

ערעור אזרחי מס' 433/80

נכסי י.ב.מ. ישראל בע"מ

נגד

מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, תל-אביב

בבית המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

[15.2.83, 12.10.82]

לפני השופטים מ' בייסקי, ג' בך, א' שינבויס

פסק-דין

השופט ג' בך: 1. בערעור זה מתעוררת שוב השאלה הקשה. באילו מקרים, אם בכלל, יש לאפשר לרשות מינהלית לחזור בה מהחלטה קודמת שנתנה, ושנקבעו בה זכויותיו וחובותיו של אזרח, ולתת החלטה חדשה תחתיה, וזאת על אפו ועל חמתו של אזרח, אשר ההחלטה החדשה באה להרע את מצבו.

2. להלן העובדות והוראות החוק החשובות, הצריכות לענייננו:

ביולי 1973 החלה חברת נכסי י.ב.מ. ישראל בע"מ (להלן - המערערת) לבנות את בניין משרדיה על מגרשה שבתל-אביב, רחוב וייצמן 2, גוש 6111

חלקה 773.

בניית "בית י.ב.מ." הסתיימה בנובמבר 1978.

בהתאם לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961 (להלן - החוק), כפי שהיה בתוקף בתקופה הרלוואנטית, חויב בעל מקרקעין לשלם מס חד-פעמי על "מבנה בתהליך בניה" וזאת בנוסף על המס השנתי השוטף, שהוטל עליו בגין המקרקעין, עליהם הוקם המבנה.

הוראות החוק, הנוגעות לנושא זה, כלולות בסעיפים 116 - 117 לחוק. סעיפים אלה הוספו לחוק בחוק מס רכוש וקרן פיצויים (תיקון מס' 8), תשל"ב-1972, שתחולתו הייתה משנת המס 1972 ואילך (הסעיפים בוטלו בתשמ"א).

כדי להקל על הבנת השתלשלות האירועים ומשמעותם המשפטית, מן הראוי לצטט כאן את נוסח אותם חלקים מהסעיפים הנ"ל, שיש להם חשיבות לערעור שלפנינו:

16"א. (א) שווי של מבנה בתהליך בניה, אשר בגמר בנייתו יהיה בנין מגורים, בנין מיוחד או בנין עסקי, יהיה כמפורש להלן:

(1) מבנה שהוא תוספת בניה - מחצית עלות הבניה; (2) מבנה אחר - כשוויה של חלקת הקרקע, שעליה הוא מוקם, לשנת המס שלאחר תחילת הבניה; ואולם המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת הבעל, לקבוע כי שוויו יהיה מחצית סכום עלות הבניה."

16ב. --- -- .

16ג. על אף האמור בסעיף 2 ישולם על מבנה בתהליך בניה מס חדפעמי של 1.2% משוויו.

16ד. אדם שבשנת המס היה לו מבנה בתהליך בניה, ימסור למנהל

הצהרה על כך תוך 60 ימים מיום תחילת הבניה; ואם היה המבנה תוספת בניה, יציין בהצהרה את אומדן עלות הבניה.

16ה. המנהל ישום את שווי של מבנה בתהליך בניה וישלח לבעל הודעת שומה ויפרט בה את השווי וסכום המס המגיע.

16ו. (1) בעל מבנה בתהליך בניה ישלם, במועד שנקבע [בסעיף 116](#) למתן הצהרה, מקדמה אחת של 0.6% משווי הקרקע כפי שנשומה לאחרונה, ומקדמה שניה באותו סכום במועד שנקבע [בסעיף 117\(ב\)](#) למתן הצהרה על שינוי מהותי בגוף הנכס; את יתרת המס המגיעה ממנו לפי הודעת השומה ישלם תוך 30 יום מיום שנמסרה לו ההודעה.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), יהיו המקדמות במבנה בתהליך בניה שהוא תוספת בניה 0.6% ממחצית אומדן עלות הבניה.

16ז. מבנה בתהליך בניה - דינו לכל ענין, למעט ענינים שפורשו בפרק זה, כדין מקרקעין."

[סעיף 117\(ב\)](#), המוזכר [בסעיף 116](#) לעיל, היה סעיף [17](#) בחוק המקורי והפך לסעיף [117\(ב\)](#) בסעיף 12 [לחוק מס רכוש וקרן פיצויים](#) (תיקון מס' 3), תשכ"ז-1967. נאמר בו, בין השאר:

"...אם נשתנו המקרקעין שלו בתוך שנת המס, שינוי מהותי בגופם או על ידי הוספה עליהם...

חייב (בעל המקרקעין - ג' ב') תוך 60 יום מיום השינוי, למסור למנהל הצהרה בכתב על כך."

ביולי 1974 (באיחור של כ-10 חודשים) מסרה המערערת הצהרה על תחילת הבנייה, כנדרש [בסעיף 116](#) לחוק.

שווי המגרש הוערך על-ידי המשיב לשנת המס 1974 (ולמעשה גם לגבי שנת המס 1975-1976) ב- 6,607,900 ל"י.

בהתאם לכך, ועל-פי הוראת [סעיף 116](#) לחוק, שילמה המערערת ב-

3.2.75 (שוב באיחור) מקדמה ראשונה על חשבון המס האמור בגובה של 0.6%

מסכום השומה הנ"ל, היינו 39,647.40 ל"י.

בתאריך 3.11.76 שלח המשיב למערערת טופס סמ/6725, שכותרתו "הודעת שומה על מבנה בתהליך בניה", ובו נאמר, בין היתר, כי בהתאם לסמכותו על פי [סעיף 116](#) לחוק שם המשיב את המבנה בתהליך בנייה, שעליו נסב ערעור זה, שעשה זאת "בהתאם

לשווי הקרקע עליה נבנה המבנה, ושקבע את שווי הקרקע ב-6,607,900 ל"י ואת סכום המס (על-פי % 1.2 מהשווי) ב-79,294 ל"י.

מן הראוי לציין, כי באותו טופס מופיעות שתי עמודות חלופיות, בהן יכול היה המשיב למלא את סכום השומה, או על-פי "שווי הקרקע עליה נבנה המבנה". או "בהתאם למחצית עלות הבניה", והמשיב בחר, כאמור, את העמודה הראשונה ורשם בה את השומה.

בתאריך 13.6.78 פנה המשיב אל המערכת בטופס אחר, בו נאמר בין היתר, שעל-מנת שאפשר יהיה להעריך את הנכס כבניין, על המערכת להמציא למשיב: "1) תכנית לפי קומות כולל מספר חדרים ושטחים בכל קומה. 2) אישור המהנדס על התאריך שהבנין היה ראוי לשימוש ו-3) הצהרה על עלות הבניה."

כתשובה שלחה המערכת למשיב בתאריך 31.12.78 מכתב, אליו צירפה: א. הצהרה על גמר בנייה לפי [הסעיפים 116 ו-17ב1](#) לחוק; ב. סט תכניות הבניין; ג המחאה על סך 39,647.40 ל"י.

צוין במכתב זה, כי התשלום האחרון הנ"ל מהווה "התשלום השני והסופי עבור מבנה בתהליך בניה". כמו כן הודיעה המערכת למשיב, כי עלות הבנייה הגיעה לסכום של 120,395,000 ל"י.

בתאריך 1.1.79 המציא המשיב למערכת טופס נוסף מסוג סמ/ 6725 הנושא אותה כותרת, היינו "הודעת שומה על מבנה בתהליך בניה". אלא שהפעם, בניגוד למילוי הטופס הנ"ל מיום 3.11.76, רשם המשיב את השומה בעמודה בה נאמר "בהתאם למחצית עלות הבניה". הוא העריך את השווי בהתאם לכך ב-197,500, 60 ל"י (מחצית מסכום ההערכה הנ"ל של עלות הבנייה בשלמותה עליה הודיעה לו המערכת עצמה) ואת סכום המס (שוב על-פי % 1.2 מהשווי) ב-722,370 ל"י. (היינו בערך פי תשעה מה"שומה" הקודמת) ! כמו כן מציין המשיב על גבי אותו טופס, שהמערכת שילמה מקדמה א' בסך 39,647.40 ל"י בתאריך 3.2.75 ומקדמה ב' באותו סכום בתאריך 31.12.78. בהתאם לכך הפחית המשיב מסכום השומה הנ"ל את הסך של 294.80, 79 ל"י, ועל-כן תבע מהמערכת לשלם "תוך 30 יום מקבלת הודעה זו" את יתרת המס בסך 643,075.20 ל"י.

המערכת הגישה השגה למשיב על קביעתו האחרונה מיום 1.1.79, אך השגתה נדחתה בתאריך 29.1.79.

בתאריך 8.2.79 הגישה המערכת ערר על החלטה זו אל "ועדת הערר שליד מס רכוש ת"א", אך הערר נדחה אף הוא, בתאריך 29.10.79.

גורל ערעורה של המערערת, אותו הגישה לאחר מכן לבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו, לא היה שונה. הערעור נדחה בתאריך 29.5.80, ומכאן הערעור שהוגש, ברשות בית המשפט המחוזי, אל בית-משפט זה.

3. להלן תמצית טענתו של המשיב, אשר נתקבלה על דעת כל הערכאות הקודמות שדנו בעניין זה: א. ל"מבנה בתהליך הבניה" הנדון נערכה על-ידי המשיב רק שומה אחת, והיא השומה, עליה הודע למערערת על גבי הטופס מיום 1.1.79.

הטופס הקודם מתאריך 3.11.76, הוצא בטעות, והכוונה הייתה אז לא להודעה בדבר שומה סופית על שווי המבנה אלא לדרישה לתשלום המקדמה השנייה על חשבון המס, שהיה על המערערת לשלמה על-פי [סעיף 116](#) הנ"ל לחוק.

ב. המשיב רשאי היה, על-פי החוק, לקבוע את השומה הסופית רק לאחר השלמת בנייתו של המבנה.

ג. ברור היה לכל הנוגעים בדבר, לרבות המערערת, שהשומה תיעשה במקרה זה על בסיס עלות הבנייה ולא על בסיס ערך הקרקע, ואין זה מן הצדק, שהמערערת תיהנה מההפקר ותורשה לנצל טעות משרדית כדי להתחמק מתשלום המס הנאות שהושט עליה.

ד. לחלופין, בהתאם [לסעיף 116](#) לחוק, מבנה בתהליך בנייה דינו כדין מקרקעין, ועל-פי [סעיף 19\(ג\)](#) לחוק רשאי המשיב לתקן שומת מקרקעין שיסודה בטעות.

4. מאידך גיסא טענה המערערת לפני הערכאות הקודמות וגם לפנינו את הטענות הבאות: א. השומה הראשונה מיום 3.11.76 נעשתה על-ידי המשיב כדין, על-פי הוראות [סעיף 116](#) לחוק, והיא שומה תקפה, ועל-כן מה שמתיימרת להיות השומה מיום 1.1.79 הוצאה בחוסר סמכות ושלא על-פי דין.

ב. [סעיף 16א\(א\)\(2\)](#) לחוק קובע, כי בדרך כלל יש לשום מבנה בתהליך בנייה לפי ערך הקרקע לשנת המס שלאחר תחילת הבנייה, ומשעשה כן השיב בשומה שהוציא ביום 3.11.76, פעל במסגרת סמכותו, ולא היה כל פסול בהחלטתו זו.

ג. לא הוגשה כל ראייה, שיש בה כדי להוכיח, כי השומה הראשונה נבעה מטעות משרדית.

ד. מכל מקום, מחובתה של הרשות הציבורית להבהיר לאזרח את המשמעות האמיתית של החלטתה.

ה. אין הרשות זכאית לחזור בה מהחלטתה, אפילו שגתה בעת קבלתה, דבר המוכחש כאמור ביחס למקרה הנדון.

ו. לא ניתן לתקן את השומה, שעליה נסב הערעור, על-פי הוראות סעיף 19 לחוק, וזאת משני נימוקים: 1. נאמר **בסעיף 116** לחוק, שמבנה בתהליך בנייה דינו לכל עניין כדין מקרקעין, למעט עניינים שפורשו בפרק זה (ההדגשה שלי - ג' ב'). משמע, שבכל הנוגע לשומת מבנה בתהליך בנייה לצורך הטלת המס, אין דינו של מבנה כזה כדין מקרקעין, הוזה אומר, גם סעיף 19 אינו חל ביחס לשומה כזאת.

2. לחלופין, סעיף 19 מכיל רשימה סגורה של סוגי טעויות, שאמנם ניתן לתקן ביחס לשומת מקרקעין, ואין המקרה הנדון מתאים לאף אחד מאותם סוגים. במיוחד מנוע המשיב מלטעון, שהייתה כאן טעות בשומת שווי הבנייה, כאשר טענתו היא, שכלל לא התכוון להוציא שומה כלשהי בעת מתן ההחלטה הנ"ל מיום 3.11.76, ושרק נדרש אז תשלום המקדמה השנייה.

5. בבואי לקבוע את עמדתי ביחס לגורל ערעור זה, עייתי מחדש בשורה של פסקי-דין, הדנים בנושא של תיקוני החלטות מוטעות על-ידי רשות ציבורית, שניתנו בישראל, באנגליה ובארצות-הברית, וכן בחוות הדעת של מומחים מלומדים במשפט המינהלי בכל אחת מהארצות הנ"ל, ונוכחתי, כי רבות בנושא זה המבוכה ואי הבהירות, ואין בפסיקה ובחוות הדעת קו ברור ועקבי.

