

הנושא: דחיית ערעור על סיווגם של תשלומים בסך למעלה מ-7 מיליון ש"ח ששולמו
למנכ"ל ולסמנכ"ל בחברת נטוויז'ן כהכנסת עבודה ולא כרווח הון

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו
מס' תיק: ע"מ 54694-02-16
בפני: כב' השופטת ירדנה סרוסי
המעוררים: רויט רבקה ברניב ואח'
המשיב: פקיד שומה תל אביב 1
ניתן ביום: 14.11.17

[התמצית תשולב בקרוב]

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"מ 54694-02-16

בפני: כב' השופטת ירדנה סרוסי

המעוררים: 1. רויט רבקה ברניב
2. אבי צבי
ע"י ב"כ עוה"ד דורון לוי ואיתן לדר

נגד

המשיב: פקיד השומה תל אביב 1
ע"י ב"כ עו"ד גלית פואה מפרקליטות מחוז ת"א
(פיסקאלית)

בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בע"מ 50811-09-16
מיום 10.9.2017 שניתנה על-ידי השופטת י' סרוסי

פסק דין

מבוא

הסוגיה המונחת לפתחי בערעור זה נוגעת לשאלת סיווגם של תשלומים (להלן - **התשלומים**) ששילמה חברת נטוויז'ן בע"מ (להלן - **נטוויז'ן** או **החברה**) בשנת 2011 למערער, גב' רוית בר ניב, (להלן - **גב' בר ניב** או **המעוררת**) בסכום של 4,200,000 ש"ח ולמערער, מר אבי צבי (להלן - **מר צבי** או **המעורר**) בסכום של 3,700,000 ש"ח (שניהם ביחד להלן - **המעוררים**).

לטענת המשיב, יש לסווג את התשלומים כהכנסת עבודה בידי המערערים, לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (להלן - **הפקודה**).

לטענת המערערים, התשלומים שולמו להם כפיצוי בגין וויתור על זכות תביעה כנגד החברה בגין שינוי מבני ומיזוג ובגין אופציות במסלול רווח הון לפי סעיף 102(ב)2 לפקודה. לפי עקרון "דין הפיצוי כדין הפירצה" יש לסווג, לטענתם, את התשלומים כרווח הון.

הצדדים לערעור חלוקים, אפוא, בשאלת אופן סיווגם של התשלומים, האם יסווגו כהכנסת עבודה, שהיא הכנסה פירותית, ששיעור המס השולי החל עליה בשנת המס (2011) הוא 45% (לפי סעיף 121 לפקודה), כעמדת המשיב, או, יסווגו כרווח הון, ששיעור המס המרבי שחל עליו בשנת המס הוא 20% (לפי סעיף 91(ב)(1) לפקודה), או שיעור של 25% במקרה של הקצאת אופציות במסלול רווח הון (לפי סעיף 102(ב)(2) לפקודה), כעמדת המערערים.

המשיב טוען, לחלופין, כי ככל וייקבע שיש לסווג את הכנסת המערערים מהתשלומים כרווח הון, כי אז יש לערוך את חישוב רווח ההון "באופן ליניארי" (לפי סעיף 91(ב) לפקודה), כך שיום הרכישה ייקבע בהתאם למועד תחילת העבודה של כל אחד מהמערערים בחברה. אופן חישוב זה מגדיל את שיעור המס החל על רווח ההון.

רקע עובדתי

1. המערערים החלו לעבוד בנטוויז'ן בשנת 2000. החל מחודש מרץ 2001 ועד לחודש מרץ 2007 כיהנה המערערת כמנכ"לית החברה. המערער שימש בתפקיד סמנכ"ל לקוחות בחברה ומשנה למנכ"לית, החל מחודש אוקטובר 2000 ועד לפרישתו בחודש מאי 2007.
2. בד בבד עם מינויים של המערערים למשרות ניהול בחברה, נחתמו עימם הסכמי העסקה (להלן - **הסכמי העסקה**).
3. בהסכמי העסקה נקבע, כי כל אחד מהמערערים יהיה זכאי לקבל מענק מיזוג במקרה של מכירה או מיזוג של החברה. גובה המענק שנקבע הוא 2% מעליית שווי החברה מעל שווי של 54 מיליון דולר.
4. בשנת 2006 התמזגה החברה עם חברות ברק וגלובקול.
5. המערערים טוענים כי בשנת 2006 החליטה החברה להקצות להם אופציות באמצעות נאמן במסלול רווח הון לפי סעיף 102(ב)(2) לפקודה.
6. בחודש ינואר 2008 הגישו המערערים תביעה נגד החברה בבית הדין האזורי לעבודה במסגרתו תבעה המערערת מהחברה סכום של 9,639,245 ש"ח והמערער תבע סכום של 8,448,584 ש"ח (להלן - **התביעה** או **כתב התביעה**).
7. המערערים טענו כי החברה אינה מכבדת את התחייבותה לשלם להם את המפורט להלן: את מענק המיזוג, את הטבת המס בגין האופציות הראשונות שקיבלו (בשנת 2001) ומימשו (בשנת 2007) ואינה מכבדת את התחייבותה להקצות להם את האופציות הנוספות למניות החברה. בנוסף, טענו כי הם זכאים לתנאים נלווים לשכר לתקופת ההודעה המוקדמת ולתקופת ההסתגלות.
7. בתאריך 13.6.2011 חתמו המערערים עם החברה על הסכם גישור/פשרה (להלן - **הסכם הפשרה**) אשר קיבל תוקף של פסק דין. בהסכם הפשרה נקבע כי החברה

תשלם למערערת סכום של 4,200,000 ש"ח ולמערער סך של 3,700,000 ש"ח "בגין וויתור על זכויות בגין שינוי מבני ומיזוג וויתור על זכות התביעה בגין אי מתן האופציות".

בנוסף, שולם למערערת סכום של 60,000 ש"ח ולמערער סכום של 40,000 ש"ח בקשר עם מכלול התנאים הסוציאליים המגיעים להם בגין תקופת ההודעה המוקדמת ובגין תקופת ההסתגלות (הפיצוי בגין רכיב זה שולם למערערים במסגרת תלוש השכר ונוכה ממנו מס בהתאם לתקנות ניכוי מס במקור משכר).

כן הסכימו הצדדים, במסגרת הסכם הפשרה, כי החברה תישא בהוצאת שכר טרחת המומחה הכלכלי מטעם המערערים ובשכר טרחת עורכי דינם.

