

א

בבית המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

[21.5.92]

ב

לפני הנשיא מ' שמגר והשופטים א' גולדברג, ת' אור

ג

חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, ס"ח 156, סעיפים 1 (המונח "מכירה"), 51, 90א, 94א, 94(א), 94(ג), 94ב, 102, 203א - חוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973, ס"ח 118, סעיף 27 - חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"ם-1980, ס"ח 144 - הצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"ם-1980, ה"ח 140, סעיפים 11, 13.

ד

המערער התקשר בהסכם למכירת מחצית מזכויותיו במקרקעין בעסקת קומבינציה. ערך התמורה, כפי שנקבע בחוזה, עמד על 100,000 דולר. המערער שלח הודעה על העיסקה לרשויות מס שבח בצירוף שומה עצמית, שערך עליה הערך השקלי היציג של הדולר בתאריך כריתת החוזה. המשיב ראה את "יום המכירה" כיום כריתת החוזה ודחה את טענת המערער, כי בהיות החוזה מותנה בתנאי מתלה - קבלת היתר בנייה - קמה החבות במס רק עם התקיימות התנאי. בהתאם לכך, חויב המערער בקנסות, בריבית ובהצמדה. ערר שהגיש המערער נדחה על-ידי ועדת הערר. מכאן הערעור לבית המשפט העליון, שנסב על השאלות, מהו "יום המכירה" לעניין חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, לגבי חוזה מכר מקרקעין המותנה בתנאי מתלה, ואם יש מקום לחייב את המערער בריבית ובהצמדה.

ה

בית המשפט העליון פסק:

ו

א. (1) חוזה עם תנאי מתלה הינו חוזה שלם מרגע כריתתו, ואין השלכה רטרואקטיבית לעניין תוקפו בעת כריתתו לעובדה, אם התנאי המתלה נתקיים ואם לאו (369 ג).
(2) ככלל, אם לא התקיים התנאי במועדו, מתבטל החוזה כדיעבד, אך אין בכך כדי להשליך על חיותו ושלמותו עד לאותו מועד (369 ג).
(3) החוזה המותנה הינו חוזה שלם, אלא שבחוזה על תנאי מתלה מושעות תוצאותיו האופרטיביות של החוזה ומושעה כוחו עד להתקיימות התנאי (369 ה).

ז

ב. (1) יש לשאוף להרמוניה בין החוקים השונים. אין זה רצוי, כי חוזה ייתשב כחוזה שלם מההיבט החוזי, ואילו לצורך חוק מס שבח מקרקעין יראו בו חוזה בלתי שלם ולא מחייב (369 ו-ז).
(2) "יום המכירה" לעניין החיוב במס שבח הינו יום כריתת החוזה (370 ב).
(3) הדין עשוי להיות שונה, מקום בו מדובר בחוזה שטרם נכנס לתוקפו כל עוד לא נתקיים תנאי מסוים, כגון: חוזה שצד לו קטין והדורש אישור בית המשפט; או מתן אופציה לרכישת הנכס בעתיד (371 א).

- ג. (1) נישום הזכאי לדחיית מס יחויב בריבית ובהצמדה מכוח סעיף 94(א) לחוק מס שבח מקרקעין (371 ו-1).
 (2) ההיגיון בסעיף 94(א) נעוץ בעיקרו בשיקולי מימון, היינו בבעיה שעלולה להיווצר אצל מוכר שמכר דירתו אך לא קיבל עדיין תמורה ממשית. אם יתחייב בתשלום מס מיידי, עלול הוא להיקלע לקשיי מימון. במקרה שכזה זכאי המוכר לדחיית תשלום המס כאמור בסעיף 51 לחוק מס שבח מקרקעין. "מחיר" הדחייה הינו תשלום ריבית והצמדה. המוכר משלם לרשויות מס שבח את מחיר החוקת הכסף (371 ו-1).
 (3) במקרה דנן מהווה הריבית אך דמי שימוש בכסף, בעוד ששמירת הערך הריאלי של החוב מושגת על-ידי הפרשי הצמדה למדד (372 ב).
 (4) בידי המוכר הבחירה בין דחיית התשלום לבין תשלומו על אחר, אם באמצעו שלו ואם בדרך של נטילת אשראי מגורים שלישי (372 ב-ג).
 (5) במקרים בהם מדובר בחוזי מכר עם תנאי מתלה אמימי (השגת אישור צד שלישי בלתי תלוי, כגון: היתרי בנייה מרשויות התכנון והבנייה), והחייב בריבית ובהצמדה מלאות עלול לגרום לנישום לשלם מס הגבוה מן המתחייב ביחס לשבח שנוצר לו, הרי זוהי סיבה מוצדקת, כאמור בסעיף 94(ג) לחוק מס שבח מקרקעין, לפטור את הנישום מאותו סרח עודף (372 ז).
 (6) במקרים בהם הנישום אינו זכאי לדחיית מס מכוח סעיף 51 לחוק מס שבח מקרקעין, עליו לשלם את המס במועדים האמורים בסעיף 90 לחוק. לא נתקיים התנאי המתלה והחובה מתבטל, זכאי הנישום להחזר המס ששילם בחוספת ריבית והצמדה, כאמור בסעיפים 102 ו-103א לחוק (373 א).

א

ב

ג

פסקי-דין של בית המשפט העליון שאוזכרו:

- ד [1] ר"ע 650/86 הגנה בע"מ נ' נמדע בע"מ, פ"ד מ (4) 370.
 [2] ע"א 187/87 לוי נ' דויטש, פ"ד מג (3) 309.
 [3] ע"א 409/80 רובינשטיין ושות' חברה קבלנית בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אוזר המרכז ואח', פ"ד לח (3) 49.
 [4] ע"א 80/83 מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב נ' רחנברג ואח', פ"ד לט (2) 40.
 [5] ע"א 665/85 נגר כדורי את דוד חי חברה להשקעות ולבנין בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, רחובות, פ"ד מב (3) 25.
 [6] ע"א 481/86 פיגין נ' מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה, פד"א יט (2) 47.
 [7] ע"א 507/80 א' רפלד ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לו (1) 460.
 [8] ע"א 199/87 אפשטיין נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה, פ"ד מד (1) 815.
 [9] ע"א 104/83 יוניסול ס.א. נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט (2) 805.
 [10] ע"א 275/83 עיריית נתניה נ' "סחף" חברה ישראלית לעבודות פתוח בע"מ, פ"ד מ (3) 235.
 [11] ע"א 672/81 עמיתי מלון ירושלים ואח' נ' טייק ואח', פ"ד מ (3) 169.
 [12] ע"א 781/79 מנהל מס שבח מקרקעין - המרכז נ' גן חברה להשקעות בע"מ, פ"ד ל (1) 20.

ד

ה

ו

ז

פסקי-דין של ועדות הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין, תשנ"ג-1963, שאוזכרו:

- [13] עמ"ש (חי') 37/86 - לא פורסם.
 [14] עמ"ש (חי') 66/91 מנהל עובון המנוח שלמה שאנן (שפניצקי) נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מסים ו (2) (1992) ה-223.

הנשיא מ' שמגר

הערות:

לצורך בהרמוניה בין חוקי המס לחקיקה האזרחית ראה: י' הדרי, א' אלטר, "החקיקה האזרחית בראי דיני המיסים" עיוני משפט י (תשמ"ד-מ"ה) 429.

ערעור על פסק-דינה של ועדת הערר לפי חוק מס שבת מקרקעין, תשכ"ג-1963, שליד בית המשפט המחוזי בחיפה (יושב הראש השופט א' וינוגרדוב והחברים א' שניאור, א' ארבל) מיום 13.7.89 בעמ"ש 125/88. הערעור נדחה.

י' אברהם – בשם המערער:

א' קורן, סגן לפרקליט המדינה – בשם המשיב.

פסק-דין

הנשיא מ' שמגר: 1. במוקד הערעור שלפנינו עומדת השאלה מהו "יום המכירה" לעניין חוק מס שבת מקרקעין, תשכ"ג-1963 (להלן – חוק מס שבת), מקום בו מדובר בחוזה מכר מקרקעין המותנה בתנאי מתלה, כאמור בסעיף 27 לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973 (להלן – חוק החוזים).

2. המערער התקשר בהסכם למכירת מחצית מזכויותיו במקרקעין בעיסקה המוכרת כעיסקת קומבינציה. ערך התמורה, כפי שנקבע בחוזה, עמד על 100,000 דולר של ארצות-הברית. המערער שלח הודעה על העיסקה לרשויות מס שבת בצירוף שומה עצמית שערך, על-פי הערך השקלי היציג של הדולר בתאריך כריתת החוזה. לדעת המערער, היות שמדובר בחוזה מכר עם תנאי מתלה (קבלת היתר בנייה), הרי שרק עם התקיימות התנאי קמה החבות בתשלום המס. לעומתו גרס המשיב, כי מועד קום החבות במס נקבע על-פי יום כריתת החוזה, ועל-כן חייב את המערער בקנסות, בריבית ובהצמדה על-פי סעיפים 90א, 94(א) ו-94ב לחוק מס שבת. הערר שהגיש המערער נדחה על-ידי ועדת הערר לפי חוק מס שבת שליד בית המשפט המחוזי בחיפה. על החלטה זו מערער כעת המערער לפנינו. הערעור מתמקד בשאלת החיוב בריבית ובהצמדה בלבד, וזאת מכיוון שכל הקנסות בתיק זה בוטלו בעקבות החלטת הוועדה לטיפול בבקשות לביטול קנסות במס שבת.

3. המערער טוען, כי חוזה המכר במקרה דנן הינו חוזה מותלה, ועל-כן יום המכירה הינו יום התקיימות התנאי המתלה. דא עקא, שאת חישוב המס הוא מבקש לעשות על-פי מחיר העיסקה ביום כריתת החוזה. המשיב מתנגד לכך, והתנגדותו מקובלת עלי. לא ניתן ליחס יום מכירה אחד לצורך קביעת סכום המס (יום כריתת החוזה) ויום מכירה אחר לצורך קביעת מועד תשלום המס (יום התקיימות התנאי המתלה). המשיב טוען, כי יש לראות ביום כריתת החוזה את

הנשיא מ' שמגר

יום המכירה. לגירסתו, פירוש זה עולה בקנה אחד עם כוונת המחוקק, כפי שבאה לידי ביטוי בחוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"ם-1980, וכן יהיה בו כדי ליצור התאמה בין פרשנות דיני החוזים וחוק מס שבח. מעבר לכך טוען המשיב, כי במקרה דנן אין המדובר בחוזה מותלה, הואיל והצדדים ויתרו על הצורך ברישיון כתנאי לקיום העסקה. ברם, מהחלטת ועדת הערר לא ברורה עמדתה בשאלה, אם החוזה מותלה, וישנן אמרות סותרות בנדון. נוכל להניח לצורכי הדיון, כי אכן מדובר בחוזה מותלה.

