

בר"ם 9231/20

**בית המשפט העליון
בשבתו כבית משפט לערעורים מנהליים**

הוועדה המקומית לתכנון ובנייה רמלה

על ידי ב"כ עו"ד ממושרד שרקון, בן עמי, אשר ושות', עורכי דין

מרר' בר כוכבא 23, בני ברק 5136002

טל': 03-5662808 ; פקס': 03-5662801

המבקשת

נ ג ד

הכנסייה האוונגלית האפיסקופלית בירושלים ובמזרח התיכון

על ידי ב"כ עו"ד רון צין ו/או תומר גור ואח'

ממושרד שביט בר-און, גלאון, צין, ויתקון ושות', עורכי דין

מדרך מנחם בגין 52, "מגדל סונול", תל אביב 67137

טל': 03-7912800 ; פקס': 03-7912801

המשיבה

היועצת המשפטית לממשלה

ע"י ב"כ עו"ד מפרקליטות המדינה

מרר' צלאח א-דין 29, ממושרד המשפטים, ירושלים

טלפון: 073-3728098 ; פקס: 02-6467011

המתייצבת להליך

עמדה מטעם היועצת המשפטית לממשלה

פתח דבר

1. בהמשך להחלטת בית המשפט הנכבד מיום 28.4.2021, ובהתאם לארכות שניתנו ובהמשך להודעתה בדבר התייצבותה להליך, מתכבדת בזאת היועצת המשפטית לממשלה להגיש את עמדתה ביחס "לשאלה המשפטית של תחולת הפטור מתשלום היטל השבחה לפי סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965".
2. עניינה של בקשת רשות הערעור שבכותרת בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים, בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים, בעמ"נ 62262-09-19 **הוועדה המקומית לתכנון ובנייה רמלה נגד הכנסייה האוונגלית האפיסקופלית בירושלים ובמזרח התיכון**, שניתן ביום 30.11.20 (להלן: "**הערעור המינהלי**"; "**פסק הדין**").
3. במסגרת פסק הדין נדונה פרשנות התנאים לתחולת הפטור מתשלום היטל השבחה, כפי שזה קבוע בסעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (להלן: בהתאמה: "**סעיף 19(ב)(4)**" ו-"**חוק התכנון והבניה**" או "**החוק**"), המורה כך:

"לא תחול חובת תשלום היטל בשל השבחה שהיא אחת מאלה: [...]"

(4) השבחה במקרקעין של מוסד לחינוך, לתרבות, למדע, לדת, לצדקה, לסעד, לבריאות או לספורט, או במקרקעין של הקדש ציבורי, כמשמעותו בחוק הנאמנות, התשל"ט-1979, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים, אם אותם מקרקעין אין התמורה בעדם, משמשים או מיועדים לשמש למטרות האמורות. "[ההדגשה הוספה – הח"מ]"

4. כבר בראשית הדברים, יובהר כי עמדת היועצת המשפטית לממשלה היא כי התיבה הקבועה בסעיף 19(ב)(4) – "אותם מקרקעין או התמורה בעדם, משמשים או מיועדים לשמש למטרות האמורות" – כוללת שני תנאים מצטברים שרק בהתקיימות שניהם חל הפטור מהיטל השבחה.

הווה אומר, על מבקש הפטור להראות כי בעניינו התקיימו שני התנאים הבאים: ראשית, על המבקש להראות כי המקרקעין משמשים או מיועדים לשמש למטרות הציבוריות כמפורט בסעיף 19(ב)(4); שנית, על המבקש להראות כי התמורה המתקבלת בעד מכירת המקרקעין תשמש למטרות כאמור בסעיף. נפקות הדבר בעניינו היא כי אין די בכך שהתמורה המתקבלת ממכירת המקרקעין תשמש למטרות המנויות בסעיף האמור לצורך מתן הפטור, מקום שהמקרקעין עצמם אינם משמשים ואינם מיועדים לשמש למטרות הציבוריות עליהן עמד המחוקק בסעיף 19(ב)(4) לחוק.

5. עמדה זו מבוססת על פרשנותו התכליתית של סעיף הפטור, לפיה אין מקום ליצור הפליה בין דרכי מימוש הזכויות במקרקעין לשם קבלת הפטור מהיטל השבחה (כפי שמודגם היטב בנסיבות המקרה דנן); כמו-גם, על הגישה הנוהגת בפסיקת בית המשפט הנכבד, לפיה ככלל יש להעניק פרשנות מצמצמת לסעיפי הפטור מהיטלי השבחה.

פרשנות סעיף 19(ב)(4) ככזה הכולל שני תנאים מצטברים משמרת את גבולותיו התכליתיים של הסעיף ומותירה לו את מקומו הנורמטיבי הנכון כחריג צר לכלל הרחב, על-פיו בעל מקרקעין שמקרקעיו הושבחו בשל פעולות מוסדות התכנון יחויב בהיטל השבחה השווה למחצית משווי ההשבחה. פרשנות זו מבטיחה כי גם הציבור הרחב ייהנה מעליית שוויים של המקרקעין, בעוד שפרשנות המובילה למתן פטור מתשלום ההיטל עבור מקרקעין שאינם מיועדים למטרות הסטטוטוריות, ובעניינו למטרות דת, היא פרשנות שמפרה את האיזון הנורמטיבי בין הכלל הרחב לבין החריג הצר. פרשנות זו פוגמת אפוא בתכליותיו הכלליות של מוסד היטל השבחה והיא מובילה להרחבת הפטור מעבר למידות שהועיד לו המחוקק.

6. עוד יצוין בפתח הדברים, כי עיקריה של עמדה זו הוצגו בהליך אחר אליו התייצב היועץ המשפטי לממשלה בסוגיה דומה והוצגה בו עמדתו, הגם שבאותו מקרה בית המשפט הנכבד מיקד את הדיון בשאלות משיקות אחרות (בר"ם 2949/20 **הוועדה המקומית ירושלים נ' קהילת עדת הבוכרים בישראל** (נבו 14.4.2022), להלן: **עניין עדת הבוכרים**). על כך יורחב ביתר פירוט בהמשך.

7. הילוך הטיעון בתגובה יעשה באופן הבא: תחילה, יוצגו עיקרי העובדות הרלוונטיות כפי שנקבעו בפסק הדין. לאחר מכן, יורחב אודות המסגרת הנורמטיבית הצריכה לעניין, אודות תכליותיו השונות של היטל ההשבחה, ועל אותו הפטור מתשלום ההיטל כחריג לכלל המגלם איזון אחר בין תכליות ההיטל. לבסוף, תפרט היועצת המשפטית לממשלה את עמדתה ותבאר כיצד עמדתה הפרשנית מתיישבת עם לשון הסעיף, תכליתו הסובייקטיבית ותכליתו האובייקטיבית.

כך בתמצית, וכעת ביתר הרחבה.

עיקרי העובדות הרלוונטיות כעולה מפסק הדין

8. ביום 2.11.2020 שוחררו המקרקעין נושא המחלוקת לבעלותה של המשיבה – הכנסייה האוונגלית האפיסקופלית בירושלים ובמזרח התיכון – על ידי האפוטרופוס הכללי לנכסי נפקדים, בהתאם לחוק נכסי נפקדים, התש"י-1950 (להלן: "**חוק נכסי נפקדים**").

בשלוש השנים שקדמו לכך, קידמה המשיבה את שינוי ייעוד המקרקעין (שהיה באותה עת חטיבת קרקע ריקה) משטח המיועד "לבנייני ציבור ומגרשים מיוחדים", לשטח לדירור מוגן. המשיבה עשתה כן בנעליה כ"סוכנת" ביחס למקרקעין כהגדרת חוק נכסי נפקדים. בתוך כך, המשיבה יזמה וקידמה את תכנית מס' לה/24/160 שפורסמה למתן תוקף ב-י.פ. 5713 מיום 4.9.2007, שמטרתה להקים מבנה מגורים מיוחד לצרכי דירור מוגן בן 17 קומות (וכן 4 קומות מרתף נוספות), **המכיל כ-170 יחידות דירור**, וזאת בהתאם לסמכויות הניהול שניתנו לה בנכס משנת 1972 (וראו סעיפים 3-6 לפסק הדין).

9. עוד חשוב לציין, כי בהמשך לשינוי הייעוד, ביקשה המשיבה היתר בנייה להקמת הבניין למטרת דירור מוגן. הוועדה המקומית לתכנון ולבניה רמלה (להלן: "**המבקשת**") או ("**הוועדה**") אישרה בקשה זו ביום 19.9.07, תוך חיוב המשיבה בתשלום היטל השבחה בסכום של **כשלושה מיליון ש"ח** (ליתר דיוק – 2,920,054.43 ש"ח).

10. המשיבה ערערה על קביעה זו לוועדת הערר המחוזית לתכנון ובניה, פיצויים והיטלי השבחה מחוז מרכז (ערר (מרכז) 8045/12 **הכנסייה האוונגלית האפיסקופלית בירושלים ובמזרח התיכון נגד הוועדה המקומית לתכנון ובניה רמלה**).

ועדת הערר קבעה כי בהתבסס על מהות הבקשה להיתר, המשיבה אינה זכאית לקבלת פטור מהיטל השבחה לפי סעיף 19(ב)(4), שכן המקרקעין **עצמם** (דיור מוגן) לא משמשים לצורך אחת המטרות הציבוריות האמורות בסעיף 19, ובלשון ועדת הערר:

" דיור מוגן כשלעצמו איננו חוסה תחת אחת מהמטרות להם נטען בפנינו כי העוררת פועלת בהם בתחום: החינוך, הבריאות, הצדקה והסעד. ונדגיש - אף אין מדובר במתן דיור לנזקקים וכדומה תחת כנפי העוררת, אלא מדובר בבניית יחידות לדיור מוגן למטרות רווח - למטרות עסקיות, ולשיווקם לכלל האוכלוסייה. זאת, גם על פי טענות העוררת (והשוו: ערר 194/11 ג'רוסלם הומס נ' הוועדה המקומית ירושלים סעיפים 70,61 עמוד 11 להחלטה, פורסמה בנבו).

סיכומם של דברים הוא, כי הפטור חל רק במקרה בו התמורה עבור מכר המקרקעין משמשת למטרות המנויות בסעיף. במקרה שלפנינו לא היה מימוש בדרך של מכר, אלא היה מימוש בדרך של קבלת היתר בניה. אשר על כן אין מדובר בתמורה בעד המקרקעין. אשר על כן אין תנאי זה מתקיים. משאין תנאי זה מתקיים, הפטור איננו חל."