8. המערערים הגישו בחודש יולי 2012 את הדוחות השנתיים לשנת 2011 ובהם דיווחו על הכנסתם מהתשלומים (4,200,000 ש"ח ו-3,700,000 ש"ח) כחייבת במס רווח הון בשיעור הקבוע בסעיף 91(ב)(1) לפקודה (20%) (הדוחות השנתיים של המערערים צורפו כנספחים 1 ו-2 לתצהיר המשיב).

9. המשיב לא קיבל את סיווג התשלומים כרווח הון והוציא למערערים שומות בצו לשנת המס 2011 לפיהם התשלומים חייבים במס שולי לפי סעיף 2(2) לפקודה, ולחלופין, קבע כי יש לסווגם כמענק פרישה לפי סעיף 9(א7) לפקודה החייב במס שולי; לחלופי חילופין, ככל וייקבע כי התשלומים הם הכנסה הונית, עמדת המשיב היא כי יש לחשב את המס החל עליהם באופן "ליניארי" החל ממועד תחילת העסקתם של המערערים בחברה.

טענות הצדדים בתמצית

10. המשיב טוען, כי התשלומים שולמו מכוח ובמסגרת יחסי עבודה והמערערים לא הצליחו לסתור את החזקה שנקבעה בהלכה הפסוקה לפיה, כל טובת הנאה ששולמה לעובד ממעבידו מהווה הכנסת עבודה, אלא אם יוכח אחרת. המערערים לא הוכיחו כי התשלומים שולמו להם מכוח מערכת יחסים אחרת שיש להם עם החברה ולא הוכיחו כי אינם מסווה להכנסת עבודה; הסכמי ההעסקה של המערערים בחברה כללו מתן מענק במקרה של מכירה או מיזוג של החברה ולכן יש לראות בו חלק מתנאי השכר של המערערים בתמורה לעבודתם בקידום המיזוג; העובדה שגובה מענק המיזוג מותנה בעליית שווייה של החברה אינו סממן הוני; המערערים לא היו זכאים להקצאה של אופציות נוספות במסלול רווח הון שכן דירקטוריון החברה החליט לבסוף שלא לאשר את הקצאת האופציות למערערים ובכל מקרה ההכנסה הגלומה באופציות אינה הונית משלא התקיימו התנאים הקבועים בסעיף 102(ב)(2) לפקודה; לחלופין, יש לסווג את התשלומים כמענק פרישה לפי סעיף 9(א7) לפקודה החייב בשיעור מס פירוטי; ככל שייקבע כי התשלומים מהווים רווח הון אזי יש לקבוע את "יום הרכישה" לפי מועד תחילת עבודתם של המערערים בחברה לצורך חישוב המס באופן "ליניארי" בהתאם לסעיף 9(ב1) לפקודה.

11. המערערים טוענים כי, התשלומים שקיבלו נועדו למלא שתי פרצות: מענק המיזוג והאופציות ההוניות; מענק המיזוג מהווה זכות הונית, דמוית מניות, שכמוה כאופציה לרכוש את מניות החברה בכמות מוגדרת, במחיר מימוש קבוע ובתנאים מוגדרים של מיזוג או מכירה. לכן, יש לסווג את מענק המיזוג כתקבול הוני שכן

מיסוי הרווח ממנו (ומהפיצוי שבא במקומו) היה במסלול רווח הון; החברה התכוונה להקצות למערערים אופציות במסלול רווח הון ולפי הכלל ש"דין הפיצוי כדין הפירצה אותה הוא בא למלא" יש לקבוע כי מיסוי הרווח מהאופציות (ומהפיצוי שבא במקומו) היה במסלול רווח הון; המערערים הוכיחו את חלק התשלומים שיש לייחס למענק המיזוג ואת החלק שיש לייחס לאופציות; ככל שייקבע כי התשלומים, כולם או חלקם, חייבים במס שאינו בשיעור הוני, אין להחיל תוספת ריבית והצמדה על יתרת המס לתשלום לאור אישור ניכוי מס במקור בשיעור הוני שניתן על ידי המשיב.

דיון והכרעה

חזקה "חזקה" על תשלומים שמקבל עובד ממעבידו

12. דומה כי מאז נקבעה ההלכה בעניין **חיים ניסים**, ע"א 2640/11 **פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים** (2.2.2014) (להלן - עניין **חיים ניסים**), כבר לא יכולה להיות מחלוקת בשאלת סיווגם של תשלומים המשולמים לעובד ממעבידו במסגרת יחסי העבודה ואלה יסווגו, ככלל, כהכנסת עבודה לעניין החבות במס.

באותו עניין נקבע כי קיימת חזקה, ניתנת לסתירה, לפיה כל תקבול המשולם לעובד ממעבידו, בזיקה ליחסי העבודה ביניהם, מהווה הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה ולפיכך חייבת בשיעור המס השולי של העובד.

הנטל לסתור את החזקה מוטל על העובד, וזאת בין אם יצליח להוכיח קיומו של הסדר סטטוטורי הקובע את אופיו ההוני של התקבול שקיבל ממעבידו (לדוגמא, הקצאת אופציות לעובדים במסלול הוני לפי סעיף 102(ב)(2) לפקודה), ובין אם יצליח לשכנע כי לתקבול מאפיינים ספציפיים המצדיקים את סיווגו ההוני, וזאת באמצעות יישום של המבחנים שנקבעו בפסיקה לאבחנה בין הכנסה הונית להכנסה פירותית (חוות הדעת של השופטים נאור ופוגלמן בעניין **חיים ניסים**, פסקאות 5-6 לחוות דעתו של השופט פוגלמן; לעניין מבחני הפסיקה לאבחנה בין הכנסה פירותית לרווח הון ראו ע"א 9187/06 **רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה** (16.3.2009)).

13. הלכה זו קיבלה חיזוק נוסף לאחרונה בפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין **ברנע**, ע"א 3051/14, 7060/13, 5083/13 **פקיד שומה כפר סבא ואח' נ' יוסף ברנע ואח'** (10.8.2016) (להלן - עניין **ברנע**), שניתן בהרכב מורחב של שופטים. בעניין **ברנע** נקבע, על בסיס חוות דעתו של השופט עמית, כי "...קיימת חזקה 'חזקה' הניתנת לסתירה כי תשלום הניתן לעובד על ידי מעבידו הוא הכנסה פירותית הנכנסת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה" (פסקה 43 לחוות הדעת של השופט עמית).

