



בבית המשפט העליון

בר"ם 9231/20

לפני :
כבוד השופטת ד' ברק-ארז
כבוד השופטת י' וילנר
כבוד השופטת ג' כנפי-שטייניץ

המבקשת :
הוועדה המקומית לתכנון ובניה רמלה

נ ג ד

המשיבות :
1. הכנסייה האוונגלית האפיסקופלית בירושלים
2. היועצת המשפטית לממשלה

המבקשים להצטרף :
1. מרכז השלטון המקומי
2. האגודה למלחמה בסרטן בישראל
3. הטכניון – מכון טכנולוגי לישראל ואח'

בקשת רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים מיום 30.11.2020 בעמ"ן 62262-09-19 שניתן על-ידי כבוד השופט צ' דותן

תאריך הישיבה : כ"ז באדר התשפ"ג (20.3.2023)

בשם המבקשת : עו"ד שחר בן עמי, עו"ד רותם ארביב קופלניקוב,
עו"ד דורון דבורי

בשם המשיבה 1 : עו"ד רון צין, עו"ד תומר גור

בשם המשיבה 2 : עו"ד רן רוזנברג

בשם המבקש להצטרף 1 : עו"ד אלי אליאס

בשם המבקשת להצטרף 2 : עו"ד ליאור נוימן, עו"ד דורית המברג גוזנסקי

בשם המבקש להצטרף 3 : עו"ד ישי שנידור, עו"ד ניבי אטיאס,
עו"ד עומר היילבום

פסק-דין

השופטת ד' ברק-ארז:

1. כיצד יש לפרש את התנאים לקבלת פטור מתשלום היטל השבחה הניתן למוסדות הפועלים לקידום מטרות ציבוריות? באופן קונקרטי יותר, האם יש להגביל את מתן הפטור אך למקרים שבהם המקרקעין שהושבחו משמשים או מיועדים לשמש למטרות ציבוריות הקבועות בחוק? או שמא די בכך שהתמורה ממכירת אותם מקרקעין תשמש את המוסד הפועל למטרות ציבוריות לקידום מטרותיו אלה (אף מבלי שהמקרקעין עצמם מיועדים לכך)? זוהי בקיצור רב השאלה שבה נדרשנו להכריע בגדרי הליך זה.

2. הסוגיה הפרשנית האמורה התעוררה בגדרה של בקשת רשות הערעור שבפנינו, הנסבה על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים מיום 30.11.2020 (עמ"ן 19-09-62262, השופט צ' דותן). בית המשפט המחוזי דחה ערעור שהגישה הוועדה המקומית לתכנון ובניה רמלה, היא המבקשת (להלן: הוועדה המקומית), על החלטתה של ועדת הערר לפיצויים ולהיטל השבחה (מחוז מרכז) (להלן: ועדת הערר) מיום 30.6.2019 (ערר מס' 81/17/48).

המסגרת החקיקתית והליכים קודמים

3. בעיקרו של דבר, ההליך דנן נסב על סוגיית חיובה של המשיבה, הכנסייה האוונגלית האפיסקופלית בירושלים ובמזרח התיכון, בהיטל השבחה, בגין מכירת זכויותיה במקרקעין המצויים בעיר רמלה (להלן: המקרקעין). המקרקעין שוחררו לידי המשיבה על-ידי האפוטרופוס לנכסי נפקדים בהתאם לסעיף 28(א) לחוק נכסי נפקדים, התש"י-1950 (להלן: חוק נכסי נפקדים). כבר עתה יצוין כי בלב המחלוקת שבפנינו מצויה טענת המשיבה לפיה היא זכאית לפטור מתשלום של היטל השבחה מכוח סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (בהתאמה להלן: התוספת השלישית, וכן: חוק התכנון והבניה או: החוק). בשים לב לכך, אפנה לנוסחו של הסעיף כבר בפתח הדברים:

"(ב) 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."

4. אם כן, בהתאם לסעיף זה קבלת הפטור האמור כרוכה בהתקיימם של ארבעה תנאים מצטברים: ראשית – התרחשות השבחה במקרקעין השייכים לנישום; שנית – הנישום הוא מוסד הפועל לאחת המטרות המנויות בסעיף או הקדש ציבורי; שלישית – עיסוקו של המוסד או ההקדש אינו לשם קבלת רווחים; רביעית – "המקרקעין או התמורה בעדם" משמשים או מיועדים לשמש למטרות הנזכרות בסעיף.

5. להשלמת התמונה, יצוין כבר בשלב זה כי נוסחו העדכני של סעיף 19(ב) (4) לתוספת השלישית הוא תולדה של תיקון שהוכנס בנוסחו הקודם בשנת 2000 (במסגרת חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 53), התשס"א-2000 (להלן: תיקון מס' 53)). תיקון זה, כמוסבר בהמשך, עומד במוקד טיעוני הצדדים בפנינו ומשליך על עניינה של המשיבה. עובר לחקיקתו של תיקון מס' 53, נוסחו של התנאי הרביעי המנוי בסעיף התייחס אך למצב שבו "המקרקעין" משמשים או מיועדים לשמש למטרות הציבוריות המצוינות בו. בתמצית, ייאמר כי במסגרת התיקון האמור נוספו לראשונה לסעיף המלים "או התמורה בעדם" הנזכרות כיום בתנאי הרביעי מבין אלה שקבועים בו.

6. במקרה דנן על המקרקעין חלה תכנית מפורטת לה/24/160 שפורסמה למתן תוקף ביום 4.9.2007 ולפיה שונה ייעוד המקרקעין משטח לבנייני ציבור ומגרשים מיוחדים לשטח לדירור מוגן/בית אבות (להלן: התכנית). עוד יצוין כי בשנת 2010 הגישה המשיבה לוועדה המקומית, בהתאם לתכנית, בקשה להוצאת היתר בניה לצורך בנייתו של בית דירור מוגן בן 170 יחידות דירור, וזו אושרה בכפוף לתנאים. בהמשך לכך, עם אישור ההיתר, שלחה הוועדה המקומית למשיבה דרישה לתשלום היטל השבחה בסך של 2,920,054 שקלים.

7. על רקע זה נולדה ההתדיינות המשפטית בין הצדדים, אשר כללה מספר הליכים קודמים. לענייננו, די לציין כי ביום 11.3.2012 הגישה המשיבה ערר על דרישת התשלום האמורה לוועדת הערר, ובו טענה כי היא זכאית לפטור מהיטל השבחה בהתאם לסעיף 19(ב) (4) לתוספת השלישית (ערר מס' 8045/12, להלן: הערר הראשון). ביום

24.12.2013 דחתה ועדת הערר את טענות המשיבה, בהדגישה כי הפטור האמור יכול להינתן רק אם המקרקעין עצמם או התמורה המתקבלת בגין מכירתם משמשים למטרות המוסד. בהתאם, ועדת הערר המשיכה וקבעה כי מאחר שייעוד המקרקעין אינו משמש לקידום אחת המטרות המנויות בסעיף, וכי בנסיבות העניין המקרקעין אף לא נמכרו על-ידי המשיבה (כך שלא ניתן להצביע על תמורה ממכר המשמשת אותה לקידום אותן המטרות) – לא התקיימו התנאים האמורים. למעלה מן הצורך, ועדת הערר הוסיפה וציינה כי קיים ספק רב אף באשר להתקיימותו של התנאי לפיו פעילותה של המשיבה אינה לשם קבלת רווחים. בהקשר זה ציינה ועדת הערר, מבלי לקבוע מסמרות בעניין, כי מטיעוניה הצדדים עלה שהמשיבה מנהלת פעילות בתחום הנדל"ן, וכי קיים ספק אם הרווחים המתקבלים מפעילות זו אכן משמשים למטרות המנויות בסעיף. בהמשך, המשיבה הגישה ערעור על החלטה זו לבית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים (עמ"ן 15780-02-14, סגן הנשיא א' יעקב). אולם, בסופו של יום, בחרה המשיבה למשוך את בקשתה להיתר בנייה, ובהתאם לכך משכה אף את הערעור.

8. ביום 24.3.2015, לאחר שזנחה את כוונתה המקורית לקבלת היתר בנייה למקרקעין, מכרה המשיבה את הזכויות בהם לקבוצת פרימיום אקסס השקעות (רמלה) בע"מ. בעקבות פעולת המכר האמורה, שלחה הוועדה המקומית למשיבה דרישה חדשה לתשלום היטל השבחה, זו הפעם על סך של 3,051,462 שקלים. דרישת תשלום זו היא שעומדת במרכזו של ההליך דנן.

9. אף ביחס לדרישת התשלום החדשה הגישה המשיבה ערר ובגדרו חזרה על טענתה כי היא זכאית לפטור מהיטל השבחה מכוח סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית (להלן: הערר השני). לשיטת המשיבה, היא מוסד לדת שעיסוקו אינו למטרות רווח, כדרישת הסעיף האמור, והתמורה שתתקבל ממכירת המקרקעין תשמש רק לקידום מטרותיה כמוסד מסוג זה. המשיבה הדגישה כי היא מוכרת כעדה דתית בישראל ואף קיבלה הכרה כמוסד דת הזכאי לפטורים סטטוטוריים שונים, לרבות הפטור ממס הקבוע בסעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין).

10. מנגד, הוועדה המקומית שבה וטענה כי לא התקיימו במקרה זה כלל התנאים האמורים, בהדגישה בעיקר כי פעילותה של המשיבה כוללת גוון עסקי-מסחרי. הוועדה המקומית טענה, בין היתר, כי המשיבה מפעילה בתי אירוח הפתוחים לקהל הרחב בתמורה לתשלום. הוועדה המקומית הוסיפה כי המשיבה אינה רשומה כמלכ"ר, כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, ואף אינה עומדת בהנחיות שקבע החשב הכללי

לעניין תקרת ההוצאות המוגדרות "הוצאות הנהלה וכלליות" במוסדות מסוג זה המקבלים תמיכה מתקציב המדינה. בהמשך לכך, הוועדה המקומית הוסיפה וטענה כי המשיבה אף לא הוכיחה שכספי התמורה ישמשו הלכה למעשה למטרות דתיות.

11. ועדת הערר (במותב אחר מזה שדן בערר הראשון) קיבלה את הערר השני, בקבעה כי המשיבה עמדה בכל תנאי סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית.

12. תחילה, ועדת הערר ציינה כי לצורך סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית אין הכרח שהמוסד המבקש פטור מתשלום היטל השבחה יוכר כמלכ"ר, אלא די בכך שיראה כי בהתאם למסמכי התאגדותו עיסוקו אינו לשם קבלת רווחים. בהמשך לכך, ועדת הערר קבעה, על יסוד הראיות שהונחו בפניה, כי המשיבה אכן עמדה בנטל ההוכחה האמור. ועדת הערר הוסיפה כי העובדה שלמשיבה נכסים שונים, ביניהם גם בתי הארחה המיועדים לקהל מאמיניה, אינה מובילה בהכרח למסקנה שמטרתה היא הפקת רווחים וכי הטענה בהקשר זה לא הוכחה כנדרש. עוד ציינה ועדת הערר, מבלי לקבוע מסמרות, כי אף ההשוואה שביקשה הוועדה המקומית לערוך להוראות החלות על מוסדות המקבלים תמיכה מהמדינה אינה מובילה בהכרח לשינוי המסקנה האמורה. זאת, מאחר שאת הוצאות השכר של המשיבה, שלפי הצהרותיה עומדות על כ-52% מהוצאותיה ומיועדות בעיקרן לדמי מחייה ופנסיה של אנשי כמורה, ניתן לסווג ככאלו העומדות בליבת מטרותיה הדתיות.