א

4. "מכירה" הינה, לפי סעיף 1 לחוק מס שבח, בין השאר "הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה". ועדת הערר אימצה את העקרונות שנקבעו בעמ"ש (ח"י) 37/86 [13]. לפיהם חוזה מותלה, שהתנאי המתלה שבו נתקיים, הינו חוזה שלם מרגע כריתתו, וזאת לאור העקרונות הכלליים של דיני חוזים, (ראה לעניין זה בספרה של פרופ' ג' שלו, דיני חוזים (ד"ר, תש"ן) 351-352), ועל-כן, יום המכירה לצורך חוק מס שבח הינו יום כריתת החוזה. ראשית אעיר, כי לא מקובלת עלי ההבחנה בין חוזה מותלה שהתנאי בו התקיים לבין חוזה כאמור שהתנאי בו לא נתקיים. חוזה עם תנאי מתלה הינו חוזה שלם מרגע כריתתו, ואין השלכה רטרואקטיבית לעניין תוקפו בעת כריתתו לעובדה, אם התנאי המתלה נתקיים ואם לאו. אכן, ככלל, אם לא התקיים התנאי במועדו, מתבטל החוזה בדיעבד (ר"ע 650/86 [1]), אך אין בכך כדי להשליך על חיותו ושלמותו עד לאותו מועד (ע"א 187/87 [2], בעמ' 316). אכן, ניתן לתאר בדרכים שונות את איפיונו המשפטי של החוזה בתקופת הביניים. פרופ' ד' פרידמן סבור, כי החוזה תקף לכל דבר ועניין, אלא שהצדדים הסכימו כי קיומו מותנה בתנאי ("הערה למשמעות המושג 'חוזה על תנאי' שבסעיף 27 לחוק החוזים" עיוני משפט ח (תשמ"א-מ"ב) 578). לעומתו גורס פרופ' ג' טדסקי, כי חוזה כזה אינו תקף בתקופת הביניים אלא יוצר מערכת ציפיות בלבד, אשר עליהן מגן הדין ("חוזה שלביצועו דרושה הסכמת אדם שלישי ודמי תיווך" הפרקליט לב (תשל"ח-תש"ם) 303, 296 G. Tedeschi, "On the Efficacy of a Conditional Contract" 18 Isr. L. Rev. (1983) 7, 11). ברם, כפי שאומרת פרופ' שלו, בספרה הנ"ל, אליבא דשני המלומדים דלעיל, החוזה המותנה הינו חוזה שלם, "אלא שבחוזה על-תנאי מתלה מושמעות תוצאותיו האופרטיביות של החוזה ומושעה כוחו, עד להתקיימות התנאי" (שם, בעמ' 344). פרשנותה האמורה של פרופ' שלו משקפת גם את דעתי.

ב

ג

ד

ה

ו

ז

אמנם, ניתן למצוא בפסיקתנו אמירות בענייני מס שבח, שלפיהן ההסכם אינו מחייב בטרם נתקיים התנאי המתלה (ראה ע"א 409/80 [3]). אף אני הבעתי בהזדמנות קודמת בדרך אגב דעה דומה (ע"א 80/83 [4], בעמ' 43). ברם, לאחר ששקלתי בדבר, מסקנתי היא, כי יש לשאוף להרמוניה בין החוקים השונים. אין זה רצוי, כי חוזה ייחשב כחוזה שלם מההיבט החווי, ואילו לצורך חוק מס שבח נראה בו חוזה בלתי שלם ולא מחייב. יפים לעניין זה דברי השופט גולדברג בע"א 665/85 [5], בעמ' 27, כי -

"השאלה הפרשנית בדבר משמעותו של 'יום המכירה' בחוק נוגעת ליחסי הגומלין שבין דיני חוזים והמשפט הציבורי. במלים אחרות, אם כללי המשפט הפרטי,

החלים על כריתת החוזה ומערכת היחסים שבין הצדדים לחוזה, יפים הם גם לעניין החיוב במס.

א סבורני, כי פרשנות נאותה, הבאה להגשים את מטרת החקיקה, אינה יכולה לנתק במקרה דנן בין 'מעגל' הדינים, הקשור ליחסים חוזיים, לבין חבותם של הצדדים במס על-פי החוק. זאת במיוחד נוכח הגדרות 'מכירה' ו'זכות במקרקעין' בסעיף 1 לחוק.

ב לפי עקרונות אלו, "יום המכירה" לעניין החיוב במס שבח הינו יום כריתת החוזה.

