



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט דוד מינץ

26 פברואר 2013

ע"מ 45057-01-12 אייזינגר נ' מנהל רשות המיסים

1

יגאל צבי אייזינגר
ע"י ב"כ עו"ד אליעזר צוקמן

מערערים

נגד

מנהל רשות המיסים
ע"י פרקליטות מחוז ירושלים אזרחי,
עו"ד ריצ'ארד סלאח

משיבים

2

3

פסק דין

4

5

6

ערעור על שומה בצו שהוצאה למערער לשנת 2006 לאחר שנפתחה שומה בהסכם שנערכה לו על ידי פקיד שומה צפת ביום 03.02.08.

7

8

9

הרקע לערעור

10 1. המערער הועסק בחברת "סן-פרו סיסטם בע"מ" אשר לימים שינתה את שמה ל"טופיו
11 בע"מ" כשבשנת 2007 שינתה את שמה בשנית ל"נטאפ ישראל אר אנד די בע"מ" (להלן:
12 "החברה"). החברה הוחזקה בשנת 2001 בידי חברת "ספרו סיסטם אינק" (להלן: "חברת האם").
13 בשנת 2001 הוקצו למערער 700,000 אופציות לרכישת מניות חברת האם במסגרת תוכנית
14 אופציות של חברת האם. ביום 22.10.01 ניתן אישור של רשות המיסים להקצאת האופציות
15 לעובדי החברה במסלול "ליד 102" (להלן: "הרולינג משנת 2001"), שעל פיו כל רווח של
16 העובדים מהאופציות שהוקצו להם על פי התוכנית או בגינה, יראה כהכנסת עבודה שהופקה
17 בישראל וישולם בגינה המס המלא החל על הכנסת עבודה בישראל. הסדר זה נקבע בשעתו לפי
18 סעיף 102 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה") העוסק בהקצאת אופציות לעובד
19 רק לגבי הקצאת אופציות לעובד של החברה שבה הוא הועסק, אך הוא הוחל גם לגבי הקצאת
20 אופציות של חברת האם של החברה בה הועסק העובד, ומכאן המונח "ליד 102" שהיה שגור בפי
21 כל העוסקים במלאכת המיסוי.



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט דוד מינץ

26 פברואר 2013

ע"מ 45057-01-12 אייזינגר נ' מנהל רשות המיסים

1
2 2. בהמשך לכך, ביום 07.12.06 נרכשה חברת האם על ידי חברת "נטוורק אפליינס אינק"
3 (להלן: "החברה הרוכשת") אשר אימצה את האופציות שהוענקו לרכישת מניות חברת האם באופן
4 שתהינה ניתנות למימוש למניותיה שלה. בהתאם לזאת, ביום 02.01.07 ניתן אישור רשות המיסים
5 (להלן: "הרולינג משנת 2007") לפיו אימוץ האופציות על ידי החברה הרוכשת כאמור, לא יהווה
6 אירוע מס ויישמר מסלול המיסוי לפיו הוענקו האופציות מלכתחילה. כמו כן הוסדר באישור כי על
7 הרווח מהמניות שמומשו מהאופציות ינוכה מס במקור ממשכורת. כך נקבע כי עובד שלא ימציא
8 הצהרה כי ינהג לפי האישור, יראוהו כמי שמכר את האופציות במועד רכישת החברה והוא יחויב
9 במס במועד אימוץ האופציות על ידי החברה הרוכשת בגין מלוא התמורה בהתאם לסעיף 102
10 לפקודה. המערער לא נתן הסכמתו לרולינג זה, אלא ביום רכישת חברת האם כאמור (7.12.06),
11 מימש המערער 1/3 מהאופציות שהיו ברשותו בתמורה למזומן, 1/3 נוסף מימש בחודש ינואר
12 2007 ו- 1/3 נוסף היו בתנאי חסימה למשך שנה ממועד אימוץ האופציות, על פי תוכנית
13 האופציות. נוכח האמור, ומשהרווחים ממימוש האופציות נצמחו למערער בשנת 2006, הוא דיווח
14 על הכנסותיו בשנה 2006 שהיא הייתה כאמור שנת עסקת רכישת חברת האם. ברם, ביום 23.09.07
15 ביקש המערער לתקן את הדו"ח של שנת 2006 כך שירשם בו שנצמח לו רווח הון על פי חישוב
16 מס ליניארי ואך בגין האופציות שמימש בתמורה למזומן ולא בשל כלל האופציות שהוענקו לו.
17 בפנייתו זו הובהר כי התיקון נדרש בין השאר עקב נסיבותיו המיוחדות של המערער אשר בחר
18 שלא להצטרף לרולינג משנת 2007. בסופו של יום ולאחר דין ודברים, ביום 29.01.2008 נחתם
19 הסכם שומה לשנת המס 2006 בין המערער ובין פקיד שומה צפת (להלן: "ההסכם"). בהסכם
20 חויבה ההכנסה ממימוש האופציות כהכנסה הונית מאופציות על נייר ערך זר ושיעור המס בגינה
21 נקבע לפי שיעור משוקלל בין שיעורי המס הקבועים בסעיף 121 לפקודה ובין שיעורי המס
22 המופחתים שבסעיף 91 לפקודה. היינו נקבע בהסכם כי שיעור המס יעמוד על 44% עד ליום
23 01.01.03 (שהוא "המועד הקובע" שנקבע בסעיף 90(ט) לפקודה שעסק בהוראת מעבר של תיקון
24 מס 132 לפקודה שתיקן את סעיף 102 שבה, להלן: "המועד הקובע") מתוך הכנסה של 3,737,278
25 ₪ ומהמועד הקובע והלאה יעמוד שיעור המס על 32% מתוך הכנסה של 8,408,876 ₪ - היינו מס
26 בסכום כולל של 4,335,242 ₪. ואולם חרף ההסכם ולאחר שנערך למערער שימוע בדבר ביום
27 11.12.11, המשיב הפעיל את הסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה והורה על תיקון השומה
28 בהסכם והעמדתה בהתאם לקבוע ברולינג משנת 2001, היינו לפי המס השולי החל על הכנסת
29 עבודתו של המערער בסך של 12,938,362 ₪, היינו מס בסכום של 6,239,657 ₪. תוספת סכום



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט דוד מינץ

26 פברואר 2013

ע"מ 12-01-45057 אייזינגר נ' מנהל רשות המיסים

1. המס בין הסכום שנקבע בהסכם ובין השומה לאחר ביטולו, עומד אפוא, על כ – 2,000,000 ₪.
2. על הטלת תוספת זו נסב הערעור.

נימוקי השומה

3. כאמור, עובר לחתימת ההסכם, המערער ביקש לראות בהכנסה שנצמחה לו ממימוש האופציות בשנת 2006 כרווח הון ממכירת מניות כמי שלא קיבל אותן כעובד במסגרת סעיף 102 לפקודה ולפיכך לטענתו חל עליו שיעור מס ליניארי בסעיף 91(ב) ו- 91(ב1) לפקודה החל במכירת נכס שנרכש לפני המועד הקובע הקבוע, ולא שיעור המס השולי החל על הכנסות מעבודה. אולם, לטענת המשיב המערער קיבל את האופציות כעובד החברה במסגרת תוכנית ההקצאה לעובדים אשר כללה תנאים שונים הקשורים להעסקה בחברה. לפיכך החברה שהעסיקה את המערער ראתה בו כמי שקיבל אופציות כעובד שלה ואף הוא ראה עצמו ככזה. ביטוי לכך נמצא בעובדה שהמערער לא הוציא עצמו מתחולת הרולינג משנת 2001 וקיבל את האופציות תחת אותו רולינג שניתן לאחר שהחברה פנתה למשיב בשם כלל העובדים שקיבלו אופציות. בעניין זה אין כל משמעות לשאלה האם המערער היה עובד רגיל או עובד בכיר בחברת האם. מכאן, שהרולינג משנת 2001 חל על הכנסת המערער ממימוש האופציות ואין ביכולתו לסגת ממנו כיום. בהתאם לרולינג זה משנת 2001 יש למסות את הכנסת המערער ממימוש כל האופציות שהיו ברשותו ביום 07.12.06 כהכנסת עבודה עליה חלים שיעורי המס הרגילים החלים על הכנסת עבודה.

4. לטענת המשיב, הסמכות הנתונה למנהל בסעיף 147 לפקודה הופעלה במקרה זה כדין, שכן הסכם השומה שנחתם עם המערער לא התיישב עם מדיניות רשות המיסים בנוגע לסיווג ההכנסה ממימוש האופציות לעובדים כפי שהשתקף ברולינג משנת 2001 וברולינג משנת 2007 ושעל פיהם נישמו כל העובדים האחרים בחברה. יישום ההסכם יצר אפליה בין נישומים והפרש המס בגינו הינו בסך משמעותי. לפיכך מתקיים במקרה זה אינטרס ציבורי לשימוש בסמכות, לביטול הסכם השומה ולהוצאת שומה מתוקנת.

5. לחילופין טען המשיב כי אף אם היה נקבע כי הכנסת המערער הינה לפי סעיף 102 לפקודה כנוסחו לפני תיקון 132 לפקודה, ההלכה הפסוקה מורה כי בכל מקרה מדובר ברווח הון עליו חלים שיעורי המס השולי הרגילים לפי סעיף 121 לפקודה. הלכה זו חלה גם על מימוש



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט דוד מינץ

26 פברואר 2013

ע"מ 12-01-45057 אייזינגר נ' מנהל רשות המיסים

1 האופציות בידי המערער לאור הוראת המעבר לתיקון 132 לפקודה כפי שנקבעה בסעיף 90(ט)
2 לפקודה.

טענות המערער

3
4
5 6. לטענת המערער המשיב עשה שימוש שלא כדין בסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה.
6 ההלכה היא שיש להפעיל את הסמכות לפתיחת שומה אך במקרים חריגים בהם ההסכם בוסס על
7 מידע מוטעה או חסר, ולא כך היה בעניינו של ההסכם הנדון. כך, נקבע בפסיקה כי ההסכם מחייב
8 גם את פקיד השומה והוא עדיף על הוראות הפקודה, וכך על הסכם השומה חלות גם הוראות חוק
9 החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973 וחוק השליחות, תשכ"ה-1965.

10
11 7. מנימוקי השומה גם לא נהיר מהו העיוות שבהסכם אותו מבקש המשיב לתקן בפתיחתו,
12 מהי הטעות המשפטית שטעה פקיד שומה צפת בעריכת ההסכם עם המערער, או מהי החובה
13 אותה הוא לא מילא. החומרה שבפתיחת ההסכם מתעצמת נוכח הבהרתם של מייצגי המערער, הן
14 בפנייה לתיקון הדו"ח לשנת 2006 והן בשימוע שנערך למערער כי המערער מלכתחילה לא
15 הצטרף להחלטת הרולינג משנת 2001, כך שדינו שונה מדינם של העובדים האחרים בחברה אשר
16 הצטרפו להחלטה.

17
18 8. עוד נטען כי בדיונים שהתקיימו בין המערער ובין פקיד שומה צפת עובר לעריכת ההסכם
19 טענו מייצגי המערער כי יש למסות את ההכנסה כרווח הון בשיעור מס של 20% בלבד לפי סעיף
20 91(ב)(1) כנוסחו אז ואילו פקיד השומה טען כי יש למסותה כהכנסת עבודה בשיעור של 49% לפי
21 סעיף 121(א)(3) לפקודה. כפשרה אפוא, נקבע בהסכם שיעור מס של 44% ו-32%, ובאותה עת
22 הסכמים מסוג זה רווחו טרם נפסקה ההלכה לפיה הכנסה על פי סעיף 102 לפקודה היא הכנסה
23 החייבת במס רווח הון. לפיכך, אין לקבל את עמדת המשיב לפיה ההכנסה מממוש כל האופציות
24 הינה הכנסת עבודה.

דיון והכרעה - כללי

25
26
27 9. השאלה הצריכה להכרעה במקרה זה הינה האם המשיב הפעיל כדין את הסמכות הקנויה
28 לו בסעיף 147 לפקודה, שמכוחה הוא פתח את השומה בהסכם. במקרה זה השתית המשיב את
29 פתיחת ההסכם על מספר עילות. האחת, נפלה בהסכם טעות משפטית בהיותו נוגד את החלטת



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט דוד מינץ

26 פברואר 2013

ע"מ 12-01-45057 אייזינגר נ' מנהל רשות המיסים

1 הרולינג משנת 2001, את הוראות סעיף 90ט לפקודה, ואת מדיניות רשות המיסים והנחיות
2 היועמ"ש. השנייה, ההסכם נערך על בסיס מידע מוטעה וחסר. השלישית, ההסכם יוצר אפליה בין
3 נישומים. והכול בשים לב להפרש המס הנכבד שנגרם כתוצאה מההסכם. אדון בעילות אחת
4 לאחת.

הסמכות לפתיחת שומה בהסכם

5
6
7 10. הלכה היא כי סמכותו של המנהל הקבועה בסעיף 147 לפקודה לפתוח שומה "רגילה"
8 תפורש בצמצום ויש להתירה רק במקרים חריגים ומיוחדים. ברוח דומה נקבע כי כאשר מבקש
9 המנהל לעשות שימוש בסמכות זו לשם ביטול שומה שבהסכם עקב טעות, יש לפרש את הסמכות
10 בצמצום ניכר עוד יותר, בשים לב למאפייניה הייחודיים של השומה שבהסכם כפשרה סופית לגבי
11 חוב המס בעבר (ע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה, 06.11.08). כך, נקבע בדעת הרוב
12 בעניין מחלב (ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' איתמר מחלב, רו"ח ועו"ד, 16.02.12) כי מקום בו
13 התברר כי הסכמת פקיד השומה לסגירת השומות בהסכם ניתנה מחמת טעות משפטית של רשות
14 המיסים, אשר משמעותה גביית מס מופחת מהנישום, מהווה נסיבות חריגות המצדיקות שימוש
15 בסמכות לפי סעיף 147. על אף שדעת המיעוט גרסה כי לא די בטעות משפטית כשלעצמה כדי
16 להוות עילה לפתיחת שומה בהסכם, הוסכם על דעת כולם כי במקרים בהם מוכיח פקיד השומה כי
17 השומה מבוססת על מידע שגוי שמסר הנישום או על מידע חסר או עמום שגרם לטעות בשומה,
18 יהיה מקום להשתמש בסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה על מנת לבטל את השומה שבהסכם.
19 עוד צוין כי בגדר השיקולים שראוי לשקול במסגרת פתיחת שומה בהסכם נמצא גם השיקול בדבר
20 תוספת המס שתנבע מביטול השומה שבהסכם. ככל שהפער בין השומה שבהסכם שנכרת עקב
21 טעות משפטית לבין השומה המתוקנת (שתואמת את הדין) גדול יותר, יהיה בכך כדי להטות את
22 הכף לטובת ביטול השומה שבהסכם.

הרולינג משנת 2001

23
24
25 11. בעניין זה הצטייד המערער בתצהירו שלו ובתצהירו של רו"ח גבי וייסמן אשר ייצג אותו
26 בהליכים אל מול פקיד שומה צפת. המערער הודה בחקירתו בבית המשפט שפעל לפי החלטת
27 הרולינג משנת 2001, בין השאר כך שהאופציות שניתנו לו הופקדו בידי נאמן. אולם לטענתו קיום
28 תנאי הרולינג נעשה על ידו באופן סביל ולא נדרש ממנו לעשות דבר כדי לקיים את תנאיו. באופן
29 דומה הסביר רו"ח וייסמן בחקירתו כי הרולינג משנת 2001 היה רולינג סטנדרטי שניתן לחברה



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט דוד מינץ

26 פברואר 2013

ע"מ 45057-01-12 אייזינגר נ' מנהל רשות המיסים

1 והעובדים כלל לא היו צד לו. בניגוד לרולינג משנת 2007, על הרולינג משנת 2001 העובדים לא
2 נדרשו לחתום שהבינו אותו או להסכים עם האמור בו. מכאן שהעובדה שהאופציות של המערער
3 כמו האופציות של כלל העובדים הופקדו אצל נאמן לפי הוראת הרולינג משנת 2001 אינה מלמדת
4 דבר באשר לתחולתו הספציפית על המערער. המערער גם ציין בתצהירו ובחקירתו הנגדית כי אכן
5 היה עובד בחברה, אך מעמדו כעובד היה שונה ממעמדם של כלל עובדי החברה בהיותו ממייסדיה
6 יחד עם שלושה אנשים נוספים אשר זכו ל- 5% אופציות של החברה במחיר מימוש נמוך בעוד
7 שכלל העובדים קיבלו פחות מ- 1% ובעלות מימוש גבוהה יותר. בעניין זה טען ב"כ המערער
8 בסיכומיו, כי היות והאופציות שהוקצו למערער היו בעלות אופי שונה מהאופציות שהוקנו לשאר
9 העובדים בהיותן מניות ייסוד, הן לא נכללו בתוכנית ההקצאה עליה חל הרולינג משנת 2001. הוא
10 הזכיר כי גם החברה עצמה התייחסה באופן שונה למערער ולשאר המייסדים וקבעה בשנת 2007
11 כי מנגנון הטיפול באופציות שברשותם יהיה שונה. המערער כאמור גם לא הצטרף לרולינג משנת
12 2007 לפי עצת רו"ח וזאת כשהייתה ראשית פסיקה בעניין אך קודם שנפסקה ההלכה בבית
13 המשפט העליון לפיה הכנסה מאופציות תיראה כרווח הון. בעוד שהשומה בהסכם חלה על ניירות
14 ערך שהוקצו למערער על ידי החברה הרוכשת, היינו בעקבות העסקה משנת 2006, הרי שהרולינג
15 משנת 2001 כלל לא נגע להסכם ואין כל רלוונטיות להשלכות שלו ולמדיניות רשות המיסים
16 בעניין. מה גם, שהספרות והפסיקה מציגות גישה ברורה לפיה רווח מימוש אופציות הוא רווח הון
17 ולא רווח מהכנסת עבודה.

18

19 12. לעומת זאת, המשיב הסתמך על תצהירו של רו"ח אבישי דינר אשר שימש במועדים
20 הרלוונטיים לערעור כרפרנט המקצועי בחטיבה המקצועית לפקיד שומה צפת, ומשמש כיום כסגן
21 מנהל רשות המיסים, לצורך הסמכות הנתונה בסעיף 147 לפקודה. בתצהירו ובחקירתו הנגדית
22 ציין רו"ח דינר כי המערער פעל לפי הרולינג משנת 2001 כאשר האופציות אותן קיבל הופקדו
23 אצל נאמן. לפיכך, ההסכם לפיו נקבע שיעור מס בפשרה נוגד למעשה את החלטת הרולינג החלה
24 על רווחי הכנסת המערער ממימוש האופציות. ב"כ המשיב הוסיף לכך כי התנהגות המערער לפי
25 הרולינג משנת 2001 יצרה הסכם מחייב בינו ובין המשיב, וכי לא הובהרה משמעות הטענה לפיה
26 המערער היה מייסד החברה ומהן ההשלכות המיסוייות של מעמד זה. בנוסף, תוכנית האופציות
27 כללה גם תנאים והוראות שונות המלמדים שהאופציות ניתנו למערער כעובד ולא כבעל מניות
28 בחברה. כך, המערער אף אישר כי לא חויב במס במועד הקצאת המניות בעוד שאם לא היה נכלל
29 במסלול "ליד 102" הוא היה מחויב במס לפי סעיף 3ט לפקודה, היינו כהכנסת עבודה. מכל מקום
30 הפסיקה קובעת כי המיסוי יחול לפי העובדות שהיו ידועות בפועל ומשכך יש למסות את הרווח



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט דוד מינץ

26 פברואר 2013

ע"מ 12-01-45057 אייזינגר נ' מנהל רשות המיסים

1 מאופציות שהיו בידי המערער כהכנסת עבודה לפי מסלול "ליד 102" כפי שנקבע לגבי כל עובדי
2 החברה לרבות המערער ברולינג משנת 2001.

3
4 13. הרולינג משנת 2001 קבע כך:

5 "האישור מותנה בעמידה בתנאי סעיף 102 לפקודה בכפוף לשנויים הבאים:
6 יראו כל רווח של עובד מהמניות/אופציות שהוקצו על פי התוכנית שבנדון או
7 בגין כהכנסת עבודה שהופקה בישראל אלא אם קבע הנציב אחרת. למען הסר
8 ספק המס שישולם על הכנסות כאמור יהא המס המלא החל על הכנסת עבודה
9 בישראל".

10
11 בהתאם לכך, בפניית החברה לרשות המיסים לקבלת הרולינג משנת 2001 נכתב כי החברה אימצה
12 תוכנית אופציות במטרה להעניק תמריץ למספר עובדים המועסקים בה. בתוכנית הוסדרה הקצאת
13 האופציות למימוש במניות חברת האם במסלול ש"ליד 102" ולמימוש האופציות במניות החברה
14 במסלול של סעיף 3(ט) לפקודה. אין מחלוקת כי האופציות שהוקצו למערער במניות חברת האם
15 הוקצו לו בהיותו עובד החברה וכי הן הוקצו במסגרת מסלול "ליד 102". אין גם מחלוקת
16 שהרולינג ניתן על ידי רשות המיסים לחברה והסכמת המערער לתנאיו לא נדרשה. ואולם, די נהיר
17 כי המערער ידע על הקצאת המניות ועל הפקדתן בידי נאמן והוא בחר שלא להשיג על כך. הדעת
18 גם נותנת כי המערער לא עשה כן היות ולא היה מודע באותה עת להשלכות המיסוי האפשריות.
19 מכאן שבאין מחלוקת כי המערער פעל בהתאם להחלטת הרולינג והפקיד את האופציות בנאמנות,
20 אין משקל לעובדה כי יישום הרולינג נעשה על ידו אך באופן פאסיבי. המערער לא היה חייב
21 לפעול לפי הרולינג, אך בפועל הוא יישם את תנאיו ואין לו זכות קנויה לסגת ממנו בשלב מאוחר
22 יותר (וראו ע"א 1804/05 אהוד אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא, 31.01.08).

