



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 18069-02-22

ניתן ביום 31 ינואר 2023

המערערת

נס א.ט. בע"מ

המשיב

המוסד לביטוח לאומי

בפני השופטת סיגל דוידוב-מוטולה, השופט רועי פוליאק, השופטת חני אופק גנדלר  
נציג ציבור (עובדים) מר ירון לוינזון, נציג ציבור (מעסיקים) מר דובי רם

ב"כ המערערת עו"ד תומר רייף, עו"ד יפית מנגל  
ב"כ המשיב עו"ד ארז בוקאי, עו"ד יוסף פולסקי

### פסק דין

1. לפנינו ערעור על פסק דינו של בית הדין האזורי תל אביב (השופט אורן שגב; ב"ל 19-08-32363), במסגרתו נדחתה תביעת המערערת להורות על ביטול החלטת המוסד לביטוח לאומי (להלן: **המוסד**) לחייבה בתשלום דמי ביטוח בגין אופציות שהוענקו לעובדיה ומומשו בשנים 2005-2007.
2. המערערת הוקמה בשנת 1999 באמצעות רכישת שש חברות שמוזגו לחברה אחת. בחלק מחברות אלה נהגה תכנית אופציות לעובדים מכוח סעיף 102 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] בנוסחו לפני תיקון 132 לפקודה שחוקק בשנת 2002 (להלן: **הפקודה ו-הנוסח הישן בהתאמה**). ביום 31.5.2000 פנו באי כוחה דאז של המערערת לנציבות מס הכנסה, וציינו כדלקמן:

"לצורך תיגמול עובדי החברות הבנות באופציות למניות שתהיינה סחירות בעתיד, יש צורך להחליף אופציות קיימות של החברות הבנות (על פי תכניות אופציות שאושרו על ידכם) באופציות של החברה המאוחדת. לפיכך פנינו אליכם, זה מכבר, בבקשה לאשר את תכנית האופציות של נס טכנולוגיות.

האשורים המבוקשים על ידינו הינם אישורים, שאנו מבינים כי הנכם נוהגים לתיתם במקרים דומים, לפיכך נודה לכם על הוצאת אישורים, בנוסח המקובל על ידכם, כדלקמן:

1. אישור לתכנית אופציות על פי סעיף 102 לפקודה של חברה זרה – נס טכנולוגיות אינק.
2. אישור להכרה בהוצאות לפי סעיף 102 בחברות הבנות.



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 18069-02-22

3. אישור להחלפת אופציות בחברות הבנות באופציות של נס טכנולוגיות אינק בלי לפגוע ברציפות לענין תקופת ההחזקה על פי סעיף 102...".

3. ביום 3.7.2000 השיבה נציבות מס הכנסה לפנייה במילים הבאות:

"בהתבסס על האמור במכתביכם שבסימוכין ולאחר בדיקתנו הרינו לאשר החלפת אופציות/מניות שהוקצו לעובדי החברות... במסגרת תוכניות אופציות שאושרו עפ"י סעיף 102 לפקודה באופציות/מניות של חברת נס טכנולוגיות והכל בתנאים הבאים:

1. יראו כל רווח של העובד מהמניות/אופציות שהוקצו או בגין כתוספת להכנסתו מעבודה שהופקה ונצמחה בישראל, אשר תמוסה בהתאם לשיעור המס השולי של העובד.

2. ...".

(להלן: התכנית המאושרת).

אין מחלוקת כי המערערת פעלה בהתאם לאישור זה ויישמה את התכנית המאושרת בהתאם לתנאיה. המחלוקת נוגעת לשאלת החבות בדמי ביטוח בגין מימושי אופציות שהוקצו במסגרת התכנית המאושרת, ומומשו על ידי העובדים בין השנים 2005-2007.

4. התשתית הנורמטיבית והמשפטית הנוגעת לסוגיה שבפנינו פורטה בהרחבה בעב"ל (ארצי) 3393-10-14 המוסד לביטוח לאומי – אורמת בע"מ (12.6.18); להלן: עניין אורמת). בתמצית נציין, כי בעבר שררה עמימות בשאלה אם רווחי מימוש אופציות שהוקצו במסגרת סעיף 102 לפקודה בנוסחו הישן מהווים הכנסה פירותית או הונית. שאלה זו קיבלה מענה במסגרת הלכת לפיד (ע"א 6159/05 פקיד השומה תל אביב נ' לפיד (31.12.08)), בה נקבע כי "הכנסה המתקבלת בידי עובד ממכירת מניות שמקורן באופציות אשר הוקצו לו בהתאם למסלול שהיה קבוע בסעיף 102 לפקודה, כנוסחו עובר לתיקון 132 – מהווה הכנסה הונית". מקביעה זו נגזר כי אין חבות בתשלום דמי ביטוח לאומי בגין ההכנסה האמורה, שכן אין מחלוקת שדמי ביטוח לאומי משולמים ככלל בגין הכנסות פירותיות (סעיף 344(א) לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995).

5. בעניין אורמת נדונה שאלת התחולה הרטרופקטיבית של הלכת לפיד בכל הנוגע לחבות בתשלום דמי ביטוח, ונקבע כי הלכת לפיד תוחל החל מחודש אפריל 2005, הוא מועד מתן פסק הדין בעניין כץ בבית המשפט המחוזי (עמ"ה (מחוזי ת"א) 1172/02 כץ נ' פקיד שומה תל אביב 3 (22.3.2005)). בהתבסס על פסיקה



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 18069-02-22

זו, טוענת המערערת כי יש להשיב לה את דמי הביטוח ששילמה בגין אופציות שמומשו החל מחודש אפריל 2005 ואילך. טענתה נדחתה על ידי בית הדין האזורי אשר קיבל את עמדת המוסד, לפיה אין להחיל במקרה זה את הלכת **אורמת** שכן האופציות הונפקו במסלול "ליד 102" ועל יסוד התכנית המאושרת ותנאיה, הכוללים התייחסות מפורשת להכנסה שהופקה מהאופציות כהכנסה פירותית.

6. לאחר עיון בכל חומר התיק ושקילת טענות הצדדים כפי שהובאו בפנינו בכתב ובעל פה, שוכנענו כי יש לדחות את הערעור וזאת בעיקרו של דבר בהתבסס על נימוקיו וטעמיו של בית הדין האזורי. הצדדים אמנם העלו טענות רבות אך בסופו של דבר המחלוקת הממוקדת היא בשאלה אם הנפקת האופציות מושא ההתדיינות נעשתה מכוח "מסלול סעיף 102" שחלות עליו הלכות **לפיד ואורמת** על כל המשתמע מהן, או שמא נעשתה מכוח התכנית המאושרת ותנאיה. לטעמנו אין בכוחה של המערערת להתנער בדיעבד מתנאי התכנית המאושרת, שהיוותה הסדר כולל שגם יתרונוותיו בצדו. העובדה כי מדובר במסלול "ליד 102" כטענת המוסד עולה בבירור לא רק מהתכתובת בין הצדדים אלא גם מתיאור הדברים בכל הנוגע למסלול זה בפסיקת בית המשפט המחוזי ב-ע"מ (מחוזי חיפה) 589/04 שחר נ' **פקיד שומה חדרה** (3.4.12; להלן: עניין שחר):

**"מסלול נוסף הוא מסלול "ליד 102". מסלול זה מוחל כאשר הקצאת אופציות לרכישת מניות היא בדומה לסעיף 102 אבל האופציות המוענקות מתייחסות להקצאה לעובד על ידי חברה הקשורה לחברה המעסיקה, למשל חב' אס או חב' בת. הקצאות במסלול "ליד 102" מאושרות רק כאשר ניתנת החלטה מקדמית (פרה-רולינג), באמצעות פנייה למחלקה המשפטית ברשות המיסים, וכאשר המדיניות שקבעה הרשות היא כי הכנסה ממימוש האופציות האמורה תמוסה כהכנסת עבודה".**

7. הדברים מלמדים, כפי שעולה בבירור גם מהתכתובת שצוטטה לעיל, כי האופציות במקרה שלפנינו לא הוקצו ב"מסלול 102 טהור" (כהגדרתו בעניין **שחר**), אלא במסלול "ליד 102" שחייב אישור מוקדם של נציבות מס הכנסה בהתבסס על תנאים שקבעה. נעיר כי אף במכתב באת כוחה של המערערת למוסד, מיום 29.3.2011, צוין במפורש כי דובר **"במסלול ליד סעיף 102"**. איננו סבורים כי ניתן להתעלם מכך, ולראות בהכנסה מושא המחלוקת ככזו החוסה תחת "מסלול 102" הרגיל, תוך התעלמות מהבקשה המפורשת שהפנתה המערערת בזמן אמת. בקשתה קיבלה מענה חד-משמעי, שצוטט לעיל, וכלל



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 18069-02-22

תנאים מוקדמים לאישור התכנית המבוקשת וביניהם תנאי מפורש לפיו ההכנסה תיחשב כהכנסה פירותית מבחינת העובדים. משכך המערערת אינה יכולה לחזור בה בדיעבד מהסכמתה דה פקטו לתנאים אלה, ולבקש לראות בהכנסה כהכנסה הונית לצורך אי תשלום דמי ביטוח, על בסיס שינוי מאוחר בפסיקה שהתייחסה ל"מסלול 102 טהור" (לכך שצד שערך הסכם עם רשות המיסים מחויב ככלל להגדרות שנקבעו במסגרתו גם לצורך חובותיו כלפי המוסד ראו למשל בעב"ל (ארצי) 57587-03-19 **המוסד לביטוח לאומי – מגן דוד אדום** (24.8.2020)). לא נעלמה מעינינו טענת המערערת כי גם בעניין **אורמת** דובר למעשה במסלול "ליד 102", אך מדובר בטענות עובדתיות חדשות שלא התבררו במסגרת אותו הליך ואינן עולות כלל מפסק הדין שניתן בו.

8. לאור מסקנתנו, אין צורך כי נידרש לשאלות הנוספות שהועלו על ידי הצדדים וביניהן שאלת ההתיישנות, הבקשה לצירוף ראייה ועוד, כמו גם השלכות העובדה לפיה העובדים מוסו בגין האופציות מושא המחלוקת, מכוח התכנית המאושרת, לפי הכללים החלים על הכנסת עבודה.

9. **סוף דבר** – הערעור נדחה. המערערת תישא בהוצאות המוסד בסך של 15,000 ₪.

ניתן היום, ט' שבט תשפ"ג (31 ינואר 2023), בהעדר הצדדים וישלח אליהם.

חני אופק גנדלר,  
שופטת

רועי פוליאק,  
שופט

סיגל דוידוב-מוטולה,  
שופטת, אב"ד

מר דובי רם,  
נציג ציבור (מעסיקים)

מר ירון לוינזון,  
נציג ציבור (עובדים)