

עמ"נ 15-05-54024
עמ"נ 15-03-37942
עמ"נ 15-12-36803

בבית המשפט המחוזי בירושלים
בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כבוד סגן הנשיא השופט יורם נועם

הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים

המערכת

ע"י בה"כ עו"ד עופר צילקר ו/או ארז שפירא
מרח' יגאל אלון 67, תל אביב, 67443
טל': 03-5614655 ; פקס : 03-5614659

- נ ג ד -

המשיבות

1. חברת ש.נ. נדל"ן בע"מ, ח.פ. 51-331838-6
 2. חברת ש. ירין נכסים והשקעות בע"מ, ח.פ. 51-3331839-4
- ע"י ב"כ עו"ד משה כהן
מרח' מגדל הלבנון 7, מודיעין, 71700
טל': 08-9750584 ; פקס : 072-2368300
- המשיבות בעמ"נ 15-05-54024

1. **נקר רות**

ע"י ב"כ עו"ד עוזי כהן
מרח' הרב בן הילל 14, ירושלים, 9458114
טל': 02-6232162 ; פקס : 02-5380888

2. **דענה סוהיר**

ע"י ב"כ עו"ד אחמד ספדי
רח' אזהרא 2, ת.ד. 346, ירושלים, 91002
טל': 050-5739267 ; פקס : 02-6289697

3. **בתיה הנוניאן**

4. **אפרים תיתא**

ע"י ב"כ עו"ד עודד הכהן
מרח' הרב קוק, 8, ירושלים, 9422608
טל': 02-6254207 ; פקס : 02-6255922

המשיבים בעמ"נ 15-03-37942

שרה חברוני

ע"י ב"כ עו"ד משה כהן
מרח' מגדל הלבנון 7, מודיעין, 71700
טל': 08-9750584 ; פקס : 072-2368300

המשיבה בעמ"נ 15-12-36803

היועץ המשפטי לממשלה

המתייצב בהליך

ע"י ב"כ עו"ד מפרקליטות מחוז ירושלים - אזרחי
רח' מח"ל 7, ירושלים, ת.ד. 49333, 97763
טל': 02-5419555 ; פקס : 02-5419582

עמדת היועץ המשפטי לממשלה

בהתאם להחלטות בית המשפט הנכבד, ובהתאם לסמכותו לפי סעיף 1 לפקודת סדרי הדין (התייצבות היועץ המשפטי לממשלה) [נוסח חדש], מתכבד היועץ המשפטי לממשלה לחוות את דעתו בסוגיה העולה בהליך והנוגעת להחלטות ועדות הערר לפיצויים והיטלי השבחה (להלן: "**ועדות הערר**") בכל הנוגע לאפשרות לראות כ"מועד מימוש" המאפשר הטלת חיוב בהיטל השבחה גם מועד בו אושרה תכנית לפי חוק, המאפשרת הכשרת עבירות בנייה קודמות.

תמצית הדברים :

1. בערעורים עולה סוגיה עקרונית הנוגעת לפרשנות סעיף 1(א)(2) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 שייתכנו לה השלכות רוחב ובפרט ביחס לאופן ההתמודדות עם תופעת עבריינות הבנייה.
2. עסקינן בסיטואציה שבה נעשתה בניה ובוצע שימוש במקרקעין שלא בהתאם להוראות חוק התכנון והבניה – במקרים רבים המדובר בבניה בלתי חוקית שנעשתה בניגוד להוראות תכנית מתאר קיימת או אף ללא קיומה של תכנית כזו וממילא מבלי שניתן היתר בניה כדין לבניה או לשימוש. בחלק מהמקרים, הבניה אמנם תואמת הוראות תכנית מתאר שבתוקף אך היא נעשתה מבלי שהונפק היתר בניה תואם תכנית.
3. בחלק מהמקרים נוהלו נגד מבצעי עבירות בנייה הליכי אכיפה פליליים אך לא נגבו ממנו מהם היטלי השבחה בגין ביצוע הבנייה והשימוש במקרקעין עת תוקנה תכנית המאפשרת את הסדרת הבניה. את זאת המערערת, הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים, מבקשת לעשות.
4. מדובר במי שבנה "תוספת בנייה סטנדרטיות" בדירות מגורים או במי שבנה מעבר לכך אך זאת מבלי שקודמה תכנית מתאימה או מבלי שהוצא היתר. לגבי חלק מהמשיבים, ברבות השנים, הפך השימוש במקרקעין לכזה שאפשרי מכוח תכניות חדשות שקודמו בסביבת המגורים – בין אם כמהלך תכנוני יזום של בעל עניין במקרקעין שקידם תכנית שאפשרה הכשרת עבירות בנייה (ואין צריך לומר, המדובר בחזון נפרץ במקומותינו) – ובין בשל מהלכי תכנון כללים שרלבנטיים לסביבת המגורים בה מצויה הנכס. מכל מקום, העובדה כי קיימת תכנית המאפשרת את הבנייה והשימוש במקרקעין אינו סוף פסוק כידוע, ונדרש לקבל היתר בניה כדין.
5. ההכרעה הנדרשת בהליך זה היא אפוא בקביעת מועד החיוב בהיטל השבחה באחת משתי סיטואציות ששתייהן נובעות מאישור תכנית המאפשרת את הבניה : האחת – קביעת החיוב ביום אישור התכנית המאפשרת את הבניה, ככל שהבניה בוצעה קודם לכן באופן בלתי חוקי. השנייה – קביעת מועד החיוב במועד שבו בוצעה הבניה בפועל ללא היתר לאחר אישור התכנית המאפשרת.
6. להלן יעמוד היועץ המשפטי לממשלה על עמדתה של המערערת (להלן גם: "**הוועדה המקומית**") ולפיה אף שמדובר בבנייה בלתי חוקית שבוצעה לרוב ללא היתר ובניגוד

לתכנית, יש לראות באישור תכנית שמאפשרת הכשרתה, מימוש זכויות המקיים חיוב בהיטל השבחה.

7. היועץ המשפטי לממשלה מבקש להקדים ולציין, כי הוא סבור דיש מקום לקבל את עמדת הוועדה המקומית ולקבוע כי יש להטיל חבות בהיטל השבחה על כל בניה שבוצעה ללא היתר, ולקבוע שמועד המימוש יהיה יום אישור תכנית המכשירה את הבינוי והשימוש ככל שהבניה בוצעה קודם לכן באופן בלתי חוקי; או שמועד המימוש יהיה מועד תחילת השימוש בפועל במקרקעין במקרים בהם זו נעשתה אמנם בהתאם להוראות תכנית תקפה אך מבלי שניתן לכך היתר בנייה כדין תואם תכנית.

8. בעקבות כך, היועץ המשפטי לממשלה יבקש ליתן התייחסותו למספר נושאים נוספים שעלו בטיעוני הצדדים לפני ועדות הערר ולפני בית המשפט הנכבד וזאת בכל הנוגע לחיוב בריבית פיגורים החל מ"מועד המימוש" ועד לתשלום בפועל. כן עולות סוגיות של התיישנות שומות ושיהוי במועד הוצאת שומה ודרישת תשלום שנבקש לעמוד עליהם ולו בראשי פרקים. לבסוף יבקש היועץ המשפטי לממשלה להתייחס בקצרה גם לסוגיה הנוגעת למתן פטור מתשלום היטל השבחה למי שאמנם ביצע עבירת בנייה אבל כעת מחויב בהיטל ומבקש לממש פטור שבדין. במקרה מעין זה עולה השאלה האם יש לאפשר לו לעשות כן.

המסגרת המשפטית – היטל השבחה – כללי :

9. סעיף 196א לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (לעיל ולהלן: "חוק התכנון והבניה" או "החוק"), מורה כי "ועדה מקומית תגבה היטל השבחה בשיעור, בתנאים ובדרכים שנקבעו בתוספת השלישית ועל פיה".

10. מקורו של ההיטל וההצדקה לתשלומו טמונים בעקרון הצדק החלוקתי, לפיו על הפרט לחלוק את העושר שנוצר לו מחמת ההשבחה עם הכלל, ועם הקהילה, זאת בעיקר משום שהתעשרותו של הפרט קמה לו מהפעילות התכנונית שאישרה הרשות במקרקעיו (ע"א 1341/93 סי אנד סאן הוטלס נ' הוועדה המקומית תל אביב-יפו, פ"ד נב(5) 715, 719 (1999)). מטעם זה, שיעור ההיטל הוא מחצית מההשבחה, קרי, במחצית מההתעשרות נהנה הפרט – הנישום, ובמחצית מההתעשרות נהנית הקהילה, במתן האפשרות להביא לתנופת פיתוח במרחב התכנון המקומי, ותכנון התואם את צרכי המקום והאוכלוסייה (ראו רע"א 7417/01 צרי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה גבעתיים, פ"ד נז(4) 879 (2003) (להלן: "עניין צרי"); ורע"א 4217/04 ציון פמיני נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים, פ"ד סא(3) 386 (2006), בפסקה 6 לפסק-דינה של כבוד השופטת חיות (להלן: "עניין פמיני").

11. התוספת השלישית לחוק התכנון והבניה עוסקת בחובת תשלום היטל השבחה (להלן: "התוספת" או "התוספת השלישית"). השבחה היא כידוע: "עליית שוויים של מקרקעין עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג" (סעיף 1א) (לתוספת השלישית).

12. סעיף 2א) לתוספת השלישית קובע, כי במקרים בהם: "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 מוכרים לדורות, ישלם החוכר את ההיטל; היטל בעקבות אישור תכנית יחול על מקרקעין הנמצאים בתחום התכנית או הגובלים עמו בלבד".

13. מהוראות סעיף 13 לתוספת השלישית עולה, כי מטרת "קופת היטלי ההשבחה" לשמש לצרכי פיתוח במרחב התכנון המקומי, תכנון עתידי וכל הכרוך בו, והיא מהווה מקור הכנסה ומימון משמעותי לוועדה המקומית לצרכי פיתוח ותכנון במרחב התכנון המקומי. וכך קובע סעיף 13 לתוספת: "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". כספי היטל ההשבחה מהווים אפוא השתתפות של בעלי נכסים הנהנים מפעולות משביחות בהוצאות הפיתוח בהן נושאת הוועדה המקומית, ומשכך משולמים ישירות לוועדה המקומית או לרשות המקומית, ולא לאוצר המדינה (רע"א 10472/07 אימן דאהוד נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה מבוא עמקים (פורסם בנבו, 10.11.2009)); דנ"א 3768/98 קרית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים, פ"ד נו(5) 49, 63 (2002).

14. ככלל, קיים פער זמנים בין השבחת המקרקעין, כתוצאה מהפעילות התכנונית שבוצעה בהם (כך למשל - אישור תכנית משביחה, מתן הקלה או אישור שימוש חורג), לבין המועד שבו חלה החובה לשלם את ההיטל, שהוא מועד מימוש הזכויות במקרקעין (כך למשל - הוצאת היתר בניה, מכירת הנכס והאפשרות לראות ב"תחילת השימוש בפועל" גם כ"מועד מימוש", סוגיה שתידון להלן). פער הזמנים נועד להקל על תשלום ההיטל, שכן הוא נדחה למועד בו החייב נהנה בפועל מן ההשבחה. זהו אפוא "עקרון המימוש" וכבר נפסק כי "פיצול זה שבין המועד אשר בו קמה החבות בהיטל השבחה לבין מועד הפירעון הנדחה לעת מימוש הזכויות במקרקעין שהושבחו, מבטא עיקרון יסודי בדיני המס הוא עיקרון המימוש" (עניין פמיני, בפסקה 6). יחד עם זאת, כבר יציין היועץ המשפטי לממשלה, כי בהקשר הנוכחי, לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, אישורה של תכנית משביחה המכשירה עבירות בניה קודמות (להלן גם: "תכנית מכשירה"), מהווה אירוע מס ומימוש זכויות גם יחד כך שבמקרה מעין זה אין הפרדה בין מועד ההשבחה למועד ההנאה.