יש ומושם הדגש בחשיבות של סופיות הדיון, ובזכותו של האזרח לדעת, היכן הוא עומד ביחסיו עם השלטון, מבלי שעליו לחשוש משינוי החלטותיה של הרשות חדשות לבקרים.

ויש, מאידך גיסא, שהצורך להביא לתוצאה צודקת במקרה המסוים מוגדר כערך עליון, ועל-כן הוחלט באותם מקרים, כי צריך לאפשר לרשות המינהלית לתקן ולשנות החלטות קודמות, העלולות לגרום לאי-צדק, לעיוות-דין ולהפליה, ושנבעו מתקלות שונות כגון טעות, היסח הדעת, חריגה מסמכות, שינוי נסיבות, תרמית והונאה.

כאמור, אין קיים קו אחיד בפסיקה, ונראה שעמדת בתי המשפט בסוגיה הנדונה הושפעה בכל מקרה לא במעט מהנושא ומהמאטריה המיוחדים, שהובאו לפנייהם להכרעה. לדוגמא: כאשר נדונה **בבג"צ 28/74**, [83], השאלה, אם מותר לוועדת עררים לענייני מוניות לדון מחדש בבקשת העותר להענקת רישיון, אשר נדחתה על-

ידיה, וזאת מהטעם שההחלטה הקודמת הייתה מבוססת על טעות, נקט בית המשפט גישה ליבראלית ואיפשר את תיקון הטעות. ועדת הערר, בדחתה את הבקשה של העותר לעיין מחדש בבקשתו, הביעה את דעתה בזו הלשון (שם [1], בעמ' 655):

"במקרה כזה עומד ענינו האישי של העותר לעומת פעולתה התקינה של המשיבה שהיא מאינטרס הציבור, ויש להעדיף את השיקול האחרון."

השופט ברנזון הדגיש בפסק-דינו, כי אין הוא מזלזל בשיקול הנ"ל אך אין הוא מוכן לקבלו וכך נאמר בפסק-דינו, בעמ': 657

..."גוף כוועדת הערר הדנה בנושא חשוב ויסודי כמו עיסוקו של אדם ופרנסתו, מן הדין שיקיים את כל המצוות הכרוכות בעשיית הצדק ולא יחסוך עמל מפשו כדי להגיע לתוצאה צודקת בכל ענין וענין ולהראות קבל עם שהוא נוהג כך. הייתי מנסח את הכלל שלפיו צריכה הוועדה לנהוג כך: לא בכל מקרה צריכה היא להיענות לבקשה לפתוח דיון שנסתיים ולעיין מחדש בהחלטתה הקודמת, אך גם אי-אפשר לומר שבשום מקרה אין היא יכולה או צריכה לעשות זאת. כל אימת שמוגשת בקשה כזאת, עליה לדון בה לאור החומר הנלווה אליה ולהחליט אם יש בה כדי להצדיק פתיחת הענין מחדש; ואם כן - להחליט לגופה של הבקשה." בהמשך פסק-דינו זה מציע השופט ברנזון, גם כן בעמ' 657, שנאמץ לעצמנו את האמירה הבאה מה- 535american jurisprudence42:

"יש והוחלט או נאמר, כי לרשויות מינהליות נתון הכוח לתקן טעויות סופר בהחלטותיהן ולעיין בהן מחדש ולתקן מהטעמים הבאים: תרמית, הונאה, טעות, הפתעה, היסח-הדעת, ראייה חדשה שנתגלתה, תנאים שנשתנו - בין אם עקב הוראת חוק מפורשת המעניקה את הכוח או על-פי העקרונות המשמשים את בתי-המשפט".

בבג"צ 89/80 [2] נבדקה השאלה, אם זכאית המועצה לבטל אישור הקרנה, שניתן לסרט מסוים, כאשר התברר לה, שהאישור ניתן בטעות, שכן היה מכוון לסרט אחר.

קבע השופט ח' כהן, בעמ': 531

..."יהא אשר יהא מקורה של הטעות, אין ספק שהיא יורדת לשורשו של תוקף ההיתר; ומגילתה המועצה טעותה זו, אין כל ספק שהיתה רשאית לבטל את ההיתר שלא התכוונה לתתו מלכתחילה".

השופט ברק אף הרחיק לכת יותר בכתבו, בעמ': 531

"נראה לי שהמועצה מוסמכת לבטל היתר שנתנה, ובלבד שהשיקולים אותם היא היא מביאה בחשבון יהיו שיקולים ראויים."

בבג"צ 122/73 [3] נדון מקרה, בו נעתר שר הפנים לבקשת העותרים להאריך את המועד להגשת תביעת פיצויים בשל שינוי הייעוד של מקרקעין שבבעלותם. לאחר מכן התברר לשר, שהחוק, שהעניק לו את הסמכות לאשר הארכת מועדים לצורך הגשת תביעות מסוג זה, לא היה בעל תחולה רטרואקטיבית, וכי לא היה מוסמך להעניק לעותרים את הארכת המבוקשת.

על-כן ביטל השר את הסכמתו, ובית המשפט העליון החליט, ברוב דעות, לאשר את החלטתו זו.
גם שופט המיעוט לא חלק על זכותו של השר לבטל החלטה, שנתקבלה ללא סמכות, אלא שהוא סבר, שאמנם הייתה לשר סמכות להעניק לעותרים את הארכה.

גישה "מתירנית" זו כלפי הרשות מצאה ביטוי גם בפסק הדין [בבג"צ 707/81](#) [4]. כאן עמדה לדיון סמכותה של הוועדה המחוזית לשקול מחדש אחת מהחלטותיה.

השופטת בן-פורת, בעמ' 667, הביעה את דעת בית המשפט לאמור:

"אם בעקבות הפנייה היוזמה של מאן דהוא... מגיעה הוועדה המחוזית לכלל החלטה, שמן הראוי לבחון את החלטתה הקודמת מחדש מחמת שיקולים כבדי משקל, יש שהיא מוסמכת לעשות כן. חייבים אלה אמנם להיות מקרים חריגים ביותר, שכן, כרגיל, זכותו של האזרח לדעת, אם בידיו החלטה סופית ומחייבת, אין להטרידו שוב ושוב באותו נושא. אולם, קיימת הלכה פסוקה מושרשת, שדנה בחריגים לא מעטים, אשר, אם נתקיימו, אין לדקדק עם הרשות המינהלית, ויש לאפשר לה לחזור ולעייין בהחלטה קודמת". מאידך גיסא, ננקטה על-ידי בית-משפט זה עמדה מחמירה, כאשר מנהל מס שבח מקרקעין ביקש להתיר לו לתקן טעות שנפלה בשומה ביחס למקרקעין ([ע"א 417/74](#) [5]). טעותו של הפקיד, שבגינה נגרם לאוצר הפסד של כמיליון וחצי לירות, נתגלתה ארבעה ימים בלבד לאחר מתן ההחלטה המוטעת, והפקיד הודיע מיד לנישום הנוגע בדבר על הטעות ועל ההחלטה המתוקנת שבדעתו לתת. הנישום התנגד לשינוי ההחלטה, ועדת הערר קיבלה את עמדתו, ובית-משפט זה אישר את עמדת ועדת הערר.

בניגוד לכלל הנ"ל, שצוטט על-ידי השופט ברנזון [בבג"צ 28/74](#), 83

[1], תוך הסכמה, מה- american jurisprudence, supra, נקבע בפסק הדין [בבג"צ 417/74](#) [5], שלא ניתן לתקן טעות על סמך טענת "הסמכות הטבועה" לעשות כן, אלא אם נכנס סוג הטעות לדל"ת אמות הסעיף בחוק, המאפשר שינוי החלטות בנסיבות מסוימות.

בפסק-דינו של השופט ויתקון, בעמ' 685, נאמר בעניין זה:

"...ברור שאין ממש בטענת הסמכות הטבועה. היא, כשלעצמה, סתמית וחסרת שיעור, ואילו קיבלנו אותה היינו יוצרים אנדרלמוסיה בתחום המיסוי. היינו מעורדים אותה פזיזות במלאכת השומה, שבגללה נמצאת כאן המדינה מפסידה".

בכיוון דומה פסק בית המשפט בבג"צ 799/80 [6], בו נדונה חוקיות פעולתו של פקיד הרישוי בבטלו רישיון להחזקת כלי נשק, שניתן לעותר על-

פי חוק כלי היריה, תש"ט-1949, כאשר נוכח לדעת, שההיתר ניתן על סמך טעות עובדתית. כאן נאמר, בעמ' 331, מפי השופט ברק:

"הדין הוא, שגם אם ניתן רישיון מתוך טעות, אין הרשות יכולה לחזור בה, אלא אם כן קיימים טעמים מיוחדים המצדיקים זאת. אכן, גם כאן יש לעמוד על אותו איזון בין האינטרס של הכלל לבין האינטרס של הפרט..." בהעדר טעם מיוחד כזה החליט בית המשפט לפסול את ביטול הרישיון.

דוגמא נוספת לגישה מחמירה לגבי הרשות, כאשר זו רוצה לסטות מהחלטותיה הקודמות, ניתנה זה לא מכבר בפסק הדין בבג"צ 574/81 [7]. במקרה זה התכוונה ועדה מחוזית לתכנון ולבנייה לבטל תכנית בנייה, שאושרה כדין קודם לכן, מהטעם, שהתכנית אושרה בטעות, ובלא שנשקלו גורמי בטיחות ושיקולים ענייניים אחרים, ועלול להיגרם נזק לציבור עם ביצועה.

בית המשפט הגיע למסקנה, כי לא היה כאן מקרה של תיקון טעות, שנעשתה בהיסח הדעת, אלא ניסיון לשינוי מדיניות, ובנסיבות העניין לא הייתה הצדקה להתיר לוועדה לנהוג כך. וכך נאמר בפסק הדין, בעמ' 178, מפי השופט שינבום: "ציפייתו של האזרח לקבל לידי את ההיתר היא טבעית, ובדין יסודה, על-כן יש לכבדה". ובהסתמכו על האמור בבג"צ 318/75 [8] הוא מוסיף: "אי-מילוי הציפייה במקרה זה יהא בו משום, משחק מחבואים עם האזרח ובמידה של שרירות-לב" (בג"צ 318/75, בעמ' 139). בשום פנים ואופן אין לנהוג בצורת משחק כזו באזרח."

6. אותה גישה בלתי אחידה, המשתנה בהתאם לנסיבות ובהתאם למהות

ההחלטה המינהלית, העומדת לדיון במקרה ספציפי, מאפיינת גם את הפסיקה באנגליה ובארצות-הברית.

אשר לאנגליה, ניתן לכך ביטוי בניתוח בספרו של judicial (s.a. de smith Th ed., by 4, london review of administrative action 108- 106 (j.m. evans, 1980, המחבר המלומד דן בנושא הנדון של "סופיות" ההחלטה המינהלית תחת הכותרת "an inconclusive note on conclusiveness" להלן ציטטות ספורות מאותו פרק, המדברות בעד עצמן (107at) : Judicial act, order or decision... Is potentially-a non" open to attack for any material error of law or fact in

"...law has carried conviction

בבית-משפט לערעורים החליט השופט denning, כי הכתר לא יורשה

פסקי-דין, כרך לז, חלק ראשון, תשמ"ג/תשמ"ד 1983

: In (supra[12]232at) בין היתר (my opinion if a government department in its dealing" with a subject takes it upon Entitled to rely upon it having the authority which it upon a itself to assume authority matter with which he is concerned, he is Assumes. He dose not know, and cannot be And as the crown Know, the limits of its authority. The department itself expected to is bound, so is clearly bound, and as it is but an agent for the crown, it; binds the crown also . Are the other departments, for they also are but"agents to the crown כאן איפוא, שאין להרשות לממשלה לחזור בה מהקביעה המקורית, וזאת על-אף העובדה, שבמתן אותה החלטה חרג הפקיד הנוגע בדבר במשרד הביטחון מסמכותו. באותו כיוון פסק בית המשפט באנגליה בעניין; re (1952) [13]1943re war damage act denton road, twickenhan, middlesex;

כאן המדובר היה בבית שנהרס במהלך מלחמת העולם. הוועדה לפיצוי

נזקי המלחמה שלחה לבעלת הבית הודעות סותרות בדבר הערכת הנזק, ולאחר שהעבירה אליה מה שהתיימר להיות טופס החלטה בנדון, טענה, שהייתה זאת למעשה רק הערכה זמנית מוטעית, וביקשה לחזור בה מהקביעה האמורה.

בעלת הבית ערערה על כך, ובית המשפט פסק לטובתה, ונימק זאת בין היתר כך (802at) : Where damage commission the duty of parliament confers on a body such as the war" deciding or determining Any question, the deciding or determining of which Affects Expressly preliminary of the rights of the subject, such decision or determination Power or the povisional is final and made and communicated in terms which are not consent of the person or persons affected, be conclusive, and cannot, in the absence of) "altered or withdrawn by that body (802at : "...if it were discovered within a reasonable time that"

Could find that the document did not accord with the there had been some mistake or Facts which it purported to record, the position might".have misconception on which i been different כגון במשפט [12] robertson ובמשפט [13] re denton road, כמתאימה למקרים חריגים בלבד, בהם מתעורר צורך מיוחד להגן על אינטרס הפרט מטעמי הגינות ויושר (ראה, supra, 102s.a. de smith : 103-102s.a. de smith, supra, at). מאידך גיסא מודגשת סמכותה של הרשות הציבורית לתקן את טעויותיה, ובמיוחד כאשר המדובר בתיקון טעות, שנעשתה תוך חריגה מסמכות של הפקיד הנוגע בדבר.

כך בפסק הדין, שניתן בתקופה האחרונה ב- rootkin v. Kent county [14] (1981) council נדונה השאלה, באיזו מידה יכולה הרשות המקומית לתקן החלטה קודמת מוטעית, מסתייג בית המשפט מפסק הדין re It is a general principle of law that the doctrine : בין היתר : [13]denton road (234at) The purpose of preventing them from using the statutory estoppel cannot be used of" discretion which an act of parliament requires them to against local authorities for : The general (104supra, at) באמרו use נראה, ש- s.a. de smith מסכם את הפסיקה בצורה נאותה באמרו (104supra, at) : The general May not vary the scope of its statutory principle remains that a public authority" Should be made powers and Duties as a result of its own errors or the conduct of ensure that public bodies act others. Exceptions that are inspired by a desire to "fairly"

"...with circumspection

קביעה אחרונה זו יש לה נפקות מיוחדת עבור הערעור שלפנינו, כפי שנראה להלן.

7. התלבטות דומה ניכרת בפסיקה בארצות-הברית. עד שנות השבעים של מאה זו שלטה שם הדעה, כי דוקטרינת ההשתק מכוח דיני היושר אינה חלה על הממשל, וכי הממשל יכול תמיד לחזור בו מהחלטותיו המוטעות (ראה : [15] (1947) insurance corporation v. Merrill the federal crop (1947) . אולם לאחר מכן השתנתה הגישה הדרגתית, דבר שבא לידי ביטוי בעיקר בפסיקת הערכאות הנמוכות בארצות-הברית ,

והרשות נדרשה, בדרך כלל, לעמוד מאחורי החלטותיה והמלצותיה, כאשר אחרת היה נגרם עוול ואי-צדק לאזרח, אשר קיבל אותן החלטות והמלצות וסמך עליהן (ראה: ספרו של 280 (2,nd ed 1982, (b. Schwartz administrative law).

קולעת היא אימרתו של בית המשפט בפסק הדין בעניין brandt v. The (1970) [16]57, at .hickel "joke is on you. You", to say to these appellants". Shouldn't have trusted us', is hadly worthy of our great"government זאת נקבע בשורה של פסקי-דין, שהרשות לא תהיה קשורה בטעויות, שנעשו בהיסח הדעת או תוך חריגה מסמכות, להבדיל ממקרים של הפעלת שיקול-דעת מוטעה או של שינוי המדיניות במועד מאוחר יותר (ראה לדוגמא: פסק הדין ב- [17] (1973) the oil shale coporation Morton. וכן האסמכתאות, המובאות על-ידי השופט שינבויים בבג"צ 574/81 [7] הנ"ל, בעמ' 176).

8. נחזור עתה מהכללים הרחבים אל הפרט שלפנינו, וננסה ליישם

לגביו את הקווים המנחים של הפסיקה, במידה שאלה קיימים (והשתדלתי להראות כי קווים אלה רחוקים מלהיות ברורים ואחידים), וכן את כללי ההיגיון והשכל הישר.

במקרה שלנו לא נשמעו טענות של תרמית והונאה או של התגלותן של עובדות חדשות, ועל-כן פטורים אנו מלבחון את השפעתם של גורמים כאלה על שינוי החלטותיה של הרשות.

נראה לי, כי במקרה דנן ניתן להגדיר את ה"טעות" הנטענת ביחס להחלטת הפקיד המוסמך מטעם המשיב מיום 3.11.76 בשלושה אופנים, והם: א. החלטה הנוגדת את החוק או שבצורה אחרת יש בה בעליל משום חריגה מסמכות; ב. החלטה, שמקורה בטעות משרדית טכנית, שנעשתה בהיסח הדעת; ג. החלטה, שיש בה משום משגה, במובן זה שהפקיד יישם בצורה בלתי נכונה או בלתי נכונה את המדיניות של משרדו או השתמש בשיקול-דעתו באופן בלתי סביר.

9. בהתחשב בנושא המיוחד בו עסקינן, היינו קביעת שומה נכס לצורך הטלת מס, הרי נראה לי, כי מן הדין לאבחן בין התוצאות של סוגי הטעויות הנ"ל, בצורה הבאה: לגבי שני סוגי ההחלטות הראשונים, המוזכרים לעיל, תוכלנה רשויות הציבור בדרך כלל לחזור בהן מההחלטה המוטעית או הנוגדת את החוק ולגרום למתן החלטה אחרת תחתיה ;

ואילו לגבי ההחלטה מהסוג השלישי, היינו זו שיש בה משום "משגה" בשיקול הדעת בלבד - שאני. כאן תהיה הרשות בדרך כלל קשורה בהחלטה, ובמיוחד כאשר האזרח הספיק כבר לפעול על-פי ההחלטה המקורית.

הוספתי לגבי שתי הקטיגוריות את המלים "בדרך כלל", עשיתי כן לא בהיסח הדעת..., שכן אם עולה מהפסיקה גם - בישראל וגם באנגליה ובארצות-הברית - דבר ברור אחד, הרי הוא, שבסוגיה זאת תמיד ייתכנו נסיבות חריגות, המחייבות פתרון שונה ומיוחד.

10. נבדוק עתה את עובדות המקרה נושא הערעור לאור המבחנים הנ"ל. אינני מוכן לקבל את טענת המשיב, כי הייתה כאן טעות משרדית גרידא, בהיסח הדעת, וזאת על סמך הנימוקים הבאים: לדעתי, לא היה זה מקרה, בו נעשה בטעות שימוש בטופס בלתי נכון, היינו בטופס של קביעת שומה סופית במקום בטופס של דרישת המקדמה השנייה. לא הוכח כלל, כי קיים טופס, בו נדרש בעל הקרקע לשלם את המקדמות. סכום כל אחת מהמקדמות נקבע [בסעיף 116](#) לחוק כ-0.6% משווי הקרקע כפי שנשומה לאחרונה, ועל-כן אין בהקשר זה צורך לא בשומה חדשה ולא בטופס.

זאת ועוד: על-פי אותו [סעיף 116](#) לחוק, צריכה הייתה המערערת לשלם את המקדמה השנייה רק "במועד שנקבע [בסעיף 17\(ב\)](#) למתן הצהרה על שינוי מהותי בגוף הנכס", הווה אומר, אחרי השלמת הבנייה. אך דא עקא, שהבנייה הושלמה בנובמבר 1978, ואז גם נשלחה הצהרת המערערת לפי [סעיף 17\(ב\)](#), ואילו הטופס האמור נשלח בנובמבר 1976, היינו שנתיים לפני כן! אין זה איפוא מתקבל על הדעת, שבעת מילוי אותו טופס ושליחתו למערערת התכוון הפקיד המוסמך לדרישת תשלום המקדמה השנייה.

יוצא, כי לא הייתה כאן טעות משרדית-טכנית, אלא משגה לגופו של עניין.

11. אין ספק, כי מבחינה עניינית-מקצועית, היה זה משגה מצד הפקיד הנוגע בדבר. כפי שנאמר בדברי ההסבר להצעת [חוק מס רכוש וקרן פיצויים](#) (תיקון מס' 8), תשל"ב-1972, מיועד המס האמור לשמש מעין פרמיית ביטוח עבור הבעלים, למקרה שהמבנה שהוא בתהליך הבנייה יינזק על-ידי פעולה מלחמתית, ויש על-כן לשאוף לכך שהמס יתבסס במידת האפשר על השווי האמיתי של המבנה. ברור איפוא, שכאשר המדובר בבניין ענק כגון "בית י.ב.מ.", מן הדין לחשב את המס על בסיס "מחצית עלות הבניה" ולא על בסיס שומת שווי הקרקע.

וכך אמנם פסקו בתי המשפט. לדוגמא, נאמר בפסק-דינו של בית המשפט המחוזי באר-שבע ([ע"ש \(ב"ש\) 5/75](#) [10], בעמ' 86), מפי השופט א' גלסנר:

"כאשר נמצא בפני המנהל מקרה בו ערך המבנה שבתהליך בנייה נמוך

משוויה של הקרקע עליה הוא מוקם, הרי סרובו להעתר לדרישת הבעל לשלם את שווי של המבנה לפי מחצית סכום עלות הבנייה, יהא בו משום שימוש שלא כהלכה בשיקול דעת הנתון לו. כיוצא בזה, אם המדובר במבנה שעלות הקמתו עולה על שווייה של הקרקע, בדין ינהג אם ביזמתו יקבע את השווי לצרכי הטלת המס החד-פעמי לפי מחצית סכום עלות הבנייה.

אולם, כפי שהסברתי לעיל, לא הייתי רואה במשגה זה אלא משגה בשיקול הדעת, שלא היה מצדיק כשלעצמו ביטול ההחלטה שנים לאחר מכן (נראית לי בהקשר זה הנמקתו של השופט ויתקון [בע"א 417/74](#) [5], אותה ציטטתי בסעיף 5 לעיל).

12. לא ניתן גם לטעון, שלא הייתה סמכות חוקית לשום את המס על בסיס שווי הקרקע, ושחובה הייתה כביכול לקבוע את המס בהתאם לעלות הבנייה בלבד.

ההפך הוא הנכון: אם נתבונן [בסעיף 16א\(א\)](#) לחוק, אזי ניווכח, כי בו בזמן שביחס למבנה שהוא "תוספת בניה" יש לחשב את שווי על-פי

"מחצית עלות הבניה" (סעיף 16א(א)(1)), הרי ביחס ל"מבנה אחר" (וכזהו המבנה שנבנה על-ידי המערערות), נקבע בסעיף 16א(א)(2), כי שווי יהיה "כשווייה של חלקת הקרקע, שעליה הוא מוקם, לשנת המס שלאחר תחילת הבניה; ואולם המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת הבעל, לקבוע כי שווי יהיה מחצית סכום עלות הבניה."

עינינו הרואות: לא זו בלבד שמותר לפקיד המוסמך לחשב את המס על-פי ערך הקרקע, אלא זוהי למעשה האופציה הראשונית. ואולם המחוקק מזכיר את אופן החישוב החלופי של קביעת השווי על-פי "מחצית סכום עלות הבניה" בתור דרך שגם היא פתוחה לפני המשיב.

13. עם זאת הגעתי לכלל דעה, שמותר היה למשיב להוציא לגבי המבנה הנדון את שומתו מיום 1.1.79, תוך ביטול ה"החלטה" הקודמת מתאריך 3.11.76 וזאת מהטעם ש"החלטה ראשונה" זו ניתנה גם בניגוד להוראות החוק הקובעות בנושא זה (היינו, בנוסף להיותה מבוססת על שיקול-דעת וטעה).

אבאר את דבריי.

עיון [בסעיף 16](#) לחוק מראה בעליל, שסדר ההצהרות, השומות

והתשלומים ביחס למס האמור נקבע שם כדלהלן:

א. תחילה על בעל "המבנה בתהליך הבניה" למסור הצהרה על תחילת הבניה, על-פי [סעיף 16](#) לחוק.

ב. באותו מועד של מסירת הצהרה זו, על בעל המבנה לשלם מקדמה ראשונה על חשבון המס, בסכום של 0.6% משווי הקרקע, כפי שנשומה לאחרונה.

ג. הצעד הבא הוא מסירת הצהרה על-ידי הבעל, על-פי [סעיף 17\(ב\)](#) לחוק על שינוי מהותי בגוף הנכס, אשר מטבע הדברים נמסרת עם השלמת הבנייה.

ד. במועד מתן הצהרה אחרונה זו חייב הבעלים לשלם את המקדמה השנייה על חשבון המס בסכום השווה למקדמה הראשונה, היינו בסך 0.6% משווי הקרקע בהתאם לשומה האחרונה.

ה. רק לאחר כל אלה תימסר לבעל המבנה הודעת שומה סופית על-ידי המשיב.

ו. על בעל המבנה לשלם את יתרת המס, היינו סכום השומה פחות שתי המקדמות, תוך 30 יום מהיום בו נמסרה לו ההוצעה.

להבהרת הנקודות ה' ו-ו' לעיל עלי לציין, כי אמנם אין בחוק הוראה מפורשת בדבר העיתוי של קביעת השומה הסופית ומסירתה לנישום, אך הפירוש האמור מתבקש לדעתי מנוסח סעיף 16 הנ"ל ובמיוחד מהדרישה, [בסעיף 116](#), כי "יתרת המס" (אשר ניתן לדעת מהי רק לאחר ששולמו שתי המקדמות) תשולם תוך 30 יום מיום מסירת הודעת השומה הסופית.

ההיגיון בפרוצדורה זאת נעוץ, בין השאר, בכך, שעם סיום הבנייה בלבד יכולה להיות בידי המשיב תמונה שלמה ומקיפה על עלות הבנייה ושווי הבניין, ורק אז יש בידו הנתונים הדרושים כדי להחליט על איזה בסיס יבנה את שומתו.

בא-כוח המערערת טען לפנינו, בין היתר, שלא נובע מהחוק, שההצהרה על-פי [סעיף 17\(ב\)](#) חייבת להימסר תמיד עם סיום הבנייה דווקא.

אינני שותף לדעה זו, אולם מכל מקום אין לשאלה זו חשיבות עבורנו בערעור זה, שכן, לכל הדעות, טרם מסרה המערערת את הצהרתה על-פי [סעיף 17\(ב\)](#), כאשר נשלח לה הטופס האמור מתאריך 3.11.76 (הצהרה זו נמסרה כזכור רק ביום 31.12.78).

ברור איפוא, כי בתאריך הנ"ל טרם הגיע השלב, בו היה על המשיב לקבוע את שומתו הסופית ולדרוש מהמערערת את תשלום "יתרת המס."

14. טוען בא-כוח המערערת עוד, כי "תסריט" זה, אם ייקבע כמחייב, יהיה לרעת אוצר המדינה, שכן תימנע על-ידי כך כל אפשרות לקבוע את השומה ולגבות את המס הנותר לפני השלמת המבנים, גם במקרים בהם דבר זה הוא רצוי מבחינת האינטרס הפיסקאלי.

תהא התועלת הכלכלית במקרים אלה ואחרים אשר תהא, זוהי הפרוצדורה כפי שנקבעה בחוק, ועל-פיה יש לנהוג. מן הראוי גם להעיר בהקשר זה, כי דעה זוהי הובעה על-ידי ועדת הערר שדנה במקרה דנן, וכידוע ועדה זו מורכבת ממומחים לנושא, אשר הבעיות הפרגמטיות והאינטרסים הכלכליים של אגף מס רכוש בוודאי נהירים להם (ראה: פסק הדין של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (השופט ש' אשר) בע"ש (ת"א) 1165/75[11]).

15. סיכומי של דבר: לאור האמור לעיל, נכנס המקרה הנדון לסוג הראשון של "ההחלטות המוטעות" שצינו בסעיף 8 לעיל (בנוסף על היותו תאים לסוג השלישי) ועל-כן רשאי היה המשיב לראות החלטה מוטעת זו, בנסיבות המקרה, כבלתי מחייבת ולתת החלטה אחרת במקומה.

אוסף עוד הערה, למניעת אי-הבנה: אין פירושה של החלטה זו, שבכל מקרה, בו פועלת רשות ציבורית בניגוד לדרך הקבועה בחוק, יורשה לרשות לחזור בה מההחלטה ולתת החלטה אחרת במקומה, תוך התעלמות מהתנגדותו של האזרח הנוגע בדבר. בהחלט ייתכנו מקרים, בהם דרישות הצדק תחייבנה מסקנה אחרת, ובמיוחד כאשר האזרח שינה את מצבו לרעה כתוצאה מקבלת ההחלטה "המוטעת".

אולם במקרה דנא, בו המשגה של הפקיד לגופו של עניין בולט לעין, והיה נהיר בוודאי גם למערער, ובו לא שינתה המערער את מצבה לרעה כל עיקר (היא שילמה את הסכום השני רק ב-1978, עת ממילא הייתה חייבת לשלם את המקדמה השנייה באותו סכום), הרי מן הדין שיאופשר לרשות לתקן את המעוות ולתת החלטה, אשר תואמת את הוראות החוק, ואשר תביא גם לתוצאה סבירה וצודקת.

16. לאור מסקנתי הנ"ל פטור אני מלדון בשאלה החלופית שהתעוררה פנינו, אם היה בסמכותו של המשיב לתקן את השומה על-פי הוראות סעיף 19 לחוק.

17. אשר על-כן דעתי היא, כי יש לדחות את הערעור ולהטיל על המערער לשלם למשיב את הוצאות המשפט, לרבות שכר טרחת עורך-דין בסך כולל של 15,000 שקל.

השופט א' שינבויס: אני מסכים.

השופט מ' בייסקי: 1. גם דעתי היא, כי דינו של ערעור זה להידחות, ונראה לי, כי למסקנה זו די בנימוקים, המפורטים בפיסקאות 13-14 מחוות-דעתו של חברי המכובד השופט בך. ועדת הערר שליד מס רכוש, אשר דנה בעררה של המערער על דחיית השגתה על-ידי המשיב, קבעה בהחלטתה, כי ההודעה מיום 3.11.76, המתמרת

להיות הודעת שומה, רק בטעות נרשמה על טופס, שבדרך כלל נועד להודעת שומה - ואילו בפועל הייתה זו דרישה למקדמה שנייה כמתחייב על-פי החוק.

אומרת ועדת הערר:

"ברור לנו כי אותו פקיד ששלח את טופס זה פעל בניגוד לאמור בפרק שלישי של חוק מס רכוש, או שלא ידע בכלל על קיומו של פרק זה ולפני שקיבל הצהרה עלתאריך סיום הבניה מצד העוררת, ולפני ששולמה מקדמה שניה כאמור בחוק, עשה, שומה' במקום להשתמש בטופס של מקדמה... במקרה שבפנינו ברור הוא שצעדו של הפקיד בשולחו את הודעה 1 לא נבעה משרירות אלא הוא לוקה כי הוא בניגוד לחוק, אבל נעשה בתום לב ואין זה הגיוני שצעד זה הנעדר סבירות יקבל גושפנקה מאתנו."

מימצא זה אומץ גם על-ידי בית המשפט המחוזי, אשר דן בערעורה של המערערת, וכבוד השופט ע' א' הגין אף הוא היה בדעה, כי על-אף הטופס, שעליו היא נכתבה, אין ההודעה הראשונה מיום 3.11.76 הודעת שומה סופית, וגם לא יכלה להיות כזאת לאור מערכת ההוראות שבפרק השלישי של החוק, הדין במבנה בתהליך בנייה, לפיהן תיערך השומה לאחר שמסר בעל הנכס על סיום הבנייה ועל עלותה הסופית; ועד אז, ועל-פי הסעיף 116 לחוק, על בעל הנכס לשלם שתי מקדמות על חשבון המס, האחת בתחילת הבנייה והאחרת בסיומה. ועוד קובע הסיפא של סעיף 116, כי: "את יתרת המס המגיעה ממנו לפי הודעת השומה ישלם תוך 30 יום מיום שנמסה לו ההודעה"; פשיטא, כי שומה על המנהל לערוך שומה לאחר תשלום המקדמה השנייה ואז עליו גם לקבוע, מה היא יתרת המס המגיעה. מכאן מסקנת בית המשפט המחוזי:

"כי רק לאחר מתן ההצהרה על סיום הבניה ועל העלות הסופית המנהל חייב ויכול לערוך את השומה. כל אשר הוא קובע לפני כן הרי כאילו לא עשה כלום כי לא עשה מה שמוטל עליו לעשות - לשקול איזו מבין שתי דרכי השומה עליו לנקוט, משום כך ההודעה הראשונה לא יכלה להיות הודעת שומה כי טרם הגיע זמנה, כשם שפקיד שומה אינו יכול להוציא שומה לפני תום שנת המס ואם עשה כן לא עשה כלום."

2. ועל-אף הטופס הלא נכון והמטעה, בו השתמש הפקיד בהודעה מיום 3.11.76 עולה ברורות, כי גם המערערת לא הבינה הודעה זו אחרת מאשר כדרישת מקדמה שנייה. אילו סברה, כפי שהיא טוענת כעת, כי זו דרישת יתרת מס על-פי שומה של ערך הקרקע, הרי חובה הייתה עליה לשלם יתרה זו "תוך 30 יום מיום שנמסרה לה ההודעה", כנדרש בסיפא לסעיף 116(א) לחוק; וזאת היא לא עשתה. יתר-על-כן: ביום 13.6.78 נשלחה אליה דרישה להמציא את תכניות הבנייה, את אישור המהנדס על התאריך

שהבניין היה ראוי לשימוש והצהרה על עלות הבנייה על הטופס המיועד לכך

"בכדי שנוכל להעריך את הנכס הנ"ל". דרישה זו לא הותירה כל ספק, כי בכוונת המשיב לקבוע שווי של הבניין על-פי מחצית סכום עלות הבנייה, כשם שהוא רשאי מכוח [הסעיף 16א\(א\)\(2\)](#) לחוק. אילו סברה המערערות בשלב זה, כי המשיב כבר מיצה את סמכותו וקבע השומה על-פי שווי הקרקע, תגובתה הטבעית צריכה הייתה להיות בהעמדת המשיב על עובדה זו, כיוון שבמקרה כזה אין שום משמעות לסכום עלות הבנייה, והקובע הוא רק שווי חלקת הקרקע לשנת המס שלאחר תחילת הבנייה, כפי שכבר נקבע. ואילו המערערות נהגה אחרת: ב- 31.12.78 (כנראה זה המועד בו נסתיימה הבנייה) המציאה הצהרה על גמר הבנייה וציינה את סכום עלותה, ולמכתב הלוואי צורפה "המחאה על סך 39,647.40 ל"י המהווה התשלום השני והסופי עבור מבנה בתאריך [צריך להיות, בתהליך] בנייה". ולא למותר לציין, כי בגוף ההצהרה על גמר הבנייה מצויה הוראה בזו הלשון: "להצהרה זו צרף מקדמה שניה בסכום המקדמה הראשונה שצרפת להצהרה על תחילת הבנייה". בהקשר זה יש להדגיש שלוש עובדות: א) לאחר ההודעה מיום 3.11.76 לא שילמה המערערות סכום הדרישה, ואין זאת אלא שלא ראתה עצמה מחויבת עדיין בכל תשלום, שכן את המקדמה השנייה יש לשלם בגמר הבנייה - וזו נמשכה עוד כשנתיים; ב) בעקבות הדרישה מיום 13.6.78 ידעה המערערות, כי המשיב מתכוון לקבוע שווי הנכס לפי מחצית סכום הבנייה, ונהגה בהתאם לכך; ג) בעת שמסרה ההצהרה על גמר הבנייה וצירפה ההמחאה כשיעור התשלום הראשון, ידעה במפורש, כי זו מקדמה שנייה, ככתוב בגוף אותה הצהרה.

הוא אשר אמרתי, כי גם המערערות לא התייחסה אל ההודעה מיום 3.11.76 כאל שומה סופית, ומכל מקום היא לא נפגעה מהשימוש בטופס הלא מתאים ולא שינתה מצבה לרעה.

3. יצוין, כי בשלב הראשון והשני אין המשיב יכול לדרוש מקדמה אחרת אלא בשיעור 0.6% משווי הקרקע, כפי שנישומה לאחרונה, וזהו הנתון היחיד הידוע בשלב זה, ואין עדיין הערכה על ערך הבנייה. רק לגבי מבנה שהוא תוספת בנייה, להבדיל מבניין חדש, מחייב [הסעיף 16](#) למסור בהצהרתו על תחילת הבנייה גם אומדן עלות הבנייה, והמקדמה המתאימה לפי אומדן זה מצומצמת לתוספת בנייה בלבד. נמצא, כי בטרם שילם בעל מבנה בתהליך בנייה את שתי המקדמות כאמור ומסר את ההצהרה על שינוי בגוף המקרקעין כנדרש [בסעיף 17\(ב\)](#), אין על המשיב עדיין להוציא הודעת שומה, וממילא לא יכלה המערערות להתייחס אל ההודעה מיום 3.11.76 כאל כזאת וכדרישה לתשלום יתרת המס על-פיה. כפי שקבעה ועדת הערר בשגגה, נכתבה הודעה זו על טופס לא מתאים ומטעה; אבל לא הטופס הוא הקובע והנותן אלא השאלה היא, מה המשמעות שיש לייחס להודעה מבחינת הוראות החוק. טוען בא-כוח המערערות, כי גם אם טעה המשיב והוציא שומה מעבר לסמכות ותוך חריגה מהוראות החוק, עדיין היא תופסת, כשהיא נחזית על פניה בתור שומה, ואין לגלות בה פגם, והוא סומך בנידון על

ע"א 512/65 [9]. ואולם, אין העניין דנן דומה לאסמכתא הנזכרת; שם הפלוגתא הייתה, אם שומה שהוצאה יש לראותה כהמשך אישור זמני של דו"ח על הכנסה שהוצא בזמנו, אף שהדבר לא צוין, ונטען, כי השומה הסופית הוצאה בטעות. לא הייתה מחלוקת, כי פקיד השומה היה מוסמך להוציא את השומה הסופית במהלך העניינים הרגיל ובמסגרת הוראות החוק. בנסיבות אלה לא נתקבלה טענת הטעות, ומה שחשוב יותר הוא, כי גורלו של הערעור הוכרע לטובת הנישום, משום שלאחר הודעת השומה שוב אין פקיד השומה מוסמך יותר לטפל בעניין אלא רק הנציב עצמו או על-פי הסמכה ממנו - ואף אחד מהשניים לא נתקיים. על כך אמר בית המשפט, שם, בעמ' 64: "משלא עשה כן אלא, כאמור לעיל, הוציא צו שומה חדש מבלי לפנות כלל לנציב, אין לנו אלא לראות את פעולתו כחריגה מסמכותו הקנויה לו על-פי החוק, ולראות את צו השומה שניתן ב-18.2.64 כבטל".

ולא זה המצב כאן. במקרה דנן מיוחס למשיב, כי הוציא שומה סופית בטרם עת, ואם אמנם עשה כן, הרי פעולה זו עצמה היא החורגת מהוראות החוק, והיא הפעולה שאינה תופסת. בנסיבות כאלה ספק הוא, אם המדובר כאן בשינוי החלטה קודמת ומתן החלטה חדשה תחתיה, משום שהשומה היחידה, התואמת את הוראות החוק ואת הסדר הקבוע בו, היא השומה מיום 1.1.79.

אני מסכים איפוא לדחיית הערעור, כמוצע על-ידי חברי המכובד, השופט בך.

הוחלט כאמור בפסק-דינו של כבוד השופט בך.

ניתן היום, ב' באדר תשמ"ג (15.2.83).