יפים לכאן גם דברי פרופ' צלטנר ז"ל, שצוטטו בהסכמה בעמ"ש (חי" 37/86 [13] הנ"ל, כאשר תיאר את "מצב הביניים לפני אירוע תנאי מתלה":

"שני קווים מאפיינים מצב זה.

ג ראשית: הצדדים קשורים זה עם זה בחוזה המותנה, כי כבר התקיים מפגש הרצונות. הצדדים אינם עוד יכולים לחזור בהם מן העסקה. מצד שני אין העסקה מושלמת. איש מהצדדים אינו יכול לתבוע את אכיפתה, ומשום כך תקופת ההתיישנות אינה מתחילה לרוץ. חבות על-פי חוזה כזה אינה יכולה עדיין להיות נושא לקיזוז...

ד שנית: החוזה המותנה יוצר חבות מותנית בקרות המאורע נשוא התנאי. הזכות הנובעת מחבות כזאת ניתנת להמחאה, ומהווה חלק מעזבונו בעליה. אפשר להבטיח קיום החבות על ידי מתן ערבות, משכון או משכנתא. מנע אחד הצדדים קיומו של תנאי מתלה, הרי אין הוא יכול להסתמך על אי-קיומו... אלא אם היה התנאי דבר שצד זה בן-חורין, לפי החוזה, לעשותו או לא לעשותו, או אם מנע קיום התנאי המתלה... שלא בזדון ושלא ברשלנות. כללים אלה נובעים מן העובדה כי כבר קיימת התקשרות תקפה בין בעלי-הדין, ואסור לו לצד לעשות דבר שימנע בעד התגשמות הזכות של יריבו" (ז' צלטנר, דיני חוזים של מדינת ישראל (אבוקה, שער ראשון, תשל"ד) 132-133).

ז פרשנות זו גם עולה בקנה אחד עם כוונת המחוקק, כפי שבאה לידי ביטוי בחוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8). הפסיקה פירשה, כי על-פי התיקון, "יום המכירה" הינו היום בו קיבל ההסכם בין הצדדים תוקף משפטי מחייב (ע"א 481/86 [6], בעמ' 49; ד"ר א' נמדר, דיני מסים [מיסוי מקרקעין] (חושן משפט, מהדורה 2, תשנ"ב) 104). חוזה מותלה הינו בעל תוקף משפטי מחייב מיום כריתתו (ראה גם: ה' רוסטוביץ, מס שבח מקרקעין (אוריאן, מהדורה 3, תשנ"ב) 174-177).

ח אגב, כעולה ממאמרו של פרופ' י' הדרי, "מיסוי אופציות לרכישת זכות במקרקעין" עיוני משפט טז (תשנ"א-נ"ב) 229, 235, הדין באנגליה הוא, כי יום המכירה הוא יום התקיימות התנאי (Capital Gains Tax Act, 1979, Sec. 27(2)). ברם, שם קיימת הוראה מפורשת בחוק המס,

הנשיא מ' שמגר

המשנה את הדין הכללי (הדרי, במאמרו הנ"ל, בעמ' 235, ה"ש 33). כאמור, לא זה הדין במשפטנו.

למען שלמות התמונה יצוין, כי הדין עשוי להיות שונה, מקום בו מדובר בחוזה שטרם נכנס לתוקפו כל עוד לא נתקיים תנאי מסוים, כגון: חוזה שצד לו קטין והדורש אישור בית המשפט (ע"א 507/80 [7]); חוזה הנערך על-ידי מנהל עיזבון הכפוף אף הוא לאישור בית המשפט (ראה: עמ"ש (ח"י) 66/91 [14]); או מתן אופציה לרכישת הנכס בעתיד (ראה: הדרי במאמרו הנ"ל, ד"ר א' אלטר, "מס שבח – חיוב במס של חוזה מותלה" מיסים ב (6) (1988) א – 46).

5. רלוואנטיות לעניין זה הוראות נוספות בחוק מס שבח, אשר תוקנו במסגרת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8) הנ"ל. סעיף 51 לחוק מס שבח קובע:

"בהסכם למכור זכות במקרקעין ישולם המס במועד שנקבע לפי סעיף 91 או בהתקיים אחת מאלה, לפי המאוחר:

- (1) החזקת המקרקעין היא בידי הקונה או נתונה לפקודתו;
- (2) הקונה שילם או זיכה על חשבון המחיר את המתחייב למכור, בדרך של פקדון או בכל דרך אחרת, בסכום העולה על 50% מן המחיר, או העמיד לפקודתו את הסכום האמור;
- (3) המתחייב נתן יפוי כוח בלתי חוזר לקונה או לאדם אחר לרשום זכות במקרקעין על שם הקונה או לפקודתו."

הסעיף מאפשר לנישום ליהנות מדחיית תשלום המס (ראה דברי ההסבר לסעיפים 11 ו-13 להצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"ם-1980, וכן ע"א 199/87 [8], בעמ' 822-823). את סעיף 51 לחוק יש לקרוא יחד עם סעיף 94(א) לחוק, הקובע לאמור:

"על סכומי מס שלא שולמו עד המועד שנקבע בסעיף 73 להגשת ההצהרה או השומה העצמית, גם אם חלים על המכירה סעיפים 5(ב)1, 51 או 52, ייווספו מהמועדים האמורים, לפי הענין, עד יום התשלום, הפרשי הצמדה וריבית" (ההדגשה שלי – מ' ש').

מכאן, שנישום הזכאי לדחיית מס יחויב בריבית ובהצמדה מכוח סעיף 94(א) הנ"ל. ההיגיון בסעיף זה נעוץ בעיקרו בשיקולי מימון, היינו בבעיה שעלולה להיווצר אצל מוכר שמכר דירתו אך לא קיבל עדיין תמורה ממשית. אם יתחייב בתשלום מס מידי, עלול הוא להיקלע לקשיי מימון. במקרה שכזה זכאי המוכר לדחיית תשלום המס כאמור בסעיף 51 לחוק מס שבח (ראה ע"א 199/87 [8] הנ"ל, בעמ' 822-823). "מחיר" הדחייה הינו תשלום ריבית והצמדה. קיים היגיון כלכלי בהסדר שכזה. המוכר משלם לרשויות מס שבח את מחיר החזקת הכסף. "הריבית איננה קנס ואיננה עונש: היא תשלום, המתחייב עקב השארתו של הכסף בידי הצד החייב תשלום ועקב העדרו מקופתו של מי שזכאי לתשלום" (ע"א 104/83 [9], בעמ' 808). אכן, כפי שנאמר בע"א 275/83 [10], בעמ' 243-244:

הנשיא מ' שמגר

א "ריבית שתי פנים לה, כדברי פרופ' א' פרוקצ'יה במאמרו 'הצמדה, שיערוך וריבית: עבר, הווה ועתיד' משפטים י (תש"ם) 262, 5-274. היא מבטאת פיצוי על ירידת ערך הכסף, ומבחינה זו שיעורה כשיעור האינפלציה; מן הצד האחר היא גם התמורה שמקבל הנושה על עיכוב כספו והחזקתו בידי החייב. מבחינה זו הריבית היא מעין דמי שימוש על השימוש בכספי הנושה...".

וראה: ע"א 672/81 [11], בעמ' 223-224.

ב במקרה דנן מהווה הריבית אך דמי שימוש בכסף, בעוד שמירת הערך הריאלי של החוב מושגת על-ידי הפרשי ההצמדה למדד.

ג מובן, שבידי המוכר הבחירה בין דחיית התשלום כאמור לבין תשלומו על אתר, אם באמצעיו שלו ואם בדרך של נטילת אשראי מגורם שלישי.

ד 6. עם זאת, יש שוני מסוים בין התנאים הנקובים בסעיף 51 הנ"ל, שהם פרי ההתחייבויות שנטלו על עצמם הקונה והמוכר ואשר הפרתם עשויה להצמית, למשל, תביעה לאכיפת הסכם המכר, לבין תנאי מתלה בחוזה, אשר שאלת קיומו איננה תלויה בדרך כלל בצדדים עצמם אלא בצד שלישי ואשר אי-התקיימותו מובילה לבטלות החוזה. בחוזה כזה, אם מתקיימות לגביו נסיבות סעיף 51 לחוק מס שבח (מצב שסביר כי מאפיין עיסקאות מותנות בטרם התקיימות התנאי), הרי שהמוכר יהיה זכאי לדחיית תשלום המס. ברם, עלולה להתעורר בעיה במקרה שכזה בשל החיוב בריבית ובהצמדה. טול מקרה, בו המדובר בתנאי מתלה לתקופה ממושכת, מספר שנים, והצדדים קבעו מנגנון הצמדה לדולר. כמו כן מתקיימים תנאי סעיף 51 לחוק, והנישום זכאי לדחיית מס. עם התקיימות התנאי המתלה משלם הקונה את סכום הרכישה המוצמד לדולר, ולפיכך מגיע מועד תשלום המס.

ה כאמור, מכוח סעיף 94(א) יחויב המוכר בהצמדה ובריבית, ואם הדולר לא עלה כשיעור מקביל (ואין זה הגיוני שיעלה כשיעור שכזה), הרי שיצא שהמוכר ישלם מס שאינו בפרופורציה הנאותה לשבח שלו. אין ספק, כי נישום זה יצא ניוזק מההסדר הקיים. הנישום ישלם את מחיר החזקת הכסף בידו, כשלמעשה אין הוא הנהנה מהחזקת הכסף.

ו הנני יוצא מתוך הנחה – מאחר שמן הראוי שיהיה כך – כי במקרה שכזה תופעל הוראת סעיף 94(ג), הנותן סמכות למנהל, אם ראה סיבה מוצדקת לכך, לפטור אדם מתשלום הפרשי ההצמדה והריבית, כולם או מקצתם. במקרים בהם מדובר בחווי מכר עם תנאי מתלה אמיתי (השגת אישור צד שלישי בלתי תלוי, כגון: היתרי בנייה מרשויות התכנון והבנייה), והחיוב בריבית ובהצמדה מלאות עלול לגרום לנישום לשלם מס הגבוה מן המתחייב ביחס לשבח שנוצר לו, הרי זוהי סיבה מוצדקת, כאמור בסעיף 94(ג) הנ"ל, לפטור את הנישום מאותו סרח עודף. ייתכן שיש מקום לשקול אף הוספתה של הוראת חוק מפורשת לחוק מס שבח ברוח הדברים הללו.

הנשיא ח' שמגר

א במקרים בהם הנישום אינו זכאי לדחיית מס מכוח סעיף 51 לחוק מס שבת, עליו לשלם את המס במועדים האמורים בסעיף 90 לחוק. לא נתקיים התנאי המתלה והחווה מתבטל, זכאי הנישום להחזר המס ששילם בתוספת ריבית והצמדה כאמור בסעיפים 102 ו-103 לחוק (וראה: ט"א 781/79 [12], בעמ' 28).

ב 7. אשר-על-כן אנו דוחים את הערעור. סביר הוא, שמנהל מס שבת יבחן, אף במקרה דנן, מתן פטור מתאים מהפרשי ההצמדה והריבית.

המערער יישא בהוצאותיו של המשיב בסכום של 2,000 ש"ח.

השופט א' גולדברג: אני מסכים.

השופט ת' אור: אני מסכים.

הוחלט כאמור בפסק-דינו של הנשיא.

ניתן היום, י"ח באייר תשנ"ב (21.5.92).