

בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 552/06 אייל אריאלי נ' פקיד שומה אשקלון

ע"מ 542/07 יואב זלצמן נ' פקיד שומה אשקלון

ע"מ 536/08 זלצמן נ' פקיד שומה אשקלון

בפני כב' הנשיא יוסף אלון
המערערים

1. אייל אריאלי

2. יואב זלצמן

ע"י ב"כ עוה"ד ז. אוסלקה ועוה"ד ל.נוימן

נגד

פקיד שומה אשקלון

ע"י ב"כ עוה"ד טל שטיין-פמ"ד אזרחי

המשיב

מיני-רציו:

* בעקבות הלכה שנפסקה בביהמ"ש העליון, מימוש אופציות בנייר ערך זר שניתנו ע"י מעביד הינו רווח הון, אך הוא אינו מזכה בהפחתה וימוסה בשיעור המס השולי. אופציות שניתנו לאחר יום 1.1.2003 ימוסו לפי השיעור הקבוע בתיקון מס' 132 לפקודה

* מסים – מס הכנסה – הכנסה שבפירות או הכנסה הונית

* מסים – מס הכנסה – שיעור המס

המערערים מימשו אופציות שקיבלו ממעסיקותיהם והמשיב קבע כי יש למסותן כמשכורת, לפי שיעור המס השולי. לטענת המערערים יש למסות את ההכנסה כרווח הון. לחלופין טענו המערערים כי היה על המשיב לחתום אתם על הסדר פשרה בדבר שיעור המס כפי שנעשה במקרים דומים אחרים, ולחלופין חל תיקון מס' 132 לפקודה הקובע שיעור מס של 35%.

ביהמ"ש דחה את הערעורים וקבע כי:

במהלך שמיעת התיק ניתן פסק דינו של ביהמ"ש העליון שהכריע בסוגיית מימוש אופציות שנתן מעביד. נקבע בו כי הכנסה ממכירת מניות שמקורן בהקצאת אופציות על פי מסלול 102 והנסחרות בבורסה מחוץ לישראל מהווה הכנסה הונית, אולם הוראת ההקלה שבצו מס הכנסה (שיעור המס על רווח הון במכירת נייר ערך זר), הקובע שיעור מס נמוך על מכירת ניירות ערך זרים, אינה חלה עליה, ועל כן יש למסותה בשיעור המס השולי. ככל הכרעה של ביהמ"ש העליון – השלכתה הינה מיידית ולמלוא רוחב הזירה. ההלכה שנפסקה היא המכרעת הן לעניין השומות התלויות ועומדות והן לעניין השומות שיוצאו מכאן ואילך.

לעניין טענת הסכסם הפשרה, אין לקבל טענת נישום כי למרות ההכרעה השיפוטית, על פקיד השומה להתעלם ממנה ולקבוע שומה המנוגדת להלכה שנפסקה. טענת המערערים בדבר השוויוניות שרשות המס

חייבת לנהוג בה לעניין נכונותה לערוך הסדרי פשרה בין נישומים נכונה וראויה היא שעה שהמדובר במחלוקת משפטית-פרשנית בין הנישום לבין הרשות שטרם ניתנה בה הכרעה משפטית, ושעה ש"קבוצת ההתייחסות" שווה בנתונה. ברם, משניתנה הכרעה משפטית סופית בפסק דין של ביהמ"ש העליון – נשמטת מאליה הנחת השוויוניות שבמשוואה הנטענת. נקודת המוצא הראויה להיקף שיקול דעתה של רשות המס – לעניין הצדקת פשרה והנכונות לה – משתנה שינוי מהותי בין השלב שבו הסוגיה המשפטית נשוא השומה נתונה במחלוקת שטרם הוכרעה לבין השלב שלאחר מתן ההכרעה המשפטית הסופית. ביהמ"ש דחה גם את טענת המערערים לתחולת תיקון מס' 132 לאור הוראת המעבר הברורה בתיקון, הגורעת תחולתו מאופציות שניתנו לפני 1.1.2003.

פסק דין

1. בפני שלושה ערעורים שאוחדו. המערער בעמ"ה 552/06 אייל אריאלי, הועסק בתקופות הרלבנטיות בחברת טבע ובמסגרת זו הוקצו לו אופציות לרכישת מניות בחברה. רווחיו ממימוש האופציות (בשנת 2005) הסתכמו בכמליון ₪. המערער בעמ"ה 542/07 ועמ"ה 536/08, יואב זלצמן, הועסק בתקופות הרלבנטיות בחברת נייס מערכות בע"מ וגם הוא קיבל ממעסיקתו אופציות לרכישת מניותיה. בשנת 2004 היו רווחיו ממימוש האופציות בסכום של כ- 800,000 ₪ ובשנת 2005 הסתכמו רווחיו ממימוש האופציות בסכום של כ- 7,740,000 ₪. המשיב, בשומות השנים הנ"ל, קבע כי הרווחים שהשיאו המערערים ממימוש האופציות מהווים חלק משכר עבודתם ועל כן יש למסותם עפ"י שיעור המס השולי. המערערים ערערו, בשלושה ערעורים נפרדים, על קביעות השומה הנ"ל. בהודעות הערעור ובנימוקי הערעור המקוריים, נטען על ידם כי רווחיהם ממימוש האופציות הינם רווחי הון ממכירת ניירות ערך זרים. על כן, ומכוח הוראת [צו מס הכנסה](#) (שיעור המס על רווח הון ממכירת ניירות ערך זר) ה' תשנ"ב, שיעור המס הינו 35%, כקבוע בהקלה לענין זה שבאותו הצו. בנימוקי הערעור שבו ופירטו המערערים את אותה העמדה והוסיפו וציינו כי עמדתם זו, נתמכת בפסקי דינו של ביהמ"ש המחוזי בת"א, בסוגיות זהות ([בעמ"ה 1172/02](#), [עמ"ה 1265/01](#), [עמ"ה 1072/03](#) – [פורסם בנבו] פסה"ד מהתאריכים 22.3.05 ו- 27.6.05). בירור ערעורים אלה (בפני מותב קודם) הושהה עד למתן פסק דינו של בית המשפט העליון בערעורים שהגיש המשיב על אותם פסקי הדין של ביהמ"ש המחוזי בת"א.
2. והנה ביום 31.12.2008 ניתן פסק הדין בביהמ"ש העליון ([ע.א. 6159/05](#), 6161/05, 7359/05), פה"ש ת"א 33. י. לפיד ואח' – טרם פורסם) – להלן פס"ד לפיד. בפסק הדין נתקבל ערעור המשיב. נקבע בו כי הכנסה ממכירת מניות שמקורן בהקצאת אופציות על פי מסלול 102 (ראה לענין זה סעי' 2 לפסה"ד – י.א.) והנסחרות בבורסה מחוץ לישראל – מהווה הכנסה הונית, אולם

הוראת ההקלה שבצו האמור אינה חלה עליה – ועל כן יש למסותה בשיעור המס השולי. (שהוא היה שיעור המס על רווח הון בתקופה הרלוונטית, טרם תיקון 132 [לפקודת מס הכנסה](#)).

לאור ההלכה שנפסקה בפס"ד לפיד חזרו בהם המערערים דנן מטענותיהם שבנימוקי הערעור המקוריים לענין שיעור המס הראוי להכנסות שבנדון – אולם עומדים הם בערעוריהם כנגד השומות בשתי עילות ערעור אחרות.

האחת – כי במהלך השגותיהם על השומות ביקשו את פקיד השומה לערוך עימם הסכמי פשרה ולפיו ימוסו הכנסותיהם בשיעור של 42.5%.

לטענתם – פקיד השומה ערך הסכמי פשרה שכאלה עם נישומים רבים נוספים, לענין הכנסות דומות ממימוש אופציות, וסירובו לערוך עימם הסכמים דומים מהווה את אפלייתם לרעה ושלא כדין. על כן, כך טענתם, יש לקבל את ערעוריהם ולצוות על פקיד השומה, גם עתה, לערוך עימם הסכמי פשרה כאמור או לחילופין לקבוע כי ההכנסות נשוא ערעורים אלה, ימוסו עקב כך בשיעור המס "הפשרתי" של 42.5%.

לחילופין טוענים המערערים כי בעקבות תיקון 132 לפקודה שיעור מס ההון המקסימלי, גם בענין ההכנסות דנן, הינו 35%.

לחילופי חילופין טוענים הם כי יש מקום לערוך חלוקה לינארית של רווח ההון – באופן בו חלקו המיוחס לתקופה שלפני תיקון 132 ימוסה בשיעור השולי וחלקו שלאחר מועד התיקון (1.1.2003) ימוסה בשיעור 35%.

אתיחס להלן לטענות המערערים כסדר הרצאתן הנ"ל.

הסכמי הפשרה

3. כאמור לעיל ביום 31.12.08 הכריע ביהמ"ש העליון במחלוקת שנמשכה שנים ארוכות בין נישומים רבים לבין רשות המיסים בדבר המס החל עפ"י הדין ביחס להכנסות ממכירת מניות שמקורן באופציות למניות חברה מעסיקה שניתנו על ידה לעובדיה.

ברמת המספרים התמצתה המחלוקת בטענת הנישומים כי המדובר בהכנסה הונית שחל עליה שיעור ההקלה (מכוח הצו) של 35% אל מול טענת הרשות כי המדובר בהכנסת עבודה או לחילופין ברווח הון שאינו בר הקלה ואשר שיעור המס בגינו הינו בשיעור המס השולי. מחלוקת זו ריחפה בחללם של נישומים והרשות לאורך שנים ובמהלך תקופה זו נערכו הסכמי פשרה עם נישומים רבים בהם נקבע בשומות מוסכמות שיעור מס של 42.5% - שהינו המיצוע בין עמדות הצדדים.

ביום 31.12.08 נפל דבר ובית המשפט העליון נתן הכרעתו הסופית וזו הסירה את הספקות כולם.

נקבע כי סיווגה של ההכנסה ושיעור המס הנכון על פי דין הינם כנקבע בפסק הדין.

ככל הכרעה של בית משפט העליון – השלכתה הינה מיידית ולמלוא רוחב הזירה.

לאמור – מכאן ואילך סר הספק וההלכה שנפסקה היא המכרעת הן לענין השומות התלויות ועומדות והן לענין השומות שיוצאו מכאן ואילך.

ברמה המושגית קשה להלום טענת נישום כי למרות ההכרעה השיפוטית, על פקיד השומה להתעלם ממנה ולקבוע שומה המנוגדת להלכה שנפסקה.

ודוק. ליבת ערעורי שלושת הערעורים דנן (כמפורט בהודעות הערעור ובנימוקי הערעור המקוריים) היתה בטענת המערערים בדברי צדקת פרשנותם הנטענת לצו ההקלה ולפרשנות המשפטית המתחייבת מכך – לשיטתם – ולפיה יחול שיעור ההקלה שבצו – דהיינו 35%. בסופו של יום נקבע בפסק דינו של ביהמ"ש העליון כי פרשנות זו מוטעית. ואמנם, בעקבות מתן פסק הדין חזרו בהם המערערים מנימוקי הערעור שכוונו נגד צדקת תוצאת השומות. טענתם הנוכחית של המערערים כי על אף זאת יש לקבל את ערעוריהם ולהכריע בשומות בניגוד להלכה שנפסקה בביהמ"ש העליון – אינה מתקבלת על הדעת. טענת המערערים בדבר השוויוניות שרשות המס חייבת לנהוג בה לענין נכונותה לערוך הסדרי פשרה בין נישומים – נכונה וראויה היא שעה שהמדובר במחלוקת משפטית – פרשנית בין הנישום לבין הרשות שטרם ניתנה בה הכרעה משפטית, ושעה ש"קבוצת ההתייחסות" שווה בנתונה. ברם, משניתנה הכרעה משפטית סופית בפסק דין של בית המשפט העליון – נשמטת מאליה הנחת השוויוניות שבמשוואה הנטענת. זאת הואיל ונקודת המוצא הראויה להיקף שיקול דעתה של רשות המס – לענין הצדקת פשרה והנכונות לה – משתנה שינוי מהותי בין השלב שבו הסוגיה המשפטית נשוא השומה נתונה במחלוקת שטרם הוכרעה לבין השלב שלאחר מתן ההכרעה המשפטית הסופית בפסק דין של בית המשפט העליון.

4. אולם גם מבלעדי הנחת המוצא האמורה לעיל – לא מצאתי בטענות המערערים יסוד לאפליה הנטענת לענין אי עריכת הסכמי פשרה עימם – בתקופה שקדמה להגשת הודעות הערעור.

מתוך הראיות שהובאו בפני מתברר כי אכן נערכו הסכמי פשרה רבים, בענין מיסוי האופציות, בין נישומים לבין פקידי השומה השונים. בשלב מסויים, ועל מנת לקבוע מדיניות אחידה בנושא גיבשה "ועדת הפסיקה" של הנציבות קריטריונים לענין עריכת הסכמי פשרה. קריטריון מרכזי היה כי תנאי להסכם פשרה (לשיעור מיסוי של 42.5%) יהיה בהסכמת המעסיק שלא לדרוש הכרה באותם הסכומים כהוצאה מצידו (בגידרן של הוצאות שכר והעסקה).

מתברר כי המעסיקות של שני המערערים דנן, לא הסכימו לאותו התנאי ועל כן לא בא ענינם בגדר אותם המקרים אשר עפ"י נוהלי ועדת הפסיקה ראויים היו לאישור הסכמי הפשרה. המערערים מוסיפים וטוענים כי על אף קביעותיה של ועדת הפסיקה היו מקרים בהם נערכו הסכמי פשרה גם ללא הסכמתו האמורה של המעסיק.

המשיב מאשר כי במקרים מסויימים אכן נערכו הסכמי פשרה גם בהעדר הסכמת המעסיק – אולם זאת באותם המקרים בהם הסכימו הנישומים להעלות את שיעור המס שבפשרה מעבר ל- 42.5% באופן בו סירוב המעסיק "יגולם" כספית בתוספת שיעור המס שבפשרה. דא עקא, לבד מכך שטענה זו נטענת לראשונה בסיכומי המערערים – הרי שלגופו של ענין לא הובאה ראיה מצד המערערים כי הביעו נכונות או הסכמה, שלא לאמור, דרישה, כלפי המשיב (בשלבי השומה וההשגה) לעריכת הסכם פשרה בשיעור מס העולה על 42.5%.

ודוק, גם בנימוקי הערעור המתוקנים טענת ה"אפליה" מתייחסת דווקא לענין הפשרות שנעשו בשיעור המס של 42.5%.

5. וגם זאת. נכון לתקופת השנים הממושכת של שלבי השומות, ההשגות, הודעות הערעור, הערעור, נימוקי הערעור המקוריים ותקופת השנים שמהגשתם ועד למתן פסק דינו של ביהמ"ש העליון ביום 31.12.2008 – לא מצינו (לפחות לא בחומר הראיות שהובא בפני) הבעת הסכמה כתובה ומפורשת של מי מהמערערים אל גורם בעל סמכות ברשות המיסים בדבר נכונותם להסדר פשרה וזאת בכפוף לקריטריונים שנקבעו לענין זה על ידי הרשות או דרישות מפורשות מצידם לעריכת הסכמי פשרה שכאלה בענינם בהתאם לקריטריונים הנוהגים – ובכפוף לאותם הקריטריונים. (וכאמור, ענינם של המערערים לא בא בגדר הקריטריונים).

די אם אפנה בענין זה לסעיף 13 לנימוקי הערעור (בעמ"ה 550/06 ובעמ"ה 542/05) הזהה בנוסחו לסעיף 11 לנימוקי הערעור בעמ"ה 536/08 – כדלהלן:

"לחילופי חילופין, יטען המערער כי גם לשיטתו של פקיד השומה, שיעור המס המירבי אשר יכול ויחול, אם בכלל, על רווח הנובע מימוש מניות הכוללות בהסדר סעיף 102 הינו 42.5% - וזאת מכוח הסדרים שנערכו על ידי פקיד השומה במקרים דומים בעבר, ובהתאם להחלטות ועדת הפסיקה של נציבות מס הכנסה. יובהר כי המערער יטען עם זאת כי הנציבות חרגה מסמכותה וכי שיעור המס החל בנסיבות האמורות הינו 35%".

אפנה לדוגמא גם להשגתו של המערער זלצמן (מיום 18.12.07 – נספח 3 לסיכומי המערערים) המתמקדת למעשה בדרישתו להעמדת שיעור המס ב- 35% - ללא בקשה או דרישה להסכם פשרה. ההתייחסות באותה ההשגה לענין הסכמי הפשרה (של 42.5% בלבד) מובאת שם לענין הטענה בדבר האנלוגיה המתבקשת לטענתו בין מיסוי אופציות במסלול 102 למיסוי אופציות במסלול 3 (ט) – ולא כהצעה בקשה או דרישה לעריכת הסכם פשרה.

מתברר עתה כי ענינם של המערערים לא נכלל מלכתחילה (בשלבי השומה וההשגה) בקריטריונים שנקבעו על ידי ועדת הפסיקה (דהיינו – ויתור המעסיק על דרישת ההוצאה) וכי הפשרה שנמנעה מהם עפ"י טענתם הנוכחית (לראשונה בסיכומיהם) מתייחסת לסוג פשרות אחר לא מוגדר לא מאופיין ושאינן סימוכין כי בזמן אמת היו המערערים דנן מוכנים לו או כי ביקשו ממאן שהוא את החלתו.

6. אכן, וכפי שמאשר המשיב, קרו מקרים חריגים בהם פעל פקיד שומה מסויים שלא על פי המדיניות והעקרונות שקבעה רשות המס במסגרת הקריטריונים שגיבשה ועדת הפסיקה. ברם, מובן הוא כי מחדל מנהלי שכזה של עובד ציבור אין בו כדי הצדקת הנצחת או יצירת מחדלים דומים נוספים – לא בתקופות הרלבנטיות שקדמו לפסה"ד בביהמ"ש העליון (מיום 31.12.2008) ובוודאי שלא לאחר מתן אותו פסה"ד.

7. סיכומם של דברים – איני מוצא מקום לטענות המערערים לפסוק בערעורים אלה, בניגוד לפסיקת בית המשפט העליון והכרעתו הסופית במחלוקת המשפטית פרשנית ולחייב לעת

הזו – רטרואקטיבית, את פקיד השומה לדון בשומותיהם כאילו לא ניתן פסה"ד האמור, כאילו עומדים המערערים בקריטריונים שנקבעו לכך בועדת הפסיקה של הרשות וכאילו דרשו המערערים עריכת הסכמי פשרה שכאלה על אף שלא עמדו בקריטריונים. יתרה מזו, הוראה שיפוטית בשלב זה של הדברים (לאחר שניתן פס"ד לפיד) לפיה על פקיד השומה לשום את הכנסת המערערים בשיעור מס של 42.5% תמצא בנסיבות הענין מנוגדת לעקרונות חוקיות פעולתו של פקיד השומה בקביעת שומותיו, שומות האמורות להקבע עפ"י הוראות הדין כפי שנתפרשו בפסיקתו המחייבת של בית המשפט העליון.

תיקון 132

8. תיקון 132 לפקודה (שנכנס לתוקפו ב- 1.1.03) מבטא את הרפורמה במיסוי רווחי הון – ובין היתר תחימת שיעור המס על רווחי הון ל- 35%.

האופציות, נשוא השומות דנן, מומשו לאחר התאריך הקובע – ועל כן לטענת המערערים יש לשומן בשיעור זה.

דא עקא, האופציות שבנדון הוקצו למערערים בטרם נכנס תיקון 132 לתוקפו – ולענין חלה הוראת המעבר שבסעיף 90 (ו) לתיקון 132 כדלהלן:

"הוקצו מניות לעובדים לפני 1.1.2003, לפי הוראת סעיף 102 לפקודה לפני תיקון 132 או חלות על הקצאה כאמור הוראות סעיף 3 (ט), לא יחול לענין הפחתת שיעור המס סעיף 91 לפקודה כנוסחו לאחר תיקון 132, או חלק ה 3 לפקודה כנוסחו לאחר תיקון 132, לפי הענין".

על אף דברים ברורים וחד משמעיים אלה של הוראת המעבר טוענים המערערים כי זו לא תחול בענינם – שכן, הוראת המעבר מתייחסת למקרים של "הפחתת" שיעור מס ממועד התיקון ואילך, ואילו בענינם שלהם הופחת לטענתם שיעור המס ברמה "הקבוצתית" הקבועה לענין "ניירות ערך זרים" (ככלל) עוד בצו ההקלה שקדם לתיקון 132. אכן פס"ד לפיד החריג את האופציות של המערערים מצו ההקלה – ברם ה"הפחתה" קיימת היתה לטענתם ברמה ה"מושגית" – קבוצתית" עוד בטרם תיקון 132.

אודה על האמת כי לא ירדתי לפשרה של טענה זו.

בפסה"ד של ביהמ"ש העליון בענין לפיד נקבע כאמור כי "צו ההקלה" אינו חל על האופציות דנן – ועל כן שיעור המס בגין רווחי ההון בגינן יהיה כשיעור המס השולי על רווחי הון כפי שהיה בתוקפו ערב תיקון 132.

על כן – הוראת תיקון 132 (אלמלא הוראת המעבר) היתה מפחיתה את שיעור המס הקודם (השולי) ל- 35%.

על כן, ובהתאם ללשונה הברורה הבהירה והחד משמעית (לשם שינוי) של הוראת המעבר – **"לא יחול לענין הפחתת שיעור המס סעיף 91 לפקודה כנוסחו לאחר התיקון...".**

הדברים ברורים ומפורטים ודין הטענה לענין זה להידחות.

הואיל וכך, נדחית מניה וביה גם הטענה הנוספת לענין חלוקה ליניארית של רווחי ההון.

סיכום

9. סיכומם של דברים – אני דוחה את שלושת הערעורים (שאוחדו) על כל חלקיהם וטענותיהם. המערער בעמ"ה 542/07 ובעמ"ה 536/08 (זלצמן) ישלם למשיב הוצאות הערעור ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 25,000 ₪ והמערער בעמ"ה 552/06 (אריאלי) ישלם למשיב הוצאות הערעור ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 10,000 ₪.

המזכירות תשלח עותק מפסק דין זה לב"כ הצדדים.

יוסף אלון 54678313-552/06

ניתן היום, כ"ב אב תש"ע, 2 אוגוסט 2010,
בהעדר הצדדים. תימה

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)