על קביעה זו ערערה המשיבה לבית המשפט המחוזי-מרכז בשבתו כבית משפט לערעורים מנהליים (עמ"נ 14-02-15780). ברם, בסופו של דבר, ביום 2.4.2014, הערעור נמחק לבקשת המשיבה עקב אי מימוש בקשת היתר הבנייה מצדה, קרי בשל החלטתה של המשיבה שלא לבנות את הבניין בעצמה.

11. בחלוף כשנה מעת מחיקת הערעור, ביום 24.3.2015, בחרה המשיבה לממש את זכויותיה במקרקעין באמצעות מכירתן לקבוצת פרימיום אקסס השקעות (רמלה) בע"מ. על פי הצהרתה, כספי התמורה יוקצו על-ידה לטובת המטרות הבאות: קרן למשפחות נזקקות; קרן מלגות לתלמידי בית ספר וללימודים אקדמיים; מימון כנסי קיץ; מתן סיוע כספי לנזקקים לטיפול רפואי; ושיפוץ מבני כנסייה שונים וביניהם בית ההארכה "סנט מרגרט" בנצרת אשר בבעלותה, המשמש "לשירות עולי הרגל של הכנסייה, הבאים מחו"ל והבאים מהארץ" (וראו סעיף 39 לפסק הדין).

12. בגין עסקת מכר זו הטילה המבקשת על המשיבה, ביום 26.1.2017, היטל השבחה בסך 3,051,462.31 ש"ח, וזאת בדומה להחלטתה על חיוב המשיבה בהיטל השבחה בעת הוצאת היתר הבניה. המבקשת תמכה החלטתה באי-מתן הפטור בעמדה לפיה המקרקעין עצמם (דיור מוגן), כמו-גם התמורה בעדם אינם עומדים במטרות סעיף 19(ב)(4).

טענות המבקשת בקשר לתמורה בעד המקרקעין נוגעות למתווה מימוש כספים שהציגה המשיבה, שנמצא לגישתה עמום ולא מפורט, במיוחד בכל הנוגע לכספים המיועדים לשיפוץ בית ההארכה "סנט מרגרט" אשר מהווה לטענת המבקשת מלון לכל דבר ועניין, שכן המשיבה גובה על-פי המתווה דמי לינה עבור השהות בו. יצוין כי בנוסף על האמור, טענה המבקשת כי הכנסייה לא הרימה את הנטל להוכיח כי היא מוסד ציבורי שעיסוקו אינו לשם קבלת רווחים.

13. על קביעה זו ערערה המשיבה לוועדת הערר לפיצויים והיטל השבחה מחוז מרכז [ערר 81/17 (ועדות ערר - תכנון ובנייה מרכז) הכנסייה האוונגלית אפיסקופלית בירושלים ובמזרח התיכון נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה רמלה (נבו 30.6.2019)]. בהחלטתה מיום 30.6.2019, קיבלה ועדת הערר את עמדת המשיבה וקבעה כי המשיבה זכאית לפטור מהיטל השבחה לפי סעיף 19(ב)(4) לחוק התכנון והבנייה.

הערר התמקד בעיקר בשאלת סיווגה של הכנסייה כגוף שאינו למטרת רווח, ואולם לעניינו של ההליך דגן קבעה ועדת הערר בתמצית כי: "לעניין טענת המשיבה לכך שהמקרקעין עצמן אינם משמשים [הטעות במקור - הח"מ] או מיועדים לשמש את מטרות העוררת, נפנה להחלטתנו בערר 321/15 ה"ל, שם קבענו לשון [הטעות במקור - הח"מ] הוראת הפטור כמו גם תכליתה מאפשרים ליתן פטור גם כאשר המקרקעין עצמם אינם משמשים או מיועדים לשמש למטרות הציבוריות המנויות בסעיף ובלבד שהתמורה בעדם כן תשמש או תהיה מיועדת לשמש למטרות אלו."

14. על החלטה זו של ועדת הערר, ערערה המבקשת לפני בית משפט קמא, שמצא לדחות את הערעור ולהותיר את החלטת ועדת הערר על כנה. בפסק דינו מיום 30.11.2020, קבע בית המשפט קמא, בין היתר, כי הגם שלא נתקיים במקרה זה התנאי לפיו המקרקעין משמשים או מיועדים לשמש למטרות הציבוריות המפורטות בסעיף 19(ב)(4), הרי שבענייננו התקיים התנאי כי "התמורה בעדם משמשים או מיועדים לשמש למטרות האמורות", וזאת בהתאם למתווה עליו עמדה המשיבה בעניין אופן מימוש כספי מכירת המקרקעין.

בית המשפט קמא ביסס קביעה זו על כך שהתנאים הקבועים בסעיף 19(ב)(4) הם תנאים חלופיים, ולא מצטברים. הוזה אומר, לעמדת בית המשפט קמא, הפטור מהיטל השבחה חל גם מקום שבו המשיבה מכרה מקרקעין, שאין חולק כי ביחס אליהם ההשבחה נובעת משינוי ייעוד למטרות שאינן מטרות דת או מטרות סטטוטוריות אחרות (ובענייננו זכויות בניה להקמת בניין בן 17 קומות ובו 170 יחידות דיור).

15. בבואו לפרש את הוראות סעיף 19(ב)(4) בעניין היות התנאים הקבועים בו חלופיים, מיקד בית המשפט קמא את מבטו במילה "או" המצויה בתיבה "[...] אם אותם מקרקעין, או התמורה בעדם, משמשים או מיועדים לשמש למטרות האמורות".

בעשותו כן, בא בית המשפט קמא לכלל מסקנה כי "במקרה שלפניי, אין כל נימוק המצדיק לפרש את ה"או" באופן שונה ממובנו הפשוט והרגיל. אין גם כל טענה כי עסקינן בטעות או שגגה שנפלה בניסוח החוק. ענין **בן צוק** הוא יוצא מן הכלל, והכלל הוא, ש"או" להבדיל היא באה, ולא לחבר" (סעיף 49 לפסק הדין). בהמשך, נדרש בית המשפט קמא לפסיקות שונות של ועדות הערר ושל בתי המשפט דלמטה, כמו-גם לעוגנים מסוימים בהיסטוריה החקיקתית שמהווים לגישתו משען וביסוס להכרעתו הפרשנית בדבר היות התנאים חלופיים (סעיפים 50-55 לפסק הדין). בהינתן כל זאת, סבר בית המשפט קמא שגם אין מקום לבקש מהיועץ המשפטי לממשלה להתייצב להליך ולהשמיע את דברו (סעיף 57 לפסק הדין).

16. על פסק דין זה הוגשה בקשת רשות הערעור דנן, במסגרתה חזרה המבקשת על טענתה כי אין להעניק פטור מהיטל השבחה בעניין דנן על בסיס סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית לחוק, וזאת בשל מספר טעמים: (א) לנוכח אופן פעולתה הכלכלי של המשיבה, אין לראות בה מוסד ש"אין עיסוקו לשם קבלת רווחים"; (ב) המקרקעין נושא הערעור אינם משמשים או מיועדים לשמש למטרות סעיף הפטור (מאחר שמדובר בתנאים מצטברים, די בכך בשביל לשלול מתן פטור מהיטל ההשבחה); (ג) נוסף על כך, עולה ספק האם השימוש בתמורה בעד המקרקעין, המיועד בין היתר לשיפוץ בית ההארכה "סנט מרגרט" בנצרת, אכן עולה בקנה אחד עם מטרות הסעיף כלשונו.

17. לאחר שהוצגה תמצית השתלשלות העניינים עד כה, תוצג כעת המסגרת הנורמטיבית הצריכה לעניין.

המסגרת הנורמטיבית

"היטל השבחה" – עיקר הוראות החוק

18. בסעיף 196א לחוק התכנון והבניה נקבע כי: "ועדה מקומית תגבה היטל השבחה בשיעור, בתנאים ובדרכים שנקבעו בתוספת השלישית ועל פיה". סעיף 1(א) לתוספת השלישית לחוק מגדיר "השבחה" בתור "עליית שוויים של מקרקעין עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג".

בהמשך אותו סעיף, נדרש המחוקק להגדיר מהם אירועי מימוש זכויות (להלן: "**אירוע מימוש**"), שבגינם מתגבשת חובת תשלום היטל ההשבחה. כך נקבע בסעיף 1(א) לתוספת השלישית לחוק:

"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, ואולם לא יראו בהתחלת שימוש מכוח אישור לשינוי שימוש לפי סעיף 145ה כמימוש זכויות;
- (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 תשמ"א (1 ביולי 1981), היה בעלם כהגדרתו בחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961;

19. לאחר מכן, בא לעזרנו סעיף 2(א) לתוספת השלישית לחוק וקושר בין השבחה (כהגדרתה לעיל) לבין החובה בתשלום היטל השבחה, תוך שנקבע כך:

2. (א) חלה השבחה במקרקעין, בין מחמת הרחבתן של זכויות הניצול בהם ובין בדרך אחרת, ישלם בעלם היטל השבחה לפי האמור בתוספת זו (להלן - היטל); היו המקרקעין מוכחרים לדורות, ישלם החוכר את ההיטל; היטל בעקבות אישור תכנית יחול על מקרקעין הנמצאים בתחום התכנית או הגובלים עמו בלבד.

20. או-אז, נקבע בחוק כי "שיעור היטל הוא מחצית ההשבחה" (סעיף 3 לתוספת השלישית בחוק); ומיד לאחר מכן מעוגן הסדר מפורט לעניין אופן עריכת שומת ההשבחה (סעיף 4 לתוספת השלישית). בתוך כך, נקבע גם עקרון דחיית תשלום ההיטל, על-פיו "רשאית הועדה המקומית לדחות את עריכת שומת ההשבחה עקב אישור תכנית עד למימוש הזכויות במקרקעין שבהם חלה ההשבחה (להלן - דחיית השומה עד למימוש הזכויות);" (סעיף 4(1) סיפא לתוספת השלישית לחוק).

בהמשך, בסעיף 7 לתוספת השלישית לחוק עוגנה זכותו של החייב לדחות את התשלום עד מועד המימוש בפועל. הלכה למעשה, עקרון זה נועד להיטיב עם הנישום החב בתשלום היטל ההשבחה, באמצעות דחיית תשלום ההיטל עד למועד בו התממשה ההשבחה בפועל (בשל אירוע מימוש כהגדרתו לעיל).

