

הנושא: הכנסה חייבת ממימוש אופציות למניות מיקרוסופט העולמית מהווה הכנסה לפי סעיף 3(ט) לפקודה החייבת במס שולי

בבית המשפט המחוזי בחיפה
מס' תיק: ע"מ 589-04
בפני: כב' השופטת ש. וסרקרוג, ס' נשיאה
המערערים: אריאלה שחר ואח'
המשיב: פקיד שומה חדרה
ניתן ביום: 3.4.12

העובדות:

1. המחלוקת נוגעת לשאלת שיעור המס שיש לחייב את המערערת מס' 1, שהיא רעייתו של המערער - בן הזוג הרשום, על הכנסתה החייבת בגין מימוש אופציות שהוקצו לה במסגרת עבודתה בחברת מיקרוסופט ישראל בע"מ לרכישת מניות של החברה-האם - חברת מיקרוסופט העולמית, הנסחרת בבורסה האמריקאית, שמומשו על-ידה בשנת-המס 1998.
2. המשיב טוען כי מדובר בהקצאת מניות במסלול 3(ט) לפקודת מס הכנסה, וכי יש להשית על הכנסתה האמורה את שיעור המס השולי שבו חייבת המערערת, העומד על 50%.

נפסק:

1. בית-המשפט דחה את הערעור, וקבע - תוך שהוא סוקר בהרחבה את עקרונות החיוב במס לפי סעיפים 3(ט) ו-102 לפקודה (כנוסחו לפני תיקון 132), כמו גם את החלטות ועדת הפסיקה בסוגיות אלו - כי ההכנסה ממימוש האופציות מהווה הכנסה לפי סעיף 3(ט) לפקודה החייבת במס בשיעור שולי, ולא בשיעור 42.5% כפי שנטען על-ידי המערערת.
2. עוד קבע בית-המשפט, כי הסכמי השומה שנחתמו בין עובדי החברה לבין פקיד-השומה ולפיהם נקבע, בתנאים מסוימים, מס סופי בשיעור 42.5%, אינם חלים לגבי מימוש האופציות בידי המערערת בשנת-המס 1998.
3. בנוסף, דחה בית-המשפט את טענת המערערת, כי היא זכאית לשיעור המס המופחת כאמור, מכוח עקרון השוויון והתכליות שעמדו בבסיס הסכמת המשיב להגיע להסדרי פשרה בתיקים מקבילים. זאת, בין היתר, מהטעם שקבוצות ההשוואה בהן בחרה המערערת אינן למעשה הקבוצות הרלוונטיות לצורך בחינת עקרון השוויון.
4. עם זאת, בית-המשפט הדגיש, כי ראוי שהמשיב ישקול נוהל דיווח על הסדרי פשרה בנושאי מחלוקת עקרוניים עם השלכות רוחב, ולא ישאיר סמכות לפשרה ברמה המקומית ללא דיווח וללא בקרה, אם אכן מתקיימים עקרונות המשפט הציבורי במסגרת אותם הסדרי פשרה.

הערעור נדחה.

פסק דין

ההליך והגדרת המחלוקת:

1. המחלוקת נוגעת לשאלת שיעור המס שיש לחייב את המערערת מס' 1 (להלן: **המערערת**), שהיא רעייתו של המערער - בן הזוג הרשום (להלן: **המערער**), על הכנסתה החייבת בגין מימוש אופציות שהוקצו לה במסגרת עבודתה בחב' מיקרוסופט ישראל בע"מ לרכישת מניות של חב' האם - חב' מיקרוסופט העולמית, הנסחרת בבורסה האמריקאית (להלן: **חב' האם**), שמומשו על ידה בשנת המס 1998.
2. המשיב טוען כי מדובר בהקצאת מניות במסלול 3(ט) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן: **הפקודה**), וכי יש להשית על הכנסתה האמורה את שיעור המס השולי שבו חייבת המערערת, העומד על 50%.

המערערת טוענת שאין בטחון אם אכן מדובר באופציות במסלול 3(ט) או במסלול של 102 לפקודה (ראה סעי' ג' בסיכומי המערערים) וכי לא ניתן היה לקבוע בבירור מהו מסלול ההקצאה של האופציות שהוענקו למערערת, מאחר שלא ברור היה אם לא נתקיימו התנאים הנדרשים על פי סעי' 102 לפקודה.

עמדת המערערת עמדה בעינה גם במהלך הדיון בבית המשפט.

3. במקורו הוגש ערעור על שומות שהוצאו למערערת בגין שנות המס 1998 ו-2000. תחילה סבר המשיב, כי מאחר שהמערערים דרשו להחיל עליהם את הוראות ההסכם של שנת 2000 לשנת המס 1998 - דרישה שאינה כדין לעמדת המשיב - הרי שאין המערערים זכאים למימוש הוראות ההסכם, גם לא לשנת המס 2000.

במסגרת ישיבת קדם המשפט מיום 23.1.06, הודיע ב"כ המשיב כי הוא חוזר בו מעמדתו לעניין שנת המס 2000, וכי הוא מסכים לקבל את עמדת המערערת שביקשה ליישם הסכם שומה שנחתם בין **החברה-המעבידה** לפקיד שומה גוש דן, בנוגע לערעור לשנת המס 2000.

לאור ההסכמה האמורה נתן בית המשפט פסק דין כי הערעור לשנת המס 2000 התקבל ללא צו להוצאות והמחלוקת התמקדה בשומה שהוצאה לשנת המס 1998 בלבד.

בנוסף, במסגרת אותה החלטה הורה בית המשפט על הגשת כתבי טענות מתוקנים, ואלה אכן הוגשו לבית המשפט מטעמים של שני בעלי הדין.

רקע ונסיבות הצריכות לעניין:

4. המערערת עבדה בחברת מיקרוסופט ישראל בע"מ (להלן: **החברה**) בחטיבת הרצליה-אור יהודה (להלן: **חטיבת המרכז**), בשנים 1995-2005. במסגרת עבודתה הוקצו לה במועדים שונים אופציות לרכישת מניות של **חב' האם**. האופציות הנדונות לא נסחרו בארץ או בחו"ל ואף לא היו עבירות. מניות **חברת האם** נסחרו ונסחרות בחו"ל.

על-פי הסכמי הקצאת האופציות יכולה הייתה המערערת לממש 1/8 ממנת האופציות שהוקצו לה בכול הקצאה וזאת לאחר שנה ממועד ההקצאה, ולאחר אותו מועד - בברווחים של חצי שנה - יכלה לממש 1/8 נוספת.

במהלך השנים 1998-2000 מימשה המערערת אופציות שהוקצו לה **מהמעבידה** ובשל כך קבע כאמור המשיב כי למערערת נבעה הכנסה שבגינה היה צריך לנכות מס בשיעור של 50%.

נתון נוסף שיכול שיהיה רלוונטי לצורך בחינת ההסכמים השונים שנחתמו בין הצדדים הוא, שהעובדים בחטיבת הרצליה-אור יהודה, ובכללם המערערת, עובדים בעיקר בשיווק ובמכירות, והעובדים בחטיבת חיפה הם אנשי הפיתוח.

5. דו"ח לשנת מס 1998 הוגש על ידי המערערים ביום 2.6.1999, באמצעות בא כוחם מר בועז איתן - יועץ מס, בו הצהירו על הכנסה ממשכורת המערערת בסך 2,744,134 ש"ח בנוסף הוצהרה משכורת הבעל בסך 92,734 ש"ח והכנסה מרווח הון בסך 3,036 ש"ח.

אין חולק כי בדו"ח הנ"ל נכללה ההכנסה החייבת מממוש האופציות, כחלק מהכנסת עבודה, שהסתכמה בכ-2.5 מיליון ש"ח על פי נספח לטופס 106 לאותה שנת מס מיום 1.9.06 (נספח ד' לתצהיר המערערת), ומאותו סכום נוכה מס במקור בשיעור של 50%.

ביום 31.12.2002 הגישה המערערת למשיב **בקשה לתיקון** הדו"ח השנתי לשנת המס 1998 ובו ביקשה לחייב את ההכנסה מממוש האופציות בסך 2,523,860 ש"ח במס של 42.5% (נספח א' לתצהיר יועץ המס בועז איתן. מסומן ע/1).

בהתאמה גם בדו"ח לשנת מס 2000 שהוגש ביום 22.8.2002, הצהירה המערערת על הכנסה ממשכורת בסך 3,136,443 ש"ח; והמערער הצהיר על משכורת בסך 107,004 ש"ח ודמי לידה בסך 62,247 ש"ח.

בקשה לתיקון הדו"ח לשנת המס 2000 הוגשה על ידי המערערים ביום **31.12.2002**, בה ביקשו להחיל על מימוש האופציות של **2,889,905 ש"ח** מס בגובה 42.5% בהתאם לפרקטיקה שנשתרשה לטענתם בנציבות מס הכנסה.

ביום 31.5.04 הוציא המשיב למערערת את השומה בצו לשנת המס 1998 לאחר שדחה את בקשתה לתיקון הדו"חות, ועמד על חיוב בשיעור המס השולי של המערערת שעמד על 50%.

השומה בצו הוצאה גם בנוגע לשנת המס 2000. בעקבות הדיון המקדמי, הסכים כאמור המשיב לקבל טענת המערערת בנוגע לשנת המס 2000 בלבד, וזאת לאור ההסכם שנחתם בין **החברה-המעבידה** לבין רשות המס, לרבות התוספות להסכם החל על מימוש אופציות משנת 2000 ואילך.

המשיב סירב להתיר למערערת מס מופחת בגין מימוש האופציות בשנת 1998. המחלוקת בנוגע לאותה שנה נותרה איפוא בעינה.

טיעוני בעלי הדין:

6. המערערת טוענת כי בהיות הקצאת האופציות מכוחה מומשו המניות בשנת המס 1998 **"זוהי לחלוטין"** - כהגדרתה (סעיף 6 לסיומי המערערים) - להקצאת האופציות מכוחה מומשו המניות בשנת המס 2000, הרי שאין כול הצדקה להחיל תוצאת מס שונה על שתי ההקצאות ולא להחיל ההסכם שחל לגבי שנת המס 2000 גם על שנת המס 1998.

לטענתה, אותה מדיניות פשרה שהחל המשיב ליישם משנת המס 2000, היה מקום להחילה גם לעבר - כפי שאכן הושג הסדר נוסף למימוש בשנת המס 1999, ואין בחתימת המערערת על ההסכם משנת 2000 לרבות ההוראות הנוספות, כדי למנוע ממנה הטבה זו לגבי מימוש שנעשה על ידה בשנת 1998.

החלת ההטבה צריך שתעשה גם לגבי הקצאת מניות במסלול 3(ט) לפקודה, ואין בסיווג זה כדי למנוע החלת חיוב מופחת של שיעור מס - 42.5%.

עוד טענו המערערים כי הם רשאים להעלות טענות בדבר חיוב בשיעור מס של 35%, טענה שהעלתה המערערת באמצעות נציגיה בפניות אל המשיב בכתב, וזאת לאור הוראות **צו מס הכנסה (שיעורי המס על רווח הון במכירת נייר ערך זר)**, **התשנ"ב-1992** (להלן: **צו ההקלה**), וכי הסכמתם לבחון שיעור מס של 42.5%, באה לצורכי פשרה, ולא היה בה כדי לוותר על טענתם האמורה.

יחד עם זאת, בסעיף ח' לסיומיהם (סעיף 106) הודו למעשה המערערים, כי גם אם עומדת להם הזכות להעלות טענה מן הפן הדיוני, הרי שמן הפן המהותי, לאור פסק הדין של בית המשפט העליון ב**פרשת כץ לפיד** (ע"א 6156/05 **פקיד שומה תל-אביב 3 נ' יחזקאל לפיד** (31.12.2008)) (להלן: **פס"ד כץ-לפיד**), מוסכם שלא ניתן לחייב מימוש אופציות בשיעור של 35%, וזאת מן הטעם שלאור פס"ד **כץ-לפיד** סווגה הכנסה ממכירת מניות שמקורה באופציות כהכנסה פירותית, ובמקרה כזה אין תחולה לצו ההקלה - צו החל על רווח הון.

לפיכך, צומצמה המחלוקת לשאלה אם זכאית המערערת לחיוב בשיעור מס של 42.5% בגין מימוש האופציות שהוענקו לה, בשנת המס 1998.

דיון ומסקנות

7. לאור המחלוקות הנ"ל, ראוי תחילה - לצורך הבהרה - לעמוד על **הקצאת אופציות** לפי שני המסלולים (סעיף 3(ט) לפקודה לעומת סעיף 102), ונפקות המס, קודם לתיקון 132 (מיום 1.1.2003) שהוא המועד הרלוונטי גם בתיק דנן.

לאחר מכן אתייחס **לתוכן ההסכמים** ולתחולתם, אם בכלל, על המחלוקת הממוקדת בתיק זה, לרבות ההוראות כפי שהיו בקשר **להסדרי פשרה** בנושאי הקצאות המניות, והיות אלה, אם בכלל, מקור לקיומה של זכות מוקנית לתשלום מס מופחת. המסקנה המתבקשת תיבחן תוך שישקלו **מאפייני דיני המס ועקרונות המשפט הציבורי** כחלק בלתי נפרד מדיני המס.

הקצאת אופציות לעובד:

8. עד לתיקון 132 יכול היה המעביד להקצות לעובדיו שאינם בעלי שליטה, אופציות בשני מסלולים: האחד, לפי סעיף 3(ט), אשר נחקק בשנת 1975 במסגרת תיקון 22 לפקודה, שם פורטו מקורות "**הכנסות אחרות**" (שלא פורטו בסעי' 2 לפקודה), ואשר כללו הטבות גם במסגרת יחסי עובד ומעביד (ראה סעי' 3(ט)(א) לפקודה). כלומר, על פניו נוצר הסדר אלטרנטיבי למיסוי לפי סעיף 2(2) לפקודה, קרי; סיווג ההכנסה כהכנסת עבודה. יחד עם זאת איפשר המסלול, לכאורה, דחיית המס עד למימוש מתן טובת ההנאה האמורה, ככל שקיים היה הפרש בין המחיר המשתלם על ידי העובד בעת מתן הזכות לבין השווי של הזכות בעת מימושה (עמ"ה 20/76 **רזניק נ' פ"ש חיפה**, פד"א ח 473 - שם דובר על זכות לרכוש בית שהועמד לרשות העובד במחיר עלותו לעומת שווי השוק של אותו בית בעת מימושו. ההפרש האמור הוגדר כהכנסת עובד).

על בסיס האמור, הקצאת אופציה לעובד במסלול 3(ט) על ידי המעביד, מקורה ביחסי עובד ומעביד, וככזו מהווה היא למעשה ביטוי נוסף של הכנסה פירותית - ולא מקור לחיוב עצמאי. סעיף 3(ט) בא למעשה לכמת את טובת ההנאה המתחייבת בסעיף 2(2) לפקודה - הכנסת עבודה, כאשר קיימת אופציה על פי האמור בס"ק (ט) לדחות את מועד תשלום המס.

9. שלטונות המס נהגו לחייב את שווי האופציות ביום קבלתן, על פי האמור בסעי' 2(2) לפקודה. כאשר היה קושי להעריך את שווי המניות - קושי הקיים לגבי מניות בלתי סחירות במועד קבלתן - נהגה לעיתים רשות המס לדחות את מועד החיוב למועד מימושן, במסגרת סעי' 3(ט) לפקודה.

נושא מועד חיוב המס בנוגע להפעלת סעי' 3(ט) בקשר להקצאת אופציות נדון במסגרת **פרשת יאיר דר** תחילה בבית המשפט המחוזי (עמ"ה (תל-אביב-יפו) 1/98 **יאיר דר נ' כפר סבא, מיסים** יג/5-ה-157 (להלן: **פס"ד דר-מחוזי**), כב' השופטת ב. אופיר-תום). שם דחה בית המשפט את עמדת רשות המיסים וקבע כי מועד אירוע המס הוא מועד מימוש האופציה כמועד בלעדי, גם לצורך קביעת שווי ההטבה, בהתאם לסעיף 3(ט)(1)(א). עוד נקבע שם, כי אין להבחין בין אופציות סחירות לאלו שאינן סחירות.

על פסק דין זה הוגש ערעור (ע"א 7034/99 **פקיד שומה כפר סבא נ' יאיר דר**, פ"ד נח(4) 913), שהתקבל ונקבע שהפירוש התכליתי והנכון של הוראת סעי' 2(2) לפקודה הוא שסעי' 3(ט) אינו אלא סוג נוסף של טובת הנאה שוות כסף, המחייב גישה שלפיה יש למצות אופציות הרשומות למסחר בבורסה, שהמעביד בעת שהקצה אותן לעבוד, לא הצמיד להן מגבלות המשפיעות על שוויין, או על האפשרות לממשן - קרי; אופציות סחירות מחייבות, תוצאה לפיה יש למסות את האופציות במועד הקצאתן. על-פי אותו פס"ד את סעי' 3(ט)(1)(א) לפקודה יש לפרש באופן מצמצם, לפיו מועד המימוש כמועד דחוי לתשלום המס יחול רק על אופציות שאינן סחירות, אשר לגביהן קיים קושי לקבוע את שווייה של טובת ההנאה הניתנת לעובד במועד ההקצאה (שם, 927-928-ז, 929-א).

10. המסלול השני הוגדר בסעי' 102 לפקודה.

מסלול זה יצר **הסדר מיוחד** להקצאת אופציות ומניות לעובדים, תוך הפקדתן בידי נאמן. מסלול זה נקבע במסגרת תיקון עקיף מס' 79, שנכלל בחוק ההסדרים למשק המדינה (תיקוני חקיקה), התשמ"ט-1989 (ס"ח 1273 מיום 7.4.89). **על פי מסלול זה, הקצאת האופציות לעובד פטורה ממס במועד ההקצאה ואולם זאת בכפוף לכך שההקצאה תעמוד במספר תנאים מצטברים: האופציות הן למניות החברה המעבידה; האופציות לא נמסרו לעובד במועד ההקצאה אלא הופקדו בידי הנאמן; תקופת ההפקדה היא למשך תקופה שלא תפחת מ-24 חודשים; החברה המעבידה והנאמן הודיעו על תוכנית ההקצאה לפחות 30 יום לפני ביצועה.**

התמלאו התנאים במצטבר, אזי תשלום המס הוא במועד דחוי, בעת מכירת האופציות או המניות על ידי הנאמן או לחלופין בעת העברתן לידי של העובד (ראה **פס"ד לפיד-כץ**, שם, סעי' 10).

מסלול זה מכונה גם מסלול סעי' 102 טהור.

מסלול נוסף הוא מסלול "ליד 102". מסלול זה מוחל כאשר הקצאת אופציות לרכישת מניות היא בדומה לסעי' 102 אבל האופציות המוענקות מתייחסות להקצאה לעובד על ידי חברה הקשורה לחברה המעסיקה, למשל חב' אם או חב' בת.

הקצאות במסלול "ליד 102" מאושרות רק כאשר ניתנת החלטה מקדמית (pre-ruling), באמצעות פניה למחלקה המשפטית ברשות המיסים, וכאשר המדיניות שקבעה הרשות היא כי הכנסה ממימוש האופציות האמורה תמוסה כהכנסת עבודה.

11. נציין עוד, שבפס"ד לפיד-כץ לא הייתה מחלוקת בנוגע למועד החיוב במס על פי מסלול זה, אלא לסיווג ההכנסה הצומחת במועד המחייב. בנושא האחרון הבהיר בית המשפט העליון כי אכן ההכנסה המתקבלת כוללת מאפיינים הן של הכנסה פירותית והן של הכנסה הונית, ואולם מאחר שהייתה כוונה להעניק הקלות מס מסוימות כדי לקדם תכלית של הידוק הקשר בין העובדים לחברה המעבידה, באמצעות עידוד העובדים לקחת חלק בהון החברה לאורך זמן, הרי שיש בנתון זה כדי להכריע ולהוביל למסקנה לפיה ההכנסה המתקבלת בידי העובד ממכירת מניות שמקורן באופציות - על פי ניסוחו עובר לתיקון 132 - מהווה הכנסה הונית ולא פירותית כפי שסבר המשיב.

יחד עם זאת, בבוא בית המשפט לבחון את שיעור המס (שם, פרק ב' סעי' 15 ואילך בפס"ד לפיד-כץ), בהסתמך על המפורט בסעי' 102(ג) לפקודה, נקבע שהסעיף שולל את תחולת ההוראה בעניין רווח ההון הריאלי המצוייה בסעי' 2(ב)(1) לצו ההקלה (שם, סעי' 19).

תוצאה זו מבססת גם את עקרון השוויון, כמפורט שם, בין עובד שמניותיו נסחרות בבורסה בישראל, לבין מי שעובד בחברה שמניותיה נסחרות בבורסה בחו"ל (שם, סעי' 19).

12. נעיר עוד, כי לאחר תיקון 132, אין עוד מקום להבחנה האמורה, מאחר שסעי' 3(ט) אינו חל עוד על הקצאת מניות לעובדים שאינם בעלי שליטה על ידי המעביד, ועל פי התיקון, יחול ההסדר החדש שנקבע בסעי' 102 לפקודה.

13. נדגיש עוד, לצורך המחלוקת שעלתה בתיק זה, שעל אף שהמחוקק ראה בהענקת אופציות לעובדים, תגמול אפקטיבי וראוי מבחינה כלכלית וראה בהכנסה של מימוש האופציות כהכנסה הונית, כאשר ההקצאה בוצעה במסלול של 102 לפקודה, לא היה בכך בלבד כדי להוביל להפחתת שיעור המס, לפחות לא עד לתיקון 132.

ההסדר הנורמטיבי - תוצאת המס המתחייבת מהקצאת האופציות במסלול ט(3):

14. בענייננו, וכמפורט בפרוטוקול בית המשפט בתחילת שמיעת ההוכחות, הסכימה המערערת - כפי שגם אושר בהודעת החברה מיום 30.5.04 שנשלחה אל המשיב (נספח ד' לתצהיר הרכז, מר עדנאן מחאג'נה (להלן: מר מחאג'נה)) כי הענקת האופציות למערערת נעשתה במסלול 3(ט), היוצרת הכנסה המסווגת כהכנסה פירותית, ובהעדר הוראה מפורשת אחרת, שיעור המס המתחייב במימושן מהווה הכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודה - הכנסת עבודה - הוא שיעור המס השולי, ובעניינינו של תיק זה - 50%.

עוד הוכח כי לעובדים בחטיבת המרכז, עליהם נמנית המערערת, הקצתה החברה אופציות במסלול 3(ט), זאת בשונה מההקצאה לעובדים בחטיבת חיפה שהייתה במסלול 102.

השאלה הנוספת היא אפוא, האם היה בהסכמים שנחתמו בקשר להקצאת האופציות במסלול 3(ט), כדי להעניק הטבה ממין זה למעוררת לגבי שנת המס 1998; ואם לאו, האם עומדת לה זכות קנויה לכך מכוח יישום נכון של עיקרון השוויון.

בנושא זה נעיר כבר בשלב זה שספק אם יש בידי נישום זכות קנויה לקבל הטבות מס ואם אכן יכול נישום לטעון כי עומד לו אינטרס הסתמכות מכוח קיומם של הסכמי שומה ו/או הסדרי שומה החלים לטענתו במקרים דומים. אין להתעלם מן ההלכה שאין לשום אדם זכות מוקנית לכך שמדיניות כלכלית מסוימת המטיבה עמו, תימשך ולא תשונה (ראה בג"ץ 198/82 מוניץ נ' בנק ישראל, פ"ד לו(3) 466, 470; בג"ץ 4769/95 מנחם נ' שר התחבורה, פ"ד נו(1) 235, 277; בג"ץ 3644/06 שהנז נ' משרד האוצר, ניתן ביום 29.3.09). לכל היותר אפשר שתיווצר ציפיה שאותה מדיניות תימשך, אך זו אינה עולה עד כדי זכות (בג"ץ 4806/94 ד.ש.א. איכות הסביבה בע"מ נ' שר האוצר, פ"ד נב(2) 193, 201-203).

בכל מקרה גם לאחר חוקי היסוד והכרה בזכות הקניין כזכות יסוד, עדיין אין בכך כדי למנוע מן מחוקק האפשרות להגביל הזכות, בדרך של ביטול אותן הטבות או צמצומן, ובלבד שהדבר ייעשה תוך עמידה במבחני החוקתיות (ראה בג"ץ 4947/03 עיריית באר-שבע נ' ממשלת ישראל, ניתן ביום 10.5.06).

הסכמי השומה:

15. **ההסכם** - ביום 4.07.2001, טרם הוצאת השומה למעוררת, נחתם בין פקיד שומה גוש דן, באמצעות רו"ח שמואל אלגרטי, רכז חברות בפקיד שומה גוש דן (להלן: **רו"ח אלגרטי**) לבין **עובדי החטיבה החיפאית של החברה** הסכם שכותרתו "הסכם שומה וגביה", שתחולתו משנת המס 2000 (מוצג **מש/1** - להלן: **ההסכם**).

לפי הסכם זה, שיעור המס שיחול על עובדי מיקרוסופט בגין הרווח ממכירת המניות ושיחויב במס בארץ ישראל יעמוד על 42.5% וייחשב למס סופי ללא כל זכות לפטור, ניכוי, קיזוז, הנחה או זיכוי בשל המס (לרבות פריסת המס או דחייתו).

ההסכם יחול לגבי מכירות שביצעו עובדי מיקרוסופט משנת המס 2000 ואילך (סעי' 8 של ההסכם) בכל הקצאת מניות מזכה **לפי סעי' 102 לפקודה**, בגין **מניות האם** הנסחרות בחו"ל, וזאת בתנאים:

- במבוא **להסכם** הובהר כי מדובר בהסכם פשרה בשאלת שיעורי המס, כאשר טענת המשיב היא לחיוב בשיעור מס שולי, בדומה לשיעור החל על הכנסה פירותית, בעוד שהעובדים טענו שבהיות ההכנסה ממכירת המניות רווח הון זכאים הם לשיעור מס של 35% - מס הוני הנהנה מצו ההקלה. לעניין התנאים לזכאות לשיעור המס המופחת הוסכם, בין היתר, שלחברת האם לא יותר כול ניכוי או הוצאה בישראל בגין הענקת המניות או מכירתן; ההסכם יחול רק לגבי עובדים שנתנו הסכמתם להצטרף להסדר, ואילו לגבי העובדים האחרים יעמוד בעינו שיעור המס השולי - 50%.

התוספת להסכם - ביום 16.7.2001 חתמו חב' מיקרוסופט בישראל, בשמה ובשם עובדיה בחטיבת המרכז עם פקיד שומה גוש דן על **תוספת להסכם שומה וגביה**, מיום 4.7.01 (להלן: **התוספת להסכם**).

בסעיף 1 לתוספת להסכם נקבע:

"האמור בהסכם שנערך בין פקיד השומה לבין מיקרוסופט ביום 4 ביולי 2001 (להלן: "ההסכם") המצורף לנספח להסכם זה, יחול גם על עובדי החטיבה בהרצליה ובאור יהודה אשר שמוטיהם יועברו לידי פקיד השומה בתוך 30 ימים מיום חתימת הסכם זה (להלן: "העובדים") בשינויים המחויבים..." (ההדגשה אינה במקור - ש.ו.).

המשיב ביקש לתת משמעות פרשנית מהותית לתוספת האמורה.

על-פי התוספת להסכם הוצע לעובדי חטיבת המרכז להצטרף להסכם. בהתאם לתוספת להסכם התחייבו העובדים המעוניינים להיכלל בהסדר להפקיד את המניות והאופציות שניתנו להם בידי נאמן לתקופה של שנתיים, ובמקרה כזה יחולו עליהם כללי מס הכנסה (הקלות מס בהקצאת מניות לעובדים), התשמ"ט-1989 (מוצג **מ/ש/2** - להלן: **הכללים**). לפי סעיף 3 לתוספת ההסכם הייתה התחייבות בנוגע לאופציות או מניות שטרם מומשו, כי אלה יופקדו בידי אלמגור ושות' נאמניות (1990) ועוד הוסכם שהנאמן לא ישחרר את המניות והזכויות לפני תום השנתיים.

לפיכך, הוחלו תנאי ההסכם בנוגע לשעור המס (42.5%) לרבות תקופת ההחלה (רווח ממכירת מניות שביצעו בשנים 2000 ו-2001) על העובדים מחטיבת המרכז. על כל עובד היה לאשר הצטרפותו, ובהעדר אישור על ההצטרפות, נקבע בהסכם כי ינוכה מס במקור בשיעור של 50% (סעיף 6 לתוספת להסכם).

כתב ההסכמה - ביום 29.7.02 חתמה המערערת על כתב הסכמה סטנדרטי (מ/ש/3), במסגרתו אישרה המערערת כי קראה את תוכן **ההסכם**, הבינה את תוכנו והסכימה לאמור בו, לרבות קבלת כל החובות והזכויות הנובעים מן ההסכם והתוספת לו.

16. **ההסכם הנוסף (1999)** - ביום 28.7.02 נחתם הסכם שומה נוסף בין מיקרוסופט, בשמה ובשם עובדיה בחטיבת המרכז לבין פקיד שומה גוש דן, בקשר למימוש מניות של עובדים בשנת המס 1999 (נספח ז' לתצהיר יועץ המס, מר בועז איתן - ע/1, להלן: **ההסכם הנוסף 1999**). בדומה להסכם, גם כאן הובאה המחלוקת בין הצדדים בנוגע לשיעורי המס המתחייבים, ובסופו של דבר, בתנאים דומים לאלה שבהסכם, נקבע על דרך הפשרה שיעור מס של 42.5%.

בסעיף 8 של **ההסכם הנוסף 1999** הוסכם שכול עובד ברשימת הנכללים בחוזה, מוותר על כול טענה לשיעור מס הנמוך משיעור המס השולי שלו, לגבי שנות המס הקודמות להסדר; ההסדר חל על רווח ממכירת מניות שהוקצו לעובדי מיקרוסופט בחברת האם בלבד, ואין בהסכם כדי לגרוע מסמכויות המשיב בנוגע לשנות המס עד וכולל שנת המס 1999.

לטענת המערערת, הסכם זה החל על כלל עובדי החברה - בחטיבות השונות - ואשר נהנו מהקלות בשיעורי המס מכוח הסכמי השומה שפורטו לעיל, מצביע על קבוצת השוואה קרובה למערערת, ואי יישומו לפיכך של ההסכם הנוסף על מימוש האופציות בשנת המס 1998, מבסס הפלייה פסולה.

פרשנות דיני המס כנדבך נוסף על נדבך דיני החוזים הכלליים:

17. דיני המס אינם מצויים בחלל משפטי. מאחר שחבות במס נובעת בדרך כלל מפעילות כלכלית על תוצאותיה, ומאחר שלצורך התנהלות כלכלית מצויים הסדרים משפטיים בתחומי משפט שונים המשמשים למעשה אמצעי לאופן הסדרתה של אותה פעילות, הרי **שדיני המס הם נדבך נוסף על הדין הכללי הרלוונטי לנושא הנבחן.**

סיווג עסקה במישור של הדין הכללי, יכול שיקבע בסופו של דבר את תוצאות המס של אותה פעילות.

18. בענייננו, בהיות המחלוקת נוגעת לתחולת הסכמי שומה, יש מקום ראשית לבחון את טענות הצדדים על בסיס דיני החוזים הכלליים ורק לאחר מכן לבחון אותם על-פי דיני המס (ראה לצורך השוואה ע"א 3415/97 **פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין**, פ"ד נז(5) 915, 922-923; ע"א 10666/03 **סילבאן שטרית נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4**, ניתן ביום 30.1.06; ע"א 6722/99 **מנהל מס ערך מוסף ת"א נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ**, פ"ד נח(3) 341; ע"א 7394/03 **נכסי ר.א.ר.ד. חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח רחובות**, ניתן ביום 6.12.06; ע"א 1240/00 **פקיד השומה ת"א 1 נ' סיוון**, ניתן ביום 4.1.05; אברהם יורן, "סיווג שונה של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של "העסקה המלאכותית", **משפטים**, כ' 43, 47 (1990); יצחק הדרי ואברהם אלתר, "החקיקה האזרחית בדיני המסים", **עיוני משפט** י' 429, 456 (1984)).

שיטת **המס** ואופן יישומה באמצעות דיני המס אינה אלא באמצעות קשרי גומלים בין דיני המס לדין הכללי המאפיין את העסקה הנדונה, לרבות עקרונות המשפט הציבורי - החוקתי והמינהלי, כחלק בלתי נפרד ממדיניות המס.

כך שעה שמגיעה רשות המס להסכם שומתי עם סוג של נישומים או סוג של עסקאות, ולצורך החיוב במס קיימת מחלוקת לגיטימית בין רשות המס לנישום, או אז קודם להשלכות בתחום דיני המס, יש מקום לבחון את ההסכם במישור של דיני החוזים.

יובהר כי הצורך להגיע להסכמי שומה הוא חשוב ונדרש, בין היתר, מעצם הדרישה של "מס טוב" שבין היתר צריך להיות יעיל. יעילות מוגדרת במידת ההתאמה של שיטת המס לשינויים בחברה ובכלכלה והשימוש במערכת המס לצורך קידומה של מדיניות פיסקלית, מה שמחייב שלא להשאיר סוגייה במחלוקת לאורך שנים, אלא להביא את הנישום לתשלום מס בסמוך למועד ביצוע העסקה הכלכלית או מימוש תוצאותיה (יוסף מ. אדרעי, **מבוא לתורת המסים** 19 (2008). להלן: **אדרעי/מבוא לתורת המסים**).

19. ואולם, מבחינת דיני המס, יש להדגיש כי הקלות והטבות במס מעצם מהותן הן חריג לחיובי המס, שהרי כול הסכם שומתי הכולל הפחתת שיעור המס לו טוען המשיב, הוא במהותו הענקת הטבה, שיש בה כדי להעמיד את הנישום הזכאי על-פי אותו הסדר במצב המיטיב עמו לעומת הנישום האחר, בניגוד לכאורה לעקרון השוויון. יש לזכור כי אחת הסכנות החמורות, במובן של עקרון שלטון החוק, יישום דווקא של עקרון השוויון וחשיבות טוהר המידות של פקידי השומה, שיהא בידי פקידי השומה הכוח להעניק "הקלות במס" שלא על בסיס הוראת חוק מפורשות, שלא על בסיס נתונים סדורים או שלא על-פי דין (אדרעי/מבוא לתורת המסים, עמ' 41).

לכן הסכמים מיטיבים, ככול שהם קיימים, מחייבים ומזכים בדיוק בגבולות תנאי ההסכם; וכלל, אין להרחיב תחולתם מעבר למפורט שם. מסקנה זו נובעת מדיני החוזים הכלליים ומדיני המס.

יתר על כן, גם בבחינת המאפיינים הייחודיים לדיני המס, אזי יש להזכיר כי כול שנת מס היא יחידה עצמאית בפני עצמה; וכי משהגדירו הצדדים להסכם השומה את היקף תחולתו, אין צד אחד בלבד יכול על דעת עצמו לשנות את היקף התחולה של ההסכם ו/או את תוכנו.

20. הסכם שומה הוא למעשה חוזה - מסמך שיש בו אלמנט הסכמי ויסוד האכיפה. עקרון תום הלב - הוא עקרון בסיסי בדיני החוזים (סעיף 39 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973 (להלן: **חוק החוזים הכללי**)), המחייב כי כול צד יפעל בחריצות ובהגינות להשגת כוונתם המשותפת של הצדדים, בהתאם לרוח העסקה, ותוך שיתוף פעולה עם הצד האחר והתחשבות באינטרסים שלו (גבריאלה שלו, **דיני חוזים - החלק הכללי** 105 (2005). להלן: **שלו/דיני חוזים**).

עמידה על זכות מכוח חוזה אינה בהכרח חוסר תום לב ולפיכך עצם עמידתו של המשיב על זכותו החוזית ועשיית שימוש בה, לכשעצמה אינה יכולה להיחשב כחוסר תום לב (שלו/דיני חוזים, עמ' 109 ה"ש 84).

פרשנות לשון ההסכם:

21. דיני פרשנות החוזים מדגישים במידה רבה בחינה של אומד דעתם של הצדדים, כאשר לשון החוזה מהווה מרכיב חשוב - אם לא מכריע - בפרשנות (ראה ע"א 5859/06 לוי נ' נורוקיט, ניתן ביום 28.1.08; בע"מ 8457/11 פלוני נ' פלונית, ניתן ביום 3.1.12 וההפניות שם; סעי' 25 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973 לאחר חוק החוזים (חלק כללי) (תיקון מס' 2), התשע"א-2011):

"על אף כללי הפרשנות שנקבעו בהלכת אפרופים ובהלכת ארגון מגדלי ירקות, מן הראוי שבמקום שבו לשון ההסכם היא ברורה וחד משמעית, כגון במקרה דנן, יש ליתן לה משקל מכריע בפרשנות ההסכם."

בענייננו, לשון ההסכמים, ובעניינה של המערערת - התוספת להסכם לרבות כתב ההסכמה - נוסחו בלשון ברורה וחד משמעית, ואלה מתיישבים עם דיני המס,

בהתאמה להסכמי השומה שהיו נהוגים. מכאן, שהסכמים אלה מוגבלים לתנאים המפורטים בהם ואינם מקור לזכות לתבוע הפחתה משיעור מס של הכנסה פירותית בשנת המס 1998.

נזכיר עוד, שגם המערערת עצמה הודתה במהלך עדותה (פרוט' מיום 26.10.10 עמ' 57) כי ההסכם בנוגע לשנת המס 2000 היה בגדר הקלה במס והתייחס לשנת המס 2000 ואילך בלבד. המערערת ידעה כי מדובר בהסכם ספציפי, וכי אין להסכם זה תחולה רטרואקטיבית. ידיעה זו הייתה בחזקת המערערת עוד קודם שחתמה על כתב ההסכמה.

22. מסקירת הסכמי השומה, כפי שפורטו לעיל עולה:

- **ההסכם** המתייחס למסלול הקצאת אופציות לפי סעיף 102 אינו חל בעניינה של המערערת. המערערת משתייכת לעובדי חטיבת המרכז להם הוקצו האופציות במסלול 3(ט) ולא לעובדי חטיבת חיפה, שלהם אכן הוקצו האופציות במסלול 102.

יוצא מן האמור, לפחות על-פי הנתונים עד כה, שמכוח **ההסכם** בלבד, לא קמה למערערת זכות קנויה לתבוע שיעור מס מופחת, בנוגע למימוש אופציות, גם לא לשנת המס 2000;

- מסקנה זו משתנה לאור **התוספת להסכם** ובהסתמך על **כתב ההסכמה**, אשר אפשרו, על-פי התנאים המפורטים ב**תוספת להסכם** ובכפוף לעמידה בתנאים שנתחייבו מכוחו, להרחיב את ההסדר גם על המערערת, באופן שמימוש אופציות שהוקצו גם במסלול 3(ט), כפי שביצעה המערערת בשנת 2000, מזכה בתשלום מס בשיעור מופחת. הרחבה כזו, מכוח **תוספת להסכם** אפשרית גם בנוגע למימוש אופציות בשנת 2001, ואולם בפועל לא בוצע מימוש באותה שנת מס;

- **ההסכם הנוסף (1999)** הוא הרחבת תחולת ההסכם בדבר תשלום שיעור מס מופחת, בנוגע למימוש אופציות בשנת המס 1999, והמימוש הוא לגבי מניות של חברת האם.

תנאי ההסכם הנוסף (1999) אינם חלים על נסיבות עניינה של המערערת, מן הטעם שהמערערת מימשה את האופציות שהוענקו לה בשנת 1998.

23. המסקנה הברורה העולה מסקירת ההסכמים היא, כי אין למערערת זכות קנויה לתבוע תשלום שיעורי מס מופחתים בגין שנים שאינן נכללות בהסכמי השומה, וכאשר אלה מתייחסים להקצאת אופציות לפי סעיף 102 לפקודה ולא לפי מסלול 3(ט).

הפועל היוצא מן האמור הוא שככל שמדובר בהסכמי שומה, יש קוהרנטיות בין דיני החוזים הכלליים לבין דיני המס (ראו הערותיי בעמ"ה (חי') **ברנע נ' פקיד שומה חיפה**, ניתן ביום 23.11.10; ע"ש (חי') 870/02 **תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית בישראל בע"מ נ' מנהל מס ערץ מוסף**, ניתן ביום 11.11.04; עמ"ה (חי') 399/02 **אלישע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה**, ניתן ביום 22.6.06; עמ"ה (חי') 401/02 **דורפברגר נ' פקיד שומה חיפה**, ניתן ביום 27.2.06; וההפניות שם).

לשון אחר, מאחר שהמערערת לא הצליחה להצביע על קיומו של הסכם שומה לפיו זכאי עובד שהוקצו לו אופציות במסלול 3(ט) לשיעור מס מופחת בשנת המס 1998 - וכאשר כל התנאים בהסכמים יש לראותם כתנאים מצטברים - ומאחר שמימוש האופציות שנעשה על ידה אינו ממלא אחר תנאים אלה - למעשה אף לא אחד מהם, הרי שדין טענת המערערת, כנובעת מן ההסכמים שפורטו עד כאן, להידחות.

הסכמי השומה כמדיניות פשרה של המשיב:

24. למרות שהסכמי השומה על-פי תוכנם ונוסחם אינם מצביעים על זכות מוקנית ישירה העומדת למערערת לשיעור מס מופחת, סבורה המערערת כי אין בכך למנוע ממנה לטעון לזכאות לשיעור מס מופחת בנוגע לרווח שנוצר לה ממימוש אופציות בשנת 1998, וזאת מכוח עקרון השוויון והתכליות שעמדו בבסיס הסכמת המשיב להגיע לאותם הסדרי פשרה בנושא.

לעמדתה, מאחר שההסכם הנוסף 1999 אינו חל לגביה, הרי שאותם סעיפים המצויים בו ולפיהם מוותר הנישום על זכאות לתשלום מס מופחת אינם חלים עליה, והיא רשאית למעשה לטעון לזכאות לשיעור המופחת גם בנוגע לשנות מס אחרות לרבות הקצאת מניות במסלול 3(ט).

מאחר שאין אני נדרשת לטענה במסגרת בקשה לדחייה על הסף, השאלה הממוקדת היא, אם יש בהסכמים לצד מדיניות של הסדרי הפשרה על-פי עקרונות מנחים של תורת המשפט ושיטת המשפט, כדי להקים זכות בידי המערערת לטעון לשיעור מס מופחת.

25. המערערת טוענת למעשה - וכך אני מבינה טענתה - שמאחר שהמשיב לא הציג רשימה סדורה של הסדרי פשרה אליהם הגיע בנוגע למימוש אופציות במסלול 3(ט) גם בשנות מס נוספות, לא במישור המקומי ולא במישור הארצי, באופן שיאפשר בדיקה השוואתית, הרי שנגרם לה "נזק ראייתי" ונמנע ממנה להציג העובדות לאשורן.

לפיכך לטענתה על בית המשפט להסיק שבמקום שההסדרים נעשים במישור המקומי, תלוי הדבר בפקיד השומה באותו אזור, ויכולה לעמוד לנישום הפרטני הזכות לדרוש הסדר פשרה מקביל או דומה גם בענייננו, במיוחד לאור החלטות ועדת הפסיקה (עדכון 2 ו-4), שיש בהן כדי ללמד על מדיניות פשרה.

לצורך בחינת הטענה אפנה לבחינת החלטות ועדות פסיקה בנוגע להסדרי הפשרה.

החלטות ועדת הפסיקה, עדכונים 2, 4, 8:

26. בהחלטה מיום 26.9.06 הוריתי למשיב להגיש תצהיר המפרט הסדרים אליהם הגיע עם עובדים בקשר למימוש אופציות משנת המס 1998 ועד שנת 2002, שבהם היה שיעור מס מופחת משיעור המס השולי המתייחס לגבי אותם נישומים, הכל בקשר למחלוקות הנוגעות לתחולת צו ההקלה.

עוד הוריתי כי המשיב יתייחס בתצהירו למימוש אופציות בכלל, ולמימוש אופציות של חברת מיקרוסופט בפרט.

בתגובה להחלטה ולאחר שדחיתי בקשת המשיב לחזור ולעיין בהחלטה שניתנה, וניתנה ארכה להגשת התצהיר, הוגש התצהיר מטעם המשיב בידי עו"ד חיה ויטלסון, סגנית בכירה ומ"מ של היועץ המשפטי של רשות המיסים (להלן: **עו"ד ויטלסון**) ששימשה כמנהלת המחלקה הארצית לניכויים בנציבות מס הכנסה ובתוקף תפקידה הייתה אחראית על כל נושא הניכוי במקור, הן ממשכורות והן מתשלומים אחרים, ובין היתר, טיפלה בנושא הקצאות אופציות לעובדים על פי סעי' 102 לפקודת מס הכנסה, לרבות סוגיות שהתעוררו בנושא מיסוי הכנסות מימושן של אופציות.

על-פי התצהיר, בסוף שנות ה-90 נחשפה עו"ד ויטלסון לראשונה לשאלת שיעור המס שיחול על מכירת ניירות ערך שמקורן בהקצאת אופציות לפי סעי' 102 לצד טענת העובדים כי מכוח צו מס הכנסה (שיעור המס על רווח הון ממכירת נייר ערך זר), התשנ"ב-1962 (להלן: **צו ההקלה**) צריך שיעור המס לעמוד על 35% בלבד.

עמדת רשות המיסים כבר אז הייתה כי צו ההקלה לא חל על ניירות ערך לפי סעי' 102 וכי יש לחייב בשיעור מס שולי.

26.1 ועדת פסיקה עדכון 2 - 13.8.00 :

הדיון הראשון התקיים בוועדת הפסיקה ביולי 2000 ובעקבותיו יצאה למשרדי פקידי השומה הנחייה כללית במסמך הקרוי **"עדכון החלטות ועדות פסיקה (עדכון מס' 2)"**.

באותו עדכון (להלן: **עדכון 2**) הובהר שהועדה הגיעה למסקנה כי ניתן להגן על עמדת הנציבות לפיה לא יחול שיעור מס מופחת של 35% אלא מלוא המס השולי של העובד, אולם אין מניעה להגיע (על פי עדכון 2 נאמר שם **"להמשיך להגיע"**) להסדרי פשרה כוללים עם החברה והעובדים בכפוף לתנאים המגבילים שפורטו שם.

אחד התנאים הברורים בעדכון 2 היה שהסדרי הפשרה יוצעו **רק** לגבי תוכניות הקצאת מניות במסלול לפי סעי' 102, ואשר ההקצאה הייתה של מניות החברה המעבידה, ואשר הן נסחרות בבורסה בחו"ל (ני"ע זר). במקרה כזה הועמד שיעור המס על 42.5%.

עו"ד ויטלסון לא ידעה לומר אם קודם לעדכון 2 נעשו הסדרי פשרה מקומיים ללא מעורבות של המחלקה שלה. עובר למועד הגשת התצהיר התברר כי אכן היה הסדר מקומי כזה לגבי הקצאת אופציות במסלול לפי סעי' 102 ושיעור המס שנגבה שם עמד על 42.5%.

יוער כי על פי עדכון 2 נאמר שם כי אין מניעה **להמשיך** ולהגיע להסדרי פשרה, כך שלפחות על פי נוסחו של עדכון 2 הייתה אמורה רשות המיסים להיות ערה לכך כי עובר לאותו מועד מתבצעים הסדרי פשרה מקומיים, שאם לא כן, לא היה מקום לעשות שימוש במלה "להמשיך". מכל מקום, ככל שהיו הסדרי פשרה - על פי הראיות שהוצגו - התייחסו אלה להקצאת מניות במסלול סעי' 102.

26.2 ועדת פסיקה עדכון 4 - 1.4.01 :

ביום 4.12.01 פורסם עדכון החלטות ועדת פסיקה (להלן: **עדכון 4**) במסגרתו ניתנה אפשרות למשרדי השומה להגיע להסדרי פשרה גם בגין רווח שנצמח החל מיום 1.4.01 ממימוש אופציות שהוקצו לעובדים במסלול סעי' 3(ט) לפקודה בכפוף לתנאים שפורטו שם, שעיקרם:

הגשת בקשה לנציבות עד ליום 31.3.02; האופציות בגין מבוקש ההסדר טרם מומשו עד ליום 1.4.01; האופציות יופקדו בידי נאמן; לא תותר כל הוצאה לחברה המקצה או המעסיקה.

מודגש כי עדכון 4 מתייחס לרווח שנצמח מיום 1.4.01, בלבד. על רווח שנצמח קודם לאותו מועד יחול שיעור המס השולי במלואו.

באותו עדכון הובהרה המטרה של מדיניות הפשרה והרחבתה:

"לנוכח התמורות במשק הישראלי מתוך רצון לעודד פעילות בישראל נעשתה בחינה מחדש של המדיניות והחלטת לאפשר, בנסיבות מסויימות, אימוץ הסדר הפשרה גם במסלולים הנוספים. אפשרות זו ניתנת גם בשל הסיבה שאותם עובדים הנמצאים במסלולים האחרים, בעת כניסתם למסלול המיסוי, לא היו מודעים להסדרי הפשרה עליהם החליטה הנציבות כפי שפורטו בעדכון מס' 2 האמור.

ויודגש כי הסדר הפשרה לא יחול רטרואקטיבית על המסלולים הנוספים אלא רק על הכנסה שנצמחה מיום שינוי המדיניות שהוא יום 1.4.2001 (להלן: "המועד הקובע"). פירוש הדבר ששווי ההטבה עד למועד הקובע יראוהו כהכנסת עבודה (להלן: "שווי ההטבה במועד הקובע") שתחוייב במס לפי שיעור המס השולי של העובד ואילו הסדר הפשרה יחול רק על יתרת שווי ההטבה (אם קיימת) שנצמחה לאחר המועד הקובע."

יש להעיר כבר בשלב זה, כי מדיניות הפשרה ככל שמדובר במסלול הקצאת אופציות לפי 3(ט) הוגבלה באופן חד משמעי למועד הקובע, ומבלי לאפשר, כמדיניות של פשרה, להגיע להסדרים של שיעור מס מופחת בנוגע לסוג כזה של הקצאות קודם למועד הקובע (1.4.01).

26.3 ועדת פסיקה עדכון 8 - 31.12.02 :

ועדת הפסיקה פרסמה עדכון נוסף בנוגע להסדרי אופציות לעובדים, הבהרות ותוספות במסגרת עדכון 8 ובו הוארכה התקופה להגשת בקשה למעבר ממסלול 3(ט) למסלול הפשרה. כמו כן הודע על שינוי מדיניות לעניין התרת ההוצאה לחברה המקצה.

27. השוואה בין **הסכמי השומה** לבין החלטות של **ועדת הפסיקה** מלמדת על התאמה די ברורה ביניהם, כך למשל יש התאמה בין החלטת ועדת פסיקה עדכון 2 מיום 13.8.00 להסכם מיום 4.7.01, אשר אפשרו כריתת הסדרי פשרה בנוגע להקצאת אופציות לפי מסלול 102, בתנאים ובכפוף למילוי התנאים, העמדת שיעור המס על 42.5%, נכון לאותן שנות מס פתוחות ובהעדר אישור מקדמי אחר בתיק;

ההחלטה של ועדת פסיקה עדכון 4 מיום 1.4.01 תואמת למעשה **לתוספת להסכם** מיום 16.7.01 (על הרחבת הסכם שיעור מס המופחת על הקצאת אופציות במסלול 3(ט)), בתנאים שפורטו הן בהחלטת ועדת הפסיקה והן בתוספת להסכם.

ההסכם הנוסף (1999) שנחתם ביום 28.7.02, וקדם להחלטת ועדת הפסיקה - עדכון 8, אינו חל על המערערת.

28. עו"ד ויטלסון הבהירה בתצהירה וכן בעדותה, שהחלטות של ועדות הפסיקה על העדכונים שהוצאו הן למעשה הביטוי היחיד והנכון של המדיניות הרשמית של אגף מס הכנסה השומה בנוגע למדיניות הפשרה. עו"ד ויטלסון הוסיפה כי גם אם נעשו הסכמים מקומיים שאינם תואמים להחלטות הני"ל, הרי שמספר ההסדרים והיקפם אינו ידוע להם. למעשה הודתה עו"ד ויטלסון (סעי' 11(ג) לתצהירה) כי גם ההסכם שנחתם בין חב' מיקרוסופט ישראל לפקיד השומה גוש דן מיום 4.7.01 ותוספת ההסכם מיום 16.7.02 לא הובאו לידיעתה קודם לעריכתם, אלא הובאו לידיעתה רק בעקבות הערעור שהוגש.

עו"ד ויטלסון הוסיפה והדגישה כי אין נוהל על מתן הודעה בנוגע להסדר שומה או הסדר פשרה המתויק בתיקו של הנישום במשרד פקיד שומה ספציפי, ואין אפשרות לאתר את כל ההסדרים בין השנים 1998-2002, כפי שבית המשפט הורה.

מיותר לציין כי תקשורת כגון זו בין המשרדים השונים של פקיד השומה לבין המחלקה המשפטית בנציבות מס הכנסה היא לקויה.

29. הגם שראוי היה להגיע לנוהל דיווח על הסדרי פשרה, במיוחד כאשר מדובר בנושא מחלוקת עקרוני עם השלכות רחב ניכרות, הרי שהעדו של הסדר כזה אינו יכול ליצור זכות קנויה בידי נישום, באופן שיחייב את המשיב להגיע להסדר פשרה גם איתו.

30. מדיניות פשרה היא החלטה של הרשות המבצעת, כאשר יש להניח שקודם לקביעתה נעשתה בדיקה לגיטימית של היקף התופעה, העלות התקציבית של אותו הסדר, ומציאת נקודת האיזון הנכונה בין היכולת להמשיך ולגבות מיידית את המס או לעכב גבייתו עד להכרעה שיפוטית במחלוקת שיתעוררו;

מאידך גיסא, לאפשר לנישומים לראות את ההסדר כהסדר סופי וגמור. בנסיבות כגון אלה, יש לכבד את המדיניות כפי שנקבעה ולצמצם את מידת התערבותה של ערכאה שיפוטית, בכלל וכאשר לא הוכחה פגיעה של זכות קנויה, בפרט.

גם אם התברר כי נעשו הסדרי פשרה מקומיים החורגים ממדיניות הפשרה שהוכתבה על ידי רשות המסים, הרי שאותם הסכמים פרטניים, ככל שהיו, אינם יכולים לבסס מדיניות פשרה החורגת מזו שהוכתבה על ידי הרשות המרכזית, וככל שנדרש, יש לפעול להפסיק שיטת עבודה כגון זו ולתקנה (ראה להשוואה ע"מ (ב"ש) 552/06 **אריאלי נ' פ"ש אשקלון** (ניתן ביום 2.8.10) כב' השו"י י. אלון. שם, בסעיף 6).

מאפייני דיני המס ועקרונות המשפט הציבורי:

31. המערערת העלתה טענה נוספת ולפיה גביית מס שולי בעניינה היא בגדר של הפרת עקרון השוויון. לטענתה, מדיניות הפשרה עליה הצהירה רשות המסים עד להכרעה במחלוקת האמורה במסגרת **פס"ד לפיד-כץ** אינה מצדיקה גביית מס שולי בשיעור המלא בנוגע למימוש אופציות בשנת המס 1998.

נראה כי לא ניתן לקבל טענה זו, וכי קבוצת ההשוואה בהן בחרה המערערת, אינן למעשה הקבוצות הרלוונטיות לצורך בחינת עקרון השוויון.

32. אין חולק כי במסגרת החלת דיני המס, חלים על רשות המסים כרשות ציבורית, עקרונות של המשפט הציבורי ובכללם עקרון השוויון.

יחד עם זאת, כפי שמודה גם המערערת באמצעות בא-כוחה, כדי לבחון מהי אפלייה, יש להגדיר תחילה אם קיימת שונות רלוונטית, שהרי ככל שקיימת שונות כזו אין היא מקימה טענת אפליה, שהרי עצם ההבחנה בין אדם לאדם, בין נישום לנישום ובין הסדר להסדר אחר החל על קבוצת נישומים, אינה מהווה לכשעצמה בהכרח אפלייה. לעיתים דווקא התעלמות מהבחנה רלוונטית יכול שתצביע על קיומה של אפליה (ראה לצורך השוואה בג"ץ 8186/03 **קרן החינוך למען בתי ספר תל"י נ' משרד החינוך**, פ"ד מט(3) 873). אפלייה פסולה תהא זו המקנה יחס שווה אל שונים, תוך התעלמות משוני רלוונטי (בג"ץ 1076/02 **רוזנבאום נ' נציב שירות בתי הסוהר**, פ"ד סא(3) 857; בג"ץ 678/88 **כפר הורדים נ' שר האוצר**, פ"ד מג(2) 501).

בענייננו כדי לבדוק את קבוצת ההשוואה יש לקחת בחשבון נתונים כגון: היות כל שנת מס כיחידה עצמאית נפרדת, מאפייניה של העסקה הכלכלית העומדת בבסיס החלת המס, סיווגה של העסקה וכו'. כך לדוגמא עובד שהוקצו לו מניות לפי מסלול 3(ט) קודם לתיקון 132 אינו דומה לעובד שהוקצו לו מניות במסלול 102, מן הטעם הפשוט שלפי המסלול הראשון מדובר בהכנסת עבודה שהיא הכנסה פירותית, ולפי המסלול האחרון מדובר בהכנסה הונית, כאשר השאלה הייתה האם על אותה הכנסה ניתן להחיל את צו ההקלה.

33. נראה כי יישומם של הסכמי השומה כפי שהיו, בהתאמה להסדרי השומה כפי שבאו לידי ביטוי בהחלטות ועדת פסיקה, נעשו באופן שיויוני ביחס לנישומים אחרים במעמד דומה למערערת. לכן, אפליה אינה קיימת במקרה דנן.

משנחתם **ההסכם** אשר תואם להחלטת ועדות הפסיקה - עדכון 2, הרי שקבוצת ההשוואה יכולה להיות נישומים אחרים שמימשו אופציות במסלול 3(ט) באותן שנים שבהן חל ההסכם, ואשר שילמו שיעור מס מופחת של 42.5%.

ועוד אדגיש, ככל שמדובר בקבוצת השוואה, יש להצביע על קבוצת השוואה במתכונת ארצית, ולא במתכונת מקומית אשר יכול שתהא חריגה מהסמכות שניתנה לפקיד השומה באותו מחוז להגיע לאותו הסדר.

הוא הדין בנוגע לתוספת ההסכם. התוספת האמורה אפשרה אכן הרחבה של הנישומים הזכאים לשיעור מס מופחת, אך לא בנוגע לשנת המס 1998.

מן הטעמים המפורטים לעיל, לאחר שבחנו את מדיניות הפשרה כפי שהוכחה והובהרה, אין באלה כדי לבסס מקור לזכות לתשלום שיעור מס מופחת בגין מימוש הקצאת אופציות במסלול 3(ט) בשנת המס 1998. עוד כפי שהובהר, הטענה בדבר אפליה באופן יישום מדיניות הפשרה בנוגע לאותה שנת מס, לא הוכחה.

34. מסיכומי בעלי הדין עולה מחלוקת מסוימת בנוגע להחלטת בית המשפט אשר הורתה למשיב להציג הסדרי פשרה בקשר לנושאי המחלוקת. התייחסתי לכך בסעיפים 21-22 ו-25 לפסק דין זה.

לעניין זה מוצא בית המשפט לנכון לחזור ולהדגיש כי ראוי שהמשיב ישקול נוהל דיווח על הסדרי פשרה בנושאי מחלוקת עקרוניים עם השלכות רחב, ולא ישאיר סמכות לפשרה ברמה המקומית ללא דיווח וללא בקרה, אם אכן מתקיימים עקרונות המשפט הציבורי במסגרת אותם הסדרי פשרה.

התוצאה:

35. אשר על כן, אני מורה על דחיית הערעור.

אני מחייבת את המערערים, ביחד ולחוד, לשלם למשיב הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסך של 25,000 ש"ח, בתוך 30 ימים מהיום.

המזכירות תמציא עותק פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, י"א בניסן תשע"ב (3.4.12), בהעדר הצדדים.

(-) סגנית נשיאה