15. לעניין היטל ההשבחה, מועד מימוש זכויות במקרקעין מוגדר בסעיף 1(א) בתוספת השלישית וכולל 3 חלופות:

(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; (להלן: "החלופה הראשונה" [הח"מ])

(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 145 כמימוש זכויות; (להלן נכנה חלופה זו: "החלופה השנייה" או "חלופת השימוש" [הח"מ]).

(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; להלן: "החלופה השלישית" (הח"מ)

החלטות ועדות ערר רלבנטיות בסוגיה:

16. ההחלטה בגינה הוגשו הערעורים דגן היא החלטת ועדת הערר בירושלים בעררים 35/14, 132-133/14 ו-134/14 הנוניאן ואח' נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים (פורסם בנבו, 1.2.2015) (להלן: "עניין הנוניאן"). המדובר במספר מקרים שבהם בנייה בוצעה בניגוד להוראות התכנית החלה ולאחר מכן מאושרת תכנית משביחה, שלעיתים מכנים כ"תכנית לגליזציה", כזו המאפשרת את הכשרת הבנייה בדיעבד והוצאת היתר בנייה תואם.

ועדת הערר נדרשה להכריע בשאלת המועד בו קמה חובת התשלום – האם הוא מועד אישור התכנית המשביחה, כטענת הוועדה המקומית, או מועד ההחלטה לאשר את היתר הבנייה. לצורך כך נדרשה הוועדה למעשה להכריע בטענות הוועדה המקומית בדבר היקף תחולת מועד המימוש בגין התחלת שימוש בפועל.

ועדת הערר קבעה כי בנייה בהתאם להוראות תכנית משביחה המבוצעת לאחר אישור התכנית, ללא היתר בניה תואמת את לשון חלופת השימוש ואת תכלית החקיקה, ומשכך ניתן לראות בה כמימוש המקום חובת תשלום של היטל ההשבחה (פסקה 4 להחלטה).

עם זאת, ועדת הערר דחתה את טענת הוועדה המקומית ולפיה חלופת השימוש חלה גם מקום בו אושרה תכנית משביחה המאפשרת הסדרת שימושים לא חוקיים. בין היתר קבעה הוועדה שלשון החלופה השנייה אשר עוסקת ב"התחלת שימוש כפי שהותר לראשונה..." אינה מאפשרת להכיר בשימוש שהתחיל טרם אישור התכנית המשביחה (פסקה 12). עוד קבעה הוועדה כי אף תכלית החקיקה מביאה לתוצאה דומה לשיטתה. הוועדה ציינה בהקשר זה כי אף שתכליות התוספת השלישית היא להביא להשתתפות הנהנה בהוצאות הציבור בתכנון ובפיתוח המקרקעין, וצדק חלוקתי וחברתי כך שנהנה ישתף את הציבור בעושר שנוצר בהשבחה, הרי שעומדות גם תכליות נוספת כגון הרצון שלא להרתיע הכשרת בנייה קיימת באמצעות תכניות וכן עולות שאלות נוספות כגון תחולת פטורים שונים שבסעיף 19 לתוספת (פסקה 14). נוסף על כך הוועדה ציינה כי תחולת הסעיף עלולה להביא לתוצאה קשה ולחייב בריבית פיגורים עקב תכניות כלליות שבפועל הסדירו עבירות בניה, לעיתים ללא ידיעת החייב על אישור התכנית (פסקה 15).

נראה אפוא כי מעבר לקושי הלשוני שמצאה ועדת הערר בעניין הנוניאן, החלטתה במישור התכליתי נבעה מעמדת הוועדה המקומית בעניין פסיקת תשלומי ריבית פיגורים וכן עמדתה בעניין שלילת פטורים לפי סעיף 19(ג) לתוספת השלישית.

17. ועדת הערר ירושלים שבה וחזרה על עמדה זו במספר החלטות נוספות. ראו ההחלטה בעררים 183/15 234/15 242/15 321/15 514/15 53/16 76/16 **יוסף גדליה משה ואח' נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים** (פורסם בנבו, 5.4.2016) (להלן: "**עניין גדליה משה**") וערר 164/15 **שרה חברוני נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים** (פורסם בנבו, 4.11.2015). בעניין **גדליה משה** ציינה הוועדה את הקושי העולה מקבלת עמדת הוועדה המקומית בעניין חלופת השימוש בכל הנוגע לתוצאה לפיה נשללים פטורים סוציאליים הניתנים מכוח סעיף 19 לתוספת השלישית.

18. יצוין כי פרשנות אפשרית שונה הועלתה על-ידי ועדת הערר בהחלטה בערר 8046/14 **כהן פיני נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה זמורה** (פורסם בנבו, 22.6.2016) (להלן: "**עניין כהן**"). באותו מקרה, דנה ועדת הערר מחוז מרכז במחלוקת דומה שנגעה לשאלת "מועד המימוש" המקים את חובת תשלום היטל ההשבחה ממנו ניתן להתחיל לגבות הפרשי ריבית בהתאם להוראת סעיף 15 לתוספת השלישית – האם מדובר במועד אישור התכנית או החל השימוש בפועל "שהותר לראשונה עקב אישור תכנית", כטענת הוועדה המקומית (שם) או מועד הוצאת היתר הבניה. ועדת הערר הפנתה להחלטה בעניין הנוניאן אך סברה כי בפן הלשוני, קיימת אפשרות לקבל את פרשנות הוועדה המקומית.

בהקשר זה הוועדה ציינה כי "בנוסף לפרשנות הלשונית של ועדת הערר בערר הנוניאן הנ"ל, אשר שמה את הדגש על המילים "**תחילת השימוש**" ניתן להציע פרשנות לפיה הדגש יושם על התיבה "**לראשונה**", במטרה להדגיש את ראשוניות התרת השימוש להבדיל מהמצב ערב אישור התכנית, בו השימוש לא הותר. פרשנות זו מאפשרת לכלול נסיבות של הכשרת עבירות בניה באמצעות תכנית בגדרי חלופת המימוש של "התחלת השימוש בפועל", שכן רק עם אישור התכנית, הותר **לראשונה** השימוש שנעשה בפועל" (ההדגשות – במקור). הוועדה הפנתה גם לדברי המלומד אהרן נמדר אליו הפנתה גם ועדת הערר ירושלים בעניין הנוניאן.

אחר האמור הכריעה ועדת הערר בעניין כהן כאמור בהחלטתה של ועדת הערר ירושלים בעניין הנוניאן ודחתה את טענת הוועדה המקומית. ההסברים שניתנו הם שבמקרה של הכשרת עבירת בניה במסגרת תכנית המחייבת הוצאת היתר בניה לאחריה, יהיו שני מועדי מימוש – במועד אישור התכנית ובמועד הוצאת היתר בניה וכפילות זו מסייעת לשיטת הוועדה אך ורק בהארכת תקופת ההתיישנות, ואינה ראויה. זאת ועוד, הוועדה ציינה כי די בהוראות שבפרק י' סעיפים 204 ו-218 (בנוסח החוק בעת מתן ההחלטה) כדי ללמד שבגין פעולה בלתי חוקית יש להגיש כתב אישום ובמסגרתו לדרוש את כל תשלומי החובה החלים על הנכס.

19. הכרעה שונה ניתנה על ידי ועדת הערר תל אביב בהחלטה בעררים רג/85062/14, רג/85063/14 ו- רג/85064/14 **דוד אילנה ואריה ואח' נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה רמת גן** (פורסם בנבו, 6.7.2016) (להלן: "**עניין דוד**"). ועדת הערר קבעה, בין היתר, כי החלופה השנייה שעניינה במימוש בדרך של התחלת שימוש בפועל באה להוסיף על החלופה

הראשונה שבסעיף 1 לתוספת השלישית שעניינה בהוצאת היתר בניה ולכן נועדה לחול על מקרים שאינם נתפסים ברשתה של החלופה הראשונה.

לעמדת הוועדה אפוא, הן לשון החוק והן ההיסטוריה החקיקתית כפי שבאה לידי ביטוי בדברי ההסבר בהצעת החוק מלמדים כי עניינה של חלופת המימוש הוא רק במקרים שבהם לא נדרשת הוצאת היתר בניה כלל.

עוד ציינה ועדת הערר תל אביב כי אין היא מקבלת את עמדת הוועדה המקומית (שם) ולפיה בידיה לגבות היטל השבחה בהתאם לפרשנותה את חלופת המימוש והיא אינה חייבת לנקוט כלל הליכי אכיפה. הוועדה הדגישה כי הכרעתה עניינה בהשלכה על מועד התשלום ולא על עצם החיוב שקם עם תחילת תוקפה של תכנית שהוסיפה שימוש. בהקשר זה ציינה הוועדה כי מובן שאין לתת "פרס" על עבריינות בניה אולם בידי ועדה מקומית הסמכות לדרוש מהמשתמש לפעול לקבלת היתר לשימוש חורג שעם קבלתו חל מימוש המביא לחובה בתשלום היטל השבחה וכן נתונות בידיה סמכויות בהתאם לפרק י' לחוק התכנון והבניה. הוועדה סברה כי דווקא קבלת עמדת הוועדה המקומית תפגע במטרה החשובה של מיגור עבריינות הבניה והפרת דיני התכנון והבניה שכן גביית ההיטל אינה מאיינת את הפרת החוק שיכול להמשיך ולהתקיים אך זאת לצד מתן "גושפנקא" בדמות גביית היטל השבחה וכך יהיה משום עידוד שימוש במקרקעין שלא כדין ולמצער השלמה עם כזה.

עוד הפנתה הוועדה לפסק הדין בע"א 7210/01 **עיריית נתניה נ' עיזבון המנוחה רחל גלמבוצקי**, פ"ד נח(5) 34, עמוד 42 (2004) (להלן: "**עניין עיריית נתניה**") ולכך ששם נדחתה עמדת ועדה מקומית אשר טענה כי חל אירוע השבחה גם מקום שנעשה במקרקעין שימוש חורג ללא היתר מתאים.

20. בהחלטה נוספת שניתנה על-ידי ועדת הערר ירושלים בערר 20/16 **סבניר שלמה נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים** (פורסם בנבו, 20.11.2016) (להלן: "**עניין סבניר**") חזרה הוועדה על עיקרי עמדתה בעניין הנוניאן בכל הנוגע לפרשנות חלופת המימוש. עוד הפנתה הוועדה להחלטת ועדת הערר תל אביב בעניין דוד וציינה כי בשים לב אליה דומה שעל ועדת הערר ירושלים לשוב ולשקול עמדתה בהליך שידרוש זאת.

בנוסף, בהחלטה בעניין סבניר נדרשה הוועדה גם לסוגיות של שיהוי והתיישנות. המדובר כאמור בסוגיות שעולות ונובעות מהכרה בחלופת המימוש כעילה לחיוב בתשלום היטל השבחה בסיטואציה של הכשרת עבריינות בנייה בתכנית. בהקשר זה הוועדה הפנתה להחלטה בערר (דרום) 6001/15 **חברת חשמל לישראל בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה יואב** (פורסם בנבו, 6.10.2016) שבה נדונו סוגיות דומות.

במסגרת זו קבעה הוועדה שבכל מקרה, הוועדה המקומית אינה רשאית לשלוח הודעת חיוב בהיטל לאחר חלוף למעלה משבע שנים ממועד המימוש. שכן, המדובר ברף עליון שקבוע בדין (חוק ההתיישנות) ונקלט כנורמה גם במסגרת המשפט המינהלי. הוועדה קבעה כי אין המדובר ב'טענת מגן' בלבד ועל הוועדות המקומיות להימנע מפתחת הליכי חיוב לגבי מועד מימוש מסוים לאחר חלוף תקופת ההתיישנות הסטטוטורית.

עוד קבעה הוועדה שגם כאשר טרם חלפה תקופת התיישנות סטטוטורית של שבע שנים, רשאי הנישום להעלות טענת שיהוי כאשר הוועדה הפנתה להנחיית היועץ המשפטי לממשלה מס' 7.1002 ולפיה על הרשות המינהלית לפעול לחיוב הנישום בהקדם האפשרי

וכלל אין להשתוות מעל תקופה של שלוש שנים שלאחריה עשוי להיות מקום לביטול חיוב לנוכח השיהוי. יוער כי הוועדה קבעה כי ניתן להעלות טענת שיהוי גם בחלוף תקופה הקצרה משלוש שנים אך אז על הנישום יהיה להצביע על טעמים מיוחדים המצדיקים את קבלתה.

עוד עסקה החלטת ועדת הערר בעניין סבניר בשאלת גביית חיוב במועד מימוש נוסף המאוחר למועד מימוש שהתיישן או בוטל לנוכח קבלתה של טענת שיהוי בהטלת החיוב. בעניין זה סברה הוועדה כי הנושא יבחן בהתאם לדיני השיהוי המינהליים. הוועדה קבעה כי במקרה של מועד מימוש נוסף המאוחר למועד מימוש שכבר התיישן (שכן לא יצאה הודעת חיוב בתוך 7 שנים ממועד המימוש) תוכל הוועדה המקומית להוציא הודעת חיוב נוספת, אך הנישום יוכל להעלות טענת שיהוי גם באשר להודעת חיוב שיצאה במועד מימוש מאוחר שתיבחן בהתאם למבחנים הכלליים שנקבעו בפסיקת בתי המשפט (בין היתר, אינטרס ההסתמכות של הפרט; אינטרס הציבור בגביית מס אמת; חובת ההגיונות).

בנוסף דחתה ועדת הערר את דרך הילוכה של הוועדה המקומית ירושלים ולפיה היא ממתינה במקרים מסוימים למועד מימוש נוסף (כלומר לאחר מועד מימוש לפי חלופת השימוש – אישור תכנית משביחה – לא נשלחת שומה והוועדה המקומית ממתינה למועד מימוש מאוחר יותר של אחת החלופות הנוספות בסעיף 1(א) לתוספת השלישית שהן קבלת היתר בנייה או מכר). נקבע כי אין לקבל טענת הרשות לפיה חובת האזרח הוא להודיע על מועד מימוש וככל שלדעת הוועדה המקומית חל אירוע מימוש זכויות ביום אישור "תכנית מכשירה", מוטל על הרשות החובה לנקוט הליכים באופן מיידי וזאת למעשה בהתאם לסעיף 5 לתוספת שכן במצב מעין זה אין הפרדה בין מועד המימוש למועד אישור התכנית.

עמדת היועץ המשפטי לממשלה :

21. אין חולק כי מועדי המימוש האפשריים בדיון הם: קבלת היתר בנייה (סעיף 1(א)(1) לתוספת), תחילת שימוש בפועל (החלופה שנייה – סעיף 1(א)(2) לתוספת) והעברת זכות במקרקעין – היינו "מכר" (סעיף 1(א)(3) לתוספת). ככל שייקבע כי מועד אישורה של תכנית שמכשירה עבירת בנייה קיימת הוא בגדר "מימוש" הנכנס בגדר החלופה השנייה דלעיל, הרי שחובת תשלום היטל ההשבחה היא ממועד אישור התכנית. בניה מאוחרת לתכנית המאפשרת את אותה בנייה, אשר נעשית ללא היתר ובניגוד לדיון, תהווה אף היא "מימוש" על-פי חלופה זו, החל מתחילת השימוש בבניה.

22. כאמור לעיל, ועדת הערר ירושלים בפרשת הנוניאן סברה כי החלופה השנייה חלה רק מקום בו החל שימוש לאחר אישור תכנית (ובכלל זה, כמובן, שימוש בלתי חוקי). זאת, לעומת שימוש בלתי חוקי שהחל עוד טרם אישור התכנית המכשירה, אשר לא ייכנס בגדר החלופה השנייה ולא יהווה את מועד המימוש.

23. לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, תחולת החלופה השנייה רחבה יותר מזו שסברה ועדת הערר. להלן יפורט מדוע יש להחיל את הסעיף הן על בניה שקדמה לתכנית שאז מועד המימוש הוא יום אישור התכנית המאפשרת את הבניה; והן על בניה שמתאפשרת מכוח הוראות תכנית אך לא הוצא בגינה היתר בניה כדיון שאז מועד המימוש יהיה התחלת השימוש בפועל.

24. כידוע, יש לפרש את הוראות התוספת השלישית, ככל דבר חקיקה, ועקרונות הפרשנות המקובלים חלים גם כאשר המדובר בחוק העוסק בגביית מס (ע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות**, פ"ד לט(2) 70 (1985) (להלן: "**עניין קיבוץ חצור**")). כפי שיובא להלן, היועץ המשפטי לממשלה סבור שלשון החוק, תכליתו וההיסטוריה החקיקתית מאפשרים כאמור פרשנות שלפיה מועד מימוש הבא בכלל החלופה השנייה כולל גם מקרים בהם המדובר בתכנית מכשירה, שאז מועד המימוש יהיה כאמור לעיל ביום אישור התכנית המכשירה את הבניה, ככל שהבניה בוצעה קודם לכן באופן בלתי חוקי או במועד שבו בוצעה הבניה בפועל ללא היתר לאחר אישור התכנית המאפשרת.

פרשנות לשונית :

25. נקודת מוצא של הליך פרשני היא לשון החוק. ממנה יש לחלץ את מגוון המשמעויות שאותן היא יכולה לשאת (ע"א 4609/12 **אגף המכס והמע"מ נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ**, בפסקה 7 (פורסם בנבו, 24.6.2015)). בנסיבות המקרה דן היועץ המשפטי לממשלה סבור כי פרשנותו האמורה באה במגוון המשמעויות שהחלופה השנייה יכולה לשאת, כפי שיפורט להלן.

26. היועץ המשפטי לממשלה סבור שלשון הסעיף הרואה מימוש זכויות כ"**התחלת השימוש בהם בפועל כפי שהותר לראשונה עקב אישור התכנית שבעקבותיו חל היטל השבחה**" מאפשר פרשנות לשונית לפיה גם כאשר השימוש קדם לתכנית הרי שהוא "הותר לראשונה עקב אישור התכנית (הגם שיש צורך בהיתר). משכך, בנסיבות שבהן מתאשרת תכנית המאפשרת שימוש אסור במקרקעין – כלומר שימוש שהיה מנוגד לתכנית שהיו תקפות קודם לכן – זהו מועד השימוש "שהותר לראשונה עקב אישור התכנית...". מכאן, כאשר אכן מתאשרת תכנית משביחה אשר מכשירה, בכפוף להוצאת היתר בניה, שימוש אסור קודם, הופך השימוש לכזה ש"הותר לראשונה" במישור הנורמטיבי ומכאן שמהווה מימוש הזכויות.

27. כלומר החלופה השנייה, לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, אינה מכוונת רק לשימוש תואם תכנית שאינו טעון היתר לפי חוק התכנון והבניה אלא גם למצבים בהם ההשבחה שנוצרה בתכנית ממומשת הלכה למעשה ללא היתר (הגם שהוא נדרש). לפיכך, במועד שבו מתקיימים שני התנאים המצטברים שהם אישור תכנית שמהווה את אירוע המס והפקת ההנאה בפועל לאחר שהשימוש הותר בתכנית אזי יש לראות במועד זה כמועד מימוש וחלה חובת תשלום היטל השבחה. פרשנות זו שמה את הדגש על המילים "כפי שהותר לראשונה" ברישא של החלופה השנייה.

28. כפי שציננה ועדת הערר בעניין **כהן**, פרשנות לשונית מעין זו מתיישבת עם עקרון המימוש עליו פירטנו לעיל, שכן מובן כי הפעולה המשביחה היא אמנם עצם אישור התכנית המכשירה אלא שהנישום 'התעשר' הלכה למעשה עוד קודם לכן עת בנה והשתמש שלא כדין [יכול היה השואל לשאול, אם כך - מדוע לא לקבוע שמועד המימוש הוא מועד הבניה ללא קשר לקיומה של תכנית? היינו, כי במצב שבו מועד הבניה קדם לתכנית, יקבע מועד

המימוש המחייב בהיטל לפי מועד הבניה בפועל, אף לפני אישורה של התכנית. על כך נשיב – לפי החוק, בהעדר תכנית, לא יכול שיהיה אירוע מס כלל, ומשכך לא יכול שיקום חיוב. פרשנות כזו, אף אם תואמת היא את רציונאל החיוב בהיטל, אינה נתמכת כלל בלשון החוק ולא נתן לקוראו כמאפשר כלל].

29. אכן, קיימת אפשרות לראות במונח "הותר" שבלשון הסעיף ככזה המכוון את הפרשן לסיטואציה שבה המדובר במתן היתר בנייה בלבד, או לשים דגש דווקא על התיבה "תחילת שימוש", כפי שנטען על-ידי חלק מהמשיבים בהליך דנן (ובהחלטות ועדות הערר בעניין הנוניאן ודוד). יחד עם זאת, אין המדובר בפרשנות אחת ויחידה המחייבת מלשון הסעיף. כאמור לעיל, לשון החלופה השנייה מאפשרת מגוון של פירושים ובסיטואציה מעין זה כבר נפסק:

"... אינני סבורה – כטענתו של המשיב – כי לשון החוק מותירה אפשרות פרשנית אחת ויחידה התומכת בעמדתו. אף אם אין לומר כי נוסחו המילולי של החוק תומך באופן חד-משמעי בפרשנות שמציע המשיב, אין גם לומר כי עולה ממנו באופן חד-משמעי הפרשנות ההפוכה. כבר בשלב זה דרכי נפרדת אפוא מזו של בית המשפט המחוזי." (ע"א 4526/14 פקיד שומה ירושלים נ' צבי ישראל רז, בפסקה 27 (פורסם בנבו, 9.5.2016), (להלן: "עניין צבי רז")).

30. עוד נוסף כי ממילא לשונה של החלופה השנייה אינה מחייבת פרשנות אחת ויחידה לפיה היא אך ורק באה להוסיף על החלופה הראשונה, וממילא ניתן לפרשה כמכוונת למצב שבו תהיה תכנית משביחה שתוסיף זכויות – בין אם תכנית נקודתית או כללית יותר – והאזרחים יפעלו בפועל מכוחה, יוסיפו זכויות או שימושים בהתאם להוראותיה אך לא יפעלו לקבלת היתר בנייה לעבודות ושימושים המחויבים בהיתר. ועדות הערר בעניין הנוניאן ובעניין כהן הפנו בעניין זה לדברי המלומד נמדר ("היטל השבחה") בעמוד 1004:

"חלופה זו מתמודדת עם האפשרות שתכנית מסוימת תוסיף אחוזי בנייה או שימושים חדשים למקרקעין ובכך תשביח אותם, ואילו הנישום ינצל את ההשבחה על ידי בניית תוספת אחוזי הבנייה או ישתמש במקרקעין בשימוש החדש בפועל מבלי לקבל היתר לכך. כך למשל, נישום היה יכול להימנע מתשלום ההיטל במקרה של תכנית משביחה המתירה להשתמש בדירת מגורים כמשרדים על ידי כך שהוא יעשה שימוש מכזה בפועל מבלי לבקש כל היתר לכך. לפיכך, חלופה זו קובעת כי גם השימוש במקרקעין בפועל על פי השימושים החדשים שנוספו על ידי התכנית המשביחה יחשבו כמימוש זכויות, גם אם הנישום לא נזקק להיתר לכך והוא יחוב, לכן, לשלם את היטל ההשבחה."

31. היועץ המשפטי לממשלה סבור אפוא כי לשון החלופה השנייה אוצרת בחובה מגוון של פרשנויות אפשריות ומשכך יש להכריע את ענייננו גם על יסוד בחינת תכלית הוראות חוק התכנון והבניה. אכן:

"נקודת המוצא לדיוננו ולפרשנותו של כל דבר חקיקה, לרבות חקיקת מס, היא לשון החוק (ע"א 3721/12 תופאפ תעשיות נ' פקיד שומה, [פורסם בנבו] פסקה 35 (27.4.2014); ע"מ 6674/14 טופז נ' פקיד שומה חיפה, [פורסם בנבו] פסקה 11 (16.12.2015) (להלן: עניין טופז); אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425 (1997)). לשון החוק היא שמגדירה, כידוע, את מרחב האפשרויות הפרשניות, ומתוכן תיבחר הפרשנות שמשקפת את תכלית החקיקה באופן מיטבי (ע"א 10251/05

ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת, [פורסם בנבו] פסקה 12 (19.12.2007); ע"א 6847/13 אדגר השקעות ופיתוח בע"מ נ' עיריית פתח תקווה, [פורסם בנבו] פסקה 14 (29.7.2015). יש אפוא להקדים ולבחון את לשון החוק, ובהקשר זה האם היא מצביעה על פרשנות אפשרית אחת בלבד, או שמא על מספר אפשרויות פרשניות, באופן שמחייב להוסיף ולבחון כלי פרשנות נוספים." (עניין צבי רז, בפסקה 22).