13. נוכח קביעותיה אלו, המשיכה ועדת הערר ודנה בדרישה לכך שכספי התמורה ממכירת המקרקעין ישמשו למטרות הקבועות בסעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית. בהקשר זה ציינה ועדת הערר כי אין הכרח להראות שנעשה בפועל שימוש כזה בכספי התמורה, אלא די להוכיח כי אלו מיועדים לשמש בעתיד למטרות המנויות בסעיף. בהמשך לכך, קבעה ועדת הערר כי בנסיבות העניין עלה בידי המשיבה להוכיח שהתמורה מן המכירה צפויה לשמש למטרות אלו. בין היתר, ציינה ועדת הערר כי מסקנה זו נלמדת אף מסעיפים 29 ו-29יב לחוק נכסי נפקדים, המורים כי נכסים ששחררו לידי המשיבה על-ידי האפוטרופוס לנכסי נפקדים, כמו המקרקעין בענייננו, ינוהלו על-ידי חבר נאמנים אשר "ישתמש בהכנסותיהם של הנכסים או בתמורתם למטרות חינוך, דת וצדקה".

14. הוועדה המקומית הגישה ערעור על החלטתה של ועדת הערר בערר השני. בעיקרו של דבר, הוועדה המקומית שבה וחזרה על טענותיה לפיהן המשיבה לא הוכיחה כנדרש כי עיסוקה אינו נעשה לצורכי רווח, בהדגישה את בתי הארחה שמפעילה

המשיבה. הוועדה המקומית טענה כי די בכך שחלק מפעילותה של המשיבה מיועד להפקת רווחים, אפילו מדובר בחלק קטן, כדי לשלול את תחולת הפטור.

15. בשלב זה העלתה הוועדה המקומית טענה נוספת – הטענה העומדת כעת בלב הדיון שבפנינו – בנוגע לפירוש התנאי שעניינו כי "אותם מקרקעין או התמורה בעדם, משמשים או מיועדים לשמש למטרות האמורות". הוועדה המקומית טענה כי מדובר בתנאי כפול ומצטבר, דהיינו כי על המבקש לקבל פטור כאמור להראות גם כי אותם המקרקעין משמשים או מיועדים לשמש למטרות הציבוריות הקבועות בסעיף וגם, במקרה של מכר, כי התמורה בעד מכירתם תשמש למטרות שכאלה. בין היתר, טענה הוועדה המקומית כי פרשנות זו עולה אף מהתבטאויות שונות של חברי כנסת שליוו את חקיקתו של תיקון מס' 53 (כמפורט, בין היתר, בפסקה 58 להלן). הוועדה המקומית אף הוסיפה כי פרשנות זו אומצה בעבר במפורש על-ידי ועדת הערר לפיצויים ולהיטל השבחה (מחוז חיפה) (ערר 18-03-8016 מרכז לחינוך תורני – ישיבת זכרון יעקב נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה השומרון (3.6.2018) (להלן: עניין ישיבת זכרון יעקב)). בהתאם לכך, נטען כי בנסיבות העניין, נוכח ייעוד המקרקעין לדירור מוגן או בית אבות (ולא למטרות הקבועות בסעיף) – לא מתקיים התנאי האמור. מכל מקום, הוועדה המקומית שבה וטענה כי המשיבה לא עמדה בנטל להוכיח שכספי התמורה ממכירת המקרקעין אכן ישמשו לטובת קידום המטרות הקבועות בסעיף ולא לצורך פעילויות בעלות היבטים עסקיים. זאת, לטענתה, בשים לב לכך שחלק מן התמורה מיועד לשיפוץ אחד מבתי ההארכה של המשיבה.

16. המשיבה מצדה טענה כי יש לדחות את הערעור, בהתבסס על העמדה שהציגה בהליך עד כה ותוך שהיא סומכת ידה על החלטתה של ועדת הערר. בתמצית, המשיבה שבה וטענה כי עיסוקה אינו לשם קבלת רווחים. היא הדגישה, כי בניגוד לעמדת הוועדה המקומית, המבחן המתאים לבחינת זכאותה לפטור אינו אם קיים רווח כלשהו מפעילות המוסד, אלא מהי המטרה שלשמה הוא פועל. כך צוין כי העודפים מכל הכנסותיה, ובכלל זאת מבתי ההארכה שבבעלותה והמיועדים בעיקרם לצליינים, משמשים לקידום מטרותיה הדתיות והחברתיות ולכך גם ישמשו הכספים ממכירת המקרקעין.

17. זאת ועוד, המשיבה הוסיפה כי יש לדחות אף את הטענה שיש לפרש את הסיפא של סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית כקובע תנאי כפול ומצטבר. בהקשר זה נטען, בין היתר, כי פרשנותה של הוועדה המקומית אינה מתיישבת עם לשון הסעיף כפשוטה (הנוקטת את המילה "או"), עם ההיסטוריה החקיקתית שקדמה לתיקון מס' 53 ואף עם הפרשנות המקובלת בפסיקתם של בתי המשפט המחוזיים ושל ועדות הערר לסעיף

האמור. לשיטת המשיבה, די בכך שהתמורה ממכירת המקרקעין משמשת לקידום המטרות המנויות על מנת שתהא זכאית לקבלת הפטור ואין צורך כי גם המקרקעין עצמם ייועדו למטרות אלו. המשיבה אף הטעימה כי נקודת מוצא זו כלל לא הייתה שנויה במחלוקת מצידה של הוועדה המקומית בטענותיה בשלבים מוקדמים של ההליך בפני ועדת הערר, הן בערר הראשון והן בערר השני. במובן זה, נטען כי קם השתק שיפוטי כנגד הוועדה המקומית המונע ממנה להציג כעת פרשנות אחרת בעניין.

18. להשלמת התמונה, יצוין כי ביום 18.10.2020 הגישה הוועדה המקומית לבית המשפט המחוזי בקשה להורות ליועץ המשפטי לממשלה להודיע אם יש בכוונתו להתייצב בהליך ולמסור את עמדתו. בבקשה הודגש כי הערעור מעלה לדיון שאלה עקרונית הנוגעת כאמור לפרשנות הסיפא לסעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית, שלה השלכות כלכליות משמעותיות. זאת ועוד, הוועדה המקומית הפנתה להליך אחר, שנסב על היבטים נוספים הנוגעים לפירושו של אותו סעיף, אשר בו הוגשה עמדה מטעם היועץ המשפטי לממשלה המתיישבת לפי הנטען עם הפרשנות המוצעת על-ידה (עמ"ן 25831-06-16 הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים נ' קהילת עדת הבוכרים בישראל (הקדש דתי) (10.4.2020) (להלן: עניין עדת הבוכרים)). באותו מקרה נדונה שאלת פרשנות התיבה "התמורה בעדם", ובית המשפט המחוזי קבע, בהתאם לעמדה שהוצגה מטעם היועץ המשפטי לממשלה, כי תיבה זו מתייחסת אך לתמורה המתקבלת בדרך של מכר, להבדיל מתמורה שנוצרה כתוצאה משימוש במקרקעין. בקשת רשות ערעור שהוגשה באותו עניין לבית המשפט העליון נדחתה ביום 14.4.2022 בבר"ם 2949/20 (המשנה לנשיאה נ' הנדל, השופט ע' פוגלמן והשופטת ע' ברון). להשלמת התמונה יצוין כי במסגרת עמדתו באותו הליך התייחס היועץ המשפטי לממשלה אף לסוגיה הפרשנית שנדונה בפנינו כעת, ואולם בסופו של יום עניין זה לא נדרש להכרעה בתיק. המשיבה מצידה טענה כי יש לדחות את הבקשה הנוגעת להתייצבות היועץ המשפטי לממשלה, בהדגישה כי זו הועלתה בשיהוי ניכר, בשלב דיוני מתקדם, וכן כי אף לגופם של דברים אין הצדקה להידרש לעמדת היועץ המשפטי לממשלה. כפי שמצוין בהמשך, בית המשפט המחוזי דחה את הבקשה.

19. כאמור בפתח הדברים, בית המשפט המחוזי דחה את ערעורה של הוועדה המקומית, תוך חיובה בהוצאות.

20. תחילה, בית המשפט המחוזי הדגיש כי ועדת הערר קבעה, כממצא עובדתי, שהמשיבה היא מוסד שעיסוקו אינו לשם קבלת רווח, ועמד על כך שאין זו דרכה של ערכאת הערעור להתערב בקביעות מסוג זה. לגופם של דברים, בית המשפט המחוזי קיבל

את עמדת המשיבה וקבע כי לצורך החלתו של סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית יש לבחון מהי המטרה שלשמה פועל המוסד, בשונה מן השאלה אם פעילותו מייצרת רווח כלשהו. בהמשך לכך, קבע בית המשפט המחוזי כי מטרותיה של המשיבה הן מטרות דת וצדקה וכי אף אם המשיבה מפיקה רווחים מפעילותה, לרבות כתוצאה מהפעלת בתי הארחה, אלו משמשים רק לקידום מטרותיה הציבוריות.

21. בית המשפט המחוזי המשיך ודן בתנאי שעניינו השאלה אם המקרקעין או התמורה בעדם משמשים או מיועדים לשמש לקידום המטרות המנויות בסעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית. בהקשר זה, בית המשפט המחוזי קבע כי המקרקעין, שכאמור מיועדים על-פי התוכנית לדיור מוגן, אינם נחשבים ככאלה המשמשים או מיועדים לשמש לקידום אחת המטרות המנויות בסעיף. לצד זאת, בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע כי בנסיבות המקרה דנן הוכח כי התמורה בעד מכירת המקרקעין משמשת או מיועדת לשמש לקידום המטרות האמורות. בהגיעו למסקנה זו, ציין בית המשפט המחוזי, בין היתר, כי בהתאם להחלטה שנתקבלה בישיבה של ראשי המשיבה, הכספים ממכירת המקרקעין צפויים לשמש לפעילויות הבאות: קרנות המיועדות למשפחות נזקקות, מלגות ללימודים וקיום כנסים; מתן סיוע לנזקקים; מימון מוסד הפועל למען בעלי צרכים מיוחדים; שיפוץ כנסייה בעכו; וכן שיפוץ בית הארחה שמפעילה המשיבה בנצרת לשירות העולים לרגל מהארץ ומחוץ. ביחס לפעילות האחרונה, ציין בית המשפט המחוזי כי אף זו מהווה פעילות דתית של המשיבה, המכוונת לעידוד עליה לרגל לארץ הקודש ולהקלה על ציבור הצליינים.

