר טקסט ליד הערה 14. כפי שמציינים גל ושניצר במאמרם, מדובר בתופעה של ארביטרז' מסי (*Tax Arbitrage*), דהיינו, פעילות חסרת סיכון ונטולת חשיפה פיננסית, המפחיתה את החבות במס. בנושא זה ראו עוד: A.C. Warren "Accelerated Capital Recovery, Debt and Tax Arbitrage", 38 *Tax Law* (1985) 549, 567-574; Stanley A. Koppelman "Tax Arbitrage and Interest Deduction", 61 *S. Cal. L. Rev.* (1988) 1146; David J. Shakow "Confronting the Problem of Tax Arbitrage", 43 *Tax L. Rev.* (1987) 1.

79 ראו ד' גליקסברג, "מיצוע שבח המקרקעין ופריסת רווח ההון", משפטים כא (תשנ"ב) 371, 378 (לרבות המקורות המאוזכרים שם בהערה 17). ראו גם י' אדרעי, לעיל הערה 76 בעמ' 456.

80 י' מ' אדרעי, לעיל הערה 76 בעמ' 464; גל ושניצר לעיל הערה 77 בעמ' א-74.

81 ראו, למשל: David J. Shakoe "Taxation Without Realization: A Proposal for Accrual Taxation", 134 *U. PA. L. Rev.* (1986) 1111. שם מציע המחבר מודל מס השואף למשטר מס על בסיס צבירה מלא.

טעם אחד נעוץ בקושי הפרקטי להעריך את רווחי ההון הבלתי ממומשים. בשיטה שבה נוהג מיסוי על רווחי הון לא ממומשים חייב כל נישום להעריך את נכסיו ולהצהיר על שוויים בכל תקופת מס. כימות הרווח אחת לשנה, במהלך כל תקופת ההחזקה בנכס, כרוך בקשיים רבים ונראה כי שמאות תקופתית של כלל הנכסים המוחזקים בידי הציבור איננה מעשית.⁸²

טעם שני נעוץ בכך שרווח הון בלתי ממומש אינו מלווה בתזרים מזומנים ולכן ייתכנו מקרים בהם למרות הגידול בעושרו של הנישום הוא נעדר אמצעים כספיים לתשלום המס. מיסוי בהעדר מימוש עלול ליצור אצל הנישום קשיי נזילות, עד כדי הכרח למכור את הנכס לצורך מימון תשלום המס. שיטת מס טובה אמורה להתחשב בנישום ולהימנע מלגרומ לתוצאה קשה מעין זו.⁸³

טעם נוסף, אם כי שנוי במחלוקת, נוגע לעניין הוודאות. הטענה היא שכל עוד אין מימוש אין גם ודאות ביחס לרווח או להפסד שיופקו מהנכס. לפי נימוק זה אין להטיל מס על רווח שטרם מומש, בשל העדר ודאות ביחס להתממשותו בפועל. הרגשת – ההתעשרות של בעל נכס, כתוצאה מהשבחתו, איננה מצדיקה תשלום מס, שהרי אין כל ביטחון שהתעשרות זו אכן תצא, בסופו של דבר, מן הכוח אל הפועל. בפסיקה נקבע כי: "... סביר ואפילו מובן מאליו שאין להטיל מס על אדם בגין רווח שהפיק כל עוד אין אנו יודעים אם בסופו של דבר, ביום הקובע אכן העסקה... הסתיימה ברווח או בהפסד".⁸⁴ יש הגורסים כי גם נימוק זה עשוי להצדיק את דחיית המס על רווחי הון עד למועד המימוש. לעומתם, יש החולקים על נימוק הוודאות. הטענה היא, שעצם העובדה שיתכן כי בשנה שלאחר מכן עלול ערך הנכס לרדת, אין בה כדי להצדיק את אי המיסוי כבר באותה שנה שבה נוצר רווח ההון. לפי טיעון זה, אין כל חשיבות לאירועים עתידיים, שהרי גם נישום המשלם מס בגין הכנסה בכסף מזומן עלול לאבד בשנה שלאחר מכן את כספו.⁸⁵

לסיכום נקודה זו ניתן לומר כי עקרון המימוש איננו משקף עקרון מס אידיאלי, אלא הוא כורח המציאות. מתוך האמור לעיל גם נובע כי לא צריכה להיות מניעה למסות רווחי הון על בסיס מצטבר, לפחות באותם מקרים בהם לא מתקיימות שלוש ההצדקות לקיומו של העיקרון, דהיינו: כאשר יש ודאות ביחס לקיום הרווח, כשיש

82 על קשיי הערכה של רווחים בלתי ממומשים ראו 'מ' אדרעי, לעיל הערה 76 בעמ' 458. ראו גם: Boris I. Bittker "Income Tax Reform in Canada, The Report of the Royal Commission on Taxation", 35 *U. CHI. L. Rev.* (1968) 637; Boris I. Bittker "Tax Reform and Tax Simplification" 29 *U. Miami L. Rev.* (1974) 1, 3.

83 י. מ. אדרעי, לעיל הערה 76 בעמ' 458. ראו גם *Eisner v. Macomber* לעיל הערה 72.

84 ע"א 510/80 פ"ש י"ם נ' דפוס המרכז, פ"ד לו(4) 589. ראו גם: ע"א 217/65 לעיל הערה 73.

85 לעמדה זו ראו, למשל: י' מרגליות, "מיסוי אופציות לעובדים: שילוב של מספר סוגיות יסוד במס הכנסה", מיסים טו/4 (2001) א'42, א'55.

אפשרות קלה לכימות הרווח וכאשר מובטח שהנישום לא ייפגע כתוצאה מבעיות של נזילות כספית⁸⁶.

ה.3. ההצדקה לדחיית תשלומו של היטל ההשבחה

על מנת לעמוד על התכלית המדויקת העומדת ביסוד דחיית תשלומו של היטל ההשבחה עד למועד מימוש הזכויות, נותר לברר אילו מבין שלוש ההצדקות שמנינו לקיומו של עקרון המימוש מתקיימות גם ביחס להיטל ההשבחה. דומה כי מבין שלושת הטעמים שנמנו לעיל, ההצדקה היחידה עליה ניתן להצביע כבעלת משמעות ביחס להיטל ההשבחה, היא זו הנוגעת לקשיי הנזילות הכספית. ברור כי הטעם הראשון, הנוגע לאפשרות המדידה של התעשרות הנישום, אינו רלוונטי ביחס ל"מימוש הזכויות" בתוספת השלישית. עליית השווי שמקורה בהשבחה, מתרחשת בנקודת זמן אחת מוגדרת, במועד ההשבחה. לפי הוראות התוספת השלישית אירוע ההשבחה עצמו הוא אירוע המס, ושומת ההשבחה נערכת ממילא למועד ההשבחה (דהיינו, מועד אישור התכנית המשביחה, או מועד התרת השימוש החורג, או מועד מתן ההקלה) ולא למועד המימוש. מסיבה זו גם רצוי לערוך את השומה סמוך ככל האפשר למועד הקובע⁸⁷. נובע מכך שהטעם הראשון, שעניינו חוסר המעשיות שבעריכת שומה תקופתית לנכסים, כלל אינו רלוונטי ביחס להיטל ההשבחה. באשר לנימוק ה"וודאות", הרי כפי שהובהר כבר, הצדקה זו לעקרון המימוש היא ממילא שנויה במחלוקת וספק אם יש לקבלה. מכל מקום, דומה כי המחוקק עצמו הבהיר כי אינו מייחס חשיבות לרציונל זה בכל הנוגע להיטל ההשבחה: פער הזמנים בין ההשבחה (מועד אירוע המס) לבין מימוש הזכויות (מועד התשלום) עשוי להיות ניכר. במהלך הזמן הזה עשויים לחול שינויים משמעותיים בשווי השוק של נכס המקרקעין, וממילא גם בשווי השוק של רכיב ההשבחה. על פי המצב החוקי הקיים, שינויי שווי אלה אינם נלקחים בחשבון כלל, וההיטל מחושב על פי שומה המתייחסת למועד ההשבחה ולא למועד התשלום. נובע כי במצב של שוק יורד, מחויב בעל המקרקעין, לפי השיטה הקיימת, בתשלום מס גם על השבחה "תיאורטית" שמעולם לא הגיעה לכדי מימוש⁸⁸. גישה כזו עומדת כמובן בניגוד גמור לרציונל הוודאות, וברור

⁸⁶ " מרגליות, שם. ראו גם י' בר, לעיל הערה 71 בעמ' 460.

⁸⁷ ראו סעיף 14(1) לתוספת השלישית. לכך שרצוי לערוך את השומה בסמוך ככל האפשר למועד ההשבחה ראו: א' נמדר, לעיל הערה 17 בעמ' 445.

⁸⁸ אמנם כאשר אירוע המימוש הוא מכירה של המקרקעין תופעה זו "ממותנת" יותר לאור העובדה שהיטל ההשבחה מותר כניכוי בעת חישוב מס השבחה, לפי סעיף 39(11) לחוק מיסוי מקרקעין. מכל מקום, על מנת להתגבר על מצב זה עשויים בעלי המקרקעין לזום, קודם למועד המימוש, תכנית חדשה, שמשמעותה התכנונית היא שולית וזניחה. מטרתה העיקרית היא "להזיז" את מועד השומה מתאריך ההשבחה המקורי לתאריך חדש (מועד אישור התכנית החדשה), שחל בסמוך למועד המימוש, על מנת שהשומה החדשה תביא לידי ביטוי את ירידת השווי שחלה בשוק.

כי אילו היה המחוקק רואה חשיבות בשמירה על רציונל הוודאות היה דואג לכלול בחוק מנגנון התאמה, אשר יאפשר להתחשב בשינויי שוק שחלו בין מועד ההשבחה לבין מועד המימוש⁸⁹.

המסקנה המתחייבת היא שביחס להיטל השבחה, קיימת למעשה רק הצדקה אפשרית אחת לדחיית מועד התשלום. הדחייה נועדה להבטיח כי בידי הנישום יהיו אמצעים כספיים נזילים לצורך תשלום ההיטל. זוהי, כך מסתבר, התכלית היחידה המונחת ביסוד דחיית תשלום ההיטל עד למועד מימוש הזכויות.

1. "מימוש זכויות" בעסקת מכר מקרקעין – מתי? הפרשנות הראויה

האם ניתן לקבוע כי פעולת הכריתה של חוזה המכר, כשלעצמה, מקיימת כבר את מידת המימוש הנדרשת של הזכויות המושבחות? דומני כי בהינתן העובדה שההצדקה היחידה לדחיית מועד התשלום היא על מנת להעמיד בידי הנישום אמצעים כספיים לתשלום המס, התשובה לשאלה זו חייבת להיות בשלילה. כריתת החוזה, להבדיל מתחילת ביצועו בפועל, איננה מבטיחה שיהיו בידי הנישום אמצעים כספיים נזילים. לפיכך, אני סבור כי הקביעה שכריתת החוזה מהווה "מימוש זכויות" איננה מהווה פרשנות המגשימה את תכלית החוק. אם כן, מהו מועד "מימוש הזכויות" המגשים את התכלית האמורה? ההיגיון הפשוט מחייב שיהיה זה המועד שבו יעמדו לרשות הנישום האמצעים הכספיים לתשלום ההיטל, דהיינו, המועד שבו ישולם למוכר חלק מהותי מהתמורה. עם זאת, נראה לי כי יש מקום לחשוש שמא קביעת מועד תשלום ההיטל על פי מבחן בלעדי של עיתוי תשלום התמורה עלולה לגרום לשיבוש במערך התשלומים ה"טבעי" של עסקת המקרקעין. החשש הוא שבמקום שמועדי תשלום התמורה ייקבעו על פי מערך האינטרסים הטבעי של הצדדים⁹⁰, יושפע עיתוי

כמוכן שבתקופות של עלייה משמעותית בשווי השוק (מצב שאיפיון את המציאות בישראל בעבר) התגלתה תופעה הפוכה, והיו אלה דווקא ועדות התכנון שיזמו, לעיתים, תכניות חדשות מאותה הסיבה בדיוק, על מנת שיוכלו לגבות היטל אשר ישקף גם את עליית השווי שהתרחשה בין מועד ההשבחה לבין מועד המימוש (ראו: מ' גלברד, "האם הגיע הקץ לתכניות התרנים והפרגולות?" פורסם בעיתון גלובס בתאריך 26/5/98). אין ספק כי זוהי דרך בלתי נאותה ולא רצויה, שכן מאחורי התכנית החדשה לא עומדים שיקולים תכנוניים כלשהם, אלא שיקולי מס בלבד.

89 כן, למשל, ביחס ל"מס היציאה", אותו הזכרתי בהערה 14 לעיל, קיים מנגנון התאמה כזה במסגרת ההגדרה של "חלק הרווח החייב" בסעיף 100א(ד) לפקודה.

90 מערך האינטרסים המקובל קושר בין העברת השליטה בנכס לידי הקונה לבין תשלום התמורה. הדבר בא לידי ביטוי, למשל, בסעיף 23 לחוק המכר, תשכ"ח-1968 הקובע כי חובת המוכר למסור את הממכר וחובת הקונה לשלם את מחירו הם חיובים מקבילים שיש לקיימם בד בבד. אמנם זוהי הוראה דיספוזיטיבית, אולם היא מייצגת את הכוונה הטיפוסית של צדדים בחוזה מכר. ראו, לדוגמה, ע"א 1632/98 משה ארבוס ואח' נ' אברהם רובינשטיין, פ"ד נה(3) 913, 920-921: "סעיף 23 לחוק המכר מתיישב... עם הגיון של מרבית עסקות-המכר... שילוב חובת

התשלומים בעיקר משיקולים של דחיית מועד תשלום המס. על מנת למנוע זאת נראה שיש מקום לקבוע כי העברת השליטה במקרקעין לידי הקונה צריכה להיחשב אף היא כ"מימוש זכויות", מתוך הנחה שזהו המועד שבו, באופן טבעי, הייתה אמורה להיות משולמת התמורה, או לפחות מרביתה.

דומני כי בנקודה זו מתבקשת ההשוואה בין התוספת השלישית לבין חוק מיסוי מקרקעין. ואכן, במסגרת החלטתו בבקשה לדיון נוסף בפסק דין נוה בנין ופיתוח בע"מ⁹¹, מציע השופט חשין לערוך היקש בין היטל השבחה לבין מס שבח מקרקעין: "... תחת מס שבח מקרקעין כתוב היטל השבחה וידעת את פתרון החידה...". אני סבור כי השוואה כזו היא ראויה ומוצדקת מצד העיקרון. למרות ההבדלים המטריאליים הקיימים בין שני סוגי המס ובין שני החוקים הנפרדים המסדירים את המיסים הללו, קיימת ביניהם גם נקודת דמיון בסיסית העשויה להצדיק את ההשוואה: שני החוקים עוסקים בהטלת מס על נכסי מקרקעין בשל עליית שוויים. עם זאת, ההשוואה עם מס שבח מקרקעין מחייבת מידה של זהירות. יש לזכור כי במס שבח מקרקעין המכירה היא אירוע המס עצמו. לעומת זאת, ביחס להיטל השבחה אירוע המס חל כבר במועד ההשבחה, ואילו המכירה רלוונטית רק ביחס למועד תשלום ההיטל.

לכן, גם אם מוצדקת עמדתו של בית המשפט, המציע לגזור גזירה שווה בין היטל השבחה לבין מס שבח מקרקעין, דומני כי היישום של השוואה זו באותו מקרה לא נעשה כראוי. נראה כי ההשוואה נעשתה תוך עירוב של מין בשאינו מינו. בית המשפט מקיש מהמונח "מכירה" בחוק מיסוי מקרקעין (שעיתויה הוא אכן במועד כריתת החוזה) למונח "מימוש זכויות" שבתוספת השלישית, ומסיק מכך כי מימוש הזכויות שבתוספת השלישית חל בעת כריתתו של חוזה המכר. אלא שכפי שהוסבר, מדובר בשני עניינים שונים בתכלית: המונח "מכירה" בחוק מיסוי מקרקעין מתייחס לאירוע המס (שהמקבילה לו בתוספת השלישית היא ה"השבחה") בעוד ש"מימוש הזכויות" עניינו במועד התשלום. אני סבור כי ההשוואה המתבקשת היא ביחס לסעיפים העוסקים באותו עניין. הסעיפים העוסקים במועד התשלום של מס שבח מקרקעין (להבדיל ממועד אירוע המס) הם סעיפים 51 ו-52 לחוק מיסוי מקרקעין⁹².

הקונה לשלם את מלוא מחיר הממכר בחובת המוכר למסור ולהעביר את הממכר לבעלות הקונה... משקף, כאמור, את אומדן הדעת של צדדים לעסקת-מכר טיפוסית". משום כך כלל משפטי דומה מצוי כמעט בכל שיטות המשפט. ראו גם: א' זמיר, חוק המכר, תשכ"ח-1968 (פירוש לחוקי החוזים בעריכת ג' טדסקי, תשמ"ז) 504 ואילך.

91 לעיל הערה 3.

92 אמנם במשך זמן מה שלטה הסברה כי המועד בו חלה חובת תשלום המס, לפי סעיפים 51 ו-52 לחוק מיסוי מקרקעין, הוא גם מועד היווצרות החיוב (משמע, מועד אירוע המס). ראו, למשל: ע"א 442/71 השקעות מארש בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד כו(2) 19. אולם הלכה זו בוטלה בתיקון מס' 8 לחוק מס שבח מקרקעין, וכיום ברור שמטרתם של הסעיפים הללו איננה לקבוע את "יום המכירה", אלא רק לדחות את מועד תשלום המס: א' נמדר, מס שבח מקרקעין: בסיס המס (מהדורה שלישית, תשנ"ח) 103.

סעיפים 51 ו-52 לחוק מיסוי מקרקעין דוחים את חובת תשלום מס השבח למועד מאוחר למכירה.⁹³ ברור לגמרי שבבסיס דחייה זו עומדת ההנחה שהפעולה המשפטית של כריתת חוזה המכר, למרות שהיא מהווה את אירוע המס, עדיין איננה מצדיקה תשלום מידי שלו.⁹⁴ למעשה, כריתת החוזה מגשימה רק שניים מבין שלושת הרציונלים של עקרון המימוש: הרציונל הנוגע למדידת השבח, וזה שעניינו ודאות. מאחר שכריתת החוזה עדיין איננה מגשימה את הרציונל של הבטחת אמצעים כספיים נזילים בידי הנישום, נדחה תשלום המס בפועל למועד מאוחר לכריתת החוזה, עד אשר יתקיים אחד מהתנאים המנויים בסעיפים 51 או 52 לחוק. דמיון זה אכן מצדיק את ההיקש מסעיפים 51 ו-52 לחוק מיסוי מקרקעין לפרשנותו של המונח "מימוש זכויות" בתוספת השלישית⁹⁵. אולם, בניגוד למסקנה אליה הגיע פסק הדין, היקש כזה דווקא מלמדנו כי הפעולה של כריתת החוזה, היא כשלעצמה, עדיין איננה מצדיקה תשלום מידי של המס, אלא אם כן מתקיים גם אחד מהתנאים המנויים בסעיפים 51 או 52 לחוק.

לפי סעיפים 51 ו-52 לחוק מיסוי מקרקעין, מועד תשלום המס נדחה עד אשר מתרחש לפחות אחד משלושה אירועים: (א) הקונה מקבל את החזקה במקרקעין⁹⁶ (ב) המוכר מקבל מחצית מהתמורה (ג) המוכר נותן ייפוי כוח בלתי חוזר להבטחת זכותו של הקונה. לאור העובדה שהתכלית העיקרית שנועדה דחיית התשלום להגשים היא להבטיח קיומם של אמצעים כספיים נזילים בידי הנישום, ברורה מאליה החלופה המתייחסת לתשלום מחצית מהתמורה. פחות ברורות הן שתי החלופות האחרות. הללו נועדו, כך נראה, לבטא את העברת השליטה במקרקעין בפועל לידי הקונה. ספק בעיני אם התנאים שנבחרו על מנת לייצג את העברת השליטה הם מספקים, ובעיקר ספק אם הבחירה אכן מוצלחת ביחס לתנאי שעניינו חתימה על ייפוי הכוח⁹⁷. עם זאת, ייתכן כי שיקולים של שמירה על הרמוניה בין דברי חקיקה העוסקים בתחומים קרובים (*in pari*

93 לדיון נרחב בסעיפים אלה ראו: "הדרי, מס שבח מקרקעין (כרך ג', 1995) 231-240.

94 א' נמדר, לעיל הערה 92 בעמ' 93.

95 כוונתי, כמובן, להיקש כמכשיר לפרשנותה של הנורמה המשפטית, ולא להיקש כמכשיר להשלמתו של חסר. להבחנה בין היקש פרשני לבין היקש משלים ולשימוש בהיקש פרשני לצורך השגת הרמוניה חקיקתית ראו: א' ברק, לעיל הערה 56, בעמ' 331-332; רע"א 3948/97, 5449 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנורה חברה לביטוח בע"מ ואח', פ"ד נה(3) 769.

96 בסעיף 52 לחוק, שעניינו פעולה באיגוד מקרקעין, מתחלף התנאי של מסירת החזקה במתן זכות לרוכש לתפוס את מקרקעי האיגוד, או חלק מהם. משמע, שביחס לפעולה באיגוד הזכות לתפוס את נכסי האיגוד נחשבת כמקבילה לתפיסת החזקה בעת מכירתה של זכות במקרקעין: "הדרי, לעיל הערה 93.

97 השוו: א' רובין וג' כץ, "מועד המכירה לעניין מס רווח הון", מיסים ט/3 (2001) א-42. המחברים מציעים כי לעניין מס רווחי הון ייקבע מועד המימוש בהתאם למבחן "מרב הסיכונים והסיכויים". לפי הצעתם יש לקבוע את עיתוי המימוש על פי המועד שבו עוברים מרב הסיכונים והסיכויים בקשר לנכס מהמוכר לקונה. מועד זה עשוי להתקיים כבר בעת כריתת החוזה, או בכל מועד אחר שבין כריתת החוזה לבין העברת הבעלות בנכס לקונה, בהתאם למבחן המוצע. לצורך קביעת המועד שבו עוברים מרב הסיכונים והסיכויים בנכס אל הקונה, מציעים המחברים כמה וכמה מבחני משנה, כגון: מבחן סבירות התממשותו של חוזה המכר, מבחן השליטה האפקטיבית

materia) עשויים להצדיק אימוצם של אותם מבחנים גם לעניין מועד התשלום של היטל השבחה⁹⁸. לפיכך, אני מציע, לפרש את הביטוי "מימוש זכויות" כמתייחס למצב שבו שולמה למוכר לפחות מחצית מהתמורה, או שניתן ייפוי כוח בלתי חוזר לטובת הקונה, או שנמסרה החזקה במקרקעין לקונה.

אכן נוהג שבעולם הוא, שצדדים לחוזה מכר מקרקעין אינם מסתפקים, בדרך כלל, בחתימת החוזה עצמו. במרבית המקרים מצרפים הצדדים מעשה לדיבור, וכבר במועד הכריתה הם פועלים פעולות שונות לשם קידום ביצועו של החוזה. בדרך כלל משלם הקונה במועד הכריתה סכום כלשהו – לעיתים קרובות סכום מהותי – על חשבון התמורה המוסכמת. פרקטיקה מקובלת היא, שבכך כבד עם כריתת חוזה למכר מקרקעין ניתן על ידי המוכר ייפוי כוח בלתי חוזר להבטחת זכויות הקונה. על פי ההיקש למס שבח מקרקעין ניתן לומר כי הפעולות הנוספות הללו הן אלה המצדיקות את חובת תשלומו של ההיטל. משום כך ניתן לקבוע כי בדרך כלל, כפי שאף היה בעניין נוח בנין ופיתוח בע"מ, מועד מימוש הזכויות אכן חל בעת כריתת החוזה. אולם קביעה זו איננה נסמכת על עצם כריתתו של חוזה המכר, כפי שסבר בית המשפט, אלא על כך שבה בעת מתבצעות גם אותן פעולות נוספות עליהן צמדנו, שיש בהן משום הגשמת התכלית של הגדרת "מימוש הזכויות" שבחוק. עם זאת, מתבקשת גם המסקנה כי באותם מקרים בהם לא נלוות לכריתת החוזה הפעולות הנוספות הללו, אין מקום לחייב עדיין תשלום מיידי של המס. כך למשל, יהיה במקרים של חוזה על תנאי מתלה או במקרים של חתימת "זכרון דברים" למכירת מקרקעין. כידוע, חוזה על תנאי נחשב כחוזה שלם וגמור גם בטרם התקיים התנאי ומשום כך הוא אף נחשב כ"מכירה" לצורך חוק מיסוי מקרקעין ויום כריתתו הוא "יום המכירה"⁹⁹. על פי המבחנים שהתפתחו בפסיקה, בדרך כלל גם זכרון-דברים למכירת מקרקעין מהווה חוזה מכר תקף לכל דבר ועניין¹⁰⁰. עם זאת, מאחר שזכרון-הדברים נעשה בדרך כלל בין הדיוטות שאינם יודעי דין, ומאחר שהצדדים מתכוונים בדרך כלל להחליף תוך זמן

בנכס, מבחן סיכוני הבעלות, מבחן ייחוס פירות הנכס ועוד. כפי שמציינים המחברים, מבחן בעל מאפיינים דומים מוצע גם בכללי החשבונאות האמריקאים של רואי החשבון (הוראה FASB 66 "Accounting for Sales of Real Estate").

98 לפרשנות תוך היזקקות לחקיקה "באותו עניין" ראו: א' ברק, לעיל הערה 56 בעמ' 343. ראו גם, למשל: עמ"ש 6701/94 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חרותי ואח', פ"ד מט(2) 213; רע"א 4932/97 אסרף נ' המגן חברה לביטוח בע"מ, פ"ד נג(5) 129.

99 ראו בהרחבה: י' הדרי, מיסוי מקרקעין (כרך א', מהדורה שנייה, תש"ס) 337 ואילך. על פי דיני החוזים (סעיף 27 לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973) חוזה על תנאי הוא חוזה תקף לכל דבר ועניין כבר מרגע כריתתו: ד' פרידמן, "הערה למשמעות המושג 'חוזה על תנאי' שבסעיף 27 לחוק החוזים", עיוני משפט ח (תשמ"ב) 578. משום כך נקבע כי גם לעניין דיני המיסים, יום המכירה הוא יום כריתת החוזה ולא יום התקיימותו של התנאי המתלה: ע"א 489/89 אלדר שרון נ' מנהל מס שבח, פ"ד מו(3) 366.

100 ע"א 158/77 חוה רבינאי נ' חברת מן שקד בע"מ (בפירוק), פ"ד לג(2) 281. לעניין דיני המס ראו: י' הדרי, לעיל הערה 61 בעמ' 76 וכן: ע"א 80/83 מנהל מס שבח נ' רוזנברג, פ"ד לט(2) 40.

קצר את זכרון-הדברים בחוזה פרופסיונלי, הרי שבמרבית המקרים אין הצדדים מצרפים לחתימתו של זכרון הדברים תשלום בסכום מהותי, וגם לא מסירת חזקה או חתימה של ייפוי כוח. פעולות אלה ימתינו, בדרך כלל, עד לחתימתו של החוזה המפורט. כך גם ביחס לחוזה על תנאי: בשל חוסר הוודאות ביחס להתקיימות התנאי מתעכבת תחילת ביצועו בפועל של החוזה¹⁰¹. לפיכך, גם במקרים אלה אין כל הצדקה לראות בפעולת הכריתה, שלא נלווים לה סממני מימוש נוספים, מימוש זכויות.

סיכומו של דבר, הבנת התכלית שביסוד המונח "מימוש זכויות" וכן ההיקש המוצע למס שבח מקרקעין מובילים למסקנה כי העיתוי של מימוש הזכויות איננו חל בהכרח בנקודת הזמן שבה נכרת חוזה המכר. מימוש הזכויות חל רק כאשר בנוסף לפעולה של כריתת החוזה מתבצעות פעולות מעשיות נוספות למימוש העסקה, המגשימות את התכלית שביסוד ההסדר החוקי, הדוחה את תשלום ההיטל עד למועד המימוש. כאשר איזו מבין הפעולות הללו מתרחשת בד בבד עם כריתת החוזה (וכך אכן יהיה במרבית המקרים), הרי מועד מימוש הזכויות יחול מיד בעת הכריתה. אם הפעולות הללו נדחות על ידי הצדדים למועד מאוחר יותר, יידחה גם מועד המימוש.

לדעתי, טוב היה אילו תיקן המחוקק את ההגדרה של "מימוש זכויות" בסעיף 1(א)(3) לתוספת השלישית ברוח זו. ניתן היה לאמץ את הנוסח הקיים בסעיף 51 לחוק מיסוי מקרקעין ולקבוע כי:

מימוש זכויות יחול בעת כריתתו של הסכם למכירת זכות בעלות או חכירה לדורות במקרקעין, אך לא לפני שהתקיים אחד מאלה:

- (1) החזקת המקרקעין היא בידי הקונה או נתונה לפקודתו;
 - (2) הקונה שילם בדרך של פיקדון, זיכוי או בכל דרך אחרת, סכום העולה על 50% מן המחיר, או העמיד לפקודת המוכר את הסכום האמור;
 - (3) המוכר נתן ייפוי כוח בלתי חוזר לקונה או לאדם אחר לרשום את זכות הבעלות או החכירה לדורות במקרקעין על שם הקונה או לפקודתו.
- מכל מקום, גם אם לא ישונה נוסח ההגדרה ניתן להגיע לתוצאה דומה על ידי מתן הפרשנות הראויה למונח "מימוש זכויות", כפי שמתבקש מהתכלית המונחת ביסודו.

101 בין פרופ' ד' פרידמן לבין פרופ' ג' טדסקי נתגלו חילוקי דעות ביחס למעמדו המדויק של חוזה על תנאי בתקופה שבין כריתתו לבין מועד התקיימות התנאי: ד' פרידמן, לעיל הערה 99 ולעומתו: G. Tedeschi "On the Efficacy of a Conditional Contract" 18 *Isr. L. Rev.* (1983) 7; ג' טדסקי, "חוזה על תנאי וכוחו", מסות נוספות במשפט (תשנ"ב) 59. אולם הבדלי הגישות הם סמנטיים בעיקרם. הכל מסכימים כי חוזה על תנאי, על אף היותו חוזה שלם, אינו אופרטיבי, וחיובי הצדדים אינם מתבצעים עד למועד התקיימות התנאי ראו: ד' פרידמן ונ' כהן, חוזים (כרך ג', תשס"ד) 31 ואילך; ג' שלו, דיני חוזים (מהדורה שנייה, תשנ"ה) 334.

ז. סוף דבר: על הדין הרצוי ופרשנותו של הדין הקיים

במאמר זה עסקתי בשאלה מתי חל מועד מימוש הזכויות לצורך תשלומו של היטל ההשבחה בעסקת מכר מקרקעין. סוגייה זו נבחנה על רקע ההלכה שנקבעה בפסק הדין נוה בנין ופיתוח בע"מ, לפיה מימוש הזכויות חל בעת כריתתו של חוזה המכר. במישור של הדין הרצוי, הבעתי ספק אם קיימת בכלל הצדקה לדחיית תשלומו של ההיטל עד למועד המימוש. ספק זה נובע משני טעמים. ראשית, בשל כך שהיטל נושא אופי הדומה יותר ל"מחיר" מאשר ל"מס". שנית, בשל כך שהכל מודים כי עקרון המימוש כרוך בפגיעה בעקרונות של צדק אופקי, בפגיעה ביעילות הכלכלית ובעיוות שיטת המס. למרות זאת עקרון המימוש מקובל בשיטות המס השונות כהכרח בל יגונה, והצבענו על הטעמים לכך. דא עקא שלא כל הטעמים המקובלים להצדקתו של עקרון המימוש בדיני המס חלים גם ביחס להיטל ההשבחה, ומשום כך הבעתי ספק אם לא "יצא שכרו בהפסדו"¹⁰². משמע, האם הרציונל היחיד שנותר לדחיית התשלום אכן מצדיק את הדחייה, או שמא עדיף שחובת תשלום ההיטל תחול מיד במועד ההשבחה.

אולם, גם אם נניח כי דחיית התשלום מוצדקת (והצדקה כזו ניתן למצוא, כפי שכבר הובהר, אך ורק ברצון להבטיח כי בידי בעל המקרקעין יהיו אמצעים כספיים נזילים לצורך תשלום ההיטל), ספק בעיני אם מוצדק המצב הקיים, לפיו ישנם הבדלים מהותיים בין הכללים החלים על חוב ההיטל עד למועד המימוש, לבין אלה החלים לאחר מכן. ההבדלים הללו הם אלה שמהווים את הסיבה להתדיינות המשפטית החוזרת ונשנית בין בעלי המקרקעין לבין הוועדות לתכנון ובנייה, ועמדתי על טיבם בפרק ג' של המאמר: הבדלים הנוגעים לאופן חישוב הפרשי ההצמדה והריבית על חוב ההיטל, הבדלים בנוגע לתחולתן של הוראות פטור, והבדלים הנוגעים להליכי הגבייה.

מאחר שמטרתה היחידה של דחיית התשלום היא להבטיח נזילות כספית, אני סבור כי אין כל הצדקה עניינית להבדלי הדינים הללו. לעניות דעתי, אין כל הצדקה לכך שיהיו הבדלים ביחס לאופן חישוב הפרשי ההצמדה והריבית על חוב ההיטל. מהותית היה ההיטל צריך להיות משולם כבר במועד ההשבחה. לפיכך, אין כל הצדקה לכך שחוב ההיטל לא יישא ריבית מהרגע בו נוצר החוב המהותי, וגם אין כל הצדקה להבדל הקיים בשיטת חישוב הפרשי ההצמדה על חוב ההיטל. הבדלים אלה אך מעצימים את הפגיעה, הנגרמת ממילא בשל עצם דחיית התשלום, בעקרונות הצדק האופקי של שיטת המס וביעילות הכלכלית¹⁰³.

כך גם ביחס להוראות הפטור. לדעתי הוראות פטור, ככל שהן תלויות מועד,

102 משנה אבות ה, יא.

103 ראו לעיל פרק ה.2., טקסט בסמוך להערה 76 עד 81.

צריכות להתייחס למועד המהותי של היווצרות החיוב, דהיינו מועד ההשבחה, ולא למועד המימוש שתכליתו היא אך ורק לשם דחיית התשלום.

נראה כי ההבדל היחיד שיש לו הצדקה עניינית הוא זה הנוגע לכך, שלאחר חלוף מועד מימוש הזכויות ניתן יהיה לנקוט אמצעי גבייה כנגד בעל מקרקעין סרבן, בעוד שברור כי אין מקום לנקיטת אמצעי גבייה כל עוד לא חל מועד התשלום. עם זאת, אני סבור שאפילו ביחס לנקודה זו לא תהיה נפקות מהותית למועד המדויק של מימוש הזכויות. אם אכן נכונה הסברה, לפיה יש לראות בהיטל ההשבחה "מס המגיע על מקרקעי הסרבן", כמשמעותו בסעיף 11א(1) לפקודת המיסים (גבייה)¹⁰⁴, אזי ממילא נוצר לטובת הוועדה שעבוד סטטוטורי על הקרקע, לשם הבטחת תשלום ההיטל. מאחר שייחודו של שעבוד זה הוא שללא קשר למועד בו הוא נוצר הוא נחשב כעדיף גם ביחס לשעבודים רשומים הקודמים לו בזמן, ממילא השאלה מהו העיתוי המדויק של מועד המימוש, שוב לא תהיה בעלת משמעות מעשית רבה. סיכומו של דבר, דומני כי אף אם ניתן להצדיק את דחיית תשלומו של ההיטל עד למועד מימוש הזכויות, ראוי היה לתקן את החוק באופן שלא יהיו הבדלים מהותיים בדינים החלים על חוב ההיטל עד למועד המימוש ולאחריו. תיקון כזה היה מוציא את העוקץ מהסוגייה כולה ומייתר את המחלוקת בנוגע לעיתוי המדויק של מועד מימוש הזכויות. עם זאת, כל עוד נותר הדין במתכונתו הקיימת, השאלה בה עסק מאמר זה, מתי חל מועד המימוש, נשארת בעלת חשיבות מעשית רבה.

בתחילת המאמר הזכרתי, כי באותם מקרים בהם נדרשו בתי המשפט לפרשנות המונח "מימוש זכויות", ניתנו לעיתים פסקי דין שתוצאותיהם עשויות להיראות במבט ראשון, סותרות ומנוגדות. בחלק מהמקרים נקבע כי מימוש הזכויות חל בעת כריתת החוזה, בעוד שבאחרים הועדף דווקא מועד רישום הזכויות בפנקסי המקרקעין (ובמקרה אחד אף נקבע זמן הביניים של מועד גמר תשלום התמורה). יש מי שעשוי לטעון כי קיים מכנה משותף אחד לכל פסקי הדין הללו: במבחן התוצאה הסופית, מסתבר כי הנישום יצא תמיד כשידו על התחתונה¹⁰⁵. אני נוטה להאמין כי זהו מכנה משותף מדומה ואקראי (אם כי העניין ראוי, אולי, לבחינה נפרדת). אולם, נראה כי בעיון מעמיק יותר ניתן לאתר מכנה משותף מהותי יותר בהנמקות של פסקי הדין הללו. דומני

104 ראו לעיל, הערה 26 ו-27 והטקסט שלידן.

105 מעניין לראות כי בפסקי הדין בהם המחלוקת נסבה סביב אופן החישוב של הפרשי ההצמדה והריבית, נקבע העיתוי של מימוש הזכויות דווקא במועד כריתת החוזה. תוצאתה ההכרחית של קביעה זו הייתה בהגדלת נטל המס על הנישום (ראו למשל פסקי הדין יעקב יצחקי נכסים בע"מ ורשפירא בהערה 4 לעיל). לעומת זאת, באותם מקרים בהם המחלוקת נסבה סביב שאלת הזכאות לפטור, נדחו טענות הנישומים כי מימוש הזכויות חל במועד כריתת החוזה ועל ידי כך נשללה זכאותם לפטור (ראו למשל פסק דין שילוני, לעיל הערה 5 ופסק דין חוגי, לעיל הערה 6). למותר לציין כי גם עמדותיהן של הוועדות לתכנון ובנייה לא היו עקביות בעניין זה וככל שעולה מתוך הפסיקה שפורסמה, עמדת הוועדות נקבעה על פי שיקול של הגדלת נטל המס ולא על פי שיקולי פרשנות ענייניים.

כי השופטים ניסו לבחון, בהתאם לנסיבותיו המיוחדות של כל מקרה, מתי התרחש מימוש מהותי של הזכויות המושבחות. בכל ההנמקות ניכר, מבין השיטין, כי נעשה ניסיון לאתר את "סימני המימוש" של העסקה, מעבר לעצם כריתתו של חוזה המכר. אותם סימנים המעידים על כך שהמכירה לבשה ממשות כלכלית במידה המצדיקה את התגבשותה של חובת התשלום. כך, למשל, בעניין יעקב יצחקי נכסים בע"מ¹⁰⁶, בית המשפט מדגיש שכבר בעת כריתת החוזה בוצע תשלום ראשון על חשבון התמורה. גם בפסק הדין שפירא¹⁰⁷ מדגיש בית המשפט מספר "סימני מימוש": תחילת תשלום התמורה, העובדה שהחל מרגע הכריתה מנוע המוכר מלבצע עסקה נוגדת, והאפשרות שמסירת החזקה לידי הקונה תתבצע בשלב מוקדם, עוד בטרם יושלם רישום הזכויות בפנקסי המקרקעין. למעשה, גם בפסק דין חוגי¹⁰⁸ נבחנים סימני המימוש של העסקה, אם כי באותו מקרה בית המשפט סבר שרק במועד תשלום מלוא התמורה (אך עוד בטרם בוצע רישום) ניתן לראות את הזכויות המושבחות כממומשות.

למרות שבמרבית פסקי הדין לא קיים ניתוח עיוני של השאלה כיצד יש לקבוע את מועד מימוש הזכויות, האינטואיציה השיפוטית הייתה נכונה. למרות התוצאות השונות, ההנחה המשותפת המובלעת בין שורותיהם של פסקי הדין השונים היא זו: מצד אחד, כריתת החוזה כשלעצמה עדיין איננה מהווה מימוש זכויות שדי בו כדי לגבש את חובת התשלום. מצד שני, ברור שמימוש הזכויות עשוי להתרחש עוד בטרם ביצוע רישום הזכויות במקרקעין על שם הקונה. בהעדר קריטריונים ברורים ביחס למבחני המימוש, ברור כי ההחלטות השונות עשויות להיראות מנוגדות, במבט ראשון. במאמר זה ניסיתי להציג את התשתית העיונית לקביעת מועד מימוש הזכויות ולהציע קריטריונים אחידים לקביעת המועד. ההצעה להשוות את המבחנים לקביעת מועד המימוש בהיטל השבחה לאלה הקבועים בסעיף 51 לחוק מיסוי מקרקעין מבוססת על בירור התכלית המשותפת העומדת ביסוד שני הדינים הללו.

106 לעיל הערה 4.

107 לעיל הערה 4.

108 לעיל הערה 6.