

הנושא: הסכם הפשרה בעניין אופציות לעובדים לא יחול לאחר פסיקת ביהמ"ש העליון

בבית המשפט המחוזי בבאר שבע
מס' תיק: ע"מ 552/06, ע"מ 542/07, ע"מ 536/08
בפני כב' השופט י. אלון, נשיא
המערכים: אייל אריאלי ואח'
המשיב: פקיד שומה אשקלון
2.8.10 ניתן ביום:

העובדות:

1. המערערים הועסקו כשכירים בחברות (אריאלי - בחברת טבע בע"מ וזלצמן - בחברת נייס מערכות בע"מ) ובתקופות הערעור הוקצו להם אופציות לרכישת מניות החברה. בעת מימוש האופציות צמחו להם רווחים (לאריאלי כמיליון ש"ח וזלצמן כ-8.5 מיליון ש"ח בשתי שנות מס שונות, עליהן ערער בנפרד).
2. תחילה טענו המערערים, ששיעור המס על רווחיהם הינו 35% מכוח צו מס הכנסה בדבר שיעור המס על רווח הון ממכירת נייר ערך זר. לטענת פקיד השומה, חל על רווחיהם שיעור המס השולי הרגיל של 50% בשל היות הכנסתם חלק משכר עבודתם.
3. הדיון בערעור נדחה עד להכרעת בית המשפט העליון בתיק דומה אחר (ע"א 6159/05 ואח' יחזקאל לפיד, חגי כץ ועדי דיאמנט). בפסק הדין בבית המשפט העליון ("מיסים" 1/כג), נקבע, שהרווח הוא אכן רווח הון אך ההקלה בשיעור 35% אינה חלה נוכח חשש לאפליה, ולכן יחול מס רווח הון לפי שיעור המס השולי (50% במקרה זה).
4. נוכח עמדת בית המשפט העליון חזרו בהם המערערים מטענותיהם המקוריות אולם הם עומדים על שתי עילות אחרות: האחת, שיש להחיל בעניינם את הסכם הפשרה שהתקבל בין רשות המסים לנישומים רבים לפיו שיעור המס שיחול על רווחים אלה יהיה 42.5% (כממוצע בין עמדות הצדדים), ולחילופין, שלאור הוראת המעבר בתיקון 132, יחול שיעור המס החדש, הנמוך יותר (35%), לפחות מיום החקיקה החדשה.

נפסק:

1. טענתם הנוכחית של המערערים, כי על אף פסק דינו של בית המשפט העליון יש למסותם בהתאם להסכם הפשרה, ולהכריע בשומות בניגוד להלכה שנפסקה בבית המשפט העליון - אינה מתקבלת על הדעת. משניתנה הכרעה משפטית סופית בפסק דין של בית המשפט העליון - נשמטת מאליה הנחת השוויוניות שבמשוואה הנטענת.
2. גם לגופו של עניין לא הוכח, שהמערערים עומדים בתנאי הסכם הפשרה ובין היתר, ויתור המעביד על ניכוי ההוצאה. יתרה מזו, בנימוקי ערעורם דחו המערערים גם את הסדר הפשרה שהוצע באותה עת.
3. טענתם החילונית של המערערים סותרת לחלוטין את הוראת המעבר השוללת החלת שיעור המס המופחת על אופציות שהוקצו לפני תחילת החוק, ולא ברור כיצד המערערים מתגברים על הוראה מפורשת זו.

הערעור נדחה.

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 מממוש האופציות (בשנת 2005) הסתכמו בכמליון ש"ח.
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 מממוש האופציות בסכום של כ-800,000 ש"ח ובשנת 2005 הסתכמו רווחיו מממוש האופציות בסכום של כ-7,740,000 ש"ח.
המשיב, בשומות השנים הנ"ל, קבע כי הרווחים שהשיאו המערערים מממוש 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 מממוש האופציות הינם רווחי הון ממכירת ניירות ערך זרים. על כן, ומכוח הוראת צו מס הכנסה (שיעור המס על רווח הון ממכירת ניירות ערך זר) התשנ"ב, שיעור המס הינו 35%, כקבוע בהקלה לעניין 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 - 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 3 נ' 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 לעניין 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 לעניין 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, לעניין הכנסות דומות מממוש אופציות, וסירבו 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 ערעוריהם אלה, ימוסו עקב כך בשיעור המס "הפשרתי" של 42.5%.

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

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

אתייחס 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 כולן.

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

ככל הכרעה של בית משפט העליון - השלכתה הינה מידית ולמלוא רוחב הזירה.

לאמור - מכאן ואילך סר הספק וההלכה שנפסקה היא המכרעת הן לעניין השומות התלויות ועומדות והן לעניין 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) הייתה 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 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 בית המשפט העליון - נשמטת מאליה הנחת השוויוניות שבמשוואה הנטענת.

זאת הואיל ונקודת 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 בפסק דין של בית המשפט העליון.

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

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

מתברר כי המעסיקות של שני המערערים דנן, לא הסכימו לאותו התנאי ועל כן לא בא עניינם 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 מסוימים 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 עניין 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 לעניין 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 לעניין זה על ידי הרשות או דרישות מפורשות מצדם לעריכת הסכמי פשרה שכאלה בעניינם בהתאם לקריטריונים הנוהגים - ובכפוף לאותם הקריטריונים (וכאמור, עניינם של המערערים לא בא בגדר הקריטריונים).

די אם אפנה בעניין 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 המרבי אשר יכול ויחול, אם בכלל, על רווח הנובע מממוש 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 לעניין הסכמי הפשרה (של 42.5% בלבד) מובאת שם לעניין 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 עניינם 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 דגן מוכנים לו או כי ביקשו ממאן דהוא את החלתו.

6. **אכן, וכפי שמאשר המשיב, קרו מקרים חריגים בהם פעל פקיד שומה מסוים 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 בוועדת 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 העניין מנוגדת לעקרונות חוקיות פעולתו של פקיד השומה בקביעת שומותיו, שומות האמורות להיקבע 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 תחילת שיעור המס על רווחי הון ל-35%.**

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

דא עקא, האופציות שבנדון הוקצו למערערים בטרם נכנס תיקון 132 לתוקפו - ולעניינן 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 לעניין הפחתת שיעור המס סעיף 91 לפקודה כנוסחו לאחר תיקון 132, או חלק ה(3) לפקודה כנוסחו לאחר תיקון 132, לפי העניין."

על אף דברים ברורים וחד משמעיים אלה של הוראת המעבר טוענים המערערים כי זו לא תחול בעניינם - שכן, הוראת המעבר מתייחסת למקרים של "הפחתת" שיעור מס ממועד התיקון ואילך, ואילו בעניינם שלהם הופחת לטענתם שיעור המס ברמה "הקבוצתית" הקבועה לעניין "ניירות ערך זרים" (ככלל) עוד בצו ההקלה שקדם לתיקון 132. אכן פס"ד לפיד הוריג את האופציות של המערערים מצו ההקלה - ברם ה"הפחתה" קיימת הייתה 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 בעניין לפיד נקבע כאמור כי "צו ההקלה" אינו חל על האופציות דנן - ועל כן שיעור המס בגין רווחי ההון בגין יהיה כשיעור המס השולי על רווחי הון כפי שהיה בתוקפו ערב תיקון 132.

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

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

הדברים ברורים ומפורטים ודין הטענה לעניין זה להידחות.

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

סיכום

9. סיכומם של דברים - אני דוחה את שלושת הערעורים (שאחדו) 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 ש"ח והמערער בעמ"ה 552/06 (אריאלי) ישלם למשיב הוצאות הערעור ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 10,000 ש"ח.

ניתן היום, כ"ב באב תש"ע (2 באוגוסט 2010), בהעדר הצדדים.

(-) נשיא