



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58143-01-23 שורצבאום נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

הנרי שאול שורצבאום

מערער

נגד

פקיד שומה רחובות
ע"י עו"ד יעל הרשמן

משיב

פסק דין

רקע

- 1
- 2
- 3
- 4 1. המערער שימש כמנהל כספים בחברת אופאל טכנולוגיות בע"מ (ובהמשך - אפלייד
- 5 מטיראלס ישראל בע"מ) (להלן: "**החברה המעבידה**"), וזאת בין השנים 1990-
- 6 2003. כחלק מתנאי עבודתו הוקצו למערער בשנים 1994-1996 אופציות לרכישת
- 7 מניות של חברת האם של החברה, Opal Inc., אשר בהמשך הומרו לאופציות
- 8 למניות Applied materials Inc. (להלן: "**חברת האם**"). האופציות הוחזקו על ידי
- 9 נאמן בהתאם להסדר מס שנודע כהסדר "ליד 102", שעניינו הקצאת מניות חברת
- 10 האם לעובדי חברת הבת.
- 11
- 12 2. בשנת 2003 מימש המערער את האופציות למניות חברת האם. בהמשך, מכר
- 13 המערער חלק מהמניות בשנים 2005-2007, 2014, 2017 ו-2018, ודיווח על המכירות
- 14 בדוחותיו השנתיים.
- 15
- 16 3. הערער שבפני עניינו שיעור המס החל במכירת המניות, ובין היתר בשאלה האם
- 17 חלה על המניות הנמכרות הוראת סעיף 6(ב) לכללי מס הכנסה (הקלות מס בהקצאת
- 18 מניות לעובדים), התשמ"ט-1989 (להלן: "**כללי ההקלה**"), לפיה אם נרשמו המניות
- 19 למסחר בבורסה, והעובד מסר הודעה מתאימה לפקיד השומה, יראו את המניות
- 20 כנמכרות לפי מחירן הממוצע בשלושת ימי המסחר הראשוניים (כללי ההקלה הנ"ל
- 21 הוחלפו בשנת 2003 בכללים חדשים שאינם רלוונטיים להקצאה דנן).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-01-58143 שורצבאום נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 בערעור דגן טוען המערער כי הוא מסר הודעה בהתאם לסעיף 6(ב) הנ"ל ביום
2 03.02.2003, טרם מימש את האופציות למניות, ולפיכך הוא זכאי ליהנות מההקלה
3 (ההודעה צורפה כנספח ח' לנימוקי הערעור).
4
5 4. כאן כבר המקום לציין, כי המערער הגיש בעבר ערעורי מס בבית המשפט המחוזי
6 בתל אביב, אשר התייחסו לאותה הקצאה ולאותן מניות, אך לשנות מס אחרות (ע"מ
7 45178-03-10 וע"מ 6093-08-10 שורצבאום נ' פקיד שומה רחובות (9.5.2013) (נדון
8 בפני כב' השופט מגן אלטוביה) (להלן: "הערעור הקודם")). הערעור הקודם הסתיים
9 בכך שלאחר שדיון ההוכחות החל, והמערער אף נחקר על תצהירו, הוא קיבל את
10 המלצת בית המשפט וחזר בו מן הערעור. לפיכך, הערעור נדחה.
11

תמצית טענות המערער

12
13
14 5. הודעה בהתאם להוראת סעיף 6(ב) לכללי ההקלה הוגשה כדין ובמועד, טרם מימוש
15 האופציות. המשיב לא דחה את הבקשה ואף לא התייחס אליה במשך שנים רבות,
16 ומשכך יש לראות בבקשה כמי שאושרה. משמעות הדבר היא כי יש לחשב את חבות
17 המס בהתאם להוראות סעיף 6(ב) לכללי ההקלה, כך שהרווחים שנצברו ממועד
18 רישומן של המניות בבורסה יחויבו במס רווח הון בשיעור של 25%.
19
20 6. התנאים הקבועים בסעיף 6(ב) לכללי ההקלה מתקיימים בעניינו של המערער, שכן
21 מדובר במימוש אופציות למניות, שהוקצו במסגרת הקצאה מזכה ואשר נסחרות
22 בבורסה. בהיעדר טעם ענייני המצדיק את אי-החלת הסעיף, אין הצדקה למנוע את
23 תחולתו בעניינו.
24
25 7. במשך השנים נשכחה מן המערער עצם קיומה של ההודעה לפי כלל 6(ב), והוא נזכר
26 בה רק לאחר שנחשף אליה במשרדי המשיב בחודש נובמבר 2021. אולם, המסמך
27 היה מצוי בידי המשיב, אשר הכיר בקיומו והסתיר אותו מן המערער.
28
29 8. סעיף 6(ב) לכללי ההקלה קובע מנגנון לפיו שווי המניה נקבע במועד מוגדר מראש,
30 כאשר הכדאיות הכלכלית שבהחלתו תלויה בהתפתחות העתידית של מחיר המניה.
31 בשל כך, כשם שנישום אינו רשאי לחזור בו מהודעה על החלת כללי ההקלה לאחר
32 שהוגשה, כך גם אין להתיר לרשות המסים לחזור בה מעמדתה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58143-01-23 שורצבאום נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1
- 2 9. מקום בו המשיב קיבל את ההודעה על הבקשה להחלת סעיף 6(ב), לא דחה אותה
- 3 ואף לא הודיע על התנגדותו, אלא "תייק" אותה מבלי לנקוט כל פעולה, יש לראות
- 4 בכך משום הסכמה להחלת הסעיף. בנסיבות אלה שתיקת המשיב מהווה קיבול של
- 5 הבקשה, ולחלופין מקימה השתק המונע ממנו לטעון בדיעבד כי הסעיף אינו חל.
- 6
- 7 10. התנהלות המשיב, אשר התעלם מן הבקשה ולא נתן לה ביטוי במשך שנים, אינה
- 8 עולה בקנה אחד עם חובת תום הלב המוטלת על רשות מנהלית. פרשנות המשיב
- 9 והאופן שבו יושם הדין בעניינו של המערער מובילים לתוצאה בלתי סבירה ובלתי
- 10 מוצדקת.
- 11
- 12 11. ביום 28.5.2015 הגיש המערער את דו"ח המס לשנת 2014, במסגרתו חישב את המס
- 13 החל על מכירת מניות חברת האם בהתאם לשיעור של 25%. המשיב קיבל את הדו"ח
- 14 ולא נקט כל פעולה בעניינו במשך שנים רבות, ובכלל זאת לא דחה את השומה
- 15 העצמית בתוך המועדים הקבועים לכך בדין. משלא הופעלו סמכויות המשיב
- 16 במסגרת פרק הזמן הקבוע בחוק, הפכה השומה העצמית לשנת 2014 לחלוטה.
- 17 הוצאת השומה לפי מיטב השפיטה ביום 28.12.2022 נעשתה בחלוף המועד הקבוע
- 18 בדין להפעלת סמכות זו, ומשכך אין לה תוקף.
- 19
- 20 12. שיעור המס החל על הרווחים שהופקו ממכירת המניות הוא שיעור מס רווח הון של
- 21 25%, וזאת נוכח היות ההקצאה - הקצאה הונית, משלא נתבעה בגינה הוצאה
- 22 לצורכי מס על ידי המעסיק. חיוב במס שולי אינו עולה בקנה אחד עם סעיף 102
- 23 לפקודת מס הכנסה, התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").
- 24
- 25 13. אין לקבל את טענת המשיב בדבר קיומו של מעשה בית דין נוכח הערעור הקודם.
- 26 ערעור זה נגע לשנות מס אחרות, הסתיים מבלי שניתנה הכרעה שיפוטית במחלוקת,
- 27 לאחר שהמערער חזר בו מן הערעור, ומבלי שנדונה כלל שאלת תחולת סעיף 6(ב)
- 28 לכללי ההקלה. משכך, לא מתקיימים התנאים להחלת דוקטרינת ההשתק השיפוטי.
- 29
- 30
- 31



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58143-01-23 שורצבאום נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

14. עמדתו של המערער בשני ההליכים הייתה עקבית, ולא צמחה לו כל טובת הנאה מהערעור הקודם, שיש בה כדי להצדיק את החלת ההשתק. יתר על כן, במהלך הערעור הקודם המערער לא זכר את קיומה של הבקשה שהגיש לפי סעיף 6(ב) לכללי ההקלה, והמשיב הסתיר את דבר קיומה. אילו המסמך היה מובא בפני בית המשפט, היה בכך כדי להשפיע על תוצאת ההליך. התנהלות דומה אירעה גם בעניינו של עובד אחר של החברה (שנדון במסגרת ה"פ (תל אביב-יפו) 296-07 דורפן מני נ' פקיד שומה רחובות (5.6.2008); להלן: "עניין דורפן").

15. החלטת המיסוי ("Ruling") מיום 22.12.1996, שעליה מסתמך המשיב, לא מומשה מעולם, והיא בוטלה כבר ביום 23.12.1996. בנוסף, המשיב מתעלם מהחלטת המיסוי מיום 13.7.1999, אשר קבעה כי סיווג ההכנסה נותר במישור ההוני, והיא אף הוסתרה מבית המשפט בהליך בעניינו של העובד האחר.

16. הפסיקה עליה מסתמך המשיב אינה רלוונטית לענייננו, שכן היא עוסקת בנסיבות עובדתיות שונות ובאירועי מס שקדמו לשנת 2003. לפיכך, יש למסות את הרווחים שנבעו ממכירת המניות שהוקצו למערער לפי סעיף 102 לפקודה, בנוסחו הקודם, בשיעור מס רווח הון של 25%, ולא בשיעור המס השולי.

17. עמדה זו מתיישבת עם הוראות הדין, הפסיקה, התנהלות רשות המסים והסתמכותו של המערער על האישורים והעמדות שניתנו לו לאורך השנים. התנהלות המשיב אינה עולה בקנה אחד עם חובותיה של רשות מנהלית, ומשכך יש לקבל את הערעור.

תמצית טענות המשיב

18. הערעור הקודם עסק בשאלת שיעור המס החל על מכירת המניות, שהן אותן מניות העומדות במוקד הדיון בערעור דנן, אשר הוקצו במסגרת אותה הקצאה. טענות הצדדים באשר לשיעור המס החל היו זהות בשני ההליכים, וסוגיית מיסוי הרווחים נדונה והוכרעה במסגרת הערעור הקודם. הערעור הנ"ל הסתיים לאחר שהמערער הודיע על חזרתו ממנו, בעקבות הערות בית המשפט ובשלב שבו כבר החלה חקירתו הנגדית. בנסיבות אלה חל בעניינו של המערער הכלל בדבר מעשה בית דין, שתחולתו אינה נשללת אך משום שההליך הקודם הסתיים בהסכמה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58143-01-23 שורצבאום נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני :

19. הכלל של מעשה בית דין חל גם על טענות המערער בעניין סעיף 6(ב) לכללי ההקלה, אף שטענות אלה לא נדונו במסגרת הערעור הקודם, שכן המערער יכול היה להעלותן כבר בערעור הקודם ולהציג את המסמך שעליו הוא מבסס את עמדתו. מדובר במסמך שנערך ונשלח על ידו, ואשר היה בידיעתו מלכתחילה.
20. על הכנסה הנובעת ממימוש מניות שהוקצו לעובדים לפני יום 1.1.2003, יחול מס בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה בנוסח שקדם לתיקון 132 (להלן: **"סעיף 102 הישן"**) (ראו סעיף 89(ח) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132) (תיקון), התשס"ג-2002) (להלן: **"תיקון 132"**). שיעור המס החל לפי סעיף 102 הישן הינו לפי סעיף 90(ט) לתיקון 132, משמע, שיעור המס השולי של העובד (להלן שני הסעיפים יחד: **"הוראות המעבר"**).
21. בהתאם להוראות המעבר ולפסיקה, שיעור המס החל על רווחי המימוש נגזר ממועד הקצאת האופציות ולא ממועד מכירת המניות, כטענת המערער. בהתאם לכך, יום הרכישה של המניות הוא מועד הקצאת האופציות לעובד – בענייננו, בשנים 1994-1996 – ולא מועד המרת האופציות למניות, והמס שחל במכירת המניות הוא בהתאם לשיעור המס השולי. מסקנה זו עולה מלשונו של סעיף 102(א) לפקודה, המגדיר "מניה" ככוללת גם זכות לרכישת מניה, וכן מתכליתו של ההסדר, שעניינו דחיית אירוע המס ממועד הקצאת האופציות למועד מימושן.
22. ממילא אין בעניינו של המערער תחולה להוראות סעיף 102 הישן, אלא להסדר "ליד 102" – הסדר שגובש ואושר עוד בטרם חקיקתו של תיקון 132, שכן סעיף 102 הישן לא אפשר את דחיית אירוע המס מקום בו הוקצו לעובדים מניות של חברת האם. אלמלא ההסדר האמור, היה המערער חייב במס בגין הכנסת עבודה כבר במועד ההקצאה.
23. החלטות המיסוי (נספחים 2 ו-3 לתצהיר גב' כרמי) שניתנו בעניין של החברות המעסיקות של המערער וחברות האם, נועדו להיטיב עם העובדים, בכך שאפשרו את דחיית אירוע המס למועד מכירת המניות, תוך הבהרה כי שיעור המס שיחול הינו שיעור מס שולי. טענת המערער לפיה החלטת מיסוי אחת בוטלה בהחלטת מיסוי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58143-01-23 שורצבאום נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

מאוחרת, נעדרת עיגון בלשון ההחלטות ואינה מתיישבת עם תוכן. בנוסף, טענה זו אינה מתיישבת עם מעורבותו של המערער בגיבוש ההסדר.

24. המערער, כמו גם החברות הרלוונטיות ועובדיהן, פעל במשך השנים בהתאם לתנאי החלטות המיסוי, ובכלל זה קיבל את האופציות והפקיד אותן בידי נאמן, מבלי שהועלתה כל הסתייגות באשר להסדר דחיית המס שנקבע בהחלטות אלה.

25. ביום 03.02.2003 הגיש המערער הודעה המתיימרת להיות הודעה לפי סעיף 6(ב) לכללי ההקלה. הוראה זו נועדה להסדיר מצב שבו עובד קיבל אופציות שאינן סחירות, אשר החלו להיסחר לראשונה. פרשנות המערער, לפיה ניתן בכל עת להמיר אופציות למניות שכבר נסחרות ולהחיל עליהן את סעיף 6(ב) לכללי ההקלה, אינה מתיישבת עם לשון הכלל ועם תכליתו. משכך, לא התקיימו התנאים להחלת סעיף 6(ב), וההודעה הייתה חסרת כל נפקות אופרטיבית.

26. אין לייחס משמעות לכך שהמשיב לא השיב להודעת המערער, שכן לא הייתה מוטלת עליו חובה לעשות כן. בנוסף, המערער מושתק מלטעון בעניין זה, משלא יישם את הוראת סעיף 6(ב) במסגרת השומות העצמיות שהגיש ואף לא העלה טענה זו במסגרת הערעור הקודם. זאת ועוד, הסעד המבוקש על-ידי המערער אף אינו עולה בקנה אחד עם הוראת סעיף 6(ב) לפיו לפחות חלק מן הרווח יחויב במס שולי.

27. שומת המס לשנת 2014 לא התיישנה, וזאת נוכח ההסכמה שניתנה למערער להגיש בקשה לתיקון דיווחיו. לחלופין, ככל שייקבע כי השומה התיישנה, הרי שזו התיישנה בהתאם לדיווח המקורי של המערער, דהיינו כשומה המבוססת על חיוב במס שולי, ולא בשיעור המס המופחת לו הוא טוען כיום.

דיון והכרעה

28. דוקטרינת "מעשה בית דין" קובעת כי פסק דין חלוט שניתן על ידי ערכאה מוסמכת מקים מחסום דיוני, המונע מבעלי הדין, או מחליפיהם, לשוב ולהתדיין בסוגיה או בעניין שכבר הוכרעו במסגרתו. בבסיס הדוקטרינה ניצבים שני טעמים מרכזיים: האחד, עקרון סופיות הדיון, המבקש להבטיח יציבות וודאות משפטית ולמנוע



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-01-58143 שורצבאום נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 הטרדת בעלי דין בהתדיינות חוזרת באותו עניין; והשני, האינטרס הציבורי בייעול
2 ההליך השיפוטי, במניעת הכבדה מיותרת על מערכת המשפט, בשמירה על עקביות
3 ההכרעות השיפוטיות ובחיזוק אמון הציבור במערכת המשפט.
4
- 5 29. אכן, נקבע כי בעניינים פיסקליים אין להחיל את עקרון השתק הפלוגתא באופן
6 נוקשה, שכן הכלל בדבר מעשה בית דין אינו מתיישב, לכאורה, עם העיקרון לפיו כל
7 שנת מס עומדת בפני עצמה ואף עשוי לעמוד בסתירה לחתירה לגביית מס אמת, כמו
8 גם להוביל להפליה בין נישומים הנמצאים במצב זהה (ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד
9 שומה חיפה (24.12.2014) (להלן: "עניין פלומין"). באופן זה הוכרה האפשרות
10 לסטות מהכלל מקום שבו השתנה "האקלים המשפטי" שהיה קיים במועד
11 ההכרעה הקודמת, וכן מקום שבו חל שינוי בנסיבות או שבעל הדין מוכיח כי
12 העובדות החדשות, שעליהן הוא מבקש להסתמך, לא היו בידיעתו. כל זאת תוך
13 נקיטת גישה גמישה יותר, לרבות בכל הנוגע להבאת עדים והצגת ראיות (ראו
14 בהרחבה: ע"מ 15-01-48240 פיננסיטק בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה
15 (14.10.2016) ובע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מס ערך מוסף
16 פתח תקווה (11.11.2015)).
- 17
18 עם כל זאת, "לסייג זה [הסייג לכלל של השתק פלוגתא – ש.ב.] יש להתוות גבולות
19 במתכונת שתכוון באופן ראוי את התמריצים של הצדדים להצגת מלוא העובדות
20 הרלוונטיות והעלאת מלוא טענותיהם כבר בהתדיינות המתקיימת בראשית
21 הדרך..... בעל דין המביא עובדה חדשה במסגרת התדיינות חדשה יצטרך להראות
22 שעובדה זו לא הייתה בידיעתו במועד ההתדיינות הקודמת ואף לא הייתה אמורה
23 להיות בידיעתו לו פעל בשקידה ראויה. בהקשר זה, ניתן להניח (אם כי חזקה זו
24 ניתנת לסתירה) כי עובדות הנוגעות לבעל הדין עצמו היו בידיעתו". (פסקה 67
25 לפסק הדין בעניין פלומין)
26
- 27 30. ומן הכלל אל הפרט: המערער העלה בערעור הקודם את טענותיו בהתייחס לשיעור
28 המס החל על המניות שהוקצו לו - אותן מניות ואותה הקצאה - ובסופו של דבר,
29 ולאור המלצת בית המשפט, חזר בו מהערעור וניתן פסק דין בהתאם. סבורני כי
30 ניסיונו של המערער "להחיות" מחדש את ההליך, על ידי הצגת מסמך - הודעה
31 ששלח לפי סעיף 6(ב) לכללי ההקלה - שמשום מה לא זכר את דבר קיומו במהלך



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58143-01-23 שורצבאום נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

הערעור הקודם, ורק "נזכר" בו לקראת ההליך דנן, אין בו ממש ודינו להידחות. אף ניסיונו של המערער להתנער מהחלטת מיסוי ברורה ומפורשת, שהוא עצמו היה שותף לגיבושה מתוקף תפקידו בחברה (ראו פרוטוקול מיום 10.3.2025, עמ' 5 ש' 26 – 30) - דינו להידחות. למעלה מן הצורך, אף לגופו של עניין לא מצאתי כי עלה בידי המערער לשכנע כי נפלה שגגה מלפני המשיב בהוצאת השומה.

31. כאמור, במסגרת הערעור הקודם נדונה שאלת שיעור המס החל על מכירת המניות, שהן אותן מניות בדיוק העומדות אף במוקד ההליך שלפניי, אשר הוקצו למערער במסגרת אותה הקצאה. במסגרת הערעור הקודם העלו הצדדים טענות זהות בעיקרון לאלו המועלות בהליך דנן, באשר לאופן מיסוי הרווחים שנצמחו ממכירת המניות, ובסופו של דבר ניתן פסק דין הדוחה את הערעור. ההבדל בין שני ההליכים נעוץ בשנות המס שאליהן מתייחס כל אחד מהם, בעובדה כי המערער לא טען את טענותיו בנוגע לסעיף 6(ב) לכללי ההקלה, וכן בכך שהערעור הקודם הסתיים בפסק דין בהסכמה. האם יש בהבדלים אלה כדי להצדיק סטייה מהכלל בדבר מעשה בית דין? סבורני כי התשובה לכך היא בשלילה.

32. כפי שהובהר לעיל, השאלה אם ממצאים שנקבעו ביחס לשנת מס אחת מקימים השתק פלוגתא ביחס לשנת מס אחרת מעוררת מתח בין עקרון סופיות הדיון לבין השאיפה לגביית מס אמת. עלכן, נקבע בפסיקה כי פסקי דין שניתנו לאחר התדיינות משפטית בדיני המס עשויים להקים השתק פלוגתא גם ביחס לשנות מס אחרות, אך תחולתה של הדוקטרינה בהקשר זה היא גמישה. בעניין פלומין נקבע כי על מנת שיקום השתק פלוגתא בדיני המס, יש להראות תחילה כי מתקיימים התנאים הכלליים לתחולת הדוקטרינה: הכרעה בפסק דין סופי, קביעת ממצא פוזיטיבי, חיוניות ההכרעה ומתן הזדמנות מלאה להתדיינות. בהתקיים תנאים אלה, תחול ההכרעה גם ביחס לשנות מס אחרות, אלא אם מתקיים אחד משני חריגים כנזכר לעיל, דהיינו שינוי באקלים המשפטי וכן שינוי נסיבות או גילוי עובדות חדשות, שלא ניתן היה לגלותן בשקידה סבירה במסגרת ההליך הראשון.

33. חרף העובדה כי ההליך הקודם לא הסתיים במתן פסק דין מנומק, אין להתעלם מכך שההליך התנהל לגופו, נשמעו בו ראיות, חקירתו הנגדית של המערער החלה, ורק בשלב מתקדם זה, ובעקבות הערות והמלצת בית המשפט, בחר המערער לחזור בו מן הערעור, ולפיכך ניתן פסק דין לפיו הערעור נדחה. בנסיבות אלה, סבורני כי אין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58143-01-23 שורצבאום נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

מקום לאפשר למערער לשוב ולהעלות בהליך זה אותן פלוגתאות שנדונו במסגרת
ההליך הקודם. מסקנה זו עולה בקנה אחד עם התכליות העומדות בבסיס דוקטרינת
מעשה בית דין - ובראשן עקרון סופיות הדיון; יעילות ההליך; וההגינות כלפי
הנתבע, שלא יטרידו אותו פעם נוספת. הסכמתו של המערער לחזור בו מן הערעור
ומתן פסק דין על יסוד הסכמה זו, מונעת ממנו לחזור ולהעלות את אותה סוגיה
בהליך נוסף (ראו ע"א 1545/08 אברהם מוסקונה ואח' נ' סולל בונה בע"מ
(4.3.2010)).

על אחת כמה וכמה כך המצב מקום שאותה הסכמה ניתנה, כאמור, בשלב מתקדם
של ההליך ולאור המלצת בית המשפט. בעקבות זאת הודיע המערער, כי הוא חוזר
בו מן הערעור וניתן פסק הדין. לטעמי, מצב זה אינו שונה באופן מהותי ממצב דברים
שבו היה בית המשפט נותן פסק דין הדוחה את הערעור. אין מדובר במצב של
הימנעות מהכרעה באופן המצדיק בדרך כלשהי פתיחת ההתדיינות מחדש. בוודאי
אין כל מקום לפתיחת כל התדיינות הנוגעת לאותן טענות בדיוק שהעלה המערער
במסגרת הערעור הקודם.

34. הוא הדין גם באשר לטענותיו של המערער המתבססות על סעיף 6(ב) לכללי ההקלה.
אכן, בערעור הקודם לא נדונו טענות אלו, ולא הוצג המסמך אותו מבקש המערער
להציג בהליך דנן, דהיינו את ההודעה שהוא שלח לפקיד השומה בשנת 2003. עם
זאת, וכידוע, בעל דין נדרש לרכז במסגרת ההליך המשפטי את מלוא טענותיו
והראיות הנוגעות לאותה מסכת עובדתית, ואין הוא רשאי לשמור טענה או ראיה
לשלב מאוחר יותר, מקום שהיה באפשרותו להעלותן בהליך הקודם (ראו תקנה 24
לתקנות סדר הדין האזרחי, תשע"ט-2018, החלה בערעורי מס הכנסה מכוח תקנה
9 לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1978, והקובעת כי על
תובע לאחד בכתב תביעה אחד את כלל עילות התביעה נגד אותו נתבע). כאמור,
בהליכי מס הוכרה גמישות מסוימת בכל הנוגע להצגת ראיות חדשות. עם זאת ברור
כי עדיין נדרש המערער להראות כי ראיות אלו לא היו בידיעתו, והוא אף לא יכול
היה להשיגן בשקידה ראויה. נטל זה כבד במיוחד ככל שמדובר בראיות הנוגעות
במישרין למערער עצמו. הוא הדין, כמובן, וביתר שאת, במסמך שהמערער יצר במו
ידיו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58143-01-23 שורצבאום נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

35. במקרה דנן, המסמך שעליו מבסס המערער את טענתו ביחס לסעיף 6(ב) הנ"ל נערך על ידו והיה בידיעתו ובשליטתו כבר בעת ניהול ההליך הקודם. לכל הדעות יכול היה המערער, **בשקידה סבירה**, לאתר את המסמך, להציגו בפני בית המשפט ולהעלות את הטענה הנגזרת ממנו במסגרת אותו הליך. העובדה שהטענה לא הועלתה בפועל, בין אם במכוון ובין אם כנטען, בשל שכחה, אינה מצדיקה פתיחת ההתדיינות מחדש, שעה שמדובר בטענה הנובעת מאותה מסכת עובדתית שכבר עמדה לדיון במסגרת הערעור הקודם, ושעה שהמסמך האמור נוצר למעשה על ידי המערער עצמו.

9

36. המערער טען, כי המשיב הסתיר דבר קיומו של המסמך האמור, שהיה בו כדי לשנות את תוצאת הערעור. דין טענה זו להידחות. ראשית, טענה זו נטענה בעלמא וללא כל ראיה תומכת. שנית, הנטל להציג את המסמך כראיה, בוודאי מסמך שנערך, כאמור, על ידי הנישום עצמו, מוטל על המערער במסגרת ערעור המס, בהיותו זה הנושא בנטל השכנוע ובנטל הבאת הראיות להוכחת טענותיו. מכל מקום, וכפי שאבהיר להלן, ממילא איני סבור כי יש במסמך זה כדי לשנות את תוצאת הערעור.

16

37. אין בידי לקבל את טענת המערער, לפיה יש לראות בשתיקת המשיב משום הסכמה להחלת סעיף 6(ב) לכללי ההקלה, או, לחלופין, משום השתק המונע ממנו לכפור בתחולת הכלל. המערער אינו מצביע על מקור נורמטיבי כלשהו המטיל על המשיב חובה להשיב להודעה שהוגשה לפי הסעיף האמור, וממילא אין יסוד למסקנה כי היעדר תגובה מצד המשיב כמוהו כהסכמה לבקשה. ככל שהמחוקק ביקש לקבוע כלל לפיו היעדר תגובה מצד הרשות ייחשב כהסכמה או יקים חזקה בדבר אישור הבקשה, הוא היה עושה כן במפורש (ראו, למשל, סעיף 152(ג) לפקודה). בענייננו, כללי ההקלה אינם כוללים הוראה כאמור, ומשכך אין לייחס לשתיקת המשיב משמעות משפטית של קבלה או אישור.

26

38. מכאן, כי גם אם ניתן היה לתהות על כך שהמשיב לא מצא לנכון להתייחס להודעת המערער, ברור שאין בכך כדי לבסס טענה לחוסר תום לב במידה המצדיקה לראות את ההודעה כאילו התקבלה או להעניק למערער את הסעד המבוקש. בהיעדר הוראת דין המטילה על המשיב חובה להגיב, או המייחסת לשתיקתו משמעות של הסכמה, אין בהתנהלות זו כדי לשנות מן המסקנה שאליה הגעתי, מה גם שניתן לתהות באותה מידה מדוע המערער לא מצא לנכון לברר האם הודעתו נקלטה והאם

32



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58143-01-23 שורצבאום נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 האמור בה מקובל על המשיב. כאן גם המקום לציין כי המערער ממילא לא הסתמך
2 על הודעה זו בדיווחיו המקוריים, ולא סבר כי יש בה כדי להקנות לו הקלה בדמות
3 שיעור מס של 25%, לפחות בגין חלק מהריווח שהפיק.
4
5 39. גם לגופו של עניין לא מצאתי מקום לקבלת את הטענה, כי יש להחיל בעניין זה את
6 ההקלה האמורה בסעיף 6(ב) לכללי ההקלה. סעיף זה עניינו מצב דברים בו עובד
7 קיבל אופציות שאינן סחירות, או אופציות למניות שאינן סחירות, אך בשלב מאוחר
8 יותר החלו האופציות או המניות להיסחר. בהתאם להוראת ההקלה, רשאי העובד
9 לבקש כי שווי המניות (או האופציות, לפי העניין) ייקבע לפי מחירן בשלושת ימי
10 המסחר הראשונים. אלא שהמערער מבקש להרחיב הסדר זה מעבר למידותיו
11 ולפרשו כך שהוא רשאי למסור הודעה שכזו בכל עת טרם המרת האופציות למניות,
12 שכבר נסחרות, ולהחיל עליהן את סעיף 6(ב) לכללי ההקלה. פרשנות זו אינה
13 מתיישבת עם הלשון הפשוטה של הסעיף, ודי בכך כדי לדחותה. משכך, המיסוי החל
14 על מכירת המניות הוא בשיעור המס השולי, כדין כל האופציות והמניות החלות על
15 פי סעיף 102 "הישן", דהיינו אופציות או מניות שהוקצו לפני 1.1.2003. העובדה כי
16 האופציות מומשו לאחר המועד הנ"ל, אין בה כדי להעלות או להוריד (ראו גם להלן).
17
18 40. אוסיף, ואף זאת למעלה מן הצורך, כי גם אין מקום לטענה לפיה המערער היה רשאי
19 להחיל את הוראת סעיף 6(ב) לכללי ההקלה בעת קבלת האופציות בשנת 1996
20 למניותיה של חברת האם הציבורית (חלף האופציות שהחזיק למניות חברה פרטית).
21 אם אמנם כך הדבר, היה על המערער למסור את ההודעה 30 יום ממועד ההקצאה,
22 כדרישת סעיף 6(ב) הנ"ל, וזאת לא עשה. כאמור, את ההודעה מסר רק בשנת 2003.
23 יתר על כן, יש לזכור כי ממילא ההקצאה דנן אינה נופלת בגדרי סעיף 102 לפקודה,
24 מכוחו חוקק סעיף 6(ב) הנ"ל, שכן אין מדובר בהקצאת מניות החברה המעבידה,
25 אלא בהקצאת מניות חברת האם. רק מכוחו של ההסדר המיוחד של תכנית "ליד
26 102" לא מוסה המערער, כמו יתר העובדים, על האופציות שקיבל במועד ההקצאה.
27
28 41. אף את טענת המערער באשר להתיישנות שומת שנת 2014 אין בידי לקבל.
29 מהמסמכים שצורפו לתצהיר של רו"ח עדי יצחקוב, מטעם המשיב, עולה כי המערער
30 ניהל מספר שיחות עם נציגי המשיב על מנת "לתקן" את השומה של שנת המס 2014
31 כך שיחול עליה מס רווח הון בשיעור של 25% ולא שיעור מס שולי כפי שדיווח
32 בשומה המקורית. כך בנספח ז' לתצהיר מצורף מייל בו נכתב כי **"אני נאות לפניכם**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-01-58143 שורצבאום נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

משורת הדין לראות ביום 30.12.2019 היום בו התקיים דיון בעניינך, כתאריך בו
ביקשת לתקן את הדיווח שלך ולדווח על הכנסתך ממכירת המניות בשיעור מס של
25%... לפיכך עליך להגיש את נספח רווח ההון לשנת 2014 מתוקן בהתאם לעמדתך
עד לתאריך 2.12.2021."

בתגובה לכך, שלח המערער את טופס הדיווח שתואם את טענתו לשיעור מס מופחת
של 25%, הפעם ללא ציון המילים 'מס שולי' וללא תחשיב או נתונים נוספים (ראו
נספח ח' לתצהיר). מכאן כי אין יסוד לטענת ההתיישנות שהעלה המערער בהתייחס
לשנה זו. אך ברור הוא כי אלמלא אותה הסכמה לתיקון הדיווח, הייתה שומת שנת
2014 מתיישנת, וזאת על יסוד הדיווח המקורי שהגיש המערער, דהיינו כאשר
השומה העצמית שלו דווחה בהתאם לשיעור המס השולי. אע"פ, שאין לקבל את
טענת המערער, כי לפי השומה העצמית שערך המס חושב לפי שיעור של 25%. שיעור
זה חושב במערכות המחשב נוכח הוספת נתון שגוי על אודות יום הרכישה, כאשר
בכתב יד הוסיף המערער "המס – לפי מס שולי" (נספח 7 לתצהיר מטעם המשיב).

42. טעם נוסף המצדיק את דחיית הערעור הוא כי המערער מושתק מלטעון לשיעור מס
של 25% וזאת נוכח החלטות המיסוי שניתנו בעניינו, כמו גם בעניינם של עובדים
נוספים בחברה. החלטת המיסוי מיום 22.12.1996 (נספח 2 לתצהיר מטעם המשיב),
ואשר ניתנה לה הסכמת העובדים, קבעה כי המרת האופציות לאופציות למניות
חברת האם לא תחשב כהפרה של סעיף 102 לפקודה, וכי המס יחול במועד המכירה
או במועד שחרור המניות מידי הנאמן, לפי המוקדם. בסעיף 4 להחלטת המיסוי
נאמר באופן מפורש וברור כי המס שיוטל על העובדים בעת מכירת המניות יהיה
בהתאם לשיעור המס השולי. איני מקבל את טענת המערער לפיה החלטת המיסוי
הנוספת, זו שמיום 23.12.1996 (נספח 3 לתצהיר מטעם המשיב) ביטלה את החלטת
המיסוי מיום 22.12.1996.

43. אמנם בהחלטת המיסוי מיום 23.12.1996 צוין כי "מכתב זה מבטל את מכתבי מיום
22.12.1996", אולם מעיון בשני המסמכים עולה בבירור, כי ביטול זה התייחס
לתיקון שנערך בסעיף 1 להחלטה מיום 22.12.1996, וזאת לבקשת נציגי החברה, ולא
לביטול יתר הוראות ההחלטה, בוודאי שלא אותו חלק מההחלטה לפיו שיעור המס
יהיה בהתאם לשיעור המס השולי, כמו גם, ובאותה מידה, לאותו חלק שקבע כי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-01-58143 שוורצבאום נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 החלפת האופציות לא תחשב כהפרת הוראות סעיף 102 לפקודה. אלמלא כן היה
2 המערער, כמו יתר העובדים, מתחייבים במס במועד ההקצאה, מה גם שמלכתחילה
3 אין מדובר בהטבה לפי הוראתו הפשוטה של סעיף 102 אלא בתכנית "ליד 102".
4 ועוד יש לציין כי גם בהחלטות מיסוי נוספות שניתנו בהתייחס לאותה הקצאה
5 (החלטות מיום 5.4.1998 ומיום 13.7.1999; צורפו כנספחים 4 ו-5 לתצהיר המשיב)
6 נאמר כי המס שיחול על העובדים יהיה בהתאם לשיעור המס השולי.
7

8 44. משמע, המערער ויתר העובדים ניצלו את ההטבה שניתנה להם במסגרת החלטת
9 המיסוי, אך עתה, כשמגיעה השעה שהוא נדרש לשאת במס החל במכירה בהתאם
10 לאותה החלטה ממש, הוא מבקש להתנער ממנה. טענתו כי ממילא לא היה מתחייב
11 במס במועד ההקצאה משום שלא היה כל ריווח, לא הוכחה, ובכל מקרה יש להניח
12 כי לא בכדי הגישה החברה בקשה להחלטת מיסוי ולדחיית מס. ראו עדותו
13 המיתממת והמתחמקת של המערער בעניין זה (פרוטוקול מיום 10.3.2015, עמ' 6 ש'
14 12 – עמ' 7 ש' 36; ההדגשות הוספו):

15
16 עו"ד הרשמן: וכל העובדים האלו חותמים על המכתב הזה כי אם הם לא
17 חותמים עליו בעצם יש להם אירוע מימוש והם חייבים במועד בסוף '96 באירוע
18 מס. נכון?

19 העד, מר שוורצבאום: לא בדיוק.
20 עו"ד הרשמן: או-קיי אתה רוצה להסביר בקצרה?
21 העד, מר שוורצבאום: יש אופציות בסוף '96 היו שהיו בר מימוש והיו אופציות
22 בסוף '96 שלא בר מימוש. התוכנית המקורית של אפלייד ארצות הברית היה
23 לחייב את כל עובד שיש לו אופציות בר מימוש לממש אותם ולקבל מזומן.
24 בסופו של דבר אני התנגדתי לזה כי זה משהו שמועצת מנהלים של אפל לא
25 הייתה צריכה ולא הייתה יכולה להסכים. ובסופו של דבר אפלייד ארצות
26 הברית הסכימה שכל האופציות בר מימוש יישארו מצב שהם היו.
27 עו"ד הרשמן: אחרת העובדים היו מחויבים במס בשיעור שולי באותו מועד
28 נכון?

29 העד, מר שוורצבאום: בוא לא נדבר על המס באותו מועד של הרכישה. המס
30 הוא עניין של דיון בבית משפט האם ההקצאה הייתה כרונית [צ"ל – הונית –
31 ש.ב.] או פירותית. אם ההצעה הייתה פירותית, אני מסכים שבאותו מועד
32 המס היה שולי אבל בית המשפט העליון קבע שהקצאות 102 היו הוניות. גם
33 כן מאותו יום לגבי אופציות חדשות רשות המיסים סגר חסמה את התוכנית
34 של 102 של אופל ומאותו יום אני וכל עובד של אופל ישראל קיבל אופציות לפי
35 ט3.

36 עו"ד הרשמן: אני בכל זאת חוזרת אותך צעד אחד אחורה, אני חושבת שאולי
37 אתה יכול להסכים איתי גם במכתב שעליו אתם חותמים כתוב כל עובד חותם
38 כי אחרת הוא יחויב בסוף '96 באירוע מס שיעור מס שולי. זה כתוב או לא כתוב
39 ככה?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-01-58143 שורצבאום נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

העד, מר שורצבאום: זה לא כתוב בתוך המכתב שהעובדים, לפי זכרוני שזה לא כתוב במכתב שעובדים חתמו עליו. לא דיברנו על מה יהיה ערעור [צ.ל. – אירוע – ש.ב.] המס. עכשיו היו העובדים שמימשו את האופציות באותו מועד בסוף '96 ומי שמימש את האופציה ב-'96 שילם מס שולי. עו"ד הרשמן: והאופציות שאנחנו מדברים עליהן כאן היום הם כולם אופציות שהוקצו לך בשנים 1994 עד 1996. העד, מר שורצבאום: אמת נכון. רק 102. עו"ד הרשמן: זה אנחנו כידוע לך במחלוקת אבל מבחינת העיתוי הם כולם כאלו שהוקצו לך בשנים '94 עד '96. העד, מר שורצבאום: אמת. עו"ד הרשמן: ובמועד ההקצאה אתה וכמוך גם יתר העובדים לא חויבתם בתשלום מס נכון? הייתה דחייה של אירוע המס. העד, מר שורצבאום: ההקצאה של אופציה לפי 102 הוא לא אירוע מס. עו"ד הרשמן: נכון אבל אני שאלתי רק שאלה עובדתית פשוטה, במועד ההקצאה של האופציות לכם לא חויבתם במס, קיבלתם דחייה של אירוע המס נכון? העד, מר שורצבאום: אני לא יודע מה זה אומר. עו"ד הרשמן: שילמת מס ב-'94, ב-'95 או ב-'96 בגין ההקצאה של האופציה? העד, מר שורצבאום: אבל אם הייתי משלם מס באותו יום שקיבלתי את האופציה המס היה 0 כי לא היה רווח. האופציות שקיבלתי ב-1995 ו-'96 היו לפי מחיר שוק. אז לא היה רווח באותו יום. עו"ד הרשמן: אבל לא היה לך אירוע מס באותו יום נכון? זו שאלה פשוטה, היה לכם הסדר של דחיית אירוע המס למועד המימוש, נכון? העד, מר שורצבאום: היה 102 לפי כללים של 102, זה מה שהיה לנו. עו"ד הרשמן: אבל אנחנו יודעים שלא חל על ההקצאה הזאת סעיף 102 כלשונו כי האופציות שהוקצו לכם לא היו אופציות לרכישת מניות של החברה המעבידה, אלא לרכישת מניות של חברת האם של החברה הקשורה. העד, מר שורצבאום: הרשות הסכים שעובדי אופל טכנולוגיות בע"מ יקבלו אופציות לפי סעיף 102 של פקודת המס.

45. מסקנה זו עולה אף מן ההשוואה בין שני המסמכים: במסמך מיום 22.12.1996 נקבע

הסדר המס החל על העובדים, ואילו במסמך מיום 23.12.1996 לא נכללה כל התייחסות לסוגיית שיעור המס. אין בידי לקבל את טענת המערער שלפיה עצם היעדר ההתייחסות לנושא זה במכתב המאוחר מלמד כי המשיב אימץ את עמדתו בדבר תחולת שיעור מס רווח הון. פרשנות זו אינה מתיישבת עם לשון המסמכים או עם נסיבות העניין. המסקנה העולה היא כי ההחלטה מיום 23.12.1996 נועדה, כאמור, לתקן את ההוראה הספציפית שהתבקש לתקנה, ולא לבטל את ההחלטה הקודמת על מכלול הוראותיה. בנוסף, טענה זו אינה מתיישבת עם מעורבותו של המערער עצמו בגיבוש ההסדר. המערער היה מעורב באופן ישיר בהליכי גיבוש של ההסדר, מכוח תפקידו בחברה, ומשכך חזקה כי היה מודע לתוכנו, למשמעותו ולהשלכותיו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-01-58143 שורצבאום נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

46. עוד יצוין כי המערער אישר שמסמך זה שמיום 23.12.1996 היה בפני בית המשפט בערער הקודם (ראו פרוטוקול מיום 10.3.2026 עמ' 17 ש' 23 – 36), ואף שם נטען כי יש בו כדי לבטל את החלטת המיסוי מיום 22.12.2026. בהמשך לכך, ולאחר שנטען כנגד המערער כי מדובר בטענה חסרת תום לב (פרוטוקולי הדיון בערער הקודם שמיום 29.2.2013 ומיום 9.5.2013 צורפו כנספחים 10 ו-11 לתצהיר המשיב) - המליץ בית המשפט למערער לחזור בו מן הערעור, וכך בסופו של דבר אף היה.

ההסבר שניתן על ידי המערער בעניין זה הוא כי **"היה לחץ והרגשתי לא נעים בבית המשפט אצלו"** (פרוטוקול מיום 10.3.2025 עמ' 21 ש' 19) אינו סביר בעיניי, וממילא התרשמותי מהמערער היא כי אין מדובר במי ש"נלחץ" או חש אי נעימות כלשהי באולם בית המשפט. עוד אוסיף, כי אף לטעמי מדובר בטענה חסרת תום לב שמוטב שלא הייתה עולה מלכתחילה, לא בערער הקודם, ובוודאי שלא בשנית במסגרת ערעור זה.

47. גם בעניין **דורפן**, בו נדון עניינו של עובד אחר שהועסק באותה חברה שבה הועסק המערער, ואשר הוקצו לו אופציות באותה מתכונת, קבע בית המשפט כי העובד כפוף להחלטת המיסוי מיום 22.12.1996 לפיה שיעור המס שיחול במכירת המניות הוא שיעור המס השולי. כך נאמר שם:

"המבקש הסדיר באופן פרטני באמצעות מעבידתו אפלייד ישראל ומייצגיה בפני רשות המס, את חבות המס בקשר עם מימוש האופציות שהוענקו לו. בהסדר פרטני זה קיבל על עצמו המבקש כעובד אפלייד ישראל את התנאים שמייצגי אפלייד ישראל קיבלו בשם החברות והעובדים הזכאים להטבות במסגרת תוכניות ההטבות לעובדים. לענייננו התנאי הקובע הוא ההסכמה שניתנה כנגד דרישה מפורשת של רשות המס, כי יראו את ההכנסה שתצמח בעת מימוש האופציות ומכירת המניות, כהכנסת עבודה ובהתאם כי שיעור המס שתחוב בו הכנסה זו יהא שיעור המס השולי המלא שחב בו העובד ולא שיעור המס המוגבל על פי צו ההקלה."

48. כפי שצינתי לעיל, גם לגופו של עניין אין בסיס לטענה לפיה במכירת המניות יחול שיעור מס של 25%. כאמור, עניין לנו בהקצאה שבוצעה בהתאם לסעיף 102 "הישן", דהיינו בטרם תיקון 132 לפקודה שתחילתו ביום 1.1.2003. (למעשה, וכאמור, מדובר בהקצאה לפי תכנית "ליד 102", שכן אין מדובר במניות החברה המעבידה, אלא במניות חברת האם).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-01-58143 שורצבאום נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

49. סעיף 89(ח) לתיקון 132 קובע כדלקמן: "סעיף 102 לפקודה, כנוסחו בסעיף 38 לחוק זה, יחול על הקצאת מניות לעובדים לפי תכנית שהחברה המעבידה בחרה בה ביום התחילה ואילך, ובהקצאת מניות שאינה הקצאה באמצעות נאמן, על הקצאת מניות לאחר יום התחילה".

סעיף 90(ט) לתיקון 132 קובע: "הוקצו מניות לעובדים לפני יום התחילה, לפי הוראות סעיף 102 לפקודה, כנוסחו ערב תחילתו של חוק זה, או חלות על הקצאה כאמור הוראות סעיף 3(ט) לפקודה, לא יחול, לענין הפחתת שיעורי המס, סעיף 91 לפקודה, כנוסחו בסעיף 28 לחוק זה".

50. בע"מ 27331-12-09 הדר נ' פ"ש רמלה (4.12.2012) (להלן: "עניין הדר"), נדונה שאלת שיעור המס החל על עובד שהוקצו לו אופציות בהתאם להוראות סעיף 102 "הישן", אשר הומרו למניות ונמכרו לאחר כניסתו לתוקף של תיקון 132 לפקודה, כלומר לאחר 1.1.2003. באותו עניין טען המערער, כי יש להחיל עליו את שיעור המס הלינארי. בית המשפט דחה טענה זו ובהתבסס על פרשנות הוראות המעבר הנ"ל קבע, כי כאשר הקצאת האופציות בוצעה לפני כניסתו לתוקף של תיקון 132, שיעור המס החל הינו בהתאם לדין שחל במועד ההקצאה, אף אם מימוש האופציות או מכירת המניות נעשו לאחר כניסת התיקון לתוקף:

"הוראה זו [הוראת סעיף 89(ח) - ש.ב.] משלימה את ההוראה שנקבעה בסעיף 90(ט) לפקודה, וקובעת כי סעיף 102 "החדש", כלומר כנוסחו לאחר תיקון 132, יחול על הקצאת מניות החל מיום 1.1.2003. המחוקק מגלה בכך את דעתו שיום 1.1.2003, יום כניסת תיקון 132 לתוקף, הוא קו פרשת מים ביחס לסעיף 102 – לפני יחול ההסדר הישן ואחריו יחול ההסדר החדש. היגיון זה הוא שהנחה את המחוקק גם בקביעת הוראת המעבר בסעיף 90(ט) לפקודה – הדין שיחול על הקצאת המניות תלוי בשאלה האם ההקצאה נעשתה לפני או אחרי תיקון 132. הקצאת מניות לפני תיקון 132 תיעשה על פי הדין דאז ויוטל עליה מס על פי שיעור המס שהיו מקובלים לפי הדין דאז, בעוד הקצאת מניות לאחר תיקון 132 תהנה מהפחתת שיעורי המס שנקבעה בסעיף 91 לפקודה, קרי שיעור מס הוני ולא שיעור מס שולי."

51. קביעה זו מקובלת עליו ועולה בקנה אחד עם לשון הוראות המעבר, עם תכלית החוק וכן עם הפסיקה שקדמה לה. המרת האופציות למניות אינה יוצרת "יום רכישה" חדש לצורכי מס. סעיף 102(א) לפקודה מגדיר "מניה" ככוללת גם זכות לרכישת מניה, כלומר אופציה, ומכאן שהזכות והנכס הנרכש מכוחה מהווים, לצורך ההסדר,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58143-01-23 שורצבאום נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

רצף אחד. תכליתו של סעיף 102 "הישן" הייתה לדחות את אירוע המס ממועד הקצאת האופציות למועד מימושן, ולא ליצור אירוע מס חדש או מועד רכישה חדש עם מימוש האופציות. מסקנה זו עולה גם מכללי ההקלה, המתייחסים לתקופה שמיום הקצאת האופציות ועד למכירת המניות, והיא מתיישבת אף עם עקרון רציפות המס.

52. משכך, יש לקבוע כי יום הרכישה של המניות בעניינו של המערער הוא מועד הקצאת האופציות בשנים 1994–1996, ולא המועד שבו הומרו האופציות למניות. בהתאם לזאת, ועל בסיס הוראות המעבר הנ"ל כפי שפורשו על ידי הפסיקה, שיעור המס החל על הרווחים ייקבע בהתאם להוראות המעבר ולדין שחל במועד ההקצאה, קרי, שיעור המס השולי, ולא שיעור מס של 25%.

53. אוסיף ואזכיר שוב, כי ממילא עניינו של המערער אינו מוסדר על ידי הוראות סעיף 102 בנוסחו הקודם, אלא על ידי הסדר פרטני, המכונה תכנית "ליד 102", אשר אושר על ידי רשות המסים והסדיר את דחיית אירוע המס ואת אופן מיסוי ההטבה. הסדר זה גובש עוד בטרם נכנס לתוקפו תיקון 132, ונועד להסדיר מצב אשר לא בא בגדרו של סעיף 102 "הישן". מכל מקום, בין אם תיבחן השאלה על פי הוראות המעבר ולסעיף 102 "הישן", ובין אם על פי ההסדר הפרטני בעניינו של המערער ושל עובדים נוספים בחברה, התוצאה אינה משתנה. בשני המקרים המסקנה היחידה היא כי שיעור המס החל על התמורה ממכירת המניות הוא שיעור המס השולי.

54. לבסוף אציין כי לא מצאתי כל ממש בטענה כי יש להטיל על המערער מס בשיעור של 25% על שום שהחברה המעבידה לא ניכתה את ההוצאה. ראשית, אין בדין כל הוראה כללית וגורפת לפיה עובד זכאי לשיעור מס הוני בכל מקרה שבו המעביד לא רשם הוצאה. כללי המיסוי ושיעור המס נקבעים בהוראות ספציפיות ועל פי התנאים הקבועים בהם. שנית, ממילא החלטות המיסוי שניתנו בעניינו של המערער ועובדים אחרים, בהן נקבע כי במימוש יחול שיעור המס השולי, לא קבעו כי החברה המעבידה תהא רשאית לנכות הוצאה, או כי אם לא תדרוש את ניכוי ההוצאה, לא יחול שיעור המס השולי האמור.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58143-01-23 שורצבאום נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

55. לאור כל האמור לעיל, דין הערעור להידחות על הסף ואף לגופו של עניין.

56. המערער יישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסכום כולל של 60,000 ₪ שישולם בתוך 30 יום שאם לא כן יתווספו אליו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד התשלום בפועל.

סכום זה נקבע בשים לב, בין היתר, לכך שהמערער עשה שימוש לרעה בהליך המשפטי, ובכלל זאת העלה טענות, שלא רק שהן טענות חסרות תום לב אשר אינן עולות בקנה אחד עם החלטות המיסוי שניתנו בעניינו, אלא שהן כבר הועלו ונדחו בערעור הקודם.

57. ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, ג' אלול תשפ"ו, 16 אוגוסט 2026, בהעדר הצדדים.

שמואל בורנשטין, שופט