

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1321/02

בפני:

כבוד הנשיא א' ברק
כבוד השופט א' ריבלין
כב' השופטת א' חיות

המערערים:

1. נוה בנין ופיתוח בע"מ
2. אשטרום פרוייקטים בע"מ
3. אורה יבנאי
4. תרצה רובינסקי
5. תמר חיה שריג

נגד

המשיבה:

הועדה לבניה למגורים ולתעשייה - מחוז המרכז

ערעור על פסק דין של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו בה"פ
415/01 מיום 23.12.01 שניתן על-ידי כבוד השופטת צ' ברוך

בשם המערערים:

עו"ד הרטבי זאב

בשם המשיב:

עו"ד ברנד שירה

פסק-דין

השופטת א' חיות:

מהו מועד "מימוש הזכויות" בעסקת מכר מקרקעין, לצורך תשלום היטל
השבחה. האם מועד כריתת החוזה, או שמא מועד רישום ההעברה כלשכת רישום
המקרקעין.

זוהי השאלה העומדת בפנינו להכרעה בערעור זה.

רקע הדברים

1. ביום 31.10.94 נחתם בין המערערת 1 לבין המערערות 3-5 חוזה מכר, לפיו רכשה המערערת 1 מידי המערערות 3-5 מקרקעין בגבעת שמואל, הידועים כחלקה 10 בגוש 6369 (להלן: "המקרקעין"). המערערת 1 רכשה מחצית מן המקרקעין עבור עצמה ומחצית – בנאמנות עבור המערערת 2. החוזה האמור, יקרא להלן – "חוזה המכר".

2. ביום 27.10.94, דהיינו שלושה ימים לפני חתימת חוזה המכר, נכנסה לתוקפה תוכנית מ"מ/במ/3075 (להלן: "התוכנית החדשה"), המשנה את תוכנית המתאר מ"מ/950. על פי התוכנית החדשה, שונה ייעודם של המקרקעין נשוא חוזה המכר מקרקע חקלאית לקרקע למגורים ונתאפשרה בהם בנייה של יחידות דיור, כמפורט במבוא לחוזה המכר. אין מחלוקת, כי התוכנית החדשה משביחה את המקרקעין ולמעשה הושגה בין המערערות ובין המשיבה הסכמה, לעניין סכום היטל ההשבחה החל במקרה הנדון, על פי שומה מוסכמת. המחלוקת בין הצדדים נטושה באשר לשאלה מהו המועד שבו על המוכרות, המערערות 3-5, לשלם את היטל ההשבחה. שאלה זו יש לה חשיבות משום שבנקוף מועד התשלום, מתווספים אל היטל ההשבחה ריבית והפרשי הצמדה על פי חוק הרשויות המקומיות (ריבית והפרשי הצמדה על תשלומי חובה), התש"מ-1980, כאמור בסעיף 15 לתוספת השלישית של חוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965 (להלן: "התוספת השלישית" ו"חוק התכנון והבניה"). עד נקוף מועד התשלום, לעומת זה, מתווספים אל היטל ההשבחה הפרשי הצמדה, בשיעור שבו עלה מדד המחירים לצרכן או מדד תשומות הבניה, בסמוך לפני המועד לתשלום, יחסית למדד שפורסם בסמוך לפני תחילת התוכנית, לפי הנמוך מבין שני המדדים, כאמור בסעיף 9 לתוספת השלישית.

על אף שהחבות בתשלום ההיטל במקרה הנדון חלה על המוכרות – המערערות 3-5, כמי שהיו בעלים של המקרקעין בעת אישור התוכנית, מצאו הקונות, המערערות 2-1, עניין בהליכים שבכאן, משום שבמישור היחסים שבינן לבין המוכרות, נטלו הן על עצמן את תשלום ההיטל (ראו סעיפים 6.5.1-6.5.4 לחוזה המכר).

3. בהליך המרצת הפתיחה שהתקיים בפני בית משפט קמא, הושגה בין הצדדים הסכמה דיונית, לפיה שולם סכום ההיטל שאיננו שנוי במחלוקת, תוך שכל צד שומר על מלוא זכויותיו וטענותיו, באשר למועד התשלום המחייב. עוד הוסכם בין הצדדים, כי

השאלה הפרשנית שעליה הם חלוקים, תוכרע על ידי בית משפט קמא, על דרך של פסק-דין הצהרתי.

גדר המחלוקת ופסק דינו של בית משפט קמא

4. סעיף 196א. לחוק התכנון והבניה קובע, כי:

"ועדה מקומית תגבה היטל השבחה בשיעור, בתנאים ובדרכים שנקבעו בתוספת השלישית ועל פיה".

החבות בהיטל ההשבחה נקבעה בסעיף 2(א) של התוספת השלישית, ולפיו:

"חלה השבחה במקרקעין, בין מחמת הרחבתן של זכויות הניצול בהן ובין בדרך אחרת, ישלם בעלם היטל השבחה לפי האמור בתוספת זו (להלן – היטל); היו המקרקעין מוכרים לדורות, ישלם החוכר את ההיטל; היטל בעקבות אישור תכנית יחול על מקרקעין הנמצאים בתחום התכנית או הגובלים עמה בלבד".

אירוע המס המקים את החבות בהיטל השבחה הוא, איפוא, מעשה ההשבחה המתרחש עם אישורה של תוכנית, אשר השביחה את המקרקעין והעלתה את שוויים. אולם, ייחודו של היטל ההשבחה הוא בכך, שמועד התשלום אינו מתקיים בו זמנית עם המועד שבו קמה החבות בהיטל, והוא חל רק בעת מימוש הזכות במקרקעין, שלגביהם קמה החבות בהיטל. וכך, קובע לעניין זה, סעיף 7(א) לתוספת השלישית:

"ההיטל ישולם לא יאוחר מהמועד שהחייב בו מימש זכות במקרקעין שלגביהם חל ההיטל, ורשאי החייב לשלם מקדמות על חשבונו עוד לפני קביעת שומת ההשבחה".

הוראה זו מאפשרת לדחות את עריכת השומה ואת ביצוע התשלום על פיה, עד למימוש הזכויות במקרקעין. אם כי, דחייה זו אין בה, כאמור, כדי לבטל את עצם קיום החוב, רק השומה ומועד הפירעון נדחים [ראו בג"צ 199/88 קהילת ציון אמריקאית (בפירוק) נ' יו"ר הוועדה המקומית לתכנון ולבניה, קריית אתא ואח', פ"ד מג(1) 89, 95; רע"א 7172/96 קרית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה, ירושלים, פ"ד נב(2) 494; דנ"א 3768/98 קרית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית, פ"ד נה(5) 49, 63-65; ע"א 6126/98 חברת חלקה 510 בגוש 6043 בע"מ (בפירוק מרצון) נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה – חולון, פ"ד נה(4) 769 (להלן: פרשת ויזל)].

כפי שבואר, אין מחלוקת בין הצדדים באשר לעצם החבות בהיטל בגין השבחת המקרקעין נשוא חוזה המכר. השאלה העומדת ביסוד ערעור זה נוגעת למועד התשלום של ההיטל, והשאלה הטעונה הכרעה לצורך כך היא שאלת פירושו הנכון של המונח "מימוש זכויות", שבסעיף 1(א) לתוספת השלישית, ככלל, ובכל הנוגע לסעיף קטן (3), החל על המקרה שלפנינו, בפרט.

וכך הוגדר המונח "מימוש זכויות" בסעיף 1(א) לתוספת:

"מימוש זכויות", במקרקעין – אחת מאלה:
 (1) קבלת היתר לפי חוק זה לבניה או לשימוש בהם שלא ניתן היה לתיתו אלמלא אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג שבעקבותיהם חל היטל השבחה;

(2) התחלת השימוש בהם בפועל כפי שהותר לראשונה, עקב אישור התכנית שבעקבותיו חל היטל השבחה;

(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, ואולם לא יראו כמימוש זכויות רישום בפנקסי המקרקעין של זכויות במקרקעין אשר המחזיק בהם בפועל לפני יום כ"ט בסיון התשמ"א (1 ביולי 1981), היה בעלם כהגדרתו בחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961."

5. בית משפט קמא דן בשאלה שהציבו הצדדים באשר למועד, שרואים אותו כמועד מימוש הזכויות במקרה הנדון, וקבע, כי ההגדרה שבסעיף 1(א)(3) מדברת בשתי פעולות, שבהתרחש כל אחת מהן, נחשב בעל המקרקעין כמי שמימש זכויות בקרקע שנשתבחה, על-פי התוכנית החדשה:

הפעולה האחת – העברה על שם רוכש – כלומר רישום העברה מהבעלים לרוכש בפנקסי המקרקעין.

הפעולה השנייה – הענקת זכות במקרקעין ללא רישום ובלבד שהזכות המועברת טעונה רישום על פי החוק (ההדגשות במקור).

השופט הנכבד קמא קבעה, אפוא, כי הפעולה הראשונה, דהיינו, ה"העברה", הנזכרת ברישא של ס"ק (3), משמעה העברה על ידי רישום ואילו הפעולה השנייה – הענקת זכות במקרקעין, אינה מצריכה פעולת רישום על מנת שיחול מועד התשלום ויש לראותה כמימוש זכויות, הגם שהענקת הזכות לא נרשמה בפנקסי

המקרקעין. השופטת הנכבדה קמא הוסיפה וקבעה, כי חוזה המכר בענייננו יש בו "הענקת זכות במקרקעין", משום שעל פיו הוענקו למערערות 1-2 זכויות הבעלות במקרקעין נשוא החוזה. הענקה זו, כך נקבע, יש לראותה כמימוש זכויות, ועל כן ניתן על ידי בית משפט קמא פסק דין הצהרתי הקובע, כי המועד החוקי לתשלום היטל ההשבחה חל ביום 31.10.94, הוא יום כריתת חוזה המכר, וכי מאותו מועד ואילך זכאית המשיבה לריבית והצמדה, בהתאם להוראת סעיף 15 של התוספת השלישית.

מכאן הערעור שבפנינו.

טענות הצדדים

6. בערעורן מלינות המערערות על מסקנותיו וקביעותיו של בית משפט קמא. לשיטתן, אכן מדבר סעיף 1(א)(3) על שני סוגים של מקרים, אשר יראו אותם כמימוש זכויות לצורך חלוקתו של מועד התשלום. המערערות מקבלות את קביעתו הנוספת של בית משפט קמא, לפיה שני המצבים שבהם מדבר הסעיף הם: העברת זכויות על-פי הרישא והענקת זכויות הטעונה רישום בפנקסי המקרקעין, על-פי המשך הסעיף; אולם, לדעתן, הפירוש הנכון לשני המצבים המתוארים בסעיף 1(א)(3) של התוספת, שונה לחלוטין מן הפירוש אותו קבע בית משפט קמא. המערערות גורסות, כי כל עסקה, אשר באופן רגיל מסתיימת ברישום בפנקסי המקרקעין, באה בגדר המונחים "העברתם או העברת החכירה לדורות בהם", שברישא ולגבי עסקאות כאלה מועד המימוש, הוא מועד הרישום בפנקסי המקרקעין. לעומת זה, המצב השני המתואר בסעיף, המתייחס להענקת זכויות הטעונה רישום, יש לפרשו, לדעתן, כמתייחס לעסקאות, אשר על פיהן נמכרות זכויות אובליגטוריות, ואשר רישומן בפנקסי המקרקעין הנו רחוק ולא ודאי. כך למשל, עסקאות במקרקעין בלתי מוסדרים, שהרישום לגביהן מתבצע בחברה "משכנת" או במנהל מקרקעי ישראל, בעוד אשר הרישום בלשכת המקרקעין יתבצע, אם בכלל, רק לאחר שנים רבות. כן מתייחסות המערערות באותו הקשר לעסקאות הנעשות בנחלות במושבים, שהרישום בגינן נערך, לדברי המערערות, רק במרשם האגודה השיתופית, או לכל היותר גם במנהל מקרקעי ישראל, בהיות זכויות החקלאים בנחלות זכויות של בני רשות בלבד. באשר להענקת זכויות כזו, שאינה מסתיימת באופן רגיל ברישום בפנקסי המקרקעין, אלא ברישום בחברה המשכנת או במנהל, גורסות המערערות כי מועד תשלום היטל ההשבחה, אכן חל בעת ההתקשרות בעסקה, או בעת הרישום אצל מי מהגופים הללו.

7. המערערות טוענות, כי את חוזה המכר שביניהן יש לסווג בקטגוריה הראשונה של המקרים, דהיינו, כהעברה אשר מסתיימת באופן רגיל ברישום בפנקסי המקרקעין, ועל כן, כך הן מוסיפות וטוענות, המועד הקובע לתשלום בעניינן הוא מועד הרישום ולא מועד כריתת חוזה המכר. תימוכין לעמדתן מוצאות המערערות בכללי פרשנות שונים ובכללם הכלל הפרשני החותר להרמוניה חקיקתית. כמו כן, נסמכות המערערות בטיעוניהן על תכלית החוק השואף, לשיטתן, ליישום פרקטי ויעיל של הוראותיו. המערערות מוסיפות וטוענות בהקשר זה, כי הפירוש המוצע על ידן אף מתיישב עם ייעודו של היטל ההשבחה, כמקור להשתתפות הנהנה מן התוכנית המשביחה, בעלויות הציבור הנובעות מביצועה.

8. מנגד, סבורה המשיבה, כי יש לאמץ את מסקנותיו של בית משפט קמא וכי אין לקבל את הפירוש המוצע על-ידי המערערות לפיו המונח "הענקת זכויות..." הטעונה רישום בפנקסי המקרקעין", מוסב על עסקאות שעניינן הענקת זכויות אובליגטוריות, אשר הרישום לגביהן מתבצע במנהל מקרקעי ישראל או בחברה המשכנת. המשיבה מדגישה בהקשר זה, כי גם עסקאות אלה סופן להירשם ביום מן הימים בפנקסי המקרקעין. לפיכך, כך מוסיפה המשיבה וטוענת, אין לקבל את האבחנה בין עסקאות, אשר נרשמות "באופן רגיל", בפנקסי המקרקעין וסיווגן כ"העברת זכויות", לבין עסקאות, אשר במועד ההתקשרות בעסקה יש קושי כלשהו בביצוע רישום זה, וסיווגן של אלה כ"הענקת זכויות". אבחנה זו יוצרת, לדעת המשיבה, שני מועדי מימוש לאותה עסקה עצמה, שכן העסקה, אשר לגביה קיים במועד ההתקשרות קושי, מסוג הקשיים שעליהם הצביעו המערערות, לרישום בפנקסי המקרקעין תרשם אף היא ביום מן הימים בפנקסים אלה. על כן, אם לשיטת המערערות מועד הרישום הוא, ככלל, מועד קובע לתשלום, יוצא שלגבי סוג עסקאות כזה נוצרים שני מועדי תשלום, האחד – בעת ההתקשרות בעסקה, או בעת הרישום במנהל או בחברה המשכנת, והשני – בעת הרישום בפנקסי המקרקעין, לכשיתבצע.

קושי זה, שמעלה המשיבה באשר לפרשנות המוצעת על ידי המערערות, מתעורר, לכאורה, גם בכל הנוגע לפירוש המוצע על ידי המשיבה. לפי פירוש זה, אותו אימץ בית משפט קמא, מתייחסת העברת הזכויות שברישא לרישום בפנקסי המקרקעין, ואילו המשך הסעיף, המדבר על הענקת זכויות, מתייחס למועד ההתקשרות בחוזה, שבו מוענקות הזכויות.

פירושה של המשיבה, איננו מציע אבחנה שבמהות בין מקרה של העברת זכויות לבין מקרה של הענקת זכויות, ועל כן 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.

דיון

9. מהו, אם כן, שורש האבחנה בין העברת זכויות, אליה מתייחס סעיף 1(א)(3) לתוספת השלישית בראשיתו, להענקת הזכויות, אליה מתייחס המשכו של אותו סעיף, ועד כמה מהווה רישום הזכויות ציון דרך לענין מימוש הזכויות?

10. בבואנו לפרש דבר חקיקה, חשוב לאתר את התכלית, אשר אותה נועד דבר החקיקה להגשים. בר"ע 277/82 נירוסטה בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל, פ"ד לז(1) 826, 832, הדגיש הנשיא (אז השופט) א' ברק, כי:

"חוק הוא יצירה תכליתית ויש לתת לו פירוש, שיגשים את תכליתו".

איתורה של תכלית החוק היא, איפוא, תנאי בלעדיו אין לפירוש דבר החקיקה. במקרה שלפנינו יש לאתר את התכלית, אשר עמדה ביסוד הטלת היטל ההשבחה ואת המטרות אשר נועדה הטלתו וגבייתו של היטל זה להגשים. כמו כן, יש לאתר את התכלית אשר עמדה ביסוד דחיית תשלום ההיטל, עד למועד "מימוש הזכויות", והדברים שלובים זה בזה. על מנת לעמוד על תכליתו של היטל ההשבחה, ראוי לבחון את ההיסטוריה החקיקתית הנוגעת להיטל זה. שורשיו של היטל ההשבחה נטועים בהוראת סעיף 32 לפקודת בניין ערים, 1936, אשר צוטטה, במלואה, בבג"צ 198/75 מנהל עיזבון פייביש מושקוביץ נ' ראש עיריית בת ים, פ"ד ל(1) 281, 289-290. הוראה זו, לפיה הוטל מה שנקרא אז "מס השבחה", המשיכה להתקיים לצידו של חוק התכנון והבניה, גם לאחר ביטולה של פקודת בנין ערים, שכן סעיף 270 לחוק התכנון והבניה, לפיו בוטלה הפקודה, שימר מתוכה, באותה עת, שלוש הוראות, ובכללן הוראת סעיף 32 הנ"ל.

ההסדר המנדטורי ספג ביקורת חריפה, בשל חוסר הבהירות ששרר באשר ליסודותיו העיוניים של מס ההשבחה ובאשר לתנאי הטלתו וחישובו. כל אלה הותירו אותו כ"אות מתה", וגרמו לכך שהמס על פיו לא נגבה הלכה למעשה (ראו בג"צ 500/76 כהנוב נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה נס ציונה, פ"ד לב(1) 49, 56, וכן א' גיל ור' אלתרמן, היטל השבחה בישראל - סוגיות שבחוק ובדרך הפעלתו (1995) 32). מצב דברים זה התקיים עד שהוחק תיקון מס' 18, התשמ"א-1981 לחוק התכנון והבניה. תיקון זה ביטל, בין היתר, את מס ההשבחה על-פי סעיף 32 לפקודה המנדטורית

והתקין במקומו את היטל ההשבחה, על פי התוספת השלישית לחוק. באשר למס ההשבחה, שקדם להיטל ההשבחה, נפסק בפרשת כהנוב הנ"ל, כי המס נועד לכיסוי ההוצאות הנוגעות לתוכנית בניין עיר. קביעתה של תכלית זו, כתכלית העומדת ביסוד המס, מעוגנת בהוראת סעיף 32 הנ"ל, עצמה. בע"א 1341/93 סי אנד סאן ביק' הוטלס בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבנייה, תל אביב יפו, פ"ד נב(5) 715, עמד הנשיא ברק על הרעיון העומד ביסוד היטל ההשבחה, שאיננו אלא גלגול חדש ומפותח של מס ההשבחה המנדטורי, באומרו כי:

"ביסוד היטל ההשבחה מונח רעיון של צדק חברתי. הרשות הציבורית השקיעה בתכנון ובפיתוח. כתוצאה מכך עלה ערכם של המקרקעין. בעל המקרקעין מתעשר מכך. מן הראוי שבעל המקרקעין ישא בהוצאות התכנון והפיתוח... כשם שבעל מקרקעין זכאי לפיצוי מקום שתוכנית פגעה במקרקעין שבבעלותו (סעיף 197 לחוק), והציבור כולו חייב '...לשאת בנזק שנגרם לבעל מקרקעין כתוצאה מתוכנית מתאר, המביאה תועלת ורווחה לכלל הציבור' (הנשיא שמגר בע"א 4390/90 אלישר נ' מדינת ישראל – הועדה המחוזית לתכנון ולבניה, מחוז המרכז, פ"ד מז(3) 872, 877). כן חויב בעל המקרקעין לשאת בהיטל השבחה אם תכנית השביחה את המקרקעין שבבעלותו" (שם, בעמ' 719).

דברים דומים, לפיהם תכלית היטל ההשבחה איננה אלא מימוש רעיון של צדק חלוקתי, אנו מוצאים בדברי השופט חשין, בדנ"א 3768/98 הנ"ל, באומרו:

"פלוני שנתעשר אך בשל שינויי תכנון שנערכו לפי חוקי חוק התכנון והבניה – לאמור, נתעשר אך בשל פעילות נורמטיבית של רשויות הציבור – ראוי לו שישתף את הקהילה באותה התעשרות שנתעשר... היטל ההשבחה הולך אל קופות הועדה המקומית והרשות המקומית – דהיינו לא אל אוצר המדינה אלא אל הקהילה שאליה משתייך בעל המקרקעין – וכהוראת סעיף 13 לתוספת השלישית, נועד הוא לכיסוי הוצאות הועדה המקומית או הרשות המקומית להכנת תוכניות ולביצוען, לרבות הוצאות פיתוח ורכישת מקרקעין לצרכי ציבור ולשימור אתר או הפקעתו" (שם, בעמ' 62-63).

גישה נוספת, לפיה יש להיטל ההשבחה עוגן בדיני עושר ולא במשפט, אנו מוצאים ברע"א 7172/96 הנ"ל מפי השופט גולדברג, באומרו:

"...ביסוד היטל ההשבחה עומדת איפוא תכלית של מיסוי על התעשרות כתוצאה מתוכנית משביחה, ובאין 'עשיית עושר ולא במשפט'... אין היטל" (שם, בעמ' 525).

הנה כי כן, היטל ההשבחה מיועד להגשים רעיון של צדק חברתי, לפיו ראוי כי מי שהתעשר בשל פעילות נורמטיבית של רשויות התכנון, ישתף את הציבור בהתעשרותו זו, בדרך של תשלום היטל, המשתלם לאותה רשות תכנון, והמשמש אותה להכנת תכניות וביצוען. תכלית זו, מתיישבת היטב עם דחיית תשלום ההיטל עד למועד שבו מתקיים, הלכה למעשה, מימוש של הזכויות שהושבחו וההתעשרות קורמת עור וגידים. כך הם פני הדברים בעת שהנהנה מבקש לבנות במקרקעין או להשתמש בהם בהתבסס על התכנית המשביחה (ראו סעיפים 1(א)(1) ו- (2) לתוספת השלישית). כך גם כאשר מעביר הנהנה לאחר זכויות מסוג בעלות או חכירה לדורות במקרקעין שהושבחו, וכך כאשר הוא מעניק בהם זכויות אחרות הטעונות רישום, כאמור בסעיף 1(א)(3) לתוספת השלישית, הוא הסעיף בו עסקינן.

ודוק: לא כל העברה של זכויות במקרקעין לאחר תיחשב כמימוש זכויות לצורך היטל השבחה, אלא רק העברת בעלות או העברת חכירה לדורות, הקרובה במהותה להעברת בעלות (ראו ע"א 355/76 בוט נ' מלאך, פ"ד לא(2) 359, 363; ע"א 516/87 מדינת ישראל נ' בלייכפלד, פ"ד מב(3) 244, 250). העברת זכויות אחרת תיחשב אף היא כמימוש זכויות במקרקעין, ובלבד שהמדובר בהענקה הטעונה רישום בפנקסי המקרקעין, כגון: שכירות לתקופה העולה על עשר שנים ואיננה חכירה לדורות, זיקת הנאה, משכנתא וזכות קדימה.

כל הצמתים, שהוגדרו כ"מימוש זכויות" בסעיף 1(א) לתוספת השלישית, קרי קבלת היתר לבניה או לשימוש שלא ניתן לתיתו אלמלא אישור תכנית, התחלת שימוש במקרקעין בפועל, כפי שהותר לראשונה עקב אישור התכנית, וכן העברות והענקות, כמפורט בסעיף 1(א)(3) לתוספת השלישית, יש להם מכנה משותף אחד, בהיותם פעולה ממשית ומשמעותית שמבצע הנהנה במקרקעין המושבחים, אשר יש בה משום הוצאת התעשרותו מן הכוח אל הפועל. כל אחד מן הצמתים הללו, כך סבר המחוקק, הוא, אפוא, בבחינת השעה היעודה לגביית היטל ההשבחה מידי הנהנה. במאמר מוסגר יצוין כי שני צמתים נוספים, הנזכרים בהקשר זה בסעיף 1(א)(1) לתוספת השלישית, הם מתן הקלה או התרת שימוש חורג, שהוגדרו כ"השבחה" בסעיף 1(א), אך אלה אינם נוגעים לדיון שבפנינו.

11. בהינתן התכלית והמטרה להטלת היטל השבחה, אין סיבה מבוררת המצדיקה יצירת אבחנה, כגון זו שמציעות המערערות, בין עסקה, לפיה מעביר בעלים רשום 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. כאן וגם כאן מבצע הנהנה מהשבחת המקרקעין, בעצם ההתקשרות, פעולה המהווה מימוש ההתעשרות והוצאתה מן הכוח אל הפועל, והרי לצורך סעיף 7(א) לתוספת השלישית, נבחנת נקודת המימוש באספקלריה של הנהנה, ולא באספקלריה של הקונה, או של מקבל הזכויות המוענקות. לפיכך, מן הראוי שמועד המימוש לגבי כל אחת משתי העסקאות הנזכרות לעיל, יהיה אותו מועד עצמו, והוא – מועד ההתקשרות בעסקה. במילים אחרות, רישום הזכויות בפנקסי המקרקעין איננו מהווה תחנת מימוש לעניין קביעת מועד התשלום של ההיטל. לענין הענקת זכויות, מוזכר אמנם הרישום, אך זאת על-מנת להגדיר ולסווג את ההענקת המהווה מימוש זכויות, והיא - הענקת זכויות הטעונה רישום, להבדילה מהענקת זכויות שאינה טעונה רישום, כגון שכירות קצרת-טווח. ב"העברה" הנזכרת ברישום לא צוין ענין הרישום כלל, ואפיון הזכויות המועברות, היוצרות מימוש, עולה מן הדיבור "העברתם או העברת החכירה לדורות בהם", ללמדנו כי מדובר בהעברת זכויות מסוג בעלות או חכירה לדורות, שהיא זכות הקרובה בעוצמתה לזכות הבעלות.

מנקודת ראות קניינית, מתרחשת אמנם העברת בעלות או חכירה לדורות עם רישום העברת הזכויות בפנקסי המקרקעין, כמפורט בסעיף 7 לחוק המקרקעין. על כך אף ביסס בית משפט קמא את קביעתו כי הרישום של הסעיף מכוונת להעברה שנרשמה, אך נראה לי כי אין כל הכרח לפרש את המונח "העברה" שבסעיף 1(א)(3) לתוספת השלישית, בהתאמה למשמעות הקניינית של העברה כזו, מקום שלשונו ותכליתו של החוק הספציפי, ובמקרה שלנו, חוק התכנון והבניה, מצדיקים פירוש אחר.

כפי שכבר צוין, אין כל סיבה מבוררת לראות במועד הרישום צומת דרכים, או מועד בעל חשיבות מיוחדת, לענין קביעת מועד התשלום של היטל ההשבחה, שכן ההתעשרות מכוח ההשבחה יוצאת מן הכוח אל הפועל כבר בעת ההתקשרות. הוא הדין באשר לאותם מקרים של העברה או הענקת שאינם תולדה של התקשרות המתאפיינת במפגש רצונות, אלא תולדה של פעולה חד-צדדית מצד המעביר או המעניק, כגון העברת מקרקעין של תאגיד בפירוק מרצון לבעלי מניותיו (ראו פרשת ויזל הנ"ל). גם בהעברות או הענקות כאלה, אין כל משמעות מיוחדת, מן ההיבט הנוגע להיטל השבחה, לרישום הזכויות בפנקסי המקרקעין, וההתעשרות מתוקף ההשבחה יוצאת מן הכוח אל הפועל כבר בעת ביצוע ההעברות או ההענקות הנדונות לנעברים והגשמת רצונו החד-צדדי של המעביר או המעניק, הגלומה בהן.

12. אכן, בבואנו לפרש הוראת דין ספציפית, ראוי ליישם כללי פרשנות המקובלים בכגון דא, וביניהם הכלל לפיו יש לשאוף לפירוש שלם וקוהרנטי של דבר החקיקה (ראו רע"א 7172/96 הנ"ל, בעמ' 508, והאסמכתאות הנזכרות שם). כמו כן, ראוי ככל הניתן, ליישם כלל של הרמוניה חקיקתית המיישבת את הפירוש הניתן למונח מסוים בהוראת חוק ספציפית, עם הפירוש לאותו מונח עצמו, גם כאשר הוא מופיע בחיקוק אחר (ראו בג"צ 693/91 אפרת נ' הממונה על מרשם האוכלוסין במשרד הפנים, פ"ד מז(1) 749, 765-766). אך ככל שהדבר נוגע להרמוניה החקיקתית, יש לזכור, כי לעתים מכתוב השוני בין התכליות, שלשמן נועד כל אחד מן החיקוקים, פירוש שונה של אותו מונח עצמו. כך, למשל, נפסק בע"א 265/79, 329/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אהרון ומרגלית בן עמי ואח', פ"ד לד (4) 701, כי:

"... חוק מס שבח הוא חוק פיסקלי שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמלי, וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקאות. הוא עשה כן באשר לחיוב במס, על יסוד הגדרת המונח 'מכירת זכות במקרקעין' בסעיף 1 של החוק, המתפשטת הרחק מעבר למשמעותו הרגילה בדיני הקניין" (שם, בעמ' 703).

והדברים יפים גם בכל הנוגע להגדרת המונח "מכירה", לעניין זכות במקרקעין, שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963.

אותה גישה עצמה הנחתה את המחוקק בחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961, בהגדרת המונח "בעל" "בקרע", החורגת אף היא הרבה מעבר למשמעותם של מונחים אלה בדיני הקניין. עמד על כך בית משפט זה ברע"א 8287/01 שמואל עזרתי נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים (טרם פורסם), בציינו כי שוני זה בין משמעותו של המונח "בעל" לצורך מס רכוש, לעומת משמעותו בחוק המקרקעין, תשכ"ח-1968, נובע מלשון החוק ותכליתו, המעידים כי החוק ביקש להטיל מס רכוש, לאו דווקא על הבעלים הרשום, אלא גם על כל מי שקיבל מהבעלים זכות להחזיק במקרקעין או לקבל מהם הכנסה או רווחים בנסיבות העושות את האחר כבעלים.

במקרה שלפנינו, מייחס בא-כוח המערערות חשיבות לעובדה שסעיף 2 לתוספת השלישית – הוא הסעיף המקים את החבות בהיטל השבחה – נוקט במונח "בעלים". לגישתו, קביעת מועד מימוש הזכויות כמועד שבו מתבצע הרישום בפנקסי המקרקעין, יש בה כדי לתרום להרמוניה חקיקתית בהיותה יוצרת אחידות בפירוש המונח בעלים, בחוק המקרקעין ובחוק התכנון והבניה. גישה זו אין לקבל. ראשית, סעיף 2(א) עוסק באירוע המס, דהיינו כמועד אשר בו מתרחש מעשה ההשבחה. מועד

זה הוא המועד אשר בו קמה ונוצרת החבות בהיטל השבחה, ובאותו מועד עצמו נקבעת גם זהותו של החייב בהיטל, כמי שעונה באותה עת להגדרת "בעלם" של המקרקעין, או חוכר לדורות בהם (ראו רע"א 85/88 קנית ניהול השקעות ומימון בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה רמת גן, פ"ד מב(4) 782). לנוכח העובדה כי נקודת הזמן הרלבנטית לקביעת זהותו של החייב בהיטל הינה המועד שבו התרחש מעשה ההשבחה, אין בהקשר זה כל חשיבות לשאלה מתי מכר החייב את המקרקעין המושבחים ומתי רשם אותם על-שם הקונה. הניסיון למצוא נקודת חיבור בין מועד רישום המערערות-הקונות כבעלים של המקרקעין נשוא חוזה המכר, ובין המונח "בעלם" בו משתמש סעיף 2(א), העוסק במי שהיה בעלים בעת אישור התכנית החדשה, ובמקרה זה המערערות 3-5, אין לו אפוא בסיס לעמוד עליו. זאת ועוד: ככל שהדבר נוגע לפירוש סעיף 2(א) לתוספת השלישית, ולמונחים "בעלם" של מקרקעין, או חוכר לדורות, הנזכרים בו, נראה לי כי לכתחילה אין לפרשם במשמעות שיש לאותם מונחים על-פי דיני הקניין, וזאת בשל הרצון והמטרה ללכוד ברשת היטל ההשבחה את הנהנה מן ההשבחה, בעת התרחשותה, מנקודת מבט כלכלית ולא דווקא קניינית צרופה. אכן, החתירה לתפיסת התוכן הכלכלי של הדברים, שימשה יסוד להתפשטות דיני מס נוספים אל מעבר לדיני הקניין, כמבואר לעיל. מאותו נימוק עצמו, וכפי שכבר בואר לעיל, אין להעניק למונח "העברה", שבסעיף 1(א)(3) רישא, את המשמעות המיוחדת לו על-פי דיני הקניין.

