

בבית המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

[4.1.88]

לפני המשנה לנשיא מ' בן-פורת והשופטים ש' נתניהו, א' וינוגרד

חוק מס שבה מקרקעין, תשכ"ג—1963, ס"ח 156, סעיפים 1 (המונח „מכירה“), 6, 9, 84, 49ב(2), 102 — חוק המקרקעין, תשכ"ט—1969, ס"ח 259, סעיפים 7, 7(א), 7(ב) — חוק המתנה, תשכ"ח—1968, ס"ח 102, סעיפים 2, 5, 5(ב), 6.

אחותה של המשיבה העבירה לה במתנה ב־1977 זכויות בדירה שרכשה ושטרם גרשמה על שמה. המשיבה מסרה דיווח על כך לשלטונות מס שבה מקרקעין ושילמה מס רכישה. המשיבה התגוררה בדירה תקופה מסוימת ב־1982 הודיעו המשיבה ואחותה לשלטונות מס שבה מקרקעין על ביטול המתנה וביקשו השבת מס הרכישה ששולם. שלטונות המס התייחסו לפנייתן כאל הודעה על מכירה חוזרת של הדירה. השגת המשיבה לפני המערער נדחתה. המשיבה ערערה לפני ועדת ערה, וזו קיבלה את הערעור. מכאן הערעור לבית המשפט העליון, שנסב על השאלות, אם יש לראות בהעברת הזכויות מהמשיבה לאחותה ביטול המתנה או שמא זוהי מכירה חוזרת, ואם ניתן להתייחס לעיסקה כמלאכותית. הערעור שכנגד נסב על שאלות הנוגעות להוצאות ולהפרשי הצמדה.

בית המשפט העליון פסק:

- א. (1) מתנה של זכות אובליגטורית לקבלת זכות במקרקעין אינה עיסקה במקרקעין. במובן חוק המקרקעין, תשכ"ט—1969, אם כי היא נחשבת כמכירת זכות במקרקעין לצורך חוק מס שבה מקרקעין, תשכ"ג—1963.
- (2) על מתנה כזו חל סעיף 6 לחוק המתנה, תשכ"ה—1966.
- (3) ההדעות שחתמו האחיות במקרה דנן, ושהן מסרו לשלטונות מס שבה מקרקעין על עיסקה המתנה, די בהן, כדי להוות מסמך, המוכיח את המשיבה לקבל את הזכות האובליגטורית לדירה.
- ב. (1) הנטל בדבר הוכחת ביטולה של עיסקה הוא על הטוען זאת.
- (2) יש לדקדק עם הטוען ביטול עיסקה, כשמדובר בעיסקה ביטול בין בני משפחה מתוך הסכמה.
- ג. (1) בית-משפט ישעה לטענה, שעיסקה היא מלאכותית גם כשהיא מועלית לראשונה לפניו.
- (2) המבחן המקובל למלאכותיות של עיסקה הוא בתשובה לשאלה, אם יש תוכן כלשהו בעיסקה מלבד הפטור המיוחל ממס.
- ד. (1) ההחלטה, אם העיסקה החדשה מהווה ביטול המתנה, שאחות המשיבה נתנה למשיבה, או מתנה

השופטות ש' נתניהו

- חדשה שהמשיבה נתנה לאחותה, תלויה בנסיבות המקרה.
- (2) אם מתנת הזכויות לדירה, אך-על-פי שהושלמה, לא התממשה בעולם המעשה, יכולה העיסקה החדשה להתיישב עם ביטול המתנה.
- (3) אם היו למתנה השלכות עובדתיות, כי או לא ניתן להתזיר את הגלגל אחורה, והדרך האחת הפתוחה להתזיר הזכויות היא על-ידי עיסקה חדשה של מתנה.
- (4) אין מניעה בדיון לביטול מתנה בהסכמה בכל עת, אך לעבור הנזמן הארוך יש משקל, המצטבר למשקלן של יתר העובדות.

פסק-דין של בית המשפט העליון שאוזכרו:

- [1] ע"א 641/83 א' פרידמן נ' י' פרידמן ואח', פ"ד מ(2) 253.
- [2] ע"א 274/79 חורי ואח' נ' כנען ואח', פ"ד לח(3) 337.
- [3] ע"א 91/77 ביקטר נ' „עמידר“ החברה הלאומית. לשיכון עולים בע"מ ואח', פ"ד לב(1) 73.
- [4] ע"א 588/81 ב"ש 140/84 ציזיק נ' ד' הורוביץ ואח', פ"ד מ(1) 321.
- [5] ע"א 404/84 י' סעתי נ' פ' סעתי ואח', פ"ד מא(2) 477.
- [6] ע"א 46/84 — לא פורסם.
- [7] ע"א 686/80 ג' קינן ואח' נ' מנהל מס עיזבון וערעור שכנגד, פ"ד לז(3) 545.
- [8] ע"א 265/67 מפי בע"מ נ' פקיד השומה לחפעלים גדולים, פ"ד כא(2) 593.
- [9] ע"א 390/86 תעש מור מרכז תעשייתי בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל-אביב, פ"ד לז(1) 449.

ערעור וערעור שכנגד על פסק-דינה של ועדת הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג—1963, שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (השופט ח' בנטל והחברים מ' כהן, ד' כהן) מיום 29.3.85 בעמ"ש 179/84. הערעור נתקבל. הערעור שכנגד נדחה.

א' אפעל-גבאי — סגן לפרקליט המדינה בשם המערער והמשיב בערעור שכנגד;
ד' פישלר — בשם המשיבה (המערערת בערעור שכנגד).

פסק-דין

השופטות ש' נתניהו: 1. הגב' ליאורה בן-עזר, אחותה של המשיבה (המערערת בערעור שכנגד), רכשה בשנת 1969 זכויות לדירה בבית משותף ברמת-אביב מאת החברה לשכון ופתוח לישראל בע"מ. הדירה טרם נרשמה במועדים הרלוואנטיים בלשכת רישום המקרקעין ולא הועברה, לכן, על שם ליאורה.

ליאורה לא התגוררה מעולם בדירה, אחותה, המשיבה, היא שנכנסה לגור בה

השופטת ש' נתניהו

כשנישאה. כשרכש אביהן של האחיות דירה אחרת עבור ליאורה, ברעננה, הוחלט, שליאורה תעביר את זכויותיה לדירה שברמת-אביב (להלן — הדירה) במתנה למשיבה, אשר נכנסה לגור בה.

א

ב-24.7.77 מסרו האחיות הודעה על כך למנהל מס שבח. בהודעה תוארה מהות העיסקה כ"העברה ללא תמורה". כהעברה ללא תמורה בין אחיות, זכתה העיסקה לפטור ממס שבח ונישומה רק לצורך מס רכישה. מס זה שולם ביום 3.3.77.

ב

מאומה לא נעשה להעברת הזכויות בדירה על שם המשיבה. ב-22.8.82 אישרה שכון ופתוח לישראל בע"מ, כי

"... בעלת הדירה הבלעדית הרשומה בחברתנו היא הגב' ליאורה בן-עזר...
בבוא העת לרשום את הדירה בטאבו תרשם הגב' בן-עזר".

ג

2. בסוף אוקטובר 1977 קנה האב דירה נוספת ברעננה עבור המשיבה, וזו פינתה את הדירה שברמת-אביב ועברה לגור ברעננה בסוף 1978. לפי עדותה לפני ועדת הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, הוחלט במשפחה כבר ב-1977, כשנרכשה עבורה הדירה ברעננה, כי אין טעם, שהדירה ברמת-אביב תועבר על שמה, וכי היא תישאר רשומה על שם ליאורה. מסיבה זו לא טופל בהעברת הזכויות על שמה. אמנם, במס הרכוש הדירה הייתה רשומה על שמה, כך היא חושבת, אך אביה הוא ששילם את המס. לא היא. היא גם לא שילמה דמי שימוש בדירה. לאחר שפינתה אותה, הושכרה הדירה. לא היא טיפלה בכך. היא לא קיבלה שכר דירה עבור השכרת הדירה והיא אינה יודעת מי קיבל.

ד

רק ביום 7.9.82, כחמש שנים לאחר שהוחלט במשפחה שלא להעביר את הזכויות בדירה למשיבה, הודיעו האחיות לשלטונות מס שבח על ביטול המתנה. במכתבן מאותו יום נאמר, כי ה"עסקה שהתכוונו לבצע לא בוצעה מסיבות משפחתיות" וכי "מכיון שהעסקה לא יצאה לפועל מעולם, יש לראותה כבטלה". האחיות ביקשו לפעול בהתאם ולהשיב למשיבה את מס הרכישה ששולם. בתצהיר שצורף למכתב נאמר:

ה

"1. ...

2. מסיבות משפחתיות החלטנו שלא לבצע כלל את ההעברה ולהשאיר את הדירה בבעלותה של ליאורה...

ו

3. לאחר מסירת הודעת השומה לא נעשו פעולות נוספות מצידנו להשלמת העברה. רצ"ב אשור מחברת שכון ופתוח בע"מ (הוא האישור מיום 22.2.82 שהזכרתיו כבר לעיל — ש' נ'),

4. מכיון שהעסקה לא יצאה לפועל מעולם יש לראותה כבטלה".

השופטת ש' נתניהו

3. השמאי המחוזי השיב למשיבה, כי הוא מתייחס לפנייה כאל הודעה על מכירה חוזרת של הדירה והוא שם אותה למס רכישה. על כך השיגה המשיבה לפני מנהל מס שבת — המערער, בהשגתה, שהוגשה על-ידי בא-כוחה, נאמר, כי "מסיבות משפחתיות החליטו הצדדים שלא לקיים את העיסקה ואכן הפעולה לא הסתיימה ברשום בלשכת רשום המקרקעין ו/או בחברה המשכנת — חברת שכון ופתוח בע"מ". עוד נאמר, כי מאחר שמדובר ביחסים בתוך המשפחה, לא הודרו הצדדים להודיע על הביטול, "באין מועד המגביל צדדים בבטול עיסקה", אך היות וליאורה עמדה לנסוע עם משפחתה לקניה, החליטו הצדדים להסדיר את העניינים הפורמאליים ולהודיע על הביטול.

המנהל דחה את ההשגה מהנימוק הבא: "מאחר ופעולת החזרת הזכות הינה מכירה לענין מס שבת, המס הוטל כדין ולכן נאלצתי לדחות ההשגה".

4. על כך ערערה המשיבה לוועדת הערר. הפעם שפר גורלה. הוועדה קיבלה את הערר. השאלה המכרעת בעיני הוועדה הייתה, "השאלה העובדתית, אם בצוע המתנה הושלם החלטית, עד שאין היא נתנת לבטול". הוועדה הדגישה, כי העוררת לא נקטה שום צעד כדי להשלים את העברת הדירה על שמה במשך כל השנים מאז 1977. מכך שוכנעה, כי נשקלו אפשרויות אחרות לשיכון מתאים למשיבה, דבר שאכן נעשה בסוף 1977. בנסיבות אלה הסיקה הוועדה, כי עיסקת המתנה נתבטלה על-פי הסכמת הצדדים. חלוף הזמן, כשלעצמו, אף כשנמסרה החוקה בנכס, לא היווה בעיני הוועדה מניעה לביטול העיסקה.

5. עתה מערער המנהל. המשיבה הגישה ערעור שכנגד על שני נושאים שוליים: על ההוצאות שלא נפסקו לה בערר ועל הפרשי ההצמדה על מס הרכישה, שוועדת הערר פסקה להחזיר לה רק החל מיום הודעת הביטול ושלטענתה מגיעים לה החל מיום התשלום. באת-כוחו של המשיב הסכימה, בהגינותה, שאם יידחה ערעורו של המנהל, כי אז מס הרכישה שיוחזר למשיבה יוצמד כבקשתה.

6. השאלה המתעוררת בערעור זה היא, אם החזרה מהעיסקה, שעליה הודיעו האחיות בפברואר 1977, מהווה, כטענת בא-כוח המשיבה, ביטול של עיסקת המתנה. לטענת המנהל, זו עיסקה אחרת, חדשה, של העברת הזכויות חזרה מהמשיבה לליאורה, "מכירה חוזרת", כפי שהוא מכנה אותה, ולחלופין זו עיסקה מלאכותית, שהוא רשאי להתעלם ממנה.

אם לפנינו ביטול, כי אז יחולו הוראות סעיף 102 של חוק מס שבת מקרקעין:

"המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלו מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהם מס".

השופטת ש' נתניהו

אך אם זו עיסקה חדשה של מכר ללא תמורה, כי או אין להחזיר את מס הרכישה ששולם בגין עיסקת המתנה, ויש לחייב במס רכישה על העיסקה השנייה. ואם עיסקה מלאכותית היא, שוב תשתנה התוצאה: אין להחזיר את מס הרכישה ששולם בגין עיסקת המתנה, אך אין גם לחייב במס בגין העיסקה החדשה, שממנה מבקש המנהל להתעלם.

7. שני הצדדים מיקדו את טענותיהם בשאלה, אם המתנה הושלמה או אם נשארה רק בגדר התחייבות לתת מתנה, שהנותן רשאי לחזור ממנה. כפי שעוד יובהר, חשיבותה של שאלה זו היא משנית.

אין ספק, שעסקת המתנה הייתה "מכירה" במובן חוק מס שבח מקרקעין. הדירה לא הייתה אמנם רשומה על שם ליאורה כלשכת רישום המקרקעין. עדיין לא היו לה לליאורה זכויות קנייניות בה. לא הייתה לה זכות במקרקעין במובן חוק המקרקעין אלא רק זכות אובליגטורית כלפי שכון ופתוח בע"מ לקבלת הקניין בדירה. כל אשר יכלה ליאורה להקנות למשיבה בעיסקת המתנה היא זכות אובליגטורית זו. כך אמנם תוארה מהות העיסקה בהודעה, שהאחיות נתנו לשלטונות מס שבת — "העברה ללא תמורה של זכות לבעלות". לא זכות בעלות אלא זכות לבעלות.

לצורך חוק המקרקעין, תשכ"ט—1969, המתנה לא הייתה לכן עיסקה במקרקעין. אך לצורך חוק מס שבח מקרקעין מהווה המתנה מכירת זכות במקרקעין. זאת נוכח הגדרת "מכירה" בסעיף 1 של חוק מס שבח מקרקעין:

"מכירה/ לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה —

(1) ...

(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין ...

"....."

כמכירת זכות במקרקעין חייבת המתנה במס שבת לפי סעיף 6 (שממנו קיבלה פטור בשל הקרבה המשפחתית בין הצדדים לעיסקה) ובמס רכישה לפי סעיף 9.

8. השאלה, אם המתנה הושלמה ואם היא ניתנת לביטול, נשלטת על-ידי חוק המתנה, תשכ"ח—1968. דבר המתנה יכול שיהיה "מקרקעין, מטלטלין או זכויות". כפי שהובהר לעיל, במקרה דנן דבר המתנה אינו מקרקעין אלא זכות אובליגטורית לקבל בעלות במקרקעין. עיסקת המתנה נגמרה לכל המאוחר בפברואר 1977, כאשר האחיות הודיעו עליה לשלטונות מס שבת, וליאורה הצהירה, כי העבירה את הזכות, שתוארה כזכות לבעלות בדירה, על-ידי העברה ללא תמורה. זו תוצאת סעיף 2 וסעיף 6 של חוק המתנה. לפי סעיף 2:

השופטת ש' נתניהו

„מתנה נגמרת בהקניית דבר-המתנה עלידי הנותן למקבל תוך הסכמה ביניהם שהדבר ניתן במתנה“.

דרכי ההקניה נקבעו בסעיף 6:

„הבעלות בדבר-המתנה עוברת למקבל במסירת הדבר לידו, או במסירת מסמך לידו המוכח אותו לקבלו, ואם היה הדבר ברשות המקבל — בהודעת הנותן למקבל על המתנה; והכל כשאין בדין אחר הוראות מיוחדות לענין הנדון“ (ההדגשה שלי — ש'נ').

די בהודעות שחתמו האחיות, ושהגן מסרו לשלטונות מס שבח על עיסקת המתנה, כדי להוות מסמך, המזכה את המשיבה לקבל את הזכות האובליגטורית של ליאורה לדירה. על כך אין חולק. השאלה המתעוררת היא, אם אין בדין אחר הוראות מיוחדות לענין ההקניה, שאז הוראת סעיף 6 תיסוג מפניהן.

הוראות מיוחדות לגבי דבר מתנה שהוא מקרקעין מצויות בחוק המקרקעין. על-פי סעיף 7(א), עיסקה במקרקעין טעונה רישום והיא נגמרת ברישום. אם לא נגמרה ברישום רואים אותה כהתחייבות לעשות עיסקה. כך מורה סעיף 7(ב). בכך נאחז באיכות המשיבה, הטוען, כי המתנה לא נגרמה והיא עדיין בגדר התחייבות לתת מתנה. על התחייבות כזו חלות הוראות סעיף 5 של חוק המתנה, המתירות לנותן המתנה לחזור בו מן המתנה בנסיבות המפורטות בו. בין היתר, כשמקבל המתנה לא שינה את מצבו בהסתמך על ההתחייבות (סעיף 5(ב)).

טענה זו בטעות יסודה. סעיף 7(א) דן בעיסקה במקרקעין. עיסקה כזו נגמרת ברישום, שאם לא כן רואים אותה כהתחייבות לעשות עיסקה במקרקעין. כבר הבהרתי, כי בענייננו דבר המתנה אינו זכות במקרקעין, אלא זכות אובליגטורית לקבלת זכות במקרקעין. המתנה איננה לכן עיסקה במקרקעין במובן חוק המקרקעין, אם כי היא נחשבת כמכירת זכות במקרקעין לצורך חוק מס שבח מקרקעין. לכן סעיף 7 של חוק המקרקעין אינו חל עליה, אלא חל סעיף 6 של חוק המתנה. ראה ע"א 641/83 (1) והשווה ע"א 274/79 (2) וע"א 91/77 (3). בכך נבדל המקרה שלפנינו מהמקרים שנדונו בע"א 588/81, ב"ש 140/84 (4) וע"א 404/34 (5). באיכות המשיבה מפנה אותנו לדברי השופט שנגר (כתוארו אז) בע"א 274/79 (2) הנ"ל, בעמ' 348 (המתקשרים אל דברי מ"מ הנשיא לנדוי (כתוארו אז) בע"א 91/77 (3) הנ"ל, בעמ' 77-78), כי:

„... ניתן גם לתאר עיסקה דומה, שתוכנה לא יהיה העברת זכות (אובליגטורית — ש'נ') מידי בעליה, אלא התחייבות להעביר את הקניין שבדין (ההדגשה שלי — ש'נ'), כאשר זה יגיע לידי המתחייב. התחייבות מן הסוג השני... תהיה טעונה מסמך בכתב, כמצוות סעיף 8 הנ"ל (של חוק

השופטת ש' נתניהו

המקרקעין, בהיותה התחייבות לעשות עיסקה במקרקעין — ש' נ'. האבחנה בין שני סוגי ההתקשרויות, תלויה בכוונת הצדדים ובנסיבות המקרה.

אך בנסיבות המקרה שלפנינו אין מאומה שממנו ניתן להסיק על עיסקה מן הסוג השני — על התחייבות של ליאורה להעביר למשיבה את הקניין שבדין, לאחר שהיא, ליאורה, תקבלו מאת חברת שכון ופתוח בע"מ. אין על כך מאומה בראיות. להפך, המסמך המעיד על מהות העיסקה, ההודעה לשלטונות מס שבת, מלמד על כוונה לעיסקה מהסוג הראשון — העברה של זכות לבעלות בדירה, דהיינו הזכות האובליגטורית.

ברור אם כן, שאין מדובר כאן בהתחייבות לתת מתנה בעתיד, שעליה חל סעיף 5 של חוק המתנה, אלא במתנה שנגמרה בהקניה של דבר המתנה, כאמור בסעיף 6.

טרחתי להבהיר דברים אלה משום שהשיבות, שבעלי הדין ייחסו לנושא. כפי שכבר רמזתי, חשיבותם בעיניי היא משנית. המתנה אמנם הושלמה, ולליאורה לא הייתה עילה לא מן הדין ולא על-פי הסכם שתקנה לה את הזכות לחזור בה מן המתנה או לבטלה. המשיבה גם אינה טוענת שקמה עילה כזו. הביטול הנטען נעשה הרי מתוך הסכמה בין האחיות, ואין מאומה שימנע מהן להסכים על ביטולה של מתנה.

9. החשיבות, המשנית, שיש לעובדה, שהביטול נעשה על-פי הסכמה, להבדיל מביטול על-פי עילה מן הדין או מהסכם, היא לצורך הסקת מסקנות בדבר טיבה ותוכנה האמיתי של ההתקשרות הממשית שנעשתה בין האחיות, האם היה זה ביטול של המתנה שנתנה ליאורה למשיבה, או האם הייתה זו מתנה חדשה שנתנה המשיבה לליאורה — של אותו דבר מתנה שקיבלה ממנה.

אינני מוכנה להרחיק לכת כטענת באת-כוח המנהל ולקבוע, כי יש לצמצם את תחולת סעיף 102 של חוק מס שבח מקרקעין רק לאותם מקרים של ביטול, שהיא מכנה כביטול אותנטי, שנעשה על-פי עילה שבדין או בהסכם. אין מאומה לא בלשונו ולא ברוחו של סעיף 102 שיצדיק זאת. עם זאת, מקובלת עלי טענתה, כי הנטל בדבר הוכחת ביטולה של העיסקה הוא על הטוען זאת, וכי יש לדקדק עם הטוען, כשמדובר בעיסקת ביטול בין בני משפחה מתוך הסכמה, כי אז קל יותר להגיע להסדרים מוסכמים במטרה להשתחרר מחובת מס וקשה יותר להפריך אותם.

10. אינני סבורה, כי התשובה לטענת הביטול היא בכך שהביטול הוא עיסקה מלאכותית. העובדה, שהמנהל לא החליט להתעלם מהביטול בשל היותו עיסקה מלאכותית, כסמכותו בסעיף 84 של חוק מס שבח מקרקעין, לא היא שמביאה אותי לדעתי זו. כבר הזחלט, כי בית המשפט ישעה לטענה כזו, גם כשהיא מועלית לראשונה לפניו (ראה ע"א 46/84 (6)), "... שבענייני מסים יושב בית המשפט לא רק כפוסק בין שני בעלי הדין, כבערעור אזרחי, אלא עליידי הגשת ערעור נפתח פתח לעיון נוסף בשומה, ומוטלת חובה על בית המשפט לא רק כלפי הנישום המערער אלא גם כלפי הציבור כולו, שעניין

השופטת ש' נתניהו:

לו בכך שהשומה תהיה שומת אמת" (ע"א 686/80 (7), בעמ' 550). טעמי הוא לגופו של עניין.

המבחן המקובל למלאכותיות של עיסקה "הוא בתשובה לשאלה: אם יש תוכן כל שהוא בעיסקה מלבד הפטור המיוחד ממס... " (מדברי מ"מ הנשיא זילברג בע"א 265/67 (8), בעמ' 598) או כדברי השופט ויתקון, בעמ' 603: "עיסקה אשר, כשלעצמה, מחוסרת טעם כלשהוא (זולת הטעם להימנע ממס)...". ומההיבט ההפוך, כדברי מ"מ הנשיא שחגר (כתוארו אז) בע"א 390/80 (9), בעמ' 453:

"...אם הובא טעם אמין לעריכת העיסקה בדרך מסוימת, וטעם זה איננו הרצון להתחמק מתשלום מס, אין הרשות נתונה... להתעלם מן הצורה... בה הולבשו העיסקה או העיסקאות, לגביהן נבחנת החבות במס, כדי לשום את המס לפי שיקוליהן".

והשופטת בן-פורת (כתוארה אז) שם, בעמ' 456:

"...במקרים רבים עיסקה הנראית מלאכותית, שוב אינה כזאת, אם נתלוותה לה מטרה מסחרית סבירה (שאינה, כמובן, השתמטות מתשלום מס)".

ועדת הערר דחתה את טענת המערער, כי העיסקה היא מלאכותית. נימוקה לכך היה, כי לא מצאה כל טעם המצביע, כי ביטול המתנה נבע מתוך רצון לקבל חזרה את מס הרכישה. המנהל לא טוען, שזו הייתה המטרה של האחיות או מי מהן. באת-כוחו מסכימה, כי לא חזר מס הרכישה הוא שהביא להצהרה בדבר ביטול המתנה. המניע, לטענתה, היה אחר, אך גם הוא ברצון להימנע ממס, מס שבת: נוח יותר היה לה למשיבה שלא תיחשב כמי שהייתה בעלת הזכויות מאשר שתיחשב כמי שהייתה בעלת הזכויות ומכרה אותן. חשיבות נודעת לכך כדי לזכות בפטור ממס שבת על מכירת דירת מגורים על-פי סעיף 49ב(2) של חוק מס שבת מקרקעין, אחיזה לכך מצאה בעדות המשיבה לפני ועדת הערר, כי בבעלותה דירה אחרת, שירשה מסבתה. טענה זו אין בה יותר מאשר ניתוח, שאף לא נעשה ניסיון לאשר אותו בחקירתה הנגדית של המשיבה, וכך לא ניתנה לה כל הזדמנות להפריכו. מכל מקום, לא ניתן לומר, כי העיסקה אינה מתיישבת, בנסיבות המקרה, עם טעם כלכלי. לביטול יש מטרה אמיתית כשלעצמו, גם ללא קשר עם רצון להימנע מתשלום מס. המטרה שהאחיות ביקשו להשיג היא להביא לכך שהזכויות לדירה תהיינה שוב של ליאורה. בזאת אין מלאכותיות, ויהיו אשר יהיו השיקולים המשפחתיים שהביאו לכך.

11. השאלה המתעוררת אינה, אם העיסקה היא מלאכותית, אלא אם הכינוי שהצדדים כינו אותה והשם אשר נתנו לה תואמים את מהותה האמיתית. השאלה היא, אם העיסקה החדשה, שנעשתה ב-1982, מהווה ביטול של המתנה, שליאורה נתנה למשיבה, או אם היא מהווה מתנה חדשה, שהמשיבה נתנה לליאורה. להלכה, ניתן היה להביא את המצב לקדמותו

השופט ש' נתניהו:

בכל אחת משתי דרכים אלה, ההחלטה, מהי הדרך שבה נעשה הדבר למעשה, מה היא העיסקה האמיתית שנעשתה, תלויה בעובדות ובנסיבות של המקרה. אם מתנת הזכויות לדירה, אף-על-פי שהושלמה, כפי שראינה לא שלחה שורשים ולא נקלטה בקרקע של המציאות, אם לא היה לה ביטוי בעובדות שבשטח, או כדברי באת-כוח המנהל, אם לא התממשה בעולם המעשה, כי או יכולה העיסקה החדשה להתיישב עם ביטולה של המתנה. לא כן, אם היו למתנה השלכות עובדתיות, אם הפכה למעשה שלא ניתן לתלוש ולעקור אותו מקרקע המציאות ולבטלו כאילו לא היה, כי אז לא ניתן להחזיר את הגלגל אחורה, והדרך האחת הפתוחה להחזרת הזכויות לליאורה היא עליידי עיסקה חדשה של מתנה, מהמשיבה לליאורה. בנסיבות המקרה, לא ניתן לומר, שהמתנה לא נקלטה במציאות העובדתית. המשיבה קנתה חזקה בדירה. הדירה אף נרשמה על שמה אצל שלטונות מס רכוש. היא גם הושכרה לאחר שהמשיבה פינתה אותה. אמנם בכל אלה טיפל האב. הוא גם שמימן את רכישת הדירות עבור בנותיו, אך הוא לא פעל כזר מתערב. הוא פעל מכוחה של המשיבה, שהייתה, עם השלמת המתנה, לבעלת הזכות לקבל את הבעלות בדירה במקום ליאורה.

לכל אלה מצטרפת התקופה הארוכה של כשש שנים מאז עיסקת המתנה ועד להודעת הביטול. אין אמנם מניעה בדין לביטול מתנה בהסכמה בכל עת. אך לעבור הזמן הארוך יש משקל, המצטבר למשקלן של יתר העובדות שהזכרתי. כשמדובר בביטול ביחסים בתוך המשפחה, ללא עילה שבדין אן בהסכם, יש לדקדק עם הטוענים לו, וניתן להסתפק בכל אלה כדי להגיע למסקנה כי מהותה האמיתית של העיסקה השנייה אינה ביטול אלא החזרת המתנה לליאורה בדרך עיסקת מתנה חדשה.

העובדה, שלשכון ופתוח בע"מ לא נמסרה הודעה על המתנה, אינה מעלה ואינה מורידה. ביחסים המשפחתיים התקינים לא היה מקום לחשש, שבבוא העת, כשניתן יהיה לרשום את הדירה על שם בעל הזכות האמיתי, לא תודיע ליאורה על העברת הזכות למשיבה.

12. לסיכום, דעתי היא, כי יש לקבל את הערעור, לבטל את החלטת ועדת הערר, להחזיר על כנה את שומת מס הרכישה על העיסקה מיום 7.9.82 ולחייב את המשיבה בהוצאות המנהל בשתי הערכאות בסך 6,000 ש"ח, וכך אני מציעה לחברי.

התוצאה מייתרת את הדיון בערעור שכנגד.

המשנה לנשיא מ' בן-פורת: אני מסכימה.

השופט א' וינוגרד: אני מסכים.

הוחלט כאמור בפסק-דינה של השופטת נתניהו.

ניתן היום, י"ד בטבת תשמ"ח (4.1.88).