



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 559/16

לפני: כבוד המשנה לנשיאה א' רובינשטיין
כבוד השופט ח' מלצר
כבוד השופט מ' מזוז

המערערת: פרי יעקב שירותי ניהול בע"מ

נגד

המשיב: פקיד שומה תל אביב 1

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו
בעמ 44913-01-12 מיום 13.7.2015 (ע"י כב' השופט מ'
אלטוביה)

תאריך הישיבה: י"ח באלול התשע"ו (21.9.2016)

בשם המערערת: עו"ד גרשון אגרון

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופט מ' מזוז:

1. ביום 1.4.2003 התקשרה המערערת, פרי יעקב שירותי ניהול בע"מ, בהסכם למתן שירותי ניהול עם חברת ליפמן הנדסה אלקטרונית בע"מ (להלן: ליפמן). לפי ההסכם התחייבה המערערת לספק לליפמן שירותי ניהול באמצעות מר יעקב פרי, בעל השליטה במערערת (להלן: פרי), אשר ישמש יו"ר הדירקטוריון של ליפמן מטעם המערערת. בתמורה הוסכם כי ישולמו למערערת דמי ניהול חודשיים בסך 40,000 ₪ ובנוסף יוקצו לה 120,000 אופציות (שמאוחר יותר פוצלו ל- 240,000) לא סחירות לרכישת מניות ליפמן.

2. ביום 17.11.2004 מימשה המערערת חלק מהאופציות ורכשה 150,000 מניות בתמורה לסכום של 4.9 מיליון ₪. באותו היום גם מכרה את המניות בתמורה לסכום של 16.17 מיליון ₪. בגין כך דיווחה המערערת בדיווחיה לרשות המסים לשנת 2004 על רווח הון לפי שיעור מס של 25%. כך עשתה גם בשנים 2005 ו-2006 לאחר שמימשה חלק נוסף מהאופציות ומכרה את המניות לאחר מכן. המשיב, פקיד שומה תל אביב, דחה את דיווחיה של המערערת וקבע כי ההכנסה בגין פעולותיה של המערערת, בכל אחת משנות המס האמורות, היא הכנסה מעסק החייבת בשיעור מס של 35%. נימוקו העיקרי של המשיב היה כי על הכנסת המערערת חל סעיף 102(ג)(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) הקובע כי הכנסה של עובד כתוצאה מהקצאה של אופציות לא סחירות (שאינן רשומות למסחר בבורסה) תחויב במס במועד המימוש, ולא במועד ההקצאה, כהכנסה לפי סעיפים 1(1) או 2(2) לפקודה (הכנסה מעסק או משלח יד; או הכנסה מעבודה). לחלופין נקבע בנימוקי השומה כי האופציות שהוקצו למערערת הן הכנסה מעסק של החברה לפי סעיף 2(1) לפקודה, ומשום שהן לא סחירות חיוכן במס ייעשה לפי סעיף 3(ט) לפקודה הקובע אף הוא דחיית החיוב במס למועד המימוש.

3. כלפי השומות שקבע המשיב בצווים הגישה המערערת ערעורים לבית המשפט המחוזי, שבהם טענה בעיקר כי על אירועי המס המתוארים לעיל חל סעיף 102(ג)(1), ולא סעיף 102(ג)(2) כפי שקבע המשיב, הקובע כי הכנסה של עובד כתוצאה מהקצאת אופציות סחירות תחויב במס במועד ההקצאה כהכנסה לפי סעיפים 2(1) או 2(2), ובמועד המימוש כהכנסה על רווח הון. לחלופין נטען כי גם אם תתקבל עמדתו של המשיב הרי שיש להפריד את ההכנסה שנצמחה למערערת כתוצאה מההקצאה עצמה לבין ההכנסה שנצמחה לה כתוצאה מהמכירה. ולחלופי חלופין נטען, כי גם אם חל במקרה זה סעיף 3(ט) לפקודה, אזי יש לקבוע כי ממילא אירוע המס בגין ההקצאה ארע במועד ההבשלה של האופציות (שנת 2003) ויש למסות כל הכנסה שנצמחה לאחר מכן כהכנסה על רווח הון.

4. בתחילת ההליך הסכימו הצדדים על העובדות הצריכות לענין והגישו בקשה משותפת לביטול דיון ההוכחות ולקביעת התיק לסיכומים בכתב במסגרתה פירטו את העובדות המוסכמות, אך מאוחר יותר ביקש המשיב להציג ראיות נוספות ולחלופין לבטל את ההסדר הדיוני האמור משום שלטענתו במסגרת דיוני השומה לשנת 2006 שנערכו לליפמן התגלו לו מסמכים שונים מהם עולה בבירור כי הקצאת האופציות נעשתה לפי סעיף 3(ט) לפקודה, ובהם הצהרת המערערת המאשרת כי כך נעשה.

המערערת הסכימה להצגת המסמכים אך טענה בסיכומיה כי אלה לא מוכיחים את טענת המשיב לפיה על אירועי המס המתוארים לעיל חל סעיף 3(ט).

5. בית המשפט המחוזי (כב' השופט מ' אלטוביה) דחה את ערעורי המערערת. נקבע כי הסעיף הרלוונטי שחל על המקרה דנן הוא סעיף 3(ט) לפקודה ולא סעיף 102(ג) על שני תתי הסעיפים החלופיים שבו, אשר חל על עובד, לרבות נושא משרה בחברה. בית המשפט נדרש לסעיפי הסכם ההתקשרות בין המערערת לליפמן, למכתבים ששלח בא כוחה של ליפמן לרשות לניירות ערך ולרשות המסים בנוגע להקצאת האופציות בשנים 2003 ו-2006 (בהתאמה), לרולינג של רשות המסים ולהצהרת המערערת לצורך הצטרפות להסדר המס שנקבע ברולינג, אשר מכולם עולה כי ההקצאה נעשתה שלא על בסיס יחסי עבודה בין ליפמן למערערת, ומחלקם עולה במפורש כי היא נעשתה על פי סעיף 3(ט) לפקודה. הודגש כי הצהרת המערערת ביחס להסדר המס שנקבע ברולינג אמנם ניתנה בשנת 2006, אולם בחקירתו בבית המשפט אישר מר פרי, כי אין הבדל בין התנאים שנקבעו ברולינג לבין התנאים שבהם הוקצו האופציות בשנת 2003.

טענת המערערת לפיה המשיב מנוע מלטעון לקיומן של עובדות חדשות מאלה שעליהן הוסכם בהסדר הדיוני וכן לכך שבמקרה דנן חל סעיף 3(ט) לפקודה - נדחתה. נקבע כי ההסדר הדיוני (שרק הגדיר מהן העובדות המוסכמות ולא כלל הסכמה על ביטול נימוקי השומה) בוטל למעשה עם קיומו של דיון הוכחות ועם הצגתם של המסמכים הנוספים, וכי האפשרות שסעיף 3(ט) לפקודה חל על אירוע המס בענייננו ממילא נכללה כנימוק חלופי בשומות שהוציא המשיב כך שהמערערת הייתה חשופה לאפשרות שתחוב במס בהתאם לאפשרות זו, והיא אף התייחסה לאפשרות זו בסיכומיה.

לבסוף נדחתה גם טענת המערערת - שהועלתה לראשונה בסיכומי התשובה שלה ונטענה "על דרך הסתם", כלשון בית המשפט - לפיה חישוב המס לפי סעיף 3(ט) נעשה על בסיס ההנחה שהאופציות היו בלתי עבירות (להבדיל, אולי, מהיותן בלתי סחירות, אם כי הדבר לא התחדד), והנחה זו היא שגויה.

6. על פסק דין זה של בית המשפט המחוזי הוגש הערעור שלפנינו, במסגרתו חזרה המערערת על טענתה כי המשיב היה מנוע מלטעון לתחולתו של סעיף 3(ט) לפקודה שכן במסגרת ההסכם הדיוני הסכימו הצדדים כי סעיף 102(ג) לפקודה הוא

שחל; וכי המערערת כיהנה בעצמה (ולא באמצעות פרי) כנושאת משרה בליפמן כן שיש לראותה כ"עובדת" לפי הסעיף. נטען כי קביעה אחרת פירושה כתיבת שומה חדשה על ידי בית המשפט. כן נטען כי החלופה הרלוונטית במסגרת סעיף 102(ג) הנ"ל היא זו הקבועה בתת סעיף (1) לפיה הכנסה מהקצאת אופציות סחירות תחויב במס לפי סעיפים 2(1) או 2(2) לפקודה, במועד ההקצאה, ובמועד המימוש כהכנסה על רווח הון. הודגש כי אמנם האופציות שהוקצו למערערת היו הן כשלעצמן לא סחירות, אולם הן היו אופציות לרכישת מניות סחירות, כך שלפי ההגדרה הרלוונטית לסעיף מדובר ב"מניה הרשומה למסחר בבורסה" ומכאן שאין הכרח להחיל עליהן את סעיף 102(ג)2 והחלופה של תת סעיף (1) היא הקובעת.

לחלופין נטען כי גם אם החלופה הנכונה היא זו הקבועה בתת סעיף (2), כטענת המשיב, יש מקום להפריד בין ההכנסה שנצמחה כתוצאה מההקצאה עצמה לבין זו שנצמחה כתוצאה מהמימוש. ולחלופי חלופין נטען כי גם אם תתקבל עמדת המשיב לפיה סעיף 3(ט) לפקודה הוא שחל, אזי יש לקבוע כי המועד הרלוונטי לחיוב במס הוא מועד ההקצאה, משום שלא חלה על האופציות מגבלת עבירות, או לכל היותר כי הוא מועד "ההבשלה" (2003), היינו המועד שבו ניתן היה לממש את האופציות.

7. המשיב, מנגד, סמך את ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. לחלופין טען כי אם ייקבע שהמערערת הייתה "עובדת" בליפמן אזי החלופה הרלוונטית לענייננו של סעיף 102(ג) היא זו הקבועה בתת סעיף (2).

8. לאחר שנערך דיון בעל-פה לפנינו, הגישה המערערת בקשה להשלמה קצרה של סיכומי התשובה מטעמה וזאת לטענתה בעקבות מסמכים שהוצגו במהלך הדיון לפנינו ולא צורפו קודם לכן כמוצגים לסיכומי המשיב. המדובר במסמכים שהיו מצויים בתיק בית המשפט המחוזי (בקשת המשיב להציג ראיות נוספות ולחלופין לבטל את ההסדר הדיוני, תגובת המערערת ותשובת המשיב), והמשיב אף התייחס אליהם בסיכומיו. משכך לא ראינו מקום להיעתר לבקשה.

ועתה - להכרעה.

הכרעה

9. לאחר שעיינו היטב בפסק דינו המנומק היטב של בית המשפט המחוזי, כמו גם בסיכומי הצדדים, ולאחר ששמענו טיעון מפורט בעל-פה של באי כוח הצדדים, לא מצאנו כל עילה להתערב בפסק דינו של בית משפט קמא.

10. הטענות המועלות בערעור נסבות בעיקרן על קביעות עובדתיות שקבע בית המשפט המחוזי. כך הטענות לגבי קביעת בית המשפט כי המערערת לא הייתה "עובדת" כמשמעות המונח בסעיף 102(א) לפקודה; לגבי הקביעה כי עם קיומו של דיון הוכחות והצגת המסמכים הנוספים בוטל ההסדר הדיוני בין הצדדים הלכה למעשה; ולגבי הקביעה כי האופציות שהוקצו למערערת היו לא סחירות. ומכאן המסקנה כי במקרה דנן חל סעיף 3(ט) לפקודה. קביעות אלה של בית המשפט נקבעו לאחר בחינה מעמיקה של חומר הראיות ולא מצאנו כי נפלה בהן טעות כלשהי, לא כל שכן טעות בולטת, המצדיקה סטייה מהכלל לפיו לא נוהגת ערכאת הערעור להתערב בקביעות עובדתיות שקבעה הערכאה הדיונית (ע"א 501/84 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' מירון, פ"ד מב(2) 89, 99 (1988); ע"א 640/85 קופר נ' איגוד המוסכים, פ"ד מד(1) 594, 598 (1990); ע"א 8419/13 פלוני נ' עיריית ירושלים פסקה 13 (9.3.2015); ע"א 117/15 שגיא נ' מנהל רשות המסים, פסקה 10 (13.7.2016)).

11. בנסיבות אלה אנו מאמצים את מכלול הממצאים העובדתיים והמשפטיים שנקבעו בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, ודוחים את הערעור בגדר סמכותנו לפי תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984, לאחר שמצאנו כי אין מקום לדחות את הממצאים העובדתיים שנקבעו בפסק הדין; כי הממצאים העובדתיים תומכים במסקנה המשפטית; וכי אין לגלות בפסק הדין טעות שבחוק (אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי 1105 (מהדורה אחת עשרה, 2013); חמי בן-נון וטל חבקין הערעור האזרחי 346 (מהדורה שלישית, 2012)).

12. סוף דבר: הערעור נדחה. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך 20,000 ₪.

ניתן היום, ה' בחשוון התשע"ז (6.11.2016).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה