

הנושא: שומת ניכויים בגין מימוש אופציות לאחר הסכם שומה בנושא זהה

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

מס' תיק: ע"א 2362-08

בפני: כב' השופטים שנלר - אב"ד, ד"ר ורדי ולבהר-שרון

המערער: שלמה אייזנברג

המשיבה: טי.טי.אי תים טלקום אינטרנשיונל בע"מ

ניתן ביום: 29.12.10

העובדות

1. המערער החזיק בשנים 1995-2002, במישרין ובעקיפין, בלמעלה מ-40% מהון המניות המונפק והנפרע של חברת תים תעשיות תוכנה בע"מ. חברת תים החזיקה אותה עת ב-40% מהון המניות המונפק והנפרע של המשיבה.
2. המערער אשר היה, למעשה, "בעל שליטה" במשיבה, שימש בשנים 2001-2002 כיו"ר הדירקטוריון שלה, בשכר.
3. בימים 5.3.98, 28.10.99, ו-31.1.01 התקבלו החלטות בדירקטוריון המשיבה, שחלקן אף אושרו באסיפה הכללית, לפיהן הוקצו למערער אופציות לרכישת מניות המשיבה.
4. במהלך שנת 2001, מימש המערער חלק מהאופציות נשוא ההקצאה בימים 5.3.98 ו-28.10.99, ועשה כן גם במהלך שנת 2002 לגבי האופציות נשוא ההקצאה מיום 31.1.2001.
5. ביום 19.2.03 חתם המערער על הסכם פשרה עם רשויות המס לגבי שנות המס 1999 עד 2001, ובו התייחסות להטבה המגולמת באופציות שמומשו בשנת 2001.
6. כשנתיים לאחר מכן, לקראת סוף שנת 2005, בוצעה אצל המשיבה ביקורת ניכויים, בגדרה נקבע, כי המשיבה ניכתה מס בחסר מהכנסתו של המערער ממימוש האופציות. המשיבה חישה את ההכנסה כהפרש בין מחיר מימוש האופציה לבין מחיר המניה במועד בו מסר המערער את הודעתו על רצונו לממש את האופציה, וביחס להפרש זה חישה את המס שניכתה בזמנו, בעוד שעמדת רשויות המס הייתה, כי ההכנסה נגזרת מההפרש בין מחיר מימוש האופציה ובין מחיר המניה במועד בו שילם המערער את מחיר המימוש בפועל, הכנסה גבוהה יותר נוכח עליית מחיר המניות.
7. ביום 4.1.06 הגיעה המשיבה להסכם פשרה עם פקיד-השומה, בגדרו סוכם שתשלם מס בסך 1,574,097 ש"ח.
8. המשיבה דרשה מהמערער לשפותה בסכום כאמור, ומשסירב, הגישה המשיבה את תביעתה בפני בית-משפט השלום, שקיבל את התביעה. מכאן הערעור.

נפסק:

1. ביסודו של דבר, צדק המערער בעת שטען, בזמנו, כי לא היה מקום לאותה שומת ניכויים נוספת, לאחר הסכם הפשרה שחתם עם רשויות המס.
2. בלשון אחרת, עולה כי היה על המשיבה להתנגד לדרישת פקיד השומה, ולמצער לבחון את טענת המערער ביתר שאת, ואף ייתכן שהיה מקום להביאה להכרעה משפטית.
3. עם זאת, המערער היה מודע לפעילותה של המשיבה ואף אישר, בעקיפין, את תשלום המס הנוסף לרשויות. שהרי, המערער יכול היה לנסות ולמנוע את כריתת הסכם המשיבה ע"י פנייה ישירה אל רשויות המס וכך גם בהליך כנגד המשיבה.
4. בנסיבות אלו, יש לחלק את "האחריות" בין הצדדים וכעין "רשלנות" מחד גיסא ו"אשם תורם" מאידך גיסא.
5. אשר על-כן, יש לקבל את הערעור באופן חלקי, דהיינו, כי מכל אשר חויב המערער לשלם למשיבה, לרבות בגין הוצאות ושכ"ט עו"ד, יופחתו 50% ורק את היתרה יהיה חייב המערער לשלם למשיבה.

הערעור התקבל באופן חלקי, בהתאם לדעתו של אב בית הדין (כמתחייב מהוראות סעיף 80 לחוק בתי המשפט)

פסק דין

השופט ישעיהו שנלר, אב"ד:

רקע ועובדות

1. בפנינו ערעור על פסק דינו של בית משפט השלום בתל-אביב-יפו (כב' השופטת תמר אברהמי) מיום 12.8.08 בת"א 32042/06.
- במרכזו של הערעור משולש יחסים שקודקודיו הם: המערער, המשיבה ורשויות המס. המערער, כך עולה מן העובדות שנפרסו בבית המשפט קמא, החזיק בשנים 1995-2002, במישרין ובעקיפין, בלמעלה מ-40% מהון המניות המונפק והנפרע של חברת תים תעשיות תוכנה בע"מ (להלן - **חברת תים**). חברת תים החזיקה אותה עת ב-40% מהון המניות המונפק והנפרע של המשיבה.
- המערער, אשר היה, למעשה, "בעל שליטה" במשיבה, שימש בשנים 2001-2002 כיו"ר הדירקטוריון שלה, בשכר.
- בימים 5.3.98, 28.10.99, ו-31.1.01 התקבלו החלטות בדירקטוריון המשיבה, שחלקן אף אושרו באסיפה הכללית, לפיהן הוקצו למערער אופציות לרכישת מניות המשיבה.
- במהלך שנת 2001, מימש המערער חלק מהאופציות נשוא ההקצאה בימים 5.3.98 ו-28.10.99, ועשה כן גם במהלך שנת 2002 לגבי האופציות נשוא ההקצאה מיום 31.1.01.

ביום 19.2.03 חתם המערער על הסכם פשרה עם רשויות המס לגבי שנות המס 1999 עד 2001, ובו התייחסות להטבה המגולמת באופציות שמומשו בשנת 2001 (להלן - **הסכם המערער**).

כשנתיים לאחר מכן, **לקראת סוף שנת 2005**, בוצעה אצל המשיבה ביקורת ניכויים. בביקורת נמצא על ידי פקיד השומה כי המשיבה ניכתה מס בחסר, מהכנסתו של המערער ממימוש האופציות.

המשיבה חישה את ההכנסה כהפרש בין מחיר מימוש האופציה לבין מחיר המניה **במועד בו מסר המערער את הודעתו** על רצונו לממש את האופציה, וביחס להפרש זה חישה את המס שניכתה בזמנו. עמדת רשויות המס הייתה כי ההכנסה היא נגזרת מההפרש בין מחיר מימוש האופציה ובין מחיר המניה **במועד בו שילם** המערער את מחיר המימוש בפועל, הכנסה גבוהה יותר נוכח עליית מחיר המניות.

ביום 4.1.06 הגיעה המשיבה להסכם פשרה עם פקיד השומה (להלן - **הסכם המשיבה**), בעקבותיו שילמה לרשויות המס סך של **1,574,097 ש"ח** (להלן - **סכום הניכוי הנוסף**).

2. המשיבה דרשה מהמערער לשפותה בסכום הניכוי הנוסף, ומשסירב, הגישה המשיבה את תביעתה בפני בית-משפט קמא.

3. המערער, העלה מספר טענות כנגד דרישה זאת ובכללן, כי לא היה מקום להסכם המשיבה, לאחר ששומתו הפכה סופית בהתאם להסכם המערער. עוד טען, כי ההסכם נחתם בחיפזון ושלא לצורך, מתוך אינטרסים אישיים של שותפו דאז להקצאת אופציות - ליפס (להלן - **ליפס**), אשר היה לו אינטרס להגיע להסכם המשיבה, על מנת שהדבר ישפיע על שומתו הוא.

עוד טען המערער, כי בין כך ובין כך, לא קמה לו חובת שיפוי כלפי המשיבה.

פסק דינו של בית משפט קמא

4. נקודת המוצא של בית המשפט קמא הייתה, כי על המערער לשפות את המשיבה בגין התשלום שהועבר על ידה לרשויות המס, אלא אם ימצא טעם שלא להורות כן. נקודת מוצא זו נסמכה בעיקרה על סעיף 11 לתוכנית הקצאת האופציות לעובדי המשיבה, הקובע את חובתו של כל עובד שקיבל אופציות, לשפות את החברה בגין תשלומי המיסים בו תחויב בגין הקצאת או מימוש האופציות.

בית המשפט קבע כי הוראת סעיף 11 לתוכנית האופציות, היא הוראה מהותית וככזו היא חלה על המערער. בית המשפט דחה את טענת המערער כי חלק מהאופציות לא היו כפופות לתוכנית, כמו גם את הטענה כי התוכנית לא חלה על מנהלים בכירים, שכן המערער עצמו לא העלה במפורש את הטענה, כי המשיבה הסכימה לגלם עבורו את המס החל על הכנסותיו ממימוש האופציות.

כמו כן, נסמך בית המשפט קמא על הכלל בדיני המס, לפיו החבות המהותית בתשלום המס חלה על מקבל ההטבה, והמנכה במקור משמש כ"צינור" בלבד להעברת המיסים לרשויות.

5. משכך בחן בית המשפט את נימוקיו השונים של המערער, מדוע יש טעם לפטור אותו מחובתו לשפות את המשיבה.

ראשית, דן בית המשפט בטענת המערער כי שומת הניכויים למשיבה הוצאה על ידי רשויות המס שלא כדין ולא בסמכות, בהתאם לסעיף 167(ב) **לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש)**, **התשכ"א-1961** (להלן - **הפקודה**). בית המשפט קבע, כי הסעיף לא מנע מפקיד השומה להוציא בשנת 2005 את שומת הניכויים למשיבה באשר להכנסתו של המערער לשנת המס 2001, על אף שומתו הסגורה לאותה שנת מס רלוונטית.

בית המשפט ציין כי המערער לא הפנה את בית המשפט למסמך, המאשר את טענתו כי השומה הסגורה לשנת 2001 כללה את ההכנסה ממימוש האופציות (סעי' 52 ו-58 לתצהירו) ובית המשפט לא מצא אישור לכך בדו"ח לאותה שנה, גם לא בהסכם המערער מיום 19.2.03. אחיזה לטענה זו גם לא נמצאה במכתב **"השלמת פרטים לדוח שנת המס 2001"** מיום 27.8.02, החתום בידי רואה החשבון של המערער (במ/1), שלו צורף אישור ניכוי מס במקור של המשיבה (להלן - **המכתב**), משלא הוכח שאכן ניתן לראות בו חלק מהדו"ח.

עם זאת, נכון היה בית המשפט לקבל, לצורך הדיון, את עמדתו של המערער כי הדו"ח והשומה כללו "הכנסה" ממימוש האופציות.

6. בית המשפט מצא, כי אותה "הכנסה" מדווחת ממימוש האופציות, ממנה נוכה המס במקור לפי אישור המשיבה, חושבה בהתאם להפרש בין מחיר מימוש האופציה לבין מחיר המניה במועד מסירת ההודעה על הכוונה לממש את האופציה, כך שממילא, לא התייחסו דיווחיו של המערער להכנסה, אליה התייחס פקיד השומה בשומת הניכויים שהוציא למשיבה, ואשר חושבה לפי הפרש בין מחיר מימוש האופציה לבין מחיר המניה במועד התשלום בפועל.

משכך מסקנת בית המשפט קמא, כי סעיף 167(ב) לפקודה לא מנע מפקיד השומה לשום את המשיבה על מלוא היקפה של ההכנסה המגולמת בהטבה שהעניקה למערער.

עוד קבע, כי צדק פקיד השומה, בדבר האופן שבו היה מקום לחשב את "ההטבה", וכי הסיפא שבסעיף 167(ב) לפקודה, המסייגת את אפשרות "פתיחת" השומה באמצעות החב בניכוי, חלה רק בעת שמלוא ההכנסה דווחה ונכללת בהסכם הפרשה, ולא רק חלק ממנה, כבמקרה דנן.

7. שנית, דן בית המשפט קמא בטענת המערער, כי המשיבה לא יידעה אותו בדבר ההליכים מול פקיד השומה, וכי הודיעה לו על הסכם הפרשה המתגבש עמה רק בסמוך למועד החתימה.

בית המשפט דחה את טענות המערער וקיבל את גירסתו של ליפס, לפיה הוא שוחח עם המערער מספר פעמים בעניין זה. יתר על כן, המערער עצמו אישר בחקירתו כי טענותיו אלו אינן נכונות. לפי קביעותיו העובדתיות של בית המשפט, ניתנה למערער הזדמנות להביא בפני המשיבה ונציגה את עמדתו, והוא אף שוחח בעניין עם רו"ח שובל, אשר טיפל בענייני המיסים של המשיבה. בעקבות כך, קיבל המערער את חוות דעתו המקצועית של רו"ח שובל, ומסר לו, כך על פי המצוטט מתוך הפרוטוקול, "תקבלו את ההחלטה איך שאתם רוצים" (עמ' 104 לפרוט' הדיון בבית המשפט קמא). ובמקום אחר אמר המערער כי הודיע לרו"ח שובל: "אם זו עמדתך, שהחברה תעשה מה שהיא רואה לנכון" (עמ' 105 לפרוט').

בית המשפט דחה גם את טענת המערער, כי חרף דבריו לרו"ח שובל, לא סבר שתוצב כנגדו דרישה לשפות את המשיבה בגין הסכומים שישולמו לרשויות המס. בית המשפט קבע כי המערער ידע היטב כי הסדר הפשרה המתגבש בעניין נכוי המס יגרום לחיובו הוא, אך בחר משיקוליו שלא להתערב בהליך.

8. שלישית, דן בית המשפט קמא בטענת המערער כי מנהל הכספים של המשיבה, אלי עופר (להלן - עופר), הוא שקבע כי ההכנסה המדווחת של המערער, תתייחס למועד ההודעה על הכוונה לממש את האופציות ולא למועד המימוש בפועל. בית-המשפט קבע כי המערער וליפס מתוקף מעמדם הבכיר במשיבה, הם ששלטו בהליך הקצאת האופציות והם שכוונו את מהלכיו של עופר מול רשויות המס. כך, תוך כדי ביצוע המהלכים והדיווחים לרשויות, סברו המעורבים כולם, ובהם המערער, כי המועד הרלוונטי לחישוב ההכנסה, הוא מועד ההודעה על הכוונה לממש את האופציות. אולם אין בעמדה ראשונית זו כדי להקים חובה על המשיבה לשאת עבור המערער בתשלום המס הנוסף, משהסתבר כי עמדה זו שגויה.

רביעית, בחן בית המשפט, כמכלול, את טענות המערער על מניפולציה של ליפס ועופר בחתימה על הסכם הפשרה, וקבע כי אין ממש בטענות על שיקולים זרים ואינטרסים אישיים שהנחו את השניים. מסקנת בית המשפט קמא הייתה כי לא היה פסול בהתנהלות המשיבה ושני הנציגים מטעמה, אשר הובילה לחתימה על ההסכם, וכי לא הובהר מדוע נדרש אישור הדירקטוריון לחתימה.

נוכח כל האמור, קיבל בית-משפט קמא את התביעה.

טענות המערער

9. טענות המערער כנגד פסק דינו של בית המשפט קמא נפרשות על פני שני מישורים. המישור האחד משפטי, ובמרכזו השאלה האם מוסמך היה פקיד השומה, בהתאם לסעיף 167(ב) לפקודה, להוציא למשיבה בשנת 2005 שומת ניכויים, ביחס להכנסתו של המערער ממימוש האופציות במהלך שנת 2001.

עמדת המערער היא כי שומת המס לשנת 2001 הפכה סופית והיא שנה "סגורה" לאור הסכם המערער, כך שלא ניתן היה עוד לחייבו, בין במישרין או בעקיפין במס נוסף ובגין הכנסה המשויכת לאותה שנה.

סעיף 167(ב) לפקודה, כך לשיטתו של המערער, מקנה לפקיד השומה סמכות להוציא למנכה שומת ניכויים, אף מקום ששומת המנוכה היא סופית, אך ורק אם ההכנסה נשוא השומה לא נכללה בדו"ח המס או בשומה של המנוכה. לטענתו, הכנסתו מממוש האופציות, נכללה בשומתו הסופית ולכן לפקיד השומה לא הייתה סמכות להוציא את שומת הניכויים.

לטענתו, בית המשפט קמא קיבל את גירסתו העובדתית כי הדו"ח והשומה שהוצאה לו, כללו את הכנסותיו מהמימוש, אך שגה במסקנתו המשפטית, כי על אף זאת ניתן היה לערוך למשיבה שומת ניכויים ולחייבו בתשלום מס נוסף.

מסקנה זו מרוקנת מתוכן עיקרון בסיסי ומהותי בדיני המס, הוא עיקרון סופיות השומה, ולמעשה מייתרת את הוראת סעיף 167(ב) לפקודה, שכן, אם כך הדבר, שומה לעולם לא תהיה סופית, ופקיד השומה תמיד יוכל לקבוע בשנית את גובהה של ההכנסה.

כל שיכול היה פקיד השומה לעשות, אם בכלל, לפנות למערער ישירות, כפי שפנו לליפשיס, וזאת מכוח סעיף 147 לפקודה. סעיף זה מקנה לנציב מס הכנסה את הסמכות לפתוח שומות סופיות ולתקן במסגרת הזמנים הקבועה בו.

יתר על-כן, זאת הדרך היחידה בה ניתן היה "לפתוח" את הסכם הפשרה עמו.

10. במישור השני, הלין המערער על כך שהמשיבה לא טענה בפני פקיד השומה כי אין לדרוש ממנה בשומת הניכויים, כל תשלום נוסף בגין הכנסותיו של המערער בשנת 2001.

לתפיסת המערער, די היה, בעת ביקורת הניכויים, להציג לפקיד השומה את שומתו הסופית לשנה הרלוונטית, על מנת לחסום כל דרישה לתשלום נוסף מצדו. אולם המשיבה לא עשתה כן, בשל האינטרס האישי של ליפשיס ועופר, להגיע להסכם פשרה עם הרשויות, על חשבונם.

ביקורת הניכויים אצל המשיבה, החלה סמוך לאחר שנחתם, ביום 1.9.05, הסכם פשרה בין ליפשיס ובין רשויות המס, בתיקו האישי של ליפשיס. הרשויות ביצעו את הביקורת אצל המשיבה, כיוון שידעו כי למערער שומה סופית. מטרתה של הביקורת הייתה אחת ויחידה, ליישם את ההסכמות אליהן הגיע ליפשיס בהסכם האישי שלו, על הכנסות המערער מממוש האופציות.

עופר ידע כי למערער הייתה שומה סופית וכי המערער דיווח על הכנסתו מממוש האופציות במסגרתה. כמו כן, הבין עופר כי יש בכוחה של השומה הסופית למנוע מפקיד השומה לשום את המשיבה בשומת ניכויים בגין הכנסות המערער. למרות זאת, היה עופר אדיש לחלוטין והתרשל בתפקידו, בכך שלא ביצע את הפעולה הבסיסית הנדרשת בנסיבות העניין, היא הצגת השומה הסופית כחסם מפני דרישת המס הנוספת.

אף רו"ח שובל, עימו התייעצה המשיבה מספר ימים בלבד קודם לחתימת הסכם המשיבה, לא עשה את הדבר הנדרש, ולא הציג את השומה הסופית, כפי שלא בחן לגופם של דברים, האם אכן ניתן היה לערוך את שומת הניכויים.

11. לטענת המערער, שגה בית המשפט קמא בקביעתו כי למערער ניתנה הזדמנות להביא עמדתו בעניין שומת הניכויים בפני המשיבה ונציגיה. רו"ח שובל יידע את המערער על ההסכם המתגבש רק ביום 21.12.05, בעת שלא היה בקיא בפרטים, כך שעצתו הייתה בגדר המלצה חפוזה בלבד. בשום שלב, גם אם נכונה הקביעה כי המערער כבעל מניות עיקרי במשיבה נתן לרו"ח שובל אישור לפשרה מול רשויות המס, לא סבר המערער כי תשלום המס יגולגל אליו. אילו ידע שכך יהיה, היה **"מעדיף כי המשיבה תילחם עד כלות ברשויות המס, על מנת להפחית תשלום שיוצא מכיסו, ולא 'מתנדב' לשלם כספים אלו"** (סעי' 49 לעיקרי הטיעון מטעם המערער).

המערער, כך על פי הנטען על ידו, ניהל מספר שיחות בעניין עם ליפשיס, אך דובר בשיחות קצרות בשל נסיבות אישיות, בהן הביע התנגדות להסכם המתגבש, אך מבלי יכולת לשנות את רוע הגזירה ולהפוך את שהוצג לו באותן שיחות כמנוי וגמור.

המערער שב במסגרת הערעור, על הטענה כי סעיף 11 לתוכנית האופציות לא חלה עליו, כמנהל בכיר במשיבה, וכי בין הצדדים גובשו הסכמות שונות בהתנהגותם. משכך, כך טען, החיוב הנובע מהסעיף האמור לא חל עליו, שכן חיוב זה נוצר עקב רשלנותם וחוסר תום ליבם של אנשי המשיבה.

לבסוף חזר על טענותיו בפני בית משפט קמא, אודות ההליכים לאישור הסכם הפשרה.

טענות המשיבה

12. המשיבה סמכה ידיה על פסק דינו של בית המשפט קמא, ביחס לשני מישורי הטיעון של המערער. במישור המשפטי טענה המשיבה, כי נכונה מסקנתו של בית המשפט קמא כי לא די היה בסופיות שומת המערער לשנת 2001, כדי לשלול את סמכותו של פקיד השומה להוציא למשיבה שומת ניכויים, ביחס להכנסת המערער. ההתייחסות של המערער להטבה הכספית המגולמת במימוש האופציות, לפי מחיר המניה במועד ההודעה על הכוונה לממש, אינה עונה על הדרישה בסעיף 167(ב) לפקודה, ואינה מקימה מחסום בפני שומת הניכויים.

השאלה שמעורר המערער, לראשונה, בערעורו, האם יכולה הייתה הרשות לגבות את המס ישירות ממנו מכוח סעיף 147 לפקודה, לא רק שדינה להידחות על הסף בהיותה טענה חדשה, אלא שגם לגופה, אינה רלוונטית למחלוקת בינה ובין המערער.

גם בטענתו של המערער על עיקרון סופיות השומה אין ממש, שכן סעיף 167(א) לפקודה קובע מגבלת זמן סטטוטורית להוצאת שומת ניכויים, ופרשנותו של בית משפט קמא לגבי הסמכות להוצאת שומה כזו בסעיף 167(ב), נוגעת לתיקון חוסרים בשומת המנוכה, במצב שבו ההכנסה המדווחת **נמוכה** מהכנסה בפועל.

אילו היה מדווח המערער בשומתו הסופית על **מלוא** היקף ההכנסה - לא היה פקיד השומה מוסמך לגבות בגינה מס נוסף בשומת הניכויים אצל המנכה, אך לא כך עשה המערער.

13. באשר למישור השני של טענות המערער, הפנתה המשיבה אל הכלל לפיו אין דרכה של ערכאת הערעור להתערב בממצאים עובדתיים של הערכאה הדיונית. בית המשפט קבע ממצאים ברורים באשר לידיעת המערער על הסכם הפשרה המתגבש, ועל הסכמתו לחתימה על ההסכם. הממצאים נקבעו על סמך עדותו של המערער בבית המשפט קמא, וטענותיו של המערער עומדות בסתירה לנאמר על ידו. הטענה כי המערער לא סבר כי דרישת התשלום תופנה כלפיו, אינה מתיישבת עם ממצאיו של בית המשפט קמא שראה בה טענה לא סבירה בנסיבות העניין. ממילא צריך היה המערער לדעת שעליו לשאת בתשלום המס, שכן אף לגירסתו, לא הייתה המשיבה אמורה לגלם עבורו את המס. לטענת המשיבה, אין מקום להכפשותיו של המערער את עופר, שכן זה, כעולה מן הראיות, סבר בתום לב שאין בשומתו הסופית של המערער כדי לחסום את שומת הניכויים. עמדתו המקצועית של עופר, אוששה בחוות דעתו של רו"ח שובל, שהתקבלה על דעת המערער עצמו.

המסגרת הדיונית

14. שתי שאלות מרכזיות נצרכות להכרעה בערעור.

השאלה האחת הינה במישור המשפטי, והשניה במישור העובדתי. כמובן שקיימת זיקה בהכרעה בשתי שאלות כאלה.

15. במישור המשפטי, עלינו להידרש לשאלה, האם אכן בנסיבות העניין דן, היה מקום לעריכת שומת הניכויים אצל המשיבה והאם היה על המשיבה לשלם את סכום הניכוי הנוסף בהתאם להסכם הפשרה.

לכאורה, ככל שיימצא, כי צדק בית המשפט קמא בפרשנותו, הרי פעלה המשיבה כדבעי. משכך, לכאורה, המסקנה המתבקשת היא כי אכן חב המערער בהשבת אשר שולם, למשיבה.

16. במישור העובדתי, עלינו להכריע בשאלה, מה אכן אירע טרם כריתת הסכם המשיבה.

דהיינו, האם אכן הסכים המערער לעריכת הסכם המשיבה וכפועל יוצא אף הסכים להשיב למשיבה, את אשר זאת תשלם, או שכל שציין המערער, שהמשיבה תפעל כרצונה ומבלי שהוא מסכים לכך, לרבות כאילו יהיה עליו לשאת בתשלום, נוכח עמדת המשיבה שאינה כדעתו.

17. ההכרעה במישור העובדתי, נדרשת ביתר שאת, אם אכן המסקנה תהא כי בית משפט קמא, טעה בפרשנותו את סעיף 167(א) לפקודה, דהיינו כי צדק המערער בהתנגדותו הראשונית "לפתיחת" שומת הניכויים.

במקרה שכזה, יהיה עלינו לבחון, האם יש לראות בהתנהלותו של המערער, לרבות נוכח קביעותיו העובדתיות של בית משפט קמא, כמונעת ממנו לטעון כנגד הסכם הפשרה.

18. לבסוף, נדרש לשאלה, שמא גם אם המערער אינו מנוע באופן מלא מלטעון כנגד הסכם הפשרה, האם יש להטיל גם עליו "אחריות" זאת או אחרת.

המישור המשפטי

19. כאמור, השאלה המשפטית שהציב המערער במסגרת טענותיו, האם מוסמך היה פקיד השומה, בהתאם לסעיף 167(ב) לפקודה, להוציא למשיבה, בשנת 2005, שומת ניכויים ביחס להכנסתו ממימוש האופציות בעבר במהלך שנת 2001.

דיון בשאלה זו מחייב התייחסות לשתי שאלות מתחום דיני המס, האחת נוגעת לאופן בו יש למסות את האופציות בנסיבות המקרה הנתון, והשניה, נוגעת לסמכותו של פקיד השומה בסעיף 167(ב) להוציא שומת ניכויים, מעת ששומת המנוכה "סגורה".

נדון בשאלות אלה כסדרן.

מיסוי אופציות

20. אופציה היא זכות ביחס לנכס בסיס. אופציות המוקצות לעובדים, הן בדרך כלל, אופציות שחברה כתבה על מניותיה והיא תצטרך להנפיק אותן, אם תמומש האופציה במחיר המימוש הנקוב באופציה (להלן - **מחיר המימוש**).

שלושה מסעיפי הפקודה רלוונטיים לסוגיית מיסוי אופציות לעובדים. הסעיף הראשון הוא סעיף 2(2) לפקודה, שהוא סעיף המקור לחיובה במס של הכנסת עבודה. סעיף זה מחייב במס כל תשלום או טובת הנאה שניתנו לעובד ממעבידו "**בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף**". קבלת אופציה מהווה קבלת הכנסה ב"שווה כסף". סעיף 2(2) לפקודה מחייב את מיסוי ההטבה כבר במועד הקצאת האופציה, וזאת בתנאים מסויימים (י. מרגליות, **מיסוי אופציות לעובדים: שילוב של מספר סוגיות יסוד במס הכנסה, מיסים טו/4 א-42**). במקרה שלפנינו לא מתעוררת סוגיית מיסוי האופציות במועד הקצאתן.

הסעיף השני, שהוא הרלוונטי לערעור זה, הוא סעיף 3(ט)(1)(א) לפקודה, הקובע, כי עובד המממש זכות שקיבל בעבר לרכישת נכס, ובעת המימוש קיים הפרש בין מחיר המימוש לבין שווי הנכס, הרי שההפרש ימוסה כ"הכנסת עבודה". מכאן, שהסעיף קובע כי עובד חייב במס בעת מימוש אופציה שקיבל ממעבידו. גובה ההכנסה הוא ההפרש בין מחיר המימוש לבין שווי המניה במועד המימוש.

הסעיף השלישי, הוא סעיף 102 לפקודה, הקובע הסדר מיוחד להקצאת אופציות לעובדים. ההסדר מבחין בין הקצאת אופציות לעובד באמצעות נאמן, הכוללת הטבות מס שונות לעומדים בתנאי הסעיף, ובין הקצאה ישירה לידי העובד.

עולה מן האמור, כי על פי הדין קיימים שני מסלולי מיסוי: מסלול למי שבחר בתחולת סעיף 102 לפקודה - בין בהקצאה באמצעות נאמן ובין בהקצאה ישירה - ומסלול ברירת מחדל, למי שלא בחר בסעיף 102, שאזי יחולו הוראות סעיפים 2(2) ו-3(ט) לפקודה.

21. מיסוי הקצאת האופציות ומימושן אצל עובדי המשיבה, למעט אצל המערער וליפּשס, נעשה במסלול סעיף 102 לפקודה, באמצעות הקצאת האופציות לידי נאמן. בעניינם של המערער וליפּשס, חל סעיף 3(ט) לפקודה, ובשונה מן העובדים האחרים התפרש הליך המימוש על פני זמן מסויים. בתחילה, נמסרה הודעתם לחברה על כוונתם לממש את האופציות, לאחר מכן הוקצו המניות לנושאי משרה אלו, ולאחר זמן שולם על ידם מחיר המימוש.

חובת הניכוי במקור, לגבי ההטבה המגולמת באופציות שמומשו על ידי המערער וליפּשס, חלה על המשיבה.

כאמור, חישבה וניכתה המשיבה את המס מההכנסה, בגובה הפער בין מחיר המימוש לבין מחיר המניה במועד מסירת ההודעה על הכוונה לממש את האופציות.

22. השווי הכלכלי המגולם במימוש האופציה, מקורו לפי סעיף 3(ט)(1)(א) לפקודה, בהפרש בין מחיר המימוש, שהוא הסכום שאותו על העובד לשלם על מנת להמיר את האופציה במניה, לבין שווי השוק של המניה, בעת שהוא מממש את האופציה.

"שווי השוק" של המניה, לצורך כימות ההטבה הכספית המגולמת באופציה, הוא השווי במועד רכישת המניה במחיר המימוש הנקוב באופציה, קרי במועד בו שולם המחיר בפועל ונרכשו המניות שהוקצו. זהו מועד המימוש של ההכנסה.

המועד הרלוונטי לדיווח על הכנסה זו נגזר משיטת הדיווח של הנישום.

המערער כשכיר מדווח על בסיס מזומן (ד"נ 9/85 **נציב מס הכנסה נ' ד"ר מיכה בר זאב, מיסים א/1-ה-105**). על פי שיטה זו חייב הנישום לדווח, הן על הכנסותיו והן על הוצאותיו, לא עם אירוע **המימוש**, אלא רק לאחר שההכנסה (או ההוצאה) שולמה בפועל, במזומן (ד. אלקינס, **שיטות הדיווח במס הכנסה: מהותן נחיצותן ובחירת השיטה הנאותה**, מחקרי משפט ט"ו 243).

בנסיבות המתוארות, מתמזג עיתוי המימוש עם עיתוי הדיווח. ההכנסה ממומשת בעת קבלתה בפועל של ההטבה הכספית הנובעת מן האופציה - ההפרש בין שווי המניה שקיבל הנישום לבין סכום הכסף שיצא מכיסו לרכישתה לפי מחיר המימוש בכתב האופציה - וחובת הדיווח קמה במועד התשלום בפועל ורישום המניה על שמו.

למועד מסירת ההודעה על הכוונה לממש את האופציה אין כל נפקות בענייננו, גם אם מסירת ההודעה יצרה התחייבות בלתי חוזרת, לבצע את הרכישה במחיר המימוש הנקוב בכתב האופציה.

למעשה, ככל "עסקה" בה נבחן הרווח, הרי הרווח - ההכנסה, במקרה דנן, נקבעת עפ"י ההוצאה שנדרש לה העובד-המערער בפועל בעת מימוש האופציה לרכישת המניות, לבין אשר היה אמור לשלם, אם היה מבקש לרכוש את המניות שלא בהקשר להטבה, דהיינו שלא על סמך האופציה.

מועד הרכישה של מניה הינו מועד התשלום בגינה, על כל המשתמע מכך, ועל כן מועד "המימוש" הוא אכן מועד התשלום בפועל, ולא אותה התחייבות לרוכשה בעתיד.

(וראו גם ע"א 7034/99 פקיד שומה כפר סבא נ' דר, מיסים יח/3 ה-92).

23. העולה מהאמור כי צדק פקיד השומה, בעצם טענתו וגישתו, כי אכן המס בגין מימוש האופציות, ששולם, נמוך מהמס שהיה על המערער לשלם, באמצעות המנכה, היא המשיבה.

24. יוער, כי לאור קביעה זאת, אין כל נפקא מינה, לטענת המערער, כאילו המשיבה או עופר, הם אלו שטעו באופן הדיווח והניכוי.

הסיבה לכך, כי אם אכן המשיבה הייתה פועלת כדין, היה עליה לנכות את הנדרש בגין ההכנסה הגבוהה יותר. אם אכן הייתה עושה זאת, הרי לית מאן דפליג, כי המערער היה נושא בהשבת תשלום ניכוי זה, וכפי שנשא באשר נוכה בפועל בזמנו.

הסמכות להוציא שומת ניכויים

25. הנה כי כן, שגתה המשיבה בעמדתה הראשונית באשר לפרשנות "מועד המימוש" של האופציות שהוקצו לבעלי השליטה.

הדיווח על הכנסת המערער מהמימוש נעשה על בסיס טעות זו.

המערער דיווח על הכנסה בדו"ח לשנת המס 2001 (טופס 1301) בסעיף 19, "הכנסות ממקור אחר" בסכום גלובלי שלא ניתן לפענחו בשל איכות הצילום (נספח א' לתצהיר עדותו הראשית של המערער בבית המשפט קמא). עם זאת, צוין כי מדובר במימוש אופציות וכשמופיע סכום זה או אחר.

במכתב השלמת הפרטים לדו"ח מיום 27.8.02 צוין באשר להכנסה מן האופציות "בענין ההכנסה ממימוש אופציות של T.T.I מצורף בזה אישור מיום 14.8.02 מאת החברה המצביע כי הרווח היה 1,557,856 והמס שנוכה במקור הסתכם בסך של 778,928 ש"ח". עוד הוסף "מתברר, איפוא, כי המוצהר בדוח בענין הרווח הנ"ל והמס שנוכה במקור, בטעות יסודו ואתכם הסליחה" (מב/1).

נוכח מסמכים אלו, הרי דווח לפקיד השומה, אודות מימוש האופציות, טרם הסכם המערער.

26. חובת הניכוי במקור חלה, בין היתר, על "כל המשלם או האחראי לתשלומה של הכנסת עבודה" (סעיף 164 לפקודה).

הטלת חובה סטטוטורית על הגוף המשלם לנישום "הכנסה חייבת", לנכות מס מההכנסות שהם משלמים, ולהעביר את המס לרשויות המס, מקורה בטעמים של יעילות גביית המס.

הסביר עניין זה השופט חשין בע"א 438/90 פקיד שומה חיפה נ' הד הקריות בע"מ, מיסים יב/1-ה-1:

"ניכוי במקור אין עניינו, מעיקרו, במהותה של החבות במס או ביצירת חבויות במס - אימתי חב אדם במס ואימתי אין הוא חב במס - אלא בדרכי גביית המס ובמינהל המיסים. מעביד חב במס על הכנסותיו שלו ועובדו חב במס על הכנסתו שלו. זה לעצמו וזה לעצמו. חובת ניכוי במקור החלה על מעביד לעניין מס שעובדו חייב בו על פי דין, לא נועדה, מעיקרה, אלא לאכיפה יעילה של החבות במס, ולהוזלת מחירה של הגביה" (שם בעמ' ה-56).

וכך השופט א. גולדברג באותה פרשה:

"חובתו של העובד נעוצה בעצם קבלת הכנסה מעבודתו, שהיא ארוע המס מבחינתו. חובתו הראשונית של המעביד, שהיא חובת הניכוי במקור, נושאת אופי מינהלי, באשר היא באה רק לשמש צינור להעברת חוב המס של העובד לרשויות המס. חובה זו צמחה על קרקע התפיסה ששיטת הניכוי במקור היא 'השיטה הזולה ביותר הנוחה ביותר והיעילה ביותר לגביית מס' (כדברי ג. עמיר בספרו "עבירות מס" (הוצאת סדן, 1992))" (שם, בעמ' ה-76).

27. החובה המהותית בתשלום המס רובצת לפתחו של מקבל ההכנסה, המנוכה, וחובתו של המנכה היא פרוצדורלית במהותה כ"צינור" להעברת המס לרשויות. ברגיל, מנוכה המס מן ההכנסה החייבת ברוטו, והנישום מקבל רק את יתרת ההכנסה - "הכנסה נקיה" או "הכנסה נטו".

28. ומכאן לשאלה המרכזית שבמחלוקת.

סעיף 167(א) לפקודה קובע את סמכותו של פקיד השומה, להוציא שומת ניכויים למי שהפר את חובת ניכוי המס והעברתו לפקיד השומה, בין בשל אי ביצוע הניכוי, בין בשל אי מסירת דו"ח ובין בשל מסירת דו"ח אשר לדעת פקיד השומה אינו נכון.

סעיף 167(ב) לפקודה, מאפשר לפקיד השומה להוציא למנכה שומת ניכויים, גם כאשר למנוכה יש "שומה סגורה" בתנאי הקבוע בו:

"האמור בסעיף קטן (א) יחול גם כאשר לאדם שמהכנסתו צריך היה לנכות את המס נעשתה שומה או ניתן צו שאינם ניתנים עוד להשגה או לערעור לגבי השנה שאליה מתייחס הדו"ח, אם השומה או הצו לא כללו את ההכנסה שממנה צריך היה לנכות" (ההדגשות כאן ולהלן אינן במקור - י.ש).

התנאי הוא אפוא, כי השומה הסגורה לא כללה את "ההכנסה שממנה צריך היה לנכות".

29. גישת המערער היא, כאמור, שדי בהתייחסותו להכנסה מממוש האופציות בדיווחיו לשנת 2001 על מנת למנוע את שומת הניכויים.

בית משפט קמא דחה גישתו וקבע:

"אין די בכך שדו"ח או שומה כללו "כותרת" שיכולה להיות מיוחסת גם להכנסה שלא נכללה. השאלה הינה האם ההכנסה הספציפית נכללה ברמה השקלית, עובדתית" (עמ' 13).

מול פרשנות זאת טוען המערער, כי מעת שההכנסה נכללה, במובן של אירוע המס המחייב, גם אם שלטונות המס חולקים על גובה ההכנסה, תחשב ההכנסה כנכללת בדו"ח הנישום. לשיטת המערער, אם לא נאמר כן, יימצא כי פקיד השומה, לא יהיה מנוע, בכל מקרה, לפתוח את שומת הניכויים, חרף השומה הסגורה של הנישום, בכל עת של מחלוקת בשאלת שיעור ההכנסה.

30. על מנת להכריע בין שתי הגישות, יש מקום להפנות לרקע החקיקתי של הוספת הוראת סעיף 167(ב) לפקודה (תיקון מס' 21, התשל"ה-1975).

כמפורט בספרו של אמנון רפאל **מס הכנסה** (כרך ו') בפרק שענינו "יחסי הגומלין שבין שומת ניכויים להכנסה חייבת" (עמ' 382-375), וכך גם כמפורט בדברי ההסבר להצעת החוק (הצ"ח תיקון פקודת מס הכנסה (מס' 21), התשל"ד-1974, הח' 1114 בעמ' 150/1) התיקון נבע נוכח אשר פסק בית המשפט, בשתי פרשיות שעסקו באותם יחסי גומלין.

הפרשה האחת הינה פרשת הרץ (ע"א 157/63 פקיד שומה ת"א 5 נ' א. הרץ מהנדס קירור ומיזוג אויר בע"מ, פ"ד יז 1896) ופרשת דן (ע"א 418/67 דן אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5, פ"ד כא(2) 730).

בפרשת הרץ מדובר היה על תשלום למנהל החברה, אשר טענה כי מדובר בהחזר הוצאות ועל כן לא נוכה מס במקור מתשלום זה. לימים, הושג הסכם בעניין שומת, הן של המנהל והן של החברה, ועל כן נטען על-ידי החברה, כי לא ניתן לשוב אליה בדרישה לניכוי מס במקור. בית-המשפט קיבל את עמדת החברה וקבע, כי מעת שהצדדים הגיעו לשומה סופית "נסתם הגולל גם על הריב בעניין ההוצאות השניות במחלוקת. אם יש מקום לפתוח ריב זה מחדש, רק על ידי הנציב מכוח סמכויותו לפי סעיף 147 ניתן הדבר להיעשות". באותו מקרה, נזקק בית-המשפט גם לשאלת השיפוי למקרה והחברה תחויב בתשלום, בעוד הנישום שומתו סופית.

בפרשת דן מדובר היה באגודה שיתופית שהעניקה לחבריה ולעובדיה הקבועים, טובות הנאה מסוימות וכשהאגודה לא ניכתה מס במקור.

בית-המשפט קבע, כי ביחס לאותם חברים והעובדים הקבועים, אשר קיבלו שומות סופיות אשר בהן לא נזכר כל חיוב במס בגין אותן טובות הנאה, לא ניתן לבוא בדרישה לאגודה - המעביד.

כפי שמובאים הדברים בספרו של רפאלי, "בית המשפט העליון קבע כי כאשר גובה הכנסתו של העובד אינו שנוי במחלוקת, ברור שחובת המעביד לנכות מס במקור ולשלמו לפקיד השומה עומדת בעינה - גם אם בינתיים נישום העובד שומה סופית. הרי במצב כזה אין דורשות רשויות המס מהמעביד אלא את המס שהוא חייב לנכות מהכנסת העובד, כפי שבאה לידי ביטוי בשומתו הסופית. ואולם, כך נקבע, כשגובה ההכנסה והמס המגיע עליו שנויים במחלוקת, עשוי להיווצר מצב שאינו מניח את הדעת, אם מחד גיסא יקבע הפקיד בשומת העובד את הכנסתו בסכום פלוני, ומאידך גיסא ידרוש אחר כך מהמעביד ניכוי של המס מהכנסת העובד - על בסיס סכום אחר - גבוה יותר". לכן, גם באותו מקרה נקבע, כי לא ניתן לפנות למעביד ביחס לאותם עובדים שהשומות סופיות, כל עוד ולא תוקנו לפי סעיף 147 לפקודה.

בעקבות שני פסקי הדין האמורים, הוגשה הצעת החוק להוספת סעיף 167(ב) לפקודה, וכשבדברי ההסבר צויין, כי בעוד שבפרשת הרץ, נקבע כי מעת ששומת העובד סופית לא ניתן לערוך שומת ניכויים למעביד, הרי בפרשת דן נקבע, כי ניתן לעשות כן במקום שאין מחלוקת לגבי מהות ההכנסה ובהמשך, "אולם, היות ואפשרות זו איננה מוחלטת לתלויה (כך במקור) בפרשנות של העובדות בכל מקרה ומקרה, קשה להסתפק בפיתרון זה. בשל כך מוצע התיקון".

וכך מסכם רפאלי אודות התיקון:

"הנה כי כן בא המחוקק והתיר לפקיד השומה את שאסרו הלכות הרץ ודן, הרי אותם פסקי דין עסקו במקרה, שבו לא נוכה מס במקור מתשלומים והטבות אחרות, שלטענת פקיד השומה היו בגדר הכנסת עבודה שממנה חלה חובת ניכוי מס במקור. הואיל ובאותם מקרים הוצאו למקבלי ההכנסה שומות סופיות שבהן לא נזכרו אותם תשלומים והטבות, נקבע כי שומות סופיות אלה חוסמות את הדרך להוצאת שומת ניכויים למשלם התשלומים, או למעניק אותן הטבות... בא איפוא סעיף 167(ב) ופתח מחדש את השער בפני פקיד השומה להוציא גם במקרים אלה שומות ניכויים לפי סעיף 167(א) - לרבות בשל אותם תשלומים והטבות, אם סבר כי חלה לגביהם חובת ניכוי מס במקור, וחובה זו לא מולאה".

31. בע"א 196/89 פקיד שומה ירושלים נ' חברת אמי פרטס בע"מ פ"ד מז(3) 8, נדרש בית-המשפט הן לפרשנות אשר נקבעה בפרשות הרץ ודן והן למשמעותו של התיקון. כב' השופט מצא קובע ביחס לפרשות האמורות:

"בכל אחד משני המקרים, היה, שכבר נערכה שומה סופית לעובד, בעוד שגובה הכנסתו של העובד, שבגינה נתבע המעביד לנכות את המס ולשלמו לפקיד השומה, נותר שנוי במחלוקת" (שם, בעמ' 11).

ובהתייחס למשמעותו של התיקון, קבע בית-המשפט:

"פועלו הברור של סעיף 167(ב) מתבטא בהגבלת תחולתה של הלכת הרץ ודן למקרה אחד ויחיד, והוא, שהשומה הסופית שנערכה לעובד בשנת המס הקובעת כללה את ההכנסה שממנה היה על המעביד לנכות את המס" (שם, בעמ' 12).

32. אך בכך לא סגי, הואיל ועדיין עומדת השאלה מהי אכן אותה ההכנסה האמורה להיכלל בשומה או בצו לפי סעיף 167(ב) לפקודה.

על מנת לבחון שאלה זאת, יש לבחון את התייחסות הפסיקה, ומהמובא לעיל, לגבי הרציונאל של הפסיקה, טרם התיקון.

כב' השופט ויתקון בפרשת "דן" קבע את המצב המשפטי וכדלקמן:

"כאשר גובה ההכנסה של העובד אינו שנוי במחלוקת, ברור שחובת המעביד לנכות מס במקור ולשלמו לפקיד השומה עומדת בעינה, אף כי בינתיים נישום העובד שומה סופית. אך כשגובה ההכנסה והמס המגיע עליו שנויים במחלוקת, ייווצר מצב בלתי מניח את הדעת, אם מחד גיסא יקבע הפקיד בשומת העובד את הכנסתו בסכום פלוני, ומאידך גיסא ידרוש אחר כך מהמעביד ניכוי של המס על בסיס הכנסה בסכום אחר, גבוה יותר..."

משכך, באותו מקרה שמדובר היה בהכנסה שנויה במחלוקת, נקבע שאין לעקוף את סופיות השומה של העובד, באמצעות שומת הניכויים של המעביד.

כך גם מוצאים אנו את האבחנה בסוגי ההכנסה, אם שנויה במחלוקת, בדברי ההסבר להצעת החוק וכפי שפורט לעיל.

ודוק, בפרשת דן התייחס השופט ויתקון הן למחלוקת בדבר שיעור ההכנסה והן למחלוקת בדבר שיעור המס.

בפרשת אמי פרטס, חוזר ומסביר כב' השופט מצא את הרציונאל הנוסף, קרי שאלת זכות השיפוי אשר תעמוד למעביד מהעובד.

אולם, בהתייחס לתוצאות התיקון, קובע השופט מצא כי ההגבלות שבפרשות הרץ ודן יחולו רק "למקרה אחד ויחיד, והוא, שהשומה הסופית שנערכה לעובד... כללה את ההכנסה שממנה היה על המעביד לנכות את המס" (שם 12).

בפרשת הד הקריות מתייחס השופט גולדברג לתיקון ולאותו חשש משאלת השיפוי, בראותו בתיקון משום מענה לחשש זה, באומרו:

"כשהוא מגביל את סמכות פקיד השומה לערוך למעביד שומת ניכויים למקרים בהם טרם נערכה לעובד שומה סופית, או שנערכה לעובד שומה סופית, אלא שזו לא כללה את ההכנסה החייבת במס. בשני המקרים נופל החשש לפגיעה בסופיות שומת העובד... נוכח הכריכה שעושה הפקודה בין סמכות פקיד השומה לערוך שומת ניכויים לבין זכות השיפוי של המעביד, מופג החשש מפני פגיעה אפשרית בסופיות שומתו של העובד..."

33. במאמרו של עו"ד נייגר "יחסי הגומלין בין שומת ניכויים ושומה סופית למעביד ולעובד", אשר פורסם טרם מתן פסה"ד בענין אמי פרטס בבהמ"ש העליון, מסכם המחבר את העולה מהתיקון, ולפיו משתמע שאם "ההכנסה כלולה, קרי העובד שקיבלה ללא ניכוי הצהיר עליה, מנוע פקיד השומה מלהוציא שומת ניכויים, אפילו אין מחלוקת לגבי חובת הניכוי והמס המגיע" וזאת בניגוד לאבחנות שפורטו לעיל, טרם התיקון. כך שהקריטריון המרכזי הינו בשאלה אם נכללה בשומת העובד, ההכנסה בה מדובר.

וכך גם מובאים הדברים באמנון רפאל (שם בעמ' 381) כי:

"פועלו של התיקון התבטא בהגבלת תחולתן של הלכות אלה למקרה אחד ויחיד, והוא שהשומה הסופית, שנערכה לעובד בשנת המס הקובעת, כללה את ההכנסה שממנה היה על המעביד לנכות את המס."

34. הגם שאין באמור משום מענה חד משמעי לשאלתנו, יש באמור להאיר אודות הרציונאל של הסוגיה בה עסקינן, לרבות שאלת השיפוי ושאלת ההגינות, בתוצאה שונה של השומות.

אם נבחן את הרציונאל שבתיקון ובהתאם לאשר פורט עד כה, לא בכדי צויין בסיפא של סעיף 167(ב) כי הוא לא יחול "... אם השומה או הצו לא כללו את ההכנסה שממנה צריך היה לנכות". דהיינו, בהתחשב באותם מקרים אשר פורטו לעיל, לכאורה אם עצם ההכנסות וההטבות היו נכללות בשומה או בצו של העובד, גם אם הייתה מחלוקת ביחס להיקפן, לא ניתן היה לפתוח נושא זה בשנית.

יתר על כן, אין להתעלם מטענת המערער במקרה דנן, כי אם נקבל את הפרשנות ואת הגישה של בית-משפט קמא, הרי לא נצרכים אנו, לכאורה, לסיפא בתיקון האמור.

אם אכן ההכנסה במלוא היקפה נכללה בשומה או בצו, חזקה שאכן נבדק אם שולם המס בגין אותה הכנסה, טרם השומה הסופית ואם אכן כך הדברים, מדוע שהדבר ישתנה בגין פנייה נוספת למעביד. קבלת הגישה הבוחנת את ההכנסה מהפן השקלי, משמעותה כי בכל עת שתהיה מחלוקת ביחס לבחינת שיעור ההכנסה, גם אם לא פעלו בהתאם להוראת סעיף 147 לפקודה, הרי באמצעות שימוש בסעיף 167(א) ניתן יהיה "לפתוח" את השומה הסופית של העובד.

עוד נציין, כי בס"ק (א) השתמש המחוקק במונח "סכום ההכנסה" ואם אכן הכוונה כגישה האמורה, היה מקום כי בתיקון, בהוספת ס"ק (ב) היה מצוין בסיפא, כי השומה או הצו כללו את סכום ההכנסה ולא דווקא את המילה "הכנסה", זאת ותו לא.

במקרה דנן, לכאורה, דווח הן על ההכנסה והן על שיעור המס שנוכה. דהיינו, השומה כללה - אם נתחשב גם במכתב המתקן - את ההכנסה, אשר לשיטת המערער, כשיטת המשיבה בזמנו, צמחה לו בגין מימוש האופציות. דהיינו, לא הוסתר ולא נעלם מפקיד השומה, אותו אירוע מס, המחייב בתשלום, וכל שניתן לציין כי לא גולו מלוא הפרטים הנדרשים בגין אותו אירוע. קרי, לא פורט החישוב לפיו חושבה ההכנסה.

לפי הרציונאל דלעיל, הייתה "הזדמנות" לפקיד השומה לבחון את אשר דווח והאם אכן "היקף" ההכנסה או "שיעור" המס, הינם כמפורט בדיווח אם לא. משפקיד השומה הגיע לאותו הסכם פשרה עם המערער, כלום ראוי לפתוח מחדש שומה סופית זאת, שלא בדרך המלך אלא בפניה לשומת הניכויים!:

35. הנה כי כן לפי גישה זאת, ככל שההכנסה במונח הרחב של המלה, דווחה ונערכה שומה סופית, הרי זאת כוללת את אותו אירוע מס שדווח ושוב לא ניתן לפתוח שומה זאת בעקיפין. יתר על כן, מעת שהמעביד עצמו הוא זה שהמציא את האישור בדבר אותה הכנסה שצמחה לנישום, אם נאפשר פתיחת השומה, תחזור ותתעורר שאלת השיפוי. כך גם, תשאל השאלה מה יהיו אותם מקרים בהם יחול האמור בתיקון. הרי, לכאורה, בכל מחלוקת על הדרך בה יש לקבוע את ההכנסה, לא תהיה כל משמעות לתיקון. אם נלך בדרך זאת, אזי יכול וניתן יהיה ליישם את הוראת התיקון, רק מעת שמלוא ההכנסה השקלית דווחה ונישומה, אלא שהמחלוקת עתה הינה בדבר שיעור המס הנגזר.

36. מול גישה זאת, עומד הרציונאל הנוסף שניתן למוצאו בתיקון. לא עוד מבחנים של הכנסה שנויה במחלוקת אם לאו, אלא מבחן "טהור" הקובע אם אכן ההכנסה, קרי מלוא ההכנסה שאכן הפיק העובד או המנוכה, נכללה בשומה הסופית.

לפי שיטה זאת, אם הנישום דיווח על הכנסה נמוכה מההכנסה בפועל, שוב לא ניתן לראות בשומה ככוללת את ההכנסה השנויה במחלוקת.

יתר על כן, התיקון נועד לצמצם את המקרים בהם מנוע פקיד השומה לפנות למנכה, ולא להרחיב את אותם מקרים.

בלשון אחרת, לפי פרשנות זאת, תנאי מוקדם למניעה, הכללת ההכנסה המלאה, להבדיל משיעור המס שחל.

אכן, לפי פרשנות זאת ניתן יהיה לפתוח את שומת הניכויים בכל מקרה **שגובה** ההכנסה הנכללת אינו נכון על כל המשתמע מכך.

37. לדעתי, הנימוקים שפירטנו כתימוכין לגישה הראשונה, קרי, גישת המערער ראויים יותר.

דהיינו, פתיחת השומה תתאפשר, מקום שבו העובד המנוכה לא כלל כלל ועיקר את "אירוע המס" בשומתו ולא ציין את ההכנסה החייבת במס. אזי, אכן אין בהסכם עמו, להעלות או להוריד כי לא ניתנה "ההזדמנות" לפקיד השומה להידרש כלל ועיקר להכנסה זאת.

מנגד, אם ההכנסה נכללת, אם כי בשיעור שונה, לרבות לאור מחלוקת בדבר אופן חישובה, אזי הסכם ופשרה עם העובד, שם קץ למחלוקת זאת.

משכך, אין מקום שבנסיבות שכאלו, בדרך עקיפין, ניתן יהיה "לפתוח" את הסכם השומה הסופית של העובד ובעקיפין יימצא העובד שיכול וויתר מצידו הוא, על טענות אלו או אחרות במסגרת השגת ההסדר, נדרש לשלם את אשר בזמנו לא נדרש.

38. מסקנתי, אפוא, כי היה מקום להתנגד לדרישה לתשלום מס נוסף לאחר הסכם המערער, וכי למעשה צדק המערער בעת שטען, בזמנו, כי לא היה מקום לאותה שומת ניכויים נוספת, לאחר הסכם המערער.

39. בלשון אחרת, עולה כי היה על המשיבה להתנגד לדרישת פקיד השומה, ולמצער לבחון את טענת המערער ביתר שאת, ואף יכול והיה מקום להביאה להכרעה משפטית.

אולם, כל זאת בהיבט רטרואקטיבי ועל-כן עלינו לחזור ולהידרש לשאלות האחרות.

המישור העובדתי

40. חלק מהשגותיו של המערער, הינן השגות על ממצאים עובדתיים שקבעה הערכאה הדיונית וכשאין דרכה של ערכאת הערעור להתערב בכגון דא, אלא במקרים חריגים.

41. נוכח האמור, אין מקום להתערב בקביעת בית משפט קמא כי "הנתבע היה ער למגעים של התובעים עם רשויות המס בענין הניכוי לגבי הכנסתו ממנימוש אופציות, לפחות מספר ימים קודם לחתימת ההסכם", כאשר גם מעדותו של המערער ניתן להסיק כי אכן כך היו הדברים.

בנוסף יש לקבל את הקביעה שאכן ליפשו דיבר מספר פעמים עם המערער, טרם הסכם המשיבה וכך אף רוי"ח שובל.

42. אך בכך לא די, הואיל ויש לבחון את אשר קבע בית משפט קמא ואת אשר ניתן להסיק מקביעותיו, אודות הסכמתו או אי הסכמתו של המערער, להסכם הפשרה והנובע מכך.

בית המשפט נדרש לנושאים אלו, בעיקר, בפסקאות 60 ו-61 לפסק דינו.

בית המשפט ציין כי רוי"ח שובל לא קיבל את עמדתו של המערער "לגבי סמכות פקיד השומה ולגבי הצורך לפתוח חזית מול מס הכנסה".

דהיינו שאכן עמדתו דהיום של המערער זהה לעמדתו דאז.

אולם, כך בית משפט קמא, המערער לא חלק בזמן אמת על מקצועיותו של רו"ח שובל ואישר בעדותו כי למעשה "קיבל את חוות דעתו של רו"ח שובל... ולפיה על התובעת לשלם את השלמת המס למרות השומה הסגורה שלו".

בית המשפט נסמך על דברי המערער ועל כן נפרטם וכדלקמן:

"... זאת היתה עמדתני עד שחזקה עלי דעתו של שובל, בכל אופן איש מקצוע במשרד הכי גדול בארץ, שאנחנו עובדים איתו למעלה מעשרים שנה, שנתן לנו המלצה חד משמעית..."

ובהמשך:

"אמרתי להם: תקבלו את ההחלטה איך שאתם רוצים..."

או כדבריו הנוספים:

"ואז סגרתי את השיחה איתו ואמרתי: תשמע, אם זו עמדתך, שהחברה תעשה מה שהיא רואה לנכון".

43. מקביעה עובדתית זאת עולה שאכן המערער ובניגוד לעמדתו הראשונית "אישר" למשיבה לפעול כפי שפעלה.

מהות אותו אישור, אף הוא היה שנוי במחלוקת בפני בית משפט קמא.

בית המשפט דחה את גרסתו של המערער, כאילו התייעצו איתו כבעל מניות בלבד ולא כמי שהנושא קשור אליו.

משכך, הסיק אף בית משפט קמא, כי אותו אישור, כמוהו כהסכמה להשבת התשלום למשיבה, אותו תשלם האחרונה בהתאם להסכם הפשרה.

44. עוד הפנה בית המשפט לאותו "חיסכון" של כ-200,000 ש"ח שהמשיבה הפיקה למערער נוכח השגת הסכם הפשרה.

45. הנה כי כן, מקביעותיו העובדתיות של בית משפט קמא עולה כי המערער הסכים שהמשיבה תפעל בהתאם לחוות דעתו של רו"ח שובל, כך גם שהיה ברור לו כי הפניות אליו, לא נעשו בתוקף היותו בעל תפקיד במשיבה (ובמיוחד שבמועד האמור לא היה בעל תפקיד) או בעל מניות, אלא ביודעו שהמשיבה תחזור אליו, עם ביצוע תשלום בהתאם להסכם פשרה שיושג.

מנגד בית משפט קמא לא קבע עובדתית, כי אכן המערער הסכים והתחייב לאותו תשלום נוסף וכפי שלא נטען כאילו המערער, ציין בפני נציגי המשיבה כי יחליטו אשר יחליטו, הוא המערער לא אמור לשלם מאומה אלא רק המשיבה.

הנה כי כן, מקביעות בית משפט קמא עולה כי הפניה למערער לא נערכה כמי שהוא בעל תפקיד במשיבה, אלא כמי שעניינו עומד לדיון. כך גם, כל שציין המערער בפני המשיבה, נציגיה ויועציה, כי אם עומדים הם על גישתם ביחס לפתיחת השומה ובניגוד לדעתו, יפעלו כרצונם.

אולם לא נקבע כאילו הסכים המערער לשפות את המשיבה אם אכן יתברר כי צדק הוא בגישתו.

המסקנות המתחייבות

46. לית מאן דפליג, כי המשיבה והפועלים מטעמה, לרבות באמצעות רו"ח שובל, הם אלו שעמדו מול פקיד השומה. כך אין חולק כי המערער עורר את שאלת משמעותו של הסכם המערער וכשלישיתו, לאור כריתתו, אין מקום לפתוח את הנושא בשנית.

אכן, רו"ח שובל סבר את אשר סבר ובנסיבות אלו, היה מקום שהמערער יסתמך על חוות דעתו. עם זאת, מעת שהמערער ידע שיהיה עליו לשלם את תוספת המס שתסוכם עם פקיד השומה, ובהתחשב גם בסכומים המדוברים, מצופה היה שחרף נסיבותיו האישיות דאז, יבחן אף הוא באמצעות מי מטעמו, אם אכן הצדק עמו, אם לאו, וכפי שציין אף בית משפט קמא.

זאת לא עשה המערער.

47. מנגד, לדעתי שגתה המשיבה ושגו הפועלים מטעמה ש"ויתרו" על טענת המערער ולכאורה אף לא דאגו לבחינה מעמיקה של הסוגיה אליה נדרשנו בפרק המישור המשפטי.

למצער, היינו מצפים מהמשיבה כי תציג עמדה נגדית מול רשויות המס, על סמך טענת המערער ותנסה ואף בגין טענה זאת, להגיע להסדר כספי נאות יותר עם רשויות המס.

כל זאת לא נעשה, ולמעשה ניתן לקבוע כי המשיבה הסתפקה ביעוץ מהיר ומבלי להידרש לסוגיה לעומקה, וכאילו יצאה ידי חובתה באותן שיחות עם המערער ובמיוחד בנסיבות בהן נמצא המערער.

48. המערער הסתמך על המשיבה, שיכול והסתמכה על הייעוץ שקיבלה, אולם עולה כי טענה במסקנתה, וכי על-כן נקלע המערער לאשר נקלע.

מנגד, וכאמור, גם המערער אינו יכול לרחוץ בניקיון כפיו ומשהסתפק באותה עמדה של המשיבה. יתר על-כן, ככל שהיה נזקק ליעוץ ע"י מי מטעמו - ואם אכן מסקנת הייעוץ במישור המשפטי, הייתה כמסקנתי - יכול היה לנקוט בהליכים אלו או אחרים, על מנת למנוע את ההסדר אליו הגיעה המשיבה עם רשויות המס.

כך גם, יכול היה לנסות ולמנוע את כריתת הסכם המשיבה בפניה ישירה מול רשויות המס וכך גם בהליך כנגד המשיבה.

49. ודוק, הקושי נעוץ במקרה דנן נוכח המסקנה במישור המשפטי, אשר שונה מאשר סברה המשיבה בשעתו.

יתר על-כן, גם הסכמה זאת או אחרת של המערער, נבעה מהסתמכות על עמדת המשיבה במישור המשפטי שנשמכה, כאמור, על ר"ח שובל.

50. בנסיבות אלו, אין אני סובר כאילו מנוע המערער להתנגד מכל וכל לדרישת המשיבה.

כאמור, הסכמת המערער הייתה כי המשיבה תפעל בהתאם לעמדתה ואף זאת, בהסתמך על אשר הוצג לו מטעם המשיבה. ואכן, אם היינו קובעים כי עמדת המשיבה נכונה היא, יכול והייתה קמה מניעות למערער להתנגד לאשר נעשה.

אולם, משלא כך פני הדברים סבורני כי אין מקום לחסום, מכל וכל, את דרכו של המערער.

בלשון אחרת, כל הסכמה ככל שהייתה, התבססה על נכונות גישת המשיבה שהמערער חלק עליה ולכן אינה מתייחסת למצב שמהמשיבה טעתה.

מצד שני, וכאמור, לא ניתן להתעלם מהתנהלותו של המערער, וכפי שפורטו הדברים בהרחבה כדלעיל, ולהורות כי לא רק שהמשיבה תישא בעצם תשלום המס במקום המערער, אלא יכול ואף תגלמו.

51. בנסיבות אלו דומני כי יש לחלק את "האחריות" בין הצדדים וכעין "רשלנות" מחד גיסא ו"אשם תורם" מאידך גיסא.

למסקנה דומה יכולים היינו להגיע, על סמך הנסיבות דלעיל, גם מהפעלת שיקולי צדק שעניינם בחובת השבה, מכח עשיית עושר ולא במשפט.

52. אשר על-כן, הייתי מציע לחבריי, לקבל את הערעור באופן חלקי, דהיינו, כי מכל אשר חויב המערער לשלם למשיבה, לרבות בגין הוצאות ושכ"ט עו"ד, יופחת 50% (למעט אשר נקבע ביחס לשנה האחרת) ורק את היתרה יהיה חייב המערער לשלם למשיבה.

כמובן, שאם המערער שילם מעבר לחלקו, דלעיל, אזי המשיבה תחזיר למערער, כל סכום עודף ששילם בצירוף הפרשי הצמדה וריבית מעת התשלום ועד השבתו בפועל.

כך, לאור התוצאה, כל צד ישא בהוצאותיו במסגרת הדיון שבפנינו.

(-) אב"ד

השופט ד"ר קובי ורדי:

1. אין בידי להצטרף לתוצאה אליה הגיע חברי אב"ד - כבוד השופט שנלר וחברתי כבוד השופטת לבהר-שרון בפסק דינם.

אני סבור כי דין הערעור להידחות ואין מקום לחלוקת אחריות בין הצדדים או לפטור של המערער מאחריות בנסיבות העניין.

2. לטעמי, די בקביעותיו העובדתיות של בית משפט קמא, בהן לא מצאנו מקום להתערב, לפיהן המערער כאיש עסקים מנוסה, היה מעורב ואף נתן הסכמתו לחתימה על הסכם הפשרה בין רשות המיסים לבין המשיבה בעניינו כדי לדחות את הערעור, ולחייב את המערער לשפות את המשיבה בגין חיוב זה בהתאם להסכם בינו לבין המשיבה (סעיף 11 לתכנית האופציות).

כך, קבע בית משפט קמא כי הוא מקבל את עדותו של מר ליפשיס לפיה:

"שוחח עם הנתבע מספר פעמים בין תחילת ביקורת הניכויים ועד חתימת הסכם הפשרה, וכי שוחחו על הביקורת וההסכם המתגבש."

כן קבע בית משפט קמא כי: **"הנתבע אישר כי שוחח על כך מספר פעמים עם מר ליפשיס" וכי "היתה לנתבע אפשרות להביא לפני התובעת ונציגיה את עמדתו בענין רשויות המס מבעוד מועד, והוא אף עשה כן, הן בשיחות עם מר ליפשיס... והן בשיחה עם רו"ח שובל... אלא מאי? רו"ח שובל, אשר טיפל בעניני התובעת, ואשר על מקצועיותו לא חלק הנתבע בזמן אמת... לא קיבל את עמדתו של הנתבע לגבי סמכות פקיד השומה ולגבי הצורך לפתוח חזית מול מס הכנסה, והנתבע בעדותו אישר למעשה כי קיבל את חוות דעתו של רו"ח שובל שהוא מומחה למיסים, ולפיה על התובעת לשלם את השלמת המס למרות השומה הסגורה שלו"**.

3. בהתאם לכך, ובנסיבות העניין, הרי שמתיתר הצורך לדון בשאלה הפרשנית אודות תחולתו של סעיף 167(ב) לפקודת המיסים, ולא מצאתי מקום לחוות דעתי בסוגיה זו.

4. אוסיף למעלה מן הצורך, כי אף אם הייתי מסכים עם פרשנותו של חברי כבוד השופט שנלר לפיה בנסיבות העניין הכנסתו של המערער ממכירת האופציות מוסתה ולא ניתן לשוב ולמסותה שוב על-פי סעיף 167(ב) לפקודת המיסים, הרי שאני סבור גם אז, כי אין מקום לחלוקת האחריות בין המשיבה לבין המערער, שכן כאמור, משהסכים המערער לתשלום המס על-פי הסכם הפשרה, ומשהסתמך על חוות דעתו של רואה החשבון שובל ולא פעל להשגת חוות דעת נוספת מטעמו, על-אף שידע כי הוא שישא בתשלום, אין לקבל את הפרשנות הנ"ל בדיעבד בבחינת חכמה לאחר מעשה, ועל המערער לשאת בחיוב לבדו ולשפות את המשיבה בהתאם להתחייבותו בתכנית האופציות. וכפי שקבע בית משפט קמא:

"הנתבע, אשר ברור היה כי הסדר הפשרה בענין ניכוי המס יהיה בעל משמעויות לגביו, לא מצא לנכון לערב יועצים נוספים מטעמו, אף שהצהיר כי לא היה לו כל קושי או מניעה לעשות כן (עמ' 100 ש' 24-22).

הנתבע לא מצא לנכון, גם לא מתוקף היותו בעל שליטה בחברה, להורות למנהלי החברה או לרואה החשבון להתייעץ, עבור החברה, עם גורם נוסף, אף לא עם היועצים המשפטיים. כיום, אין לשמוע מפיו טענה כי מנהל הכספים התרשל כאשר לא ביצע התייעצות נוספת" (פסקה 63 לפסק דינו של בית משפט קמא).

5. כמו כן, המשיבה מצידה פעלה לצמצום "נזקו" של המערער, שכן ניהלה משא ומתן עם פקיד השומה להפחתת השומה (תצהירו של מר עופר פסקה 8), עירבה את המערער במתרחש שהציג את עמדתו בנושא ואת פרשנותו לסעיף 167(ב) לפקודת המיסים, וקיבלה ייעוץ מקצועי מטעם רואה החשבון שובל עליו הסתמכה בסופו של דבר.

בנסיבות אלה אני סבור כי המשיבה ייצגה כמיטב יכולתה על-פי תפיסתה ושיקול דעתה המקצועי בזמן אמת את האינטרסים של המערער, ומשכך אין מקום להטיל עליה אחריות כלשהי. וכפי שקבע בית משפט קמא:

"סופם של דברים, לא מצאתי כי היה בהתנהלותה של החברה, ובכלל זה במסגרת מגעיה עם הנתבע... או עם רשויות המס בענין הסדר הפשרה, משום רשלנות, חוסר תום לב או מחדל אחר שיש בהם... כדי לפטור את הנתבע מחובתו לשפות את התובעת בגין סכומים ששילמה לרשויות המס בענין רווחים שהפיק ממימוש אופציות שקיבל" (פסקה 70 לפסק דינו של בית משפט קמא).

6. לאור האמור לעיל, אני סבור כי דין הערעור להידחות, ועל המערער לשפות את המשיבה בגין מלוא התשלומים ששילמה במסגרת הסכם הפשרה עם רשויות המס, כפי שקבע בית משפט קמא.

(-) שופט

השופטת רות לבהר-שרון:

במחלוקת שבין חבריי, אני סבורה, כדעתו של חברי אב"ד השופט שנלר, כי דין הערעור להתקבל, אם כי בשונה מחברי, אני סבורה שאין מקום להטלת אשם תורם על המערער, ואפרט דברי.

1. אין חולק בענייננו כי מימוש האופציות מהווה אירוע מס, כאשר המס נגזר מהפרש שבין מחיר המניה בבורסה לבין מחיר המימוש (התוספת לשווי המניה), הכל במועד המימוש, דהיינו במועד שבעל האופציות הודיע על כוונתו לממש את האופציות שבידיו.

2. בענייננו, המערער נתן למשיבה את ההודעה על כוונתו לממש את האופציות, כאשר המועד בו הוקצו לו המניות בפועל, ובמיוחד כפי שציין בימ"ש קמא, המועד בו הוא שילם לחברה את התוספת בגין המימוש, היה במועד מאוחר יותר למועד הודעתו, והוא דיווח על ההכנסה לשלטונות המס.

3. אין חולק כי כל העובדות וכל המועדים היו ידועים לשלטונות המס, או למצער לא היה כל קושי לבררן על ידי דרישת פרטים נוספים, כמקובל.
4. אין גם חולק כי למערער הוצאה **שומה סופית** ביום 19.2.03 לשנים 1999-2001. ואולם, כפי שפורט בהרחבה על ידי חברי, בעת הביקורת שנערכה בחברה, נדרשה החברה לשלם תוספת מס לגבי האופציות נשוא הערעור, והחברה אכן שילמה בסופו של יום סכום נוסף בגין המס, שלכאורה חל על המערער, וזה הסכים אותו תבעה המשיבה מהמערער בתובענה נשוא הערעור.
5. השאלה שבמחלוקת, הינה האם יכולה החברה, בהתאם לעובדות שנקבעו על ידי בימ"ש קמא, לחזור בתביעה למערער. אומנם, סעיף 11 לתוכנית הענקת האופציות לעובדים קובע כי חובתו של מקבל האופציות לשפות את החברה בגין כל מס בו תחוייב, ואולם השאלה מה הדין במקרה זה, כאשר המערער הגיע **להסדר פשרה סופי** לגבי תשלום המס על האופציות, ולטענתו המשיבה לא היתה צריכה להסכים לדרישת שלטונות המס, ולא היתה צריכה להגיע עמם להסדר פשרה על גבו, כאשר הוא חזר והדגיש בפני המשיבה כי מבחינתו השומה שלו היא סופית, ואין מקום לדון בה מחדש.
6. אומנם, אין מקום להתערב בקביעותיו העובדתיות של בימ"ש קמא, שקבע שהמערער אישר ששוחח עם מר ליפסס על הביקורת שנערכת ע"י רשויות המס, ואף היה מודע לעמדתו של רו"ח שובל שטיפל בענייני המשיבה בקשר לדרישות פקיד השומה לתוספת מס לגבי המניות של המערער, וסבר שהחישוב שנעשה לא היה נכון ויש מקום להגיע להסדר פשרה עם שלטונות מע"מ.
- ואולם, בימ"ש קמא לא קבע שהמערער **הסכים או התחייב** לשלם סכום מס נוסף, או לשפות את החברה על כל מס שתתחייב לשלם בהסדר פשרה, וגם אין כל קביעה עובדתית של בימ"ש קמא, והדבר אף לא עולה מהראיות שהיו בפני בימ"ש קמא, כי המערער הסמיך את המשיבה לפעול בשמו או להגיע להסדר פשרה שיחייב אותו. יתרה מזאת, המערער גם לא היה שותף להסדר הפשרה, ולא נתן הסכמתו לפשרה אליה הגיעו הצדדים.
7. המערער לא יכול היה למנוע את דרישת פקיד השומה לתוספת מס **מהמשיבה** לגבי האופציות שלו, אולם הוא טען כל הזמן שהוא הגיע **להסדר סופי** עם שלטונות המס, והשומה שלו סופית, ומשכך, חל בעניינו סעיף 167(ב) לפקודת המיסים, ולכן לא ניתן לדרוש ממנו כל תוספת. אומנם הוא ידע והיה מודע לכך שיש דרישה **מהמשיבה** לתוספת מס, אך הוא לא נתן הסכמתו ולא התחייב לשלם כל תוספת שהיא, והמשיבה היתה צריכה לתמוך בדעתו שהשומה שלו סופית.
8. מרגע ששלטונות המס לא בררו לפני הוצאת השומה הסופית את המצב המשפטי לאשורו, על אף שכל הנתונים היו בפניהם, ומאומה לא הוסתר ע"י המערער - אין להם להלין אלא את עצמם, וכלפי המערער לא יכולה להיות להם כל דרישת מס נוספת כי השומה שלו היא סופית.

9. אני מסכימה ומצטרפת למסקנתו של חברי אב"ד כב' השופט שנלר, בכל הקשור לפרשנות הוראות סעיף 167(ב), כי מרגע שהמערער כלל את "אירוע המס" בשומתו, וההכנסה נכללה בדו"ח שהגיש, הרי שלפקיד השומה היתה הזדמנות נאותה לבחון את אירוע המס ולקבוע, אם סבר כך, שגובה ההכנסה שונה מזה עליו הוצהר ע"י המערער, שהרי כל הפרטים היו בפני פקיד השומה ומאומה לא הוסתר. משכך, אני סבורה שהסכם הפשרה שנחתם בשעתו בין המערער לפקיד השומה, אמור לשים קץ לענין, ועל כן, ובצדק, היה מקום שהמערער יתנגד לכל דרישה לתשלום מס נוסף בגין ארוע המס עליו הצהיר ללא הסתרת כל פרט.

10. **ואולם, אינני שותפה למסקנתו של חברי השופט שנלר שיש להטיל במקרה זה על המערער אשם תורם.**

כפי שפורט לעיל בימ"ש קמא קבע עובדתית שהמערער ידע על הדרישה הנוספת למס, אך השאלה היא האם הוא הסכים בשלב כלשהו לשפות את החברה אם היא תחליט, משיקוליה היא, להגיע להסדר פשרה כלשהו עם שלטונות המס. מעיון בפסק הדין עולה כי בית משפט קמא לא קבע כי המערער התחייב לשפות את החברה או ייפה את כוחה לפעול בשמו או להתחייב בשמו לתשלום נוסף. מאמירתו של המערער כי: " ... ואז סגרת את השיחה איתו ואמרתי: תשמע אם זו עמדתך, שהחברה תעשה מה שהיא רואה לנכון..." לא ניתן ללמד על כל הסכמה. נהפוך הוא - אני סבורה שבכך הוא אמר למעשה לחברה שהיא יכולה לנהוג כפי שהיא רוצה, על פי האינטרסים שלה, ותו לא.

יתרה מזאת, כל עוד המערער עמד על דעתו שהשומה סופית, הרי שלא יכול היה למנוע מהחברה להגיע מטעמה להסדר פשרה. כדי שהסדר הפשרה של החברה יחייב אותו כאשר יש לו שומה סופית, צריכה היתה החברה לקבל ממנו הסכמה מפורשת להגיע להסדר הפשרה אליו הגיעה, זאת בעיקר לאור הפרשנות לסעיף, לפיו השומה היתה סופית.

לאור כל האמור אני סבורה שיש לקבל את הערעור במלואו ככל שהוא מתייחס לשנות המס 1999-2001.

(-) שופטת

הוחלט בהתאם לסעיף 80 לחוק בתי המשפט (נוסח משולב), התשמ"ד-1984, כפסק דינו של כב' השופט י. שנלר.

המזכירות תחזיר את העירבון למערער באמצעות ב"כ. המזכירות תמציא העתק מפסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, כ"ב בטבת התשע"א (29 בדצמבר 2010).

(-) שופטת

(-) שופט

(-) אב"ד