בנסיבות אותו מקרה נקבע, כי תשלומים ששולמו לעובד ממעבידו בגין תניית אי תחרות, נופלים בגדרה של הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה (שם, פסקה 44).

14. ניתן לסכם ולומר, כי רק במקרים **חריגים ומיוחדים** ניתן יהיה לסווג תשלום המשולם ממעביד לעובדו כרווח הון וכך יהיה רק אם יעלה בידי העובד לשכנע כי התשלום שקיבל ממעבידו אינו תחליף או מסווה להכנסת עבודה.

הנטל המוטל על העובד בעניין זה הוא נטל **כבד מהרגיל**, לא רק משום הכלל הרגיל לפיו נטל הראיה בערעורי מס מוטל על המערער, אלא משום שעליו לסתור את

החזקה "החזקה" שנקבעה בעניין ברנע ולשכנע כי התשלום ששולם לו ממעבידו אינו מסווה להכנסת עבודה (עמ"ה (מחוזי מרכז) 55727-04-13 אלון ברמן נ' פקיד שומה כפר סבא (16.12.2015), פסקה 47 (להלן - עניין ברמן)).

סיווגו של פיצוי לפי דיני המס

15. אין מחלוקת כי התשלומים, מושא המחלוקת בערעור זה, שולמו למערערים רק לאחר שתבעו את החברה בבית הדין לעבודה.

בהסכם הפשרה (נספח 6 בתצהירי המערערים), שנוסח על ידי הצדדים וקיבל תוקף של פסק דין, נקבע כי הפיצוי למערערים ניתן "בגין וויתור על זכויות בגין שינוי מבני ומיזוג, ויתור על זכות התביעה בגין אי מתן האופציות" (סעיפים 1.1 ו-1.3 להסכם הפשרה).

בסעיף 3 להסכם הפשרה נקבע כי "לעמדת התובעים הסכומים המשולמים בהתאם לסעיפים קטנים 1.1 ו-1.3 לעיל הינם תשלומים הכפופים לתשלום מס רווחי הון ולפיכך לעמדתם יש לנכות מהם מס בהתאם לקבוע בדין מתשלומי מס רווחי הון".

16. ייאמר מיד, כי אין באופן ניסוחו של הסכם פשרה על ידי הצדדים לשנות את מהותם האמיתית של התשלומים ששולמו על פיו, והעובדה שהתשלומים כונו בשם כזה או אחר אין בה לשנות ממהותם האמיתית.

לא המערערים ולא החברה הם אלה המוסמכים לקבוע את אופן סיווגם של התשלומים לצורכי מס וסיווג זה ייעשה על ידי בית המשפט וייקבע לפי המהות האמיתית של התשלומים.

דברים אלו מקבלים משנה תוקף כשלוקחים בחשבון את מעמדם הבכיר של המערערים בחברה ערב פרישתם וביכולת שהייתה להם להכתיב את אופן ניסוח הסכם הפשרה.

17. המערערים לא כיחדו כי, בעת שנוסח הסכם הפשרה עמדו לנגד עיניהם שיקולי מס וכך העיד המערער: "... כשהגענו למבנה של, של הסכם הפשרה, עלה גם הנושא של איך אנחנו יכולים לייצר את הפשרה הזאת כך שהיא תעזור לנו להפחית את שיעורי המס שאנחנו צריכים לשלם..." (פרוטוקול דיון מתאריך 6.6.2017, עמ' 25 שורות 18-20); והמערער: "זה ברור שאני מעדיפה לשלם 25 אחוז מס הוני מאשר לשלם 48 אחוז מס פירוטי, זה, זה ברור. אני לא מתחבאת מאחורי הדבר הזה" (פרוטו' עמ' 65 שורות 8-10).

המערער הוסיף, כי החברה הסכימה לשתף פעולה לצורך ניסוח ההסכם באופן המפחית את החבות במס: "מהרגע שהושגה פשרה היה נכונות של החברה לעשות את כל מה שאפשר כדי להקטין את שיעורי המס..." (פרוטו' עמ' 29 שורות 20-21).

18. בהקשר זה יצוין, כי הצדדים להסכם הפשרה לא היו תמימי דעים לגבי האופי ההוני של התשלומים. מנוסח הסכם הפשרה עולה, כי החברה הייתה בדעה שקיימת חובת ניכוי מס במקור מהתשלומים בשיעור המקסימאלי, אלא אם יוכיחו המערערים אחרת (סעיף 9 להסכם הפשרה וכן ראו, למשל, הוראות בהסכם הפשרה המתייחסות

לחובת תשלום ביטוח לאומי וכן מינויו של רו"ח אריה פונדק כבורר במקרה של מחלוקת ביחס לדיות אישור ניכוי מס במקור, סעיפים 8-9 להסכם הפשרה).

19. עוד ייאמר, כי כמעט כל פיצוי ניתן לתיאור כתשלום שניתן עבור "הויתור" על הזכות לדרוש את הפיצוי. מבחינת דיני מס, אופן זה של הצגה נועד להטות את הכף לטובת סיווגו ההוני של הפיצוי, כביכול שולם עבור "מכירה" (והיתור) של "נכס" (זכות ראויה) וכפועל יוצא לגרום להקטנה משמעותית של שיעור המס החל על הפיצוי. אולם, כפי שאמרתי לעיל, הבחינה של הפיצוי תיעשה בהתאם לטיבו האמיתי ובהתאם לטיב הנזק שנגרם, אותו הוא בא לפצות.

20. הפסיקה קבעה, פעם אחר פעם, כי מהות הפיצוי תיקבע על פי מהות הנזק שנגרם, האם נגרם נזק לפירות מקור ההכנסה, שאז הפיצוי יהיה פירותי, או שנגרם נזק למקור ההכנסה עצמו, שאז הפיצוי יהיה הוני (עניין **חיים ניסים**, פסקה 7 לחוות דעתה של השופטת חיות).

וכפי שנאמר על ידי השופט עמית בעניין **ברנע "הניסיון להלביש על כל תשלום מעין זה כסות של תשלום הוני הניתן בגין 'ויתור על זכות', הוא בעיני ניסיון מלאכותי, המבקש - במידה מסוימת של תחכום - לזרות חול בעיני המתבונן. הלוא מבחינה מושגית, כל התקשרות בין בעל 'נכס הון' לבין צד שני המבקש לעשות 'שימוש' בנכס ההון ניתנת לתיאור בתור עסקה שעניינה 'ויתור על זכות'".** (פסקה 45 לחוות דעתו של השופט עמית).

