



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1210/16

ע"א 1512/17

ע"א 4718/18

לפני : כבוד המשנה לנשיאה (בדימי') ח' מלצר
כבוד השופט (בדימי') מ' מזוז
כבוד השופטת ע' ברון

המערער ב-ע"א 1210/16 : מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
המערערת ב-ע"א 1512/17 : ארנה סטאר גרופ בע"מ
המערערות ב-ע"א 4718/18 : סקי דרופ החזקות בע"מ וג.א.פ. השקעות
פיננסיות בע"מ

נ ג ד

המשיבה ב-ע"א 1210/16 : בריטיש ישראל השקעות בע"מ
המשיב ב-ע"א 1512/17 : מנהל מיסוי מקרקעין רחובות
המשיב ב-ע"א 4718/18 : מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ערעורים על פסקי הדין של ועדות הערר : ו"ע 46205-08-11 (השופט ר' סוקול, ורו"ח גלית יחזקאלי-גולן ו- שמעון פסטנברג) מיום 1.12.2015 ; ו"ע 35298-10-12 (השופט ב' ארנון, ועוה"ד דב שמולביץ ו- דן מרגליות) מיום 16.11.2016 ; ו"ע 20650-07-16 (השופט ה' קירש, ורו"ח צבי פרידמן ו- יהושע בליצקי) מיום 2018.6.5.

תאריך הישיבה : ט"ו בטבת התש"ף (12.1.2021)

בשם המערער ב-ע"א 1210/16
והמשיבים ב-ע"א 1512/17
וב-ע"א 4718/18 : עו"ד עמנואל לינדר

בשם המשיבה בע"א : 1210/16
עו"ד שרון זיו

בשם המערערת בע"א : 1512/17
עו"ד גיא בר-און ; עו"ד אורית קוד

בשם המערערות בע"א
4718/18 :

עו"ד דורון לוי; עו"ד איתן לדר

פסק-דין

השופט (בדימ') מ' מזוז:

1. לפנינו שלושה ערעורים שנידונו במאוחד על החלטותיהן של ועדות הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין או החוק): ועדת הערר שלייד בית המשפט המחוזי בחיפה – ו"ע 11-08-46205 (השופט ר' סוקול, ורו"ח ג' יחזקאלי-גולן ו- ש' פסטנברג) (להלן: ועדת הערר חיפה); ועדת הערר שלייד בית המשפט המחוזי מרכז – ו"ע 12-10-35298 (השופט ב' ארנון ועוה"ד ד' מרגלית ו- ד' שמואלביץ) (להלן: ועדת הערר לוד); וועדת הערר שלייד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו – ו"ע 16-07-20650 (השופט ה' קירש, ורו"ח צ' פרידמן ו- י' בליצקי) (להלן: ועדת הערר תל אביב).

2. בפתח הדברים יצוין כי הערעורים כללו בראשיתם שאלות שונות, אולם בדיון שנערך לפנינו הצדדים הסכימו להצעת בית המשפט כי הערעורים יתמקדו רק בשאלה: האם, בנסיבות המקרים שיפורטו להלן, מס הרכישה יחושב וייגזר מערך מניות החברה המוכרת, או שמא מערך המקרקעין נושא המכירה. כן הוסכם כי כל מה שיוחלט ב-ע"א 1210/16 וב-ע"א 4718/18 יחול גם על המערערת ב-ע"א 1512/17.

להלן בתמצית הנתונים הדרושים להכרעה בסוגיה זו, ללא הרקע העובדתי הסבוך הנוגע לשאלות האחרות שעלו בערעורים, אשר אינן עומדות עוד לפנינו לאור ההסכמה הנ"ל.

רקע

3. הערעור ב-ע"א 1210/16 - המשיבה בע"א 1210/16 היא חברה תושבת ישראל, שבעת הרלבנטית הייתה חברה ציבורית העוסקת בתחום הנדל"ן המניב ואחת ממחזיקות הקניונים הגדולות בישראל. בתאריך 23.12.2008 רכשה החברה את מניות חברת טמרס נדל"ן ישראל בע"מ (להלן: טמרס ישראל), חברה פרטית תושבת ישראל, וזאת מאת חברת Tamaras Israel Real Estate Aps שהתאגדה בדנמרק (להלן: טמרס דנמרק) וחברת Aktive Investment Anstalt (להלן: אקטיב), שהינן חברות תושבות זרות שהחזיקו בה במשותף.

את תמורת המניות שרכשה מאת טמרס דנמרק שילמה המשיבה במזומן. ואולם, המניות שהוחזקו על ידי אקטיב נרכשו באמצעות מתווה המכונה "מיזוג אנכי", כאשר תמורת המניות שולמה על ידי הקצאת חלק ממניותיה של המשיבה לאקטיב (להלן: עסקת המיזוג). על אותו חלק שנרכש באמצעות מניות נסוב הערעור שלפנינו. בעקבות הסכמת הצדדים המתוארת לעיל, אין מחלוקת כי חברת טמרס ישראל הינה איגוד מקרקעין. כמו כן, מוסכם כי שווי המקרקעין המוחזקים בידי טמרס ישראל הינו 325 מיליוני ש"ח (להלן: שווי המקרקעין), וכי שווי מניות טמרס ישראל שהועברו הינם 228,750,000 ש"ח (להלן: שווי המניות). כמו כן אין מחלוקת כי המשיבה עומדת בתנאי חלק ה'2 לפקודה, וכי שיעור מס הרכישה שיחול על עסקת המיזוג הינו 0.5%.

ב-14.06.2009 ניתנה החלטת מיסוי על ידי מנהל רשות המיסים, במסגרתה אושר כי עסקת המיזוג עומדת בתנאי סעיפים 103 ג ו-103 כ לפקודה, וכי יחול עליה הפטור ממיסים הקבוע בסעיף 103 ב לפקודה, לרבות שיעור מס רכישה מופחת של 0.5%. הודעה על העסקה נשלחה למנהל מיסוי מקרקעין חיפה, שקבע כי העסקה חייבת במס רכישה של 5% מערך המקרקעין. על קביעה זו, הגישה המשיבה השגה שנדחתה (למעט הסכמה להחלת שיעור מס רכישה של 0.5% במידה ויומצא אישור על עמידה בתנאי סעיפים 103 ג ו-103 כ לפקודה). על החלטה זו הדוחה את ההשגה, הוגש הערר, נושא ההליך. במסגרת הערר נדונו סוגיות רבות נוספות, שאינן שנויות עוד במחלוקת בין הצדדים, כמצוין לעיל, ולענייננו נציין כי ועדת הערר קיבלה את עמדת המשיבה שיש לחשב את מס הרכישה משווי המניות ולא משווי המקרקעין.

4. הערעור ב-ע"א 1512/17 - המערערת בערעור זה היא חברה ציבורית תושבת ישראל, העוסקת בנדל"ן מניב מסחרי בישראל ומחוצה לה. נושא הערעור הינו מרכז מסחרי בשם "סטאר סנטר" המוחזק על ידה (להלן: המרכז המסחרי). עובר לאירועים המפורטים להלן היו 75% מהמרכז המסחרי בבעלותן של שלוש חברות פרטיות (להלן: החברות הפרטיות) תושבות ישראל שהחזיקו בו בחלקים בלתי שווים, ואשר הוחזקו כולן בחלקים שווים על ידי שלושה יחידים תושבי ישראל (להלן: היחידים), כך שכל יחיד החזיק שלישי מכל חברה. שאר המרכז המסחרי הוחזק על ידי חברה אחרת שאינה מענייננו. יצוין כי באותה תקופה היו היחידים חלק מגרעין השליטה במערערת.

בתאריך 07.09.2008 העבירו היחידים את מלא זכויותיהם בחברות הפרטיות לידי חברת סטאר סנטר מנופים אשדוד בע"מ (להלן: סטאר סנטר), שהינה חברה פרטית תושבת ישראל שהוקמה במיוחד לצורך זה, וזאת תמורת הקצאת מניות בה. לאחר מכן

בתאריך 17.09.2009 הועברו מלא מניות סטאר סנטר אל המערערת, וזאת תמורת הקצאת מניות בה ליחידים. בתאריך 30.09.2011 בוצע שינוי מבנה נוסף בחברות, כך שהחברות הפרטיות העבירו את מלוא נכסיהן והתחייבויותיהן לסטאר סנטר תוך חיסולן של החברות הפרטיות. הערעור שבפנינו אינו עוסק בשינוי מבנה זה, והוא מובא כאן רק לשם השלמת התמונה העובדתית. שני שינויי המבנה הללו אושרו על ידי רשות המיסים כעומדים בתנאי סעיפים 103ג, 103כ ו-104ב לפקודה (לפי העניין), כך שאמור לחול עליהם הפטור ממיסים הקבוע בסעיפים: 103ב, 104א ו-104ד לפקודה, לרבות החלת שיעור מס רכישה מופחת של 0.5%, וזאת בהחלטות מתאריכים 19.10.2009 ו-15.03.2012 בהתאמה. יוער כי ההחלטה מתאריך 19.10.2009, ראתה בשני שלביו של שינוי המבנה שפורט לעיל כשני שינויי מבנה נפרדים, ועל כן חויב כל שלב במס רכישה בנפרד (פעם אחת לתשלום על ידי סטאר סנטר ופעם שניה על ידי המערערת). בעקבות הסכמת הצדדים המתוארת לעיל, הרי שאין עוד מחלוקת על חיוב כל שלב במס רכישה בנפרד. בנוסף, על פי הסכמת הצדדים במסגרת הליכי הדיון בפני ועדת הערר בלוד, הרי שעל אף שסטאר סנטר לא הגישה ערר (וממילא גם לא ערעור) על שומתה, הרי כל מה שיקבע בהליך זה יחול גם על התשלום בו חויבה.

לאחר הליכים שונים שנוהלו בעניין בין הצדדים, הוגש בתאריך 26.12.2012 הערר, נושא הערעור. בכתב הערר העלתה המערערת את הטענה כי יש לחשב את מס הרכישה על בסיס שווי המניות המועברות ולא על בסיס שווי המקרקעין, אולם בסיכומיה בחרה לזנוח את הטענה ולהתמקד בטענותיה האחרות. בשל כך, בדין לא הכריעה ועדת הערר הנכבדה בסוגיה זו. במסגרת הערעור העלתה המערערת שוב טענה זו, ולאור הסכמת הצדדים שפורטה לעיל, הרי שיש להכריע בה, על אף זניחתה בפני ועדת הערר בלוד. עם זאת, כתוצאה ממחדל זה של המערערת הרי שהצדדים לא טענו בפני ועדת הערר בלוד לעניין סכום שווי המניות וסכום שווי המקרקעין.

5. הערעור ב-ע"א 4718/18 - המערערות הן חברות פרטיות תושבות ישראל. נושא הערעור הן מניותיה של חברת סיטי השקעות מילניום בע"מ (להלן: סיטי השקעות), חברה פרטית תושבת ישראל המוגדרת כ"איגוד מקרקעין" ומחזיקה 90% מהון מניותיה של חברת סיטי מילניום טאוור בע"מ, המחזיקה בתורה ב-51% מנכס מקרקעין הידוע כ"בניין המילניום". בתאריך 22.12.2014 הועברו 40% ממניות סיטי השקעות אל המערערת 1 ובתאריך 20.04.2015 הועברו 50% ממניות סיטי השקעות אל המערערת 2. אין מחלוקת כי שתי ההעברות הנ"ל בוצעו בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה. כמו כן, אין מחלוקת כי שווי המניות שהועברו אל המערערת 1 הינו 28 מיליון ש"ח ואילו

שווי המקרקעין שהועברו אליה הינו 69,937,000 ש"ח. בדומה, אין חולק כי שווי המניות שהועברו אל המערערת 2 הינו 35 מיליון ש"ח ואילו שווי המקרקעין שהועברו אליה הינו 87,421,000 ש"ח.

המערערות הגישו למשיב שומה עצמית לפיה הן אינן חייבות כלל בתשלום מס רכישה, בנימוק שלנוכח הסכמת הצדדים הנזכרת לעיל שוב אין צורך להידרש לו. המשיב לא קיבל שומה זו, והוציא למערערות שומות על פי מיטב השפיטה מכוח סעיף 78(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, כשהוא מחשב את מס הרכישה משווי המקרקעין. השגה שהגישו המערערות, ובה טענו כטענה חילופית שיש לחשב את מס הרכישה משווי המניות, נדחתה בתאריך 31.05.2016. על דחיה זו הוגש ביום 11.07.2016 הערר מושא הערעור.

ועדת הערר בתל אביב דחתה את עמדתן של המערערות, וקבעה, כפי עמדת המשיב, כי יש לחשב את מס הרכישה משווי המקרקעין ולא משווי המניות. יוער, כי אף שבמקרה זה נעשתה ההעברה על פי סעיף 104א לפקודה, כך שמשם השבח מוטל על העסקה מכוח סעיף 104ד(4) לפקודה ולא מכוח סעיף 103ב לפקודה, הרי שנוכח ההסדר הדומה והעובדה שהמערערות ערכו היקש מעניינה של המערערת בע"א 1210/16 לעניינם, הרי שוועדת הערר דנה ארוכות בהכרעה שניתנה בפסק דין ועדת ערר חיפה מושא הערעור בע"א 1210/16, וכאמור חלקה עליה.

עיקרי טענות הצדדים

6. לשם הנוחות, ולאור הסכמת הצדדים שפורטה לעיל, יובאו טענות הצדדים במאוחד, וזאת מבלי להבחין בגדרי איזה ערעור נטענה כל טענה.

7. בעיקרם של דברים, המשיבה ב-ע"א 1210/16, המערערת ב-ע"א 1512/17 והמערערות ב-ע"א 4718/18 (להלן: החברות הנישומות) סומכות את ידיהן על נימוקי פסק דינה של ועדת הערר חיפה, ועוד הוסיפו עליהם טענות משלימות. מנגד, המערערת ב-ע"א 1210/16 והמשיב בע"א 1512/17 ובע"א 4718/18 (להלן: רשות המיסים) סומכים את ידם על נימוקי פסק דינה של ועדת הערר תל אביב, ואף הם הוסיפו עליהם טענות לחיזוק עמדתם.

8. טענות החברות הנישומות –

לטענת החברות הנישומות, לשון סעיפים 103ב(ב) ו-104(ד) (4) לפקודה ברורה, ועל פיה מס הרכישה מחושב משוויה של המכירה, קרי שווי המניות. לטענתן, מאחר שלשונו של הסעיף ברורה, הרי שאין "לייבא" לכאן את הוראות סעיף 9(ב) לחוק מיסוי מקרקעין ואין ללמוד מהגדרת השווי שם לענייננו. יתרה מכך, לטענתן, אף אין בהגדרת השווי בחוק מיסוי מקרקעין כדי לכלול את עיקרון "הרמת המסך", כפי שטוענת רשות המיסים.

בנוסף, טוענות החברות הנישומות כי תכליתם של הסעיפים בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), ובחוק מיסוי מקרקעין, שונה. בעוד שתכליתו של סעיף 9(ב) לחוק מיסוי מקרקעין הינה "לתפוס ברשתו" תכנוני מס, המבקשים להעביר מקרקעין על ידי שימוש בתאגידים, הרי שסעיף 103ב(ב) לפקודה עוסק רק בעסקאות שבבירור אינן תכנון מס, מאחר שלצורך הקלות המס הקבועות בסעיף נדרש אישורה של רשות המיסים. לשיטתן, סעיפים 9(א) ו-17 לחוק מיסוי מקרקעין אינם נוגעים לענייננו, שכן הם עוסקים במכירת זכויות במקרקעין ולא במכירת זכויות באיגוד. עוד נטען כי עצם הטלת מס רכישה על עסקאות אותן ביקש המחוקק לעודד, כפי שניכר מדברי ההסבר להצעת החוק, מעוררת קשיים, ועל כן יש לפרש את החוק על דרך הצמצום, כך שתחולתו תהיה על השווי הנמוך, דהיינו שווי המניות.

9. טענות רשות המיסים –

לטענת רשות המיסים, החבות במס שבח באיגודי מקרקעין מבוססת, כפי הקבוע בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, על עיקרון "הרמת המסך", דהיינו זיהוי עסקת מכירת המניות עם עסקת מכירת המקרקעין, כך שיש לראות את בסיס השווי כשווי המקרקעין ולא כשווי המניות. לטענתה, מכיוון שלפי הפקודה "המכירה" חייבת ב"מס רכישה", הרי שיש להחיל עליה את צורת החישוב הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין לגבי מס רכישה. פרשנות החברות הנישומות, כך נטען, יוצרת "מס רכישה חדש", המחושב באופן שונה ממס הרכישה האחד והיחיד הקבוע בחוק מיסוי מקרקעין. כן נטען כי מס רכישה הינו מס צריכה, המוטל על "צריכתם" של המקרקעין ועל כן צריך להיגזר משוויים של המקרקעין, ולא להיות מושפע משאר ההתחייבויות, או הנכסים של האיגוד, כאשר אין טעם להבחין לעניין השווי ממנו ייגזר החיוב במס בין רכישה במזומן לבין רכישה על ידי שינוי מבנה.

עוד נטען כי פרשנות החברות הנישומות מפלה לטובה איגודי מקרקעין עתירי התחייבויות וזאת על פני איגודים הממומנים על ידי הון עצמי, פעולה, שלטענתה, אין מקום לעודד. בנוסף, פרשנות החברות הנישומות יוצרת כפל הטבה, בניגוד לכוונת המחוקק – לתת הטבה רק בשיעור המס, על ידי קביעת שיעור מופחת של 0.5%, ולא בבסיס חישוב המס. עוד הוסיפה וטענה רשות המיסים, כי בניגוד למס שבח, בו ההסדר החוקי משמעותו דחיית המס בלבד, הרי שמשמעות ההסדר החוקי לגבי מס רכישה מופחת הוא פטור ממש, ובכך יש כדי להסביר את יחסו השונה של המחוקק להסדרים אלו (פטור לעומת הפחתה בלבד), ועל כן יש לפרש את הוראות הפקודה לגבי מס רכישה בצמצום כדי שלא לסכל את תכלית המחוקק ולהרחיב את הפטור מעבר לכוונתו.

דיון והכרעה

10. השאלה העולה בערעורים אלה מתמקדת בפרשנות שיש ליתן להוראות סעיפים 103ב(ב), 104ד(4) ו-105ב(ב) שבחלק ה'2 לפקודה - כולן בנוסח זהה - אשר קובעות כי מקום שחל פטור ממס שבח לפי הוראות חלק ה'2 לפקודה במסגרת הליך של מיזוג, העברת נכסים, או פיצול, בהתאמה, יחול חיוב במס רכישה בשיעור מופחת של 0.5%.

המחלוקת שלפנינו היא כאמור בשאלה, האם יש לחשב את מס הרכישה המופחת בשיעור 0.5%, משווי המקרקעין, כעמדת רשות המיסים; או משווי המניות, כעמדת החברות הנישומות.

11. לאחר עיון בטענות הצדדים ובכל החומר שבפנינו, הגענו לכלל מסקנה כי במחלוקת שנפלה בין הצדדים ובין ועדות הערר בחיפה ובתל-אביב, הדין עם עמדת רשות המיסים ועם פסק דינה של ועדת הערר תל אביב, מושא ע"א 4718/18. להלן נפרט בתמצית את נימוקי הכרעתנו זו.

12. סעיף 103 לפקודה, שכותרתו "הגדרות", החולש על כלל הוראות חלק ה'2 לפקודה, לרבות ההוראות הנדונות, קובע כדלקמן:

"103. בחלק זה –

תהא לכל מונח המשמעות שיש לו בחלק ה' או בחוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין, זולת אם יש בחלק זה הוראה מפורשת אחרת;"

סעיף 103ב(א) לפקודה קובע פטור ממס שלפי הפקודה וממס שבח מקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין, בהליך של מיזוג, כאשר הוראות זהות קיימות כאמור גם בנוגע להליכים של העברת נכסים או פיצול. בהמשך לכך קובע סעיף 103ב(ב) כי -

”(ב) בכל מקום שבו לא מתחייבת מכירה במס על שבח מחמת האמור בסעיף קטן (א), תתחייב המכירה במס רכישה בשיעור של 0.5% משווייה.”

13. סעיף 103ב(ב) קובע אפוא חיוב ”במס רכישה”. מס רכישה מוסדר בחוק מיסוי מקרקעין. למס רכישה שני מרכיבים: שיעור המס החל על ”המכירה”, והשווי ממנו מחושב שיעור המס. בעוד שיעור המס הוא שיעור משתנה בהתאם לכללים הקבועים בחוק ובתקנות מכוחו (תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל”ה-1974), הרי שלגבי השווי ממנו נגזר המס הכלל הוא שהוא מתייחס לשווי המקרקעין בעסקת המכירה. כלל זה חל הן במכירה ריאלית של מקרקעין, והן על מכירת מניות ב”איגוד מקרקעין” (סעיפים 9 ו-17 לחוק).

14. פקודת מס הכנסה מעניקה פטור ממס רווח הון וממס שבח על הליך של מיזוג, פיצול או העברת נכסים, אך לצד זאת נקבע חיוב במס רכישה, בשיעור מופחת.

המונח ”מס רכישה” הוא מוסד מוכר בדין, הקבוע והמוסדר כאמור בחוק מיסוי מקרקעין ובתקנות מכוחו. לפיכך, כאשר הפקודה קובעת חיוב ”במס רכישה”, חזקה היא כי הכוונה למס רכישה כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, שכן זהו הדין הקובע ומסדיר את מס הרכישה. מדובר אפוא בחקיקה על דרך הפניה.

ואכן, סעיף 103 לפקודה, שנוסחו הובא לעיל, קובע כי ”תהא לכל מונח המשמעות שיש לו... בחוק מיסוי מקרקעין... זולת אם יש בחלק זה הוראה מפורשת אחרת”. והנה, בעוד לגבי שיעור מס הרכישה נקבעה בסעיף 103ב(ב) ”הוראה מפורשת אחרת” (שיעור מופחת של 0.5%), הרי בכל ענין אחר הנוגע למס הרכישה, בהעדר ”הוראה מפורשת אחרת”, תהא לו ”המשמעות שיש לו... בחוק מיסוי מקרקעין”; כולל לענייננו - אופן חישוב המס החל.

15. ועדת הערר חיפה, אשר קיבלה את עמדת החברות הנישומות, ביססה את מסקנתה בעיקר על הנימוק כי לשון סעיף 103ב(ב) היא בגדר "הוראה מפורשת אחרת". לגישתה, כאשר הפקודה נקטה בסעיף 103ב(ב) סיפא בנוסח "בשיעור של 0.5% משווייה", הרי שהפקודה מתייחסת לשווי המניות בהן נעשתה העסקה, ולא המקרקעין, שכן מדובר בהליך מיזוג.

הנמקה זו אינה מקובלת עלינו. סעיף 103ב(ב) לפקודה קובע כי כאשר מדובר במיזוג "תתחייב המכירה במס רכישה בשיעור של 0.5% משווייה". הסעיף קובע אפוא את שיעור המס מ"שווי המכירה". מונח זה אינו מתייחס לעסקה הספציפית, אלא למונח הנורמטיבי "שווי המכירה", שהוא מונח מוכר ומוסדר בסעיפים 9 ו-17 לחוק מיסוי מקרקעין, ולפיו שווי המכירה נקבע לפי שווי המקרקעין.

מכאן, שלא רק שאין בהוראת סעיף 103ב(ב) סיפא משום "הוראה מפורשת אחרת" הסוטה מכללי החישוב של מס רכישה שבחוק מיסוי מקרקעין, אלא יש כאן למעשה הפניה למונח מוכר ומוגדר בחוק מיסוי מקרקעין.

16. זאת ועוד, פרשנות החברות הנישומות משמעה כי סעיף 103ב(ב) לפקודה קובע למעשה מס חדש ושונה, שאינו דומה למס רכישה שלפי חוק מיסוי מקרקעין, לא בשיעורו ולא באופן חישובו. במצב כזה אין כל הסבר מדוע הפקודה עושה שימוש במונח "מס רכישה", שהוא מונח המוכר היטב בדין, ואף מפנה במפורש למשמעותם של המונחים בהם היא עושה שימוש למשמעותם של אותם מונחים בחוק מיסוי מקרקעין (סעיף 103 לפקודה). משעשה המחוקק שימוש במונח "מס רכישה", והפנה לחוק מיסוי מקרקעין, חזקה עליו כי התכוון להפנות ולהחיל את העקרונות של "מס רכישה", כקבוע בחוק מיסוי מקרקעין, אלא אם נקבע במפורש אחרת; ולענין אופן חישוב המס לא נקבע כאמור אחרת, לא במפורש ולא במשתמע.

17. עקרון ההרמוניה החקיקתית מחייב כי ככל שאין מניעה לכך, יש לפרש אותו מונח בו נעשה שימוש בשני דברי חקיקה העוסקים באותה מטרייה באופן הרמוני (בג"ץ 609/82 פנטומפ אוברטיז בע"מ נ' מרכז ההשקעות, פ"ד לח(1) 757, 765-766 (1984)). קבלת העמדה כי במקרה דנן החישוב של מס הרכישה יהא לפי שווי המניות, כאשר בכל שאר המקרים בהן קובע הדין חיוב במס רכישה, לרבות כאמור בעסקה במניות (פעולה באיגוד מקרקעין), החישוב הוא לפי שווי המקרקעין, תוביל להעדר הרמוניה חקיקתית,

שאינן לה כל הסבר או הצדקה. בצדק ציין השופט ה' קירש, בפסק הדין מושא ע"א 4718/18 כי -

"עצם ההפניה למס רכישה והחלתו בשיעור מופחת, טומנות בחובן ייבוא של מכלול ההוראות הקבועות בחוק מיסוי מקרקעין והדרושות להטלת מס הרכישה, לרבות קביעת השווי עליו הוא יושט, אלא אם נאמר אחרת בפקודה. כל מסקנה אחרת תביא להעדר הרמוניה מיותר ובלתי מוצדק בין הוראות חוק מיסוי מקרקעין לבין הוראות הפקודה" (פסקה 41 לפסק הדין. ההדגשות במקור).

לענין זה מוסיף ומציין השופט קירש כי בשורה ארוכה של מקרים נקבע על ידי המחוקק הראשי ומחוקק המשנה שיעור מס רכישה מופחת של 0.5%, לרבות מקרים במטריה דומה לענייננו - "העברה מתאגיד לתאגיד" ו- "מכירת זכות במקרקעין לאיגוד בידי כל בעלי הזכות באיגוד" - אך לצד זאת נשמר בכולם אופן ובסיס חישוב המס לפי שווי המקרקעין (שם, בפסקה 43).

18. אשר לתכלית הסובייקטיבית. נושא מס הרכישה המופחת לא נכלל בהצעת החוק המקורית, וממילא אין התייחסות לשאלה שבמחלוקת בדברי ההסבר. אך כאשר עלה הנושא בדיון בוועדת הכספים של הכנסת לקראת אישור הצעת החוק לקריאה שניה ושלישית, נשאל נציב מס הכנסה מדוע שלא ייקבע פטור מלא ממס רכישה במסגרת "חוק המיזוגים", והוא השיב:

"במסגרת חוק המיזוגים, יש לזה פטור, והפטור הוא למעשה קביעה של חצי אחוז מס רכישה, כי כל פטור היום ממס רכישה זה חצי אחוז וזה קיים היום. זה חידוש לעומת המצב שקיים היום, שאותו תיאר. דהיינו, החוק הזה יפטור ממס רכישה קרי יקבע תשלום של חצי אחוז מס רכישה במקום "5% (עמוד 43 לפרוטוקול הדיון).

מדברים אלה עולה בבירור כי הכוונה הייתה להטיל "מס רכישה", כפי מובנו הידוע והמקובל של מס זה לפי חוק מיסוי מקרקעין, אך בשיעור מופחת של חצי אחוז, שהוא השיעור הנמוך המקובל שנקבע גם במקרים אחרים בהם ביקש המחוקק להקל או לעודד פעילות מסוימת.

19. אציין לבסוף כי אינה מקובלת עלי טענת החברות הנישומות להעדפת הפרשנות של חישוב לפי שווי המניות בהסתמך על הכלל כי מקום שכללי הפרשנות הרגילים לא מובילים למסקנה החלטית יש להעדיף פרשנות המטיבה עם הנישום.

ראשית, אני סבור, כמפורט לעיל, כי כללי הפרשנות מובילים במקרה דנן למסקנה ברורה. ושנית, מפסקי הדין של ועדות הערר, הן בתל אביב והן בחיפה, עולה בבירור כי אין למעשה בסוגיה דנן "פרשנות המטיבה עם הנישום", שכן יש מקרים בהם חישוב מס הרכישה לפי שווי המניות ייטיב עם הנישום (כמו במקרים דנן), אך יש מקרים בהם דווקא חישוב לפי שווי המקרקעין הוא שייטיב עם הנישום.

וגם אם אכן החישוב לפי שווי המניות מטיב עם הנישום במרבית המקרים, אין בעובדה זו כדי לשנות, שהרי לא נפעיל מבחן שונה לחישוב המס בכל מקרה לפי התוצאה המטיבה; ואם לא – כיצד נצדיק בשם נימוק זה הטלת מס רכישה בסכום גבוה יותר על נישום שבמקרה שלו החישוב לפי שווי המניות דווקא פוגע בו?

20. כאמור, הוראות אלה על החיוב במס רכישה לא נכללו בהצעת החוק המקורית, והוספו רק בשלב האחרון של הליך החקיקה, וכפי שקורה לעתים בתיקונים של הרגע האחרון הניסוח של הוראות אלה אינו מוצלח ולא מספיק ברור – אי בהירות שהובילה להליכים ממושכים אלה. ברם, הניסוח אולי לא מוצלח אך המסקנה ברורה.

21. אשר על כן מסקנתנו היא כי חישוב מס הרכישה לפי ההוראות שבחלק ה' לפקודת מס הכנסה ייעשה לפי שווי המקרקעין ולא לפי שווי המניות, ובהתאם לכך יש לקבל את ערעור מנהל מיסוי מקרקעין בע"א 1210/16, ולדחות את הערעורים בע"א 4718/18 ובע"א 1512/17.

המשיבה בע"א 1210/16, המערערת בע"א 1512/17 וכן המערערת בע"א 4718/18 יישאו כל אחת בהוצאות לטובת המדינה בסך 25,000 ₪.

ש ו פ ט (בדימ')

השופטת ע' ברון:

אני מסכימה עם חוות דעתו של חברי השופט מ' מזוז, עם דרך הילוכו והתוצאה שאליה הגיע. זו מתבקשת לטעמי מהיותו של המושג "מס רכישה" נטוע בתחום המיסים החלים על עסקה במקרקעין, ושיעורו על פי חוק מיסוי מקרקעין נגזר משווי המקרקעין. אם כטענת רשות המיסים ביקש המחוקק ליצוק למושג "מס רכישה" מובן אחר בהוראות הסעיפים הרלוונטיים לענייננו שבפקודת מס הכנסה, שומה היה עליו ליתן לדברים ביטוי מפורש ושאינו משתמע לשני פנים. הוא לא עשה כן.

ש ו פ ט ת

המשנה לנשיאה (בדימ') ח' מלצר:

אני מצטרף בהסכמה לחוות דעתו של חברי השופט מ' מזוז ולהערתה של חברתי, השופטת ע' ברון. עם זאת מחובתי להעיר כי ניסוח הפטור החלקי, נושא הערעורים, שהוסף בשלבים מאוחרים של החקיקה (לאחר הקריאה הראשונה) אכן יצר אי בהירות, שהובילה לקשיים ולהתדיינות שבפנינו. יש לנסות ולמנוע תופעה זו ככל האפשר, ובמיוחד בתחום המס.

המשנה לנשיאה (בדימ')

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט (בדימ') מ' מזוז.

ניתן היום, כ"ח בתמוז התשפ"א (8.7.2021).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט (בדימ')

המשנה לנשיאה (בדימ')