"היטל השבחה" – תכליותיו של היטל השבחה

21. רבות נכתב על חשיבותו ומהותו של היטל השבחה, הן בספרות האקדמית והן בפסיקתו של בית המשפט הנכבד. עניין לנו במס המוטל על בעלי מקרקעין או חוכרים לדורות, בשל השבחת המקרקעין כתוצאה מפעילותה של רשות התכנון הרלוונטית. בית המשפט הנכבד עמד על התכליות השונות הניצבות ביסוד היטל השבחה, ובכלל זאת נקבע כדלקמן:

"ביסוד היטל השבחה מונח רעיון של צדק חברתי. הרשות הציבורית השקיעה בתכנון ובפיתוח. כתוצאה מכך עלה ערכם של המקרקעין. בעל המקרקעין מתעשר מכך. מן הראוי שבעל המקרקעין יישא בהוצאות התכנון והפיתוח (ראו המבוא להצעת חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 15), תשמ"א-1980, בעמ' 54-55, וכן נ' דנקנר, ד' לזבניק "על החיוב בהיטל השבחה" [7]). אכן, 'פגיעה והשבחה אינן אלא שני צדיה של אותה מטבע...' (השופט חשין בע"א 4809/91 הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, ירושלים נ' קהתי ואח' [2], בעמ' 209). כשם שבעל מקרקעין זכאי לפיצוי מקום שתכנית פגעה במקרקעין שבבעלותו (סעיף 197 לחוק), והציבור כולו חייב '...לשאת בנזק שנגרם לבעל מקרקעין כתוצאה מתכנית מיתאר, המביאה תועלת ורווחה לכלל הציבור' (הנשיא שמגר בע"א 4390/90 אלישר נ' מדינת ישראל – הוועדה המחוזית לתכנון ולבנייה, מחוז המרכז ואח' [3], בעמ' 877), כן חייב בעל מקרקעין לשאת בהיטל השבחה אם תכנית השביחה את המקרקעין שבבעלותו".

[ע"א 1341/93 סי אנד סאן ביץ' הוטלס בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה תל-אביב-יפו, פ"ד נב(5) 715 (1999) (להלן: עניין סי אנד סאן)].

הווה אומר, ביסוד החיוב בהיטל השבחה עומדת תכלית של צדק חלוקתי והכרעתו הברורה של המחוקק כי עליית הערך שנגרמה כתוצאה מפעולות רשויות התכנון אינה שייכת בלעדית לבעל המקרקעין, אלא גם לציבור. יכולתו של הציבור ליהנות מעליית ערך זו מתאפשרת באמצעות גביית היטל השבחה.

דרך נוספת להתבונן על תכליתו של היטל השבחה מצויה לנו בפסק הדין ברע"א 7172/96 קרית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ירושלים, פ"ד נב(2) 494 (1998), שם נקבע כך:

"היסוד הרעיוני להטלת המס נעוץ בדיני 'עשיית עושר ולא במשפט', לאמור: אם הרשות הציבורית משקיעה בתכנון ובפיתוח, וכתוצאה מכך עולים נכסים בערכם, מן הראוי שבעלי הנכסים ישאו בחלק מהוצאות התכנון והפיתוח [...] החידוש הבולט, לתיקון המצב הקיים כיום, הוא בקביעת העקרון של חיוב בתשלום בשל מימוש הנאה מתכנית חדשה".

22. תכלית סטטוטורית נוספת העומדת ביסוד החיוב בהיטל ההשבחה נוגעת לצורך במימון מטרות ההיטל. תכלית זו נזכרת בסעיף 13(א) לתוספת השלישית, שם נקבע כך :

"13. (א) סכומים שנגבו כהיטל מיועדים, אחרי ניכוי הוצאות הגביה לרבות הוצאות של ערעור לפי תוספת זו, לכיסוי ההוצאות של הועדה המקומית או של רשות מקומית אשר הועברו לה לפי סעיף 12 להכנת תכניות במרחב התכנון או בתחום הרשות המקומית, לפי הענין, ולביצוען, לרבות הוצאות פיתוח ורכישת מקרקעין לצרכי ציבור, כפי שהוגדרו בסעיף 188 לחוק זה, ולרבות הוצאות שימור אתר או הפקעתו לפי התוספת הרביעית".

וראו בהקשר זה גם את האמור בספרו של אהרן נמדר **היטל השבחה** 27 (2011) (להלן: "**נמדר**") :

"היטל השבחה הינו מס הנגבה לפי סעיף 196 או התוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965. מס זה, למרות קשיי קליטתו במערכת המס הישראלית, אכן גם משרת נאמנה את מטרתו. היטל השבחה נועד להחליף את מס ההשבחה ומטרתו הינה לממן את הוצאות הועדה המקומית לתכנון ובנייה או של הרשות המקומית בפעולות התכנון והפיתוח המבוצעים בתחומן ואשר עשויות להיטיב עם בעלי המקרקעין. ההיטל גם ממלא אחר עקרון הצדק החלוקתי בכך שמי שנהנה ומתעשר מפעולות הרשות צריך לשאת את אנשי קהילתו בהתעשרות זו. היטל השבחה גם נועד לשמש כמקור כספי לתשלום פיצויי ההפקעה או פיצויי פגיעה הנוצרים בעקבות תכנית הפוגעת או המפקיעה מקרקעין לצרכי ציבור.

בצורה זו הועדה מאזנת בין פעולותיה המשביחות לפעולותיה הפוגעות במקרקעין על ידי גביית היטל מזה כדי לממן את הפיצויים לאחר."

23. לסיכום הדברים עד כה: היטל השבחה נועד להגשים ערכים של צדק חלוקתי ולהביא לשיתוף הציבור ברווחים שצמחו כתוצאה מהשבחה תכנונית של נכס מקרקעין. כמו כן, היטל השבחה נועד למנוע מצב של "עשיית עושר ולא במשפט" ולהחזיר לרשות המתכננת, ובאמצעותה לציבור, חלק מן הכספים שהושגו הודות לתוכניות המשביחות (ראו רע"א 7417/01 צרי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה גבעתיים, פ"ד נז(4) 879 (2003) (להלן: "עניין צרי")).

על רקע האמור מתחדדת המסקנה, כי בעצם קבלת פטור מהיטל השבחה, מופר האיזון העדין הטמון בבסיס ההיטל, באופן שמיטיב עם הנישום על חשבון הקהילה, וגורע מ"קופת" ההשבחה", שכאמור יכולה לשמש אך ורק לצרכי תכנון ופיתוח. תוצאה חריגה זו מתאפשרת בהינתן תכליות ציבוריות חשובות אחרות בהן הכיר המחוקק הראשי. נפנה עתה מבטנו מן הכלל הרחב אל החריג הצר שנקבע בצידו.

"היטל השבחה" – הכלל והחריג שבצדו

24. בצד תכליותיו החשובות של החיוב בהיטל השבחה, ישנן תכליות נוספות בהן התחשב המחוקק בעיצוב מדיניות היטל השבחה. תכליות אלו מצא המחוקק לקדם באמצעות קביעת חריג לכלל, על דרך של הענקת פטור מתשלום ההיטל בנסיבות בהן ראה הצדקה לכך (ראו: נמדר, בעמוד 263).

לשם כך, סעיף 19 לתוספת השלישית לחוק קובע רשימה של מקרים בהם לא תחול חובת תשלום היטל השבחה, וביניהם פטור המוענק למוסד ציבורי הפועל למטרות מסוימות, המעוגן בתת הסעיף 19(ב)(4), אשר סביב פרשנותו נסובה בקשת רשות ערעור זו. מפאת חשיבות הדברים, יובא שוב נוסח הסעיף כלשונו:

"לא תחול חובת תשלום היטל בשל השבחה שהיא אחת מאלה: [...]
(4) השבחה במקרקעין של מוסד לחינוך, לתרבות, למדע, לדת, לצדקה, לסעד, לבריאות או לספורט, או במקרקעין של הקדש ציבורי, כמשמעותו בחוק הנאמנות, התשל"ט-1979, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים, אם אותם מקרקעין או התמורה בעדם, משמשים או מיועדים לשמש למטרות האמורות."

25. הסעיף מתייחס אפוא לשלושה תנאים **מצטברים** לשם מתן פטור מתשלום היטל השבחה: (א) **זהות החייב** – המקרקעין שייכים ל"מוסד לחינוך, לתרבות, למדע, לדת, לצדקה, לסעד, לבריאות או לספורט" (להלן: "המטרות המעניקות פטור") או שמדובר ב"מקרקעין של הקדש ציבורי"; (ב) **עיסוק החייב**: המוסד או ההקדש האמור – "אין עיסוקו לשם קבלת רווחים"; (ג) **השימוש במקרקעין וייעוד המקרקעין עצמו**: המקרקעין שהושבחו או התמורה בעדם "משמשים או מיועדים לשמש למטרות האמורות" – קרי, למטרות המעניקות פטור.

26. בית המשפט הנכבד הבהיר בפסיקתו כי תכליתו הכללית של הפטור מהיטל השבחה הקבוע בסעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית לחוק היא "לעודד פעילות של גופים הפועלים לטובת הציבור כנאמניו ולא לרווחתם הפרטית ולהקל על מימוש זכויות מושבחות במקרקעין שבבעלותם או בחירתם מקום שהמקרקעין משמשים או מיועדים לשמש לאחת המטרות הציבוריות המפורטות בסעיף" (ע"א 5138/04 הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה מטה יהודה נ' נווה שלום חברה מוגבלת בערבות (נבו 30.8.2007)).
27. יושם אל לב, כי המילים "או התמורה בעדן", התווספו במסגרת חוק התכנון והבנייה (תיקון מס' 53) התשס"א-2000, ס"ח 44 (להלן: "תיקון מס' 53 לחוק"). בהקשר זה, וכפי שהובהר בעמדת היועץ המשפטי לממשלה שהוגשה בעניין **עדת הבוכרים**: "מטרת התיקון לחוק הייתה 'למנוע מצב שבו מימוש בדרך של מכר מופלה לרעה ביחס למימוש בדרך של היתר בנייה'. הווה אומר: בטרם התיקון לחוק ניתן פטור מהיטל השבחה בסיטואציות מסוימות בעת הוצאת היתר בנייה במקרקעין, ומטרת התיקון לחוק הייתה להעניק פטור מהיטל השבחה באותן סיטואציות גם בעת מכירת המקרקעין".
28. בעקבות התיקון האמור, שהחל כיוזמת חקיקה פרטית של חבר הכנסת מאיר פרוש, התגלעה מחלוקת בין הצדדים להליך שלפנינו באשר לפרשנות היקף הפטור הקבוע בסעיף 19(ב)(4) לחוק והבנת מהות הבעיה שביקש לפטור.
29. המבקשת מצדה טוענת כי התנאים המתוארים בסעיף 19(ב)(4) "אותם מקרקעין או התמורה בעדם, משמשים או מיועדים לשמש למטרות האמורות" הם תנאים מצטברים. לפיכך, לעמדת המבקשת, הן המקרקעין והן התמורה בעדם צריכים להיות מיועדים לשמש למטרות הסטטוטוריות האמורות; כאשר בנסיבות המקרה הפרטניות המקרקעין המושבחים עצמם – דיור מוגן – אינם עומדים במטרות סעיף 19(ב)(4). בהקשר זה, נסמכת המבקשת גם על קביעתו העובדתית של בית המשפט קמא, לפיה "המקרקעין נושא ערעור זה לא שימשו בעבר לאיזה מן המטרות הללו, ומאז כניסתה לתוקף של תכנית לה/24/160, מיועדים הם לדיור מוגן/בית אבות. אני סבור כי לא התקיים במקרה דנן התנאי כי המקרקעין משמשים או מיועדים לשמש למטרות הציבוריות המפורטות בסעיף" (סעיף 33 לפסק הדין).
30. המשיבה מנגד אוחזת בדעה שונה בתכלית, תוך שהיא סומכת ידיה על קביעתו המשפטית של בית המשפט קמא, לפיה "[...] מדובר בשני תנאים חלופיים ולא מצטברים, היינו, או שהמקרקעין משמשים/מיועדים לשמש למטרה ציבורית מהמפורטות בסעיף, או שהתמורה בעדם משמשת/מיועדת לשמש למטרה כאמור. על כן, על מנת לזכות בפטור מהיטל השבחה, די בכך שהתמורה מיועדת לשמש למטרה ציבורית כאמור, גם אם המקרקעין עצמם אינם משמשים ואינם מיועדים לשמש למטרה כזאת (וזהו, כפי שקבעתי, המצב בענייננו)" (סעיף 56 לפסק הדין).

31. במחלוקת זו שהתגלעה בין הצדדים, עמדת היועצת המשפטית לממשלה היא כי שגה בית המשפט קמא הנכבד בפרשנותו המרחיבה את הוראות סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית לחוק. לעמדתה, פרשנותו התכליתית של סעיף זה מובילה למסקנה אחרת ולפיה יש לראות את התיבה "או התמורה בעדם" כמהווה תנאי נוסף ומצטבר לתנאי הראשון הדורש כי המקרקעין יהיו מיועדים לשימוש לאחת מן המטרות הציבוריות הקבועות בסעיף הפטור.

עמדת היועצת המשפטית לממשלה

32. עמדת היועצת המשפטית לממשלה היא כי התיבה הקבועה בסעיף 19(ב)(4) – "אותם מקרקעין או התמורה בעדם, משמשים או מיועדים לשמש למטרות האמורות" – כוללת שני תנאים מצטברים שרק בהתקיימות שניהם חל הפטור מהיטל השבחה.

הווה אומר, על מבקש הפטור להראות את התקיימות שני התנאים בעניינו: ראשית, על המבקש להראות כי המקרקעין משמשים או מיועדים לשמש למטרות הציבוריות כמפורט בסעיף 19(ב)(4); שנית, על המבקש להראות כי התמורה המתקבלת בעד מכירת המקרקעין תשמש למטרות כאמור. נפקות העמדה בעניינו היא כי אין די בכך שהתמורה המתקבלת ממכירת המקרקעין תשמש למטרות המנויות בסעיף האמור לצורך מתן הפטור, מקום שבו המקרקעין עצמם אינם משמשים ואינם מיועדים לשמש למטרות הציבוריות עליהן עמד המחוקק בסעיף 19(ב)(4) לחוק.

יוטעם ויובהר, כי עמדה זו מבוססת על פרשנותו התכליתית של סעיף הפטור ולפיה אין מקום ליצור הפליה בין דרכי מימוש הזכויות במקרקעין לשם קבלת הפטור מהיטל השבחה (כפי שמודגם היטב בנסיבות המקרה דנן); כמו-גם על הגישה הנוהגת בפסיקת בית המשפט הנכבד, לפיה ככלל יש להעניק פרשנות מצמצמת לסעיפי הפטור מהיטלי השבחה.

33. כפי שיפורט להלן, ההיסטוריה החקיקתית מלמדת כי תכליתו של תיקון הסעיף הייתה למנוע מצב בו מימוש השבחה על דרך מכירת מקרקעין המיועדים למטרות הסטטוטוריות המנויות בסעיף 19(ב)(4) אינו מעניק את הפטור; ואילו מימוש על דרך הוצאת היתר בניה מעניק את הפטור.

לפיכך, אין לפרש את סעיף 19(ב)(4) לחוק ככזה שכולל שני תנאים חלופיים, אשר די בהתקיימות אחד מהם לצורך קבלת הפטור. לעמדת היועצת המשפטית לממשלה, פרשנות כאמור תרחיב את מתן הפטור מעבר למידות שהועיד לו המחוקק הראשי ואף מעבר לתכליתו.

בנוסף, פרשנות תכליתית של סעיף 19(ב)(4), לפיה הסעיף דורש את התקיימותם של שני תנאים מצטברים, היא פרשנות שמשמרת את גבולותיו הטבעיים של סעיף 19(ב)(4). כפי שהוצג בהרחבה לעיל, סעיף 19(ב)(4) מהווה חריג צר לכלל הרחב לפיו בעל מקרקעין, שמקרקעיו הושבחו בשל פעולות מוסדות התכנון, חייב בהיטל השבחה השווה למחצית משווי ההשבחה שנוצרה בשל פעולת התכנון. כפי שיבואר מיד, מתן פטור מתשלום ההיטל ביחס למקרקעין שכלל אינם מיועדים למטרות הסטטוטוריות, ובעניינו למטרות דת, מפר את האיזון הנורמטיבי בין הכלל הרחב לבין החריג הצר שנקבע בצדו, ומשכך פוגם בתכליותיו הכלליות של מוסד היטל ההשבחה. בהקשר זה, הולמים הדברים הבאים שכתבה כבוד השופטת ברק-ארז על היחס שבין כלל לחריגיו ועל הזהירות שיש להעניק בפרשנותו של החריג:

"לצד התפקידים החשובים שיש לחריג במשפט, הוא מאיים, מעצם טבעו, על הכלל ועל התכליות העומדות ביסוד קביעתו של הכלל. החששות העיקריים בהקשר זה הם מפני שרירותיות ופגיעה בשוויון" (דפנה ברק ארז "כללים, חריגים ושיקול דעת במשפט", ספר דורית ביניש 111, 119 (2018)).

בהינתן תמרוז אזהרה פרשני זה, נפנה למשעולי פרשנותה של הוראת סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית לחוק, בהתאם למקובל במשפטנו.

פרשנות סעיף 19(ב)(4) – מנעד הפרשנויות הלשוניות

34. כידוע, תורת הפרשנות התכליתית קנתה שביתה בכל שדות המשפט, לרבות בענפי המשפט הכלכליים בכלל, ובדיני המס בפרט. בהתאם לתורה זו, נדרש הפרשן בשלב הראשון לתור אחר כלל הפרשנויות הלשוניות של הנורמה העומדת לבחינה, ולבכר מתוכן את הפרשנות הלשונית שמגשימה בצורה הטובה ביותר את תכלית הנורמה.

עיון בפסק הדין, מלמד כי בית המשפט קמא השתית את עיקר פסק דינו על הקביעה לפיה **לשונו** של סעיף 19(ב)(4) כוללת שני תנאים חלופיים – קרי, כי הפטור יינתן במקרה שבו המקרקעין משמשים או מיועדים לשמש למטרות הציבוריות; או במקרים שבהם התמורה בעדם משמשת או עתידה לשמש למטרות אלו גם אם ייעודיהם אינם מנויים במטרות הציבוריות. עמדה זו מבסס בית המשפט קמא על פועלה התחבירי של המילה "או" בסיפה הסעיף 19(ב)(4), ככזאת המלמדת על הפרדה וניתוק, באופן שאינו מאפשר כבר בשלב הפרשנות הלשונית לראות במילה "או" בתור "ו-החיבור" שמחברת בין שני תנאים המצטברים זה לצד זה. לפיכך, בא בית המשפט קמא לכלל מסקנה כי "[...] לפרשנותה של המערערת אין עיגון לשוני בלשון החוק, ועל כן היא אינה יכולה להתקבל" (סעיף 48 לפסק הדין).

35. ברם, דומה כי המילה "או" הוכרה במשפט הישראלי כבעלת משמעויות מגוונות יותר, כאשר היא פורשת מצודותיה אף מעבר לגבולות הצרים שהועיד לה בית המשפט קמא בפסק דינו כמילה המלמדת על הפרדה וניתוק.

מעניין לראות בהקשר דומה, כי כבוד השופט זילברג עמד על הקשר שמתקיים בין המילה "או" ו-"ו" החיבור כבר בראשית פסיקתו של בית המשפט הנכבד, כאשר קבע כי "[...] בלשון העברית משמש ו' החיבור פעמים בתור 'וגם' ופעמים בתור 'או', הכל לפי הענין" (בג"ץ 225/65 דויד נ' המועצה הארצית של לשכת עורכי-הדין כ(1) 083 (1966), בעמוד 84), ההדגשה הוספה – הח"מ; ואף קודם לכן נקבע כי "בעברית, כידוע לכל, משמשת ה'ו' לפעמים במובן 'או'..." (ע"א 251/60 "מנורה" בע"מ נ' קציבואה טו 619 (1961), בעמוד 630).

עוד נקבע כי "במקום שהדבר מתחייב ממטרת החוק הנדון ומהמטריה שהוא דן בה, מותר לפרש את הלשון מ"קוניונקטיבית" אותה נקט המחוקק בהוראותו (AND) כלשון "דיסיונקטיבית (OR) וכן להיפך" (ע"פ 176/71 הרב שמואל ברוך נ' מדינת ישראל כו(2) 667 (1972)).

36. ואכן, במרוצת השנים, בתי המשפט בישראל נדרשו לפרשנותם של דברי חקיקה העושים שימוש במילה "או" במטרה לחלץ את מובנם התכליתי. עמד על כך פרופ' אהרן ברק, עת הקדיש לסוגיה זו דיון ממוקד בספרו "פרשנות במשפט" (תחת הכותרת "ו" – "או", בעמוד 119):

"במשמעותה הרגילה 'ו' באה לחבר ו'או' להפריד. 'ו' היא לשון 'קוניונקטיבית' ואילו 'או' היא לשון 'דיסיונקטיבית'. יחד עם זאת, לא פעם מוכנים שופטים לקרוא 'ו' כמציינ אלטרנטיבה ו'או' כמציינ צירוף... לעתים בא הדבר בגדר סמכותם לתקן טעות שנפלה בדבר חקיקה. במקרה זה אין פעילותם פרשנית, ואין הם קובעים את משמעותו הלשונית של הטקסט. הם עוסקים בפיתוח המשפט.

במקרים אחרים, אין השופטים מניחים קיומה של טעות, אלא גורסים כי הביטוי 'ו' ו'או' הם דרמשמעיים, ועל כן המשמעויות השונות כלולות במסגרת המשמעות הלשונית של הטקסט. בהתייחסו לביטויים "or" ו-"and" ציין דיקרסון:

'One problem is that each of these two words is semantically ambiguous. It is not always clear whether the writer intends the inclusive 'or' (A or B, but not both) or the exclusive 'or'. There is a corresponding... Thus, it is not clear whether the writer intends the several 'and' (A and B jointly or severally) or the joint 'and' (A and B jointly but not severally)."

בהמשך ספרו, ולאחר שסקר את הסוגיה הפרשנית משני צדיה, סיכם פרופ' ברק את עמדתו בסוגיה ומבהיר כדלקמן:

"לאור דרמשמעות זו, יש לראות בשני המובנים בהקשרם הפנימי את לשון הטקסט. הבחירה ביניהם לא תעשה במישור הלשוני אלא על-פי תכלית החקיקה. שני המובנים כלולים במגוון המשמעויות הלשוניות, ושליפת המשמעות המשפטית תעשה על-פי תכלית החקיקה". [ההדגשה הוספה – הח"מ]

לפיכך, בהינתן מרחב המשמעויות הלשוניות הגלום במילה "או" בהקשרו של סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית לחוק, ברי כי לא ניתן להסתפק רק ברובד הלשוני לצורך איתור המשמעות המשפטית הנכונה שלו; אלא שומה על הפרשן לתור אחר הפרשנות התכליתית של הסעיף. קרי, על הפרשן לברור ולאתר את הפרשנות הלשונית שתגשים את תכלית החקיקה בצורה הטובה ביותר. אל מלאכה זו נפנה עתה.

תכלית סובייקטיבית – רצון להבהיר גבולות ולא להרחיבם

37. כידוע, תכליתו של דבר חקיקה כוללת את תכליתו הסובייקטיבית, הנלמדת על-פי רוב מן ההיסטוריה החקיקתית והליך חקיקתו של החוק; ומתכליתה האובייקטיבית של החקיקה המבוססת על המטרות, היעדים והצרכים החברתיים שהחוק נועד לקדם באופן פרטני; כמו-גם על ערכי היסוד של שיטתנו המשפטית (ראו, למשל: רע"א 1104/09 **היועץ המשפטי לממשלה נ' ALAN B STEEN** (נבו 8.12.2011) (להלן: "**עניין STEEN**").

38. כפי שהוסבר מעלה, חקיקת תיקון מס' 53 לחוק באה בעקבות יוזמת חקיקה פרטית של חבר הכנסת פרוש, אשר ביקש לתקן מצב אבסורדי, כלשונו, לפיו בנסיבות בהן המוסד היה מממש את זכויות הבנייה בייעוד הפטור באמצעות מכר, הרי שהיה מושת עליו היטל השבחה מלא; ואילו היה מממש את הזכויות באמצעות היתר בניה, היה זכאי לפטור. וכך הסביר זאת חבר הכנסת פרוש במעלה הליך החקיקה:

"עד היום היינו במצב אבסורדי הייתי אומר, שבו הקרקעות של אותם מוסדות שמניתי היו פטורות מהיטל השבחה, **אבל אם היו מוכרים אותן קרקעות של אותם מוסדות שפטורים כדי להשתמש בהן לאותם צרכים שהם פטורים על-פי החוק מהיטל השבחה**, היו מבקשים עבור התמורה היטל השבחה. לכן אני מבקש שם אחרי המילים "אם אותם מקרקעין" יבוא "או התמורה בעדם" (פרוטוקול ישיבה ה-161 של הכנסת ה-15 מיום 4.12.2000).

קישור לפרוטוקול הישיבה ה-161, מיום 4.12.2000 :

<https://main.knesset.gov.il/Activity/plenum/Pages/SessionItem.aspx?itemID=437664>

39. הנה-כי-כן, נראה כי תכלית הצעת החוק, כפי שראה אותה יוזם התיקון לחוק, הייתה לקבוע כי הפטור מהיטל השבחה יחול גם במצב דברים שבו "אותם מקרקעין" שמיועדים מלכתחילה לצרכים הפטורים מהיטל השבחה ימכרו בשוק חופשי. הוזה אומר, האבסורד שהצעת החוק ראתה לנגד עיניה הוא ההבדל שנוצר במתן הפטור למקרקעין שנועדו למטרות ציבוריות על-פי **אופן מימוש הזכויות** – בין אם בבנייה בפועל מכוח היתר הבניה, ובין אם בדרך של מכירת המקרקעין עם הזכויות שבהן.

תימוכין נוספים לכך, ניתן למצוא גם בהתבטאויות נוספות של חבר הכנסת פרוש, בהן הוא מדגיש כי לעמדתו יש להבהיר כי הפטור חל גם במקרים בהם המוסד מבקש למכור מקרקעין שגם כך היו זוכים בפטור, לו היה המוסד מבקש לממש את זכויותיו בדרך של היתר בנייה – במקרקעין המיועדים לאחת ממטרות הפטור :

"דבר נוסף, יש רשויות – אני לא יודע אם זה כל הרשויות – שאומרות: **יש לך מגרש שמיועד לבריאות, או מבנה שמיועד לבריאות או לספורט** וכדומה, המבנה הזה לבד, או המגרש הזה לבד, אם רצית לבנות עליו, אתה לא צריך לשלם עליו היטל השבחה, אבל אם אתה רוצה למכור את זה, אפילו אם הכסף מהמכירה מיועד לאותה מטרה, כמו לבריאות, לספורט או לדת, יש רשויות שמבקשות כסף אף שהחוק פוטר זאת מהיטל השבחה. אשר לתמורה – לגבי אלה שמפרשים כך את החוק – אם משהו מכר מגרש או מבנה שמיועד לאותם דברים שמוזכרים בחוק, כמו כן לגבי הקדש, הוא יהיה פטור מהיטל השבחה." (הישיבה ה-153 של הכנסת ה-15 מיום 14.11.2000, עמוד 38, ההדגשות הוספו – הח"מ).

קישור לפרוטוקול הישיבה ה-153, מיום 14.11.2000 :

<https://main.knesset.gov.il/Activity/plenum/Pages/SessionItem.aspx?itemID=437657>

40. בצד הדברים האמורים, ואף שנראה כי כוונת יוזם תיקון החקיקה הייתה אך להבהיר את גדרי הפטור ככזה שחל על מימוש הזכויות בדרך של מכר (ולא להרחיב את הפטור למכר של מקרקעין שכלל אינם מיועדים למטרות הציבוריות המנויות בחוק), מן הראוי לציין כי בית המשפט קמא עמד בפסק דינו על אמירות נוספות אחרות במעלה הליך החקיקה אשר עשויות לגישתו להשתמע כמלמדות על הרחבת הפטור – ולא רק על הבהרתו (ראו סעיף 54 לפסק הדין).

הגם שניתן לחלוק על הפרשנות שהעניק בית המשפט קמא לאותן אמירות המובאות בפסק דינו, דומה כי אין הכרח להידרש לכך. טעם הדבר נעוץ בכך שההיסטוריה החקיקתית היא אך ראשית דרכה של מלאכת הפרשנות התכליתית, אשר המשכה – ובמובנים רבים גם עיקרה – מצוי בתכליות האובייקטיביות של דבר החקיקה. כך על דרך הכלל, וכך בפרט כאשר התכלית הסובייקטיבית ניתנה להבנה במספר מובנים שונים (ע"מ 4105/09 **עיריית חיפה נ' עמותת העדה היהודית הספרדית בחיפה** (נבו 2.2.2012); אהרון ברק **פרשנות במשפט כרך שני – פרשנות החקיקה**, שער שישי (1993) עמוד 195; ע"מ 2273/03 **אי התכלת שותפות כללית נ' החברה להגנת הטבע** (נבו 7.12.2006)).

תכלית אובייקטיבית – בחינת הפטור אל מול העקרונות של דיני השבחה הכלליים

41. פרשנות התיבה "או התמורה בעד" צריכה להיעשות בראש וראשונה אל מול דיני ההשבחה הכלליים עליהם פורט לעיל, אשר סעיף הפטור מורכב עליהם, בבחינת ענף המתפצל מגזעו של עץ גדול. כפי שהוסבר בהרחבה מעלה, בחוק התכנון והבנייה נערכת הבחנה בין עצם היווצרות החיוב בהיטל השבחה ("אירוע המס"), ובענייננו – אישור תכנית משביחה; לבין המועד שבו חלה חובת התשלום בהיטל השבחה, אשר נדחה למועד "מימוש הזכויות".

ומהו אותו "מימוש זכויות"? ראינו כי אף עניין זה מוגדר בסעיף 1 לתוספת השלישית בחוק, והוא כולל, בין היתר, קבלת היתר לבנייה או לשימוש; מתן הקלה או התרת שימוש חורג; התחלת שימוש בפועל (כלומר, בניה); העברת הבעלות או החכירה לדורות במקרקעין. כפי שהוסבר לעיל, פער הזמנים שבין מועד השבחת המקרקעין כתוצאה מהפעילות התכנונית שבוצעה, לבין המועד שבו חלה החובה לשלם את ההיטל (מועד מימוש הזכויות במקרקעין) נועד להקל על הנישום בתשלום ההיטל, אולם ככלל הוא לא נועד לשנות את בסיס המס.

42. בענייננו, ובהינתן תכליותיו של סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית לחוק, אין מקום להבחנה בין שתי דרכי המימוש האפשריות עבור זכויות הבנייה שהוענקו בתכנית המשביחה. הוזה אומר, הפטור ניתן בעת מימוש הזכויות, וככזה הוא יכול לחול בין אם המקרקעין משמשים את המוסד בפועל למטרותיו הסטוטוריות, או מיועדים לשמש את מטרותיו לאחר קבלת ההיתר; ובין אם המוסד מכר את המקרקעין בהתאם לחלופה השנייה של מימוש הזכויות, ובלבד ש"התמורה בעד" משמשת או מיועדת לשמש את מטרות המוסד המפורטות בסעיף 19(ב)(4).

