

- 1. יעקב יעקובוביץ
- 2. יוסף נוייה
- 3. אברהם גרומן
- 4. אמילי-מרי ליפסקי
- 5. פיגה לויין

א

נגד

מנהל מס שבח מקרקעין, נצרת

ב

בבית המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

[3.6.91]

לפני השופטים א' ברק, ש' לויין, א' גולדברג

ג

חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, ס"ח 156, סעיפים 17, 17(א), 17(ב), 19(2), 78, 85, 85(1), 85(2), 85(3) - חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 71), תשמ"ז-1986, ס"ח 2, סעיפים 26(ב), 35(יב) - חוק הפרשנות, תשמ"א-1981, ס"ח 302, סעיף 15.

ד

המדינה הפקיעה מקרקעין שהיו בבעלות המערערים. הודעתה על כך התפרסמה בילקוט הפירסומים מיום 4.12.83. בחוזה שנחתם בין המערערים למדינה ביום 5.3.85 הוסכם על שיעור הפיצויים שישולם למערערים - 2,500 דולר לכל דונם לפי שער יציג ביום התשלום. המערערים דיווחו על העיסקה למנהל מס שבח במועד. בהצהרתם ציינו המערערים את יום ההסכם כיום המכירה, אולם חישבו את התמורה לפי השער היציג כפי שהיה במועד הפירסום, וכן הצהירו על תמורה אחרת בגין הפרשי הצמדה על הקרן מיום ההפקעה ועד יום התשלום. על בסיס ההצהרה ערכו המערערים שומה עצמית ושילמו את מס השבח לפי השומה העצמית. ביום 23.12.86 שלח המשיב למערערים הודעות שומה מתוקנות, בהסתמכו על הוראות סעיף 85 לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, ההודעות באו לתקן ולקבוע את שווי המכירה לפי השער היציג של הדולר ביום מועד ההסכם. המערערים הגישו על כך ערר לוועדת הערר, וזה נדחה. מכאן ערעור זה, שנסב על השאלות בדבר אופן החישוב של תמורת המכירה ובדבר סמכותו של המשיב לתקן את השומה.

ה

ו

בית המשפט העליון פסק:

א. (1) הגישה של המערערים, לפיה בא סעיף 17(ב) לחוק מס שבח מקרקעין להגדיר מועד מיוחד לחישוב התמורה בהפקעה - יום ההפקעה - מייתרת את סעיף 19(2) ואינה עולה בקנה אחד עם העיקרון הכללי של החוק, כפי שהוא בא לידי ביטוי בסעיף 17(א), "שווי המכירה" הוא השווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין (368-369 א).

ז

(2) סעיף 17(ב) אינו בא לקבוע מועד לחישוב התמורה בהפקעה, אלא נועד להבהיר את המונח "שווי מכירה" בהקשר של הפקעה ולמנוע טענות אפשריות, כגון: שבהפקעה לא מדובר במכירה שכן מדובר בפעולה שאינה רצונית, או שסכום הפיצויים המתקבל בגין הפקעה איננו משתלם כנגד הזכות במקרקעין אלא

- בגין דברים אחרים (369 א).
- (3) "שווי המכירה" בהפקעה, לפי סעיפים 17(א) ו-17(ב), הוא הסכום הכולל של הפיצויים כפי שנקבעו ב"יום המכירה" (369 א).
- (4) "יום המכירה" בהפקעה, לפי סעיף 19(2) רישא, הוא היום בו הועמד הפיצוי לזכות המערערים (369 א-ב).
- (5) גם אם חישוב הפיצוי היה נעשה לתאריך הפירסום, ובשל תשלומו באיחור צורפו לו הפרשי הצמדה מחושבים עד יום ההסכם – הוא יום המכירה, הרי שהפרשי הצמדה אלה הינם חלק משווי המכירה והם חייבים במס (369 ב-ג).
- ב. (1) ההלכה הכללית היא, שבנסיבות מתאימות יכולה הרשות לחזור בה מהחלטה שנתקבלה מתוך טעות משפטית (370 א-ב).
- (2) השאלה, אם סעיף 85 לחוק מס שבח מקרקעין מצדיק סטייה מההלכה הכללית, היא שאלה פרשנית בעיקרה (370 ב).
- (3) לשונו של הסעיף מלמדת, לפחות לכאורה, כי הסמכות לתקן טעות אינה מחייבת לסוג מסוים של טעויות, אלא לטעות מכל סוג שהוא. גם ההיסטוריה החקיקתית אינה מכוונת לפירוש מצומצם (370 ב-ג).
- (4) היחס בין סעיפיו השונים של סעיף 85 הוא כדלקמן: כאשר מתגלה עובדה חדשה – סמכות התיקון היא על-פי סעיף 85(1); כאשר נמסרה הצהרה לא נכונה – סמכות התיקון היא על-פי סעיף 85(2); כאשר נפלה טעות כלשהי, בין אם עובדתית ובין אם משפטית – סמכות התיקון היא על-פי סעיף 85(3) (370 ה-ו).
- ג. (1) על מטרתה של הוראת חוק ניתן ללמוד גם מהשיטה המשפטית בכללותה. מגמה פרשנית ראויה היא להביא לקוהרנטיות ולאחידות, מקום שהדבר מתאפשר במסגרת החוק הספציפי (370 ז).
- (2) לא לשונו של חוק מס שבח מקרקעין ולא ההיסטוריה החקיקתית שלו מלמדים על כוונה להעניק למנהל סמכויות, שאינן נתונות דרך כלל לרשויות מינהליות, או על כוונה לשלול ממנו סמכויות כאלה (370 ז).
- (3) הסמכות לשנות החלטות מינהליות ולתקן נתונה במפורש, לכל רשות מינהלית, בסעיף 15 לחוק הפרשנות, תשמ"א-1981 (370 ז-371 א).
- (4) אין טעם, מדוע אותם שיקולים, שהם יפים לעניין שינוי החלטות מינהליות באופן כללי, לא יהיו יפים גם במקרה של שומה לצורכי מס שבח מקרקעין (371 א).
- ד. הסמכות לשנות החלטה מינהלית צריכה להיות מופעלת מתוך מתן תשומת לב לזכותו של הפרט לשמור על זכויות שהתגבשו בידי עקב ההחלטה, ותוך התחשבות בהסתמכותו עליהן (371 ה).
- ה. מעבר למשמעויות הטכניות-פרוצדוראליות, שנובעות מהפיכת שומה ל"סופית", ישנה לסופיות חשיבות גם לעניין תיקון השומה: ראשית, הסמכות לשנות שומה מוגבלת לארבע שנים מיום הפיכתה לסופית. שנית, שומה זמנית ניתנת לשינוי מכל טעם מבוסס, ואין לנישום כל זכות להסתמך על שנקבע בה. לעומת זאת, מרגע שהפכה השומה לסופית מכירים בזכותו של הנישום להסתמך על שנקבע בה, ותיקונה ייעשה רק כאשר יימצאו שיקולים ואינטרסים שיצדיקו פגיעה בהסתמכותו זו (371 ז-372 א).
- ו. (1) האינטרסים שעומדים אלו כנגד אלו במקרה דנן הם כדלהלן: מצד אחד עומדת זכותם של המערערים לסמוך ולהסתמך על כך ששומה עצמית שהגישו הפכה להיות סופית. אינטרס זה חזק במיוחד כאשר נישום שינה את מצבו לרעה בעקבות ההחלטה השגויה. מהצד השני עומד האינטרס הציבורי בשמירת החוקיות של פעילות המינהל, ובנסיבות המקרה עמדה השומה המקורית בניגוד גמור לאמור בחוק (372 ה, ו).

השופט א' ברק

- (2) חמורה הפגיעה באינטרס הציבורי כאשר רשות פועלת בניגוד לקבוע בחוק פי כמה מהמקרה בו היא מפעילה את שיקול-דעתה באופן מוטעה, ואפילו מהמקרה בו היא טועה טעות שבעובדה (372 ז).
- (3) מבין האינטרסים הנ"ל גובר האחרון, הוא האינטרס הציבורי שהרשות תקיים את שמצווה על-פי החוק (372 ז).

פסקי-דין של בית המשפט העליון שאוזכרו:

- [1] ע"א 433/80 נכסי י.ב.מ. ישראל בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, תל-אביב, פ"ד לו (1) 337.
- [2] בג"צ 707/81 שורף ואח' נ' הוועדה המחוזית לתכנון ולבנייה, תל-אביב-יפו ואח', פ"ד לו (2) 665.
- [3] ע"א 417/74 מנהל מס שבח מקרקעין נתניה נ' פאלי, פ"ד כט (1) 681.
- [4] ע"א 494/76 קרול נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לא (3) 239.
- [5] בג"צ 159/84 שאהין נ' מפקד כוחות צה"ל באזור רצועת עזה, פ"ד לט (1) 309.
- [6] בג"צ 727/88 עודד נ' השר לענייני דתות, פ"ד מב (4) 487.
- [7] בג"צ 844/86 דותן נ' היועץ המשפטי לממשלה ואח', פ"ד מא (3) 219.

פסקי-דין של ועדות הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 שאוזכרו:

- [8] ע"ש (ת"א) 102/77 "תנובה" מרכז שיתופי בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א ט 360.
- [9] ע"ש (ת"א) 1033/83 גיסין ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א יב 279.
- ערעור על פסק-דינה של ועדת הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, שליד בית המשפט המחוזי בנצרת מיום 20.10.87 בעמ"ש 3/87. הנרעור נדחה.

י' וסרצוג - בשם המערערים;

י' כהן, סגן בכיר לפרקליט המדינה - בשם המשיב.

פסק-דין

השופט א' ברק: הרקע העובדתי:

1. המערערים היו הבעלים של 85% מחלקה 1 בגוש 10348. מדינת ישראל, באמצעות מינהל מקרקעי ישראל, החליטה להפקיע את חלקם של המערערים והודיעה על כך על-ידי פירסום החלטת ההפקעה בילקוט הפירסומים ביום 4.12.83 (להלן - מועד הפירסום). לאחר משא ומתן בין הצדדים נחתם חוזה, בו נקבע שיעור הפיצויים שישולם למערערים. ההסכם נחתם ביום 5.3.85 (להלן - מועד ההסכם), ועל-פי המוסכם יהיה גובה הפיצוי סך של 2,500 דולר של ארצות-הברית לכל דונם לפי שער יציג ביום התשלום, ובסך הכול 26,665,695 שקל. המערערים דיווחו על העיסקה למנהל מס שבח (להלן - המנהל) במועד. בהצהרתם מציינים המערערים את יום ההסכם כיום המכירה, התמורה לעומת זאת מחושבת לפי השער היציג כפי שהיה במועד

השופט א' ברק

א הפירסום, ובסך הכול 3,313,162 שקל; בנוסף לכך מצהירים המערערים על תמורה אחרת בסך של 23,352,533 שקל בגין "הפרשי הצמדה על קרן מיום ההפקעה ועד יום התשלום". על בסיס ההצהרה ערכו המערערים שומה עצמית ושילמו את מס השבח לפי השומה העצמית. אין מחלוקת, שהשומה העצמית הפכה לסופית. החל לערך בחודש ספטמבר 1986 החלו המערערים לקבל הודעות חוב למס שבח. הם הגישו ערר לבית המשפט המחוזי בנצרת בעמ"ש 79/86. נציגו של מנהל מס שבח מקרקעין נצרת הצהיר בערר כך: "אני מצהיר כי היתה כאן אי הבנה ובשל המחשב שלא הוון כהלכה נשלחו לעו"ד וסרצוג הודעות תשלום שונות. אני מצהיר כי קבלנו את השגתו לגבי תאריך ביצוע העסקה כפי שהצהיר עליה וכי אין מחלוקת בקשר לשווי העסקה. לפיכך השומות יערכו בהתאם להצהרתו זאת...". לאור הצהרה זו ובקשת באיכות המערערים, מחקה ועדת הערר את הערר. ביום 23.12.86 שלח המשיב למערערים הודעות שומה מתוקנות לשומות שנשלחו למערערים בהסתמכו על הוראות סעיף 85 לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 (להלן – החוק). ההודעות באו לתקן ולקבוע את שווי המכירה לפי השער היציג של הדולר ביום מועד ההסכם. המערערים הגישו על כך ערר לוועדת הערר לפי החוק – וזה נדחה, ומכאן הערעור שלפנינו.

טענות המערערים

ב 2. טענת המערערים היא, כי את התמורה השקלית של המכירה יש לחשב לפי יום ההפקעה, וכי בקביעת שווי המכירה אין לכלול את הפרשי השער, שכן אלו סכומים הבאים לפצות את הבעלים בעד עיכוב הפיצויים בידי הרשות המפקיעה. טענתם השנייה היא כי, גם אם יש לחשב את התמורה השקלית של המכירה לפי יום ההסכם, הרי שלמנהל מס שבח אין סמכות לתקן את השומה, שכן מדובר בטעות משפטית, וסמכותו לתקן את השומה על-פי סעיף 85 משתרעת על טעויות עובדתיות בלבד ולא על טעויות משפטיות.

ה "שווי המכירה" בהפקעת מקרקעין

3. סעיף 17 לחוק קובע, כי:

"(א) שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת...

ו (ב) שווי המכירה של זכות במקרקעין שהופקעה הוא השווי שנקבע לענין הפיצויים בשל ההפקעה."

סעיף 19(2) לחוק קובע, כי:

"יום המכירה" או "יום הפעולה" לענין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד, ואולם – ...

.....

(2) בהפקעה – היום שבו הועמד הפיצוי בעד הזכות שהופקעה לרשות מי שהזכות הופקעה ממנו..."

השופט א' ברק

על-פי גישתם של המערערים, בא סעיף 17(ב) להגדיר מועד מיוחד לחישוב התמורה בהפקעה – יום ההפקעה. גישה זו מייתרת את סעיף 19(2) ואינה עולה בקנה אחד עם העיקרון הכללי של החוק, כפי שהוא בא לידי ביטוי בסעיף 17(א), "שווי המכירה" הוא השווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין. סעיף 17(ב) אינו בא לקבוע מועד לחישוב התמורה בהפקעה כעמדת המערערים, אלא נועד להבהיר את המונח "שווי מכירה" בהקשר של הפקעה ולמנוע טענות אפשריות, כגון: שבהפקעה לא מדובר במכירה שכן מדובר בפעולה שאינה רצונית, או שסכום הפיצויים המתקבל בגין הפקעה איננו משתלם כנגד הזכות במקרקעין אלא בגין דברים אחרים. "שווי המכירה" בהפקעה, לפי סעיפים 17(א) ו-17(ב), הוא הסכום הכולל של הפיצויים כפי שנקבעו ב"יום המכירה"; "יום המכירה" בהפקעה, לפי סעיף 19(2) רישא, הוא היום בו הועמד הפיצוי לזכות המערערים; ובמקרה שלנו – 2,500 דולר עבור כל דונם לפי השער היציג ביום 5.3.85 – מועד ההסכם.

4. אולם, כפי שציינה זאת ועדת הערר בהחלטתה, גם אם חישוב הפיצוי היה נעשה לתאריך הפירסום (כגישת המערערים), ובשל תשלומו באיחור צורפו לו הפרשי הצמדה מחושבים עד יום ההסכם – הוא יום המכירה, הרי כבר נקבע, כי הפרשי הצמדה אלה הינם חלק משווי המכירה והם חייבים במס:

"לאור האמור המסקנה היא כי כל אותם סכומים ששולמו לפני יום המכירה בין אם הם מהווים קרן רבית או הפרשי הצמדה יש לכללם בשווי המכירה בסכומם הנקוב"
(ע"ש (ת"א) 77 / 102 / 18, בעמ' 361; ראה גם ע"ש (ת"א) 83 / 1033 / 9, בעמ' 280).

טמכותו של מנהל מס שבח מקרקעין לחקן שומה על-פי סעיף 85 לחוק

5. סעיף 85 לחוק קובע, כי:

"המנהל רשאי, בין ביוזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי הסעיפים 78, 79, ו-82, תוך ארבע שנים מיום שנעשתה, בכל אחד מהמקרים האלה:

(1) נתגלו עובדות חדשות...

(2) המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום המס או למנוע תשלום מס;

(3) נתגלתה טעות בשומה."

טענת המערערים היא, כאמור, כי הסמכות על-פי סעיף 85(3) מתייחסת אך ורק לטעויות עובדתיות ולא לטעויות משפטיות. לגישתם, פרשנות רחבה למושג "טעות" תאפשר למנהל לפתוח שומות נישום בכל מקרה ומקרה, וכך היא מייתרת למעשה את הסעיפים 85(1) ו-85(2). פרשנות זו מייתרת גם, לגישתם, את עקרון השומה העצמית והסופית שבסעיף 78.

6. טענה זו של המערערים מעלה פעם נוספת את השאלה, מהי מידת הסופיות של החלטה

השופט א' ברק

שניתנה על-ידי רשות מינהלית, ובאילו נסיבות יש לאפשר לה לחזור מהחלטתה, גם אם בכך היא מרעה את מצבו של האזרח. שאלה זו נדונה כבר פעמים רבות בבית-משפט זה, אלא שמעבר לקשיים הרגילים שמתעוררים בהקשר זה, מעורר המקרה שלפנינו קושי נוסף: בעוד שעל-פי רוב אין החוק שמסמך את הרשות לקבל את ההחלטה מסמיכה במפורש לתקנה או לשנותה, הרי שחוק מס שבח מקרקעין קובע מפורשות את סמכותו של המנהל לתקן שימה, בנסיבות מסוימות ובפרק זמן מוגדר. נשאלת השאלה, אם כן, האם עיגונה המפורש של הסמכות בחוק ספציפי מצדיק חריגה מההלכה הכללית, תהא אשר תהא, באשר לשינוי החלטות מינהליות. מטענתם של המערערים עולה, כי דעתם היא שסעיף 85 מחייב, או לפחות מצדיק, סטייה מההלכה הכללית, לפיה בנסיבות מתאימות יכולה הרשות לחזור בה מהחלטה שנתקבלה מתוך טעות משפטית (להלכה זו ראה ע"א 80 / 433 [1], בעמ' 351; בג"צ 81 / 707 [2], בעמ' 667).

7. השאלה, האם סעיף 85 מצדיק סטייה מההלכה הכללית, היא שאלה פרשנית בעיקרה. לשונו של הסעיף מלמדת, לפחות לכאורה, כי הסמכות לתקן טעות אינה מתייחסת לסוג מסוים של טעויות, אלא לטעות מכל סוג שהוא. גם ההיסטוריה החקיקתית אינה מכוונת לפירוש המצומצם, לו טוענים המערערים. סעיף 85(3) לחוק תוקן בשנת 1986 (ראה סעיף 26(2) וסעיף 35(יב) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 71), תשמ"ז-1986), ובמקום הביטוי "נתגלתה טעות סופר בשומה" נכתב "נתגלתה טעות בשומה". במסגרת הדיון שהתקיים בכנסת הסביר חבר הכנסת ארצי, בשם ועדת הכספים, כי:

"בסעיף 26(2) אפשרנו למנהל מס שבח לתקן בשומותיו לא רק טעויות סופר אלא גם טעויות אחרות, הכל תוך ארבע שנים מיום הוצאת השומה".

אמנם גם כאן לא נאמר מפורשות, כי הכוונה היא גם לטעויות משפטיות, אך ניתן להסיק מהדברים, כי המחוקק, בתקנו את החוק, חפץ להרחיב את סמכויותיו של המנהל לתקן שומות. פירושה של ועדת הערר עולה בקנה אחד עם מגמה זו.

8. הפירוש לסעיף 85(3) לו טוענת המשיבה מתיישב היטב גם עם סעיף 85 כמכלול. לאור פרשנות זו, היחס בין סעיפיו השונים של סעיף 85 הוא כדלקמן: כאשר נתגלתה עובדה חדשה – סמכות התיקון היא על-פי סעיף 85(1); כאשר נמסרה הצהרה לא נכונה – סמכות התיקון היא על-פי סעיף 85(2) (ויש לשים לב – שני המקרים הללו אינם בגדר טעויות רגילות, אלא עניינם בהחלטות שנתקבלו על סמך מידע חסר או מידע כוזב); כאשר נפלה טעות כלשהי, בין אם עובדתית ובין אם משפטית – סמכות התיקון היא על-פי סעיף 85(3).

9. על מטרתה של הוראת חוק ניתן ללמוד גם מהשיטה המשפטית בכללותה. מגמה פרשנית ראויה היא להביא לקוהרנטיות ולאחידות, מקום שהדבר מתאפשר במסגרת החוק הספציפי. לא לשונו של החוק ולא ההיסטוריה החקיקתית שלו מלמדים על כוונה להעניק למנהל סמכויות, שאינן נתונות דרך כלל לרשויות מינהליות, או על כוונה לשלול ממנו סמכויות שכאלה. הסמכות לשנות החלטות מינהליות ולתקן נתונה במפורש, לכל רשות מינהלית, בסעיף 15 לחוק

השופט א' ברק

הפרשנות, תשמ"א-1981. לא מצאנו במקרה המסוים של שומה לצורכי מס שבח מקרקעין כל טעם, מדוע אותם שיקולים, שהם יפים לעניין שינוי החלטות מינהליות באופן כללי (ראה פסקה 12 להלן), לא יהיו יפים גם בעניין המסוים הזה. אין, לדעתנו, כל סיבה לכך שסמכותו של מנהל מס שבח לשנות החלטות שומה תהא שונה בהיקפה מסמכותו של מנהל מס רכוש לשנות החלטות שומה. העובדה, שהסמכות הראשונה קבועה בחוק ספציפי בעוד שהסמכות השנייה קבועה בחוק הפרשנות, אינה סיבה מצדקת ליצירת הבחנה (לעניין תיקון שומה לצורכי מס רכוש, ראה: ע"א 433/86 [1] ה"פ 2).

10. שני הצדדים הפנו אותנו לע"א 74 / 417 [3], שם אמר השופט ויתקון (בעמ' 685) כי:

"ברור שהסמכות לתקן שומה בשל טעות טעונה הסדר חקיקתי, ומשאמר המחוקק את דברו, כפי שעשה בסעיף 85, אין סמכות 'טבועה' ובלתי-גדורה יכולה לדור עמה בכפיפה אחת".

דברים אלו ייתכן שהיו יפים לתקופה בה נאמרו, טרם תיקון סעיף 85(3), שאז ניתן היה ללמוד מהסעיף על כוונה לסטות מההלכה הכללית בדבר הסמכות לתקן טעויות. אך כיום אין כל מניעה, ואף יש טעם רב, לראות את הסמכות הכללית ואת הסמכות הספציפית שבחוק כמשלימות זו את זו. מפנים אותנו המערערים לדברים שנאמרו מיד בהמשכם של הדברים הנ"ל, כי:

"...צריך גם להתחשב במצבם של מוכרי מקרקעין המעבירים את רכושם לקונים, ורוצים לקבל, קודם לכן, שומה סופית שלא תהיה עלולה להתבטל על שום עוול בכפם".

לא נותר לנו אלא להסכים עם הדברים, וזו גם הייתה דרכה של הפסיקה מאז ומעולם בכל הקשור בשינוי החלטות מינהליות. הסמכות לשנות החלטה מינהלית צריכה להיות מופעלת מתוך מתן תשומת לב לזכותו של הפרט לשמור על זכויות שהתגבשו בידי עקב ההחלטה, ותוך התחשבות בהסתמכותו עליהן. אכן, סמכות השינוי לחדד והפעלת שיקול הדעת במסגרת הסמכות לחדד.

11. המערערים טוענים, כי מתן פירוש רחב לסמכות שבסעיף 85(3) ייתר את כל העיקרון של שומה עצמית שהופכת "סופית". אלא שהשומה הסופית מעולם לא הייתה סופית במובן שהמערערים היו אולי חפצים שתהיה, שהרי הסמכות לתקן שומה, על-פי סעיף 85, עומדת למנהל רק לאחר שהשומה הופכת להיות סופית (ראה לדוגמה: ע"א 76 / 494 [4], בעמ' 242). אין כוונתנו, שהפיכתה של השומה ל"סופית" היא חסרת כל משמעות. מעבר למשמעויות הטכניות-פרוצדוראליות שנובעות מכך, ישנה לסופיות חשיבות גם לעניין תיקון השומה. ראשית, הסמכות לשנות שומה מוגבלת לארבע שנים מיום הפיכתה לסופית. שנית, שומה זמנית

השופט א' ברק

ניתנת לשינוי מכל טעם מבוסס, ואין לנישום כל זכות להסתמך על שנקבע בה. לעומת זאת, מרגע שהפכה השומה לסופית אנו מכירים בזכותו של הנישום להסתמך על שנקבע בה, ותיקונה ייעשה רק כאשר יימצאו שיקולים ואינטרסים שיצדיקו פגיעה בהסתמכותו זו.

א

12. מצאנו אם כן, כי סמכותו של המנהל לשנות "שומה סופית" דומה לסמכותה של כל רשות מינהלית לחזור בה מהחלטתה, זאת לפחות בכל הקשור לטעמים שהניעו אותו לחזור בו מהחלטתו (טעות משפטית, עובדתית וכו') וכן בכל הקשור לשיקולים ולאינטרסים שעליו לקחת בחשבון בעשותו כן. נותר לנו עתה לבחון, אם השימוש בסמכות זו נעשה כדין. המדובר בסוגיה קשה, אך לא בלתי מוכרת. ביסודה עומדת אותה פעולה לה נדרשים בתי-המשפט ורשויות המינהל פעמים רבות, היא איזון האינטרסים. בבג"צ 84 / 159 [6], בעמ' 322, אומר הנשיא שחגר בקשר לחזרתו של המשיב מהחלטתו שלא לגרש את העותר, כי:

ב

ג

"בהקשר זה (של חזרה מהחלטה - א' ב') קיימים בדרך כלל שני אינטרסים עיקריים, הסותרים זה את זה לא אחת: מצד אחד האינטרס של הפרט לשמור על הזכויות, שהתגבשו בידיו עקב החלטתה הקודמת של הרשות, ומצד אחר, חובתה של הרשות הציבורית לקיים נאמנותה לאינטרס הציבורי, ולמלא חובותיה כפי שהוגדרו לה".

ד

(ראה גם: בג"צ 88 / 727 [6], בעמ' 492; בג"צ 86 / 84 [7], בעמ' 223).

ה

13. האינטרסים שעומדים אלו כנגד אלו במקרה דנן הם כלהלן: מצד אחד עומדת זכותם של המערערים לסמוך ולהסתמך על כך ששומה עצמית שהגישו הפכה להיות סופית. אינטרס זה חזק במיוחד כאשר נישום שינה את מצבו לרעה בעקבות ההחלטה השגויה (ט"א 433/80 [1], בעמ' 355). אלא שהמערערים כאן לא טענו כי שינו את מצבם לרעה בהסתמך על השומה המקורית, וקשה לראות כיצד יכלו לעשות כן. המדובר בהפקעה של מקרקעין ולא בעיסקה מרצון, ושיעור הפיצויים ששולם להם הוסכם עוד טרם שנקבעו השומה או אופן חישובה. מהצד השני עומד האינטרס הציבורי בשמירת החוקיות של פעילות המינהל. כפי שכבר אמרנו, השומה המקורית עמדה בניגוד ברור לאמור בחוק. אין המדובר כאן רק בפגיעה בהכנסות המדינה, אלא המדובר במילוי חובותיה של הרשות, כפי שהוגדרו לה בחוק. זהו אינטרס ציבורי מובהק וכבד משקל. חמורה הפגיעה באינטרס הציבורי כאשר רשות פועלת בניגוד לקבוע בחוק פי כמה מהמקרה בו היא מפעילה את שיקול-דעתה באופן מוטעה, ואפילו מהמקרה בו היא טועה טעות שבעובדה (לעניין סוג הטעות, ראה: ט"א 433/80 [1], בעמ' 351). מבין האינטרסים הנ"ל גובר האחרון, הוא האינטרס הציבורי שהרשות תקיים את שמצווה על-פי החוק. לפיכך אנו מוצאים כי למשיב הייתה סמכות לשנות את השומה, וכי סמכותו זו הופעלה כדין.

ו

ז

השופט א' ברק, השופט ש' לוי

אשר-על-כן דין הערעור להידחות. המערערים יישאו בהוצאות המשיבים בסך כולל של 5,000 ש"ח.

השופט א' גולדברג: אני מסכים.

השופט ש' לוי: גם אני סבור שבכלל ה"טעות" בה מדובר בסעיף 85(3) לחוק נכללת גם טעות משפטית, ומטעם זה אני מצטרף למסקנת חברי הנכבד, השופט ברק, ולשיקוליו מבלי להתייחס לשאלת היחס בין סעיף 85 לחוק לבין סמכותו הכללית של המינהל לשנות את החלטותיו.

הוחלט כאמור בפסק-דינו של השופט ברק.

ניתן היום, כ"א בסיוון תשנ"א (3.6.91).