22. על רקע מסקנתו האמורה, נדרש בית המשפט המחוזי לטענתה של הוועדה המקומית לפיה קבלת הפטור מחייבת להוכיח כי הן המקרקעין והן התמורה ממכירתם משמשים או מיועדים לשמש לקידום המטרות הציבוריות. בהקשר זה העיר תחילה בית המשפט המחוזי כי פרשנות זו סותרת את עמדתה המקורית של הוועדה המקומית כפי שהוצגה בפני ועדת הערר, וממנה עלה כי אף לשיטתה די בקיום אחת משתי החלופות האמורות לצורך קבלת הפטור. בית המשפט המחוזי סבר כי יש בכך כדי להקים טענת השתק שיפוטי כלפי הוועדה המקומית.

23. לגופם של דברים, בית המשפט המחוזי קבע כי פרשנותה האמורה של הוועדה המקומית אינה מתיישבת עם לשון החוק שבה מופיעה המילה "או" – "אם אותם המקרקעין, או התמורה בעדם, משמשים או מיועדים לשמש למטרות האמורות". בית המשפט המחוזי הדגיש כי השימוש במילה זו בא להבדיל ולא לחבר – באופן שמעגן שתי אפשרויות חלופיות. בית המשפט המחוזי הוסיף כי פרשנות זו עולה בקנה אחד עם

מרבית פסיקותיהן של הערכאות הדיוניות (תוך הפנייה להחלטות של ועדות ערר ולפסקי דין של בתי המשפט המחוזיים), כמו גם עם הספרות האקדמית שנדרשה בעבר לפירוש הסיפא של סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית (כדוגמת, אהרן נמדד, היטל השבחה 310-309 (2011) (להלן: נמדד)). בהמשך לכך, נדרש בית המשפט המחוזי אף לעמדתו של היועץ המשפטי לממשלה בעניין עדת הבוכרים שאליה הפנתה הוועדה המקומית. בהקשר זה ציין בית המשפט המחוזי כי התייחסותו של היועץ המשפטי לממשלה לפרשנות של הסיפא לסעיף הייתה בבחינת "אמרת אגב" בלבד, שלא נדרשה להכרעה בנסיבות אותו העניין. עוד עמד בית המשפט המחוזי על כך שאף ההיסטוריה החקיקתית של תיקון מס' 53 אינה תומכת בהכרח בפרשנותה של הוועדה המקומית, בצינו כי עיון בפרוטוקולים של הדיונים שקדמו לחקיקת התיקון מחזק דווקא את פרשנותה של המשיבה. יתרה מכך, בית המשפט המחוזי הדגיש כי אף תכליתו של סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית, המכוונת לעידוד פעילותם של גופים הפועלים לטובת הציבור, אינה תומכת בקבלת פרשנותה של הוועדה המקומית. כך צוין כי אין מקום להבחין בהקשר זה בין מוסד ציבורי שהמקרקעין שבבעלותו משמשים לקידום מטרות ציבוריות, לבין מוסד ציבורי המוכר מקרקעין שאינם משמשים למטרות אלה ומשתמש בתמורה כולה לקידומן של מטרות ציבוריות.

24. לבסוף, בית המשפט המחוזי לא מצא להורות בנסיבות העניין ליועץ המשפטי לממשלה לשקול את התייצבותו בהליך. בהקשר זה ציין בית המשפט המחוזי כי הסוגיה המשפטית המתעוררת במקרה דנן אינה מעלה קושי פרשני אמיתי או חידוש של ממש, בשים לב ללשון החוק הברורה והאופן בו פורש בעבר סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית בפסיקה ובספרות האקדמית. בית המשפט המחוזי הוסיף כי אמנם ייתכן שלדברים השלכות תקציביות משמעותיות, אולם אלו נובעות מעצם חקיקתו של תיקון מס' 53 ולא מההכרעה בפסק הדין.

בקשת רשות הערעור והתשובה לה

25. בקשת רשות הערעור שהגישה הוועדה המקומית נסבה על פסק דינו האמור של בית המשפט המחוזי. בעיקרו של דבר, הוועדה המקומית חוזרת על טענותיה ביחס לפרשנותו של סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית וטוענת כי שגה בית המשפט המחוזי בקבעו כי המשיבה עומדת בתנאי הסעיף וזכאית לפטור מהיטל השבחה. הוועדה המקומית מדגישה כי הבקשה מעוררת דיון בשאלה משפטית עקרונית, שטרם נדונה בפני בית משפט זה, בדבר פרשנותו הראויה של סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית, ובאופן קונקרטי באשר לטיבו של התנאי הקבוע בסיפא לסעיף זה. הוועדה המקומית מוסיפה כי

נוכח חשיבותה הציבורית של שאלה זו, והשלכות הרוחב הכלכליות שלה, יש מקום להורות אף על קבלת עמדת היועץ המשפטי לממשלה בסוגיה זו. הוועדה המקומית שבה ומציינת כי החשיבות הנודעת לקבלת עמדת היועץ המשפטי לממשלה עולה אף מעמדתו בעניין עדת הבוכרים ומוסיפה כי שגה בית המשפט המחוזי בהחלטתו שלא להורות על קבלתה אף בהליך זה.

26. לגופם של דברים, הוועדה המקומית שבה וטוענת כי יש לפרש את הסיפא לסעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית כקובע תנאי מצטבר – באופן שהזכאות לפטור תותנה בכך שגם המקרקעין וגם התמורה עבורם (במקרה של מכר) משמשים או מיועדים לשמש לאחת המטרות המנויות בסעיף. לשיטתה, יש לפרש את המילה "או" בנוסח הסעיף ככזו המבטאת חיבור, כלומר כמורה על קיומם של תנאים מצטברים. בהקשר זה מטעימה הוועדה המקומית כי בפסיקה הובהר שאין הכרח לפרש מילה זו במובנה היומיומי, דהיינו כביטוי מפריד, וכי לעתים היא עשויה להתפרש אף כמילה מחברת. כל זאת בהתאם לפרשנות המגשימה את תכליתו של דבר החקיקה הקונקרטי בצורה הטובה ביותר.

27. על רקע זה, ממשיכה הוועדה המקומית ומציינת כי תכליתו הכללית של היטל ההשבחה היא להביא להשתתפות הנהנה מן ההשבחה בהוצאות הציבור בפיתוח המקרקעין. על כן, כך היא סבורה, יש להעדיף, ככל הניתן, פרשנות מצמצמת של הוראות הפטור החורגות מעיקרון זה. הוועדה המקומית שבה וטוענת כי פרשנותה אף עולה בקנה אחד עם התכלית שביסוד תיקון מס' 53, כפי שמתקפת מהדיונים שקדמו לחקיקתו. בהקשר זה מדגישה הוועדה המקומית כי טרם התיקון האמור פורש הסעיף כמאפשר את החלת הפטור רק במצבים שבהם מוסד, אשר בבעלותו מקרקעין המשמשים או מיועדים לשמש לאחת המטרות המנויות בסעיף, מימש את זכויותיו בהם בדרך של היתר בנייה. בשים לב לפרשנות האמורה, כך נטען, התיקון נועד להרחיב את הפטור כך שיחול גם במקרה שבו מימוש הזכויות באותם המקרקעין – אשר עודם משמשים או מיועדים לשמש לאחת המטרות המנויות בסעיף – נעשה בדרך של מכר, באופן שייצור אחדות בין שתי דרכי המימוש. לעומת זאת, לשיטתה של הוועדה המקומית, התיקון לא נועד להעניק פטור גורף מהיטל השבחה למוסדות ציבוריים, תוך התעלמות מהשימוש והייעוד של המקרקעין. לבסוף, הוועדה המקומית מציינת כי לא היה מקום לקבוע כי חל השתק שיפוטי כלפיה, בשים לב לאינטרס הציבורי בבירור פרשנותו הראויה של הסעיף, והשלכות הרוחב שיהיו לכך על מוסדות אחרים.

28. זאת ועוד, הוועדה המקומית טוענת כי בפסק דינו של בית המשפט המחוזי נפלו שגיאות אף ביחס לקביעה כי המשיבה מהווה מוסד שעיסוקו אינו לשם רווח. בהקשר

זה, שבה הוועדה המקומית על טענותיה כי פעילותה של המשיבה כוללת גוון עסקי-מסחרי. יתרה מכך, הוועדה המקומית טוענת כי בית המשפט המחוזי שגה אף בקבעו כי הוכח שהתמורה ממכירת המקרקעין אכן משמשת או מיועדת לשמש למטרות המנויות בחוק. זאת, כאמור, בשים לב לעובדה שלכל הפחות חלק מהכספים מיועד לשיפוץ בית הארחה שבבעלות המשיבה ואשר גובה תשלום עבור לינה בו.

29. ביום 25.1.2021 ניתנה החלטה המורה על קבלת תשובת המשיבה לבקשת רשות הערעור וזו הוגשה, לאחר ארכה שניתנה לכך, ביום 25.3.2021.

30. תחילה, המשיבה מציינת בתשובתה כי יש לדחות את הבקשה על הסף שכן היא אינה עומדת בתנאים הדרושים למתן רשות ערעור ב"גלגול שלישי". בהקשר זה הודגש כי במקרה דנן הכרעותיהן של הערכאות הקודמות יישמו הוראת דין מפורשת וברורה, ובעיקרו של דבר תאמו את הפרשנות שנתקבלה זה מכבר בפסיקה ובספרות המשפטית.

31. בהמשך לכך, המשיבה מוסיפה כי אף לגוף הדברים דין הבקשה להידחות, בהדגישה כי אין מקום להתערב בקביעותיהן של הערכאות הקודמות. באופן קונקרטי, בהתייחס לתנאי הקבוע בסיפא של סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית, שבה וטוענת המשיבה כי בנסיבות העניין קם השתק שיפוטי כלפי הוועדה המקומית, נוכח העמדה המקורית שהציגה בהליך בפני ועדת הערר. לגופם של דברים, המשיבה מדגישה כי הן לשון החוק הפשוטה והן תכלית הסעיף מחייבות לדחות את פרשנותה של הוועדה המקומית. לשיטת המשיבה, כאמור, לאחר חקיקת תיקון מס' 53 די בכך שהתמורה ממכירת המקרקעין תשמש למטרות הקבועות בסעיף בכדי לעמוד בדרישות הפטור, אף מבלי שהמקרקעין עצמם מיועדים למטרות אלה. בהקשר זה, המשיבה מטעימה כי בניגוד לטענת הוועדה המקומית אף ההיסטוריה החקיקתית תומכת בפרשנות זו.

32. עוד מציינת המשיבה כי אין לייחס משקל לעמדתו של היועץ המשפטי לממשלה בסוגיה זו כפי שעלתה בעניין עדת הבוכרים, בין היתר, מאחר שזו לא נדרשה בנסיבות אותה הפרשה. היא מוסיפה כי אין להיעתר אף לבקשת הוועדה המקומית בעניין צירופו של היועץ המשפטי לממשלה להליך דנן. זאת, בין היתר, בהתחשב בשלב הדיוני המתקדם שבו הועלתה בקשה זו לראשונה, ובשים לב לכך שלשיטתה ההליך דנן כלל אינו מעורר סוגיה בעלת קושי או חידוש ממשי.