43. תמונת הראי הנורמטיבית מחייבת, אפוא, גם את המסקנה הפרשנית הבאה. מקום שבו עוסקים אנו באירוע מס שאינו פטור מלכתחילה מחובת תשלום היטל השבחה, אין באופן מימוש זכויות הבניה כדי לשנות מן המסקנה המהותית באשר להתגבשות חובת ההשבחה בשל אירוע המס.

יודגם הדבר בנסיבות המקרה שלפנינו – התכנית המשביחה העניקה זכויות בניה להקמת דיור מוגן. זהו אירוע המס העומד לבחינה. אין חולק כי ייעודים אלה אינם חלק מן הייעודים המפורטים בסעיף 19(ב)(4) לחוק בתור מטרות ציבוריות שבגינן קבע המחוקק מתן פטור מתשלום היטל השבחה. ואכן, כאשר ביקשה המשיבה לממש את זכויותיה שהושבחו על דרך של הוצאת היתר בניה היא חויבה בהיטל השבחה. בשלב מאוחר יותר, זנחה המשיבה את תכניתה להוציא היתר בניה והחליטה לממש את הזכויות שלה באמצעות מכר שטח המקרקעין על הזכויות שבו.

החלטה זו של המשיבה – התחומה לשאלת אופן המימוש – אינה יכולה לשנות במקרה שלפנינו את השאלה המקדמית המהותית שהוכרעה בעת התגבשות "אירוע המס", האם בפנינו אירוע מס הפטור מתשלום היטל השבחה, אם לאו. הבחירה באופן מימוש הזכויות בשלב מאוחר, אינה יכול להכריע בשאלת החיוב במס שהוכרעה כבר בעת ההשבחה – בעת קרות אירוע המס.

כשם שהמשיבה לא הייתה פטורה מתשלום היטל השבחה ברצותה לממש את זכויותיה במקרקעין בדרך של הוצאת היתר בניה והקמת 170 יחידות הדיור המוגן; כך אין היא פטורה מתשלום היטל השבחה ברצותה למכור את המקרקעין.

44. לפיכך, תוצאת פסק דינו של בית המשפט קמא, המאפשרת מתן פטור מהיטל השבחה בעת מכירת מקרקעין שמלכתחילה לא היו זכאים למתן הפטור בעת הבקשה למתן היתר בניה, לא רק שיוצרת בלבול בין מועד התגבשות אירוע המס למועד מימוש הזכויות – היא גם מובילה לתוצאה בלתי תכליתית בעליל.

תוצאה כאמור יוצרת למעשה הפליה חדשה בין מוסד ציבורי ללא כוונות רווח הבונה, לדוגמה, מלון יוקרה לאחר שהוציא היתר בניה מכוח התכנית המשביחה (ואז ברור שאינו זכאי לפטור לפי סעיף 19(ב)(4), גם אם יטען כי הכנסות המלון מממנות מטרות סטטוטוריות); לבין מוסד ציבורי מקביל לו שמחליט לאחר אישור התכנית המשביחה למכור את המקרקעין המושבחים ואז בהתאם לפסק דינו של בית המשפט קמא זכאי הוא לפטור, כל עוד כספי התמורה הם לטובת מימון מטרות סטטוטוריות. פרשנות כאמור מובילה לתוצאה שונה בין מי שאין כל הבחנה תכליתית ביניהם, ומכאן נפסדותה; וכמאמר הפסיקה:

21. [...] כלל נקוט נוסף מורינו כי 'כאשר פירוש פלוני מביא אותך למסקנה שאינה עומדת במבחן ההיגיון, אות הוא בדרך כלל שטעית' (ע"פ 300/74 מדינת ישראל נ' ארזי, פ"ד כט(1) 813, 819 (1975)) וכי 'חזקה היא על כל דבר חקיקה כי תכליתו הינה שהפרשן ייקח בחשבון, שעה שהוא מגבש את תכלית החוק, את התוצאות אליהן מוביל הפירוש' (ברק – פרשנות החקיקה, עמ' 606) (עניין STEEN, סעיף 21 לפסק דינה של כב' הנשיאה (בדימוס) ביניש).

45. בנוסף, הפרשנות שאומצה על-ידי בית המשפט קמא, לפיה ניתן פטור במכר ללא כל קשר ליעוד המקרקעין, מובילה לתוצאה בלתי תכליתית לפיה הוועדה המקומית (קרי, הרשות המקומית) תממן גוף שפעילותו לשם קידום המטרות הציבוריות המנויות בסעיף 19(ב)(4) מבוצעת מחוץ לתחום השיפוט של הוועדה המקומית. תוצאה כאמור עומדת במתח ישיר עם הוראת סעיף 13(א) לתוספת השלישית לחוק המלמדת על תכליתו הלוקאלית של היטל השבחה. מפאת חשיבות הדברים תובא בשנית הוראת סעיף 13 לתוספת השלישית לחוק, המורה כך:

13. (א) סכומים שנגבו כהיטל מיועדים, אחרי ניכוי הוצאות הגביה לרבות הוצאות של ערעור לפי תוספת זו, לכיסוי ההוצאות של הוועדה המקומית או של רשות מקומית אשר הועברו לה לפי סעיף 12 להכנת תכניות במרחב התכנון או בתחום הרשות המקומית, לפי הענין, ולביצוען, לרבות הוצאות פיתוח ורכישת מקרקעין לצרכי ציבור, כפי שהוגדרו בסעיף 188 לחוק זה, ולרבות הוצאות שימור אתר או הפקעתו לפי התוספת הרביעית" (ההדגשה הוספה – הח"מ).

46. קבלת פרשנות אשר מנתקת בין דרישת השימוש הציבורי במקרקעין – שהינם כאמור נושא הפטור הקבוע בסעיף 19(ב)(4) להבדיל מזהותו של הגוף הציבורי כשלעצמו – תאפשר למוסדות אלה למכור נכסים סחירים, אשר כלל לא שימשו או נועדו לשמש לצרכים ציבוריים; גם אם התמורה מהמכירה תשמש את המוסדות להגשמת המטרות הציבוריות מחוץ לתחומה של הרשות מקומית.

במצב דברים זה, הרשות מקומית (ולמעשה הציבור שבתחומה) ידרשו לשאת בעלויות מימון הפטור מהיטל השבחה, גם אם המטרות הציבוריות כלל לא ימומשו במקרקעין שבתחום הרשות המקומית אלא מחוצה לו, ברמה הארצית.

47. תוצאה כאמור עומדת בסתירה לתכליות העומדות ביסוד היטל השבחה, ויש בה כדי לפגום בהצדקה הבסיסית העומדת ביסוד הפטור, ולפיה מקום שבו המגזר השלישי פועל להקמתם והפעלתם של שירותים ציבוריים כאמור, אין מקום להטיל עליו לשאת בנוסף בתשלום היטל השבחה שנועד בתורו לממן פעולות אלו (שייתכן שהיה על הרשות המקומית לבצען אלמלא עשה זאת אותו גוף).

על דרך ההיקש, הולמות לענייננו זה קביעות בית המשפט הנכבד בבג"ץ 1675/02 **אדם טבע ודין נ' שר הפנים** (נבו 18.11.2002), שם נבחן מתן פטור מארנונה למוסד מתנדב לתועלת הציבור:

3. דין העתירה להידחות. קביעת הקריטריונים המתנים את מתן הפטור במתן שירותים שנועדו להיטיב עם קהילת הרשות המקומית שבתחומה מצוי מבקש הפטור היא קביעה סבירה וראויה. מתן הפטור מן המיסוי העירוני לגופים שפעילותם מתאפיינת במתן שירותים מן הסוג אותם מפעילה הרשות המקומית, המוסמכת לפעול באותם תחומים, מתיישב עם יעודה של הארנונה ועם הגיון הפטור ממנה. תכלית הפטור במקרה כזה סומכת על הצורך לעודד פעילותם של גופים שאינם שלטוניים, המספקים בהתנדבות שירותים מקומיים, במקום המוסדות העירוניים המקומיים או לצידם, ובכך להפחית מן הצורך במיסוי עירוני שנועד למימון פעילות כזו. ממילא יש הגיון במתן פטור ממס עירוני לאותם גופים התורמים בהתנדבות לאותה פעילות.

4. [...] הפטור ממיסים עירוניים בגין פעילות עירונית קהילתית מתיישבת, כאמור, עם התכלית שבעצם הטלת הארנונה ועם הגיון הפטור ממנה במקרה זה. הארנונה העירונית נועדה לשמש כמקור מרכזי למימון הוצאותיה של הרשות המקומית בתחומיה שלה, לרווחת תושביה. רשות מקומית אמורה לדאוג לקהילתה שלה, להבדיל מכלל קהילת המדינה (בג"ץ יקותיאלי הנ"ל, בעמ' 683). גריעה מתשלום ארנונה עשויה להביא לקיצוץ בשירותים הניתנים לתושבי העיר. על כן, אין פסול בהתניית מתן הפטור לגופים מתנדבים בכך שהם עצמם יעניקו שירותים לתושבי העיר, להבדיל ממתן שירותים לקהילת המדינה כולה".

יתרה מזאת – עקרונות של צדק חלוקתי, הניצבים כידוע ביסוד מוסד היטל ההשבחה, תומכים אף הם בפרשנות התנאים כמצטברים, שכן יש לזכור כי מתן הפטור מתשלום היטל ההשבחה מחסיר מן הקופה הציבורית של הוועדה המקומית ומיכולתו של הציבור להתחלק בעושר הגלום בהשבחה – בין אם בשל הקטנת משאביה של הוועדה, ובין אם בשל הצורך להשלים את חיסרון הכיס באמצעות גבייה נוספת מנישומים בתחום שיפוטה של הוועדה. על כך מיד יורחב בהמשך הדברים.

48. עוד יש להדגיש, כי הפטור מהיטל ההשבחה ניתן להשבחה שאירעה במקרקעין שבתחום אותה רשות מקומית, ואין מדובר בפטור שתכליתו לסייע לגוף ציבורי, כשלעצמו, בשל פעילותו שיכול שתתקיים מטבע הדברים בשטחים שהינם מחוץ לתחומה של אותה רשות מקומית. ויושם אל לב, כי הפטור מהיטל ההשבחה הקבוע בסעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית מוסב על המקרקעין ולא על המוסד, והדברים נלמדים מרישא הסעיף המבהיר ברורות כך: "לא תחול חובת תשלום היטל בשל השבחה שהיא אחת מאלה: ... השבחה במקרקעין [...]".

פרשנות מצמצמת של סעיפי הפטור

49. טעם נוסף לפרשנות תנאי סעיף 19(ב)(4) ככולל תנאים מצטברים טמון בצורך באיזון בין תכליותיו השונות של היטל ההשבחה והפטור ממנו: מחד גיסא, מימון הוצאות התכנון והפיתוח של הרשות המקומית שהובילו להשבחת הנכס ושיתוף הקהילה בהתעשרות שנוצרה מההשבחה על פי עקרון הצדק החלוקתי; ומאידך גיסא עידוד פעילותו של מוסד ציבורי למטרות חברתיות המנויות בו.

כפי שהובהר מעלה בחלקה הכללי של העמדה, הוראות הפטור הקבועות בסעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית לחוק הן החרג לכלל הרחב, לפיו מקום שנוצרה השבחה – קמה חובת תשלום היטל השבחה. בהינתן נקודת מוצא זו, עמדה פסיקת בית המשפט הנכבד על כך שיש לפרש את הוראות הפטור בצמצום, תוך עריכת איזון בין המטרות שבבסיס הוראת הפטור, אשר לרוב נועדו להשיג מטרות סוציאליות; לבין מטרת החיוב בהיטל, קרי, שיתוף חברי הקהילה בהוצאות הפיתוח שהביאו להטבה ולהשבחה. בהקשר זה, ראו את פסק הדין בעניין צרי, עמוד 888; ע"א 1023/03 ר.א. שליט פיתוח בנייה ויזום פרויקטים בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה אשדוד (נבו 31.8.2004).

עוד יוזכרו, בשינויים המחויבים, קביעות בית המשפט הנכבד בפסק הדין ברע"א 10472/07 איימן דאהוד נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה מבוא העמקים (נבו 10.11.2009), שם נדרשה פרשנות הוראת סעיף 19(ב)(5) לתוספת השלישית לחוק (להלן: "עניין דאהוד").

וכך נקבע מפי כבוד השופט (כתוארו אז) רובינשטיין:

"כ"ה. בהצעת חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 19), תשמ"ב - 1982, תואר התיקון דאז בסעיף 19 לתוספת כמכוון ל"פטור מתשלום עקב תכניות הבאות להקל על מצוקת ציבור, תכניות לשיקום שכונות, והקמת התיישבות חדשה" (הצעות חוק תשמ"ב 188, 191). [...]

כ"ו. ברם, מדובר בחריג, וככזה יש לפרשו באופן מצמצם. "האיזון הראוי מחייב מתן פירוש מצמצם להטבות המתקבלות... תכלית הסעיף אינה להעשיר את הזוכה בהטבה על חשבון רווחת קהילתו, אלא אך לאפשר לו להרחיב את ביתו, אף אם אין ידו משגת לשלם את דמי ההשבחה" (עניין צרי, עמ' 888). אכן, אל לה לפרשנות מצמצמת לסכל פטור שהתכוון המחוקק להעניק לראויים לכך. פרשנות מצמצמת "לא נועדה לשלול מהזכאים לכך את ההטבות שנקבעו להם במפורש" (עניין חמאיסי), אך הכלל בדבר פרשנות מצמצמת על מכונו עומד; האיזון בין זכויות הציבור לבין רווחת הפרט אינו יכול להתעלם גם מזכויות הציבור". (ההדגשה הוספה – הח"מ).

50. בהמשך פסק דינו, עומד בית המשפט הנכבד בעניין **דאהוד** על הזיקה בין תנאי הפרטניים של הפטור לבין היקף פרשנותו, תוך שהובהר כי היקף התנאים ומהותם מבטאים את הצורך ליתן פרשנות מצומצמת ומאוזנת להוראת הפטור. מתודולוגיה פרשנית זו הולמת גם לענייננו, שעה שאנו נדרשים לחילוף פרשנותם התכליתית של תנאי סעיף 19(ב)(4) בכל הנוגע לשאלה האם התמורה והייעוד הם תנאים מצטברים (פרשנות מצמצמת), או תנאים חלופיים (פרשנות מרחיבה). וכך נקבע בעניין **דאהוד** :

"כ"ח. מדובר איפוא בהוראת פטור הכוללת מנגנון איזון פנימי. המחוקק לא חפץ להיטיב באופן בלתי מוגבל עם כל הזכאי לסיוע ממשרד השיכון, וביקש להגביל את שיעור הפטור עד לשטח מסוים. מנגנון איזון זה משקף יפה את הניתוח שהובא לעיל. הקהילה מוכנה לספוג את עלות ההשבחה של מקרקעי הפרט הנזקק, על מנת לאפשר לו לשפר את תנאי חייו. אך נכונות זו אינה בלתי מוגבלת, ואין לראות בה פטור גורף המאפשר לפרט להחצין את עלות השבחת מקרקעיו במלואה על הקהילה, ללא הגבלה לגבי שיעור ההשבחה. דבר זה - כעולה ממשאלת המבקש - אינו יכול להתקבל על הדעת".

51. החשש עליו עמד בית המשפט הנכבד מהחצנת עלות ההשבחה במלואה ביחס לפטור הקבוע בסעיף 19(ב)(5) לתוספת השלישית לחוק, תוך הענקתו שלא לשם הגשמת תכליתו, הועלה בספרות המקצועית גם בענייניו של הפטור הקבוע בסעיף 19(ב)(4), סמוך לאחר חקיקת התיקון. כך, למשל, עולה ממאמרם של ליאור נוימן ואיתי רפפורט, "פרצת המס בתיקון 53 לחוק התכנון והבנייה" **מקרקעין** א/3 219. במאמרם זה, מנתחים נוימן ורפפורט את השלכות התיקון על יסוד פרשנות הוראת סעיף 19(ב)(4) ככזאת שכוללת שני תנאים חלופיים.

הגם שפרשנותם זו שגויה לעמדת היועצת המשפטית לממשלה, יש בניתוחם של נוימן ורפפורט כדי ללמד על המחירים הנורמטיביים והתקציביים שנלווים לאימוץ פרשנותו המרחיבה של סעיף 19(ב)(4) ככוללת שני תנאים חלופיים, כפי שנקבע בפסק דינו של בית המשפט קמא. וכך נכתב שם:

68" התיקון האמור יגרום לכך, שמרבית המכירות של מקרקעין בידי מוסדות ציבוריים, תהיינה פטורות מתשלום היטל השבחה, וזאת מאחר ומוסדות ציבור, מעצם מהותם, רשאים להשתמש ברווחיהם, אך ורק למטרות הציבוריות שלהם. הרחבת הפטור כאמור, תגרום לכך שמוסדות ציבור יופטרו מתשלום היטל השבחה גם בהתייחס לפרדסים ומקרקעין אחרים שאינם משמשים למטרותיהם, ובלבד שתמורת מכירתם תשמש למטרות המוסד.

69. טול מקרה בו מוסד ציבורי ירש או קיבל בתרומה קרקע חקלאית, שהופשרה לבניית מרכז מסחרי של אלפי מ"ר. מכירת הקרקע האמורה, תופטר מתשלום היטל השבחה, אם וככל שהמוסד ישתמש בכספי התמורה למטרותיו. התוצאה היא, שהקופה של הרשות המקומית משתתפת בתרומה למוסד הציבורי, בגובה היטל ההשבחה שלא ישולם.

[...]

72. זאת ועוד, מתן פטור מהיטל השבחה במקרה שבו תמורת המקרקעין משמשת את המוסד הציבורי (בדומה לתיקון הפטור לדירת מגורים) יוצר העדפה למכירת המקרקעין במקום בנייתם. מוסד ציבורי שבבעלותו מקרקעין, שניתן לבנות עליהם מבנים, שלא למטרותיו הציבוריות, עשוי להעדיף למוכרם וליהנות מפטור מתשלום היטל השבחה (מאחר ותמורת מכירתם תשמש למטרותיו) מאשר לבנות עליהם ולשלם את היטל ההשבחה".

השלכות פסק הדין בעניין עדת הבוכרים

52. כאמור מעלה, שאלה משיקה לשאלה שלפנינו הוכרעה אך לאחרונה בפסק דינו של בית המשפט הנכבד בעניין **עדת הבוכרים**. הגם שעסקינן אך בשאלות משיקות ולא באותה שאלה ממש, הפרשנות המצמצמת של מונח ה"תמורה" בסעיף 19(ב)(4) משליכה גם על פרשנות השאלה שלפנינו, שכן ככלל יש לשאוף לפרשנות הרמונית של מרכיבי הנורמה העומדת לבחינה תכליתית.

על מנת להבהיר את נקודות ההשקה ונפקות פרשה זו על ענייננו, יובאו תחילה עובדות המקרה בפרשת עדת הבוכרים; לאחר מכן תובא עמדתו הפרשנית של בית המשפט קמא דשם; ולבסוף יוצג פסק דינו של בית המשפט הנכבד אשר אימץ את פרשנותו של בית המשפט קמא שם, **במלואה**.

53. המבקש באותה פרשה הוא הקדש דתי, אשר פועל למטרות "דת וצדקה במובן הרחב ללא קבלת רווח". בבעלות ההקדש דירות מגורים בירושלים; את חלקן הוא משכיר בדמי מפתח ובדמי שכירות נמוכים. לטענת ההקדש, ההכנסות מהשכרת הדירות משמשות אותו לבניית דירות מגורים נוספות שיושכרו במחיר מוזל לשוכרים מעוטי יכולת ומשפחות מרובות ילדים; לתמיכה במשפחות נזקקות, במעוטי יכולת, בבתי כנסת ובאברכים להוראה ולדיינוות; ולמטרות צדקה כלליות.

בשנת 2015 אישרה הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים את בקשת ההקדש להיתר בניה להוספת מחסנים ויחידות דיור ולהקלות בבניה בבניין שבבעלותו. לאחר אישור הבקשה להיתר, הוצא להקדש חיוב בהיטל השבחה בסך 577,448 ש"ח. ההקדש הגיש בקשה לפטור מתשלום ההיטל לפי סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית. **לשיטת ההקדש, יש לקבוע כי הוראת הפטור חלה לא רק במקרה של תמורה בעד מכירת המקרקעין, אלא לכל תמורה שמתקבלת בעד המקרקעין – בין אם מדובר בדמי שכירות, בדמי מפתח ובדמי שכירות מוגנים**. לעמדת ההקדש, תיקון מס' 53 לחוק נועד להרחיב את תחולת הוראת הפטור כך שתחול גם בנסיבות המקרה שלו, בפרט בשים לב לכך שהשימוש בנכס אינו מסחרי ומגשים את תכליות הפטור. עוד טען ההקדש כי לנוכח ההגבלות שמוטלות עליו, אשר מונעות את מכירת הנכס, יש לראות בהשכרתו בדמי מפתח כמכירתו.

54. בית המשפט קמא דשם דחה טענות אלו של ההקדש ועמד על פרשנותו התכליתית של סעיף 19(ב)(4), לפיה ה"תמורה" מושא הסעיף היא רק בשל מכירתם של המקרקעין (תמורה ישירה) ולא קבלת תמורה עקיפה מפירותיו של הבינוי על המקרקעין.

הכרעה זו ביסס בית המשפט קמא דשם על פרשנותו התכליתית של רכיב התמורה שהוסף בעקבות תיקון 53 לחוק. תחילה, עמד בית המשפט קמא על פרשנותו הלשונית של הסעיף ועל תכליתו הסובייקטיבית, תוך פירוט הליכי החקיקה והנאמר בהם.

מהלך זה הוביל את בית המשפט קמא לקבוע כי ניכר שמטרת יוזם תיקון החקיקה הייתה "להרחיב את הפטור גם למכירת נכס מושבח, כדי למנוע את המשך המצב הקיים שלפיו 'מימוש זכויות' בדרך של מכירה 'מופלה לרעה' ביחס למימוש בדרך של היתר בנייה. הדבר עולה מדבריו הברורים בעניין זה, בכל שלבי ההליך החקיקתי" (סעיף 33 לפסק הדין המחוזי בעניין עדת הבוכרים). בהמשך פסק דינו, עמד בית המשפט קמא על פרשנות התיבה "או התמורה בעדם" לאור העקרונות הכלליים בעניין היטל השבחה (סעיף 35 לפסק הדין); על הפרשנות המתבקשת מתכליתו הפרטנית של סעיף הפטור (סעיף 36 לפסק הדין); וכן על

העיקרון הפרשני הכללי לפיו "את הוראות הפטור יש לפרש בצמצום" (סעיף 37 לפסק הדין). על בסיס כלל השיקולים הפרשניים האמורים קבע בית המשפט קמא דשם כי יש ליתן פרשנות מצמצמת לרכיב התמורה בסעיף 19(ב)(4) באופן הבא:

"38. [...] הוספת המילים "התמורה בעדם" בתיקון החקיקתי, הרחיבה את הפטור, מעבר ל"שימוש הישיר" של המוסד במקרקעין למטרותיו, גם למקרה שבו "מימוש הזכויות" הוא עקב מכירת המקרקעין, מקום שבו התמורה מהמכירה תשמש למטרות המוסד שצוינו בסעיף; אך לא לכל שימוש במקרקעין למטרות עסקיות, כמו "שימוש עקיף" בפירות השכרה למטרות המוסד".

על יסוד הכרעה פרשנית זו נדחתה גם טענתו הפרטנית של ההקדש לגבי הייעוד של תמורת דמי המפתח, תוך שנקבע כך:

"42. [...] השכרת דירות, בין בשכירות חופשית, ובין "בדמי מפתח", אינה מהווה מכר של מקרקעין, וממילא לא מבססת "מימוש זכויות" לצורך היטל השבחה; ומכל מקום, אין חולק כי החיוב בהיטל השבחה שבעניינו התבקש הפטור, היה בשל "מימוש זכויות" על דרך של היתר בנייה ולא על דרך של מכר. העובדה שהמשיב מנוע ממכירת המקרקעין נוכח תנאי שטר ההקדש, אינה יכולה להביא לפרשנות שתהא "ייחודית" לעניינו של המשיב, שלפיה השכרת דירות ב"דמי המפתח" תחשב כמכירה לצורך החלת הפטור".

55. על פסק הדין האמור הוגשה בקשת רשות ערעור, במסגרתה אף הוגשה עמדה מטעם היועץ המשפטי לממשלה, שם הציג היועץ המשפטי לממשלה דאז את פרשנותו לסעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית, כדלקמן:

"22. מדברים אלו ניכר, כקביעת בית המשפט קמא, כי מטרת התיקון לחוק הייתה 'למנוע מצב שבו מימוש בדרך של מכר מופלה לרעה ביחס למימוש בדרך של היתר בנייה'. הוזה אומר: בטרם התיקון לחוק ניתן פטור מהיטל השבחה בסיטואציות מסוימות בעת הוצאת היתר בנייה במקרקעין, ומטרת התיקון לחוק הייתה להעניק פטור מהיטל השבחה באותן סיטואציות גם בעת מכירת המקרקעין.

23. בחינת הדברים מעלה אפוא פרשנות אפשרית נוספת של סעיף 19, ולפיה המקרקעין של המוסד או של ההקדש צריכים לשמש לאחת המטרות המעניקות פטור גם כאשר מימוש הזכויות נעשה בדרך של מכר, ולא של הוצאת היתר בנייה. כך, בהתאם לאפשרות פרשנית זו, אף את הביטוי "התמורה בעד" יש מקום לפרש כביטוי המתייחס למקרה שבו הנכס עצמו משמש לאחת המטרות המנויות בסעיף. כלומר, גם כאשר המקרקעין נמכרים ומתבקש פטור מהיטל השבחה לפי סעיף 19, יש לבחון האם המקרקעין עצמם משמשים למטרות המעניקות פטור, ואין להסתפק בבחינה של מטרות ההקדש בלבד".

56. ביום 14.4.2022 ניתן פסק דינו של בית המשפט הנכבד בעניין עדת הבוכרים, בו אומץ פסק דינו של בית המשפט קמא דשם במלואו. ובלשון פסק הדין:

7. לאחר שעיינו בטענות הצדדים ושמענו את טענותיהם בדיון לפנינו, מצאנו כי בקשת הרשות לערער אכן מעוררת שאלה שחורגת מעניינם של הצדדים והיא אם התיבה "התמורה בעד" בהוראת הפטור מוגבלת למימוש זכויות במקרקעין בדרך של מכר. כאמור, בית המשפט לעניינים מינהליים השיב לשאלה זו בחיוב, בפסק דין מפורט ומנומק. הכרעת בית המשפט לעניינים מינהליים בשאלה זו מקובלת עלינו במלואה ולכן לא ראינו ליתן בה רשות לערער (השוו: בר"ם 6589/15 הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ירושלים נ' זעירא [פורסם בנבו] (23.12.2019)). בנסיבות אלו, ומקום שבו מימוש הזכויות בתיק דנן היה בדרך של קבלת היתר בניה, ברי כי אין אנו מביעים עמדה בפרשנות שהובאה בעמדת היועץ המשפטי לממשלה, בהתייחס לתנאים נוספים לקבלת פטור במימוש בדרך של מכר [ההדגשות הוספו – הח"מ].

57. הנה-כי-כן, פסק דינו של בית המשפט הנכבד בעניין **עדת הבוכרים** אימץ את פרשנותו המצמצמת של בית המשפט קמא דשם לרכיב התמורה, על יסוד פרשנותה התכליתית של התיבה "התמורה בעד".

יישום שיקוליו הפרשניים של בית המשפט קמא דשם על השאלה הפרשנית מושא ההליך שלפנינו מוביל למסקנה כי הוראת סעיף 19(ב)(4) כוללת שני תנאים מצטברים לצורך התגבשות הפטור (ייעוד המקרקעין שנמכרו הוא למטרות הסטטוטוריות המנויות וכן התמורה ממכירת המקרקעין מוקדשת לטובת מטרות אלו).

לפיכך, ועל יסוד כלל השיקולים הפרשניים שפורטו מעלה, כמו-גם הצורך להעדיף פרשנות קוהרנטית והוליסטית למרכיביה של הוראת סעיף 19(ב)(4), עמדת היועצת המשפטית לממשלה היא כי אין להרחיב את החריג האמור באמצעות פרשנותו ככולל שני תנאים חלופיים.

58. לעמדת היועצת המשפטית לממשלה, פרשנות סעיף 19(ב)(4) ככולל שני תנאים חלופיים, מחטיאה את תכליתו, שכן היא מאפשרת מתן פטור מהיטל השבחה גם במצב שבו נמכרו מקרקעין שהושבחו באמצעות שינוי ייעודם לתכלית שאינה נמנית עם המטרות הסטטוטוריות המנויות (מלון יוקרה לדוגמה). כל זאת, רק בשל העובדה שכספי התמורה מעסקת המכר (של מלון היוקרה לדוגמה) ישמשו את המוסד הציבורי. לא לכך נועדה הוראת הפטור הקבועה בסעיף 19(ב)(4), ובוודאי שאין לפרשה באופן שיוצר עירוב שלא ממך העניין בין שאלת עצם התגבשות החבות בהיטל השבחה לבין שאלת מועד מימוש ההשבחה ומועד תשלום ההיטל הנגזר מכך.

יתרה מזאת – פרשנות מרחיבה זו מעוררת גם קושי תכליתי אל מול תנאיו האחרים של סעיף 19(ב)(4), ובפרט התנאי לפיו המבקש הוא מוסד שעיסוקו אינו לשם קבלת רווחים. כל זאת, הואיל והפרשנות המרחיבה מתירה מתן פטור גם בגין פרקטיקות שבמהותן הן עסקיות ולא סוציאליות (כגון רכישת קרקע חקלאית, השבחתה למלונאות, ומכירתה בשוק החופשי) מבלי לחוב בהיטל השבחה, רק בשל הטענה כי כספי המכירה ישמשו את המוסד לצרכים הציבוריים המנויים בסעיף 19(ב)(4)).

59. על יסוד כלל המקובץ, עמדת היועצת המשפטית לממשלה היא כי יש ליתן רשות ערעור בבקשה שבכותרת על שום השאלה הפרשנית הכללית שזו עוררה; וכי בהמשך יהיה מקום לקבל את הערעור ולקבוע כי פרשנותו התכליתית של סעיף 19(ב)(4) ביחס לרכיב התמורה במכירת המקרקעין, כוללת שני תנאים מצטברים, כמפורט לעיל.

היום, י"ד באב תשפ"ב

11 באוגוסט, 2022

רן רוזנברג, ע"ד

ממונה (בפועל) במחלקת הבג"צים
בפרקליטות המדינה