פרשנות תכליתית :

32. לאור עמדת היועץ המשפטי לממשלה, כי לשון החלופה השנייה מאפשרת יותר מפרשנות אחת, ידרש היועץ המשפטי לבחינת תכלית החקיקה. כללי הפרשנות התכליתית סוכמו לאחרונה ממש בבג"ץ 6536/17 התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' משטרת ישראל (פורסם בנבו, 8.10.2017), פסקה 30 לפסק-דינה של כבוד השופטת [כתוארה אז] חיות :

"... כאשר ניתן לפרש את לשונו של החוק ביותר מדרך אחת, על בית המשפט לבחור בפרשנות המגשימה את תכליתו של החוק בצורה מיטבית (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 74-75 (1985) (להלן: עניין קיבוץ חצור)). תכלית זו מורכבת מתכלית סובייקטיבית ומתכלית אובייקטיבית. התכלית הסובייקטיבית היא המטרה הספציפית שביקש המחוקק להגשים באמצעות החוק. התכלית האובייקטיבית לעומת זאת שאובה מעקרונות היסוד של השיטה המשפטית וכוללת את המטרות והערכים שאותם נועד כל דבר חקיקה במדינה דמוקרטית להגשים (עניין אינדור בעמ' 688-689; בג"ץ 693/91 אפרת נ' הממונה על המירשם, פד"י מז(1) 749, 763 (1993) (להלן: עניין אפרת); בג"ץ 962/07 לירן נ' היועץ המשפטי לממשלה, בפסקאות 33-34 (1.4.2007)). על שתי התכליות, הסובייקטיבית והאובייקטיבית, ניתן ללמוד מלשונו של החוק, מההיסטוריה החקיקתית שלו ומכל מקור אמין אחר, וכאשר הן מתנגשות זו עם זו על בית המשפט לאזן ביניהן (רע"א 8233/08 כובשי נ' שוורץ, בפסקה 27 (10.10.2010))."

33. היועץ המשפטי לממשלה סבור כי תכלית החקיקה – של חוק התכנון והבניה ככלל והתוספת השלישית לו בפרט – היא להביא לחיוב מלא בהיטל השבחה מקום בו ארע אירוע מס ובכפוף לעיקרון המימוש (בכפוף כמובן לפטורים המוגדרים בתוספת ולהחרגות אחרות כגון תשלום חלף היטל על-ידי רשות מקרקעי ישראל וכיוצא"ב).

34. כפי שהובהר לעיל ונקבע בפסקי דין רבים, החבות בהיטל השבחה קמה עם אישור התכנית המשביחה אך חובת התשלום של ההיטל חלה רק לעת המימוש שאז נהנה החייב מפרי ההשבחה בדרך של בניה אגב הוצאת היתר או בדרך של מכר שאזי הוא ממש את עליית ערך נכסו. בהתאם לעיקרון יסוד זה, משאשרה תכנית משביחה (נוצר אירוע מס) ומשהחייב מפיק את ההנאה שנוצרה עקב אישור התכנית על דרך התחלת השימוש בפועל כפי שהותר באותה תכנית, אין כל סיבה, בבחינת תכלית החקיקה, שלא לראות במועד זה כמועד מימוש לעניין התוספת השלישית ולחייבו בתשלום ההיטל. העובדה שיש צורך בהוצאת היתר אינה רלבנטית בראי התוספת השלישית שכן עיקרון המימוש עליו מושתתת התוספת מתקיים במלואו גם קודם לכן ועוד טרם ניתן ההיתר.

35. קבלת פרשנות אחרת משמעותה כי חובת תשלום היטל ההשבחה במישור האזרחי-מינהלי

(ועל הממשק לאפשרויות העומדות למערך התביעה במישור הפלילי נידרש עוד בהמשך) לא תחול על מי שנהנה בפועל מפירותיה של תכנית משביחה אלא במועד מימוש מאוחר יותר; היינו עד שהנישום יאות לבקש היתר בניה או יבצע פעולת מכר אשר ייתכן שיידחה למשך זמן ממושך, או שלא יתממש כלל, וזאת, שעה שעבירת הבנייה כבר בוצעה והשימוש וההנאה מכוחה נמשכים. זאת, בניגוד לרציונאל שבסיס היטל ההשבחה, המחייב את הפרט לחלק את ההשבחה שלה זכה עקב תכנית עם הציבור, תוך שהוא משתתף בהוצאות החלות על הציבור לצורך מימוש התכנית (ראו בהקשר זה בסעיף 13 לתוספת השנייה שנוכר לעיל).

36. זאת ועוד, לבד מתכליתו הישירה של היטל ההשבחה כמוסבר לעיל, ברי כי כאשר בעבירות בניה עסקינן, קמה ועולה אף תכלית אובייקטיבית נוספת, המשותפת למעשה לכל דבר חקיקה ובענייננו אף לעיסוק בליבת שלטון החוק. לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, ככל שהדין מאפשר זאת, יש לבחור בפרשנות התכליתית שלפיה חוטא לא ייצא נשכר ולמנוע תמרוץ עבריינות בנייה. זאת ועוד, כאמור לעיל, אם קיים קושי פרשני, זה או אחר, הרי שיש לפרש את הוראות התוספת גם בהתאם לעקרונות השיטה המשפטית. כאמור בפסק הדין בעניין קיבוץ חצור:

"לעתים נתקל השופט בבעיה פרשנית, שאינה ניתנת לפתרון על-ידי פנייה למטרת החקיקה. כך, למשל, ייתכן שהשופט אינו מצליח לחשוף מטרה חקיקתית ברורה, או שמטרת החקיקה שנחשפה אינה רלוואנטית לפתרון הבעיה הדורשת הכרעה. מה יעשה אז? אחד מכללי הפרשנות החשובים הבאים לעזרתו בנסיבות אלה הוא, כי יש לפרש את דבר החקיקה על רקע ערכיה המקובלים של שיטתנו המשפטית."

37. בהקשר זה, היועץ המשפטי לממשלה לא יתעלם מכך שוועדות הערר הפנו לדברי ההסבר בהצעת חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 15), תשמ"א-1981 וטענו, כי אלה מלמדים, כי מטרת החלופה השנייה היא להסדיר מקרה שבו ניתן לבצע שימוש תואם תכנית מבלי לבקש היתר בניה. יחד עם זאת, כפי שקבעה אף ועדת הערר ירושלים בעניין הנוניאן, משקל כוונת המחוקק הסובייקטיבית, כפי שמצאה את ביטוייה בדברי ההסבר להצעת חוק הוא מוגבל. כך במיוחד כאשר לא ברור לאילו מצבים אפשריים מכוונת החלופה השנייה, אם בכלל, שכן עיקר העבודות והשימושים שבחוק התכנון והבניה, ודאי נכון לחוק והתקנות מכוחו ערב התיקון האמור מחייבים וחייבו הוצאת היתר. אכן, בעקבות תיקון 101 לחוק והתקנות שהותקנו לאחריו, התרחב מעגל העבודות והשימושים שאינם דרושים בהיתר (ראו: תקנות התכנון והבניה (עבודות ומבנים הפטורים מהיתר), תשע"ד-2014). יחד עם זאת, קביעה ולפיה המחוקק התכוון בעת שחוקק את החוק אך ורק להוסיף על החלופה הראשונה כך שיובהר כי מימוש הוא גם בעת שימוש בעבודה או שימוש הפטורים מהיתר, אינה סבירה והיא מובילה לכך שהחלופה השנייה כוונה בשעתו לקבוצה שהייתה כמעט 'קבוצה ריקה'. זוהי ודאי לא פרשנות יחידה אפשרית והיא אינה מחויבת המציאות.

38. עקרונות היסוד של השיטה ושל שלטון חוק מוליכים לפרשנות תכליתית הגורסת שיש להביא בכנפי רשת המס של היטל ההשבחה גם עברייני בנייה אשר הפיקו את ההשבחה שנוצרה בתכנית גם מבלי שניתן להם היתר. כל פרשנות אחרת חותרת תחת תכלית התוספת השלישית, עלולה לגרום למציאות בה חוטא יוצא נשכר ואף תעודד אי-הוצאת היתרי בניה. בתי המשפט עסקו רבות בשנים האחרונות בסוגיית אי-עידוד עבריינות הבנייה, ולעמדת היועץ המשפטי לממשלה יש לתת לכך את המשקל הראוי גם בבחירת הפרשנות

הראויה במקרה דנן. המדובר בגישה שהיא כיום מחויבת המציאות ממש, שעה שעבריינות הבניה היא בגדר מכת מדינה.

39. בעניין זה יפנה היועץ המשפטי לממשלה להחלטה בעניין רע"א 9374/09 **רמת רזיאל כפר שיתופי של תנועת חירות בית"ר בע"מ נ' אליהו בן זקן ואח'** (פורסם בנבו, 28.7.2010), בפסקה ט' בה פסק כבוד השופט רובינשטיין [כתוארו אז] כך: **"...לדעתי צריך להיות מוטבע ב'צופן הגנטי' של בתי משפט, כל בתי המשפט, יחס מסתייג ברור מבניה בלתי חוקית או חריגה. דבר זה צריך להיות לבתי המשפט עמוד אש מתמיד, שאם לא כן תימשך ההפקרות בתחום המקרקעין, בראש וראשונה כמובן מקרקעי הציבור. עמדה זו מצאה ביטוי בפסיקה ענפה, שגברה בשנים האחרונות..."**.

40. עוד נוסף, שבדיני המס מקובל למסות גם בגין הכנסות שנוצרו עקב פעילות בלתי חוקית שממוסה ככל הכנסה "רגילה" על אף היותה לא לגיטימית, גם אם לעיתים הדבר מעלה מורכבות פרשנית (השוו: דנ"א 2308/15 **פקיד השומה רחובות נ' אילנה דמארי** (פורסם בנבו, 12.9.2017). בהקשר זה נפנה לדיון המפורט של כבוד השופט רובינשטיין בפסק הדין בע"א 4157/13 **דמארי אילנה נ' פקיד שומה רחובות**, פסקאות ל-מ (פורסם בנבו, 3.2.2015) (להלן: **"עניין דמארי"**). יוער שפסק הדין בעניין **דמארי** הוא נשוא דנ"א 2308/15 הנ"ל אם כי הדיון הנוסף התמקד בשאלה יחידה הנוגעת לקיזוז הפסדים 'לאחור'; ההכרעה בעניין מיסוי הכנסות לא חוקיות התקבלה פה אחד. נביא רק מקצת הדברים:

"הפקודה אינה מבחינה בין מקור הכנסה חוקי לבין מקור הכנסה בלתי-חוקי (ובכך, כפי שנראה, אין היא שונה מחוקי מס ההכנסה הנוהגים ברוב שיטות המשפט המערביות). יכול היה הטוען לטעון, כי היעדר הבחנה זה טמון בכך, שכלל לא עלה על דעת המחוקק הישראלי להחיל על הכנסה מסוג זה את תוכן הפקודה, וכי יש לראות בכך הסדר שלילי. ואולם, בתי המשפט בישראל – ותבוא עליהם הברכה – פירשו זאת כלקונה, ומילאו את החסר בפרשנות נורמטיבית בהתאם לשיקולי טובת הציבור ומדיניות מיסוי, ובדומה לדרך הפרשנית בה נקטו בתי המשפט באנגליה ובארצות הברית, כפי שיורחב. ... במקום אחר נאמר, כי "כללל, גם הכנסה שמקורה בפעילות בלתי-חוקית חייבת במס. הלכה זו קיימת מימים ימימה" (ע"א 9283/04 **צברי נ' פקיד שומה [פורסם בנבו] (2006) (להלן **ענין צברי**) דברי השופטת – כתארה אז – ד' ברלינר, בפסקה 6; הדגשה הוספה)." (פסקה לא).**

ובהמשך:

"נוסף לכך, ובמישור מדיניות המיסוי, אי-מיסוי הכנסה מסוג זה יוצר אפליה בין נישומים לטובת העבריינים ומטיל נטל מס כבד יותר על אזרחים שומרי חוק. במערכת מס צודקת, המס מוטל על פי יכולתו הכלכלית של הנישום, ללא קשר לאופיה החוקי של פעולתו (רפאל, בעמ' 507). בחברה המודרנית המס מבטא אמנה חברתית, הסכמה עקרונית של כל אזרח לשלם – כמובן, לפי יכולתו הכלכלית – בתמורה לשירותים ולהון חברתי, כלכלי ותרבותי משותף (מבוא לתורת המסים, עמ' 327) – ומדוע לפטור עבריינים מתשלום זה? כמו כן, אין במיסוי כספים אלה משום נטילת אחריות מוסרית או אחרת על ידי רשויות המס להתנהגות העבריינים: 'Is the state coming forward to take a share of 'unlawful gains'? It is mere rhetoric. The state is doing nothing of the kind. They are

taxing the individual with reference to certain facts. They are not partners; they are not principals in illegality or sharers in the illegality; they are merely taxing a man in respect of those resources" (דברי השופט Rowlat בענין Mann הנזכר, בעמ' 528; Bittner, בעמ' 175). באופן דומה נאמר במשפטנו, כי: "אין בהטלת המס משום מחילה על אי-חוקיות המעשה. רשויות המס בודקות את הערך הכלכלי של הפעולה, מבלי להביע עמדה כלפי מוסריותה או חוקיותה. גישה אחרת היתה מעניקה פטור מחובת המס למי שנהנה מפעילות בלתי-חוקית" (ענין אהרונ, בעמ' 60-61, דברי השופט א"א לוי); " (פסקה לט).

ראו גם סיכום הדברים בפסקה מ':

"סיכומי של דבר, הלכה נוהגת ומבוססת היטב במשפטנו – הן במישור דיני המס והן במישור המדיניות המשפטית הכללית – היא כי יש להטיל מס הכנסה על רווחים שהופקו תוך ביצוע פעילות בלתי-חוקית. הלכה זו מעוגנת הן במובן הלשוני – שכן אין כל הוראה בפקודה הפוסלת הכנסות לא חוקיות מתשלום מס הכנסה, ולעיתים להכנסות אלה אף מקור בפקודה; והן במובן הערכי והתכליתי – כי לא יצא חוטא נשכר ולא תיוצר אפליה לטובתם של נישומים המפרים את החוק."

41. הנה כי כן, עקרונות יסוד של השיטה צריכים להוביל להכרעה פרשנית כמוצע על-ידי היועץ המשפטי לממשלה. ויובהר, לרשויות האכיפה והתביעה ובמקרה הנוכחי בעיקר לוועדה המקומית לתכנון ולבניה אכן קיימות סמכויות רבות כאמור בפרק י' לחוק התכנון והבניה ובוודאי שכך לאור התיקון המקיף והחלפתו של פרק י' בדבר חקיקה מודרני בחוק התכנון והבניה (תיקון מס' 116), תשע"ז-2017 שחוקק לאחרונה ממש (להלן: "תיקון 116"). בכלל זה ניתן לגבות אגב הליכי אכיפה היטל השבחה (וראו סעיף 254 לחוק בנוסחו לאחר תיקון 116 האמור).

42. בהקשר זה יובהר שהגם שפרק י' לחוק התכנון והבניה עניינו באכיפה במישור הפלילי, אין הוא משמיע לדעת היועץ המשפטי לממשלה 'הסדר שלילי' המונע את פרשנות הוראות חקיקת המס שבתוספת השלישית כך שהנאה בפועל מפעולה תכנונית משבחה לא תחויב בהיטל השבחה, אף אם מדובר בבנייה בלתי חוקית, וניתן יהיה לחייב בהיטל רק דרך ההליך הפלילי ובכפוף להרשעה וכו'.

43. אכיפה במישור המינהלי והפלילי אינה צריכה לבוא ולהחליף הטלת חיובים ואכיפה במישור דיני המס. כך לא בחקיקת המס הרחבה וכך לא בסוגיית היטל השבחה. הדבר הוא בבחינת התייחסות גם להחלטת ועדת הערר בענין דוד שעליל, שהעלתה חשש – שיש להידרש אליו ללא ספק – כי גביית היטל השבחה מקום בו נעשה שימוש במקרקעין בניגוד להיתר שניתן בהם כדין לא רק שאינה מאיינת את הפרת החוק אלא לשיטתה נותנת "גושפנקא" לה. היועץ המשפטי לממשלה אינו מסכים עם כך שגביית המס מעניקה לעברייני פרס או גושפנקא. גביית המס לחוד ואכיפה פלילית ומינהלית לחוד. אין האחד מוציא את השני. אף בהקשר זה יפנה היועץ המשפטי לממשלה לדברי כבוד השופט רובינשטיין בענין דמארי, בפסקה לט:

"נוסף לכך יש לומר, כי אי-השתתפות מס הכנסה עלולה דווקא לעודד עבריינים, דבר החמור לדידי משמעותית מן החשש הדחוק של

"שותפות פסיבית" מצד המדינה עם מעשי העבריינין, המשתקפת לכאורה בעובדה שהיא ממסה את הכנסתו – עניין רחוק עד מאוד. אשר לשימוש במערכת דיני המסים כמערכת עונשית: אכן, המס במהותו אינו עונש (ענין חצור, בעמ' 85). עם זאת אציין – ועל כך הרחבתי בענין הידרולה הנזכר – כי כשלעצמי איני רואה סתירה בין זאת לבין הטלת סנקציות על נישומים בגדרי דיני המס, או לכל הפחות במאמץ שלא לסכל אמצעים עונשיים אחרים (ענין הידרולה, בפסקה י"א(1) לחוות דעתי; לגישה אחרת ראו למשל מבוא לתורת המסים, בעמ' 97). אף בפן הפרגמטי יש הגורסים כי הטלת סנקציות באמצעות דיני המס עשויה לסייע בהרתעה מפני פעילות עבריינית (ראו Abraham Tabach, Criminal Behavior, Sanctions and Income Taxation: An Economic Analysis, 32(2) J. Leg. Stud. (2003) 383). מכל מקום, אילו הטלת מס הכנסה על תקבולים אלה נבעה מרצון המחוקק להטיל סנקציה עונשית באופיה, היה נקבע שיעור מס גבוה יותר כדי להכביד את נטל המס על הנישום העברייני לעומת הנישום שומר החוק, ובכך להענישו ולהרתיעו מן הפעילות הפלילית שבאמצעותה הפיק את רווחיו, ואולם הסדר כזה אינו נוהג במשפטנו; ... ועוד, רווחי עבירה מהווים אחוז לא מבוטל של התוצר הגולמי בישראל, ואין טעם מבורר מדוע אין ללכדם ברשת מס ההכנסה ולעשות בהם שימוש לשם מימון הוצאות המדינה, ולהפחית את נטל המס לתושבי ישראל (ראו דוח מבקר המדינה, דוח שנתי 60 לשנת 2009 ולחשבונות שנת הכספים 2008, בעמ' 217-218).

44. כאמור, לעמדת היועץ המשפטי לממשלה קיומו של פרק י' לחוק התכנון והבניה אינו משמיע הסדר שלילי לגביית היטל השבחה ממי שפעל שלא כדין – בין אם הורשע ובין אם לאו – מכוח הוראות התוספת השלישית. יש לציין כי בהתאם לנוסחו של סעיף 218 עובר לתיקון 116 לחוק, האפשרות לגבות תשלומי חובה היא למעשה רק ממי שהורשע.

45. אכן, כפי שהסבירו ועדות הערר בהחלטותיהן בעניין דוד ובעניין כהן שפורטו לעיל, אין "לתמרץ" דווקא את הוועדות המקומיות שלא לפעול במישור הפלילי והמינהלי ולהסתפק במישור גביית דיני המס בלבד, אלא שדיני המס מכירים בערוצים נפרדים הן במישור האזרחי של גביית המס והן במישור הפלילי שכלל אינם תלויים אחד בשני. עוד יוסיף היועץ המשפטי לממשלה שפעמים רבות דווקא קיומו של הליך פלילי וקיומה של שומה במישור האזרחי מביאה לתשלום מהיר של השומה האזרחית שכן הדבר עשוי להוות משום "הסרת מחדל" ולו כחלק מבקשה להקלה במסגרת הטיעונים לעונש (השוו: רע"פ 1619/16 עבד אל עזיז אבו עראר נ' מדינת ישראל - מע"מ ומס הכנסה (פורסם בנבו, 29.2.2016); רע"פ 5557/09 סמואל שוסטרמן נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו, 6.7.2009)).

46. בסופו של יום, ההליך הפלילי עניינו באכיפה ואילו הליך גביית המס במישור המינהלי והאזרחי עניינו, כאמור, בצדק חלוקת. המדובר בהליכים המקיימים תכליות שונות וקיומו של אחד אינו מוציא או מייתר את השני. מישור גביית המס המינהלי-אזרחי הוא עצמאי אפוא וממילא מבטיח גביית מס שאינה תלויה בתוצאתו של ההליך הפלילי וכתלות בהרשעה. כך למשל, ככל שמתקבלת טענת הגנה מסוג של הגנה מן הצדק, או ככל שהתביעה מחליטה לחזור בה מכתב האישום [וראו בעניין זה גם בהנחיית היועץ המשפטי לממשלה 4.3032 "טיפול בבקשות לעיכוב הליכים בתיקי תכנון ובניה"], לא ניתן יהיה לפעול לגביית ההיטל במסגרת ההליך הפלילי אף במקרים בהם בוצעה בנייה, הפרט התעשר ממנה ולא חלק עם הציבור את התעשרותו באמצעות תשלום היטל.

47. עוד יציין היועץ המשפטי לממשלה, כי ההפניה לסעיפים 204 ו-218 לחוק (בנוסחו עובר לתיקון 116), כאמור בהחלטת ועדת הערר בעניין כהן, אינה מספקת גם בהינתן הוראות החוק לאחר תיקון 116. במסגרתו של תיקון זה הוגדרו העבירות לפי החוק בסעיפים 243, 244 ו-246 תוך שסעיף 254(א) קובע כי **"בית המשפט רשאי לצוות על מורשע בעבירות לפי סעיפים 243, 244 או 246 לשלם כל אגרה או לשלום חובה אחר, לרבות היטל השבחה, שהיה חייב בתשלומם לפי חוק זה אלו היה ניתן היתר לבנייה או לשימוש שבשלהם הורשע, ככל שלא שילם אותם קודם לכן..."**. היינו, נוסחו החדש של החוק מאפשר שיקול דעת בהטלת חיוב וגם זאת לאחר הרשעה כמובן.
48. על התכליות השונות של ההליכים, כאמור, יוסף היועץ המשפטי לממשלה שככלל, הדין הפלילי 'תופס' מקרים מסוימים, אך ההוראות האזרחיות-מנהליות חלות על כולם, גם אלה שלא הוגש נגדם כתב אישום. כלומר רשת המס תורחב לכל מי שבנה והשתמש תחילה שלא כדין ולאחר מכן הבינוי אושר באמצעות תכנית מכשירה (היינו הבינוי מקובל ברמה התכנונית). יש לזכור בנוסף, כי מי שמורשע בפלילי עומד בסיכון שבית המשפט יטיל עליו היטלים כפולים – המהווים **קנס** ולא רק עומדים בתכליות של היטל ההשבחה הבסיסי. כמו-כן, גם מבחינת יעילות הדיון ניתן ליישב את ההוראות בדין הפלילי עם האזרחי וזאת מפני שאם אדם כבר נמצא לפני בית המשפט הפלילי, והורשע, ניתן לקבוע לו שומה ולא נדרש עוד אקט אזרחי משלים. נראה כי אכן קיימות הצדקות לקיומם של שני הדינים במקביל ויש יחסי גומלין בין ההוראות הללו – הדין הפלילי מסייע לגביית היטל השבחה בהליך הפלילי ובמקביל אין מניעה שבהליכים אזרחיים-מנהליים ייגבה ההיטל למי שביצע עבירות פליליות.
49. הנה כי כן, עובדת קיומו של מסלול פלילי כאמור בפרק י' לחוק התכנון והבניה אינה מלמדת על כך שמסלול זה יכול 'לתפוס' ברשתו את כלל מי שצריכים להתחייב בהיטל השבחה וזאת גם במציאות שבה יוגשו כתבי אישום בגין כל העבירות באשר הן וללא שיקול דעת. משכך, אין מניעה, ואף קיים הצדק, במתן פרשנות רחבה לחלופה השנייה באופן שיאפשר מסלול 'אזרחי' של גביית המס בהתאם לדיני היטל השבחה תוך שמצופה כמובן מהוועדות המקומיות להפעיל סמכויותיהן גם במישורים הנוספים.
50. היועץ המשפטי לממשלה יציין בנקודה זו כי אדם שבנה והשתמש במקרקעין מבלי שקידם כל תכנית מתאימה, ללא תכנית שאישרה את הבינוי והשימוש לאורך השנים, ומבלי שאי-פעם התבקש והונפק היתר בניה, עובר עבירה משמעותית לפי חוק התכנון והבניה והוא לא יחויב בהיטל השבחה. תוצאה זו קשה היא וחותרת תחת הרציונאל שבסיס החיוב בהיטל השבחה כמו-גם תחת תכלית השמירה על שלטון החוק. דא עקא, כאמור לעיל, התוספת השלישית רואה באישור התכנית משום אירוע המס ולא ניתן לוותר על שלב זה כיסוד מוסד בהטלת המס, על אף הקושי בהותרת החוטא, נשכר. במקרה זה המהלך שנדרש הוא נקיטת הליכים במישור הפלילי שיביאו להריסת העבירה ולהשבת מצב לקדמותו, ולמצער להכשרת העבירה בתכנית, תוך ראייה בכך מימוש ההשבחה.
51. בסופו של יום, על מי שבנה והשתמש בניגוד לדין לשלם מס, גם בגין פעולתו בלתי חוקית. במקביל, על רשויות האכיפה לאכוף את הדין. החשש המועלה ולפיו הוועדות המקומיות

יחדלו מביצוע פעולות אכיפה רק כיוון שהן יכולות 'להעשיר' את קופתן באמצעות גביית ההיטל אינו מבוסס דיו בשלב הנוכחי ואין בו כדי לגבש מסקנה פרשנית נוגדת.

52. היועץ המשפטי לממשלה בטרם יסכם חלק זה, יבקש להתייחס להפניה של ועדת הערר בהחלטה בעניין דוד לפסק הדין בעניין **עיריית נתניה** – בהקשר זה נראה כי פסק הדין, אשר דן בשאלה האם יש מקום לחייב בהיטל השבחה שעה שמדובר בשימוש חורג שנעשה ללא היתר מתאים וקבע כי השימוש החורג אינו מהווה אירוע מס, לא מחייב דחיית הפרשנות המוצעת. בשונה מפסק הדין בעניין עיריית נתניה, בו אכן לא התרחש אירוע מס, בעניינו, מובן כי אישורה תכנית מכשירה הוא בבחינת אירוע המס, והשאלה נוגעת רק לקיומו של מימוש אשר לעמדת היועץ המשפטי לממשלה מתקיים במלואו שעה שהחייב נהנה בפועל מהתכנית המשביחה. מכאן, שפסק הדין בעניין **עיריית נתניה** אינו רלבנטי לעניינו.

התוצאה :

53. לסיכום האמור, עמדת היועץ המשפטי לממשלה היא כי ניתן לקבוע כי "התחלת השימוש בהם בפועל כפי שהותר לראשונה עקב אישור התכנית שבעקבותיו חל היטל השבחה" מהווה מימוש זכויות המקום חיוב בהיטל השבחה באחת משתי סיטואציות :

האחת – מקום בו אושרה תכנית המאפשרת הכשרה של עבירות בנייה קודמות, גם אם לא ניתן היתר בניה. היינו, יום המימוש הוא תחילת השימוש בפועל כפי שהותר עקב אישור התכנית המשביחה.

השנייה – מקום בו בוצעה בנייה ונעשה שימוש שהוא בהתאם להוראות תכנית לפי חוק התכנון והבניה אף אם לא ניתן בגינה היתר ואז מועד מימוש הזכויות המקום חיוב בהיטל השבחה הוא תחילת השימוש בפועל במקרקעין.

54. בשים לב לעמדה דלעיל, יש מקום להידרש לסוגיות נוספות העולות מקבלת הפרשנות ונוגעות למועד הוצאת שומות, החיוב בריביות פיגורים ומכאן שאלות של התיישנות ושיהוי. כמו-כן ייחד היועץ המשפטי לממשלה את ההתייחסות לעמדת הוועדה המקומית ולפיה נשללת האפשרות מהנישומים לעתור להחלת פטורים לפי סעיף 19(ג) לתוספת השלישית בסיטואציה שבה מועד המימוש הוא מועד אישור התכנית המכשירה.

הטלת ריביות פיגורים, התיישנות, וטענות בדבר שיהוי מינהלי :

55. הטענה העולה בחלק מהערעורים היא שבכל מקרה, גם אם יש לקבל את עמדה לפיה מועד החיוב הוא מועד אישורה של תכנית משביחה (המכשירה עבירות בנייה), אין סמכות לחייב בריבית פיגורים החל ממועד זה.

56. יישומו של 'עקרון המימוש' בא לידי ביטוי במספר הוראות של התוספת השלישית. סעיף 1(1) לתוספת השלישית שעניינו "שומת ההשבחה" קובע, כי: **"ההשבחה תיקבע בידי שמאי**

מקרקעין בסמוך לאחר אישור התכנית, התרת השימוש החורג או מתן ההקלה; אולם רשאית הועדה המקומית לדחות את עריכת שומת ההשבחה עקב אישור תכנית עד למימוש הזכויות במקרקעין שבהם חלה ההשבחה (להלן - דחיית השומה עד למימוש הזכויות); ...".

57. בהשלמה, קובע סעיף 5 לתוספת, כי "אושרה תכנית ולא החליטה הועדה המקומית על דחיית השומה עד למימוש הזכויות, תערוך הועדה המקומית, על פי חוות דעת של שמאי מקרקעין, לוח שומה לכל התכנית שאושרה, ובו יפורטו המקרקעין שהושבחו עקב אישור התכנית ושיעור השבחתם".

58. ראוי לציין כי כאשר לא מפורסם על-ידי הוועדה המקומית לוח שומה כהגדרתו בסעיף 5 ובמועד המתאים הרי שהמדובר הלכה למעשה בהחלטה של הוועדה המקומית לדחות את עריכת השומה עד למועד מימוש הזכויות המקרקעין וזאת לנוכח סעיף 6(ה) שלשוננו: "לא הוצג לוח שומה תוך חצי שנה מיום אישור התכנית, יחשב הדבר כהחלטת הועדה המקומית על דחיית השומה עד למימוש הזכויות".

59. באשר לפרסומו של לוח שומה כאמור בסעיף 5 שלעיל, קובע סעיף 6(א) לתוספת השלישית כי "לוח שומה שנערך לפי סעיף 5 יוצג במשרדי הועדה המקומית ובמשרדי הועדה המחוזית תוך חצי שנה מיום אישור התכנית". ראוי לענייננו להוסיף ולציין את סעיף 6(ב) אשר קובע כי "הועדה המקומית תביא לידיעת כל חייב בהיטל, עם הצגת לוח שומה או עקב מימוש זכויות, את שיעור ההשבחה שבעדו הוא חייב בהיטל ואת זכותו לערער על החיוב בהיטל לפי האמור בסעיף 14".

60. מועד תשלום היטל ההשבחה מוסדר בסעיף 7(א) לתוספת: "ההיטל ישולם לא יאוחר מהמועד שהחייב בו מימש זכות במקרקעין שלגביהם חל ההיטל, ורשאי החייב לשלם מקדמות על חשבונו עוד לפני קביעת שומת ההשבחה".

61. כלומר, אירוע המס המקים חיוב בהיטל השבחה (אישור תכנית משביחה, הקלה או שימוש חורג) שריר וקיים אף אם הוועדה המקומית לא עומדת בחובותיה כאמור בסעיפים 4-6 לתוספת שכן נישום רשאי לשלם מקדמות אף בטרם תצא השומה. זאת ועוד, נישום אינו מחויב להסכים לדחיית השומה עד למועד המימוש וסעיף 4(4) לתוספת קובע בהקשר זה כי "החליטה הועדה המקומית על דחיית עריכת השומה עד למימוש הזכויות, רשאי כל בעל מקרקעין לדרוש מהוועדה המקומית לאפשר לו לשלם מיד את ההיטל החל עליו; משנתקבלה דרישה כזו, תיערך שומת ההשבחה לגבי מקרקעין אלה תוך 90 ימים מיום קבלת הדרישה;" (ראו גם בהקשר זה בעניין פמיני, בפסקה 6).

62. במקרה שלפנינו, עמדת היועץ המשפטי לממשלה, כמו-גם הוועדה המקומית, היא שמועד המימוש הוא אישור תכנית משביחה המאפשרת הכשרת עבירות בנייה קיימות, וזאת בהתאם לחלופה השנייה הקבועה בסעיף 1(א)2) לתוספת השלישית (ולכל המאוחר מועד התחלת השימוש בפועל במקרקעין אף אם לא התבקש היתר בניה אך קיימת תכנית מתאימה). מכאן, שעל-פני הדברים ובהתאם להוראות התוספת השלישית, על הוועדה המקומית להוציא שומת השבחה בסמוך לאחר אישור התכנית, כפי שנוהגת הוועדה המקומית לחייב בהיטל במועדי מימוש אחרים כגון מכר או בקשה להיתר בניה.

63. ברם, הואיל ונראה שלאורך שנים מדיניות הוועדה המקומית בירושלים (וככל הנראה גם

אחרות) הייתה שלא לראות בסיטואציה זו כמועד מימוש, הרי שעם שינוי המדיניות החלה הוועדה המקומית לחייב בריביות פיגורים למן מועדי המימוש כשיטתה – היינו למן מועד אישורה של תכנית משביחה אשר הכשירה עבירות בנייה קיימות. בנוסף, העולה מהחלטות ועדת הערר הנ"ל הוא שהפרקטיקה הנוכחית היא להמתין עד לקיומו של מועד מימוש מאוחר יותר על-מנת שלא ייקבע כי החיוב בהיטל שהיה שעליו היה צריך להודיע לנישום בעת אישור התכנית, ולא הודע, התיישן.

64. מכאן שעמדת הוועדה המקומית מעלה צורך בליבון מספר סוגיות נלוות. להלן יבקש היועץ המשפטי לממשלה לחוות דעתו בסוגיית ריבית הפיגורים, ולאחר מכן יתייחס לסוגיית ההתיישנות והשיהוי שעשויות לעלות וכן בקצרה לשאלת תחולת פטורים לפי סעיף 19(ג) לתוספת השלישית.

הצמדה ופיגורים :

65. היועץ המשפטי לממשלה יציין, כי אין חולק שלמן יום אישור התכנית המשביחה יש מקום בחיוב בהצמדה למדד המחירים לצרכן וזאת עד למועד הוצאת השומה. כך נעשה גם בסיטואציות של מימוש על דרך של מכר או בעת היתר בניה (ראו בסעיף 9 לתוספת השלישית ובעניין פמיני שלעיל, בפסקה 6).

66. בעניין ריבית פיגורים, סעיף 15 לתוספת השלישית קובע כי על "תשלום ההיטל יחול חוק הרשויות המקומיות (ריבית והפרשי הצמדה על תשלומי חובה), תש"ם-1980 (להלן – חוק ההצמדה), ויראו לענין זה ועדה מקומית כאילו היתה רשות מקומית כמשמעותה בחוק ההצמדה ואת ההיטל כאילו היה כלול בתוספת לחוק האמור". חוק ההצמדה שנוצר בסעיף 15 לתוספת קובע, בסעיף 2(א), כי "תשלום חובה שלא שולם תוך 30 ימים מהמועד שנקבע לשילומו, ישולם בתוספת תשלומי פיגורים" ומוגדר: "תשלומי פיגורים" – ריבית צמודה בשיעור של 0.5% לחודש, או בשיעור אחר כפי שקבעו שר הפנים ושר האוצר, ממועד החיוב בתשלום החובה עד יום שילומו, בהוספה או בהפחתה של הפרשי הצמדה".

67. בהתאם להוראות אלה, ריבית הפיגורים ("תשלומי פיגורים") תימנה החל מ- 30 ימים מהיום שנקבע לתשלום ההיטל – והכוונה בהקשרנו היא למועד שנקבע בחוק לשילומו של ההיטל, קרי מועד המימוש.

68. בנסיבות ענייננו, ייתכנו מקרים שבהם המדובר בתכנית פרטנית שמטרתה העיקרית או מבין מטרותיה, הכשרת עבירות בנייה קיימות. בסיטואציה מעין זו, ונאמנה לדרכה הפרשנית ולעמדה המובאת על-ידי היועץ המשפטי לממשלה ככל שתתקבל, על הוועדה המקומית לפעול להוצאת שומה מיד עם אישור התכנית, ואז כמובן שעל הודעת שומה זו יחולו גם תשלומי ריבית פיגורים במידת הצורך ודומה שעל כך אין ממש מחלוקת. נדמה כי

המחלוקת בעניין זה נוגעת לשאלה, מה דינו של נישום שהוועדה המקומית לא הוציאה בעניינו דרישת תשלום להיטל השבחה, והאם ראוי, בנסיבות של בניה לא חוקית, לפני התכנית המכשירה או אחריה (בניה ללא היתר) לחייבו בריבית פיגורים, אף ללא הוצאת דרישת שומה.

69. לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, לפחות במישור הסמכות, הרי היא קיימת וניתן לחייב בריביות פיגורים למן מועד המימוש. יש להזכיר כי הוראות התוספת השלישית קובעות אבחנה בין **מועד הטלת החיוב** בהיטל השבחה (שיכול להיות עם אישורה של תכנית משביחה ופרסום לוח שומה או להידחות עד למימוש הזכויות במקרקעין המושבחים (ס"ק 14(1) לתוספת השלישית)) ובין **מועד התשלום של ההיטל**. למעשה מועד התשלום של ההיטל תלוי בנישום והוא חל לכל המאוחר בעת אירוע מימוש (סעיף 7(א) לתוספת השלישית), אך כפי שהובא לעיל הנישום יכול להקדים ולשלם מקדמות על חשבון ההיטל, למן יום אישור התכנית וזאת גם אם לא יצאה שומה ולא היה מימוש (סעיף 7(א) סיפא האמור) ואף יכול לדרוש כי תוצא שומת השבחה באופן מיידי (סעיף 4(4) לתוספת השלישית).

70. משכך, הואיל ובעניינו יש לקבוע כי **מועד המימוש** הוא יום אישור התכנית המכשירה או לכל המאוחר תחילת השימוש בפועל ככל שמדובר באדם שבנה שלא בניגוד להוראות תכנית אך ללא היתר בנייה, הרי שמועד לידת החיוב חל בעת אחד המועדים הללו שכן המדובר באירועי מימוש.

71. אלא שמועלית הטענה על-ידי חלק מהמשיבים, המבוססת על סעיף 6(ב) לתוספת השלישית, ההחלטה ברע"א 1718/98 **שמואל רכטמן נ' מאיר אסטרייכר** (פורסם בנבו, 24.5.1998) (להלן: "**רע"א 1718/98**") ופסק הדין בע"א 6826/93 **הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה כפר-סבא נ' דב חייט ו-24 אח'**, פ"ד נא(2) 286, בעמוד 297 (1997) (להלן: "**ע"א 6826/93**"), ולפיה אין למעשה לחייב בריבית פיגורים שכן לא הוצאה הודעת שומה על-ידי הוועדה המקומית ומשכך אין לה סמכות לחייב בריבית מעין זו וזאת על יסוד סעיף 15 לתוספת השלישית.

72. לעמדת היועץ המשפטי לממשלה ובמישור הסמכות, טענה זו אינה נכונה. מועד תשלום היטל ההשבחה נקבע כאמור בסעיף 7(א) לתוספת השלישית ולא בסעיף 6(ב) אשר עוסק ב"הצגת לוח שומה". מועד זה נקבע למועד המימוש. כמו-כן, כפי שיפורט להלן, נראה שפסיקה מאוחרת לפסקי הדין ברע"א 1718/98 וע"א 6826/93 הבהירה שאף שחובת הוועדה המקומית לבצע פעולות מסוימות כתנאי לביצוע תשלום היטל השבחה, הרי שמועד התשלום הסטטוטורי הוא במועד המימוש ומכל מקום אין הם עוסקים בסיטואציה שבה ועדה מקומית כלל אינה יודעת על מועד מימוש באופן שבו כלל מאפשר לה לפעול להוצאת שומת השבחה.

73. אכן, סעיף 6(ב) קובע כי על הוועדה המקומית להודיע לחייב עם הצגת לוח שומה או מימוש זכויות את "שיעור ההשבחה" שבה הוא חייב, אך חבות בהיטל קמה לא עם הודעה כאמור אלא בשל קיומה של תכנית משביחה ומועד התשלום הוא בשל אירוע מימוש. היטל לחוד והודעה על "שיעור ההשבחה" – לחוד (ע"א 1321/02 **נוה בנין ופיתוח בע"מ נ' הוועדה לבנייה למגורים ולתעשייה, מחוז המרכז**, פ"ד נז(4) 119, בעמוד 123-124 (2003) (להלן: "

"עניין נוה בנין"). השוו לעניין זה בבר"מ 4891/14 עזבון המנוח ד"ר מחמוד טבעוני נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה נצרת (פורסם בנבו, ניתן ביום 10.9.2014):

"... סעיף 196 לחוק זה קובע כי ועדה מקומית תגבה היטל השבחה כפי שנקבע בתוספת השלישית לחוק (להלן: התוספת השלישית). סעיף 2 לתוספת השלישית קובע שהיטל זה יוחל מקום בו אירעה השבחה במקרקעין, כלומר כאשר חלה עליית ערך המקרקעין מסיבות שונות, ובכלל זה בשל אישור תכנית השבחה. המועד לתשלום של היטל ההשבחה נקבע בסעיף 7 לתוספת השלישית, והוא חל לכל המאוחר בעת "מימוש זכויות", שהוא למעשה המועד אשר בו יכול בעל המקרקעין להפיק הנאה כלכלית ממשית מאירוע המס..."

74. יוער כי אף בחקיקת המס הכללית מוכר העיקרון שלפיו המועד ממנו ייגבו הפרשי הצמדה וריבית פיגורים הוא מהמועד בו היה צריך לשלם את המס ולא ממועד הוצאת השומה (ראו: סעיף 187 לפקודת מס הכנסה).

75. זאת ועוד, אף בסוגיה הספציפית של היטל ההשבחה, קיימת אפשרות כי מועד המימוש לא יהיה ידוע לרשות בזמן אמת ובמקרה שכזה יש לתמרץ את הנישומים לפעול כדין להכשרת העבירה על-ידי הוצאת היתר בניה, תוך תשלום חוב היטל ההשבחה שקם כאמור עת אושרה התכנית שאפשרה את השימוש לראשונה (או עת התחיל השימוש בפועל, לאחר אישור תכנית כאמור). במקרים אלה קיימת הצדקה בחיוב בריבית פיגורים כאמור בתוספת השלישית למן מועד המימוש בפועל ולא ממועד גילוי על-ידי הרשות המקומית והוצאת שומה על-ידה.

76. כך הוא גם בהקשרים של מועדי מימוש שחלה לגביהם החלופה השלישית שבסעיף 1(א) לתוספת השלישית תוך שנקבע כבר כי "... אין ללמוד מהיעדר חובת דיווח בדבר מימוש הזכויות כי מועד התשלום קם בעת הרישום, כפי שהוסיף בא-כוח המערערת וטען. בהקשר זה ראוי לזכור כי כל הנתונים הצריכים לחישוב היטל ההשבחה מצויים ממילא בידי הרשות, ובעניין זה אין הרשות חיה מפי הצדדים ומן הדיווח שיימסרו. הנתון היחיד שעליו לומדת הרשות במקרה של מימוש בדרך של התקשרות הוא מועד ההתקשרות, ובעניין זה הסנקציה המוטלת על החייב בהיטל, היה ולא יעמוד במועד התשלום החל, היא הפעלת מנגנון הריבית וההצמדה הקבוע בסעיף 15 לתוספת השלישית, במקום מנגנון ההצמדה המתון, הקבוע בסעיף 9 לתוספת. ההנחה היא כי החייב יש לו אינטרס שלא להפעיל את המנגנון שבסעיף 15 לתוספת, ועל-כן יפעל לביצוע התשלום במועדו" (עניין נוה בנין, בפסקה 13, עמ' 133).

77. יש לציין שגם בהחלטה בעניין ת"צ (מינהליים מרכז) 17616-09-10 שולמית לוינסון נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה חולון (פורסם בנבו, 5.11.2013) שנוכר בטיעוני חלק מהצדדים ובפסק הדין בעניין ע"א (שלום ראשל"צ) 154/06 ד"ר גרינשטיין ראובן נ' ועדה מקומית לתכנון ולבניה נתניה (פורסם בנבו, ניתן ביום 30.7.2007) עליו הוא מבוסס, נלמד העיקרון הברור לפיו המועד להטלת חיוב בריבית פיגורים כאמור בסעיף 15 לתוספת, ולא רק הצמדה כאמור בסעיף 9 לתוספת, הוא אכן מועד המימוש. עוד נלמד שככל שהנישום מתעכב במסירת הודעה לרשות המקומית בדבר מועד מימוש הרי שהוא אכן יחויב בריבית פיגורים לפחות עד למועד בו הביא את המידע לידיעת הרשות, וזאת בכדי לתמרץ נישומים

לפנות לוועדה המקומית בזמן ולא לדחות העברת המידע אליה. נושא זה נכון גם בסיטואציה הנוכחית.

78. יש להוסיף ולציין שגם מהחלטות ועדות הערר שהובאו לעיל לא עולה שמקובלת על הוועדות הגישה הנטענת לפיה אין סמכות להטיל חיוב בריבית פיגורים ככל שמתקבלת חלופת השימוש בפועל כמועד מימוש (וראו באופן ממוקד האמור בהחלטת ועדת הערר בעניין כהן, בפסקה 48).

ההתיישנות ושיהוי :

79. בכל הנוגע לסוגיות ההתיישנות והשיהוי, נראה שאין חולק כי הוועדות המקומיות כפופות הן לדיני ההתיישנות הסטטוטוריים והן לדיני השיהוי המינהליים. גם אין כל חולק שוועדה מקומית צריכה לנהוג בהגינות ולהוציא הודעה כאמור בסעיף 6(ב) ללא דיחוי מהמועד בו מובא לידיעתה כי התקיים המימוש. בכל הנוגע להיטל השבחה, תחילת תקופת ההתיישנות (המועד בו נצבר "כוח תביעה") הוא ממועד מימוש הזכויות. נפנה בהקשר זה לע"מ 1164/04 עיריית הרצליה נ' דניאל יצחקי (פורסם בנבו, 5.12.2006), פסקה 29 (להלן: **עניין דניאל יצחקי**):

"תחילת מרוץ תקופת ההתיישנות הינו מועד מימוש הזכויות. אמנם, החבות בהיטל השבחה קמה עם עליית שווי המקרקעין, ובמקרה דנן עם אישור תוכנית המרתפים, וכל פועלו של סעיף 7 לתוספת הוא אך בדחיית מועד תשלום ההיטל למועד מימוש הזכויות במקרקעין (ראו ע"א 6126/98 הנ"ל, בעמ' 776), אך לעניין תחילת מרוץ תקופת ההתיישנות אני סבורה כי המועד הקובע הינו מועד התשלום ולא מועד החבות. הטעם לכך נעוץ בעובדה שלו היינו רואים את הולדת עילת התובענה (כנדרש בסעיף 6 לחוק ההתיישנות) ביום אישור התוכנית, היו מתיישנים כל החובות של בעלי המקרקעין החייבים בהיטל השבחה אך לא מימשו את זכויותיהם בתוך 7 שנים מיום ההשבחה במקרקעין. תוצאה זו ודאי אינה סבירה."

80. כאמור לעיל, לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, בשעה שמתקיימים שני האירועים המצטברים – אישור תכנית משביחה והפקת הנאה בפועל – מדובר במימוש וממועד זה מתחיל מרוץ ההתיישנות ואין לחייב בשומת השבחה מקום בו חלפו למעלה מ- 7 שנים ממועד המימוש.

81. חריגים אפשריים לסוגיית ההתיישנות הסטטוטורית קבועים כידוע בחוק ההתיישנות, תשי"ח-1958 (לעיל ולהלן: **"חוק ההתיישנות"**). בכלל זאת, על-פני הדברים, קיימים מקרים בהם הוועדה המקומית אינה יודעת בשקידה סבירה על קיומה של בנייה ושימוש בלתי חוקיים. הדבר כפוף כמובן לנסיבות העובדתיות בכל מקרה ומקרה ופסיקה שתתפתח בערכאות המוסמכות בהקשר זה, אך ככלל, ועדה מקומית יכולה לטעון להתקיימות נסיבותיו של סעיף 8 לחוק ההתיישנות (השוו: עניין **דניאל יצחקי**, בפסקה 30) במקרים בהם חלפו למעלה משבע שנים ממועד המימוש. נכונים הדברים באשר לתחולתו של סעיף 8 לחוק ההתיישנות בכל הנוגע לחיובי המס ככלל (השוו: ע"מ (מחוזי י-ם) 57131-01-14 **יוסף יצחק אהרונב נ' פקיד שומה ירושלים** (פורסם בנבו, 7.6.2015)), ונכונים הם גם בהקשר גביית היטל השבחה. בנסיבות מסוימות ניתן אף להפעיל את הוראת סעיף 7 לחוק ההתיישנות, אשר משעה את המרוץ כל אימת שבו הנתבע מטעה בידועין את התובע, ואזי

נדרשת ידיעה סובייקטיבית של הרשות על העבירה ולא רק ידיעה בכח. נדמה כי כאשר עסקינן בבניה בלתי חוקית, יהיו מצבים לא מעטים שבהם הנישום יבקש להטעות את הרשות בדבר המימוש.

82. יחד עם זאת, מובן כי **למן מועד ידיעתה** בכח או בפועל של הוועדה המקומית בדבר מועד מימוש על דרך של החלופה השנייה, ונסיבות ידיעתה של הוועדה יתבררו בתיקים הפרטניים כמובן, עליה לממש את סמכויותיה בפרק זמן סביר כל עוד השומה טרם התיישנה.

83. **שיהוי** – לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, עניינו של "שיהוי אזרחי", ככל שיימצא כזה, אינו יכול לשמש כחסם מהוצאת חיוב על-פי שומה (כל עוד זה לא התיישן) שכן בדיני המס מקובלת ההלכה לפיה רק אם הרשות לא שלחה את השומה עד ליום האחרון של תקופת ההתיישנות, או-אז קם בפניה מחסום התיישנות שלא מאפשר לה להוציא שומה (ראו: ע"א 5954/04 **פקיד שומה ירושלים 1 נ' משה סמי** (פורסם בנבו, 22.4.2007)). ניסיון שנעשה בעבר להכניס לתוך דיני המס – בהקשר של הוצאת שומה, טענות שיהוי – נהדף (ע"א 6315/05 **פקיד שומה תל אביב 4 נ' יחזקאל (איזי) שרצקי** (פורסם בנבו, 24.12.2012)).

84. ברם, שיהוי בהוצאת שומה יכול להביא להחלטה בדבר הפחתה ניכרת במרכיב ריבית הפיגורים וזאת בהתאם לסעיף 16 לתוספת (נידרש לכך גם להלן). כמו-כן השתהות הרשות בהוצאת שומה עשויה לבסס עילה לשיהוי הליכי הגבייה (ראו בעניין זה בהנחיית היועץ המשפטי לממשלה מספר 7.1022 מחודש פברואר 2012 בדבר "הפעלת הליכי גבייה מנהליים לפי פקודת המסים (גביה)").

85. בהמשך לאמור היועץ המשפטי לממשלה יציין, כי בכל מקרה, לוועדות הערר ולבית המשפט קיימת את הסמכות שבסעיף 16 לתוספת השלישית להפחית אם לא לבטל לחלוטין חיוב בריבית פיגורים שמוטלת לפי סעיף 15 לתוספת וזאת "מנימוקים מיוחדים שירשמו". היועץ המשפטי לממשלה סבור כי סמכות רחבה זו העומדת בראש ובראשונה לוועדות הערר לפיצויים והיטלי השבחה, שהן "טריבונלים מינהליים מומחים" בסוגיה של פיצויים והיטלי השבחה לפי חוק התכנון והבניה (ע"ס 683/13 **רשות שדות התעופה נ' אליהו טויטו**, בפסקה 64 (פורסם בנבו, 3.9.2015); וראו גם בהקשר זה, מהעת האחרונה, בעמ"נ (י-ם) 36378-06-16 **מ.ד.מ. מזרחי יזמות ובניה בע"מ ואח'נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים** (פורסם בנבו, 17.11.2017)) ולאחר מכן לבתי המשפט לעניינים מינהליים, מבטיחה כי מקום בו ועדת מקומית תעשה שימוש לרעה שאינו מוצדק ואינו ראוי במגנון של הטלת ריבית פיגורים, חיוב זה יופחת ואף יבוטל לחלוטין במהלך ההליכים לפני הערכאות המוסמכות.

מתן פטורים מתשלום היטל השבחה מכוח הוראות התוספת השלישית :

86. כאמור לעיל, בערעורים דלעיל עולות גם שאלות נלוות הנוגעות לבקשות למתן פטור מהיטל השבחה בעיקר לפי סעיף 19(ג)(1) לתוספת השלישית הקובע כי "בניה או הרחבה של דירת מגורים לא ייראו כמימוש זכויות אם המחזיק במקרקעין או קרובו הגיש בקשה להיתר בניה על אותם מקרקעין שישמשו למגוריו או למגורי קרובו ובלבד שהשטח הכולל של דירת

המגורים האמורה לאחר בנייתה או הרחבתה אינו עולה על 140 מ"ר; עם כל בניה או הרחבה נוספת מעל השטח האמור ישולם היטל, בשיעור יחסי לגודל הבניה או ההרחבה הנוספת".

87. עיון בטיעוני הצדדים מעלה שהדיון בנושאים אלה, הן בוועדת הערר והן בבית המשפט הנכבד, לא מוצה וזאת בשל דחיית פרשנות הוועדה המקומית לגבי עצם הטלת החיוב. בעניין **הנוניאן** הזכירה ועדת הערר את עמדת העירייה ולפיה הפטור לפי סעיף 19(ג)(1) לתוספת חלק במקרים של מימוש בדרך של בקשת היתר בנייה בלבד. אלא שוועדת הערר לא הכריעה בטענה זו ואף ציינה שהמדובר בעמדה "מרחיקת לכת". נפנה בעניין זה גם להחלטת ועדת הערר ירושלים בעניין **גדליה משה**, שם לא הוכרעה הטענה כי אין להחיל פטור לפי סעיף 19(ג), אף אם מתקבלת הפרשנות לחלופת השימוש.
88. בנסיבות אלה, היועץ המשפטי לממשלה סבור כי ככל שהפרשנות המוצעת תתקבל, יהיה מקום לקיים דיון פרטני בשאלת הפטור בנפרד. עניינו של כל נישום המבקש פטור צריך להיבחן בהתאם לנתונים הרלבנטיים אליו תוך בחינת הנסיבות בכל תיק ותיק.
89. היועץ המשפטי לממשלה יציע אפוא, כי לפי תוצאותיו של הליך זה שאלת הפטור תוחזר לוועדת הערר להכרעה נקודתית.


סיכומם של דברים :

90. בערעורים שלפני בית המשפט הנכבד עולה סוגיה עקרונית הנוגעת לפרשנות סעיף 1(א)(2) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, סוגיה בעלת השלכות רוחב ובפרט ביחס לאופן ההתמודדות עם תופעת עבריינות הבניה.
91. לעמדת היועץ המשפטי לממשלה כפי שהורחבה ונומקה לעיל, בסיטואציה שבה נעשתה בניה לא חוקית (ללא היתר) ובוצע שימוש במקרקעין שלא בהתאם להוראות חוק התכנון והבניה – יש ככלל לחייב בהיטל השבחה. קביעת מועד החיוב בהיטל השבחה בגין בניה מן הסוג המתואר, יהיה באחת משתי סיטואציות ששתיהן נובעות מאישור תכנית המאפשרת את הבניה : האחת – קביעת החיוב ביום אישור התכנית המאפשרת את הבניה, ככל שהבניה בוצעה קודם לכן באופן בלתי חוקי ; השנייה – קביעת מועד החיוב במועד שבו בוצעה הבניה בפועל ללא היתר לאחר אישור התכנית המאפשרת.
92. היועץ המשפטי לממשלה בדעה, כי קביעת חיוב בהיטל השבחה בהתאם למוצע לעיל הולמת את כללי הפרשנות המקובלים ובכלל זאת את לשון החוק ואת תכליתו. לעיל נותחה החלופה השנייה שבסעיף 1(א)(2) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה ולעמדת היועץ המשפטי לממשלה התוצאה היא כאמור שיש להחיל את הסעיף הן על בניה שקדמה לתכנית [שאז מועד המימוש הוא יום אישור התכנית המאפשרת את הבניה]; והן על בניה שמתאפשרת מכוח הוראות תכנית אך לא הוצא בגינה היתר בניה כדין [שאז מועד המימוש יהיה התחלת השימוש בפועל].
93. בהמשך לעמדה המוצגת, ביקש היועץ המשפטי לממשלה להידרש למספר סוגיות נגזרות.

בכל הנוגע לטענה בדבר התיישנות שומות, לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, בשעה שמתקיימים שני האירועים המצטברים – אישור תכנית משביחה והפקת הנאה בפועל – מדובר במימוש וממועד זה מתחיל מרוץ ההתיישנות. כמו-כן, עניינו של "שיהוי אזרחי", ככל שיימצא כזה, אינו יכול לשמש כחסם מהוצאת חיוב על-פי שומה (כל עוד זה לא התיישן) אך יכול להביא להחלטה בדבר הפחתה ניכרת במרכיב ריבית הפיגורים וזאת בהתאם, או לבסס עילה לשיהוי בהליכי הגבייה.

בכל הנוגע לחיוב בריביות הפיגורים, היועץ המשפטי לממשלה סבור שבכל הנוגע למישור הסמכות להטיל חיוב, הרי היא קיימת, וניתן לחייב בריביות פיגורים למן מועד המימוש. שכן, מועד תשלום היטל ההשבחה נקבע כאמור בסעיף 7(א) לתוספת השלישית ומועד זה נקבע למועד המימוש. ברם, כאמור לוועדות הערר ולבתי המשפט קיימת סמכות להפחית את רכיב ריבית הפיגורים במקרים המתאימים והתייחסות גם לכך הובאה לעיל.

94. בסופו של יום, לרציונאל שבסיס היטל ההשבחה, המחייב את הפרט לחלק את ההשבחה שלה זכה עקב תכנית עם הציבור, תוך שהוא משתתף בהוצאות החלות על הציבור לצורך מימוש התכנית, קמה ועולה אף תכלית אובייקטיבית נוספת, המשותפת למעשה לכל דבר חקיקה ובענייננו אף לעיסוק בליבת שלטון החוק. לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, ככל שהדין מאפשר זאת, יש לבחור בפרשנות התכליתית שלפיה חוטא לא ייצא נשכר ולמנוע תמרוץ עבריינות בנייה. עניינה של עמדה זו הוא בכך ממש.


 מורדכי ברק, עו"ד
 בא-כוח היועץ המשפטי לממשלה
 פרקליטות מחוז ירושלים – אזרחי

ירושלים י"ח כסלו תשע"ח

06 דצמבר 2017

פמ"י 13/00001502/16

419441/2017