33. לבסוף, המשיבה דוחה אף את טענותיה של הוועדה המקומית בעניין סיווגה כמוסד שעיסוקו אינו לשם קבלת רווח. המשיבה מדגישה, בין היתר, כי מדובר בקביעה

עובדתית של ועדת הערר, על יסוד מסכת הראיות שהוצגה בפניה ואף אושרה על-ידי בית המשפט המחוזי. המשיבה שבה ומטעימה כי אין פסול בכך שמוסד המבקש פטור בהתאם לסעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית ייצר הכנסות, ובלבד שאלו משמשות רק למטרות המוסד (במקרה דנן, לקידום מטרות של דת וצדקה). בהתאם, היא מוסיפה כי אין מקום להתערב אף בקביעה כי התמורה ממכירת המקרקעין אכן מיועדת לשמש למטרות הציבוריות הקבועות בסעיף.

34. ראוי לציין כי במסגרת ההליך דנן הוגשו שלוש בקשות להצטרף להליך (בין כצד פורמאלי ובין כ"דיד בית המשפט") – של מרכז השלטון המקומי, האגודה למלחמה בסרטן ותשע אוניברסיטאות מחקר (להלן: האוניברסיטאות). מבלי להידרש למלוא הטענות שפורטו בעמדות הכתובות שהוגשו, יצוין כי על דרך הכלל ניתן לציין שמרכז השלטון המקומי מציג עמדה המצדדת בוועדה המקומית, כלומר באי-תחולתו של הפטור במקרה זה, וכי המבקשים האחרים מציגים עמדה המצדדת בתחולתו של הפטור, באופן שמיטיב עם גופים הפועלים שלא למטרות רווח.

35. בתמצית יצוין כי בבקשה מטעם מרכז השלטון המקומי נטען כי לרשויות המקומיות יש בהליך אינטרס ברור אשר ראוי להצגה במישור העקרוני, וכי מטעם זה הבקשה מקיימת את הכללים החלים על צירוף צד להליך. לגוף הדברים, מרכז השלטון המקומי מדגיש את אופיו המקומי של היטל ההשבחה, אשר בהתאם לתכליתו נועד לשתף את קהילת הרשות המקומית בהתעשרות של בעל הנכס. על כן, לשיטתו של מרכז השלטון המקומי, יש להעדיף פרשנות המבטיחה כי קבלת הפטור תותנה בשימוש במקרקעין לטובת הקהילה המקומית.

36. האגודה למלחמה בסרטן ציינה בבקשתה כי מתנהל בעניינה הליך מקביל, אשר ההחלטה בו תלויה בהכרעה בהליך דנן. לגופם של דברים, האגודה למלחמה בסרטן חוזרת על טענות המשיבה באשר להיסטוריה החקיקתית של תיקון מס' 53 וללשונו של סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית. לעמדה זו בעיקרה הצטרפו אף האוניברסיטאות.

37. להשלמת התמונה, ייאמר כי המשיבה התנגדה לצירופו להליך של מרכז השלטון המקומי, ואילו הוועדה המקומית התנגדה לצירופן של האגודה למלחמה בסרטן ושל האוניברסיטאות.

38. ביום 28.4.2021 הוריתי ליועץ המשפטי לממשלה דאז לשקול אם ברצונו להגיש עמדה מטעמו בהליך בהתייחס לשאלה המשפטית של תחולת הפטור שבסעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית. בהמשך לכך, ולאחר מספר ארכות, ביום 12.8.2022 הודיעה היועצת המשפטית לממשלה, אשר נכנסה בינתיים לתפקידה (להלן: היועצת), על התייצבותה בהליך, והגישה את עמדתה בסוגיה.

39. בתמצית, היועצת סבורה כי יש לפרש את הסיפא של סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית ככולל שני תנאים מצטברים, כך שהפטור יחול רק אם מוכח כי המקרקעין משמשים או מיועדים לשמש למטרות המפורטות בסעיף, ובנוסף לכך, מוכח כי כל תמורה המתקבלת בעד מכירתם תשמש לאותן המטרות. לשיטתה של היועצת, פרשנותו הלשונית של סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית ובעיקר פרשנותו התכליתית מובילות למסקנה זו. באשר לפרשנות הלשונית, היועצת מציינת שהמלים "או" ו-"ו" החיבור הוכרו זה מכבר בפסיקה כתחליפיות (ראו: ע"פ 176/71 ברוך נ' מדינת ישראל, פ"ד כו(2) 667, 676 (1972) (להלן: עניין ברוך). ראו גם: אהרן ברק פרשנות במשפט – כרך שני: פרשנות חקיקה 119 (1993) (להלן: ברק, פרשנות במשפט)). על כן, נטען כי אין לקבל את הקביעה שפרשנות זו חורגת בהכרח מגבולות מתחם הלשון.

40. בהמשך לכך, במישור התכלית הסובייקטיבית, נטען כי גישה זו נלמדת אף מן ההיסטוריה של תיקון מס' 53, ובהקשר לכך מפנה היועצת לדבריו של יוזם התיקון, חבר הכנסת מאיר פרוש, בדיונים בכנסת. כפי שציינה גם הוועדה המקומית, היועצת סבורה כי מדבריו עולה שהוספת הסיפא לסעיף כוונה אך ליצירת מצב של שוויון בין תוצאותיהן של שתי דרכי המימוש – בנייה ומכר – של מקרקעין אשר משמשים או שנועדו לשמש למטרות האמורות בסעיף. היועצת מוסיפה ומטעימה כי במישור האובייקטיבי הפרשנות המוצעת על-ידה תואמת את ההבחנה הבסיסית בין מועד התגבשות החיוב בהיטל השבחה (ובהתאם לו גם המועד שבו מתגבש הפטור מחיוב), לבין המועד שבו חלה החובה לשלמו, הוא מועד מימוש הזכויות במקרקעין. על רקע הבחנה כללית זו, מטעימה היועצת כי תכליתו של התיקון הייתה לוודא שדרך מימוש הזכויות (מכר או היתר) לא תהיה זו שתכריע בדיעבד באשר להתקיימות הפטור, שתנאיו צריכים להתגבש כבר במועד התרחשותו של אירוע המס. באותו הקשר, ובהמשך לכך, היועצת מטעימה כי יש בתוצאה שאליה הגיע בית המשפט המחוזי כדי ליצור הפליה בין מוסדות ציבוריים שונים, כתלות באופן בו בחרו לממש את זכויותיהם במקרקעין. כך למשל, צוין כי בהתאם לפסיקה זו מוסד ציבורי המוכר מקרקעין – שאינם משמשים למטרות המנויות

בחוק – יזכה לקבלת הפטור ובלבד שישתמש בתמורה לקידום אותן המטרות. לעומת זאת, מוסד ציבורי זהה שיבחר לממש את זכויותיו במקרקעין על דרך של קבלת היתר בנייה לא יזכה לפטור וזאת גם אם הרווחים המופקים מהשימוש במקרקעין נועדו לקידום מטרות ציבוריות.

41. עוד מציינת היועצת כי העמדה הפרשנית שאומצה על-ידי בית המשפט המחוזי תוביל לכך שרשויות מקומיות ימצאו עצמן מממנות בעקיפין, על דרך של מתן פטור מהיטל, מוסדות אשר פעילותם תמומש מחוץ לתחומיהן של אותן הרשויות. במלים אחרות, לשיטתה של היועצת, פרשנות זו חותרת תחת התכלית המקומית של היטל ההשבחה. כך, היועצת סבורה כי יש להימנע מהרחבת יתר של גבולות הפטור, וזאת בהתאם למגמה העולה מפסיקותיו הקודמות של בית משפט זה לפיה יש לפרש בצמצום את החריגים לכלל הרחב המחייב תשלום היטל השבחה.

42. לבסוף, היועצת מתייחסת בקצרה לעניין עדת הבוכרים ולהשפעתו על המקרה דנן. היועצת מציינת כי בעניין עדת הבוכרים ניתנה פרשנות מצמצמת לפטור שבסעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית וזאת על יסוד פרשנות תכליתית של התיבה "התמורה בעדם". לשיטת היועצת, טעמים של הרמוניה פרשנית בין מרכיביה של הנורמה העומדת לבחינה, מובילים למסקנה שגם בסוגיה שבפנינו יש לפרש את רכיבי הסעיף כך שהפטור יוחל בצמצום.

43. ביום 5.9.2022 הוריתי כי הבקשה תובא לדיון בפני הרכב. בהמשך לכך, הדיון בבקשה התקיים לפני ההרכב הנוכחי ביום 20.3.2023.

44. בפתח הדיון, הודענו לצדדים שהגענו לכלל דעה כי הבקשה מעוררת סוגיה פרשנית עקרונית אשר ביחס אליה יש לתת רשות ערעור ולדון בבקשה כבערעור. יצוין כי בעקבות בקשתו של בא-כוח המשיבה, הבהרנו כי הגם שמלכתחילה רשות הערעור ניתנת אך בהתייחס לסוגיה הפרשנית שבמוקד המחלוקת בין הצדדים, הרי שלעניין תוצאתו האופרטיבית של ההליך דנן יובאו בחשבון גם הנסיבות הפרטיקולריות הנוספות של המקרה ככל שתהיינה רלוונטיות, ובכללן הטענה להשתק שיפוטי שהועלתה נגד הוועדה המקומית.

45. במהלך הדיון שבו הצדדים על עיקרי טענותיהם באשר לשאלה הפרשנית כמפורט לעיל. לעניין הנסיבות הפרטיקולריות האמורות, הוועדה המקומית הוסיפה על הכתוב בבקשת רשות הערעור וטענה כי בית המשפט המחוזי שגה בקבעו כי קם כלפיה

השתק שיפוטי. בהקשר זה הוועדה המקומית הפנתה לכתב תשובתה בפני ועדת הערר במסגרת הערר הראשון, והטעימה כי היא אמנם טענה בו שקיימות שתי חלופות לתחולת הפטור, אך כוונתה הייתה לשתי דרכי המימוש (מכר או היתר) של אותם המקרקעין המשמשים למטרות האמורות בסעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית. לדבריה, בית המשפט המחוזי שגה אפוא כשקבע שמלכתחילה הציגה עמדה סותרת ביחס לזו שבה היא מחזיקה כיום. מנגד, המשיבה טענה שאילו הוועדה המקומית הייתה מתכוונת לשתי חלופות המימוש, היא הייתה מנסחת אחרת את הטיעון שלה, ממנו עלה בבירור שהיא מתייחסת לשתי חלופות בסיטואציה של מכר. על כל פנים, המשיבה הדגישה שהיא הסתמכה על טענתה של הוועדה המקומית לאורך ההליך ונקשרה בעקבותיה בעסקת המכר עם פרימיום אקסס השקעות (רמלה) בע"מ. המשיבה ביקשה שבמידה ויתקבל הערעור, ייקבע שההלכה תחול מעתה והלאה עקב הסתמכותה, והפנתה בהקשר זה לעע"ם 8832/14 עיריית חיפה נ' יצחק סלומון בע"מ (15.4.2015) (ראו שם, בפסקה 9 לפסק דינו של השופט ח' מלצר).