וראו גם דבריו של השופט פוגלמן בעניין **חיים ניסים** "... הצגת תקבול שקיבל עובד ממעביד כתשלום בגין 'ויתור' על 'זכות ראויה' כמשמעותם בסעיף 88 לפקודה מעוררת קשיים רבים. בין היתר, היא פותחת פתח להתחמקות ממס הכנסה על ידי הסוואת כל תשלום שהושג לאחר משא-ומתן בין המעביד לעובדים כתשלום בגין וויתור על זכות".

21. מאחר שהתשלומים ניתנו על דרך של "פיצוי" במסגרת תביעה משפטית (להלן - **הפיצוי**), יש ליישם בענייננו את ההלכה הקובעת כי סיווגו הנכון של הפיצוי יהיה כדין הפירצה אותה הוא בא למלא (ע"א 171/67 **פקיד שומה למפעלים גדולים נ' הוצאת ספרים ש' ל' גורדון בע"מ** פ"ד כא(2) (1967)).

22. סיווגו של הפיצוי ייעשה באופן דו שלבי: תחילה יש לאתר מהי אותה פירצה שבא הפיצוי למלא ולאחר מכן יש לבדוק מה הסיווג הנכון של אותה פירצה לצורכי מס. מסיווגה של הפירצה ייגזר ממילא גם סיווגו של הפיצוי הנבחן (עניין **חיים ניסים**, פסקה 7 לחוות דעתה של השופטת חיות).

23. מאחר שהמערערים טוענים כי הפיצוי נועד לפצות אותם על אי מתן מענק המיזוג ועל אי מתן האופציות, כפי שעולה מנוסח הסכם הפשרה, שומה עלינו לבדוק תחילה, האם טענה זו מבוססת בתשתית הראייתית שנפרשה בפני בית המשפט, ובהנחה שלא, לברר עבור מה שולם הפיצוי. רק לאחר שנזהה את "הפירצה", שלצורך מילוייה שולם הפיצוי, נוכל לפנות לשלב הבא, שהוא סיווגה של הפירצה לצורכי דיני המס. סיווג הפירצה ממילא יכריע לעניין סיווגו של הפיצוי שנועד לכסותה.

כך יהא, אפוא, דרך הילוכינו בהמשך הדיון.

סיווג פירצת מענק המיזוג

24. למרות שהמערערים לא הגישו כראיה מטעמים את הסכמי ההעסקה שלהם בחברה, דבר האומר דרשני, הם אינם חולקים על כך שהזכאות למענק המיזוג הובטחה להם במסגרת סעיף 11 להסכמי ההעסקה (כעולה מסעיפים 1-2 לכתב התביעה וכעולה מעדות המערער, פרוטו' עמ' עמוד 9 שורות 19-27, ומעדות המערערת, פרוטו' עמ' 44 שורות 11-14).

אזכיר, כי המערערים הגישו את התביעה נגד החברה לבית הדין לעבודה, מה שמלמד, כי אף לשיטתם, מדובר בתשלומים המגיעים להם מתוקף יחסי העבודה ובמסגרתם.

25. לדברי המערערים, כל אחד מהם היה זכאי למענק בגובה 2% מההפרש שבין שווי החברה במיזוג (131 מיליון דולר) לבין הסך של 54 מיליון דולר.

לפי חישוב שערכו בכתב התביעה, סכום זה עמד על 1.54 מיליון דולר, לכל אחד מהם, והסתכם בשקלים לסכום של 6,506,500 ש"ח (נכון לתאריך 25.1.2007 הוא יום המיזוג של החברה (סעיפים 37 ו-51) לכתב התביעה).

26. העובדה שהמערערים אינם חולקים על כך, שהזכאות למענק המיזוג הובטחה להם בהסכמי ההעסקה וכחלק מתנאי העסקתם בחברה, ושמטרתה הייתה לתגמל אותם על מאמציהם להשבחת החברה ולהעלאת שווייה לצורך מכירתה או מיזוגה, סותרת את הגולל על טענתם, כי יש לראות בפיצוי בגין אי תשלום מענק המיזוג כרווח הון החייב בשיעור מס מופחת (פרוטו' עמ' 23 שורות 10-13, שורות 19-32).

27. בעניין **חיים ניסים** כבר נקבע, כי מענק שניתן לעובד בגין שינוי מבני בחברה המעבידה מהווה הכנסת עבודה בידו.

לאור זאת, לא ברורה התקשורת של המערערים להמשיך ולהחזיק בטענה לפיה מענק המיזוג מהווה הכנסה הונית החייבת בשיעור מס מופחת, ויש להצטער על כך לא השכילו ליתר את המחלוקת בנקודה זו, תוך בזבוז זמן שיפוטי יקר, ושלא לצורך.

28. בענייננו, חלה ההלכה בעניין **חיים ניסים** אף מקל וחומר, שכן בעניין **חיים ניסים** שולם מענק ההפרטה בגין אירוע חיצוני וחריג, וכאמור נקבע שם כי המענק מהווה הכנסת עבודה, ואילו בענייננו מענק המיזוג הובטח למערערים מראש במסגרת הסכמי העסקתם וכחלק מתנאי השכר שלהם בחברה, בדומה לעובד הזכאי לבונוס שנתי ביחס ישיר למאמציו ולתרומתו להשאת רווחי המעביד.

29. מדובר, אפוא, במקרה רגיל של חברה מעבידה המבקשת לתמרץ עובדים בעלי יכולות וכישורים, כדוגמת המערערים, לתרום להשבחת החברה לצורך מכירתה או מיזוגה ולכן מבטיחה להם נתח מסוים מההשבחה, תוך קביעת רצפה (54 מיליון דולר), בדמות מענק מיזוג.

מכאן שלפנינו תשלום המהווה הכנסת עבודה קלאסית.

המערערים, שכאמור נושאים בנטל הוכחה כבד מהרגיל, לא הצליחו לשכנע שהתשלום בגין רכיב זה שולם להם בגין מערכת יחסים אחרת שיש להם עם החברה,

מחוץ ליחסי העבודה, ולכן אין לנו אלא לחזור לנקודת המוצא לפיה מדובר בהכנסת עבודה (פרוטו' עמ' 8 שורות 23-33, עמ' 9 שורות 1-27).

30. המערערים מנסים לשכנע, באמצעות "טענה יצירתית", כי יש להשקיף על מענק המיזוג כעל זכות הונית, דמוית מניות, שכמוה כאופציה לרכוש את מניות החברה בכמות מוגדרת של 2% מהונה של החברה, במחיר מימוש קבוע לפי שווי של 54 מיליון דולר ובתנאים מוגדרים של מיזוג או מכירה.

טענה זו אין לקבל. יש לדחות את ניסיון המערערים להשוות את מנגנון הפיצוי בגין מענק המיזוג למנגנון הפיצוי בגין האופציות.

31. ראשית, היו אלה המערערים בעצמם שערכו אבחנה, במסגרת הפיצוי, בין תשלום שניתן עבור מענק מיזוג לבין תשלום שניתן עבור אופציות, היינו, גם לשיטתם יש אבחנה בין השניים.

שנית, אין האחד דומה לשני. אופציות לעובד ניתנות על פי תכנית סדורה, לאחר אישור של כל הגורמים הרלוונטיים בחברה ומחוצה לה, תוך קביעת תנאים למימוש ההטבה הגלומה בהן וכיו"ב. מענק מיזוג אינו נדרש לעמוד בתנאים כאמור, אינו כפוף לתשלום מחיר מימוש והוא תלוי בהחלטה של המעביד בלבד.

שלישית, גם מבחינה תכליתית מדובר בשני מכשירים שונים לתמרוץ העובד. מכשיר האופציה נועד להגדיל את תחושת המחויבות וההזדהות של העובד עם מקום עבודתו שכן במימוש האופציה הופך העובד לשותף בבעלות בחברה. לעומת זאת, מענק המיזוג ניתן כבונוס על הישגים מיוחדים של העובד בעבודה ועל תרומתו לביצוע המיזוג (ולעיתים כפיצוי על הרעה בתנאי העבודה בעקבות המיזוג), ובכל מקרה מענק המיזוג לא מקנה זכויות בעלות בחברה.

רביעית ועיקר, גם אם הייתי מקבלת את עמדת המערערים, כי יש לראות במענק המיזוג מעין "אופציה", המערערים לא הוכיחו כי מענק המיזוג שקול להקצאת אופציות במסלול רווח הון לפי סעיף 102(ב)(2) לפקודה, וכי התקיימו התנאים הקבועים בסעיף, לרבות מינוי נאמן, הפקדת האופציות בידי הנאמן וסיום תקופת החסימה (24 חודשים). מכאן, שאף אם הייתי מקבלת את טענת המערערים כי מנגנון מענק המיזוג כמוהו כמנגנון הקצאת אופציות, ואיני מקבלת זאת, הרי לא הוכח כי מדובר באופציות במסלול רווח הון, ולכן יש לחזור לנקודת המוצא לפיה אופציות הניתנות לעובד במסגרת יחסי עבודה מהוות, ככלל, הכנסת עבודה (סעיף 102 לפקודה וראו גם ע"א 7034/99 **פקיד שומה כפר סבא נ' יאיר דר** (12.5.2004)).

32. לכך יש להוסיף כי מענק המיזוג קשור בטבורו ליחסי העבודה בין המערערים לחברה והוא חלק בלתי נפרד מתנאי העסקתם. כמוהו כבונוס הניתן לעובד בשל תרומתו להשאת רווחי החברה והעובדה שסכומו נגזר מעליית שווי החברה (בכפוף לרצפה) לא הופכת אותו לתשלום הוני.

בע"מ (מחוזי מרכז) 24802-09-11 **אליהו זאב גליקמן גילת נ' פקיד שומה כפר סבא** (19.12.2013) נקבע כי מענק ששולם לעובד, בגין תרומתו להעלאת שווי החברה, מהווה הכנסת עבודה החייבת במס לפי סעיף 2(2) לפקודה. אין בעובדה שהמענק הוצמד לעליית שווי החברה כדי להופכו להכנסה הונית.

33. בתוך כך אציין, כי איני רואה צורך להידרש לטענות החברה בכתב ההגנה לפיהן זכאותם של המערערים למענק מיזוג כלל לא התגבשה ולכן הם אינם זכאים לפיצוי בגין רכיב זה (סעיפים 47-56 לכתב ההגנה, נספח 3 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור, סעיפים 47-56).

בסופו של יום, מנקודת המבט של אומד דעת הצדדים המשתקף בהסכם הפשרה, למרות המשקל המוגבל שיש לתת לו בנסיבות העניין, החברה שילמה למערערים תשלום בגין "שינוי מבני ומיזוג" והמערערים אינם חולקים על כך (אם כי קיימת מחלוקת בעניין כימות סכום, ועל כך בהמשך), ולאור מסקנתי לעיל לפיה מענק המיזוג מהווה הכנסת עבודה, דומה כי גם מבחינת המשיב התייחרה המחלוקת בנקודה זו.

לכשעצמי, לא ראיתי לחקור ולבדוק האם הפיצוי בגין רכיב זה אכן משקף, מבחינה מהותית, תשלום בגין מענק המיזוג והאם המערערים היו זכאים לו, אם לאו (זאת, לאור טענות החברה בכתב ההגנה לפיהן המערערים אינם זכאים למענק מיזוג). כל עוד המערערים לא הצליחו לשכנע, כי המהות האמיתית של התשלום בגין "שינוי מבני ומיזוג" הוא הונו, אין סיבה לסטות מן ההלכה לפיה כל תשלום ששילם מעביד לעובדו חזקה ("חזקה") היא כי הוא מהווה הכנסת עבודה בידי העובד.

34. **לסיכום פרק זה: הפיצוי בגין ויתור המערערים על זכות התביעה בגין מענק המיזוג, יהא סכום אשר יהא, ולכך עוד אדרש בהמשך הדברים, מהווה הכנסת עבודה בידי המערערים והם יחויבו בגינו בשיעור המס השולי החל עליהם לפי סעיף 121 לפקודה.**

איתור פירצת האופציות

35. אקדים ואומר, כי מהראיות שהוצגו בפניי עולה, שהמערערים לא היו זכאים להקצאה של אופציות במסלול רווח הון.

משלא ניתן לאתר "פירצה" בגין רכיב אופציות במסלול הונו, על כורחך אתה אומר כי הפיצוי ששולם למערערים אינו בגדר רווח הון.

לאור זאת, יש לחזור לנקודת המוצא "החזקה" לפיה, בהעדר הוכחה אחרת מצד המערערים, דינו של התשלום בגין "רכיב האופציות" כדין כל תשלום המשולם לעובד ממעבידו המהווה הכנסת עבודה.

36. יובהר, כי המחלוקת הקיימת בעניין זכאות המערערים לאופציות במסלול הונו היא בראש וראשונה **מחלוקת עובדתית** במסגרתה יהא עלינו לברר, תחילה, האם המערערים היו זכאים לאופציות כאמור. רק אם נשיב לשאלה זו בחיוב ורק לאחר שנקבע כי נוצרה פרצה בגין אי מתן האופציות, נידרש לשאלת סיווגה של הפירצה לצורכי מס, האם כהכנסת עבודה או כרווח הון. לכך אפנה כעת.

37. המערערים העידו, כי בסמוך לאחר תחילת עבודתם בחברה (בשנת 2001), ובהתאם להתחייבות החברה בהסכמי ההעסקה, הם קיבלו אופציות למימוש למניות החברה

ואלו מומשו על ידם בשנת 2007 (להלן - **האופציות הראשונות**) (פרוטו' עמ' 7 שורות 13-15).

ההכנסה מממוש האופציות הראשונות **אינה** על שולחן הדיונים בערעור זה אם כי, בהיבט מסוים, אדרש לה בהמשך הדרך.

38. המערערים טוענים כי בשנת 2006 החברה התחייבה להקצות להם אופציות נוספות לפי סעיף 102(ב)(2) לפקודה, היינו, אופציות במסלול רווח הון (להלן - **האופציות הנוספות**). לטענתם, משלא עמדה החברה בהתחייבות זו, הם נאלצו להגיש נגדה תביעה, ובמסגרת הפשרה שהושגה שילמה להם החברה פיצוי בגין אי הענקת האופציות הנוספות. לאור הכלל לפיו דין הפיצוי כדין הפירצה אותה הוא בא למלא, יש לקבוע כי דין הפיצוי שניתן בגין אי הענקת האופציות הנוספות הוא כדין ההכנסה הגלומה באותן אופציות, לו היו ניתנות, היינו, הכנסה הונית.

האמנם כך?

39. המערערים צרפו בנספח 2 לתצהיריהם את פרוטוקול ועדת התגמול של החברה שהתקיימה בתאריך 18.5.2006 (להלן - **פרוטוקול ועדת התגמול**).

לפי הפרוטוקול "חברי הוועדה בחנו מתן אופציות למנכ"ל החברה, רות ברניב ולמשנה למנכ"ל החברה, מר אבי צבי, לאור תרומתם לחברה ולאור העובדה שלא הוענקו להם אופציות בחברה משנת 2001. חברי הוועדה ביקשו כי ההחלטה על מתן אופציות למנכ"ל החברה ולמשנה למנכ"ל, תאושר על ידי יו"ר דירקטוריון החברה, מר עמי אראל. אישור זה ניתן לאחר סיום ישיבה זו".

40. דא עקא, שפרוטוקול ועדת התגמול שצורף לתצהירי המערערים אינו חתום ונוטר בגדר טיוטה כך שספק אם ניתן להסתמך עליו על מנת ללמוד על זכויות המערערים לאופציות הנוספות.

העיד על כך המערער: "עו"ד פואה: היא לא יכולה להסתמך על פרוטוקול ישיבת תגמול שאינו חתום נכון? כן או לא? עד, מר צבי: לא יכולה. עו"ד פואה: לא יכולה. עד, מר צבי: לא" (פרוטו' עמ' 34 שורות 4-8).

41. המערערים צרפו בנספח 1 לתצהיריהם הודעת דואר אלקטרוני מתאריך 22.6.2006 שנשלחה ממר יגאל גסר, סמנכ"ל כספים בחברה, לשורה של נמענים וביניהם המערערים.

מהודעה זו עולה, כי רק לאחר שיתקבלו הערות הנמענים, יועבר פרוטוקול ועדת התגמול לחתימתו של מר דורון בירגר (דירקטור בחברה) ורק לאחר מכן יועברו המסמכים לחתימת חברי ועדת הביקורת והדירקטוריון.

מאחר שלא הוצג בפני פרוטוקול **חתום** של ועדת התגמול, לא ניתן לקבוע כי ועדת התגמול אישרה את מתן האופציות הנוספות למערערים.

42. העובדה שעולה מפרוטוקול ועדת התגמול כי יו"ר הדירקטוריון, מר עמי אראל, אישר את אישור הוועדה (הליך ה"אשרור"), אין בה לשנות. הרי אם לא שוכנעתי שוועדת התגמול אישרה את הענקת האופציות הנוספות, ממילא אין משמעות לאשרור של

יו"ר הדירקטוריון. ומכל מקום, מדובר בטייטה בלבד שלא נחתמה ואין לה תוקף מחייב.

43. נקודת המוצא המנחה אותי היא, שלו היה פרוטוקול חתום של ועדת התגמול ובו החלטה להעניק למערערים את האופציות הנוספות, הם היו דואגים להגיש אותו כראיה לצורך תמיכה בטענותיהם. לחלופין, היה בידי המערערים לבקש מבית המשפט לזמן מי מנציגי החברה הרלוונטיים לצורך מתן עדות בעניין זה. משלא עשו זאת, אין לי אלא להסיק, שלו היו מציגים את הראיה או משמיעים את העדות, היה בה ללמד כי הקצאת האופציות הנוספות לא אושרה להם בסופו של יום.

44. יתירה מכך, אפילו הייתי מניחה שגם ועדת התגמול וגם יו"ר הדירקטוריון אישרו את הקצאת האופציות הנוספות, לא היה בכך לסייע למערערים.
להווי יודע, כי רק לאחר שדירקטוריון החברה מאשר את החלטת ועדת התגמול ואת החלטת ועדת הביקורת, יש תוקף מחייב להחלטת החברה להקצות את האופציות הנוספות למערערים. ברם, לא הוצג אישור כאמור של דירקטוריון החברה.

כך נשמעו הדברים מפי המערער כשנשאל במסגרת החקירה שכנגד אודות העדר אישור הדירקטוריון להקצאת האופציות הנוספות: "עו"ד פואה: **מר צבי אני** **אשאל אחרת ובוא תענה לי בפשטות. עד, מר צבי: כן. עו"ד פואה: יש כאן אישור של ועדת תגמול, לא צורף אישור של דירקטוריון. עד, מר צבי: כן. עו"ד פואה: כן ואני שואלת אותך איפה האישור דירקטוריון הזה. עד, מר צבי: אני, עו"ד פואה: ולמה הוא לא צורף. עד, מר צבי: שאלה מצוינת, אני לא יודע למה" (פרוטו' עמ' 32 שורות 24-31).**

וראו גם דברים אלה: "עו"ד פואה: **למשל מה שכתוב כאן פרוטוקול דירקטוריון טייטה, עד, מר צבי: כן. עו"ד פואה: זה לא מופיע בין הנספחים שלך לתצהיר נכון? עד, מר צבי: אוקיי. עו"ד פואה: אני שואלת. עד, מר צבי: לא. לא מופיע" (פרוטו' עמ' 30 שורה 33, עמ' 31 שורות 1-5).**

דברים אלו מקבלים חיזוק גם מהכיוון של הודעת הדואר האלקטרוני שנשלחה על ידי מר יגאל גסר, ממנה עולה שאישור דירקטוריון החברה יינתן רק לאחר החתימה על פרוטוקול ועדת הביקורת, כאשר חתימת ועדת הביקורת הותנתה אף היא בחתימת הפרוטוקול של ועדת התגמול, שכידוע לא נחתם ונותר בגדר טייטה.

45. אין לייחס משקל לעדות המערערים לפיה הדירקטוריון אישר להם את הקצאת האופציות הנוספות (פרוטו' עמ' 48 שורות 21-22 לגבי המערערת ועמ' 31 שורות 21-22 לגבי המערער), משום שלא תמכו עדות זו בראיה חיצונית אובייקטיבית, כפי שהיה מצופה שיעשו.

כלל נקוט בשיטתנו, מימים ימימה, כי כאשר בעל דין נמנע מהצגת ראיה או מהזמנת עד לתמיכה בטענותיו, קמה חזקה עובדתית לפיה לו היה מציג את הראיה או משמיע את העדות היו אלה פועלים לרעתו. חזקה זו מבוססת על ניסיון החיים והשכל הישר לפיה אדם לא יימנע ממסירת ראיה התומכת בעמדתו (ע"א 548/78 שרון נ' לוי, פ"ד לה(1) 736 (1980)).

46. והנה, כפי שעולה מטענות החברה בכתב ההגנה שהוגש מטעמה במסגרת התביעה בבית הדין לעבודה (סעיפים 69-73), נושא הקצאת האופציות הנוספות הובא בסופו

של יום לדיון בפני דירקטוריון החברה בתאריך 29.6.2006 אולם במסגרת דיון זה לא נכללו שני המערערים ברשימת העובדים אשר אושרה להם הקצאת אופציות.

העתק של פרוטוקול ישיבת דירקטוריון החברה מתאריך 29.6.2006 צורף לכתב ההגנה כנספח יב' אולם המערערים בחרו שלא להציגו בדיון הנוכחי, כמו גם את שאר הנספחים שצורפו הן לכתב ההגנה והן לכתב התביעה, מטעמיהם הכמוסים.

47. הנה כי כן, גם אם היה בכוונת החברה להקצות אופציות נוספות למערערים (לאחר השלמת עסקת המיזוג), התמונה המצטיירת היא שכוונה זו לא יצאה בסופו של יום אל הפועל ולא התגבשה לכדי התחייבות חוזית של החברה למערערים. מטעמים שלא הובררו די צורכם, נראה שהחברה לא ראתה מקום להעניק למערערים את האופציות הנוספות, בסופו של דבר.

בכתב ההגנה (סעיף 72) טענה החברה כי "הכוונה להעניק לשני התובעים אופציות נוספות נסמכה על כך שהשניים ימשכו לכהן בתפקידם כמנהלי החברה. משבחרו שני התובעים לעזוב את עבודתם סמוך לאחר השלמת העסקה [עסקת המיזוג - י"ס] אזי לא ראתה החברה כל מקום להעניק לשניים פרס ולזכותם בחבילת אופציות נוספות".

48. יתירה מכך, אף אם נאמר כי החברה התחייבה להעניק את האופציות הנוספות למערערים, ואיני סבורה כך, לא ניתן להוציא מכלל אפשרות כי החברה התנתה את התחייבותה להענקת האופציות הנוספות בהמשך העסקתם של המערערים בחברה, אך משהודיעו על התפטרותם פקעה ההתחייבות בשל אי התקיימות התנאי המתלה.

למסקנה זו תמיכה בטענות החברה בכתב ההגנה (סעיף 72) ובעובדה שמימוש האופציות היה מותנה בתקופת "הבשלה" (בת 4 שנים) ובהמשך העסקתם של המערערים בחברה, כפי שעוד נראה בהמשך, וכן ברצינות העומד בבסיס הענקת אופציות לעובדים, לתמריץ אותם להמשיך ולעבוד בחברה.

49. המערערת הציגה גרסה עובדתית לפיה, לאחר שניתן אישור החברה להענקת האופציות הנוספות, פנה אליה מר עמי אראל, יו"ר הדירקטוריון, בבקשה כי תסכים לדחות את מועד ההקצאה של האופציות.

וכך נשמעו הדברים מפיה: "אני לא אשכח אפילו את הפעם האחת שהוא [מר עמי אראל - י"ס] הזמין אותי לשבת איתו במסעדה כשאף פעם לא ישבתי איתו במסעדה, זאת הפעם שהוא הזמין אותי לשבת איתו במסעדה כי הוא הרגיש לא נוח עם העניין הזה כי זה כבר אושר, הוא אמר לי אני נורא מבקש ממך זה קצת מפריע לי במשא ומתן שאני עושה מול יוכמן שמייצג את, מול צבי יוכמן שמייצג את ברק, אני מבקש שאתם תדחו, שעכשיו תוותרו על האופציות...". (פרוטו' עמ' 43 שורות 8-13).

50. אף אם אניח שהתקיים מפגש כאמור, למרות שעדות המערערת לא נתמכה בראיה חיצונית, אין בכך לשנות ממסקנתי לפיה המערערים לא היו זכאים להקצאת האופציות הנוספות.

ראשית, גם בהנחה שהתקיימה שיחה בין המערערת לבין מר עמי אראל, אין בה ללמד שהאופציות כבר אושרו למערערים ושהשיחה נסובה רק על דחיית מועד ההקצאה בפועל. לא מן הנמנע שבקשת הדחייה, ככל שהייתה, התייחסה לדחיית ההליכים לעצם אישור ההקצאה, כפי שאכן עולה מהתמונה העובדתית המצטיירת בפניי.

שנית, כפי שהוסבר לעיל, לא הוכח לי כי ניתן אישור הדירקטוריון להענקת האופציות הנוספות למערערים. בקשת הדחייה אינה תחליף לאישור של הדירקטוריון ואין בה ללמד כי ניתן אישור כזה. לכל היותר יש בה להעיד על כוונת החברה לתת למערערים את האופציות, כוונה שכפי הנראה לא הבשילה לכדי התחייבות.

