ע"א 307/85

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

בפני כבוד המשנה לנשיא מ' בן פורת
והשופטים הנכבדים ש' נתניהו ו-א' וינוגרד

פסק-הדין ניתן ביום י"ד בטבת התשמ"ח (4.1.1988)

המערער: מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב (ע"י ב"כ עו"ד אורית אפעל-גבאי)

נ ג ד:

המשיבה: עידית זמר (ע"י ב"כ עו"ד דב פישלר)

הנושאים שנדונו בפסק הדין:

ביטול עיסקה או מכירה חוזרת לענין חוק מס שבח מקרקעין ✻ טענת מניעה ✻ עיסקה מלאכותית ✻ מתנה — מהותה.

בית המשפט פסק:

1. אין לצמצם את תחולת סעיף 102 לתוק מס שבח רק לאותם מקרים בהם הביטול נעשה על פי עילה שבדין או בהסכם.

(ב) כשמדובר בעיסקת ביטול בין בני משפחה מתוך הסכמה, כי אז קל יותר להגיע להסדרים מסכמים במטרה להשתחרר מחובת מס.

(ג) הנטל בדבר ביטולה של עיסקה הוא על הנישום.

2. בענייני מיסים יחשב בית המשפט לא רק כפוסק בין שני בעלי הדין אלא על ידי הגשת ערעור נפתח פתח לעיון נוסף בשומה, מכאן שאף אם המנהל לא ראה בעיסקה "עיסקה מלאכותית" אין בא כוחו מנוע מלהעלות טענה זו.

3. (א) אם המתנה שהוקנתה לא התממשה כי אז יכולה העיסקה החדשה להיות בגדר "ביטול עיסקה", אם מאידך המתנה הפכה למעשה שלא ניתן לתלוש ולעקור אותו מקרקע המציאות ולבטלו כאילו לא היה, כי אז אין בפנינו ביטול אלא עיסקת מכירה חדשה.

(ב) התקופה הארוכה של כ-6 שנים מאז עיסקת המתנה ועד להודעת הביטול יש לה משקל מצטבר לעובדות שהזכרו לעיל.

4. הערעור נתקבל.

פ ס ק - ד י ן

השופטת ש' נתניהו:

1. הגב' ליאורה בן-עזר, אחותה של המשיבה (המערערת שכנגד), רכשה בשנת 1969 זכויות לדירה בבית משותף ברמת אביב מאת החברה לשיכון ופיתוח לישראל בע"מ. הדירה טרם נרשמה במשרדים הרלבנטים בלשכת רישום המקרקעין ולא הועברה, לכן, על שם ליאורה.

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

ב-24.2.1977 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 ונשומה רק לצורך מס רכישה. מס זה שולם ביום 3.3.1977.

מאומה לא נעשה להעברת הזכויות בדירה על שם המשיבה. ב-22.8.1982 אישרה שיכון ופיתוח לישראל בע"מ כי —

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

2. בסוף אוקטובר 1977 קנה האב דירה נוספת ברעננה, עבור המשיבה, וזו פינתה את הדירה שברמת אביב העברה לגור ברעננה בסוף 1978. לפי עדותה בפני ועדת הערר של חוק מס שבח

מקרקעין, החלט במשפחה כבר בשנת 1977, כשנרכשה עבורה הדירה ברעננה, כי אין טעם שהדירה ברמת אביב תועבד על שמה, וכי היא תישאר רשומה על שם ליאורה. מסיבה זו לא טופל בהעברת הזכויות על שמה. אמנם במס הרכוש הדירה היתה רשומה על שמה, כך היא חושבת, אך אביה הוא ששילם את המס, לא היא. היא גם לא שילמה דמי שימוש בדירה. לאחר שפיטרה אותה, הושכרה הדירה. לא היא טיפלה בכך. היא לא קיבלה שכר דירה עבור השכרת הדירה והיא אינה יודעת מי קיבל.

רק ביום 7.9.1982, 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"עיסקה שהתכוונו לבצע לא בוצעה מסיבות משפחתיות", וכי "מכיון שהעיסקה לא יצאה לפועל מעולם, יש לראותה כבטלה". האחיות ביקשו לפעול בהתאם ולהשיב למשיבה את מס הרכישה ששולם. בתצהיר שצורף למכתב נאמר:

"1. .....

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

3. לאחר מסירת הודעת השומה לא נעשו פעולות נוספות מצידנו להשלמת ההעברה. רצ"ב אישור מחברת שיכון ופיתוח בע"מ (הוא האישור מיום 22.2.1982 שהזכרתיו כבר לעיל — ש.ג.).

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

3. השמאי המחוזי השיב למשיבה, כי הוא מתייחס לפניה כאל הודעה על מכירה חוזרת של הדירה והוא שם אותה למס רכישה. על כך השיגה המשיבה בפני מנהל מס שבח — המערער. בהשגתה, שהוגשה על ידי בא כוחה, נאמר: כי "מסיבות משפחתיות החליטו הצדדים שלא לקיים את העיסקה, ואכן הפעולה לא הטתיימה ברישום בלשכת רישום המקרקעין ו/או בחברה המשכנת — חברת שיכון ופיתוח בע"מ". עוד נאמר: כי מאוחר ומדובר ביחסים בתוך המשפחה, לא הודרוו הצדדים להתדיע על הביטול, באין מועד המגביל צדדים בביטול עיסקה", אך היות וליאורה עמדה לנסוע עם משפחתה לקניה, לכן החליטו הצדדים להסדיר את העניינים הפורמליים ולהודיע על הביטול.

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

4. על כך ערערה המשיבה לועדת הערר. הפעם שפר גורלה. הועדה קיבלה את הערר. השאלה המכרעת בעיני הועדה היתה: "השאלה העובדתית, אם ביצוע המתנה הושלם החלטית, עד שאין היא ניתנת לביטול". הועדה הדגישה כי העוררת לא נקטה בשום צעד כדי להשלים את העברת הדירה לשמה במשך כל השנים מאז 1977. מכך שוכנעה כי נשקלו אפשרויות אחרות לשיכון מתאים למשיבה, דבר שאכן נעשה בסוף 1977. בנסיבות אלה הסיקה הועדה כי עיסקת המתנה נתבטלה על פי הסכמת הצדדים. חלוף הזמן, כשלעצמו, אף כשנמסרה החזקה בנכס, לא היווה בעיני הועדה מניעה לביטול העיסקה.

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

6. השאלה המתעוררת בערעור זה היא אם החזרה מהעיסקה שעליה הודיעו האחיות בספטמבר 1977 מהווה, כטענת ב"כ המשיבה, ביטול של עיסקת המתנה. לטענת המנהל זו עיסקה אחרת, חדשה, של העברת הזכויות חזרה מהמשיבה לליאורה, "מכירה חוזרת" כפי שהוא

מכנה אותה, ולחילופין זו עיסקה מלאכותית שהוא רשאי להתעלם ממנה.

אם לפנינו ביטול, כי אז יחולו הוראות סעיף 102 של חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג — 1963:

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

אך אם זו עיסקה חדשה של מכר ללא תמורה כי אז אין להחזיר את מס הרכישה ששולם בגין עיסקת המתנה ויש לחייב במס רכישה על העיסקה השניה. 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 שעיסקת המתנה היתה "מכירה" במובן חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג — 1963. הדירה לא היתה אמנם רשומה על שם ליאורה בלשכת רישום המקרקעין. עדיין לא היו לה לליאורה זכויות קנייניות בה. לא היתה לה זכות במקרקעין במובן חוק המקרקעין אלא רק זכות אובליגטורית כלפי שיכון ופיתוח בע"מ לקבלת הקנין בדירה. כל אשר יכלה ליאורה להקנות למשיבה בעיסקת המתנה היא זכות אובליגטורית זו. כך אמנם תוארה מהות העיסקה בהודעה שהאחיות נתנו לשלטונות מס שבח — "העברה ללא תמורה של **זכות לבעלות**". **לא זכות בעלות אלא זכות לבעלות.**

לצורך חוק המקרקעין, המתנה לא היתה לכן עיסקה במקרקעין. אך לצורך חוק מס שבח מהווה המתנה מכירת זכות במקרקעין. זאת נוכח הגדרת "מכירה" בסעיף 1 של חוק מס שבח:

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

(1) .....

(2) העגקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, ...".

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

8. השאלה אם המתנה הושלמה ואם היא ניתנת לביטול נשלטת על ידי חוק המתנה, התשכ"ה — 1965. 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 שבח 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:

"מתנה נגמרת בהקניית דבר המתנה על־ידי 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 המזכה אותו לקבלו, ואם היה הדבר ברשות המקבל — בהודעת הנותן למקבל על המתנה; והמל **כשאין מדין אחר הוראות** מיוחדות לענין זה" (ההדגשה לא במקור).

די בהודעות שהתמז האחיות ומסרו 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 תסוג בפניהן.

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 בא כוח המשיבה הטוען כי המתנה לא נגמרה 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 בעניינו 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. לכן סעיף 7 של חוק המקרקעין אינו חל עליה אלא חל סעיף 6 של חוק המתנה. ראה ע"א 641/83 פרידמן נ. פרידמן פד"י מ' (2) 253, והשוה ע"א 274/79 חורי נ. כנען פד"י ל"ה (3) 337, וע"א 91/77 בוקסר נ. עמידר פד"י ל"ב (1) 73. בכך נבדל המקרה שלפנינו מהמקרים שנדונו בע"א 588/81 ב"ש 140/84 צ'יזיק נ. הורביץ פד"י מ' (1) 321, וע"א 404/84 סעתי נ. סעתי פד"י מ"א (2) 477. בא כוח המשיבה מפנה אותנו לדברי השופט שמגר (כתארו אז) בע"א 274/79 הנ"ל בע' 348 (המתקשרים אל דברי מ"מ הנשיא לנדוי (כתארו אז) בע"א 91/77 הנ"ל בע' 77—78) כי:

> "ניתן גם לתאר עיסקה, שתוכנה לא יהיה **העברת זכות (אובליגטורית** — ש. ג.) מידי בעליה, אלא התחייבות **להעביר את הקנין שברין**, כאשר זה יגיע לידי המתחייב. התחייבות מן הסוג השני... תהיה טעונה מסמך בכתב, כמצות סעיף 8 הנ"ל (של חוק המקרקעין, בהיותה התחייבות לעשות עיסקה במקרקעין — ש. ג.). האבחנה בין שני סוגי ההתקשרויות תלויה בכוונת הצדדים ובנסיבות המקרה".
> (ההדגשות לא במקור).

אך בנסיבות המקרה שלפנינו אין מאומה שממנו ניתן להסיק על עיסקה מן הסוג השני — על התחייבות של ליאורה להעביר למשיבה את הקנין שבדין לאחר שהיא, ליאורה, תקבלו מאת חברת שיכון ופיתוח בע"מ. אין על כך מאומה בראיות. להיפך, המסמך המעיד על מהות העיסקה, ההודעה לשלטונות מס שבח, 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 בהקנייה של דבר המתנה, כאמור בסעיף 6.

טרחתי להבהיר דברים אלה משום **החשיבות** שבעלי הדין יחסו לנושא. כפי שכבר רמזתי, חשיבותם בעיני היא משנית. המתנה אמנם הושלמה וליאורה לא היתה 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 הסקנת מסקנות בדבר טיבה ותוכנה האמיתי של **ההתקשרות** הממשית שנעשתה בין האחיות, **האם היה זה** ביטול של המתנה **שנתנה** ליאורה למשיבה, או האם היתה זו מתנה חדשה שנתנה המשיבה לליאורה של אותו דבר מתנה שקיבלה ממנה.

אינני מוכנה להרחיק לכת כטענת בא כוח המנהל ולקבוע כי יש לצמצם את תחולת

סעיף 102 של חוק מס שבח רק לאותם מקרים של ביטול, שהיא מכנה כביטול אוטנטי, 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 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 מתובת 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, לא היא שמביאה אותי לדעתי זו. כבר הוחלט כי בית המשפט ישעה לטענה כזו גם כשהיא מועלית לראשונה בפניו. (ראה ע"א 46/84 לוי נ. מנהל מס רכוש (טרם פורסם)), "שהרי בענייני מסים יושב בית־המשפט לא רק כפוסק בין שני בעלי הדין, כבערעור אורחי, אלא על ידי הגשת ערעור נפתח פתח לעיון נוסף בשומה, ומוטלת חובה על בית המשפט לא רק כלפי הגישום המערער אלא גם כלפי הציבור כולו, שענין לו בכך שהשומה תהיה שומת אמת" (ע"א 686/80 קינן נגד מנהל מס עזבון, פד"י ל"ז (3) 545, 550). טעמי הוא לגופו של ענין.

המבחן המקובל למלאכותיות של עיסקה "הוא בתשובה לשאלה: אם יש תוכן כלשהוא בעיסקה מלבד הפטור המיוחל ממס..." (מדברי מ"מ הנשיא זילברג בע"א 265/67 מפי נגד פשמ"ג, פד"י כ"א 593), או כדברי השופט ויתקון, שם: "עיסקה אשר, כשלעצמה, מחוסרת טעם כלשהוא (זולת הטעם להימנע ממס...)". ומהזיבט ההפוך, כדברי מ"מ הנשיא שמגר (כתארו אז) בע"א 390/80 תעש מור מרכז תעשיתי בע"מ נגד מנהל מס שבח, פד"י ל"ז (1) 449, 453:

> "אם הובא טעם אמין לעריכת העיסקה בדרך מסוימת, וטעם זה אינו הרצון להתחמק מתשלום מס, אין הרשות נתונה... להתעלם מן הצורה... בה הולבשו העיסקה או העיסקאות, לגביהן ניבחנת 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 נתלותה לה מטרה מסחרית סבירה (שאינה, כמובן, השתמטות מתשלום מס").

ועדת הערר דחתה את טענת המשיב 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 היתה המטרה של האחיות או מי מהן. באת כוחו מסכימה כי לא החזר מס הרכישה הוא שהביא להצהרה בדבר ביטול המתנה. המניע, לטענתה, היה אחר, אך גם הוא ברצון להימנע ממס, מס שבח: נחת היה לה למשיבה יותר שלא תחושב כמי שהיתה בעלת הזכויות מאשר שתחשב כמי שהיתה בעלת הזכויות ומכרה אותן. חשיבות נודעת לכך כדי לזכות בפטור ממס שבח על מכירת דירת מגורים על פי סעיף 49 ב (2) ו־49 (ג) של חוק מס שבח. אחיזה לכך מצאה בעדות המשיבה בפני ועדת הערר כי בבעלותה דירה אחרת, שירשה מסבתה. טענה זו אין בה יותר מאשר ניחוש שאף לא נעשה בסיון 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 בשנת 1982 מהווה ביטול של המתנה שליאורה נתנה למשיבה או אם היא מהווה מתנה חדשה, שהמשיבה נתנה לליאורה. להלכה ניתן היה להביא את המצב לקדמותו 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 על אף שהרשלמה, כפי שראינו, לא שלחה שרשים ולא נקלטה בקרקע של המציאות, אם לא היה לה ביטוי בעובדות שבשטח, או כדברי באת כוח המנהל, אם לא התממשה בעולם המעשה, כי אז 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, ודרך האוזן הפתוחה להחזרת הזכויות לליאורה היא על ידי 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 השכירה 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 שהיתה, 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 או בהסכם, יש לדקדק עם הטוענים לו וניתן להסתפק בכל אלה כדי להגיע למסקנה כי מהותה האמיתית של העיסקה השניה אינה ביטול אלא החזרת המתנה לליאורה בדרך עיסקת מתנה חדשה.

העובדה שלשיכון ופיתוח 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 7.9.1982, ולחייב את המשיבה בהוצאות המנהל בשתי הערכאות בסך —.6,000 ש"ח, וכך אני מציעה לחברי.

התוצאה מיתרת את הדיון בערעור שכנגד.

ש' נתניהו, שופטת

המשנה לנשיא מ' בן־פורת:

אני מסכימה.

מ' בן־פורת, המשנה לנשיא

השופט א' וינוגרד:

אני מסכים.

א' וינוגרד, שופט

ניתן כאמור בפסק דינה של השופטת ש' **נתניהו**.

ניתן היום, י"ד בטבת התשמ"ח (4.1.1988).

מ' בן־פורת	**ש' נתניהו**	**א' וינוגרד**
המשנה לנשיא	שופטת	שופט