דיון והכרעה

46. כאמור, בשים לב לכך שהבקשה מעלה סוגיה עקרונית ובעלת השלכות רוחב, כמו גם לעמדתה של היועצת, החלטנו לתת רשות ערעור במקרה זה. רשות הערעור ניתנת ביחס לשאלת פרשנותו של התנאי הנזכר בסיפא לסעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית, שהיא שאלה עקרונית, ועל כן המשך הדיון יתמקד בעיקרו בה. בהתאם לכך, נבהיר כבר עתה כי לא מצאנו להתערב בקביעותיו העובדתיות של בית המשפט המחוזי ככל שהן נוגעות להתקיימות יתר התנאים הנזכרים בסעיף – קביעות המושתתות על נסיבותיו הקונקרטריות של המקרה דנן. יחד עם זאת, ובשים לב לטענות המשיבה באשר להיבטים של צדק הנוגעים ליישום הדין בעניינה, מצאנו להידרש בקצרה אף לסוגיות אלו, כמפורט להלן. נוסף עוד כי באשר לבקשות ההצטרפות, לא מצאנו צורך להכריע בהן באופן פורמאלי. טענותיהן המפורטות הוצגו בפנינו, ודי בכך לצורך הכרעה בערעור (ראו: בג"ץ 8425/13 איתן מדיניות הגירה ישראלית נ' ממשלת ישראל, פסקה 22 לחוות דעתו של השופט פוגלמן (22.9.2014); בר"ם 7696/16 אריאל נ' משרד הפנים – רשות האוכלוסין וההגירה, פסקה 24 (4.1.2017); בג"ץ 8696/22 אברהם יצחק בע"מ נ' מדינת ישראל שר הבינוי והשיכון, פסקה 88 (20.7.2023)).

47. אקדים ואומר כי לאחר ששקלתי את טענות הצדדים, וכן לאחר ששבתי והפכתי בדבר, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות, וכך אציע לחברותיי לעשות. בהגיעי לתוצאה זו, מצאתי לקבל בעיקרה את מסקנתו של בית המשפט המחוזי באשר לפרשנות

הסיפא לסעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית לחוק. כך, אף אני סבורה כי בהתאם לנוסחו העדכני של החוק, כפי שנקבע בתיקון מס' 53, די בכך שתתקיים אחת מביין שתי חלופות לצורך תחולת הפטור: הראשונה – שהמקרקעין עצמם משמשים או מיועדים לשמש לאחת המטרות המנויות בסעיף; השנייה – שהתמורה המתקבלת בעד המקרקעין, כאשר מדובר במימוש על-ידי מכר, משמשת או מיועדת לשמש לאותן המטרות.

48. אכן, יש טעם בעמדה הפרשנית שהציגה היועצת, ואשר בה מצדדת כאמור אף הוועדה המקומית. במובנים רבים מדובר בעמדה המבטאת גישה ראויה ביחס לתכליות של דיני היטלי ההשכחה, שממוקדות במקרה הרגיל במישור המקומי. אף על פי כן, בסופו של יום, סברתי כי במישור הדין המצוי, התוצאה המתחייבת היא אימוץ פרשנותו של בית המשפט המחוזי, שבה מצדדת המשיבה. כמפורט להלן, אני סבורה כי פרשנות זו נתמכת בראש ובראשונה בלשונו הפשוטה של הסעיף. מעבר לכך, עמדה זו משרתת תכליות חשובות אחרות הנוגעות לסיוע למוסדות הפועלים לטובת מטרות ציבוריות. אכן, אין לגרוע מכך שאף הוועדה המקומית הציגה טעמי מדיניות התומכים בפרשנותה. אולם, פרשנותה נמצאת במתח עם המובן הפשוט לכאורה של החוק, ולא מצאתי שדי בטעמים שהציגה, כדי לחרוג מנקודת המוצא הלשונית. ועתה – אפרט את טעמי בהרחבה.

לשון החוק

49. כידוע, כל דרך פרשנית מתחילה בלשון החוק. ממנה נלמד מנעד המשמעויות האפשריות של דבר החקיקה העומד לבחינה. מביין משמעויות אלו על בית המשפט לבחור בזו שמגשימה בצורה המדויקת ביותר את תכלית החקיקה (ראו: ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד (4) 280, 302-303 (2008); בר"ם 6526/19 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים נ' נקר, פסקה 49 (16.2.2021) (להלן: עניין נקר); ע"א 3129/19 זנלכל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 36 (25.8.2022)). במקרה דנן, כאמור, הצדדים חלוקים לגבי פרשנותה הלשונית של התיבה "אותם מקרקעין או התמורה בעדם", ובאופן קונקרטי יותר באשר לגבולות הפרשניים של המילה "או".

50. בעניין זה, מקובלת עלי בעיקרה מסקנתו של בית המשפט המחוזי לפיה לשונו של הסעיף נוטה בבירור לטובת המשיבה. כך, ולמעשה נקודת מוצא זו כלל אינה שנויה במחלוקת, השימוש הרגיל במילה "או" נועד לבטא בשגרה הבחנה בין מספר תנאים או אפשרויות חלופיות. פירוש זה עולה בקנה אחד עם הוראות סעיף 7 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981 (להלן: חוק הפרשנות), המורה כי המילה "או" באה ברגיל

"להבדיל...ולא להקיש". בהתאמה, כך הורה גם בעבר סעיף 3 לפקודת הפרשנות [נוסח חדש] (להלן: פקודת הפרשנות) בציינו כי "המלים 'או', 'אחר' או 'בדרך אחרת'...להבדיל...הן באות ולא להקיש". על רקע זה, צוין בעבר כי "ברגיל, ו' החיבור...מהווה המשך למה שנאמר קודם לכן. זאת, בניגוד למילה 'או' שבאה להבדיל ממה שנאמר לפניו" (ראו: רע"ב 534/19 זיאדה נ' מדינת ישראל, פסקה 2 לפסק דינו של השופט י' עמית (20.8.2019)). כן ראו: בג"ץ 249/82 ועקנין נ' בית הדין הצבאי לערעורים, פ"ד לז(2) 393, 415-416 (1983); בג"ץ 6627/98 נוימן נ' רשם האגודות השיתופיות, פ"ד נד(5) 299, 314 (2000)). אם כן, לא ניתן לחלוק כי פרשנותו הפשוטה והיומיומית של הסיפא לסעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית לחוק משמיעה כי בפנינו סעיף אשר נועד לעגן שתי חלופות עצמאיות לצורך תחולת הפטור.

51. אכן, האמת ניתנת להיאמר כי דיני הפרשנות אינם שוללים באופן קטגורי את האפשרות שבמקרים מסוימים המילה "או" תשמש גם כהוראת חיבור. כידוע, סעיף 1 לחוק הפרשנות קובע כי הוראות החוק יחולו לגבי כל חיקוק "אם אין הוראה אחרת לענין הנדון ואם אין בענין הנדון או בהקשרו דבר שאינו מתיישב עם חוק זה". ואמנם, ניתן למצוא דוגמאות בפסיקתו של בית משפט זה שמהן עולה כי נוסח חקיקתי הכולל את המילה "או" עשוי להתפרש גם כמכוון להוספת תנאי מצטבר, בדומה ל-ו' החיבור (ראו: בג"ץ 157/63 בוקסבאום נ' שר האוצר, פ"ד יח(1) 115, 124 (1964); עניין ברוך, בעמ' 676; בג"ץ 8233/99 בן צוק נ' שר התחבורה, נה(2) 311, 315 (2000); בג"ץ 1308/17 עיריית סלואד נ' הכנסת, בפסקה 83 לפסק דינה של הנשיאה א' חיות (9.6.2020)). על רקע זה, לפחות בשלב זה, איני סבורה כי ניתן לקבוע שפרשנות הוועדה המקומית לסעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית חורגת לגמרי ממתחם האפשרויות המגולמות בלשון ההסדר הסטטוטורי.

52. מכל מקום, יש לתת משקל של ממש בהמשך דרכנו הפרשנית לכך שהעמדה הנוסכת אל המילה "או" תוכן של חיבור ולא של ברירה, איננה הדרך האינטואיטיבית והפשוטה להבנת נוסחו של הסעיף, אלא מהווה חריג ברור לה. משכך, עלינו לבחון שמא יש הצדקה מיוחדת, בשים לב להקשרו של הסעיף שבפנינו ולתכליותיו, להעדפתה של פרשנות חריגה זו (באופן התואם כאמור את גישתו של סעיף 1 לחוק הפרשנות). לכך אפנה כעת.

53. הוראות החוק בהן מעוגנת הסמכות לגבות היטל השבחה, והתכליות העומדות ביסודן, נסקרו כבר פעמים רבות על-ידי בית משפט זה ואין זה המקום לחזור על הדברים בהרחבה (ראו, למשל: בר"ם 1621/18 סמונד נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה שרוניס, פסקאות 7-4 (18.6.2019) (להלן: עניין סמונד); עניין נקר, בפסקאות 4-7)). בקצרה יוזכר כי בבסיסם של דיני ההשבחה עומדת תכלית של צדק חלוקתי וחברתי (ראו: ע"א 1341/93 סי אנד סאן ביץ' הוטלס בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה תל אביב-יפו, פ"ד נב(5) 715, 718 (1999); עניין סמונד, בפסקה 6). כך, החיוב בהיטל השבחה מבטא, בראש ובראשונה, את הרעיון לפיו על בעל המקרקעין לחלוק עם הציבור את ההתעשרות שנוצרה כתוצאה מפעולתה המשביחה של הרשות המקומית. בהקשר זה, יודגש כי כוחו של היטל ההשבחה להגשים את תכליתו החלוקתית נובע מכך שהכספים הנגבים כהיטל ישמשו לכיסוי הוצאות תכנון ופיתוח של הוועדה המקומית או של הרשות המקומית, כפי שקובע סעיף 13(א) לתוספת השלישית לחוק. מכאן, ניתן לומר שהגשמת תכליתו החלוקתית של היטל ההשבחה קשורה באופיו המקומי של ההיטל ובקידום הקהילה שבה נקשרו המקרקעין.

54. לצד עיקרון יסודי זה, לאורך השנים חוק התכנון והבניה עיגן חריגים שונים לחובת תשלום היטל ההשבחה, אשר נועדו לאזן בין תכליתו המרכזית של ההסדר לבין הצורך החברתי בקידומן של מטרות חשובות נוספות (ראו: נמדר, בעמ' 263-269. להרחבה על היחס בין הכלל לחריג ראו, גם: דפנה ברק-ארז מחשבות על שפיטה 24-35 (2022)). אחד מאותם החריגים מצוי כאמור בסעיף החוק העומד עתה לפתחנו, שעניינו בפטור הניתן לגופים המקדמים מטרות ציבוריות. בהקשר זה, הובהר בעבר בפסיקתו של בית משפט זה כי תכליתו של פטור זה היא "לעודד פעילות של גופים הפועלים לטובת הציבור כנאמניו ולא לרווחתם הפרטית ולהקל על מימוש זכויות מושבחות במקרקעין שבבעלותם או בחכירתם מקום שהמקרקעין משמשים או מיועדים לשמש לאחת המטרות הציבוריות המפורטות בסעיף" (ע"א 5138/04 הוועדה המקומית לתכנון ובניה מטה יהודה נ' נווה שלום חברה מוגבלת בערבות, פסקה 11 (30.8.2007) (להלן: עניין נווה שלום)). ביסודה של גישה זו ניצבת התפיסה כי פעילות למען המטרות המנויות בסעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית – וביניהן חינוך, מדע, דת, סעד ובריאות – תורמת לקידומו של האינטרס הציבורי הרחב, ובכך מהווה תחליף שקול לחיוב הכספי הכרוך בהיטל. בכך משלים ההסדר את הפטור המקביל למוסדות ציבור מתשלום מס שבח, הניתן בהתאם להוראות סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין (ראו גם: ע"א 1002/05 מזור - מושב עובדים

להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור רחובות, פסקה 6 (13.8.2006);
ע"א 5169/15 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' קע"ל בע"מ, פסקאות 7-8 (5.6.2016).