23
24 14. אכן בכירותו של המערער בחברה והיותו אחת ממייסדיה קיבלו ביטוי במספר האופציות
25 שהוקצו לו ובעלות מימושו. ברם, מכמות האופציות ועלותן לא ניתן ללמוד כי עניינו הוחרג
26 מעניינם של שאר העובדים בכל הנוגע לתחולת הרולינג ואופן מיסוי ההכנסות. נהפוך הוא,
27 המערער אישר כי הוא עובד החברה, הקצאת האופציות ניתנה לו במסגרת תוכנית ההקצאה
28 האמורה במסלול "ליד 102" לכלל העובדים ולא הובא כל ביסוס לטענה כי האופציות שניתנו לו
29 הן מניות יסוד שדינן שונה. כאמור, ב"כ המערער גם טען כי במועד רכישת החברה למעשה בשנת
30 2006 הוקצו למערער האופציות על ידי החברה הרוכשת, וזהו אירוע המס שלגביו נחתם ההסכם
31 ולפיכך הרולינג משנת 2001 לא חל עליו. ברם, אין יסוד למסקנה זו. הרולינג משנת 2007 קבע כי



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט דוד מינץ

26 פברואר 2013

ע"מ 12-01-45057 אייזינגר נ' מנהל רשות המיסים

- 1 עובד שבחר שלא להצטרף לרולינג "יראוהו כמי שמכר את האופציות במועד העסקה והוא יחויב
2 במס במועד אימוץ האופציות על ידי החברה הרוכשת בגין מלוא התמורה בהתאם לסעיף 102
3 לפקודה". לכן, משבחר המערער שלא להצטרף לרולינג משנת 2007, המשמעות היחידה שהייתה
4 לו לגביו היא אך בקביעת מועד אירוע המס, אך לא היה בו כל הכרעה באשר לסיווג ההכנסה או
5 שיעור המס שלגביהם הוסיף וחל הרולינג משנת 2001.
6
- 7 15. מכל האמור יוצא כי הרולינג משנת 2001 הוסיף לחול על המערער בעת חתימת ההסכם.
8 לפיכך קביעת המס החל על ההכנסה בשיעור של 44% על הרווח שעד ליום הקובע ושיעור של
9 32% על הרווח שמהיום הקובע נגד את הרולינג משנת 2001 לפיו סיווג ההכנסה היה הכנסת
10 עבודה ששיעור המס שישולם בגינה הוא השיעור החל על הכנסת עבודה.
11
- 12 16. ברם, לא מצאתי שהמערער הטעה את פקיד השומה על ידי הסתרת הרולינג. ואכן, רו"ח
13 דינר טען כי פקיד שומה צפת חתם על ההסכם מבלי שהחלטת הרולינג משנת 2001 הוצגה בפניו
14 באופן שהיה בו כדי להטעותו והתנהגות זו מהווה עילה לפתיחת ההסכם. ברם, מנגד רו"ח וייסמן
15 הדגיש בחקירתו כי במהלך הדיון נמסרו לפקיד השומה כל העובדות הרלוונטיות הנדרשות, כי
16 עניין הרולינג משנת 2001 עלה במהלך הדיונים ופקיד שומה צפת היה מודע לו. הרולינג משנת
17 2007 וודאי היה מונח על שולחנו של פקיד השומה עובר לעריכת ההסכם והרולינג משנת 2001
18 היה נספח לו. כך, גם בדר"ח לשנת 2006 כתוב במפורש כי מדובר באופציות במסלול "ליד 102"
19 וחזקה על פקיד השומה שידע כי לא ניתן להנפיק אופציות במסלול זה מבלי לקבל את אישור
20 רשות המיסים, היינו מבלי שניתן הרולינג משנת 2001 בעניין. על כך טען ב"כ המשיב בסיכומיו כי
21 בתחילה העיד רו"ח וייסמן בחקירתו כי יידע את פקיד שומה צפת על הרולינג משנת 2001 והפנה
22 אותו אליו. ואולם, רק לאחר מכן, כשנשאל בשנית "ברחל בתך הקטנה" אם יידע את פקיד השומה
23 על הרולינג הוא שינה מגרסתו והסביר כי בדר"ח רשום שמדובר באופציות שהוקצו במסלול "ליד
24 102" ומכאן היה על פקיד השומה ללמוד שהיה רולינג קודם ולא שהוא הפנה אותו לרולינג באופן
25 מפורש. יתרה מזאת, לטענת ב"כ המשיב התנהגות המערער חזרה על עצמה גם במהלך השימוע
26 שנערך לו עובר לפתיחת ההסכם, גם אז לא העלה את קיומו של הרולינג בפני המשיב.
27
- 28 17. בעניין זה מצאתי את עדותו של רו"ח וייסמן נאמנה. בעוד שמנגד לא הובאה עדותם של
29 רכז החוליה והמפקח מטעם פקיד שומה צפת כי אכן הוטעו בעניין זה או כי קיומו של הרולינג לא



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט דוד מינץ

26 פברואר 2013

ע"מ 45057-01-12 אייזינגר נ' מנהל רשות המיסים

1 הובא לידיעתם. ממילא יש גם רגליים של ממש לטענת ב"כ המערער כי הדעת נותנת שאין לדרוש
2 מהנישום כי יביא לידיעת פקיד השומה נתונים השייכים לו, וודאי שאין לראות בכך הטעיה
3 המתגברת על אינטרס ההסתמכות וסופיות השומה ומהווה עילה לפתיחת ההסכם. ללא כל
4 ההטעיה מצד המערער בעניין הרולינג משנת 2001 וחרף תחולתו על ההכנסה הנדונה, אין די
5 בקביעת שיעור המס שבהסכם בניגוד לרולינג כדי להצדיק את פתיחת השומה שבהסכם. הלכת
6 מחלב קובעת כאמור כי פתיחת שומה שבהסכם תצומצם למקרים חריגים ונדירים בהם נדרשת
7 פתיחתה עקב טעות ופשיטא כי אין זה המקרה שבפני. אדרבה, היה על פקיד השומה להיות ער
8 לקיומו של הרולינג משנת 2001, ואם התעלם ממנו כאמור, לא היה לו להלין אלא על עצמו.
9 לפיכך, נראה כי יהיה זה מרחיק לכת לפתוח את ההסכם שנכרת עם המערער שעה היה רשאי
10 להניח כי פקיד השומה יהיה ער ל"היסטוריה" של הקצאת המניות, השתתפות המערער ברולינג
11 משנת 2001 ואי הצטרפותו לרולינג משנת 2007.
12

סעיף 90ט לפקודה, מדיניות והנחיות היועץ המשפטי של רשות המיסים

13
14 18. בעניין זה טען ב"כ המערער בסיכומיו כי לא רק שלא נפלה טעות משפטית בהסכם, אלא
15 שהטעות נפלה דווקא בפתיחת ההסכם תוך קביעה כי רווחי ניירות הערך מהווים הכנסת עבודה,
16 בעוד ההלכה קובעת כי מדובר ברווח הון. לטענתו כאמור, ההסכם שנעשה היה פשרה בשיעור
17 המס ולמעשה הביא לפקיד השומה מיסוי גבוה מזה שהמערער היה מתחייב בו לולי ההסכם ולפי
18 ההלכה, היינו שיעור המס המתחייב בגין רווח הון. הוא הוסיף כי היועץ המשפטי ידע על
19 ההסכמים שחתם פקיד שומה צפת ולא ביטל אותם. כמו כן, התנגדות היועץ המשפטי בשעתו
20 לחתימת הסכמים לגבי סעיף 102 הייתה רק לגבי הסכמים החורגים מהחלטות "וועדת הפסיקה"
21 של רשות המיסים. ברם, החלטות וועדת הפסיקה אינן בוררות ומוחלטות ולפיכך קשה למצוא
22 הסכם החורג מהם באופן מפורש. הנחיות היועץ המשפטי גם התירו חתימה על הסכמים לגבי
23 סעיף 102 במקרים בהם הסעיף חל במלואו, ממש כמו במקרה זה.
24

25 19. מנגד, ציין רו"ח דינר מטעם המשיב כי ההסכם נערך על ידי פקיד שומה צפת מבלי
26 להתייעץ עם המחלקה המשפטית והמקצועית ברשות המיסים. מדיניות רשות המיסים והנחיות
27 היועץ המשפטי לרשות המיסים היו שלא לחתום על הסכמי פשרה בסוגיות הנוגעות לסעיף 102
28 לפקודה, וזאת על מנת להבטיח מדיניות אחידה ומניעת אפליה לאור השלכות הרוחב
29 והמשמעויות הכספיות הנרחבות שבהן. הנחיית היועץ המשפטי מחייבת, וחתימת הסכם בניגוד



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט דוד מינץ

26 פברואר 2013

ע"מ 12-01-45057 אייזינגר נ' מנהל רשות המיסים

1 לאמור בה מהווה כשלעצמה עילה לפתיחת ההסכם. כך, בסעיף 90ט לתיקון 132 לפקודה ובשורה
2 ארוכה של פסקי דין שעסקו בפרשנות הסעיף נקבע שאופציות שניתנו לעובד עובר למועד הקובע
3 (01.01.03) ושממשו לאחר מכן, ימוסו בשיעור מס שולי. לעומת זאת בהסכם נקבע כאמור, כי
4 הכנסת המערער ממימוש האופציות היא הכנסה הונית ושיעור המס בגינה נקבע כשיעור משוקלל
5 בין שיעור המס על הכנסה הונית ובין שיעור המס השולי. הסכמה זו כאמור נגדה את הנחיות
6 היועץ המשפטי ואת סעיף 90ט שמורה כי לא תחול במקרה כזה הפחתת שיעורי המס שבסעיף 91
7 לפקודה. קביעה זו הינה טעות של פקיד השומה, בניגוד לחוק ולשם תיקונה בדיוק נועד סעיף 147
8 לפקודה.

9
10 20. המסגרת הנורמטיבית שחלה במועד עריכת ההסכם ושלאורה היה צריך פקיד שומה צפת
11 לפעול הייתה הנחיות היועץ המשפטי, הוראות סעיף 90ט לפקודה וההלכה הפסוקה. במועד
12 עריכת ההסכם ביום 29.01.08 טרם נקבעה הלכת "כץ ולפיד" (ע"א 6159/05 פקיד שומה שומה
13 ת"א 3 נ' לפיד, 31.12.08) בה נקבע כי ההכנסה מאופציות שהוקצו לעובדים לפי סעיף 102
14 לפקודה תסווג כהכנסה הונית אשר תמוסה בשיעור מס שולי, ועמדת רשות המיסים לפיה יש
15 לסווג את ההכנסה כהכנסת עבודה נשמרה לאורך כל הדרך, החל מהחלטת הרולינג משנת 2001,
16 ועבור בהחלטת הרולינג משנת 2007. ואולם, נוכח העמימות המשפטית ששררה באותה עת,
17 הוצאה הנחיית היועץ המשפטי מיום 09.07.05 בה הובהר לפקיד השומה שלא לחתום על הסכמי
18 פשרה כל שהם לגבי אופציות שהוקצו לפי סעיף 102, "ליד 102" וסעיף 3(ט), אלא בתנאים
19 הקבועים בהחלטות וועדות הפסיקה ורק כאשר מתקיימים תנאי סעיף 102 לפקודה במלואם. ב"כ
20 המערער הטעים כאמור כי ההסכם לא נוגד את האמור ולא את החלטת וועדת הפסיקה. ברם,
21 בעניין זה לא נחקר רו"ח דינר ולא הומצא לבית המשפט כל מסמך המחזק טענה זו. משכך, אף
22 שהעניין לא הוברר עד תום, נוכח עדותו של רו"ח דינר שלא נסתרה, ניתן להניח כי וועדת הפסיקה
23 אכן אסרה לערוך הסכמים כדוגמת ההסכם שנערך עם המערער. יתרה מזאת, לאור הנחיות היועץ
24 המשפטי המכירות בעמימות המשפטית ודורשות זהירות יתר בעריכת הסכמי פשרה, לכל הפחות,
25 היה על פקיד השומה להתייעץ עם המחלקה המשפטית, דבר שלא עשה. חרף כל האמור, הגם
26 שעמדת רשות המיסים והנחיות היועץ המשפטי מחייבות את פקיד השומה - דווקא בתקופה של
27 חוסר בהירות ומבלי להיוועץ בגורמים הרלוונטיים – אין לראות בעריכת ההסכם בניגוד להן
28 כשלעצמה כדי להצדיק את תיקון הטעות ופתיחת השומה בהסכם. לא למקרים שכאלו התכוון בית
29 המשפט בפסק הדין בעניין מחלב.

30



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט דוד מינץ

26 פברואר 2013

ע"מ 12-01-45057 אייזינגר נ' מנהל רשות המיסים

21. למעלה מכך. בפסד הדין בעניין כץ ולפיד נקבע כאמור, שההכנסות מאופציות שהוקצו לעובדים לפי סעיף 102 לפקודה מסווגות כהכנסה הונית. בעניין זה טען המערער כי לא נפלה בהסכם כל טעות משפטית. אדרבה ההסכם אשר סיווג את הכנסת המערער כהכנסה הונית בתקופה של חוסר וודאות משפטית צפה למעשה את ההלכה שנקבעה מאוחר יותר. מנגד טען המשיב כי הטעות המשפטית שנפלה בהסכם אינה נוגעת לסיווג ההכנסה, שכן ההסכם כלל לא עסק בסיווג ההכנסה כהכנסה הונית, אלא הטעות נגעה לשיעור המס בלבד. אין בידי לקבל טענה זו של המשיב מאחר ורו"ח דינר בעצמו ציין באופן מפורש בתצהירו כי "בהתאם להסכם חויבה ההכנסה מממוש האופציות כהכנסה הונית". גם בעובדה שהלכת כץ ולפיד קבעה שחרף סיווג ההכנסה כהכנסה הונית, שיעור המס בגינה יהיה שיעור מס שולי, אין כדי להואיל למשיב. השאלה האם נפלה טעות משפטית בעריכת ההסכם נבחנת כיום, אך היא מתייחסת למצב המשפטי ששרר בשעה שנערך ההסכם ולא למה שהתברר בדיעבד. במועד עריכת ההסכם כאמור, טרם נקבעה הלכת כץ ולפיד בבית המשפט העליון, היה חוסר וודאות לגבי הדין בסוגיה זו והפסיקה שיכולה הייתה להנחות את פקיד השומה הייתה פסק הדין של בית המשפט המחוזי בעניין כץ ולפיד (עמ"ה (ת"א) 1172/02 כץ נ' פקיד שומה תל אביב-יפו 3, 22.03.05), שבו נקבע כי ההכנסה תסווג כהכנסה הונית אשר המס שישולם בגינה יהיה מס בשיעור המתחייב על רווח הון. משכך, המסקנה המתבקשת היא כי במועד חתימת ההסכם הוראותיו לא נגדו את ההלכה הפסוקה שעמדה באותה שעה ולפיכך במובן זה לא נפלה טעות משפטית המצדיקה את פתיחת השומה.

22. זאת ועוד, סעיף 90ט לפקודה אשר היווה סעיף מעבר קבע כך :

"הוקצו מניות לעובדים לפני 1.1.03 לפי הוראות סעיף 102 לפקודה לפני תיקון 132, או חלות על ההקצאה כאמור הוראות סעיף 3(ט), לא יחול, לעניין הפחתת שיעורי המס, סעיף 91 לפקודה, כנוסחו לאחר תיקון 132 לפקודה או חלק ה 3 לפקודה כנוסחו לאחר תיקון 132, לפי העניין".

גם בשאלת פרשנותו של סעיף זה עמדה מחלוקת אשר טרם הוכרעה במועד עריכת ההסכם. אכן על פניו לשונו של הסעיף ברורה ובהתאם לכך נקבע בפסיקה כי הסעיף מורה ששיעור המס השולי שחל על הקצאת אופציות שנעשתה עובר לתיקון 132, יחול גם במקרה של מימוש האופציות שהוקצו לאחר התיקון, והיום הקובע לעניין זה הוא יום כניסת תיקון 132 לתוקפו (ע"מ 27331-09-12 שמואל הדר נ' פקיד שומה רמלה, 04.12.12 וראה גם ע"מ (ב"ש) 552/06 אייל אריאלי נ' פקיד שומה אשקלון, 02.08.10). לעומת זאת, בהסכם נעשתה חלוקה בין מיסוי שיעור המס עד



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט דוד מינץ

26 פברואר 2013

ע"מ 45057-01-12 אייזינגר נ' מנהל רשות המיסים

1 למועד הקובע אשר עמד על 44% ובין שיעור המס לאחר המועד הקובע אשר עמד על 32%, וזאת
2 כאמור בניגוד לסעיף 90ט לפקודה. ברם, גם במקרה זה, שאלת פרשנותו של הסעיף הוכרעה אך
3 לאחר שנערך ההסכם ולפיכך גם בסוגיה זו קשה לומר שנפלה טעות משפטית המצדיקה את
4 פתיחת ההסכם, כל עוד שהייתה מחלוקת פרשנית לגיטימית בין הצדדים אשר טרם הוכרעה
5 באותה השעה.

6

7

אפליה

8 23. ב"כ המערער טען בסיכומיו כי עולה מהעדויות שפקיד שומה צפת היה מודע לכלל
9 העובדות הרלוונטיות ולהסדר המס שחל על המערער בניגוד להסדר שחל על שני המייסדים
10 האחרים ולפיכך אין להישמע לטענת האפליה. כמו כן על הרשות גם חלה חובה לנהוג בתום לב.
11 במקרה זה השומה שבהסכם נפתחה ארבע שנים לאחר שהוא נערך ובעקבות הליכים שניהלו שני
12 המייסדים האחרים אשר שאפו לתוצאת המיסוי אליה הגיע המערער. במקום לקבל את עמדתם של
13 שני המייסדים האחרים הוחלט לפתוח את ההסכם מחמת אפליה. עילה זו לפתיחה שבבסיסה
14 עומד סיוע לפקיד השומה בהליכים אל מול שני המייסדים האחרים הינה עילה פסולה לפתיחה
15 וחוסר תום לב. כך, טענת המשיב כי יש לפתוח את השומה על מנת למנוע אפליה אל מול שאר
16 עובדי החברה ואל מול עובדים בחברות אחרות הינה אף היא חוסר תום לב. אפליה יכולה להיות
17 בין שווים ואילו במקרה זה עניינו של המערער שונה משאר עובדי החברה, כאמור, והאפליה
18 היחידה שניתן להתייחס אליה היא אל מול שני המייסדים האחרים בלבד.

19

20 24. לדברי רו"ח דינר שאלת מיסוי הכנסת המערער התעוררה בעקבות טענת אפליה של נישום
21 אחר אשר קיבל אופציות בחברה והכנסותיו מאופציות אלו מוסו כהכנסת עבודה בשיעור מס
22 שולי. לטענתו ההסכם שנחתם עם המערער יוצר אפליה אסורה בין שווים וגורר השלכות רוחב על
23 מיסוי כלל עובדי החברה ועובדי חברות אחרות להם הוקצו אופציות לפני תיקון 132 ואשר מומשו
24 לאחריו. ב"כ המשיב גם הוסיף בסיכומיו כי הערעורים של שני המייסדים האחרים על מיסוי
25 הרווחים ממימוש האופציות שהוקצו להם הוגשו רק ביום 26.01.12, היינו לאחר שההסכם כבר
26 נפתח, ולכן פנייתם שלהם לא יכולה להוות את העילה או ה"טריגר" לפתיחת ההסכם.

27

28 25. הסכמי שומה מעצם טבעם מבחינים בין נישומים שונים וקובעים הסדרים ספציפיים
29 החלים על הכנסותיו של הנישום היחיד לפי נסיבותיו. כאמור, לא עלה בידי המערער לשכנע את



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט דוד מינץ

26 פברואר 2013

ע"מ 12-01-45057 אייזינגר נ' מנהל רשות המיסים

1 בית המשפט כי עניינו שונה מעניינם של שאר עובדי החברה בהיותו מייסד החברה ובהיעדר
2 תחולת הרולינג משנת 2001 על הכנסתו. ואכן על פניו מצבו שלו שווה למצבם של שאר עובדי
3 החברה בהיבט של סיווג ההכנסה ושיעור המס שיחול עליה. ואולם, ההסכם נחתם עם פקיד שומה
4 צפת לאחר שהובאו בפניו כל העובדות הרלוונטיות, הוא הפעיל את שיקול דעתו ומצא כי
5 נסיבותיו של המערער מצדיקות עריכת הסכם ספציפי המותאם להכנסותיו ולעניינו באופן ייחודי.
6 אף אם שיקול דעת זה היה שגוי, אין להישמע כיום לטענת אפליה ו"להעניש" את המערער על
7 "חטאיו" של פקיד השומה תוך פגיעה חמורה באינטרס ההסתמכות וסופיות השומה.
8

9 26. בסופו של יום, אפוא, חרף תחולת הרולינג משנת 2001 על הכנסת המערער וחרף עריכת
10 הסכם השומה בניגוד להנחיות היועץ המשפטי של רשות המיסים, לא מתקיימות הנסיבות
11 החריגות המצדיקות פתיחתו של הסכם השומה. תוצאה זו מתקבלת גם בשים לב לחשיבותו של
12 עיקרון סופיות השומה והסתמכות המערער אשר פגיעה בה תביא להפחתה ניכרת בהכנסותיו.
13

14 הערעור מתקבל, המשיב יישא בהוצאות המערער בסך של 60,000 ₪.

15
16 ניתן היום, ט"ז אדר תשע"ג, 26 פברואר 2013, בהעדר הצדדים.
17


18 דוד מינץ, שופט
19
20