

הנושא: האם לאחר שהושג "הסדר מס" בעניין אופציות, יש תחולה לסעיף 3(ט) לפקודה? האם קיימת תחולה לסעיף 3(ט)2 בעניין פריסת ההכנסה?

בבית המשפט המחוזי מרכז - לוד

מס' תיק: ע"מ 28283-12-11

בפני: כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

המערערים: עובד יחזקאל ואח'

המשיב: מס הכנסה - פקיד שומה פתח תקווה

ניתן ביום: 26.08.2013

העובדות:

1. הערעור נגזר מתוכנית אופציות שניתנה למערערים ע"י החברה המעסיקה בשנת 1999. החברה הפכה מחברה פרטית לציבורית בשנת 2007 ומספר המניות שהונפקו להם שונה.
2. בשנת 2001, כשמצבה הכלכלי הורע, פנתה החברה לרשות המיסים והגיעה להסדר מס בקשר לאופציות, שעיקרו הוא דחיית אירוע המס עד למועד מכירת המניות.
3. בית המשפט מצוין, שתנאי ההסדר לרבות מינוי הנאמן, מלמדים, כי הצדדים הסכימו להחליף את המסלול של סעיף 3(ט) במסלול לפי סעיף 102 לפקודה. מכאן קובע בית המשפט, שלא ניתן לפרש את הסדר המס לפי מסלול 3(ט) ולא ניתן לאמץ את סעיף 3(ט)2 לצורכי פריסת המס. גם מילות ההסדר אומרות זאת.

נפסק:

1. הצטרפות להסדר מס מרצון מחייבת את הצדדים להסדר, כאמור בהלכת אלוני. יש לראות בהסדר זה הסכם שנכרת בין הנישום ובין רשות המס, אשר דיני החוזים חלים עליו. הסדר מס כמוהו כחוזה. במקרה הנוכחי, החברה אף החתימה את עובדיה, לרבות המערערים, על כפיפותם להסדר המס.

2. בחירת מסלול 102, כעולה מהסדר המס, מונעת את תחולת סעיף 3(ט) על המקרה ולא ניתן לאפשר פריסת ההכנסות והמס. משלא חל סעיף 3(ט)(1), ממילא גם לא חל סעיף 3(ט)(2), הנגזר מהפרש המס עפ"י הסעיף הראשי. סעיף 3(ט)(2) אינו מתקיים בחלל ריק, אלא משרת את תכליתו של סעיף 3(ט)(1).

הערעור נדחה.

פסק דין

ערעור זה מעלה שתי שאלות משפטיות: האחת - האם לאחר שהושג "הסדר מס" בין מעסיקת המערער לבין רשות המסים, יש תחולה להוראות סעיף 3(ט) [בפקודת מס הכנסה](#) (להלן: "הפקודה"), או שהסדר המס מחליפו. השנייה - האם קיימת תחולה לסעיף 3(ט)(2) לפקודה שעניינו פריסה לאחור עד שנת ה"מימוש".

א. להלן העובדות הדרושות לעניין

1. המשיב הוא פקיד שומה פתח תקווה (להלן: "המשיב"). המערער 1, מר יחזקאל עובד (להלן: "המערער"), קיבל ביום 2.11.1999 ממעבידתו - חברת ביגבנד נטוורקס בע"מ (להלן: "החברה") - תוכנית אופציות על פיה במשך 10 שנים מתאריך זה, הוא יהיה זכאי לקבל 120,000 אופציות לרכישת מניות החברה במחיר מימוש של \$1.0, לפי סעיף 3(ט) [לפקודת מס הכנסה](#). באותה עת החברה הייתה חברה פרטית, ומניותיה לא נסחרו בבורסה.

2. בהתאם לתוכנית האופציות, האופציות היו חסומות באופן מדורג עד למשך של 4 שנים, כך שבתום השנה שלאחר ההקצאה חדלה החסימה לחול על רבע מכמות האופציות שהוקצו. לאחר מכן, מדי חודש חדלה החסימה לחול כל פעם על $1/36$ מכמות יתרת האופציות, והאופציות פקעו בתום 10 שנים אם העובד לא בחר לקבלן. מעובד שהפסיק לעבוד או פוטר נשללו האופציות שטרם שוחררו מהחסימה, ולגבי אלו שאינן חסומות יותר, רשאי היה לקבלן ולממשן תוך שלושה חודשים מסיום עבודתו, אחרת פקעה זכותו לקבלתן. עובד שפוטר לא יכול היה לקבל את האופציות אשר טרם שוחררו מהחסימה, ובפועל איבד אותן. לגבי אופציות אשר השתחררו מן החסימה היה העובד מחויב במימושן תוך 3 חודשים מעת סיום עבודתו.

קרי, אם החזיק עובד שפוטר באופציות שהוסרה מהן החסימה עפ"י תנאי ההקצאה, חייב היה לממש אותן ולהמירן למניות בתוך פרק זמן קצוב. דבר זה היה מביא בעקבותיו, כמובן, חבות מיידית במס, לפי הוראת סעיף 3(ט) לפקודה.

3. במהלך שנת 2000 בוצעה בחברה פעולה של פיצול באופציות שהונפקו, כך שבעקבותיה היו לזכות המערער אפשרות לקבלת 240,000 אופציות.

4. בשנת 2001, ריחף סימן שאלה על קיומה הכלכלי של החברה ועל כן היא עמדה לפטר עובדים. לאור העובדה שהחברה הייתה חברה פרטית והאופציות והמניות שלה היו בלתי סחירות, והעובדים המפוטרים שיבחרו לקבל את האופציות ולממשן למניות לא יכלו למוכרן ולקבל כסף עבורן, פנתה החברה לפקיד השומה בבקשה לעריכת הסדר מס.

5. החברה הגיעה להסדר מס עם רשות המיסים ביום 1.11.2001, לפיו יידחה אירוע המס של העובדים המפוטרים, בגין רכישת המניות מהאופציות שניתנו לפי סעיף 3(ט) לפקודה, וזאת עד למועד מכירת המניות שיתקבלו במימוש האופציות (להלן: "הסדר המס").

6. במקביל, ובהתאם להסדר המס, החתימה החברה את המערער ויתר העובדים המפוטרים לגביהם חל הסדר המס, על הסכם נאמנות להחזקת המניות מהאופציות שימושו על ידם.

7. תוקף הסדר המס הוארך 3 פעמים, עד ליום 31.12.2007. המערער פוטר וסיים את עבודתו אצל חברת ביגבנד ב-12/2001.
8. ב-3.3.2002, הודיע המערער לחברה על רצונו לקבל 155,000 אופציות שהבשילו ולממשן למניות, ושילם לחברה את מחיר המימוש, בסך של \$05.0 למניה, וסך הכל \$7,750 (אשר היו סך של 37,045 ש"ח באותה עת). בהתאם להסדר המס ולהסכם הנאמנות, הועברו המניות לידי נאמן, והמערער שילם סך של 1,000 ש"ח מקדמה על חשבון המס.
9. במרץ 2007 הפכה חברת ביגבנד לחברה ציבורית, והנפיקה לראשונה מניות לציבור (IPO) בבורסה, ביחס של 1:4, כך שסך 155,000 המניות של המערער הפכו לסך של 38,750 מניות.
10. ביום 21.10.07, שילם המערער מקדמה על חשבון המס בסך של 300,000 ש"ח. בעקבות תשלום המקדמה הנ"ל, קיבל המערער את הסכמת רשות המיסים לשחרר מהנאמנות את 38,750 מניותיו, והורה בו ביום לנאמן לשחרר לידיו את המניות.
11. תשלום המקדמה למס הכנסה בסך של 300,000 ש"ח (על הכנסה של 840,576 ש"ח על פי שווי המניות ביום אירוע המס), נקבע ע"י המשיב מאחר שאפשרות פריסת ההכנסה ע"י המערער הביאה למס מופחת משיעור המס השולי של המערער בשנת 2007.

עמ' 259

12. עם הגשת הדו"ח השנתי לשנת המס או בסמוך לכך פנה המערער למשיב בבקשה לפרוס את ההכנסה בגין מימוש המניות לשש שנים שמסתיימות בשנת המס, היינו משנת 2002 ועד 2007 לפי סעיף 3(ט)(2) לפקודה. לפי הדו"ח של המערער בגין הכנסת העבודה בשל "מכירת המניות" שמקורן באופציות בסך של 840,576 ש"ח, המתחלקת לצורך הפריסה בסך של 140,096 ש"ח לכל שנה, חייבת במס כולל בסכום של 207,176 ש"ח בלבד.

13. לטענת המשיב, ההכנסה שהפיק המערער ממימוש המניות בשנת 2007 היא הכנסת עבודה בשנת 2007 ובה בלבד. המשיב טוען בנוסף, כי למערער אין זכות לפריסת ההכנסה.

ב. השאלות שבמחלוקת

1. כאמור בפתיח, שתי שאלות משפטיות דורשות הכרעה בערעור זה. האחת - האם לאחר שהושג "הסדר מס" בין מעסיקת המערער לבין רשות המסים, יש תחולה להוראות סעיף 3(ט) בפקודה, או שהסדר המס מחליפו.

2. השנייה - האם קיימת תחולה לסעיף 3(ט)(2) לפקודה (פריסה לאחר עד שנת ה"מימוש"). לשאלה זאת יש להידרש, אם תתקבל טענת המערערים כי עדיין ניתן לראות את "הסדר המס" כבא בתוך מסגרת סעיף 3(ט) לפקודה. קרי, לפי עמדת המערערים, על אף השוני בין האמור בסעיף 3(ט)(1) לפקודה לבין הסדר המס שנקבע, יש לראות את האחרון כבא במסגרתו של סעיף 3(ט)(1) לפקודה.

ג. טענות המערערים

1. טענת פקיד השומה, לפיה סעיף 3(ט) מתבטל בשל הסדר המס נוגדת את עקרון החוקיות: "הסדר מס" אינו גחמה של פקיד השומה. מתחם חיותו של הסדר המס הוא מקום בו הדין עמום או חסר. סעיף 1(א) ל"[חוק יסוד: משק המדינה](#)" קובע, כי אדם לא ישלם מסים, אלא אם כן הדבר נקבע בחוק. פעולת המדינה מתבצעת באמצעות המינהל הציבורי. למינהל הציבורי כשרות משפטית מוגבלת, אין לו כוחות וסמכות, אלא בהתאם למה שהחוק העניק לו, והוא כפוף לעיקרון חוקיות המינהל.

2. להסדר המס יש מקום כאשר הדין עמום או חסר. הסדר המס בענייננו, קבע את דחיית המיסוי על פי סעיף 3(ט), למועד מכירת המניות, שיתקבלו במימוש האופציות ע"י העובד, כדי לצמצם את מרכיבי אי הוודאות לגבי שווי ההטבה, וחבות המס. דחיית אירוע המס אינה יוצרת חבות מס חדשה, או נוספת, אלא היא באה בתוך מסגרת סעיף

3(ט), ודוחה את מועד אירוע המס על פי סעיף 3(ט), במקום אירוע מס במימוש האופציות ורכישת המניות, נדחה אירוע המס ליום "מכירת המניות" (כפי הגדרתו בהסדר המס), שאז שווי המניות קל להערכה, וכך גם סכום המס שהעובד חב בגין.

עמ' 260

3. הן האופציות והן המניות של החברה לא היו סחירות במועד אירוע המס המקורי על פי סעיף 3(ט)(1)(א), והחברה הנפיקה לראשונה מניות לציבור בבורסה רק ב-3/2007, והמערער היה רשאי למכור אותן לראשונה, לאחר מועד החסימה החל על העובדים, רק ב-9/2007. הסדר המס אשר דחה את מועד אירוע המס למועד מכירת המניות, עולה בקנה אחד ומשלים את המטרה החקיקתית בסעיף 3(ט), הדוחה את אירוע המס ככל שמדובר באופציות בלתי סחירות, למועד בו לא יהיה קושי להעריך את שווייה של טובת ההנאה שניתנה לעובד, ובזמן שהעובד יכול לממש את כספו.

4. מלשון הסדר המס, עולה כי גם המשיב עצמו לא סבר מעולם כי סעיף 3(ט) אינו חל על ההסדר; ראשית, בשום מקום, לא בהסדר המס המקורי, ולא באף אחת מהארכות המועד להסדר המס, לא צוין בשום הקשר, כי כביכול הסדר המס מבטל את אירוע המס על פי סעיף 3(ט). שנית, בכל אחד מהסדרי המס שנערכו ע"י המשיב, נכתב במפורש כי ההסדר עוסק בדחיית אירוע המס על מימוש האופציות לפי סעיף 3(ט), למועד מכירת המניות. שלישית, מלשון הסדרי המס המדברת על דחית אירוע המס בסעיף 3(ט) ולא על ביטולו, אין ספק כי גם פקיד השומה עצמו, לא סבר שהסדר המס מבטל את סעיף 3(ט).

5. לטענת המערערים, מהארכה שניתנה להסדר המס ביום 20.11.06 ברור כי פקיד השומה סבר גם הוא שמדובר בדחיית אירוע המס על פי סעיף 3(ט) ולא ביטולו של סעיף זה. זאת שכן בכותרת של מסמך זה (נספח ב/4 לערעור) נאמר כדלקמן:

"הנדון: הארכת הסדר מס בקשר עם מימוש אופציות 3(ט) לפקודה..."

לטענת המערערים, במועד ההארכה הנ"ל, ב-20.11.2006, כל האופציות לגביהן מתייחס ההסדר כבר נרכשו ע"י העובדים, והומרו על ידם למניות, כפי שאף נעשה לגבי מניות המערער. ברור על כן, כי אם פקיד השומה היה סבור כי סעיף 3(ט) בוטל, וכי

ההסדר מתייחס למניות המוחזקות ע"י הנאמן הוא כלל לא היה מתייחס בגוף המכתב לכך שמדובר באופציות שהונפקו בהתאם להוראות סעיף 3(ט) לפקודה, אלא היה מציין כי מדובר בדחייה נוספת של אירוע המס לגבי המניות המוחזקות בידי הנאמן.

6. בנוסף, טוענים המערערים שטענת פקיד השומה מתעלמת מהוראות הסדר המס ומנסיבות נתינתו, כמפורט בסעיף 2 להסדר מיום 1.11.2001, המדבר על דחיית אירוע המס בשל כפיית מימוש האופציות על העובדים המפוטרים, וכן בשל כך שאינם יכולים במועד אירוע המס המקורי של סעיף 3(ט) לממש את כספם.

7. בשלב הקודם של ההליכים, כאשר המערערים קיבלו דרישה בהתאם לסעיף 145(א)(2)(ב), לגביו הגישו השגה, לא נטען ע"י פקיד השומה כי הסדר המס ביטל כביכול את סעיף 3(ט), אלא נטען ע"י פקיד השומה כי: "לא התרתי לעשות פריסה של האופציות בשנת 2007, וזאת מאחר והנישום לא ניכנס לסעיף 3(ט) - שמאפשר לעשות פריסה רק לבעל אופציות ובמקרה שלנו מדובר במכירת מניה, ומכאן אין להכיר בפריסה".

עמ' 261

טענה זו שונה לגמרי מהטענה לפיה כביכול בוטל סעיף 3(ט) ע"י ההסדר, וגם היא מעידה כי הטענה בדבר ביטול סעיף 3(ט) היא המצאה חדשה, שהמשיב מעולם לא התכוון לה.

8. גם הסדר המס אינו שולל את אפשרות פריסת ההכנסה: המשיב טוען בסעיף 12.2 לנימוקי השומה, כי המערער לא זכאי לפרוס את ההכנסה לפי סעיף 3(ט) לאור ביטולו כביכול של הסעיף ע"י הסדר המס, וכי הסדר המס לא מאפשר את פריסת ההכנסה, לאור סעיף 3.4.5 להסדר המס מיום 1.11.2001. סעיף 3.4.5 קובע כי: "**מוסכם כי, הכנסת העובד תחשב כהכנסה מעבודה. הכנסה זו לא תהא זכאית לקיזוזים, ניכויים או הפחתות כלשהן**". אולם, גם אם סעיף זה כן היה חל, אין לקבל טענתו של המשיב, כאילו סעיף 3.4.5 אינו מאפשר פריסת ההכנסה נשוא האופציות שהפכו למניות, וזאת מכמה טעמים: ראשית, סעיף 3.4.5 כלל לא קבע שלא ניתן לפרוס את ההכנסה. פריסה אינה קיזוז ואינה ניכוי, ואינה הפחתת הכנסה, ועל כן, גם סעיף זה, ככתבו וכלשונו, אינו מונע אפשרות פריסת ההכנסה. שנית, הסדר המס נערך בין החברה לרשות המס. רשות המס לא דרשה שהחברה תחתים את העובדים המפוטרים על הסדר המס החל עליהם, למרות שדרשה מהחברה שכל אחד מהם ישלם מקדמה בסך של 1,000 ש"ח, ולמרות שכל שמות העובדים עליהם חל ההסכם היו בידי רשות המס כמפורט בסעיף 1 ו-2 בהסדר המס מיום 18.4.2002. המערער כלל לא ראה את הסדר המס עד להעלאת

טענות פקיד השומה כנגד הפריסה בשנת 2009, וממילא גם לא חתם עליו ולא ידע על סעיף 3.4.5. שלישית, אם הייתה בכלל "הסכמה" כאמור בסעיף 3.4.5 הנ"ל, הרי שיש לפרש את סעיף 3.4.5 ו"הסכמה" זו בצמצום לאור מכלול נסיבות עריכת ההסכם.

9. כמו כן, עיון במכתב פקיד השומה מיום 18.4.2002, נספח ב/2, מעלה כי הסדר המס כלל אינו כולל את סעיף 3.4.5. המכתב ב/2 הנ"ל, מפרט את כל הסדר המס, והאמור בסעיף 3.4.5 כלל אינו חלק ממנו.

גם מנספח ב/3 מיום 12.12.2004, אשר האריך והוסיף תנאים על אלה הקבועים בהסדר המס, ואשר גם הכפוף עובדים נוספים להסדר המס, אשר לא היו חלק מהסדר המס המקורי מיום 1.11.2001, אף בו אין כל התייחסות לסעיף 3.4.5 כחלק מהסדר המס. ברור שלא היתה כוונה לעשות איפה ואיפה בין העובדים השונים בעלי האופציות לפי סעיף 3(ט), והעובדה שנספח ב/3 אינו כולל את סעיף 3.4.5 מעלה, כי גם לגבי העובדים שלגביהם הוחל ההסדר כמפורט במכתב מיום 1.11.2001, לא הייתה כל כוונה כי האמור בסעיף 3.4.5 יהיה חלק מהסדר המס. ויודגש, כי בהארכה ב/3 הנ"ל, נערך פירוט כל הסדר המס לרבות התוספות שהוספו לו בהארכות הקודמות ואין מצויות בהסדר המקורי. גם עיון בהארכת הסדר המס מיום 20.6.2006 מעלה כי הסדר המס אינו כולל את סעיף 3.4.5 בהארכת מועד זו.

לאור העדר כל זכר לאמור בסעיף 3.4.5 באף אחת מהארכות של הסדר המס, נראה שסעיף זה נכתב בהסדר המס הראשון ללא שהיתה כל הסכמה לגביו, ומשכך פני הדברים הוא נמחק מהארכות הסדרי המס, או שסעיף זה בוטל ולכן נמחק. כך או כך, במועד אירוע המס בעת משיכת המניות מהנאמן ע"י המערער, לא חל עליו סעיף 3.4.5 הנ"ל.

עמ' 262

10. אין לקבל טענת המשיב כי בהתאם לסעיף 3(ט)(2) לפקודה יכול המשיב לפרוס את ההכנסה לשנים 2000-2002 בלבד, או ל-3 שנים בלבד. בסעיפים 12.3 ו-12.4 לנימוקי השומה, טוען פקיד השומה, כי לחילופין יכול המערער לפרוס את ההכנסה בגין האופציות רק לשנים 2000-2002 בלבד, ולחילופין, הוא מוגבל בפריסת ההכנסה ל-3 שנים בלבד, ולא ל-6 שנים. אין ממש בטענתו זו של המשיב. המשיב נוהג בטענתו זו באופן סלקטיבי בהתייחסות להסדר המס. הסדר המס הרי דחה את מועד אירוע המס מיום מימוש האופציות כקבוע בסעיף 3(ט), ליום המכירה, הקבוע באחת האפשרויות

המנויות בהסדר המס. לאור הדחייה בהסדר המס, המימוש אינו ב-2002, אלא ב-2007, והמערער יכול לפרוס את ההכנסה נשוא האופציות הנ"ל לפי סעיף 3(ט)(2), ל-6 שנים, המסתיימות בשנת המימוש שהיא כאמור 2007, כפי שנעשה על ידו.

ג. טענות המשיב

1. בהסדר המס דנן חרגה החברה מן התנאים שקיבלה על עצמה בהסכם ההקצאה בכל הנוגע לאופן מיסוי העובד בקבלו את הזכות לרכישת הנכס-האופציות למימוש למניות.
2. יצוין כי החברה זנחה את התנאים שקבעה היא בהסכם ההקצאה רק לטובת העובדים המפוטרים. מסקנה זו נובעת מבקשת החברה כמופיע בהסדר המס, שם ביקשה החברה מפורשות לצאת מגדרי סעיף 3(ט) למען העובדים העומדים להיות מפוטרים.
3. גם מן הבחינה המילולית, עולה מהסדר המס כי הינו שילוב של הוראות שאינן משתלבות בהוראות סעיף 3(ט).
4. יובהר, ויודגש, לנוכח האמור עד כה, כי המשיב לא זנח את הוראות הפקודה בהקשר כלשהו, ואף לא "המציא" תניות שאינן מותרות עפ"י הפקודה. בוודאי שהמשיב לא זנח את הוראות סעיף 3(ט), אלא שאין הן חלות על המקרה לפנינו.
5. רשות המס רשאית לכרות הסכם עם נישום, והאחרון לא יוכל לסגת ממנו, כפי שמנסה המערער לעשות כאן, על דרך פרשנות ושינוי תניות ההסדר. המערער אינו מתנער מן הסדר המס, אלא מבקש לקרוא לתוכו תניות שאין בו.
6. הסדר המס הוארך מעת לעת לבקשת המעסיקה ובהסכמת רשות המס, דבר שאיפשר למערער לשלם את המס המתחייב ממנו שנים רבות לאחר שחל אירוע המס בהתאם לסעיף 3(ט) - מימוש האופציות למניות. יצוין כי מוסכם שלאחר פיטוריו, ובעקבות פיצול שנעשה בני"ע רשאי היה המערער לממש 155,000 אופציות למניות בחודש מרץ 2002, וכך עשה.

7. ביום 21.10.07, המערער העביר למשיב סך 300,000 ש"ח כמקדמה על חשבון המס. אולם, רק עם הגשת הדו"ח לשנת המס 2007, ביום 30.6.08, ראה המערער לפרש את הסדר המס לפי נוחותו, ודרש לפרוס את חוב המס על פני 6 שנים, משנת 2002 ועד 2007, בטענה כי הוראת סעיף 3(ט)(2) מאפשרת לו לעשות כן. המשיב טוען שאין שחר לטענה זו. המערער אינו רשאי לעשות דין לעצמו ולסגת מן ההסכם עם רשות המס (הסדר המס), ולו באופן חלקי, מקום בו אין בהסדר המס עצמו תניה התומכת בטענתו.

8. דומה, כי המערערים מנסים לטעון דבר והיפוכו בו זמנית. יש לזכור, כי אין בסעיף 3(ט) מקור חוקי המתיר לשנות את מועד אירוע המס. נהפוך הוא, הסעיף פותח במילים: "מימש אדם זכות שקיבל בעבר..." , משמע כי אירוע המס כבר התרחש - ובהכרח קמה חובת תשלום מס מידי.

9. נמצא, כי אם סברו המערערים שדחיית אירוע המס הייתה ללא עיגון בחוק, חייבים היו להגיש דו"ח בדבר הרווח הנובע ממימוש האופציות למניות, עוד במועד הקבוע בסעיף 3(ט), לפי האירוע שחל במרץ 2002 ולשלם את המס המתחייב וכן לדווח בעת מכירת המניות על רווח הון, ולשלם את המס המתחייב, על כל המשתמע מכך. אין חולק כי דו"חות כאלו לא הוגשו, ותשלומי מס אלו לא שולמו.

10. מהבחינה המילולית עולה מהסדר המס כי הינו שילוב של הוראות שאינן הולמות את הוראות סעיף 3(ט). הנוסח מצביע על ניסיון לתת להסדר צביון של הוראות סעיף 102. יתר על כן - בסעיף 3.4.1 להסדר המס נכתב במפורש כי יחולו על הנאמן ההוראות המתייחסות לנאמן בהתאם לסעיף 102 לפקודה.

11. המקור החוקי המאפשר שינוי של מועד אירוע המס - מצוי בסעיף 102(ב) לפקודה. הסעיף קובע לאמור: "הכנסתו של עובד מהקצאת מניות תהיה פטורה ממס בעת ההקצאה, אם נתקיימו כל אלה: ...". שתי מסקנות נובעות מן האמור; האחת, ככלל, במקום שאין מתקיימים התנאים שפורטו בסעיף, כי אז יחול אירוע המס בעת ההקצאה.

המסקנה השנייה היא שכאשר מתקיימים התנאים האמורים בסעיף, אירוע המס יידחה

למועד המכירה בפועל. במילים אחרות; ההסכם אימץ הלכה למעשה את רוח המנגנון הקבוע בסעיף 102. זאת לבקשת המעסיקה ולתועלתם וידיעתם של העובדים שעמדו לפני פיטורין, דוגמת המערער.

עמ' 264

12. לנוכח המסקנה הנובעת מכל האמור עד כה, כי דחיית אירוע המס לעת מכירת המניות המוסכמת ב-10/2007, שאובה ממודל ההוראות שבסעיף 102 לפקודה, הרי ברור כי לא ניתן, גם מטעם זה, לפרש את הסדר המס לפי נוחיותו של המערער. קרי, לא ניתן לסטות מן הקבוע בהסדר המס, באופן חד צדדי, ולאמץ את סעיף 3(ט)(2) לצרכי פריסת המס, מקום בו סעיף 3(ט) בכללותו אינו חל על המקרה. יובהר, כי סעיף 3(ט)(2) איננו מתקיים בחלל ריק, אלא משרת את תכליתו של סעיף 3(ט)(1), ולא תהיה תחולה עצמאית לאחד מהם ללא משנהו. כלומר, מי שנדרש לשלם מס מידי, בשל מימוש זכות שקיבל בעבר, יוכל לבקש את פריסת המס כדי להקל על ביצוע התשלום המידי. והדברים ברורים מאליהם.

13. טעם נוסף להעדר אפשרות הפריסה הקבועה בסעיף 3(ט)(2), מצוי בהוראת סעיף 3.4.5 להסדר המס, הקובעת לאמור: "מוסכם כי, הכנסת העובד בגין מכירת המניות תחשב כהכנסה מעבודה. הכנסה זו לא תהא זכאית לקיזוזים, ניכויים או הפחתות כלשהן".

14. זאת ועוד, אף אילו היה נקבע כי סעיף 3(ט)(2) לפקודה חל על המקרה, לא היה ניתן ליישם אותו באופן שהמערער עשה על דעת עצמו, בכך שחילק את התמורה ממכירת המניות על פני 6 שנים לאחור. שכן, סעיף 3(ט)(2) מורה כי ניתן לבצע פריסה על פני מספר שנים "שמיום מתן הזכות ועד למימושה". בנסיבות המקרה לפנינו מדובר בשלוש שנות מס, לנוכח העובדות הידועות המוסכמות. כלומר, קבלת הזכות ע"י המערער התרחשה בנובמבר 1999 ואילו מימוש הזכות התרחש במרץ 2002. לפיכך, לכל היותר ניתן היה לפרוס את ההכנסה בין שנות המס 2000 ועד שנת 2002 בלבד.

15. אפילו אם הייתה תחולה לסעיף 3(ט)(2) גם אז לא היו המערערים לבצע פריסה. שכן, הסעיף קובע כי סכום ההכנסה שניתן לפרוס נובע מן ה"פרש במימוש זכות כאמור". שוב נראה את התלות הבלתי ניתנת להפרדה בין הוראות סעיף 3(ט)(2) לבין הוראות סעיף 3(ט)(1), גם בהקשר זה. שכן, הפרש במימוש הזכות הוגדר בסעיף 3(ט)(1), לאמור: "הפרש בין המחיר המשתלם כרגיל בעד אותו נכס... לבין המחיר ששילם אותו אדם...".

משמעות הקביעה היא כי צריך היה לבדוק את ההפרש שבין ערך העלות למערער, שעה שהמיר את האופציות למניות (\$7,750 ארה"ב) בעת המימוש ביום 3.3.2002, לבין ערך המניה באותה עת לכל רוכש באשר הוא. אף כי נתון זה אינו מצוי בידי הצדדים, מאחר שלא נטען ולא הוכח, הרי רק הפרש זה נתון לפריסה מלכתחילה. יודגש, כי הסכום הניתן לפריסה על פי הסעיף זהה לסכום אשר עליו מוטל המס לפי סעיף 3(ט)(1). המערערים הגדילו לעשות, והם דורשים לא רק פריסה של 6 שנים, אלא דורשים לפרוס את הרווח ממכירת המניות כולה, כפי שהתגבש באירוע המס הנדחה ב-10/2007. שני הדברים אינם אפשריים לפי הוראות הסעיף, כמבואר. גם מן האמור בפסקה זו לעיל ברור, כי הסדר המס יצא מתחומי סעיף 3(ט), באשר המס הוטל במסגרת הסדר המס על הכנסת המערער הנובעת ממכירת המניות כמוסכם, ולא על הפרש המבואר לעיל, בין עלות שהייתה למערער לבין הערך של המניה לכל רוכש אחר.

ד. דיון והכרעה

1. לאור חשיבותו של הסדר המס בחרתי להביא את מרביתו כלשונו:

"ההסכם"

1. העובדות שהוצגו על ידכם

עמ' 265

1.1 החברה נרשמה ב-3 בדצמבר 1998 תחת דיני מדינת דלוואר ארה"ב.

1.2 החברה מחזיקה 100% מהון מניות של חברת... (להלן: החברה הישראלית) חברה הרשומה בישראל.

1.3 לעובדי החברה הישראלית הוענקו אופציות בחברה על פי תוכנית האופציות. האופציות כפופות לתוכנית חסימה בת ארבע שנים כאשר בתום השנה הראשונה רבע מכמות האופציות שהוענקה משתחררת מחסימה ולאחר מכן משתחררות מידי חודש 1/36 מיתרת האופציות שהוענקו לעובד. תוכנית האופציות אושרה על ידי דירקטוריון החברה.

1.4 בהתאם לתוכנית האופציות במקרה של עזיבת עובד את החברה

הישראלית או עם פיטוריו נשללות מהעובד האופציות שטרם השתחררו מחסימה. בנוסף העובד חייב לממש את האופציות המשוחררות ולהמירן למניות תוך תקופה של שלושה חודשים מיום סיום עבודתו.

1.5 בימים אלה מתכוונת החברה הישראלית לפטר חלק מעובדיה.

2. בקשתכם

בהמשך לאמור בקשתם לדחות את אירוע המס שנוצר לעובדי החברה הישראלית בעת מימוש האופציות עד למועד מכירת מניות החברה.

נימוקים עיקריים לבקשתכם:

2.1 המימוש נכפה על העובדים.

2.2 לעובד המסיים את עבודתו תיווצר הוצאה כספית בגין מימוש האופציות. במועד זה העובד מחויב בתשלום מס על אף שלא מכר את מניותיו.

3. הסדר המס

3.1 לבקשתכם יידחה אירוע המס עד למועד מכירת המניות. למועד מכירת המניות יחשב המוקדם מהאירועים הבאים:

3.1.1 מכירת המניות על ידי העובד או הנאמן

3.1.2 תום שנתיים מיום אישורנו זה, אא"כ יוארך האישור על ידנו.

3.1.3 משיכת המניות מידי הנאמן

3.2 במכירת המניות ינכה הנאמן ויעביר לשלטונות מס הכנסה 50% מסך התמורה..."

עמ' 266

3.3 שיעור הניכוי במקור יהא 50% אא"כ הופחת שיעור הניכוי ע"י פקיד השומה.

3.4 הסדר המס יחול בהתמלא כל התנאים המפורטים להלן וכל עוד הם קיימים:

3.4.1 המניות נשוא הסכם זה יוחזקו בנאמנות בידי נאמן שיאושר על ידי (להלן: הנאמן) עד למועד מכירתן. על הנאמן יחולו הוראות סעיף 106 [לפקודת מס הכנסה](#) (להלן: הפקודה). כמו כן

יחולו על הנאמן ההוראות המתייחסות לנאמן בסעיף 102 לפקודה והתקנות מכוחו.

3.4.2 העובד ישלם מקדמה בגין המס בעתיד בסך 1,000 ש"ח תוך 7 ימים מיום מימוש האופציות. מקדמה זו תופחת מחבות המס של העובד ביום מכירת המניות. במקרה וחבות המס תהא נמוכה מהמקדמה כאמור תוחזר המקדמה כולה או חלקה בתוספת ריבית והפרשי הצמדה הקבועים בסעיף 159א לפקודה.

3.4.3 הנאמן יגיש דו"ח על שינויים בכמות האופציות שבבעלות כל עובד ופרטים בגין מימוש האופציות בתוך של שנת מס.

3.4.5 מוסכם כי הכנסת העובד בגין מכירת המניות תחשב כהכנסה מעבודה. הכנסה זו לא תהא זכאית לקיזוזים, ניכויים או הפחתות כלשהן."

2. מעיון בהסדר המס עולה כי מדובר בהסדר אשר הושג בהסכמה בין שני צדדים: מצד אחד החברה ומצד שני רשות המס. על מנת לעמוד על אומד דעת הצדדים אסקור את אופן הקצאת אופציות על פי שני המסלולים שלפיהם היה המעביד יכול להקצות אופציות לעובדיו: האחד, לפי סעיף 3(ט) והאחר לפי סעיף 102 לפקודה. זאת בהנחה שמועד החתימה על הסדר המס היה בנוב' 2001 קודם לתיקון 132 (מיום 1.1.2003).

3. בע"מ 04-589 אריאלה שחר ואח' נ' מס הכנסה (מחוזי חיפה, 3.4.12, להלן: "פס"ד שחר") ניתן ע"י כב' השופטת וסרקרוג סיכום תמציתי וברור של שני המסלולים. לפי פס"ד שחר 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 בסעיף 2 לפקודה), ואשר כללו הטבות גם במסגרת יחסי עובד ומעביד (ראה סע' 3(ט)(1)(א) לפקודה). המסלול השני הוא לפי האמור לפי סעיף 102 לפקודה.

4. רשות המיסוי נהגה לחייב את שווי האופציות ביום קבלתן, על פי האמור בסעיף 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 סע' 3(ט) לפקודה. נושא מועד חיוב המס בנוגע להפעלת סעיף 3(ט) בקשר להקצאת

אופציות נדון [בע"א 7034/99](#) פקיד שומה כפר סבא נ' יאיר דר, פ"ד נח(4) 913 (להלן: "עניין יאיר דר").

כב' השופטת חיות עומדת בעניין יאיר דר על ההיגיון המונח בבסיס ההחלטה שאופציות סחירות ימוסו במועד הקצאתן, כלומר במועד קבלת טובת ההנאה לפי סעיף 2(2) ולא במועד המימוש, לפי סעיף 3(ט):

"הכנסה מעבודה, ובגדרה טובת הנאה הניתנת לעובד על ידי מעבידו, ממוסה, ככלל, בהתאם לשיטת הדיווח על בסיס מזומנים, ביום הענקתה (ראו: רפאל, מס הכנסה, כרך א', עמוד 581; אלקינס, מיסוי עובדים, א-69). לפיכך, נקודת המוצא היא כי אופציות, ככל טובת הנאה אחרת הניתנת לעובד, יש למסות במועד ההקצאה. גישה זו יפה ביתר שאת מקום שבו האופציות שהוענקו לעובד הינן אופציות הרשומות למסחר בבורסה, שהמעביד, בעת שהקצה אותן לעובד, לא הצמיד להן מגבלות כגון מגבלת עבירות, המשפיעה על שוויין או על האפשרות לממשו (להלן: "אופציות סחירות"). אכן, לאופציות הסחירות שני מאפיינים מובהקים: האחד הוא הזמינות הקיימת בהערכת שוויין, כניירות ערך הנסחרים בבורסה, והשני הוא זמינות שוויין בכסף, כניירות ערך שאין כל מגבלה על עבירותם או על המסחר בהם."

על-פי פס"ד דר את סע' 3(ט) 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, 927-928ג, 929-א).

5. המסלול השני הוגדר בסע' 102 לפקודה כדלקמן:

"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 לידיו של העובד (ראה פס"ד לפיד-כץ, שם, סע' 10). מסלול זה מכונה גם מסלול סע' 102 טהור" (פס"ד שחר).

עמ' 268

6. מסלול נוסף הוא מסלול המכונה "ליד 102":

"מסלול זה מוחל כאשר הקצאת אופציות לרכישת מניות היא בדומה לסע' 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" (פס"ד שחר).

7. הנה כי כן בניגוד למסלול 3(ט) החיוב במס לפי מסלול 102 לא יתבצע במועד הענקת האופציות או במועד מימוש האופציות למניות. מסלול סעיף 102 מחייב מינוי נאמן, מותנה באישור מוקדם של רשות המס וכן בתקופת החזקה מינימלית של שנתיים. לפי מסלול סעיף 102 התמלאו התנאים במצטבר, אזי תשלום המס הוא במועד דחוי, בעת מכירת האופציות או המניות על ידי הנאמן או לחלופין בעת העברתן לידיו של העובד.

8. על פי האמור במסמך הקצאת האופציות, הכוונה המפורשת הראשונית במתן האופציות על ידי החברה הייתה שהקצאת האופציות תהיה על פי סעיף 3(ט) לפקודה.

תחת הכותרת **TYPE OF OPTION** (ראו נספח א'1 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור) נכתב כדלקמן:

"Option intended to qualify under section 3(i) of the Israeli income tax ordinance (new version) 1961 and regulations' rules, and orders of procedures..."

המשמעות היא שלפי מסלול 3(ט) האופציות שניתנו למערער ימוסו במועד הקצאתן, כלומר במועד קבלת טובת ההנאה לפי סעיף 2(2) ולא במועד המימוש.

9. בשנת 2001, לאור מצבה הכלכלי של חברת ביגבנד, עמדה החברה לפטר עובדים והמערער ביניהם, בשל קשיים כלכליים. לפי האמור בהסדר, לעובדי החברה הישראלית הוענקו אופציות בחברה. האופציות כפופות לתוכנית חסימה בת ארבע שנים, כאשר בתום השנה הראשונה רבע מכמות האופציות שהוענקה משתחררת מחסימה ולאחר מכן משתחררות מידי חודש $1/36$ מיתרת האופציות שהוענקו לעובד. בהתאם לתכנית האופציות במקרה של עזיבת עובד את החברה או עם פיטוריו נשללות מהעובד האופציות שטרם השתחררו מחסימה. בנוסף העובד חייב היה לממש את האופציות המשוחררות ולהמירן למניות תוך תקופה של שלושה חודשים מיום סיום עבודתו. לאור כוונת החברה לפטר את עובדיה ביקשה החברה מהמשיב להגיע להסדר לפיו לעובד המסיים את עבודתו תיווצר אפשרות לדחות את אירוע המס עד למועד מכירת המניות.

10. מכאן, שמהותו של הסדר המס והמוטיב המרכזי המאפיין אותו הוא דחיית אירוע המס עד למועד מכירת המניות.

כמו כן בהסדר נקבע שלמועד מכירת המניות יחשב המוקדם מהאירועים הבאים:

מכירת המניות על ידי העובד או הנאמן או לחילופין תום שנתיים מיום האישור, אלא אם כן יוארך האישור.

בהסדר אף נקבע שבעת מכירת המניות ינכה הנאמן ויעביר לשלטונות המס 50% מסך התמורה. שיעור הניכוי במקור יהא 50% אלא אם כן, הופחת שיעור הניכוי ע"י פקיד השומה.

זאת ועוד; בהסדר המס נקבע שהוא יחול בהתמלא התנאים המפורטים להלן:

המניות נשוא הסכם זה יוחזקו בנאמנות בידי נאמן עד למועד מכירתן. על הנאמן יחולו הוראות סעיף 106 [לפקודת מס הכנסה](#). כמו כן יחולו על הנאמן ההוראות המתייחסות לנאמן בסעיף 102 לפקודה והתקנות מכוחו.

מסקנת הביניים מהאמור לעיל הינה כי בהסדר המס מדובר במעבר מרצון ממסלול 3(ט) למסלול סעיף 102. ברור מהכללים שהותוו לעיל כי רשות המס נתנה את הסכמתה להחליף את מסלול 3(ט) במסלול 102 החלופי למסלול 3(ט) וזאת באמצעות דחיית אירוע המס והפקדת המניות בידי נאמן. בנוסף על השינוי בכללים, הרי שבא סעיף בהסדר המס הקובע מפורשות כי: "יחולו על הנאמן ההוראות המתייחסות לנאמן בסעיף 102 לפקודה והתקנות מכוחו".

11. הצטרפות להסדר מס מרצון מחייבת את הצדדים להסדר. הלכה היא עמנו ([ע"א 1804/05 א. אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא, מיסים כב/2 עמ' ה-64 \(להלן: "הלכת אלוני"\)](#)), כי מקום בו ניהלו הצדדים משא ומתן שהתגבש כדי הסכם מחייב, רשות המס או המשיב נענו לבקשת הנישום, והאחרון קיבל עליו את תנאי המשיב כפי שהוצעו לו הרי אין הוא יכול לחזור בו מן ההסדר באופן מלא או חלקי. במצב כזה, יש לראות בהסדר המס הסכם שנכרת בין הנישום ובין רשות המס אשר דיני החוזים חלים עליו. הכלל הוא כי הסדר מס כמוהו כחוזה, שהשתכלל במלואו בפעולת המערער בהתאם לתנאים שהוצעו לו בהסדר המס.

עמ' 270

בעניין **אלוני**, המערער היה בעל מניות בחברת טלגייט בע"מ. ב-10/99 התקשרו בעלי המניות בטלגייט בהסכם עם חברה זרה שמניותיה נסחרות בבורסה בארה"ב (להלן: טריון), למכירת מניותיהם. תמורת המכירה שולמה במניות טריון. טרם ביצוע העסקה פנו טלגייט לנציבות מס הכנסה בבקשה כי החלפת המניות לא תחשב במועד החלפה, כמכירתן, מאחר שמחיר המניה משתנה תדיר, כאשר במועד החלפת המניות לא יהיה מימוש בפועל. כן ציינו כי מדובר במניות חסומות למסחר לתקופות זמן משתנות. ב-12/99 נדחתה בקשת טלגייט כאמור, ונקבע כי אירוע המס יהיה במועד העסקה. דו"ח המס שהגיש המערער לשנת 1999, לא כלל דיווח על ההכנסה שצמחה אותה שנה בגין עסקת החלפת המניות ולא מקדמה על רווח ההון. כעבור מספר חודשים הגיש המערער דו"ח מתוקן בו נסוג מהסדר המס. המשיב דחה את הדו"ח המתוקן. הדיון נסב אודות

השאלות האם רשאי אדם לחזור בו מהחלטה מקדמית (פרה-רולינג) שהונפקה לו עבור עסקת החלפת מניות לאחר שבחר ליישמה וכן האם ההחלטה המקדמית התגבשה להסכם מחייב; בעניין זה נאמר על ידי כב' השופט ג'ובראן כדלקמן:

"במקרה שלפנינו המערער בחר לפעול על פי חוות הדעת וליישמה לפרטיה, ולאחר יישומה מבקש המערער לחזור בו. איני סבור כי לנישום זכות לסגת מהסדר המס באופן אוטומטי לאחר שבחר ליישם אותו בפועל. חוזר מס הכנסה 11/98 לא דן במצב כגון זה של בחירה בהסדר המס, התנהלות על פי הסדר המס ולאחר מכן נסיגה ממנו. אין לנישום זכות קנויה אוטומטית לסגת מהסדר המס לאחר "כניסה לתחולתו"."

12. **בענייננו כבהלכת אלוני בחר המערער לילך לפי הסדר המס ולאחר יישומו מבקש הוא לחזור בו.** בין הצדדים התנהל מו"מ שהתגבש לכדי הסכם מחייב ממנו לא יכול המערער לסגת. בענייננו התנהל משא ומתן בין החברה לבין רשות המס שהבשיל להסכם, שכן הוא כולל את היסודות הדרושים להתגבשות חוזה: הייתה הצעה של החברה לרשות המס להתקשר בחוזה (הסדר מס), שכללה גמירות דעת ומסוימות. ואכן, הצדדים הגיעו להסדר מס ביום 1.11.2001, לפיו יידחה אירוע המס של העובדים המפוטרים. המערער מצדו הראה בשורה של צעדים כי הוא מצטרף להסדר ורואה את עצמו כחלק הימנו. על פי האמור בטענות המערערים, **החתימה** החברה את המערער ויתר העובדים המפוטרים לגביהם חל הסדר המס, על הסכם נאמנות להחזקת המניות מהאופציות שימומשו על ידם. המערער פוטר וסיים את עבודתו אצל חברת ביגבנד ב-12/2001. ביום 3.3.2002, **הודיע המערער לחברה על רצונו** לקבל 155,000 אופציות שהבשילו. המערער שילם בגין האופציות לחברה את מחיר המימוש, בסך של \$05.0 לאופציה, וסך הכל \$7,750 (אשר היו סך של 37,045 ש"ח באותה עת). **בהתאם להסדר המס ולהסכם הנאמנות**, הועברו האופציות הנ"ל שהמערער רכש והומרו למניות, **לידי נאמן**, והמערער **שילם סך של 1,000 ש"ח מקדמה** על חשבון המס. עובדות אלה לפיהן המערער חתם על ההסכם וציית להוראותיו הינם על פי העובדות שאין מחלוקת לגביהן אליבא דמערערים (ראו הודעה המפרשת את נימוקי הערעור). הנה כי כן באת כוחו של המערער דיווחה על שורה של פעולות לפיהן עולה מפורשות כי המערער הכיר בהסדר, פעל לפי כלליו ומשכך אין הוא יכול להתכחש אליו.

עמ' 271

13. לנוכח המסקנה הנובעת מכל האמור עד כה, כי דחיית אירוע המס לעת מכירת המניות המוסכמת ב-10/2007, שאובה מהמסלול לפי סעיף 102 לפקודה, הרי ברור כי לא ניתן, גם מטעם זה, לפרש את הסדר המס לפי מסלול 3(ט). קרי, לא ניתן לסטות מן הקבוע

בהסדר המס, באופן חד צדדי, ולאמץ את סעיף 3(ט)(2) לצרכי פריסת המס, מקום בו סעיף 3(ט) בכללותו אינו חל על המקרה. כך, בעוד שסעיף 3(ט)(1) עוסק במימוש זכות שקיבל אדם בעבר לרכישת נכס או שירות, ובעת המימוש היה הפרש בין המחיר המשתלם כרגיל בעד אותו נכס או שירות לבין המחיר ששילם אותו אדם, יראו את ההפרש בזכות או בהלוואה שניתנו בקשר ליחסי עובד ומעביד - כהכנסת עבודה, עניינו של סעיף 3(ט)(2) בכך שלפי בקשת הנישום יחושב המס על הפרש במימוש זכות כאילו היה הכנסה שנתקבלה בחלקים שנתיים שווים שמספרם כמספר השנים שמיום מתן הזכות ועד למימושה, אך לא יותר משש שנים המסתיימות בשנת המימוש.

מכאן עולה שסעיף 3(ט)(2) איננו מתקיים בחלל ריק, אלא משרת את תכליתו של סעיף 3(ט)(1), ולא תהיה תחולה עצמאית לאחד מהם ללא משנהו.

14. טעם נוסף להעדר אפשרות הפריסה הקבועה בסעיף 3(ט)(2), מצוי בהוראת סעיף 3.4.5 להסדר המס, הקובעת לאמור: **"מוסכם כי, הכנסת העובד בגין מכירת המניות תחשב כהכנסה מעבודה. הכנסה זו לא תהא זכאית לקיזוזים, ניכויים או הפחתות כלשהן"**. כל טענות המערער שנועדו לאבחן קיזוזים וניכויים, אין עניינן לכאן מאחר שהמשיב לא טען כי מדובר בקיזוזים או בניכויים מן המס. העניין לפנינו מתייחס רק להפחתת מס, כפועל יוצא מן הפריסה שביצע המערער. משקבע הסדר המס כי ההכנסה הנובעת ממכירת המניות תחשב "כהכנסת עבודה", משמע כי הסכום המלא של ההכנסה החייבת שהופקה, דהיינו כ-840,000 ש"ח חל עליו במלואו מס באופן מידתי. במצב בו המערער לא הפיק הכנסות בשנים 2002-2007, כפי שהעיד, הרי שפריסת הסכום האמור ל-6 חלקים, כפי שעשה המערער על דעת עצמו, מביאה להפחתת שיעור המס באופן משמעותי ביותר. משכך, לא ניתן לקבל בהקשר זה את טענת המערער, כאילו התנאי בסעיף 3.4.5 להסדר המס התייחס ל"אי הפחתת ההכנסה". טענה זו אינה מתיישבת עם הוראות הסדר המס אשר קבע באותו סעיף עצמו מהי אותה "הכנסה" אשר תחוב במס. מדובר בהכנסה "בגין מכירת המניות". ברור כי במונח "הפחתות", הכוונה היא להפחתה מן המס (המתחייב על ההכנסה), ואין ספק כי פריסת ההכנסה מביאה להפחתה כזו באורח משמעותי.

15. באשר לסכומים, מקובלת עלי הערת הצדדים שלפיה אין ביניהם מחלוקת בעניין זה. הצדדים הבהירו לבית המשפט כי מדובר בשתי חלופות: לפי חלופה אחת, באם המערערים יזכו בדיון, דהיינו, בשאלה העקרונית האם ניתן לבצע פריסה לפי סעיף 3(ט)(2), כי אז יקבלו החזר בסך של כ-10,000 ש"ח בצירוף הצמדה וריבית מ-2006; במידה וטענת המערערים לא תתקבל, כי אז יחויבו במס בשיעור של כ-130,000 ש"ח (עמ' 20 לפרו' מיום 3.12.12, שור' 22-25).

16. התוצאה היא שהערעור נדחה.

המערערים יישאו בהוצאות ושכר טרחת המשיב בשיעור של 2,500 ש"ח. סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין החל מיום 15.9.13.

ניתן היום, כ' באלול תשע"ג (26 באוגוסט 2013), בהעדר הצדדים.

(-) שופט