55. בענייננו, המחלוקת העיקרית בין הצדדים נטושה ביחס לתכלית הפרטנית שעמדה ביסוד תיקון מס' 53, בגדרו נוספו המלים "או התמורה בעדם" לסיפא של סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית. כאמור, לטענת המשיבה מטרתן של מלים אלו היא להרחיב את מעגל הזכאות לפטור, כך שזה יינתן גם במקרים בהם מכר המוסד הציבורי את המקרקעין שבבעלותו ובלבד שישתמש בתמורה שתתקבל בעדם לקידום אותן המטרות הציבוריות שהמחוקק ביקש לעודד. זאת, ללא תלות בייעוד המקרקעין הנמכרים ומתוך מטרה לקדם פעילות ציבורית בכל רחבי הארץ. מנגד, עמדות היועצת והוועדה המקומית נשענות על תכלית "רזה" יותר. בהתאם לכך, אין בתוספת מלים אלו כוונה להחיל את הפטור אף במקרים שבהם המקרקעין של המוסד הציבורי אינם מיועדים או משמשים בעצמם למטרות ציבוריות. חלף זאת, לשיטתן, כל שביקש ההסדר לעשות הוא להשוות בין דרכי המימוש של מקרקעין המיועדים למטרות אלו, כך שיובהר שפטור זה חל בין אם המוסד בוחר לממשם בדרך של הוצאת היתר בנייה, ובין אם בדרך של מכר.

56. אם כן, לצורך הכרעה במחלוקת זו, ובהתאם לגישה הפרטנית המקובלת בשיטתנו, עלינו להתחקות אחר תכליתו הסובייקטיבית של דבר החקיקה, העשויה להילמד מן ההיסטוריה החקיקתית ומהנסיבות שאפפו אותה, כמו גם אחר תכליתו האובייקטיבית של ההסדר, הנשענת על האינטרסים, המטרות והיעדים אותם ביקש לקדם החוק (ראו, למשל: בג"ץ 1765/22 משרד תומר ורשה – עורכי דין נ' שרת הפנים, פסקה 23 (3.7.2022); בג"ץ 8544/20 חברת מוקד אנוש בע"מ נ' נציב קבילות הציבור למקצועות רפואיים במשרד הבריאות, פסקה 12 (16.11.2022)).

התכלית הסובייקטיבית

57. בנסיבות העניין, בחינת ההיסטוריה החקיקתית שקדמה לתיקון מס' 53 מציינת תמונה מורכבת, כזו שאינה חד משמעית. אקדים ואומר, כי בעבר עמדתי כבר על הקושי הכרוך בהתחקות אחר "כוונת המחוקק", תוך מתן משקל לאמירות של חברי כנסת מסוימים במהלך הליך החקיקה (ראו: דנג"ץ 3660/17 התאחדות הסוחרים והעצמאים הכללית נ' שר הפנים, פסקה 11 לפסק דיני (26.10.2017); רע"א 6898/16 עזבון המנוח שלמה אהרוני ז"ל נ' עופר מרכזים בע"מ, פסקה 57 (28.12.2017); עע"ם 7639/20 עזר נ' עיריית רחובות, פסקה 18 לפסק דיני (2.7.2023)). לשיטתי, יש לנקוט זהירות רבה בעת פנייה למקורות אלו, וקושי זה בולט במקרה שבפנינו ביתר שאת. זאת, בשים לב לכך –

שכמפורט בהמשך – ניתן למצוא בדיונים שקדמו לחקיקת התיקון התבטאויות של חברי כנסת התומכות בכל אחת מן הגישות הפרשניות המוצעות. הדברים התחדדו לאורך כל שלבי ההתדיינות המשפטית, כאשר כלל הצדדים ניסו לתמוך יתדותיהם באמירות שונות שליוו את הליך החקיקה.

58. כך למשל, הוועדה המקומית, ובעקבותיה אף היועצת, ביקשו להסתמך, בין השאר, על דבריו של יוזם התיקון, חבר הכנסת פרוש, שחזר והדגיש את חוסר ההיגיון בהבחנה בין מצב שבו מוסד ציבורי פועל למימוש ההשבחה על דרך של קבלת היתר, לבין מצב של מימוש ההשבחה באמצעות מכירה. לדבריו:

“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 חוק מהיטל השבחה, היו מבקשים עבור התמורה היטל השבחה. לכן אני מבקש שגם אחרי המלים: 'אם אותם המקרקעין' יבוא 'או התמורה בעדם'” (פרוטוקול ישיבה 161 של הכנסת ה-15 (4.12.2000) (ההדגשה הוספה – ד' ב' א'). כן ראו: פרוטוקול ישיבה 153 של הכנסת ה-15 (14.11.2000), בעמ' 38).

לטענתן, דברים אלה משקפים את העובדה שעובר לתיקון מס' 53, הפטור שבפנינו פורש כחל רק במצבים שבהם ביקשו המוסדות לעשות שימוש במקרקעין שברשותם למטרות ציבוריות בדרך של הוצאת היתר, בשונה מפעולת מכר (ראו למשל: בש"א 128309/99 (שלום ת"א) ישיבת נזר ישראל ד'חסידי גור ת"א נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה ת"א (28.3.2000)). על כן, נטען כי מטרתו של תיקון מס' 53 הייתה להבהיר שגם מימוש מקרקעין המשמשים למטרות ציבוריות בדרך של מכירה יהיה פטור מהיטל השבחה.

59. מנגד, המשיבה עמדה בטענותיה על התבטאויות אחרות בדיונים שקדמו לתיקון התומכות לשיטתה בגישה שהציגה, דהיינו בהענקת הפטור במתכונת רחבה יותר, בזיקה לכך שהתמורה בגין המכירה תשמש למטרותיו של המוסד. כך למשל, הוטעם כי במסגרת הדיונים לקריאה שנייה ושלישית שנערכו בוועדת הכספים של הכנסת, העיר יו"ר הוועדה, חבר הכנסת אלי גולדשמיט, כי:

“... התיקון השני – שאם מוסד לענייני דת, חינוך או בריאות מממש נכס במקום אחר, שלא משמש לצרכים האלה, אבל שהתמורה בעדן צריכה להיות לצורכי בריאות

– גם שם יהיה פטור” (ראו: פרוטוקול ישיבה 189 של ועדת הכספים, הכנסת ה-15, בעמ’ 7 (23.11.2000), (ההדגשה הוספה – ד’ ב’ א’)).

60. המשיבה הוסיפה והפנתה גם להתבטאויות נוספות במהלך דיוני החקיקה שמהן נלמדת כוונה ברורה להחיל את התיקון גם בנסיבות שבהן המקרקעין עצמם אינם משמשים למטרות ציבוריות. כך עולה, למשל, מדוגמה מפורשת שהעלה עו”ד יהודה זמרת, היועץ המשפטי של משרד הפנים, בפני חברי הכנסת:

”אני רוצה להעלות בעייתיות מעשית – הקרן לפיתוח קיסריה, זו שהקימה את כל קיסריה, היא קרן שמטרותיה חינוך. הקרן טענה שעל כל 300 יחידות הדירות היא זכאית לפטור מהיטל השבחה, והיה מדובר על סכום של 2.5 מיליון דולר. אנחנו טענו שאין זכאות כאלה כי לא משתמשים במקרקעין לחינוך. אם התיקון האמור לעניין התמורה יתקבל, כל ה-2.5 מיליון דולר האלה, שהיו אמורים לממן את כל הקמת בנייני הציבור לא הינן מתקבלים” (שם, בעמ’ 13 לפרוטוקול (ההדגשה הוספה – ד’ ב’ א’)).

בתגובה לדברים אלו, השיב יו”ר הוועדה, חבר הכנסת גולדשמיט, כך:

”אם זה 2.5 מיליון דולר שבאמת הולכים לחינוך, בסופו של דבר, ולא להתעשרות או עסקים, אז למה שזה לא יהיה פטור?” (שם)

61. ניתן לסכם בקצרה עד כה ולומר, כי מבחינת הדיונים שקדמו לחקיקה, קיימת אחיזה לשתי הגישות הפרשניות שהציגו הצדדים, ולמצער לא ניתן לשלול לחלוטין אחת מהן. על כן, איני סבורה כי יש בדברים אלה כשלעצמם כדי להכריע את הכף.

62. לצד זאת, אוסיף ואומר כי חיזוק אחר לעמדתה של המשיבה ניתן לטעמי למצוא במספר התפתחויות מאוחרות יותר, אשר ליוו את כניסתו של התיקון לתוקף ויש לתת אף להן משקל פרשני בענייננו:

63. ראשית, יש לציין כי חרף חקיקתו של תיקון מס’ 53 בשנת 2000, הלכה למעשה, כניסתו המלאה לתוקף (בהתייחס למלים “או התמורה בעדם”) הוקפאה עד לחודש יולי 2006. זאת, מכוחן של הוראות מעבר שאומצו במסגרת גלגוליו השונים של חוק ההסדרים מאותן השנים (לפירוט ראו: עמ”ן (מחוזי חיפה) 47572-02-12 עמותת דרכי שלום שמעון נ’ הועדה המקומית לתכנון ובניה קרית אתא, פסקאות 5-11 (4.4.2013)). דחיות אלו נומקו, בהתאם לדברי ההסבר שנלוו להן, בחשש לפגיעה משמעותית בהכנסותיהן של הרשויות המקומיות כתוצאה מהרחבת הפטור מהיטל השבחה בתיקון

מס' 53 (ראו למשל: דברי הסבר להצעת חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2001) (תיקון, ביטול והתליה של חקיקה שמקורה בהצעות חוק פרטיות), התשס"א-2001). אם כן, הדברים עשויים להעיד כי אף המדינה סברה ב"זמן אמת" כי התיקון כרוך בהשלכות תקציביות לא מבוטלות, עמדה שתומכת לכאורה בפרשנות המשיבה כי מדובר למעשה בתיקון בעל אופי מרחיב, כפי שהיא טוענת. לא למותר להוסיף, כי הבנה זו ביחס לפרשנות היקף הפטור עולה אף מהליכי חקיקה מאוחרים שהוזכרו על-ידי הצדדים, אשר הציעו לשוב ולהקשיח את התנאים לקבלת הפטור (ראו: דברי הסבר להצעת חוק התכנון והבנייה (תיקון - פטור מוסדות מהיטל השבחה), התשע"ח-2018).

64. שנית, יש לציין, כפי שהודגש על-ידי בית המשפט המחוזי, כי לאורך השנים גישת המשיבה יושמה בחלק ניכר מפסיקותיהן של הערכאות הדיוניות שדנו בסוגיה. כך, לא פעם הובהר כי השימוש בתיבה "או" בגדרי תיקון מס' 53 נועד להרחיב את תחולת הפטור אף על מכר מקרקעין שייעודם אינו למטרות הקבועות בחוק (ראו למשל: עש"א (שלום חי') 10053-09-08 אגודת אחס"ג (אגוד חסידי גור) קרית אתא נ' הוועדה המקומית לתכנון קרית אתא (3.8.2009); ע"א (מחוזי נצ') 203/09 שירותי בריאות כללית נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה עפולה, פסקה 15 (31.1.2010); ע"ש (שלום י-ם) 102/02 בית חינוך יתומים הכללי - הקדש דתי נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה (9.12.2004); ערר (י-ם) 306/14 הקדש ע"ש שמואל שטראוס והרמן ליהמן נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים (10.3.2015)). זאת, מבלי לגרוע מכך שלעיתים הובעו דעות אחרות בעניין (ראו: עניין ישיבת זכרון יעקב; ערר (חיפה) 8052-09-19 קרן מ.ו.ש בנטע נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה חדרה (16.11.2020)).

65. שלישית, יש מקום להוסיף כי אף בספרות המשפטית ניתן ביטוי חוזר ונשנה לדעה הגורסת שתיקון מס' 53 הוביל לשינוי מהותי בתחולתו של הפטור, בדומה לטענות המשיבה. למעשה, הבנה זו ממש היא שעמדה בעבר במוקד הביקורת העיונית שנשמעה ביחס להשלכותיו הבעייתיות האפשרויות של התיקון בכל הנוגע להיבטים של תכנון מס (ראו: נמדד, בעמ' 309-310, שם מציין המחבר כי "תיקון 53 לחוק חולל מהפכה בכל הקשור לתנאי זה. תיקון זה הוסיף את המילים 'או התמורה בעדם', כך שאין צורך כיום שהמקרקעין בעצמם ישמשו את המוסד למטרותיו הציבוריות אלא די בכך שהתמורה של המקרקעין ישמשו את המוסד כאמור לעיל". כן ראו: ליאור נוימן ואיתן רפפורט "פרצת המס בתיקון 53 לחוק התכנון והבניה" מקרקעין א/34 (2002)).

66. אם כן, אף שמהדיון במישור הסובייקטיבי לא עולה מסקנה חד משמעית, אני סבורה כי התבוננות רחבה בהליכי החקיקה ובהתפתחות הדיון בנושא בכללותה מחזקת בעיקרה את עמדת המשיבה.

התכלית האובייקטיבית

67. כפי שהדגישו כלל הצדדים בטיעוניהם, הסוגיה הפרשנית שבפנינו מערבת מטבעה הכרעה בין שיקולי מדיניות שונים, שיש ביניהם מתח מובנה. הדברים באים לידי ביטוי הן במישור הכללי הנוגע להצדקות הרחבות שעומדות בבסיסו של היטל ההשבחה, והן במישור הנקודתי שעניינו במתן הפטור הקונקרטי שניצב בפנינו. כפי שנראה, שיקולים אלה אינם "מושכים" במקרה זה לאותו כיוון, ואף כל אחד מהם כולל מורכבות פנימית מסוימת.

68. אופיו המקומי של היטל ההשבחה – שיקול זה נוטה לכאורה לטובת הפרשנות הנטענת על-ידי הוועדה המקומית והיועצת. בהקשר זה, נטען כי עובר לתיקון מס' 53, הפטור ניתן אך במצבים שבהם אירוע ההשבחה לא העשיר את בעל המקרקעין בלבד, אלא – כנגזרת משימושם או מייעודם הציבוריים של המקרקעין – שירת בפועל גם את הקהילה המקומית. בהתאם לכך, פירוש נוסחו העדכני של הסעיף ככולל תנאים מצטברים, כפי שמציעה הוועדה המקומית, ישמר גם כעת את דרישת השימוש או הייעוד הציבורי של המקרקעין – וכך גם את התכלית החלוקתית המקומית של הפטור. מנגד, קבלת הפרשנות שמציעה המשיבה לרכיב שהתווסף במהלך התיקון – "או התמורה בעדם" – משמעה כי הפטור עשוי להינתן אף כאשר התמורה ממכירת המקרקעין המושבחים תשמש בפועל להגשמת מטרות ציבוריות מחוץ לתחומיה של הרשות המקומית שבשטחה נמצאים המקרקעין. בנסיבות אלו, הרשות המקומית עלולה למצוא עצמה "מממנת" פעילות של גופים ציבוריים ברמה הארצית, ולא ברמה הקהילתית (על התכלית המקומית של פטורים ממיסים עירוניים הניתנים למוסדות ציבוריים ראו גם: בג"ץ 1675/02 אדמ טבע ודין נ' שר הפנים, פסקאות 3-4 (18.11.2002)).

69. אם כן, יש אפוא טעם בפרשנות לפיה הפטור נועד לא רק להיטיב עם המוסדות שפעילותם נמנית בו, אלא גם עם הקהילה המקומית, בהתאם לדיני ההשבחה בכללותם. פרשנות זו, שהיא מצמצמת יותר, עולה לכאורה בקנה אחד עם הגישה הפסיקתית הזוהרה ביחס לפרשנותן של הוראות פטור. כך למשל, השופט רובינשטיין ציין בעבר בנוגע לפטור הקבוע בסעיף 19(ב)(5) לחוק, כי "מדובר בחריג, וככזה יש לפרשו באופן מצמצם...הוראת [ה]פטור...כוללת מנגנון איזון פנימי. המחוקק לא חפץ להיטיב באופן

בלתי מוגבל עם כל [זכאי לסיוע]...וביקש להגביל את שיעור הפטור עד לשטח מסוים" (רע"א 10472/07 זאהוד נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה מבוא העמקים, פסקאות כ"ו-כ"ח (10.11.2009). כן ראו: רע"א 7417/01 צרי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, גבעתיים, פ"ד נז(4) 879, 887-888 (2003)).

70. לכאורה, שיקול זה אינו מחזק את הפרשנות שלה טוענת המשיבה. עם זאת, התמונה כולה מורכבת יותר. קודם כול, אף כאשר מתמקדים בהיבט המקומי של היטל ההשבחה, אני סבורה כי יש לסייג מעט את הדברים ולהעמידם בהקשר רחב יותר.

ראשית, יש לציין כי לא ניתן להבטיח לחלוטין כי גם כאשר הפעילות הציבורית ממומשת במקרקעין זו משמשת דווקא את טובת הקהילה המקומית שבה הם נמצאים. כך, בין היתר, כאשר המקרקעין משמשים לקידום מטרות ציבוריות המשרתות בפועל גם ציבור שאינו נכלל בבני המקום (לדוגמא, בהתקשר למקרה שבפנינו, במקרה של פעילות צליינית) או במקרים שבהם המקרקעין משמשים מוסד ציבורי הפועל במישור הארצי בלבד (למשל, במתכונת של אספקת שירותי הוראה באינטרנט).

שנית, יש להטעים כי אף שקבלת פרשנות המשיבה צפויה להוביל בטווח המידי לחריגה מאופיו המקומי של היטל ההשבחה, הרי שלאורך זמן, ניתן לצפות כי קושי זה יקבל מענה, ולו חלקי, בהתחשב בכך ש"גלגל חוזר בעולם", ומעת לעת תצא רשות אחת מורווחת מפועלה של רשות אחרת. במלים אחרות, יש להודות כי במקרים מסוימים אכן תידרש רשות מקומית פלונית לוותר על גביית היטל ההשבחה לטובת קידומה של פעילות ציבורית שתתממש בפועל באזור אחר. אולם, ובאופן דומה, במקרים אחרים תזכה אותה הרשות המקומית דווקא ליהנות מפעילות ציבורית שמיומנה נבע מקבלת פטור מהיטל השבחה במקרקעין המצויים בשטחה של רשות אחרת. מטבע הדברים אין מדובר ב"קיוזו" מלא, אך יש באיזונים חוזרים אלה כדי להקהות במידת מה את החשש לפגיעה בתכליתו החלוקתית והמקומית שביסוד היטל ההשבחה. על כך יש להוסיף, כי לעתים התמורה ממכירת המקרקעין עשויה אף לשמש במישרין לקידום מטרות ציבוריות בתחומי אותה רשות מקומית שבהם מצויים המקרקעין, בהתאם לבחירת המוסד. היבטים אלו מעמעמים, לפחות חלקית, את הקושי הכרוך בהענקת הפטור שעמד במוקד טענותיה של הוועדה המקומית. אם כן, אף שאין מדובר בטיעון מכריע, אני סבורה כי דברים אלו צריכים להיות מובאים בחשבון גם כן.

71. האינטרס הרחב בעידוד פעילות ציבורית – לצד השיקול המקומי, ומנגד, יש לחזור ולהדגיש, כי חלק מן הפטורים מהיטל השבחה משקפים אינטרסים ציבוריים רחבים יותר

(כגון, מתן פטור להרחבת דירת מגורים לפי סעיף 19(ג) או לצורך עידוד יצור חשמל לפי סעיפים 19(ב)-(11)-(13) לתוספת השלישית לחוק). במובן זה, הענקת הטבה שיש לה השפעה חיובית גם מחוץ להקשר המקומי אינה זרה לדיני היטל ההשכחה. בענייננו, כפי שכבר צוין בעניין נווה שלום, מטרתו המרכזית של הפטור נסבה על עידוד פעילות ציבורית המופנית לקידומן של אותן מטרות אשר נתפסו על-ידי המחוקק ככאלה התורמות לציבור בכללותו. זאת, על יסוד התפיסה כי "מוסדות כאלה ממילא נשענים על הקופה הציבורית בפעילותיהם, ואף מבצעים תפקידים המוטלים בעצם הגדרתם על השלטון ומכאן הצורך להקל מעליהם מעולו של ההיטל שבא להעשיר את הקופה הציבורית" (ראו: נמדר, בעמ' 308-309).

72. על רקע זה, בולטת טענתה המרכזית של המשיבה לפיה הרחבת הפטור נועדה להעצים את הסיוע הניתן למוסדות ציבוריים וזאת על מנת להמשיך ולפתח את העשייה הציבורית הברוכה בישראל. כך, הענקת הפטור, אף במקרים שבהם אין מדובר במקרקעין המשמשים למטרות ציבוריות, מעניקה, מטבע הדברים, סיוע כלכלי נוסף לאותם המוסדות וזאת בכפוף לכך שאכן ייעדו את הכספים שיתקבלו ממכירת המקרקעין לטובת האינטרס הציבורי הרחב – דהיינו לקידום פעילויות שעניינן חינוך, תרבות, מדע, דת, צדקה, סעד, בריאות או ספורט. בכך מוגשמת במישרין התכלית הראשונית שעליה מושתתת הענקת הפטור.

73. אכן יש לתת את הדעת לכך שפרשנות המשיבה לתיקון מס' 53 עלולה ליצור לעיתים עיוות מסוים של התמריצים הכלכליים שינבעו ממנה. כך למשל, ככל שפרשנות זו מתקבלת, מוסדות ציבוריים, המחזיקים מקרקעין שאינם משמשים למטרות ציבוריות, עשויים להעדיף את מכירתם על פני ניצולם בדרך של הוצאת היתר בנייה (שכן במקרה האחרון הם אינם צפויים לקבל את הפטור מהיטל השכחה). פער זה בדרכי המימוש הודגש כאמור על-ידי הוועדה המקומית והיועצת, בהטעמן כי יש בכך כדי לפגוע ב"ניטרליות" הבסיסית של דיני המס וליצור פתח לתכנוני מס מלאכותיים (כנזכר גם בפסקה 65 לעיל).

74. יחד עם זאת, ומבלי לגרוע מכך, ניתן לומר כי הכוונת התנהגות שכזו איננה משוללת יסוד אלא מדובר בבחירה המשקפת מדיניות. כך למשל, ניתן לומר כי פרשנות המשיבה יוצרת תמריץ כלכלי למוסדות ציבוריים להימנע מפעילות שאינה משמשת למטרות ציבוריות – קרי שימוש עצמי במקרקעין על-ידי המוסד שלא למטרות הקבועות בחוק. חלף זאת, הענקת הפטור במתכונת האמורה מתמצת, מבחינה כלכלית, מכירה של מקרקעין מסוג זה והפניית התמורה לפעילות ציבורית ממשית. במלים אחרות, גובר

הסיכוי לכך שמוסדות אלו יפעלו באופן המופנה במישרין להגשמת תכליותיהם החשובות ללא "הסחות" צדדיות. ניתן אף לומר כי גישה שכזו עולה בקנה אחד עם פסיקות קודמות אשר הדגישו כי עניינו של סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית הוא בקידום פעילות ישירה לטובת הציבור, להבדיל מפעילות התורמת בעקיפין לקידום המטרות הקבועות בסעיף. כך לדוגמה, גישה זו עמדה ביסוד הפסיקה בעניין עדת הבוכרים, שאושרה כאמור אף על-ידי בית משפט זה. כאמור, באותו מקרה נקבע כי את התיבה "את התמורה בעדם" יש לפרש כחלה אך על כספי התמורה המתקבלים מפעולת מכר המקרקעין, וכי לא ניתן להסתפק לעניין זה בכספים המתקבלים מפירות השימוש במקרקעין. וכך הוסבר שם בעניין זה:

"על-פי המצב שקדם לתיקון 53 לחוק, הפטור ניתן כאשר המקרקעין עצמם שימשו או מיועדים לשמש למטרות המוסד, קרי – באופן ישיר; אך לא באופן עקיף, באמצעות 'פירותיהם', שעה שהם מושכרים ואינם משמשים עצמם את מטרות המוסד אלא משמשים בידו כ'עסק'... 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." (שם, בפסקה 38, ההדגשה במקור).

75. אם כן, אל מול יתרונותיה "המקומיים" של גישת הוועדה המקומית והיועצת, ניצבים יתרונות "כלל-ארציים" אחרים הנוטים דווקא לטובת גישת המשיבה. במובנים רבים, מתח זה בין השיקולים משקף את מורכבותה האינהרנטית של הסוגיה שבפנינו על האיזון העדין הטמון בה.

המסקנה הפרשנית

76. עניינו אפוא במצב שבו לשון החוק נוטה בבירור לטובת תוצאה אחת, אשר עולה בעיקרה בקנה אחד אף עם התכלית הסובייקטיבית של ההסדר, כפי שזו משתקפת בעיקרה מן ההליכים וההתפתחויות שליוו את חקיקת תיקון מס' 53. לצד זאת, במישור האובייקטיבי ניתן למצוא טעמים טובים לכאן ולכאן, ויש להודות כי חלק מהם מוסיפים תימוכין של ממש לעמדתן של הוועדה המקומית והיועצת. אולם, במכלול השיקולים, איני סבורה כי יש בכוחם של שיקולי המדיניות להכריע את הכף כנגד לשון החוק. זאת במיוחד בשים לב לכך שלא ניתן לומר ששיקולי מדיניות אלה מצביעים בצורה חד

משמעית על כך שיש להעדיף את הפרשנות המצמצמת לסעיף. בנסיבות אלו, אני סבורה כי יש להתיר על כנה את פרשנותו של בית המשפט המחוזי.

טוגיית ההסתמכות

77. בטרם נעילה אוסיף כי נוכח התוצאה הפרשנית שאליה הגעתי התייתר במידה רבה הצורך בהכרעה ביתר הטענות שהועלו על-ידי הצדדים, לרבות אלה שהתמקדו בכך שבנסיבות העניין הוועדה המקומית מנועה מלטעון כנגד פרשנותה של המשיבה בעניינו של סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית. בהקשר זה, כזכור, טענה המשיבה כי הוועדה המקומית הציגה עמדה פרשנית הפוכה במסגרת ההליכים השונים שהתנהלו בין הצדדים בפני ועדת הערר. זאת, באופן שגרם להסתמכותה הנטענת, ובכלל זה להתקשרותה בעסקת המכר שברקע ההליך דנן. כאמור, אף בית המשפט המחוזי מצא לקבל טענה זו.

78. אף על פי כן, למעלה מן הצורך ובתמצות רב, אעיר כי לאחר בחינת טענות הצדדים מצאתי לציין כי התנהלות הוועדה המקומית במישור זה אכן מכבידה על העמדה שהציגה בהקשרו של התיק הקונקרטי. עיון בכתבי הטענות שהוגשו לאורך ההליך מלמד לטעמי על השינוי שחל בגישת הוועדה המקומית, כאשר הדברים נבחנים אל מול הגישה הפרשנית שהציגה במקור בפני ועדת הערר (כפי שזו באה לידי ביטוי למשל בפסקה 14 לתשובת הוועדה המקומית לערר הראשון ובפסקה 19 לתגובתה לערר השני, שצורפו כנספחים לתשובת הוועדה המקומית בהליך שבפנינו מיום 25.3.2021). לא ניתן אף לשלול כי עמדתה המקורית של הוועדה המקומית היא שהובילה את המשיבה לפנות לערוץ של מכירת המקרקעין, וזאת חלף בחירתה הקודמת לפעול למימוש המקרקעין בדרך של הוצאת היתר. על כן, גם אם הייתי מקבלת את העמדה הפרשנית שהציגה הוועדה המקומית, הייתי נוטה לעמדה כי בנסיבותיו הפרטיקולריות של המקרה דנן יש מקום לפטור את המשיבה מתשלום היטל השבחה. עם זאת, אדגיש כי עמדתי בעניין זה מתבססת על חובת ההגינות המוטלת על הוועדה המקומית, כרשות מינהלית. זאת, בשונה מדוקטרינת השתק השיפוטי שלה טענה המשיבה ונזכרה בפסק דינו של בית המשפט המחוזי (ראו: דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך ב 630-634 (2010)).

הערה לסיום: מבט נוסף על דיני היטל השבחה

79. בית משפט זה חזר והתריע בהזדמנויות רבות על כך שהחקיקה הקיימת בתחום של היטל השבחה לוקה בחסרים רבים – ניסוחים לא ברורים, חוסר עדכניות להתפתחויות בתחום התכנון והבנייה ועוד (ראו והשוו: בר"ם 6195/13 רביד נ' הוועדה המקומית

לתכנון ולבניה ירושלים, פסקה 30 לפסק דיני (8.6.2014); בר"ם 505/15 אופל קרדן השקעות בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה, אשקלון, פסקה 6 לפסק דיני (20.4.2016); בר"ם 2090/16 הוועדה המקומית לתכנון ובניה הרצליה נ' אקרו בע"מ, פסקה 69 לפסק דיני (15.3.2018); בר"ם 168/20 ברקול נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה חולון, פסקה 71 (15.2.2023) (להלן: עניין ברקול)). דברים אלה נכונים גם במקרה שבפנינו, וניתן אך להביע תקווה כי הדברים יזכו לתשומת הלב החקיקתית המתאימה.

80. מעבר לקשיים אלה, הפטור שבפנינו מעורר גם שאלות הנוגעות לפן היישומי של דיני היטל ההשבחה. כידוע, בהתאם לעקרונות הכלליים החלים בתחום זה, החיוב בהיטל השבחה מבוסס על ההבחנה בין מועד היווצרות החיוב בהיטל ההשבחה (אירוע המס) לבין מועד תשלומו (מועד מימוש הזכויות). הבחנה זו מעוגנת בסעיפים 4(7) ו-7(א) לתוספת השלישית. ההבחנה האמורה מגשימה את "עקרון המימוש" המוכר בדיני המס, והיא נועדה להבטיח שנישומים לא יחויבו לשלם את ההיטל בטרם התעשרו בפועל מהפעולה המשביחה של הרשות (ראו: עניין נקר, בפסקה 7 לפסק דיני; עניין ברקול, בפסקה 49). בהתאם להבחנה זו, מקובל כי, ככלל, הזכאות לפטור מהיטל השבחה, ובחינת התמלאותם של התנאים לקבלתו, ייעשו לפי מועד אירוע המס ללא קשר למועד המימוש (ראו: נמדד, בעמ' 267-269).

81. על רקע זה, ובהתייחס לפטור שבפנינו, יש לציין כי במקרים שבהם המימוש נעשה בדרך של בנייה, דומה כי ניתן ברגיל לוודא שמתקיימות תכליות ההסדר כבר במועד יצירת ההשבחה (למשל, ניתן לוודא כי במועד ההשבחה המקרקעין משמשים או מיועדים לשמש למטרות הציבוריות הקבועות בסעיף). לעומת זאת, כאשר המימוש הוא בדרך של מכירה, בחינת התקיימות תנאי הפטור "בזמן אמת", דהיינו כבר במועד יצירת ההשבחה, מעוררת קושי מסוים. הטעם לכך הוא, שעל-פי רוב, השאלה האם התמורה ממכירת המקרקעין משמשת או מיועדת לשמש לקידום מטרות ציבוריות תוכל להיבחן אך במועד עתידי מאוחר לאירוע המשביח, לאחר מכירת הנכס.

82. על רקע זה, הבחירה להציב דרישות הנוגעות לשימוש העתידי בתמורה המתקבלת מן המכירה, יוצרת קושי מובנה ביחס לאופן שבו פועל "המנגנון" של היטל ההשבחה במקרה הרגיל. ויובהר, קושי זה מתעורר הן ביחס לפרשנות המשיבה והן ביחס לפרשנות הוועדה המקומית והיועצת. הדברים אמורים בשים לב לכך ששתי הפרשנויות מחייבות למעשה בחינה של השימוש בתמורה למטרות ציבוריות במקרה של מימוש בדרך של מכר (ואילו המחלוקת בין הצדדים נעוצה בשאלה האם מלבד בחינת השימוש

בתמורה, יש לבחון גם את השימוש במקרקעין עצמם). אם כן, נוסח הפטור כולל מלכתחילה בעייתיות מובנית במישור זה.

סוף דבר

83. התוצאה היא קבלת העמדה הפרשנית שהוצגה על-ידי המשיבה ובהתאם לכך דחיית הערעור. במכלול נסיבות המקרה, בשים לב להתנהלות הדיוניות שתוארה מחד גיסא ולחשיבות העקרונית שעורר ההליך מאידך גיסא, הוועדה המקומית תישא בהוצאות המשיבה בסך של 20,000 שקלים.

ש ו פ ט ת

השופטת י' וילנר:

אני מסכימה עם פסק דינה המקיף של חברתי, השופטת ד' ברק-ארז.

ש ו פ ט ת

השופטת ג' כנפי-שטייניץ:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ד' ברק-ארז.

ניתן היום, כ"ו באב התשפ"ג (13.8.2023).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת