

**הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים**  
על ידי ב"כ עו"ד עופר צילקר  
מרח' יגאל אלון 67, תל-אביב 6744317  
טל': 03-5614655 ; פקס: 03-5614659

**המבקשת**

**נ ג ד**

**1. נקר רות**  
על ידי ב"כ עו"ד עוזי כהן  
מרח' הרב בן הילל 14, ירושלים, 9458114  
טל': 02-6232162 ; פקס: 02-5380888

**2. דענה סוהיר**  
על ידי ב"כ עו"ד אחמד ספדי  
מרח' אזהרא 2, ת.ד. 346, ירושלים, 91002  
טל': 050-5739267 ; פקס: 02-6289697

**3. בתיה הנוניאן**  
**4. אפרים תיתא**  
על ידי ב"כ עו"ד עודד הכהן  
מרח' הרב קוק, 8, ירושלים, 9422608  
טל': 02-6254207 ; פקס: 02-6255922

**5. חברת ש.נ. עוז נדל"ן בע"מ**  
**6. חברת ש. ירין נכסים והשקעות בע"מ**  
**7. שרה חברוני**  
ע"י ב"כ עו"ד משה כהן  
מרח' מגדל הלבנון 7, מודיעין, 71700  
טל': 08-9750584 ; פקס: 072-2368300

**8. ברוך אייזנברג**  
שדרות בן מימון 37, ירושלים  
טל': 052-2770770 ; פקס: 02-5002500

**9. היועץ המשפטי לממשלה**  
על ידי ב"כ עו"ד מפרקליטות המדינה,  
משרד המשפטים, ירושלים  
טלפון: 02-6466590 ; פקס: 02-6467011

**המשיבים**

**עמדה מטעם היועץ המשפטי לממשלה**

1. בהתאם להחלטות בית המשפט הנכבד ולארכות שניתנו, מתכבד היועץ המשפטי לממשלה להגיש את עמדתו בהליך שבכותרת.

2. עניינה של בקשת רשות הערעור דנן (להלן: "**הבקשה**") הוא בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים (כב' סגן הנשיא השופט י' נועם) בעמ"ן 37942-03-15 ; עמ"ן 54024-05-15 ; עמ"ן 36803-12-15 ; ועמ"ן 33092-01-18 אשר ניתן ביום 1.9.2019 (להלן: "**פסק הדין**").

3. בגדרו של פסק הדין נדחו ארבעה ערעורים מינהליים שהגישה המבקשת (להלן גם: **"הוועדה המקומית"**) נגד החלטות שניתנו על ידי ועדת הערר לפיצויים והיטל השבחה במחוז ירושלים (להלן: **"ועדת הערר"**), שעניינם בסוגיה עקרונית הנוגעת לפרשנות סעיף 1(א)(2) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (להלן: **"החוק"**). במסגרת הוראת סעיף זה, קבועה החלופה השנייה מתוך שלוש החלופות להגדרת המונח **"מימוש זכויות במקרקעין"**, לעניין חיוב בהיטל השבחה, כדלקמן: **"התחלת השימוש בהם בפועל כפי שהותר לראשונה עקב אישור התכנית שבעקבותיו חל היטל השבחה [...]"** (להלן: **"החלופה השנייה"**).

במסגרת פסק הדין - אשר עסק כאמור בשאלת הפרשנות של החלופה השנייה - נדחתה עמדת היועץ המשפטי לממשלה, אשר התייצב בהליך וסבר כי יש לקבל את עמדת הוועדה המקומית, ולקבוע כי **הטלת חבות בהיטל השבחה בהתאם לחלופה השנייה, צריכה להיעשות לגבי כל בניה שבוצעה בניגוד להוראות החוק, בין אם השימוש טעון היתר בניה בין אם לאו**. לפיכך, ובהתאם לעמדתו זו, יש לקבוע שמועד **"מימוש הזכויות"** יהיה יום אישור תכנית המכשירה את הבינוי והשימוש - ככל שהבניה בוצעה קודם לכן באופן בלתי חוקי; או מועד תחילת השימוש בפועל במקרקעין - במקרים בהם הבניה נעשתה אמנם בהתאם להוראות תכנית תקפה, אך מבלי שניתן לכך היתר בנייה כדין תואם תכנית.

בית המשפט קמא הכריע כי החלופה השנייה הקבועה בתוספת, חלה רק על מקרה שבו השימוש מותר על-פי תכנית ואינו **טעון הוצאת היתר בניה**, וכי במקרה שבו השימוש טעון הוצאת היתר בניה, מועד **"מימוש הזכויות"** יהיה רק עם קבלת ההיתר, כאמור בחלופה הראשונה הקבועה בסעיף 1(א)(1) לתוספת. כן נקבע בפסק הדין, כי בנסיבות אלו, מתייטר הצורך לדון בגדר הערעורים המינהליים בטענות חלופיות נלוות שהועלו בעניין, שעניינן בהשלכת קבלת פרשנות המבקשת על חיוב בריבית פיגורים ממועד תחילת השימוש בפועל, תחולת התיישנות ושיהוי, ומתן פטור מתשלום היטל השבחה לפי סעיף 19(ג) לתוספת השלישית לחוק (להלן: **הסוגיות הנלוות**).

פסק הדין צורף לבקשה **כנספח א'**.

4. בהחלטתה מיום 5.12.2019 קבעה כב' השופטת ברק-ארז בין היתר כי **"בהתחשב בקשר ההדוק בין השאלה של מועד הטלת החיוב לבין השאלה של תחולת הפטור לפי סעיף 19(ג) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965, ובהתחשב באופי החלקי של העמדה שהוגשה לבית המשפט המחוזי, מתבקש היועץ המשפטי לממשלה להגיש עמדה שתתייחס לפרשנותן של שתי השאלות הללו בהיבט העקרוני (להבדיל מהפרטני). ככל שהדבר יחייב מתן שהות נוספת להגשת העמדה תוגש בקשה מתאימה"**.

5. בהתאם לכך, להלן תוצג עמדת היועץ המשפטי לממשלה בשאלה שבמוקד בקשת רשות הערעור, כמו גם בסוגיות הנלוות האמורות.

6. ראשית, במישור הדיוני, היועץ המשפטי לממשלה סבור כי ישנה הצדקה ברורה למתן רשות ערעור. השאלה שבמוקד ההליך דנן היא שאלה שיש לה השלכות רוחב משפטיות וכלכליות משמעותיות, בפרט ביחס לאופן ההתמודדות עם תופעת עבריינות הבנייה. מן הטעם הזה, בין היתר, החליט היועץ המשפטי לממשלה להתייבץ בהליך קמא ולהגיש עמדה מפורטת בסוגיה.

שנית, נוסף על ההיבטים העקרוניים והרוחביים של השאלה לגופה, הרי שמדובר בנושא שלגביו נחלקו הדעות בוועדות הערר שדנו במקרים הפרטניים שהובאו לפניו, ומכל מקום, לא הוכרעו הסוגיות הנלוות של חיוב בריבית פיגורים ומתן פטור מהיטל השבחה. אף טעם זה מוביל למסקנה כי יש עילה למתן רשות ערעור בבית המשפט הנכבד.

7. ככל שאכן תינתן רשות ערעור כמבוקש, עמדת היועץ המשפטי לממשלה היא כי יש לבטל את פסק הדין של בית המשפט קמא, ולקבל את הערעור, בהתבסס על פרשנות היועץ המשפטי לממשלה לסוגיה.

לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, בתמצית, הפרשנות אותה ביכר בית המשפט קמא במסגרת פסק דינו, אינה מגשימה בצורה הטובה ביותר את תכלית ההסדר, שכן היא דוחה ללא הצדקה את מועד החיוב בתשלום היטל השבחה, מקום בו החייב כבר החל להשתמש בפועל וליהנות מפירות ההשבחה וזאת בניגוד גמור לתכלית המעוגנת בתוספת השלישית לחוק. כמו כן לדעת היועץ המשפטי לממשלה, דחיית מועד המימוש במצב דברים זה עומדת בניגוד לתכליות שנוגעות לשמירה על דיני התכנון והבניה ושלטון החוק. לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, ובהתאם ל"עיקרון המימוש", עליו נעמוד בהמשך, משאשרה תכנית משביחה (היא אירוע מס), והחייב כבר 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 בהיטל. היועץ המשפטי לממשלה סבור כי לשונו של החוק מאפשרת קבלת עמדה פרשנית זו, וכי היא מגשימה בצורה הטובה ביותר את התכליות שבבסיסן, וכן משרתת עקרונות חשובים נוספים ומהותיים הנוגעים למניעת מצב בו חוטא יוצא נשכר, ושמירה על שלטון החוק גם נוכח סיטואציות מורכבות.

עוד יטען היועץ המשפטי לממשלה כי אכיפה במישור המינהלי והפלילי אינה צריכה להחליף הטלת חיובים במישור דיני המס, בהיותה משרתת תכליות שונות, ומשאנה יוצרת "הסדר שלילי" לעניין חיוב במס.

לבסוף ובאשר לסוגיות הנלוות, עמדת היועץ המשפטי לממשלה היא כי על הוועדות המקומיות - כמו גם ועדות הערר ובתי המשפט הדנים בהחלטותיהן - להפעיל שיקול דעת ולבחון בכל מקרה לגופו קיומן של הצדקות לפטור מתשלום ריבית פיגורים או מתשלום ההיטל בכללותו, בהתאם להוראות הדין.

כך, באשר לחיוב בריבית פיגורים, היועץ המשפטי לממשלה סבור כי בהתאם להוראות הדין, על הוועדות המקומיות לחייב בריבית פיגורים ממועד המימוש בהתאם לפרשנותו את החלופה השניה - קרי, מועד אישור התכנית, ככל שהשימוש מוקדם לאישורה; או מועד תחילת השימוש בפועל, ככל שהוא מאוחר לאישורה. לצד האמור, לשמאים מכריעים, לוועדות הערר ולבתי המשפט המחוזיים ישנה סמכות רחבה להפחית או לבטל לחלוטין חיוב בתשלומי פיגורים, בנסיבות בהן לא ראוי לעשות זאת ובהיעדר נסיבות מחמירות, או כשהדבר אינו עולה בקנה אחד עם תכליות הטלת החיוב. בהתאם לכך, במקרים המתאימים המצדיקים זאת אף ניתן יהיה להגיש בקשה מוסכמת לביטול או הפחתה כאמור של החיוב. מעבר לכך, מענה נוסף יכול להינתן מקום שבו ממילא יינתן פטור מהיטל השבחה, כפי שיפורט להלן, ואז נושא ריבית הפיגורים אינו רלוונטי.

לעניין מתן פטור מתשלום היטל השבחה, בהתאם להוראת סעיף 19(ג) לחוק, עמדת היועץ המשפטי לממשלה היא כי אין לשלול אפרוריות ממי שביצע עבירת בניה ולא הגיש בקשה להיתר את האפשרות לבקש פטור בהתאם להוראת סעיף זה, וכי יש לאפשר לו לעשות כן בכפוף לכך שיגיש בקשה למתן היתר בניה בסמוך לאחר קבלת ההודעה על החיוב בהיטל. כך בתמצית, וכעת בהרחבה.

8. למען הסדר הטוב, יציג היועץ המשפטי לממשלה להלן את הרקע ואת המסגרת הנורמטיבית הרלוונטיים להליך, כפי שהוצגו במסגרת העמדה שהוגשה מטעמו בהליך קמא; לאחר מכן יעמוד על עיקרי פסק דינו של בית המשפט קמא; ויציג את עמדתו בסוגיה שבמוקד ההליך, בהתייחס גם לקביעות בפסק הדין. לבסוף, יציג היועץ המשפטי לממשלה את עמדתו בסוגיות הנלוות, ויסכם את הדברים.

בהתאם להחלטת כב' השופטת ברק ארז מיום 5.12.2019, כל כתבי בית הדין מטעם היועץ המשפטי לממשלה שהוגשו לבית המשפט המחוזי, מצורפים **כנספח א'** לעמדה זו.

### **רקע עובדתי**

9. הסוגיה המשפטית שבמוקד ההליך התעוררה במקרים שונים, אגב מספר סיטואציות עובדתיות, שהמשותף להן הוא שבמסגרתן בוצעו בניה ושימוש 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 לתכנית.

10. בחלק מהמקרים נוהלו נגד מבצעי עבירות בנייה הליכי אכיפה פליליים, אך לא נגבו היטלי השבחה בגין ביצוע הבנייה והשימוש במקרקעין עת תוקנה תכנית המאפשרת את הסדרת הבניה.

11. מדובר במי שבנו "תוספות בנייה סטנדרטיות" בדירות מגורים או מעבר לכך, אך זאת, מבלי שקודמה תכנית מתאימה או מבלי שהוצא היתר כאמור. לגבי חלק מן המשיבים, 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 כלליים שרלבנטיים לסביבת המגורים בה מצויה הנכס. מכל מקום, העובדה כי קיימת תכנית המאפשרת את הבנייה והשימוש במקרקעין אינה סוף פסוק כידוע, ונדרש לקבל היתר בניה כדין.

12. במסגרת התיקים שבמוקד בקשת רשות הערעור דנן, חייבה הוועדה המקומית את בעלי הזכויות במקרקעין בהיטל השבחה ממועד אישור התכניות המשביחות, בשל שימוש בנכסים שהיה טעון קבלת היתר בניה ואשר החל באורח בלתי חוקי עוד בטרם אישור התכניות. בחלק מן המקרים חויבו בעלי הזכויות גם בריבית פיגורים בהתייחס למועד זה. על החלטות אלה הוגשו עררים לוועדת הערר, אשר דחתה בהחלטותיה את פרשנות הוועדה המקומית וקבעה, כי אין לראות במועד אישור התכניות את מועד "מימוש הזכויות" בהתאם לחלופה השנייה לתוספת, וכי רק שימוש ללא היתר בניה, שבוצע לראשונה לאחר אישור תכנית שיש בה כדי להתיר את השימוש (ללא צורך בהוצאת היתר), יוכל להיחשב כ"מימוש זכויות" כאמור.

13. על החלטות אלה הגישה המבקשת ערעורים לבית המשפט המחוזי בירושלים, ועל פסק הדין שניתן בערעורים, במסגרתו נדחתה כאמור עמדתה של המבקשת ושל היועץ המשפטי לממשלה, הוגשה בקשת רשות הערעור דנן.

### **היטל השבחה - המסגרת המשפטית**

14. סעיף 196א לחוק התכנון והבניה, קובע כי "ועדה מקומית תגבה היטל השבחה בשיעור, בתנאים ובדרכים שנקבעו בתוספת השלישית ועל פיה".

15. מקורו של ההיטל וההצדקה לגבייתו טמונים בעקרון הצדק החלוקתי, לפיו על הפרט לחלוק את העושר שנוצר לו מחמת ההשבחה עם הכלל, ועם הקהילה, וזאת בעיקר משום שהתעשרותו של הפרט קמה לו מהפעילות התכנונית שאישרה הרשות במקרקעיו (ראו: ע"א 1341/93 סי אנד סאן הוטלס נ' הוועדה המקומית תל אביב-יפו, פ"ד (5) 715, 719 (1999), בפסקה 7).

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 ולבנייה 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-דין של כבוד הנשיאה חיות (להלן: "עניין פמיני")).

16. 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).

17. 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 מוחכרים לדורות, ישלם החוכר את ההיטל; היטל בעקבות אישור תכנית יחול על מקרקעין הנמצאים בתחום התכנית או הגובלים עמו בלבד".

18. מהוראות סעיף 13 לתוספת השלישית, שעניינו ב'יעוד ההיטל' עולה, כי מטרת "קופת היטלי ההשבחה", לשמש לצרכי פיתוח במרחב התכנון המקומי, ולתכנון עתידי וכל הכרוך בו, והיא מהווה מקור הכנסה ומימון משמעותי לוועדה המקומית לצרכי פיתוח ותכנון במרחב התכנון המקומי. כך 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 (ראו: רע"א 10472/07 אימן דאהוד נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה מבוא עמקים (פורסם בנבו, 10.11.2009); דני"א 3768/98 קרית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ירושלים, פ"ד נו(5) 49, 63 (2002)).

19. 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 האמור 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 דיני המס הוא עיקרון המימוש" (עניין פמיני, בפסקה 6).

20. מועדי "מימוש זכויות" במקרקעין לצורך חיוב בהיטל השבחה, מוגדרים בסעיף 1(א) לתוספת השלישית, אשר מונה כאמור שלוש חלופות, כדלקמן:

"מימוש זכויות", במקרקעין - אחת מאלה:

(1) קבלת היתר לפי חוק זה לבניה או לשימוש בהם שלא ניתן היה לתיתו אלמלא אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג שבעקבותיהם חל היטל השבחה; (להלן: "החלופה הראשונה").

(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; [ההדגשה הוספה] (להלן, כאמור לעיל: "החלופה השנייה").

(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").

21. בתוספת השלישית לחוק מוגדרות הוראות נוספות רלוונטיות לענייננו, לעניין חיוב בריבית הצמדה ופיגורים במקרה של תשלום המאוחר למועד המימוש, ובנוגע לאפשרות למתן פטור מתשלום היטל השבחה. על הוראות אלה נעמוד בהרחבה בהמשך, במסגרת הפרקים העוסקים בכל אחת מן הסוגיות הנלוות האמורות.

### החלטות ועדות ערר רלבנטיות בסוגיה

22. ההחלטה שבמוקד שלושה מהערעורים המינהליים בהם דן בית המשפט קמא, 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 אושרה תכנית משביחה, שלעיתים מכונה כ"תכנית לגליזציה", המאפשרת את הכשרת הבנייה בדיעבד והוצאת היתר בנייה תואם מכוחה.

23. 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.
24. 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.
25. הוועדה ציינה בהקשר זה, כי אף שתכלית התוספת השלישית היא להביא להשתתפות הנהנה בהוצאות הציבור בתכנון ובפיתוח המקרקעין, ולצדק חלוקתי וחברתי כך שנהנה ישתף את הציבור בעושר שנוצר בהשבחה, הרי שבבסיס הוראת התוספות עומדות גם תכליות נוספות, כגון הרצון שלא להרתיע הכשרת בנייה קיימת באמצעות תכניות; וכן כי עולות שאלות נוספות בנושא כגון תחולת פטורים שונים שבסעיף 19 לתוספת (פסקה 14).
26. נוסף על כך ציינה הוועדה, 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).
27. 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.
28. ועדת הערר בירושלים שבה וחזרה על עמדה זו במספר החלטות נוספות. ראו ההחלטה בעררים 183/15, 234/15, 242/15, 321/15, 514/15, 53/16, ו-76/16 **יוסף גדליה משה ואח' נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים** (ניתנה ביום 5.4.2016) (להלן: "**עניין גדליה משה**"); ובערר 164/15 **שרה חברוני נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים** (ניתנה ביום 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.



29. יצוין, כי פרשנות אפשרית שונה הועלתה על-ידי ועדת הערר בהחלטתה בערר 8046/14 **כהן פיני נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה זמורה** (ניתנה ביום 22.6.2016) (להלן: **"עניין כהן"**). באותו מקרה, דנה ועדת הערר מחוז מרכז במחלוקת דומה שנגעה לשאלת "מועד המימוש" המקיים את חובת תשלום היטל ההשבחה, ממנו ניתן להתחיל לגבות הפרשי ריבית בהתאם להוראת סעיף 15 לתוספת השלישית – האם מדובר במועד אישור התכנית, אז 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 ציינה הוועדה 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 הבניה, וכפילות זו מסייעת לשיטת הוועדה אך ורק בהארכת תקופת ההתיישנות, ואינה ראויה. זאת ועוד, הוועדה ציינה כי די בהוראות שבפרק י', בסעיפים 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.

30. 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** (ניתנה ביום 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 בדידה 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 בידה 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 שימוש 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.

31. בהחלטה נוספת שניתנה על-ידי ועדת הערר ירושלים בערר 20/16 **סבניר שלמה נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים** (ניתנה ביום 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 להחלטה זו, 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 בניה בתכנית. בהקשר זה הוועדה הפנתה להחלטה בערר (דרום) 6001/15 **חברת חשמל לישראל בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה יואב** (ניתנה ביום 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 ההתיישנות 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 וככלל 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 שיהוי 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 ההגינות).

בנוסף, דחתה ועדת הערר את דרך הילוכה של הוועדה המקומית ירושלים ולפיה היא ממתנה במקרים מסוימים למועד מימוש נוסף (כלומר, לאחר מועד מימוש לפי חלופת השימוש – אישור תכנית משביחה – לא נשלחת שומה, והוועדה המקומית ממתנה למועד מימוש מאוחר יותר של אחת החלופות הנוספות בסעיף 1(א) לתוספת השלישית שהן קבלת היתר בנייה או מכר). נקבע כי אין לקבל את טענת הרשות לפיה חובת האזרח היא להודיע על מועד מימוש, וככל שלדעת הוועדה המקומית חל אירוע מימוש זכויות ביום אישור "תכנית מכשירה", מוטלת 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.

### **פסק דינו של בית המשפט קמא**

32. בית המשפט קמא (כב' סגן הנשיא י' נעם), דחה את ארבעת הערעורים המינהליים, ובתוך כך דחה את פרשנות הוועדה המקומית ואת פרשנות היועץ המשפטי לממשלה לחלופה השנייה הקבועה בתוספת, וכן דחה חלקית את עמדתה של ועדת הערר ירושלים בנושא. תחת פרשנויות אלה, ביכר בית המשפט קמא את עמדתה של ועדת הערר במחוז תל-אביב בעניין **דוד**, על מכלול טעמיה.

33. בית המשפט קמא קבע כי החלופה השנייה - שעניינה כאמור במימוש זכויות בדרך של התחלת שימוש בפועל - **חלה רק על מקרה שבו השימוש מותר על-פי תכנית, ואינו טעון הוצאת היתר בניה**. לפי שנקבע, במקרה שבו השימוש טעון הוצאת היתר, יחול "מימוש הזכויות" **רק עם קבלת ההיתר** - כאמור בחלופה הראשונה של הגדרת "מימוש הזכויות" (ראו פסקה 62 לפסק הדין).

34. במסגרת פסק הדין, עמד בית המשפט קמא על לשון סעיף 1(א) לחוק, וקבע כי בחינת שלוש החלופות הקבועות בו ומיקומה של החלופה השנייה בסדר החלופות, מעלה כי החלופה השנייה נועדה להוסיף על החלופה הראשונה, שעניינה בהוצאת היתר בניה, ולכן נועדה לחול על מקרים שאינם באים בגדרה. כן נקבע, כי השימוש במונח "הותר", כלשון החלופה השנייה, "אינו מתייחס לשימושים אפשריים מכוח תכנית, אלא לשלב ההיתר, וקובע למעשה כי הוא חל על מצבים שבהם די בתכנית כדי להתיר את השימוש, ללא צורך בהוצאת היתר בנייה" (פסקה 65).

עוד נקבע, כי דברי ההסבר לחוק תומכים בפרשנות האמורה וכי הם "מבהירים באופן ברור, מפורש וחד-משמעי, כי החלופה השנייה של התחלת השימוש במקרקעין מוסיפה על החלופה הראשונה, ומתייחסת רק למקרים שבהם לא נדרש על-פי הדין הוצאת היתר בנייה (ועל כן לא תחול עליהם החלופה הראשונה)" (פסקה 66).

35. במישור התכליתי, נקבע כי גם במועד חקיקת הסעיף היו מקרים בהם תכנית התירה שימוש ללא צורך בהוצאת היתר, אך ממילא, בעקבות תיקון 101 לחוק התכנון והבנייה והתקנת תקנות התכנון והבנייה (עבודות ומבנים הפטורים מהיתר), התשע"ד-2014, התרחב מעגל העבודות והשימושים הפטורים מהוצאת היתר בנייה, והחלופה השנייה נותנת מענה למקרים אלה. לצד האמור העיר בית המשפט קמא במאמר מוסגר, כי "ייתכן ש"ההרמוניה החקיקתית" כיום "אינה מושלמת", שכן החלופה השנייה מתייחסת רק להתחלת שימוש, ואינה חלה על בנייה, לגבי עבודות שאינן טעונות היתר בנייה, כאשר הנישום מבצע על-פי תכנית משביחה עבודות בנייה שאינן טעונות היתר בנייה" (פסקה 67).

36. בהתייחס לעמדת היועץ המשפטי לממשלה והוועדה המקומית, שלפיה יש לפרש את הסעיף כך שיהלום את התכליות שבבסיס חוק התכנון והבנייה במניעת עבריינות בנייה, נקבע כי בידי הוועדה המקומית סמכויות לדרוש מבעלי המקרקעין לפעול לקבלת היתר בנייה, ועם קבלת ההיתר, יחול כאמור "מימוש זכויות" ובצדו חובת תשלום היטל; וכן כי באפשרותה של הוועדה המקומית להפעיל סמכויות אכיפה במסלול העונשי (בהתאם להוראות תיקון 116 לחוק), וכי זו "דרך המלך" למאבק בעבריינות בנייה כאמור.

37. עוד קבע בית המשפט קמא, בניגוד לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, כי הפרשנות המחילה על החלופה השנייה רק מצבים בהם מדובר בשימוש שאינו טעון היתר בניה - ואשר בהתאם לה נדחה התשלום, קרי, אירוע המימוש, עד קבלת היתר בניה - אינה מאפשרת התחמקות ממס ואינה פוגעת לפיכך בעיקרון הצדק החלוקתי. לאור זאת נקבע, כי גם במישור התכליתי לא הייתה כוונה לכלול בגדר החלופה השנייה גם מימוש זכויות בפעילות עבריינית של שימוש שלא כדין, וכי את התכלית הכללית של אכיפת דיני התכנון והבנייה - ובכלל זה של הוצאת היתרי בנייה מקום בו הם נדרשים - ניתן להשיג בראש ובראשונה במסלול האכיפה המינהלי והפלילי.

עוד נקבע, כי מיסוי עבריינות בשלב מימוש הזכויות אינו מתיישב גם עם עקרונות המימוש של התוספת, מאחר שהתעשרות עקב עבירה לא מהווה התעשרות מכוח תכנית, או "עקב אישור תכנית" (פסקה 68).

38. במסגרת פסק הדין ניתן גם משקל לעובדה שמשך כ-30 שנים נקטה המבקשת, כמו גם ועדות מקומיות אחרות ברחבי הארץ, גישה פרשנית שלפיה לא ראו במקרים של שימוש הטעון היתר על פי תכנית כ"מימוש זכויות", אלא במועד קבלת ההיתר. לבסוף העיר בית המשפט קמא, כי ככל שמתבקש שינוי במדיניות שנהגה, ניכר כי זה אמור להיעשות בדרך של תיקון חקיקה.

39. בנסיבות האמורות, דחה בית המשפט קמא את ערעורי המבקשת, תוך שקבע כי "מתייטר הצורך לדון, בגדרם של הערעורים הנדונים, בטענות החלופיות שהועלו – בסוגיות ריבית הפיגורים, ההתיישנות והשיהוי, וכן הפטורים לפי סעיף 19(ג) לתוספת השלישית לחוק".

### עמדת היועץ המשפטי לממשלה

40. היועץ המשפטי לממשלה יטען, כי בקשת רשות הערעור שבכותרת מצדיקה מתן רשות ערעור, ובהמשך לכך קבלת הערעור.

41. במישור הדיוני, ולעניין מתן רשות ערעור, היועץ המשפטי לממשלה סבור כי ישנה במקרה דנן הצדקה ברורה למתן רשות ערעור. כאמור, השאלה שבמוקד ההליך היא שאלה שיש לה השלכות רוחב משפטיות וכלכליות משמעותיות, בפרט ביחס לאופן ההתמודדות עם תופעת עבריינות הבנייה, וההכרעה בה משליכה על האופן בו יפעלו ועדות התכנון והבניה ברחבי הארץ בשאלת חישוב היטל השבחה, ובסוגיות נלוות נוספות, במקרים בהם נעשתה בניה והחל שימוש בהתאם לתכנית מכשירה, בלא שקדמה לכך הוצאת היתר כדין.

42. מן הטעם האמור, בין היתר, החליט היועץ המשפטי לממשלה להתייבב בהליך קמא ולהגיש את עמדתו המפורטת בסוגיה.

43. מעבר לאמור בדבר ההיבטים העקרוניים והרוחביים של השאלה לגופה, הרי שמדובר בנושא שלגביו נחלקו הדעות בוועדות הערר שדנו במקרים הפרטניים שהובאו לפניו, ומכל מקום, לא הוכרעו על-ידן או על-ידי בית המשפט קמא הסוגיות הנלוות, של חיוב בריבית פיגורים ומתן פטור מהיטל השבחה. אף מטעמים אלה, היועץ המשפטי לממשלה סבור כי יש מקום להידרשותו של בית המשפט הנכבד לעניין, כדי להעמיד הלכה על מכונה.

44. לאחר שאמר זאת, יציג היועץ המשפטי לממשלה את עמדתו לגוף הסוגיה, תוך התייחסות לקביעות פסק הדין; וכן את עמדתו בסוגיות הנלוות.

### עמדת היועץ המשפטי לממשלה לגופם של דברים

45. אין חולק כי מועדי המימוש האפשריים בדיון הם: קבלת היתר בנייה (סעיף 1(א)(1) לתוספת); תחילת שימוש בפועל (החלופה השנייה – סעיף 1(א)(2) לתוספת); והעברת זכות במקרקעין – היינו "מכר" (סעיף 1(א)(3) לתוספת).
46. כפי שצוין בפתח הדברים, היועץ המשפטי לממשלה סבור, כי החובה לשלם היטל השבחה, בהתאם לחלופה השנייה, קמה עם ההנאה בפועל מתכנית משביחה שאושרה.
47. בהתאם לעמדה זו, הפרשנות הראויה היא פרשנות הכוללת בתוכה "מימוש", בלא קשר לשאלה האם יש צורך בהוצאת היתר והאם הוצא היתר כנדרש אם לאו. כך, גם אין למעשה נפקות לשאלה האם השימוש הלא חוקי קדם לאישור התכנית או החל רק לאחר אישורה. שכן, החל מהמועד שבו מתקיימים שני התנאים הבאים: אישור תכנית משביחה; והנאה בפועל מהתכנית - קמה החובה לשלם היטל השבחה בגין החלק שמומש.
48. בהתאם, ככל שייקבע כי מועד אישורה של תכנית שמכשירה עבירת בנייה קיימת הוא בגדר "מימוש" הנכנס בגדר החלופה השנייה דלעיל, הרי שחובת תשלום היטל השבחה היא ממועד אישור התכנית כאמור. בניה מאוחרת לתכנית המאפשרת את אותה בנייה, אשר נעשית ללא היתר ובניגוד לדיון, תהווה אף היא "מימוש" על-פי חלופה זו, החל מתחילת הבניה.
49. 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 שיפורט להלן, היועץ המשפטי לממשלה סבור כי היה על בית המשפט קמא לאמץ את הפרשנות המוצעת על ידו לחלופה השנייה, שכן פרשנות זו היא פרשנות אפשרית מבחינת לשונו של החוק, ומאחר שהיא מגשימה בצורה מיטבית את התכליות שבבסיסו.

### א. פרשנות לשונית

50. 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.

51. היועץ המשפטי לממשלה סבור שלשון הסעיף הרואה מימוש זכויות כ"התחלת השימוש בהם בפועל כפי שהותר לראשונה עקב אישור התכנית שבעקבותיו חל היטל השבחה", מאפשרת פרשנות לשונית לפיה גם כאשר השימוש קדם לתכנית הרי שהוא "הותר לראשונה עקב אישור התכנית" (הגם שיש צורך בהיתר, כלומר- מדובר במועד המוקדם ביותר שמאפשר את השימוש האמור בהתאם לתכנית). משכך, בנסיבות שבהן מתאשרת תכנית המאפשרת שימוש שהיה שימוש אסור במקרקעין – כלומר מכשירה שימוש שהיה מנוגד לתכניות שהיו תקפות קודם לכן – מתירה את השימוש לראשונה, ולפיכך, זהו מועד השימוש "שהותר לראשונה עקב אישור התכנית..." ומועד מימוש הזכויות.
52. 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, חל המימוש וחלה חובת תשלום היטל השבחה. פרשנות זו שמה את הדגש על המילים "כפי שהותר לראשונה" ברישא של החלופה השנייה.
53. כפי שציננה ועדת הערר בעניין כהן, פרשנות לשונית מעין זו מתיישבת עם עקרון המימוש עליו פירטנו לעיל, שכן מובן כי הפעולה המשביחה היא עצם אישור התכנית המכשירה. אמנם הנישום 'התעשר' הלכה למעשה עוד קודם לכן עת בנה והשתמש שלא כדין אף לפני אישור התכנית אלא שהלכה למעשה יש לדרוש כי ישלם את ההיטל מהמועד המוקדם ביותר האפשרי לפי החוק (ברי כי לא ניתן לחייב בגין תשלום היטל ממועד הבנייה אם זה קדם לאישור התכנית, כי בהיעדר אישור תכנית לא התרחש אירוע מס המקיים חיוב).
54. אכן, קיימת אפשרות לראות במונח "הותר" שבלשון הסעיף ככזה המכוון את הפרשן לסיטואציה שבה המדובר במתן היתר בנייה בלבד, כפי שקבע בית המשפט קמא, או לשים דגש דווקא על התיבה "תחילת שימוש", כפי שנטען על-ידי חלק מהמשיבים (ובהחלטות ועדות הערר בעניין הנוניאן ודוד). יחד עם זאת, אין המדובר בפרשנות אחת ויחידה המחויבת מלשון הסעיף.
55. לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, ובניגוד לקביעתו של בית המשפט קמא, לשונה של החלופה השנייה אינה מחייבת פרשנות אחת ויחידה, לפיה היא באה אך ורק כדי 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, יסיפו 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, כדלקמן :

"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 ייעשה 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".

56. 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, ובכל מקרה היא עולה בקנה אחד עם לשונו של הדין. 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).

## **ב. פרשנות תכליתית**

57. לאור עמדת היועץ המשפטי לממשלה, כי לשון החלופה השנייה מאפשרת יותר מפרשנות אחת, ידרש היועץ המשפטי לבחינת תכלית החקיקה. כללי הפרשנות התכליתית סוכמו בבג"ץ 6536/17 התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' משטרת ישראל (פורסם באר"ש, 8.10.2017) (בפסקה 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 מטרה 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)).

58. היועץ המשפטי לממשלה סבור, כי בהקשר הנדון תכלית החקיקה – של חוק התכנון והבניה ככלל ושל התוספת השלישית לו בפרט – היא להביא לחלוקת העושר באופן ראוי והגון. חיוב 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 וכיוצ"ב) נועדה להגשים עקרון זה.
59. בהתאם לעיקרון יסוד זה, משאפשר תכנית משביחה (נוצר אירוע מס) ומשהחייב מפיך את ההנאה שנוצרה עקב אישור התכנית על דרך התחלת השימוש בפועל כפי שהותר באותה תכנית, יש הצדקה, בבחינת תכלית החקיקה, לראות במועד זה כמועד מימוש לעניין התוספת השלישית ולחייבו בתשלום ההיטל שהרי החייב נהנה מהעושר החל מאותה העת. העובדה שיש צורך בהוצאת היתר אינה רלבנטית במקרה זה בראי התוספת השלישית שכן עיקרון המימוש ויצירת ההנאה מהקרקע, בהתאם לתכנית, עליו מושתתת התוספת מתקיים במלואו גם קודם לכן ועוד טרם ניתן ההיתר. יתר על כן, פרשנות הפוכה משמעה כי החייב יהנה מהנכס בפועל אך לא ישלם בעד הנאתו והתעשרותו.
60. 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 שנזכר לעיל). יתר על כן, הוא אף יתומרץ להימנע מהוצאתו של היתר בניה על מנת לדחות את מועד חיובו בתשלום ההיטל.
61. יש לזכור כי 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. מדובר בעקרון משפטי חשוב, שאך לאחרונה במסגרת תיקון 116 לחוק, ניתן לו הדגש מיוחד, תוך העצמת הצורך וההכרח בשמירה של שלטון החוק בתחום מיוחד זה הנוגע להפרות הדין בתכנון ובניה. משכך מקום בו לשון החוק ואף תכליתו מאפשרות הכרה בפרשנות האמורה, עמדת היועץ המשפטי לממשלה היא כי יש להעדיף עמדה שלפיה חוטא לא ייצא נשכר ושלטון החוק יישמר, על פני עמדה שאיננה מתחשבת באינטרס זה ואולי אף מתמרצת העדר הסדרה כדין, והתחמקות מתשלום חובות מיסוי. 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".

62. 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; ולכך שבית המשפט קמא נתן משקל משמעותי לדברי ההסבר.

לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, 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). 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.

63. עקרונות היסוד של השיטה ושל שלטון החוק מוליכים לפרשנות תכליתית הגורסת שיש להביא בכנפי רשת המס של היטל ההשבחה גם עברייני בניה 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 עבריות הבנייה, ולעמדת היועץ המשפטי לממשלה יש לתת לכך את המשקל הראוי גם בבחירת הפרשנות הראויה במקרה דנן. המדובר בגישה שהיא כיום מחויבת המציאות ממשי, שעה שעבריות הבניה היא בגדר מכת מדינה.

64. בעניין זה, היועץ המשפטי לממשלה יפנה 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] בין היתר, 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 [...]".

65. עוד יוסיף היועץ המשפטי לממשלה, 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 [כתוארו אז] בפסק הדין בע"א 4157/13 **דמארי אילנה נ' פקיד שומה רחובות** (פסקאות ל-מ) (ניתן ביום 3.2.15) (להלן: "**עניין דמארי**"). יוער, שפסק הדין בעניין **דמארי** הוא נושא 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 "כלל, 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 העברין 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 העברייני: "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" (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 הפוטרת הכנסות לא חוקיות מתשלום מס הכנסה, ולעתים להכנסות אלה אף מקור בפקודה; והן במובן הערכי והתכליתי – כי לא יצא חוטא נשכר ולא תיוצר אפליה לטובתם של נישומים המפרים את החוק".

66. 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 שלא כדין קדם לתכנית, ייקבע 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. לפיכך, ההתמודדות עם מצב הדברים האמור יכולה להיעשות במסגרת הליך האכיפה הפלילי בלבד ולא במישור גביית המס.

67. 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). אלא שכפי שיפורט להלן, עמדת היועץ המשפטי לממשלה, בניגוד לשנקבע בפסק הדין, היא כי מסלולים אלה אינם מוציאים אחד את השני אלא משלימים לעניין ההתמודדות עם עבריינות בניה, ובוודאי לא יוצרים 'הסדר שלילי' לעניין גביית ההיטל.

68. לכך יש להוסיף, את התכלית שעליה עמדנו לעיל של צדק חלוקתי, אשר אף הוא עיקרון יסוד בבסיס השיטה הרלוונטי לפרשנות נורמות הנוגעות להיטל השבחה. לפי עיקרון זה, אשר עומד בבסיס החיוב בהיטל השבחה, על הפרט לחלוק את העושר שנוצר לו מחמת ההשבחה עם הכלל, ועם הקהילה, וזאת בעיקר משום שהתעשרותו של הפרט קמה לו מהפעילות התכנונית שאישרה הרשות במקרקעיו. בהקשר זה, הפרשנות המחייבת בתשלום היטל השבחה מקום שבו הפרט נהנה בפועל מן ההשבחה נתמכת גם בעיקרון בסיס זה. ובמישור הפנימי של דיני היטל השבחה, חשוב אף להזכיר את העובדה כי היטל ההשבחה משרת את המטרות הקבועות בסעיף 13 לתוספת השלישית ובכלל זה את הצורך של הרשות המקומית להעניק שירותים עירוניים לבנייה לפי התכנית המשביחה (שהרי גם אם אינה בהיתר השימוש מייצר למשל העמסה על תשתיות), לסיכון בפני תביעות 197 וכד'.

### ג. מסלול האכיפה הפלילי

69. כאמור לעיל, בית המשפט קמא קבע כי "דרך המלך" למאבק בעבריינות הבנייה ובהפרת הוראות חוק התכנון והבניה, ובכלל זה אי-הוצאת היתר בנייה במקום שזה נדרש, היא באמצעות הליכי אכיפה; ובפרט כאשר ניתן בגדר ההליך הפלילי לחייב את המורשע לשלם את תשלומי החובה ובכללם היטל ההשבחה".

70. עמדת היועץ המשפטי לממשלה בהקשר זה, היא כי הדין אמנם קובע – במסגרת פרק י' לחוק התכנון והבניה – הוראות לעניין אכיפה במישור הפלילי, ובתוך כך גם לעניין חיוב בהיטל השבחה במסגרת ההליך הפלילי ובכפוף להרשעה. אלא שלעמדת היועץ המשפטי לממשלה, אין בכך כדי להוות 'הסדר שלילי', המונע את פרשנות הוראות חקיקת המס שבתוספת השלישית, כך שהנאה בפועל מפעולה תכנונית משביחה לא תחויב בהיטל השבחה במסגרת דיני המס, וללא קשר לנקיטת הליכי אכיפה במסלול הפלילי.

71. אכיפה במישור המינהלי והפלילי אינה צריכה להחליף הטלת חיובים ואכיפת תשלום במישור דיני המס. כך, לא בחקיקת המס הרחבה וכך לא בסוגיית היטל ההשבחה. הדבר הוא בבחינת התייחסות גם להחלטת ועדת הערר בעניין דוד שלעיל, 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 לעבריין פרס או גושפנקא. גביית המס לחוד ואכיפה פלילית ומינהלית לחוד, והטלת חובת תשלום במקרה שלפנינו איננה מהווה הכשרת עבירת הבניה או הכרה בחוקיות הבניה שנעשתה. אין האחד מוציא את השני. אף בהקשר זה יפנה היועץ המשפטי לממשלה לדברי כבוד השופט [כתוארו אז] רובינשטיין בעניין 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 העבריינים, 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 Tabbach, Criminal Behavior, Sanctions and Income Taxation: An Economic Analysis, 32(2) (J. Leg. Stud. 383 (2003)). 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)."

ודוק: עמדה זו נכונה לא רק ביחס לסוגיה הקונקרטית, אלא כאמירה כללית: האפשרות לפנות לדין הפלילי אינה מוציאה אפיקי פעולה משפטיים אחרים מתחומי המשפט השונים – המשפט האזרחי, המשפט המינהלי דיני המס וכיו"ב. כך למשל, גם כאשר נעברת עבירה על החוק בהתייחס לפלישה שלא כדין למקרקעי ציבור, ברי כי אין הדבר מוציא את האפשרות להשתמש בכלי המשפט האזרחי לצורך התמודדות עם העניין.

72. כאמור, לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, קיומו של פרק י' לחוק התכנון והבניה אינו משמיע הסדר שלילי לגבי גביית היטל השבחה מכוח הוראות התוספת השלישית ממי שפעל שלא כדין, ובמקרה שלפנינו, מי שעבר עבירת בניה שבנייתה הוכשרה לאחר מכן באמצעות תכנית, וזאת, בין אם הורשע במסגרת הליך פלילי בעניינו ובין אם לאו. יש לציין כי בהתאם לנוסחו של סעיף 218 עובר לתיקון 116 לחוק, האפשרות לגבות תשלומי חובה היא למעשה רק ממי שהורשע.

73. 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 שבמקרים כגון אלה שלפנינו, כאשר חלק משמעותי של ההסדרה התכנונית כבר נעשה במסגרת אישורה של תכנית משביחה, והתקיים לפיכך מימוש במועד האישור, מכירים דיני המס בערוצים נפרדים לפעולה – הן במישור האזרחי של גביית המס, והן במישור הפלילי – שכלל אינם תלויים אחד בשני לעניין ההתמודדות עם התופעה האמורה. 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 בתקדין, 29.2.2016); רע"פ 5557/09 **סמואל שוסטרמן נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו, 6.7.2009)).

74. בסופו של יום, ההליך הפלילי עניינו באכיפה ואילו הליך גביית המס במישור המינהלי והאזרחי עניינו, כאמור, **בצדק חלוקתי**. המדובר בהליכים המקיימים תכליות שונות וקיומו של אחד אינו מוציא או מיתר 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.

75. 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 שבשלם הורשע, ככל שלא שילם אותם קודם לכן [...]". היינו, נוסחו החדש של החוק מאפשר שיקול דעת בהטלת חיוב וגם זאת לאחר הרשעה כמובן.

76. על התכליות השונות של ההליכים, כאמור, יוסיף היועץ המשפטי לממשלה שכלל, הדין הפלילי 'תופס' מקרים מסוימים, אך ההוראות האזרחיות-מנהליות חלות גם על 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.

הדינים אינם מוציאים את רעהו. ניתן להניח, כי מבחינת יעילות הדיון, אם אדם כבר נמצא לפני בית המשפט הפלילי, והורשע, ניתן לקבוע לו שומה ולא נדרש עוד אקט אזרחי משלים. מכל מקום, שני הדינים חלים במקביל ויש יחסי גומלין בין ההוראות הללו – הדין הפלילי מסייע לגביית היטל השבחה בהליך הפלילי (ראו סעיף 254 לחוק) ובמקביל, אין מניעה שבהליכים אזרחיים-מנהליים ייגבה ההיטל למי שביצע בניה בלתי חוקית שהוכשרה לאחר מכן באמצעות תכנית, הגם שטרם הוצא היתר. ההליכים אינם מוציאים האחד את רעהו, וכל אחד מתייחס למצבים שונים וכתוצאה מכך בסדרי דין ונטלי הוכחה שונים.

77. הנה כי כן, עובדת קיומו של מסלול פלילי כאמור בפרק י' לחוק התכנון והבניה אינה מהווה הסדר ממצה ביחס להתמודדות הרשויות עם בנייה שלא כדין וחייב בהיטל השבחה בגין בנייה כאמור, וברי כי אינה מאיינת את הגביה האזרחית 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 ולאחר הפעלת שיקול דעת ובחינה אם הם ראויים בנסיבות העניין.

78. 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.

79. מעבר לאמור, לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, אין להישען על האפשרות לנקוט הליך הפלילי, המהווה מטבעו אמצעי שפגיעתו חמורה יותר, בכדי לצמצם את הסמכות המינהלית. נוסף לכך, השתת חובה לנקוט אכיפה "אקטיבית" במטרה להביא לתשלום היטל השבחה, תהווה התערבות בשיקול דעת הרשות בקביעת סדרי עדיפויות שבמדיניות ובהשקעת משאביה המוגבלים, ואף עלולה להביא לטענות אכיפה בדרגית. אף משכך, היועץ המשפטי לממשלה סבור כי קיומה של חלופה הפלילית לעניין גביית היטל השבחה, אינה מאיינת את הפעלת המסלול המינהלי הנוגע לחיוב בהיטל השבחה בסיטואציה כאמור.

80. היועץ המשפטי לממשלה, בטרם יסכם חלק זה, יבקש להתייחס להפניה של ועדת הערר בהחלטה בעניין דוד, ואשר אליה הפנה גם בית המשפט קמא (פסקה 68), 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 מוסיף ואינו גורע בהתייחס לשאלה הפרשנית נושא דיונונו. בשונה מפסק הדין בעניין עיריית נתניה, בו אכן לא התרחש אירוע מס לנוכח לשונו של החוק, בעניינו, מובן כי אישורה של תכנית מכשירה הוא בבחינת אירוע המס לנוכח הוראות החוק, 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.



#### ד. התוצאה

81. 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 המקיס חיוב בהיטל השבחה וזאת בלא קשר לצורך בהוצאת היתר בניה. בהתאם לכך, מועד מימוש הזכויות כאמור יחול ביום אישור התכנית המכשירה, ככל שמדובר בבניה שבוצעה קודם לאישור התכנית, או במועד תחילת השימוש בפועל במקרקעין, שנעשה לאחר אישור התכנית, כך למשל שנעשתה בניה בלתי חוקית בשל אי הוצאת היתר, אולם בהתאמה לתכנית שאושרה, לפי המאוחר.
82. לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, פרשנות זו אפשרית מבחינת לשונו של החוק, ומגשימה את תכליתו. דומה כי המחוקק לא צפה – במסגרת חקיקת ההסדר – את האפשרות של הפרת הדין ובניה ללא היתר ואף ללא תכנית מתאימה. אלא שמבחינה מהותית, כאשר נעשתה בניה מוקדמת ללא היתר, האירוע המשביח הוא אישור התכנית, ואין סיבה להחריג מתחולת הסעיף את מי שכבר נהנה בפועל מההשבחה. כאמור לעיל, בתוך מנגנון היטל ההשבחה טמונה התחשבות באזרח בכל הנוגע למועד התשלום. לפיכך, כאשר אדם כבר בנה ונהנה מההשבחה, אין סיבה שלא לחייבו בהיטל ההשבחה במועד אישורה של תכנית מכשירה, וזאת בהתאם לתכלית העומדת בבסיס עיקרון המימוש ולצורך הגשמת תכליות מנגנון החיוב בהיטל.
83. תוצאת פסק דינו של בית המשפט קמא היא שמי שעשה דין לעצמו ובנה בלא היתר יהנה מדחיית התשלום עד לאחר מועד תחילת השימוש בפועל, וישלם רק במועד בו יוציא היתר או ימכור את הנכס. תוצאה זו אינה סבירה. על פי פרשנות זו, ככל שלא יוצא היתר או שלא יימכר הנכס, מועד החיוב לעולם וברי כי פרשנות זו אינה ראויה ואינה עולה בקנה אחד עם עקרונותיה הבסיסיים של שיטתנו המשפטית, כאמור.
84. היועץ המשפטי לממשלה אינו סבור שהפתרון נעוץ בהכרח בקידום הליכי חקיקה, כשהוראות החוק יכולות לשאת את הפרשנות התכליתית המקיימת, אף ללא תיקון חקיקה. לפיכך, יש לפעול באופן פרשני וכך שהמסגרת הנורמטיבית הקיימת תשקף בצורה מיטבית את האיזון בין כל התכליות.
85. לאחר שאמרנו זאת, ובשים לב לעמדה דלעיל, יש מקום להידרש לסוגיות הנלוות, העולות מקבלת הפרשנות ונוגעות למועד הוצאת שומות, לחיוב בריביות פיגורים ומכאן לשאלות של התיישנות ושיהוי. כמו-כן יתייחס היועץ המשפטי לממשלה לעמדת הוועדה המקומית לפיה נשללת האפשרות מהנישומים לעתור להחלת פטורים לפי סעיף 19(ג) לתוספת השלישית, בסיטואציה שבה מועד המימוש הוא מועד אישור התכנית המכשירה.

## עמדת היועץ המשפטי לממשלה בסוגיות הנלוות

### א. ריבית פיגורים

86. כאמור לעיל, לפרשנות החלופה השנייה השלכה גם על חיוב בהצמדה ובריבית פיגורים המוטלת מיום "מימוש הזכויות", והטענה שעלתה בחלק מן הערעורים בהם דן בית המשפט קמא, היא שבכל מקרה, גם אם יש לקבל את העמדה לפיה מועד החיוב הוא מועד אישורה של תכנית משביחה (המכשירה עבירות בנייה), אין סמכות לחייב בריבית פיגורים החל ממועד זה.

87. במסגרת פסק הדין שניתן, עמד בית המשפט קמא על השלכות המחלוקת המשפטית לעניין חיוב בריבית פיגורים, וקבע כי "נפקות המחלוקת בעניין פרשנות 'חלופת השימוש' היא בעיקר בשל ריבית הפיגורים הניכרת והמשמעותית המוטלת מיום 'מימוש הזכויות', שכן עצם אירוע המס מתרחש כבר במועד אישור התכנית המשביחה, ורק החיוב בתשלום נדחה למועד 'מימוש הזכויות'. בחלופה הראשונה של 'מימוש הזכויות', הכוללת קבלת היתר בנייה, מועד המימוש הוא ביום קבלת ההיתר; ואילו בחלופה השנייה, חלופת 'השימוש', מועד המימוש הוא ביום התחלת השימוש לאחר אישור השימוש בתכנית. כפי שצוין, ריבית הפיגורים עמדה עד לשנת 2014 על 9% לשנה, ומאותה שנה ואילך – על 6%, דבר שהביא להטלת חיובים בשיעורים ניכרים ביותר רק בשל הריביות, ובפרט שעה שבענייננו חלק מהתכניות המשביחות אושרו לפני שנים רבות, והוועדה המקומית לא שלחה לנישומים הודעות על חובתם בתשלום היטל השבחה" (פסקה 61 לפסק הדין).

עם זאת, לנוכח דחיית פרשנות הוועדה המקומית והיועץ המשפטי לממשלה בשאלה העיקרית בעניין מועד תחילת השימוש בפועל, לא הכריע בית המשפט קמא במסגרת פסק הדין בשאלת סמכותן של הוועדות המקומיות לחייב בריבית פיגורים ממועד אישור התכנית המשביחה.

88. כאמור לעיל, במסגרת החלטת כב' השופטת ברק-ארז מיום 5.12.2019 התבקש היועץ המשפטי לממשלה לחוות דעתו בסוגיה נלווית זו כעת.

89. בתמצית, לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, בהתאם לדין, **על הוועדות המקומיות לחייב בריבית פיגורים למן מועד תחילת השימוש בפועל**. לצד האמור, יצוין, בשים לב לקושי שעשוי להתעורר במקרים מסוימים מחיוב בריבית פיגורים ביחס לפרקי זמן משמעותיים, כי לוועדות הערר, לשמאים מכריעים ולבתי המשפט לעניינים מינהליים, קיימת **סמכות רחבה להפחית או לבטל תשלומי פיגורים**, המבטיחה כי לא יעשה שימוש במנגנון במקרים שאינם עולים בקנה אחד עם תכליתו. בקשה לוועדת הערר להפחתת או ביטול תשלומי פיגורים כאמור, יכולה להיעשות ביוזמת הנישום או באופן מוסכם.

מעבר לכך, מקום בו יינתן פטור מתשלום היטל השבחה, ממילא לא תוטל ריבית פיגורים.

להלן יוצגו הרקע לדיון בסוגיה והוראות החוק הרלוונטיות לעניין חיוב בריבית פיגורים, המבססות את עמדת היועץ המשפטי לממשלה בנושא.

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

91. כלומר, אירוע המס המקיים חיוב בהיטל השבחה (אישור תכנית משביחה, הקלה או שימוש חורג) שריר וקיים אף אם הוועדה המקומית לא עומדת בחובותיה כאמור בסעיפים 4-6 לתוספת, והנישום אף רשאי לשלם מקדמות בטרם תצא השומה. זאת ועוד, נישום אינו מחויב להסכים לדחיית השומה עד למועד המימוש וסעיף 4(4) לתוספת קובע בהקשר זה כי "החליטה הוועדה 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).

92. סעיף 15 לתוספת השלישית קובע כי על "תשלום ההיטל יחול חוק הרשויות המקומיות (ריבית והפרשי הצמדה על תשלומי חובה), תש"ס-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".

93. אין חולק כי יש מקום להוסיף **בהצמדה** בהתאם להוראות סעיף 9 לתוספת למדד המחירים לצרכן, וזאת עד למועד הוצאת השומה. כך נעשה גם בסיטואציות של מימוש על דרך של מכר או בעת הוצאת היתר בניה (ראו בסעיף 9 לתוספת השלישית ובעניין **פמיני** שלעיל, בפסקה 6).

94. שנית, **בעניין ריבית פיגורים**, כאמור לעיל, בהתאם לסעיף 15 לתוספת השלישית, וסעיף 2(א) לחוק ההצמדה שאליו הוא מפנה, ריבית הפיגורים ("תשלומי פיגורים") תימנה החל מחלוף 30 ימים מהיום שנקבע לתשלום ההיטל – והכוונה בהקשרנו היא למועד שנקבע בחוק לשילומו של ההיטל, קרי מועד המימוש.

95. ייתכנו מקרים שתובא לפני הוועדה המקומית תכנית פרטנית, שמטרתה העיקרית או אחת מטרתיה, הכשרת עבירות בנייה קיימות. בסיטואציה מעין זו, וכמוצע בעמדה זו על הוועדה המקומית לפעול להוצאת שומה מיד עם אישור התכנית. ככל שזו לא תשולם במועד ואז יחולו גם תשלומי ריבית פיגורים במידת הצורך ודומה שעל כך אין ממש מחלוקת.
96. נדמה כי המחלוקת בעניין זה נוגעת לשאלה, מה דינו של נישום שהוועדה המקומית לא הוציאה בעניינו דרישת תשלום להיטל השבחה, והאם יש בנסיבות של בניה לא חוקית, לפני התכנית המכשירה או אחריה (בניה ללא היתר) לחייבו בריבית פיגורים בעבור התקופה שממועד אישור התכנית המשביחה ועד למועד הוצאת השומה על ידי הוועדה המקומית, אף ללא הוצאת דרישת שומה מיד לאחר אישור התכנית המשביחה.
97. לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, הוראות החוק אכן מובילות לחיוב בריביות פיגורים למן מועד המימוש. לעניין זה נזכיר, כי כאמור לעיל, הוראות התוספת השלישית מבחינות בין **מועד יצירת החיוב** בהיטל השבחה והצמדה בהתאם לסעיף 9 הנוצר עם אישורה של תכנית משביחה 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 שצוין 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); והוא אף יכול לדרוש כי תוצא שומת השבחה באופן מיידי (סעיף 4(4) לתוספת השלישית).
98. משכך, ולאור העמדה שלפיה יש לקבוע כי **מועד המימוש** הוא יום אישור התכנית המכשירה (אם הבניה קדמה לתכנית), או תחילת הבניה בפועל (אם הבניה מאוחרת לתכנית) – הרי שמועד לידת החיוב, חל בעת אחד המועדים הללו, שכן המדובר באירועי מימוש. אכן, מדובר במצב מורכב החורג ממצב הדברים הרגיל שתואר לעיל, שבו מועד המימוש עשוי להיות מוקדם, אולי אף בצורה משמעותית, למועד בו יוצאת שומת השבחה עבור הנישום, כאשר בדרך כלל, שומת ההשבחה מועברת לנישום בסמוך למימוש.
99. חלק מהמשיבים טוענים, בהסתמך על סעיף 6(ב) לתוספת השלישית; על פסק הדין ברע"א 1718/98 **שמואל רכטמן נ' מאיר אסטרייכר** (ניתן ביום 24.5.1998) (בפסקה 4) (להלן: "**רע"א 1718/98**"); ועל פסק הדין בע"א 6826/93 **הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה כפר-סבא נ' דב חייט ו-24 אח'** (ניתן ביום 13.4.1997) (פסקה 16) (להלן: "**רע"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.
100. לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, 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 אינו מאפשר לה לפעול להוצאת שומת השבחה.

101. 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 החבות בתשלום הוא בעת אירוע מימוש ואינו מותנה בהודעה. 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 נוח בנין**")). השוו לעניין זה בבר"מ 4891/14 **עזבון המנוח ד"ר מחמוד טבעוני נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה נצרת** (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 [...]"

102. 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).

103. זאת ועוד, בענייננו, 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 שאיפשרה את הבניה הקיימת (או עת התחילה הבניה, לאחר אישור תכנית). 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.

104. 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 המערערות וטען. בהקשר זה ראוי לזכור כי כל הנתונים הצריכים לחישוב היטל ההשבחה מצויים ממילא בידי הרשות, ובעניין זה אין הרשות חיה מפי הצדדים ומן הדיווח 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 **נווה בנין**, בפסקה 13, עמוד 133).

105. יש לציין שגם בהחלטה בעניין ת"צ (מינהליים מרכז) 17616-09-10 **שולמית לוינסון נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה חולון** (ניתן ביום 5.11.2013) שנוכרה בטיעוני חלק מהצדדים ובפסק הדין בעניין ע"א (שלום ראשל"צ) 154/06 ד"ר **גרינשטיין ראובן נ' ועדה מקומית לתכנון ולבניה נתניה** (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.

106. 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).

107. לנוכח האמור לעיל, עמדת היועץ המשפטי לממשלה היא שבהתאם לדין, **ריבית פיגורים נספרת החל ממועד המימוש בפועל**, ובענייננו, ממועד אישור תכנית משביחה או תחילת שימוש בפועל, לפי המאוחר.

108. בשים לב לקושי שעשוי להתעורר במקרים מסוימים כפועל יוצא מחיוב בריבית פיגורים ביחס לפרקי זמן משמעותיים, הרי שניתן להקהות קושי זה בשני אופנים:

ראשית, בהקשר זה רלוונטית סמכותם הרחבה של ועדות הערר, שמאים מכריעים ובתי המשפט לעניינים מינהליים – הקבועה בסעיף 16 לתוספת – להפחית או לבטל חיוב בריבית פיגורים, מקום בו ראוי לעשות כן. זאת, כאשר לא מתקיימת התכלית לחיוב, בהיעדר נסיבות מחמירות ובשים לב לכלל ההיבטים הצריכים לעניין, לרבות מועד שליחת ההודעה על השומה על ידי הוועדה המקומית, מדיניות האכיפה, והתנהלות הנישום (לרבות שאלת הידיעה בפועל על אישור התכנית המשביחה). בנוסף על זכותו בדין של הנישום להגיש ערר, הרי שבמקרים המובהקים יוכלו הצדדים אף לפנות בבקשה מוסכמת לוועדת הערר להפחתה או לביטול החיוב בריבית פיגורים (ראו לעניין זה את פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים בעמ"ן 36378-06-16 **מ.ד.מ מזרחי יזמות ובניה בע"מ ואח' נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים** (מיום 17.11.2017), אשר קיבל את עמדת היועץ המשפטי לממשלה שלפיה קיימת סמכות לוועדת ערר לאשר הסכמי פשרה המוגשים לה ע"י החייב והוועדה המקומית, בתנאים שפורטו).

109. לעניין זה יצוין כי תכליתה של ריבית פיגורים אינה לשמש ככלי עונשי, אלא להוות תמריץ לתשלום החוב. לעניין זה ראו והשוו למשל את שנקבע בע"א 1226/11 **עוזי ישראל פור נ' יהודה אליהו** (פורסם בנבו, 28.7.2014), בפסקה 75: "ריבית הפיגורים היא 'מעין סנקציה, שתכליתה היא לתמרץ אכיפה מהירה של חובות פסוקים' (רע"א 7777/09 בראנץ' נ' כנפי, פסקה 16 (7.1.13)). נוכח תכלית זו, נקבע בבג"ץ 4562/92 ח"כ אליעזר זנדברג נ' רשות השידור (פ"ד נו(2) 793 (1996)) כי על חיוב כספי שהוטל באופן רטרואקטיבי מכוח חוק, אין מקום להטיל ריבית פיגורים. זאת, משום ש"כל עוד לא הוטל החיוב, אין מקום 'לייעל' את דרכי אכיפתו". באופן דומה נקבע ברע"א 5420/07 דמארי נ' צוות ברקוביץ מאגרי בנייה בע"מ (4.3.2008) כי החלטות בעניין עיכוב ביצוע פסק דין דוחות את "מועד הפרעון" למועד מתן פסק הדין בערעור, ודחייה זו מעבירה יחד עימה גם את מועד התווספות ריבית הפיגורים לאותו מועד נדחה, שכן בתקופת עיכוב הביצוע לא מתקיימת התכלית לעודד ולתמרץ את החייב לשלם את החוב הפסוק" [ההדגשה הוספה]. כן ראו והשוו לעניין זה את שנקבע ברע"א 6395/10 **רות קידר נ' אי איי גי חברה לביטוח בע"מ** (פורסם בנבו, 2.12.2010) (פסקה 5); וכן רע"א 369/10 **אלברט אוחיון ו-121 אח' נ' עזרא חממי** (פורסם בנבו, 30.5.2010).

110. 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 (עע"ס 683/13 **רשות שדות התעופה נ' אליהו טויטו** (בפסקה 64) (ניתן ביום 3.9.2015); וראו גם בהקשר זה עמ"נ (י-ס) 36378-06-16 **מ.ד.מ. מזרחי יזמות ובניה בע"מ ואח'נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים** (ניתן ביום 17.11.2017)); ולאחר מכן לבתי המשפט לעניינים מינהליים – מבטיחה כי מקום בו יוטל חיוב בריבית פיגורים שאינו עולה בקנה אחד עם תכלית החיוב, חיוב זה יופחת ואף יבוטל לחלוטין במהלך ההליכים לפני הערכאות המוסמכות, והכל תוך בחינת כל מקרה לגופו.

111. מעבר לאמור, לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, הפעלת שיקול דעת הגורמים המוסמכים בנוגע לביטול חיוב בריבית פיגורים, או הפחתתו, צריכה להביא בחשבון גם היבטים של שיהוי במועד הוצאת השומה או תחולת ההתיישנות, כפי שיפורט כעת.

## **ב. התיישנות ושיהוי**

112. 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 לעע"מ 1164/04 **עיריית הרצליה נ' דניאל יצחקי** (ניתן ביום 5.12.2006), פסקה 29 (להלן: "**עניין דניאל יצחקי**"), שם נקבע בין היתר כדלקמן:

"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".

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

114. 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 שתפתח 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 אהרונוב נ' פקיד שומה ירושלים** (ניתן ביום 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, עשויים להיות מצבים לא מעטים שבהם הנישום יבקש להטעות את הרשות בדבר המימוש.

115. 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, עליה לממש את סמכויותיה בפרק זמן סביר כל עוד השומה טרם התיישנה.

116. **לעניין שיהוי בהוצאת השומה** – לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, עניינו של "שיהוי אזורחי", ככל שיימצא כזה, אינו יכול לשמש כחסם מהוצאת חיוב על-פי שומה (כל עוד זה לא התיישף), שכן בדיני המס מקובלת ההלכה לפיה רק אם הרשות לא שלחה את השומה עד ליום האחרון של תקופת ההתיישנות, או-אז קם לפנייה מחסום התיישנות שלא מאפשר לה להוציא שומה (ראו: ע"א 5954/04 **פקיד שומה ירושלים 1 נ' משה סמי** (ניתן



ביום 22.4.2007)). ניסיון שנעשה בעבר להכניס לתוך דיני המס – בהקשר של הוצאת שומה, טענות שיהיו – נהדף (ע"א 6315/05 פקיד שומה תל אביב 4 נ' יחזקאל (איזי) שרצקי (ניתן ביום 24.12.2012)).

117. ברם, שיהיו בהוצאת שומה, יכול להביא להחלטה בדבר הפחתה ניכרת במרכיב ריבית הפיגורים, וזאת בהתאם לסעיף 16 לתוספת ולסמכות ועדות הערר, שמאים מכריעים, ובתי המשפט בעניין, כמפורט לעיל. 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)").

118. לסיכום האמור לעיל בסוגיית ריבית הפיגורים, היועץ המשפטי לממשלה סבור כי בהתאם לדין, על הוועדות המקומיות לגבות ריבית פיגורים החל מיום המימוש, קרי, ככל שתתקבל עמדתו הפרשנית – מועד אישור התכנית המשביחה או תחילת השימוש בפועל לפי המאוחר. אלא שבמקרים שבהם לא מתקיימות תכליות החיוב בריבית פיגורים, ניתן לפנות (בין אם ביוזמת הנישום בלבד או באופן מוסכם) לוועדות הערר לביטול החיוב או הפחתתו; ומכל מקום לוועדות הערר, שמאים מכריעים, ולבתי המשפט הדנים בהחלטותיהם, ישנה סמכות רחבה לבטל או להפחית את תשלומי הפיגורים במקרים בהם אין מוצדק להטילם. זאת, גם בשים לב למועד מסירת ההודעה על החיוב על ידי הוועדה המקומית, לאופי התכנית ולמכלול נסיבות העניין, כמפורט לעיל.

119. מעבר לאמור, יצוין כי במקרים בהם ניתן פטור מתשלום היטל השבחה, לגביהם יפורט מיד, משמעות הפטור היא כי לא יראו את מועד מימוש הזכויות כמועד המחייב בתשלום היטל ההשבחה. משכך, במקרים אלה ממילא גם לא תוטל ריבית פיגורים ממועד המימוש. אף בנתון זה יש כדי להקהות את החשש מחיוב בריבית פיגורים במקרים שבהם לא מתקיימת תכלית החיוב.

#### ג. מתן פטור מתשלום היטל השבחה

120. כאמור לעיל, לפרשנות החלופה השנייה לתוספת, ישנה השלכה גם על שאלת תחולת הוראת הפטור מתשלום היטל השבחה – הקבועה בסעיף 19(ג) לתוספת השלישית לחוק – על מימוש זכויות עקב תחילת שימוש בפועל.

121. במסגרת ההליכים קמא, הן בוועדות הערר והן בבית המשפט המחוזי, לא מוצה הדיון גם בנושא זה, לאור דחיית פרשנות הוועדה המקומית לגבי עצם הטלת החיוב בהיטל השבחה לפי הוראת החלופה השנייה. בנסיבות אלה, היועץ המשפטי לממשלה הודיע, במסגרת העמדה שהוגשה מטעמו לבית המשפט המחוזי, כי הוא סבור כי יהיה מקום לקיים דיון פרטני בשאלת הפטור, והציע כי הנושא יוחזר לוועדת הערר להכרעה נקודתית, בכפוף לתוצאת ההליך.

122. כאמור לעיל, במסגרת החלטת כב' השופטת ברק ארז מיום 5.12.2019, התבקש היועץ המשפטי לממשלה להציג את עמדתו בהיבט העקרוני של סוגיה זו.
123. עמדת היועץ המשפטי לממשלה בעניין, היא כי אין לשלול את האפשרות לתחולת פטור מתשלום היטל השבחה לגבי נישומים שמועד המימוש שלהם הוא מועד תחילת השימוש בפועל, בהתאם לחלופה השנייה; לעמדת היועץ, יש לפרש את הוראת הפטור הקבועה בסעיף 19(ג)(1), כך שתחול על מי שהגיש בקשה למתן היתר בניה, גם אם עשה כן רק לאחר שהוצאה לו שומת היטל השבחה, עקב מימוש קודם בהתאם לחלופה השנייה. כפי שיפורט להלן.
124. סעיף 19(ג)(1) לתוספת השלישית, קובע כי "בניה או הרחבה של דירת מגורים לא יראו 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" [ההדגשה הוספה]. קרי, בהתאם להוראת החוק, הגשת בקשה להיתר בניה היא תנאי למתן פטור מכוחו.
125. המבקשת טוענת במסגרת הבקשה דנן, כי "מלשון הסעיף עולה כי הוראת הפטור בהתאם לסעיף 19 ג' (1) לתוספת השלישית לא חלה במקרה שמדובר במימוש זכויות הנובע מתחילת השימוש בהם בפועל", שכן לשיטתה, "בניה חדשה ומרחיבה של יחידת מגורים, המשמשת למגורי מבצע הבניה או קרובו, יכולה לזכות בפטור מותנה רק ככל שהיא מתבצעת במסגרת ולאחר קבלת היתר בניה" (פסקאות 106-107 לבקשה) [ההדגשה הוספה].
126. בעניין זה, עמדת היועץ המשפטי לממשלה, בשונה מעמדת המבקשת, היא כי הוראת סעיף 19(ג) לא מתייחסת רק לחלופה הראשונה של מימוש זכויות, אלא יכולה לחול גם על החלופה השנייה של מימוש דרך תחילת שימוש בפועל, וזאת בכפוף להגשת בקשה להיתר בניה. לעניין זה, יודגש כי הדרישה הקבועה בסעיף 19(ג)(1) לחוק, בהתאם ללשונו הברורה, היא להגשת בקשה להיתר בניה, ולא להשלמת הליך קבלתו עובר להגשת בקשת הפטור. בהתאם לכך, במקרים בהם עבירת הבניה כבר נעשתה והשימוש החל, מבלי שהוגשה בקשה למתן היתר בניה עובר לכך, אין לשלול את מתן הפטור אפריורית והוא יוכל להינתן, בהתאם לעמידה בהוראות הסעיף, גם על בסיס הגשת בקשה מאוחרת להיתר בניה, לאחר קבלת ההודעה על שומת היטל ההשבחה.
127. בהתאם לאמור, וככל שעמדת היועץ המשפטי לממשלה בשאלה העיקרית תתקבל, יוכל נישום שקיבל הודעה על שומה להגיש בקשה למתן היתר בניה בסמוך לאחר קבלתה, ועל בסיס זה לבקש מתן פטור מתשלום ההיטל, בהתאם להוראות סעיף 19(ג)(1), ובכפוף לעמידה בכל יתר תנאיו.

למותר לציין כי נישום שלא יפעל להגשת בקשה להיתר בניה כלל, גם לא לאחר קבלת השומה כאמור, לא יהיה זכאי לבקש פטור, וזאת בהתאם להוראתו המפורשת של סעיף 19(ג)(1), המתנה את מתן הפטור בהגשת בקשה למתן היתר.

128. לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, עמדתו כפי שפורטה לעיל לא נתמכת רק בלשונו של החוק – שלפיה נדרשת הגשת בקשה למתן היתר כאמור – אלא גם הולמת את תכליתו. יש לזכור כי תכליתו של הפטור לפי סעיף 19(ג) לתוספת השלישית, המאפשר הרחבות דירה בתנאים מסוימים, היא סוציאלית (עניין צרי, בפסקה 11; ע"א 3626/06 ד"ר זיאד חמאסי נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה, מבוא העמקים (ניתן ביום 22.7.2008); עמ"נ י-ם) 40411-10-10 הוועדה המקומית לתכנון ובניה מחוז ירושלים נ' מחמד קונבר (ניתן ביום 14.11.2011)). לכאורה, תכלית סוציאלית זו מתקיימת גם אם הבנייה נעשתה באופן לא חוקי ומבוקש להכשירה, ולפיכך, יש לשאוף לכך שקביעת מועד מימוש לפי החלופה השנייה, לא תפגע באפשרות לקבל פטור למי שאכן זכאי לכך ומקיים את התכלית הסוציאלית.

129. מעבר לכך, עמדה זו מתמרצת את מי שלא פעל לבקש היתר בניה עובר לתחילת השימוש בפועל לעשות כן במועד מאוחר יותר, לאחר קבלת ההודעה על השומה, והיא עדיפה לכן, לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, גם מבחינת הגשמת תכליות כלליות העומדות בבסיס החוק, של עידוד הכשרת בניה בלתי חוקית ושמירה על שלטון החוק.

130. לצד האמור יצוין, כי מובן שבניה בלתי חוקית ומניעת עידוד עבריינות בניה צריכים להילקח בחשבון לעת מתן הטבה של פטור מהיטל, אלא שאין בכך כדי למנוע אפריורית את מתן הפטור, ומכל מקום, עניינו של כל נישום המבקש פטור צריך להיבחן בהתאם לנתונים הרלבנטיים אליו, ותוך בחינת הנסיבות בכל תיק ותיק.

131. לסיכום האמור, היועץ המשפטי לממשלה סבור כי הוראת סעיף 19(ג)(1) לא חלה רק על החלופה הראשונה של מימוש זכויות, ולפיכך, נישום שנקבעה לו חבות בהיטל השבחה בשל תחילת שימוש בפועל, אך יפעל לבקש היתר בניה בסמוך לקבלת ההודעה על קביעת השומה, יוכל לעשות כן, ועל ידי כך להיות זכאי לקבלת הפטור הקבוע בסעיף 19(ג). כאמור לעיל, במקרים בהם ינתן פטור, משמעות הדבר היא כי לא תהא חבות בתשלום היטל השבחה בגין מימוש הזכויות, ולפיכך ממילא לא תוטל ריבית פיגורים ממועד המימוש. לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, עמדה זו משלימה ומאזנת את העמדה שהוצגה לעיל בנוגע לפרשנות החלופה השנייה, והיא נותנת מענה לחשש מהגעה לתוצאה קשה בנוגע למי שעבר עבירות בניה אך מתקיימים לגביו תנאים סוציאליים שיכולים להצדיק לפטור אותו מתשלום ההיטל.

## סוף דבר

132. במוקד ההליך דנן ניצבת סוגיה עקרונית הנוגעת לפרשנות סעיף 1(א)(2) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, סוגיה בעלת השלכות רחב ובפרט ביחס לאופן ההתמודדות עם תופעת עבריינות הבניה.
133. עמדת היועץ המשפטי לממשלה, כפי שפורטה בהרחבה לעיל, היא כי במצב הדברים שבו נעשתה בניה לא חוקית (ללא היתר), ובוצע שימוש במקרקעין שלא בהתאם להוראות חוק התכנון והבניה – יש ככלל לחייב בהיטל השבחה, ואין נפקא מינה אם השימוש טעון היתר אם לאו.
134. מועד החיוב בהיטל השבחה בגין בניה כאמור, בהתאם לחלופה השנייה לתוספת, יהיה במועד תחילת השימוש בפועל, קרי – ביום אישור התכנית המאפשרת את הבניה, ככל שהבניה בוצעה קודם לכן באופן בלתי חוקי; או במועד שבו בוצעה הבניה בפועל ללא היתר, כאשר זו בוצעה לאחר אישור התכנית המאפשרת.
135. היועץ המשפטי לממשלה סבור, כי קביעת חיוב בהיטל השבחה בהתאם למוצא לעיל הולמת את כללי הפרשנות המקובלים ובכלל זאת את לשון החוק ואת תכליתו, ובפרט הולמת תכליות נוספות שנוגעות לשמירה על שלטון החוק ומניעת היותו של חוטא יוצא נשכר.
- 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; וגם הליכה במסלול האכיפה הפלילי והמינהלי אינה רלבנטית בראי ההסדר שכן היא משרתת תכליות שונות, ומכל מקום אינה יוצרת הסדר שלילי באשר לגביית מס במסלול האזרחי.
136. עמדת היועץ המשפטי לממשלה, היא כי הפרשנות שביכר בית המשפט קמא מובילה לדחייה לא מוצדקת של חובת תשלום היטל השבחה, וזאת שעה שעבירת הבניה כבר בוצעה והשימוש וההנאה מכוחה נמשכים. לפיכך, היועץ המשפטי לממשלה סבור כי הפרשנות שהתקבלה בפסק הדין, על-אף שהיא אפשרית, אינה מגשימה את התכליות העומדות בבסיס ההסדר, ומשליכה באופן משמעותי על היכולת למנוע תמריצים לעבריינות בניה.

137. בכל הנוגע לסוגיות הנלוות של חיוב בריבית פיגורים ממועד תחילת השימוש בפועל, והאפשרות למתן פטור בהתאם להוראת סעיף 19(ג) לתוספת – עמדת היועץ המשפטי לממשלה היא כי ככלל, יש לבחון כל מקרה לגופו בהתאם לנסיבותיו.

לעניין חיוב בריבית פיגורים, על הוועדה המקומית לחייב בתשלומי פיגורים ממועד המימוש, ובענייננו, תחילת השימוש בפועל או אישור התכנית המשביחה לפי המאוחר. לצד זאת, הגורמים המוסמכים בסעיף 16 לתוספת לחוק יוכלו לבחון קיומן של הצדקות שלא לחייב בריבית פיגורים או להפחיתה במקרים בהם ראוי לעשות כן, והכל בהתאם לנסיבותיו של כל מקרה ומקרה, ולאור תכלית החיוב בפיגורים. לעניין מתן פטור מתשלום ההיטל, היועץ המשפטי לממשלה אינו סבור כי יש לשלול אפרוורית מתן פטור ממי שמימש זכויות בהתאם להוראת החלופה השניה, וכי יהיה באפשרותו של נישום שנקבעה לו חבות בהיטל השבחה בשל תחילת שימוש בפועל, להגיש בקשה למתן היתר בניה בסמוך לאחר קבלת השומה, ועל בסיס בקשתו זו לעתור לקבלת הפטור הקבוע בסעיף 19(ג), בכפוף לעמידה ביתר תנאיו. ממילא מי שיהיה זכאי לפטור מתשלום ההיטל, לא יחויב בריבית פיגורים ממועד המימוש בהתאם לחלופה השניה.

138. היועץ המשפטי לממשלה סבור כי במכלול נסיבות העניין, עמדתו הפרשנית שהוצגה לעיל מגשימה את הרציונאל שבבסיס היטל ההשבחה, המחייב את הפרט, אשר כבר נהנה מפירות השבחתו, לחלק את ההשבחה שלה זכה עקב תכנית עם הציבור, תוך שהוא משתתף בהוצאות החלות על הציבור לצורך מימוש התכנית; ולצד זאת נותנת מענה לחשש מחיוב בריבית פיגורים בלתי מידתית וכן מהגעה לתוצאה קשה בנוגע למי שעבר עבירות בניה אך מתקיימות לגביו נסיבות מיוחדות או תנאים סוציאליים המצדיקים להפחית או לפטור או מתשלומי פיגורים, או מהחיוב בהיטל בכללותו.

139. אשר על כלל האמור לעיל, בית המשפט הנכבד יתבקש ליתן רשות ערעור בבקשה שבכותרת, ולקבל את הערעור שבמוקד הבקשה, כך שתתקבל עמדת המבקשת אליה הצטרף היועץ המשפטי לממשלה בשאלת פרשנות סעיף 1(א)(2) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה; ותתקבל עמדת היועץ המשפטי לממשלה שהוצגה לעיל בסוגיות הנלוות.

היום, ט' באדר, התש"ף

5 במרץ, 2020

רותם סלמה, עו"ד

עוזרת ראשית במחלקת הבג"צים  
בפרקליטות המדינה

יונתן ברמן, עו"ד

סגן בכיר במחלקת הבג"צים  
בפרקליטות המדינה

**תוכן עניינים נספחים**


שם הנספח	נספח
עמדת היועץ המשפטי לממשלה כפי שהוגשה לבית המשפט קמא	1א
עיקרי טיעון מטעם היועץ המשפטי לממשלה כפי שהוגשו לבית המשפט קמא (ללא נספחים)	2א

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

## הודעה על התייצבות היועץ המשפטי לממשלה

מכוח סמכותי לפי סעיף 1 לפקודת סדרי הדין (התייצבות היועץ המשפטי לממשלה) [נוסח חדש] ולאחר שראיתי, כי זכות של מדינת ישראל או עניין ציבורי עלולים להיות מושפעים או כרוכים בהליך שלפני בית המשפט הנכבד, הריני להודיע על התייצבותי בהליך.

אני מסמך כל פרקליט מפרקליטות המדינה על שלוחותיה להיות נציגי בהליך זה.

  
 אביחי מגדלבלט  
 היועץ המשפטי לממשלה

חיום: י"ה כסלו תש"ח  
 6 דצמבר 2017

פמ"י 13/00001502/16  
 419228/2017



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

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

**המערערת**

**הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים**

ע"י ב"כ עו"ד עופר צילקר ו/או ארז שפירא  
מרח' יגאל אלון 67, תל אביב, 67443  
טלי: 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  
טלי: 08-9750584 ; פקס: 072-2368300
- המשיבות בעמ"נ 54024-05-15**

1. **נקר רות, ת.ז. 000080473**  
ע"י ב"כ עו"ד עוזי כהן  
מרח' הרב בן הילל 14, ירושלים, 9458114  
טלי: 02-6232162 ; פקס: 02-5380888
  2. **דענה סוהיר, ת.ז. 050562559**  
ע"י ב"כ עו"ד אחמד ספדי  
רח' אזהרא 2, ת.ד. 346, ירושלים, 91002  
טלי: 050-5739267 ; פקס: 02-6289697
  3. **בתיה הנוניאן, ת.ז. 6980005**
  4. **אפרים תיתא, ת.ז. 064280076**  
ע"י ב"כ עו"ד עודד הכהן  
מרח' הרב קוק 8, ירושלים, 9422608  
טלי: 02-6254207 ; פקס: 02-6255922
- המשיבים בעמ"נ 37942-03-15**

**שרה חברוני**

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

**המשיבה בעמ"נ 36803-12-15**

**המתייצב בהליך**

**היועץ המשפטי לממשלה**

ע"י ב"כ עו"ד מפרקליטות מחוז ירושלים - אזרחי  
רח' מח"ל 7, ירושלים, ת.ד. 49333, 97763  
טלי: 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 כלליים 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 נו(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 בחובות 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 מוחכרים 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 הנחנים 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 ולבנייה 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 1א) בתוספת השלישית וכולל 3 חלופות:

**"(ו) 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 הסעונה 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 דנן היא החלטת ועדת הערר בירושלים בעררים 35/14, 132-133/14 ו-134/14 **הנוניאן ואח' נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה 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 השבחה (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, חרי 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 עבירות 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 בדידה 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 בידה 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 ביטענת מגן בלבד ועל הוועדות המקומיות להימנע מפתירת הליכי חיוב לגבי מועד מימוש מסוים לאחר חלוף תקופת ההתיישנות הסטטוטורית.

עוד קבעה הוועדה שגם כאשר טרם חלפה תקופת ההתיישנות 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 כאשר 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 ההגינות).

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 בדין 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 לדין, 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 בגדרי 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 כדין 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 שובא 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 דנן 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 מתאפשרת תכנית המאפשרת שימוש אסור במקרקעין – כלומר שימוש שהיה מנוגד לתכניות שהיו תקפות קודם לכן – זהו מועד השימוש "שהותר לראשונה עקב אישור התכנית...". מכאן, כאשר אכן מתאפשרת תכנית משביחה אשר מכשירה, בכפוף להוצאת היתר בניה, שימוש אסור קודם, הופך השימוש לזה 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 כמאפשרה 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 המחויבת 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 נוסיף 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**

המשיכה יחשבו כמימוש זכויות, גם אם הנישום לא נזקק להיתר לכך והוא יחוב, לכן, לשלם את היטל ההשכחה."

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, 75-74 (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 השכחה 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 השבחה בדרך של בניה אגב הוצאת היתר או בדרך של מכר שאזי הוא ממש את עליית ערך נכסו. בהתאם לעיקרון יסוד זה, משאושרה 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 השבחה 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 השבחה, המחייב את הפרט לחלק את השבחה שלה זכה עקב תכנית עם הציבור, תוך שהוא משתתף בהוצאות החלות על הציבור לצורך מימוש התכנית (ראו בהקשר זה בסעיף 13 לתוספת השנייה שנזכר לעיל).

36. זאת ועוד, לבד מתכליתו הישירה של היטל השבחה 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 נחקל 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 שיטתו 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 והבנייה, 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 בניה 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 הבניה, 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 ביטוייה 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 לקיומו 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**

ובאוצרות הברית, כפי שיורחב. ... במקום אחר נאמר, כי "ככלל, 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 העברין 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 העברין: '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, ולעתים 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 משביחה 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 ולחלף הטלת חיובים ואכיפה במישור דיני המס. כך לא בחקיקת המס הרחבה וכך לא בסוגיית היטל ההשבחה. הדבר הוא בבחינת התייחסות גם להחלטת ועדת הערר בעניין 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 לעבריין 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 בעניין 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 העבריינים, 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. 383 (2003)). מכל מקום, אילו הטלת מס הכנסה על תקבולים אלה גבעה 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 2009 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 חלוקתו. המדובר בהליכים המקיימים תכליות שונות וקיומו של אחד אינו מוציא או מיתר 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 נוראו 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 בניה, 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 לשלם חובה אחר, לרבות היטל השבחה, שהיה חייב בתשלומם לפי חוק זה אלו היה ניתן היתר לבניה 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 שכלל, הדין הפלילי יתופס מקרים מסוימים, אך ההוראות האזרחיות-מינהליות 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 השבחה 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-מינהליים 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 ההשבחה 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 מבצוע 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 המקים 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 המקיים 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 בריביות פיגורים החל ממועד זה.

56. יישומו של 'עקרון המימוש' בא לידי ביטוי במספר הוראות של התוספת השלישית. סעיף 14(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 הוועדה 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 הוועדה המקומית על דחיית השומה עד למימוש הזכויות, תערוך הוועדה 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, ייחשב הדבר כהחלטת הוועדה 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 שנועד לפי סעיף 5 יוצג במשרדי הוועדה המקומית ובמשרדי הוועדה המחוזית תוך חצי שנה מיום אישור התכנית"**. ראוי לענייננו להוסיף ולציין את סעיף 6(ב)

אשר קובע כי "הוועדה 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 המקיים 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 הוועדה 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 שלעיל, בפסקה 6).
66. בעניין ריבית פיגורים, סעיף 15 לתוספת השלישית קובע כי על "תשלום החיטל 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 החיטל כאילו היה כלול בתוספת לחוק האמור". חוק ההצמדה שנוכר 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 החיטל – והכוונה בהקשרנו היא למועד שנקבע בחוק לשילומו של החיטל, קרי מועד המימוש.
68. בנסיבות עניינו, ייתכנו מקרים שבהם המדובר בתכנית פרטנית שמטרתה העיקרית או מבין מטורותיה, הכשרת עבירות בנייה קיימות. בסיטואציה מעין זו, ונאמנה לדרכה הפרטנית ולעמדה המובאת על-ידי היועץ המשפטי לממשלה ככל שתתקבל, על הוועדה המקומית לפעול להוצאת שומה מיד עם אישור התכנית, ואז כמובן שעל הוועדה 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 4(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 ובענייננו 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: "**רע"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 משבחה 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 נוח בנין**")). השוו לעניין זה בבר"מ 4891/14 **עזבון המנוח ד"ר מחמוד טבעוני נ' הוועדה 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 כדי 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 המערערות וטען. בהקשר זה ראוי לזכור כי כל הנתונים הצריכים לחישוב היטל ההשבחה מצויים ממילא בידי הרשות, ובעניין זה אין הרשות חיה מפי הצדדים ומן הדיווח 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 נווה בנין, בפסקה 13, עמ' 133).

77. יש לציין שגם בהחלטה בעניין ת"צ (מינהליים מרכז) 17616-09-10 שולמית לוינסון נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה חולון (פורסם בנבו, 5.11.2013) שזכר בטיעוני חלק מהצדדים ובפסק הדין בעניין ע"א (שלום ראש"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).

### **התיישנות 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 לעע"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 ה"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 בניה ושימוש בלתי חוקיים. הדבר כפוף כמובן לנסיבות העובדתיות בכל מקרה ומקרה ופסיקה שתפתח 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 אהרונוב 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 ביודעין את התובע, ואזי נדרשת ידיעה סובייקטיבית של הרשות על העבירה ולא רק ידיעה בכת. 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 שיהיו – נהדף (ע"א 6315/05 פקיד שומה תל אביב 4 נ' יחזקאל (איזי) שרצקי (פורסם בנבו, 24.12.2012)).

84. ברם, שיהיו 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 שיירשמו". 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"מ 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 במנגנון 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 הנוגיאן הזכירה ועדת הערר את עמדת העירייה ולפיה הפטור לפי סעיף 19(ג)(1) לתוספת חלק במקרים של מימוש בדרך של בקשת היתר בניה 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.

### סיכום 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 רחב 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 [שאו מועד המימוש הוא יום אישור התכנית המאפשרת את הבניה]; והן על בניה שמתאפשרת מכוח הוראות תכנית אך לא הוצא בגינה היתר בניה כדין [שאו 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.

  
 עו"ד עיאל שלמה  
 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

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

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

המערערת

הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים

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

המשיבות בעמ"נ 54024-05-15

1. נקר רות, ת.ז. 000080473

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

2. דענה סוהיר, ת.ז. 050562559

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

3. בתיה הנוניאן, ת.ז. 6980005

4. אפרים תיתא, ת.ז. 064280076

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

המשיבים בעמ"נ 37942-03-15

שרה חברוני

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

המשיבה בעמ"נ 36803-12-15

המתייצב בהליך

היועץ המשפטי לממשלה

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

## עיקרי טיעון מטעם היועץ המשפטי לממשלה

בהתאם להחלטת בית המשפט הנכבד מיום 24.12.2017, וההחלטה בבקשת הארכה מיום 25.3.18, מוגשים בזאת עיקרי טיעון מטעם היועץ המשפטי לממשלה בסוגיה העולה בהליך והנוגעת להחלטות ועדות הערר לפיצויים והיטלי השבחה בכל הנוגע לאפשרות לראות כ"מועד מימוש", המאפשר הטלת חיוב בהיטל השבחה, גם שימוש בפועל ללא היתר לאחר שאושרה תכנית לפי חוק, המאפשרת את אותו שימוש, זאת בין אם השימוש הלא חוקי קדם למועד אישור התכנית או היה מאוחר לו.

1. בערעורים עולה סוגיה עקרונית הנוגעת לפרשנות סעיף 1(א)(2) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965.

2. ההכרעה הנדרשת בהליך זה היא בפרשנות החלופה השנייה להגדרת 'מימוש זכויות', סעיף 1(א)(2) לתוספת השלישית, הקובעת כדלקמן: **"התחלת השימוש בהם בפועל כפי שהותר לראשונה עקב אישור התכנית שבעקבותיו חל היטל השבחה..."**. השאלה המונחת לפתחו של בית המשפט הנכבד היא – האם חלופה זו מכוונת רק למקרים שבהם אין צורך בהיתר בניה או שמא חלופה זו מכוונת גם לאותם מקרים בהם מומשה, הלכה למעשה, התכנית המשביחה, גם אם לא הוצא היתר בניה, הגם שנדרש להוציאו.

3. תמצית עמדת היועץ המשפטי לממשלה, כפי שפורטה בהרחבה בעמדה מטעמו, היא שיש מקום לקבל את עמדת הוועדה המקומית ולקבוע כי משאושרה תכנית שיוצרת את אירוע המס ומקימה את החיוב בהיטל השבחה, יש לראות בתחילת השימוש בפועל, בו מומשה התכנית המשביחה, כולה או חלקה, את המועד שבו קמה החובה לתשלום היטל השבחה על החלק שמומש. זאת בהתאם לעקרון היסוד בתוספת השלישית, שלפיו החבות בהיטל השבחה נוצרת במועד אישור התכנית אך מועד התשלום יכול להידחות עד למימוש ההנאה בפועל של ההשבחה. הפרשנות הראויה לחלופה השנייה היא פרשנות הכוללת בתוכה מימוש, אף אם לא יצא היתר בניה כנדרש, שכן בכל הנוגע לעיקרון המימוש – הפקת ההנאה בפועל מהתכנית – אין כל נפקות לשאלה אם הוצא היתר כנדרש אם לאו.

4. בהתאם לעמדה זו, אין לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, כל נפקות לשאלה האם השימוש הלא חוקי קדם לאישור התכנית או החל רק לאחר אישורה. שכן, החל מהמועד שבו מתקיימים שני התנאים הבאים: אישור תכנית משביחה והנאה בפועל מהתכנית, קמה החובה לשלם היטל השבחה בגין החלק שמומש.

5. להלן נתייחס למספר נושאים שעלו בעיקרי הטיעון מטעם הצדדים להליך ובעיקר מטעם המשיבים אשר סבורים כי עמדת היועץ המשפטי לממשלה בסוגיית פרשנות סעיף 1 לתוספת השלישית שגויה. נציין, עם זאת, כי חלקם של המשיבים מסכימים לנימוקים שהוצגו בשאלות הנוספות של שיהוי והתיישנות. עוד

נציין כי הצדדים הגישו במסגרת החליף כתבי בי-דין מפורטים ועמדותיהם נשקלו היטב, כמו-גם ההחלטות השונות של ועדות הערר אליהן הפנה היועץ המשפטי לממשלה במסגרת העמדה, וזאת בטרם גיבש עמדת היועץ המשפטי לממשלה. בעמדה קיים אפוא מענה לטענות המרכזיות שנטענו.

6. המשיבים בעמ"נ 54024-05-15 ועמ"נ 36803-12-15, בסעי' 8 לעיקרי הטיעון מטעמם, טוענים שעמדת היועץ המשפטי לממשלה אינה ברורה בהיבט מועד המימוש המדויק וסוג העבירה עליה חל הסעיף (עבירת שימוש או עבירת בניה). נשוב ונדגיש בעניין זה כי הביטוי 'שימוש בפועל' נועד לתת ביטוי לעיקרון המעוגן היטב בפסיקה, ולפיו אין חבות לשלם היטל השבחה טרם מימושה של התכנית בפועל. עיקרון זה מתקיים במלואו גם בשימוש בפועל מכח בניה הנדרשת להיתר וגם בשימוש שאינו נדרש להיתר. הילך טיעונם של המשיבים מביא לתוצאה שגויה ולפיה בינוי אשר אינו נדרש להיתר (ומעיון בתקנות התכנון והבניה (עבודות ומבנים הפטורים מהיתר), תשע"ד-2014 עולה כי יש לא מעט מבנים הפטורים מהיתר) לא ייפול בגדרו של 'מימוש זכויות' בהתאם לסעיף זה. תוצאה זו וודאי שאינה מתקבלת על הדעת. עוד נציין, כי בערעורים דן לא עולה הטענה שהמשיבים ביצעו עבירות של עבודה אסורה בלבד מבלי שנלווה להם שימוש אסור, וממילא נדמה שאין צורך בהכרעה בנושא נקודתי זה.

7. מכל מקום, 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 ושימוש קודמות, גם אם לא ניתן היתר מתאים. 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 בגינם היתר ואז מועד מימוש הזכויות המקום חיוב בהיטל השבחה הוא תחילת השימוש בפועל במקרקעין אף אם לא הוצא היתר.

8. היועץ המשפטי לממשלה הבהיר בעמדה כי לשיטתו, סעיף 1(א)(2) לתוספת השלישית אינו מכווין רק לשימוש תואם תכנית שאינו טעון היתר לפי חוק התכנון והבניה (הסיטואציה אליה טוענים המשיבים) אלא גם למצבים בהם ההשבחה שנוצרה בתכנית, ממומשת הלכה למעשה ללא היתר (הגם שהוא נדרש על פי דין). 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 את מועד מימוש, וחלה חובת תשלום היטל השבחה.

9. המשיבה 1 בעמ"נ 37942-03-15 ("נקר") טוענת, כי חלופת השימוש אינה מאפשרת פרשנות לשונית כנטען על-ידי היועץ המשפטי לממשלה. פרשנותו של היועץ המשפטי לממשלה במסגרת העמדה לסעיף 1(א)(2) האמור, שמה את הדגש על המילים "כפי שהותר לראשונה" ברישא של החלופה השנייה. שלא כנטען,

מדובר בפרשנות לשונית אפשרית, כפי שגם קבעה ועדת הערר בעניין **כהן** שהובא בתגובה. כמפורט בעמדת היועץ המשפטי לממשלה, לשונה של החלופה השנייה אינה מחייבת פרשנות אחת ויחידה לפיה היא אך ורק באה להוסיף על החלופה הראשונה שבסעיף 1(א)(1) לתוספת השלישית. הפרשנות הראויה של הסעיף כוללת גם מצב שבו תהיה תכנית המוסיפה זכויות או משנה ייעוד – בין אם תכנית נקודתית או כללית יותר – והאזרחים יפעלו בפועל לבנייה בהתאם לזכויות או לביצוע השימושים בהתאם להוראותיה, מבלי לבקש היתר בנייה שנדרש על פי דין. פרשנות מעין זו גם ניתנה בספרות (נמדר), כמפורט בעמדה.

10. עוד מפנה המשיבה נקר לסעיף 254(א) לחוק וטוענת שיש ללמוד ממנו שאין לקבל עמדת המערער והיועץ המשפטי לממשלה שכן למעשה קיימת חלופה לחיוב בהיטל במסגרת ההליך הפלילי. היועץ המשפטי לממשלה התייחס לטיעונים אלה בהרחבה בעמדתו לרבות לסעיף 254(א) שהוסף במסגרת תיקון 116 לחוק. 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 מתקדם - תיקון מס' 116. בכלל זה ניתן לגבות אגב הליכי אכיפה היטל השבחה (סעיף 254(א) האמור). ברם, אין כל הצדקה לפטור מתשלום מס מי שנהנה מפרי ההשבחה של תכנית, זאת גם אם הנאתו היא בגין בינוי או שימוש בלתי חוקיים, ובכך להביא לתוצאה ולפיה חוטא יצא נשכר. במקביל, על רשויות האכיפה לאכוף את הדין.

11. כאמור בהרחבה בעמדת היועץ המשפטי לממשלה, אכיפה במישור המינהלי והפלילי אינה צריכה לבוא ולהחליף הטלת חיובים ואכיפה במישור דיני המס. כך לא בהתייחס לחקיקת המס הרחבה וכך לא ביחס להיטל ההשבחה. האפשרות לגבות מס במסגרת הליכי האכיפה הפלילית אכן קיימת אך המסלול הבלעדי לגבייה אינו הפלילי. אכן, ככל שננקט הליך פלילי והוא מסתיים בהרשעה, ניתן לקבוע מכוחו שומה ולא נדרש עוד אקט אזרחי משלים; אך ככל שלא ננקט הליך זה או ככל שהוא לא מסתיים בהרשעה, עומדת סמכות הגביה על מכונה מכוח הסמכות העצמאית שבחוק. מובהר שגביית היטל ההשבחה בפועל תהיה פעם אחת (כאשר במסגרת ההליך הפלילי ניתן לגבות במקרים מסוימים כפל מס כקנס).

12. בסופו של יום, ההליך הפלילי עניינו באכיפה ואילו הליך גביית המס במישור המינהלי והאזרחי עניינו, כאמור, בצדק חלוקתי. מישור גביית המס המינהלי-אזרחי הוא עצמאי אפוא וממילא מבטיח גביית מס שאינה תלויה בתוצאתו של ההליך הפלילי וכתלות בהרשעה. כך למשל, ככל שמוחלט להימנע מהגשת כתב אישום, בשל נטל ההוכחה הנדרש בהליך הפלילי או שיקולים אחרים שעניינם העמדה לדין, 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 בגייה בלתי חוקית, הפרט התעשר ממנה ולא חלק עם הציבור את התעשרותו באמצעות תשלום היטל.

13. 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. משכך, אין מניעה, ואף קיים הצדק, במתן פרשנות רחבה לחלופה השנייה באופן שיאפשר מסלול 'אזרחי' של גביית המס בהתאם לדיני היטל השבחה.

14. המשיבה נקד מפנה לפסק הדין בבר"מ 6707/15 הועדה המקומית לתכנון ובניה פתח תקווה נ' נהור בע"מ (שצורף לעיקרי הטיעון מטעמה) וטענת שעמדת היועץ המשפטי לממשלה דכאן, "סותרת" את עמדת היועץ המשפטי לממשלה בפסק הדין בבר"מ 6707/15. בטענה זו אין ולו חצי דבר, ולא בכדי לא פירטה המשיבה את טענותיה בהיבט זה. בפרשת נהור, הביע היועץ המשפטי לממשלה עמדה לפיה לצורך שומת היטל השבחה אין מקום להתחשב בשימוש בלתי חוקי שנעשה בקרקע ומשכך יש להתערב בקביעת ועדת הערר ובפסק הדין של בית המשפט המחוזי ולקבוע כי אין להביא בחשבון בקביעת שווי המקרקעין ב"מצב הנכנס", לצורך שומת היטל השבחה, שימוש שנעשה בקרקע בפועל, אשר נמצא כי היה בלתי חוקי במשך שנים עובר למועד הקובע.

למען שלמות התמונה, תשובת היועץ המשפטי לממשלה בבר"מ 6707/15 מצורפת כנספח א' לתגובה זו.

15. נוסף, שעיון בפסק הדין שניתן בבית המשפט המחוזי ובעמדת היועץ המשפטי לממשלה באותו הליך מעלה שהעמדות עולות זו עם זו בקנה אחד ונשענות על התפיסה שלפיה אין לאפשר לחוטא לצאת נשכר. כך, פסק הדין בעמ"נ (מרכז) 10422-05-13 הועדה המקומית לתכנון ובניה פתח תקווה נ' נהור בע"מ (2.8.2015) מעלה, שהיועץ המשפטי אכן הציג בבית המשפט לעניינים מינהליים עמדה שנוגעת לחישוב גובה היטל השבחה (ולא באשר למועד המימוש לפיו יוטל היטל) וגרס, ש"אין מקום להתחשב בשימוש בלתי חוקי שנעשה במקרקעין ויש לשום את השווי במצב תכנוני קודם לפי הייעוד שנקבע במקרקעין בתכנית בלבד", וכי "קביעת ועדת הערר לפיה יש לשום שווי מקרקעין לפי שימוש בפועל שנעשה בהם שנים רבות, גם אם השימוש אינו חוקי, אינה תואמת את עקרון החוקיות ועשויה לפגוע בתקנת הציבור בהעניקה גושפנקא לשימוש שנחזה להיות בלתי חוקי במקרקעין ועידוד שימוש מסוג זה"; שכן, "תוצאה שומתית שמביאה בחשבון, במצב תכנוני קודם, את השימוש הבלתי חוקי במקרקעין יש בה כדי להיטיב, בחישוב היטל השבחה, עם מפרי חוק לעומת אלה שהשתמשו בקרקע כדין". ראו שם, בפסקה 35.

16. אף במקרה דנן טוען היועץ המשפטי לאימוץ הפרשנות התכליתית, השוללת את התמרוץ לביצוע עבירות בניה ולפיה לפיה חוטא לא ייצא נשכר. לנוכח תכלית ראויה וחשובה זו, והעיקרון שלפיו מפר החוק לא ייהנה בפועל מפירות ההשבחה של התכנית, סבור היועץ המשפטי לממשלה כי נכון וראוי לחייב את המפר

בתשלום היטל השבחה, אם תחילת השימוש נעשתה באופן בלתי חוקי, מבלי שניתן לו היתר. לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, פרשנות אחרת חותרת תחת תכלית התוספת השלישית, תגרום למציאות בה חוטא יוצא נשכר ותעודד אי-הוצאת היתרי בניה.

17. בענייננו השאלה אינה בעניין גובה שומת ההשבחה אלא בעניין מועד המימוש ומשכך, ובניגוד לנטען, אין כל סתירה בין עמדות היועץ המשפטי לממשלה בשני הליכים, להיפך. זאת ועוד, כאמור בעמדת היועץ המשפטי לממשלה, בדיני 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: ע"א 4157/13 דמארי אילנה נ' פקיד שומה רחובות, פסקאות ל-מ (פורסם בנבו, 3.2.2015)).

18. להלן נתייחס גם לסוגיות הנוספות שהועלו בעמדת היועץ המשפטי לממשלה.

19. בכל הנוגע להטלת ריביות פיגורים לא הועלו במסגרת עיקרי הטענות טיעונים מחדשים. נזכיר כי בהתאם להוראות התוספת השלישית (סעי' 15), 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. לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, לפחות במישור הסמכות, הרי היא קיימת וניתן לחייב בריביות פיגורים למן מועד המימוש. 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, היועץ המשפטי לממשלה הפנה בעמדתו לכך שפסיקה מאוחרת לפסקי הדין ברע"א 1718/98 רכטמן נ' אסטרייכר וע"א 6826/93 הוועדה המקומית לתכנון כפר-סבא נ' חייט שמוצגים מטעם המשיבים 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 שאינו מאפשר לה לפעול להוצאת שומת השבחה.

20. בכל הנוגע לסוגיות ההתיישנות והשיהוי, אין חולק כי הוועדות המקומיות כפופות הן לדיני ההתיישנות הסטטוטוריים והן לדיני השיהוי המינהליים. גם אין כל חולק שוועדה מקומית צריכה לנהוג בהגישות 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.

21. ההתיישנות: 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, בכפוף לחריגים הקבועים בחוק ההתיישנות. ככלל, ועדה מקומית יכולה לטעון להתקיימות נסיבותיו של סעיף 8 לחוק ההתיישנות



במקרים בהם חלפו למעלה משבע שנים ממועד המימוש. בנסיבות מסוימות ניתן אף להפעיל את הוראת סעיף 7 לחוק ההתיישנות, אשר משעה את המרוץ כל אימת שבו הנתבע מטעה ביוזעין את התובע, ואזי נדרשת ידיעה סובייקטיבית של הרשות על העבירה ולא רק ידיעה בכת. נדמה כי כאשר עסקינן בבניה בלתי חוקית, יהיו מצבים לא מעטים שבהם הנישום יבקש להטעות את הרשות בדבר המימוש. 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.

22. שיהוי: עמדת היועץ המשפטי לממשלה היא כי "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 (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)). ברם, שיהוי בהוצאת שומה יכול להביא להחלטה בדבר הפחתה ניכרת במרכיב ריבית הפיגורים וזאת בהתאם לסעיף 16 לתוספת. 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)").

23. נראה שהמערערת והמשיבים מסכימים לעקרונות הכלליים שהובאו בעמדת היועץ המשפטי לממשלה. המערערת מוסיפה כי לשיטתה התיישנות היא דיוניות במהותה ולכן מקימה מחסום מפני היכולת לגבות אך לא מפני האפשרות לגבות היטל השבחה שהתיישן על דרך קיזוז או פרעון שעבוד על החוב. נראה שמדובר בטענות החורגות מהדיון העקרוני הכללי שעולה בערעורים דנן וממילא המדובר בעניין שיש לבוחנו כתלות במערכת עובדתית ספציפית, שספק אם מתקיימת בערעורים דנן. ממילא המערערת הפנתה להליך אחר התלוי ועומד בגין החלטת ועדת הערר בעניין **סבניר** שם לדעתה עשויה להתחדד הסוגיה (עמ"נ 17-14006).

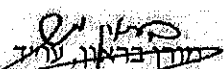
24. בכל הנוגע למתן **פטור מהיטל השבחה** בעיקר לפי סעיף 19(ג)(1) לתוספת השלישית, טען היועץ המשפטי לממשלה בעמדה כי עיון בטיעוני הצדדים מעלה שהדיון בנושאים אלה, הן בוועדת הערר והן בבית המשפט הנכבד, לא מוצה וזאת בשל דחיית פרשנות הוועדה המקומית לגבי עצם הטלת החיוב. בעניין **הנוניאן** הזכירה ועדת הערר את עמדת 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. לכן, 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.

25. לעמדת המערערת שאלת הפטור היא משפטית וניתן להכריע בה במסגרת הערעורים דנן. אין חולק שעולה שאלה משפטית בפרשנות הוראת הפטור בשים לב לתוצאות הליך זה. אלא שאף אם כטענת המערערת בסוגיה זו אין לוועדות הערר יתרון; הרי שבכל זאת, גם במצב מעין זה קבלת החלטה בסוגיית הפטור היא תולדה של יישום ההחלטה במערכת נסיבות ספציפיות והכרעה בטענות אשר מעלים המשיבים בהקשר זה בעניין פרשנות הוראת הפטור הלשונית והתכליתית ובסוגיות נלוות נוספות. משכך הציע היועץ המשפטי לממשלה שוועדת הערר תכריע ראשונה בהיבטים אלה.

26. לסיכום, בערעורים המונחים לפתחו של בית המשפט הנכבד עולה סוגיה עקרונית הנוגעת לפרשנות סעיף 1(א)(2) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, סוגיה בעלת השלכות רחב, בפרט ביחס לאופן ההתמודדות עם תופעת עבריינות הבנייה. לעמדתו של היועץ המשפטי לממשלה, רעיון הצדק החלוקתי המונח בבסיס גביית היטל השבחה קיים גם מקום בו פלוני נהנה מפרי ההשבחה התכנונית באופן בלתי חוקי. על תכלית ראויה זו אף מתווספת תכלית ראויה נוספת, שמירה על שלטון החוק ומניעת מצב בו חוטא יוצא נשכר.

27. בהינתן האמור, היועץ המשפטי לממשלה סבור, כי קביעת חיוב בהיטל השבחה, בהתאם למוצע בעמדתו, הולמת באופן מלא את הרציונל העומד בבסיס גביית היטל השבחה ואת האינטרס הציבורי ואף מתיישבת עם כללי הפרשנות המקובלים לדבר חקיקה.

  
 מנחם פראג, עו"ד  
 בא-כוח היועץ המשפטי לממשלה  
 פרקליטות מחוז ירושלים – אזרחי