13. אשר לכלל לפיו יש ליתן להוראה ספציפית פירוש המתיישב עם יתר הוראותיו של החיקוק. בא-כוח המערערות התייחס בהקשר זה, בעיקר, להוראות סעיפים 8(א), 10 ו-14(ד) לתוספת השלישית. נראה לי, כי פירוש ההוראה שסעיף 1(א)(3), כפי שפורט לעיל, תואם את הפירוש ואת התכלית שיש לייחס ליתר הוראות חוק התכנון והבניה, והתוספת השלישית, והוראות אלה שהזכיר בא-כוח המערערות, אין בהן כדי לשנות מפירוש זה. סעיפים 8(א) ו-14(ד) לתוספת השלישית, עוסקים בעיכוב מימוש הזכויות, ובערובה כתנאי למימוש ואת הוראותיהם יש לייחס לאותם סוגי מימוש, אשר ניתן להפעיל לגביהם מנגנון כזה, למשל היתר בניה, הקלה או מתן היתר לשימוש חורג. סעיף 10 של התוספת השלישית, מתנה רישום פעולה, שהיא בבחינת מימוש זכויות במקרקעין, בהצגת אישור המעיד כי שולם סכום ההיטל המגיע. סעיף זה, איננו אלא מנגנון לאכיפה ולגבייה אפקטיבית של היטל ההשבחה, וככזה אין ללמוד ממנו על מועד התשלום לצורך סעיף 7(א) לתוספת השלישית. כמו כן, אין ללמוד מהיעדר חובת דיווח בדבר מימוש הזכויות, כי מועד התשלום קם בעת הרישום, כפי שהוסיף בא-כוח המערערות וטען. בהקשר זה ראוי לזכור, כי כל הנתונים הצריכים לחישוב היטל ההשבחה מצויים ממילא בידי הרשות, ובעניין זה אין הרשות חיה מפי הצדדים ומן

הדיווח שימסרו. הנתון היחיד עליו לומדת הרשות במקרה של מימוש בדרך של התקשרות הוא מועד ההתקשרות, ובעניין זה הסנקציה המוטלת על החייב בהיטל, היה ולא יעמוד במועד התשלום החל, היא הפעלת מנגנון הריבית וההצמדה הקבוע בסעיף 15 לתוספת השלישית, במקום מנגנון ההצמדה המתון, הקבוע בסעיף 9 לתוספת. ההנחה היא כי, החייב יש לו אינטרס שלא להפעיל את המנגנון שבסעיף 15 לתוספת, ועל כן יפעל לביצוע התשלום במועדו.

14. טענה נוספת שהעלו המערערות נוגעת לאי הודאות, אשר תיווצר אם יפורש המועד הקובע לעניין התשלום, כמועד כריתת ההסכם, וזאת משום שלעיתים יש קושי להגדיר מהו בדיוק מועד הכריתה. כך, כאשר קיים זכרון דברים מקדים, וכך כאשר מדובר בהסכם המותנה בתנאי מתלה. ראשית, גם לפי גישת המערערות עדיין יוותרו הסכמים רבים אשר לגביהם תעמוד בעיה זו בעינה, וכוונתי לאותם הסכמים הנוגעים להעברת זכויות אובליגטוריות, בשל קושי אובייקטיבי ברישום. שנית, הקושי לאתר את מועד כריתת ההסכם, לצורך קביעת מועד תשלום היטל ההשבחה, במקרים של זכרון דברים או הסכם המותנה בתנאי מתלה, עלה ועולה גם בהקשרים אחרים, ונמצאו לו פתרונות (ראו י' הדרי, מיסוי מקרקעין (מהדורה שניה, כרך א, תש"ס) 337-375; ע"א 489/89 שרון נ' מנהל מס שבח, פ"ד מו(3) 366).

15. סיכומו של דבר, חוזה המכר במקרה שלפנינו בא בגדר הקטגוריה של "העברת המקרקעין" הקבועה ברישא של סעיף 1(א)(3) לתוספת השלישית, ומועד תשלום היטל ההשבחה לגביו קם ביום כריתת החוזה.

לפיכך, הייתי מציעה לדחות את הערעור, ולחייב את המערערות, יחד ולחוד, לשלם למשיבה הוצאות משפט ושכר-טרחת עורך דין בערעור בסך כולל של 50,000 ₪.

ש ו פ ט ת

הנשיא א' ברק:

אני מסכים.

ה נ ש י א

השופט א' ריבלין:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת א' חיות.

ניתן היום, כ"ד אייר, תשס"ג (26.05.03).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ה נ ש י א