שלישית, לא הוכח כי השיחה האמורה יצרה התחייבות חדשה של החברה להענקת האופציות הנוספות למערערים וממילא לא הוכח כי התגבשה לכדי התחייבות חוזית, בהעדר אישורם של הגורמים המוסמכים.

51. תמיכה למסקנתי לעיל, לפיה המערערים לא היו זכאים לאופציות הנוספות, ניתן למצוא גם במסמכים שצרפו המערערים בעצמם לתצהיריהם. ואסביר.

52. המערערים צרפו בנספח 3 לתצהיריהם טיוטה לא חתומה של תכנית מתאר הצעה לעובדים, בהתאם להוראות חוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, מחודש יוני 2006 (להלן - **טיוטת תכנית המתאר**).

לפי טיוטת תכנית המתאר, יוקצו "עד 422,670 אופציות, לא סחירות, הניתנות למימוש עד 422,670 מניות רגילות בנות 1 ש"ח ע"נ כ"א של החברה, המוצעות לעובדי החברה, מתוכם כמות של 120,000 אופציות מוצעות למנכ"ל החברה".

טיוטת תכנית המתאר אכן מלמדת על הכוונה הראשונית של החברה להקצות אופציות נוספות למערערת (אך לא למערער), וזאת ככל הנראה בהמשך להמלצתה של ועדת התגמול כפי שעולה מהפרוטוקול מתאריך 18.5.2006.

אולם, ברי כי כוונה זו לא השתכללה לכדי התחייבות שכן לא הוכח כי דירקטוריון החברה אישר את ההקצאה, מה שמסביר מדוע המערערים לא הציגו תכנית מתאר חתומה ומאושרת המעניקה להם את האופציות הנוספות.

53. בכל הנוגע למערער, הוא כלל לא מופיע בטיטות תכנית המתאר כמי שזכאי לאופציות נוספות. יש בכך ללמד כי, בכל הנוגע אליו, החברה זנחה את כוונתה המקורית להעניק לו אופציות נוספות וזאת כבר בסמוך לאחר המלצתה של ועדת התגמול, אחרת לא ברור מדוע נפקד שמו מטיטות תכנית המתאר.

במסגרת החקירה הנגדית כאשר נתבקש המערער להצביע על אסמכתא לטענתו בדבר זכאותו לאופציות הנוספות השיב: "תכוונו אותי איפה אני מוצא את זה" (פרוטו' עמ' 13 שורה 14) ובהמשך "אני לא יודע, אני לא, כרגע אני לא מוצא, אני לא יודע..." (שם, עמ' 14 שורה 9).

54. מכל מקום, מה שניתן ללמוד מפרוטוקול ועדת התגמול ומטיטות תכנית המתאר הוא, שהכוונה המקורית להעניק למערערים את האופציות הנוספות נגזזה, בין אם

בסמוך לאחר המלצת ועדת התגמול (לגבי המערער) ובין אם בסמוך לאחר טיוטת תכנית המתאר (לגבי המערער), ובכל מקרה לא הבשילה לכדי התחייבות.

55. חיזוק נוסף למסקנה דלעיל ניתן לקבל מכיוון אחר. לתצהירי המערערים צורפה בנספח 4 תכנית מתאר חתומה מתאריך 8.8.2006 (להלן - **תכנית המתאר החתומה**). לפי תכנית המתאר החתומה יוקצו "**עד 212,670 אופציות, לא סחירות, הניתנות למימוש לעד 212,670 מניות רגילות בנות 1 ש"ח ע"נ כ"א של החברה, המוצעות לעובדי החברה**".

אלא ששמש של המערערים נפקד מרשימת העובדים שאושרה להם הקצאת אופציות על פי תכנית המתאר החתומה.

מה עלינו ללמוד מכך?

המערערים טוענים כי תכנית המתאר החתומה מלמדת על הפרת התחייבות החברה להעניק להם את האופציות הנוספות, מה שהוביל בסופו של דבר להגשת התביעה נגדה לבית הדין לעבודה.

אלא שהמערערים מניחים את המבוקש. המערערים לא הצליחו לשכנע שהייתה התחייבות של החברה להקצות להם את האופציות הנוספות שכן לא הוכיחו שדירקטוריון החברה אישר את ההקצאה.

לדידי, תכנית המתאר החתומה אינה אלא חוליה בשרשרת הראיות הקודמות מהן עלינו ללמוד, שהחברה החליטה, בסופו של דבר, לא לאשר את הענקת האופציות הנוספות למערערים, והא ראייה, ששמש של המערערים לא מופיע ברשימת העובדים הזכאים לאופציות לפי תכנית המתאר החתומה.

56. אם לא די בכל מה שפורט לעיל כדי להצביע על כך שהחברה לא התחייבה להקצות את האופציות הנוספות למערערים, אוסיף ואומר כי אפילו אם מסקנתי הייתה אחרת, היינו, שהמערערים אכן היו זכאים **להקצאה** של האופציות הנוספות, לא היה בכך לשנות את התוצאה הסופית לפיה הפיצוי לא ניתן בגין פירצת האופציות. ואסביר.

57. בבסיס הדיון שייערך להלן מונחת ההנחה, שאינה משקפת את דעתי כמוסבר לעיל, לפיה החברה התחייבה להקצות למערערים את האופציות הנוספות.

דיון זה מטרתו להראות, שגם תחת הנחה זו, לא ניתן לאתר פירצה בגין רכיב האופציות משום שהמערערים לא היו זכאים **לממש** את האופציות הנוספות ולכן אין לומר שהפיצוי נועד לכסות את הנזק שנגרם להם בעקבות אי מימוש האופציות.

58. סעיף 2.11.1 לתכנית המתאר החתומה (המבוססת על תכנית אופציות לעובדים משנת 2004) קובע, כי במקרה של סיום יחסי העבודה, כל האופציות אשר "הבשילו", אך טרם מומשו עד לסיום יחסי העבודה, תהיינה ניתנות למימוש תוך 90 ימים ממועד סיום יחסי העבודה.

המערערת סיימה את יחסי העבודה שלה עם החברה בתאריך 8.6.2007 והמערער סיים את יחסי העבודה שלו עם החברה בתאריך 13.5.2007; מכאן, שבחלופת תקופה של 90 ימים מהתאריכים הנ"ל פקעו האופציות הנוספות ולא היו ניתנות עוד למימוש.

לאור זאת, לא ניתן לייחס את הפיצוי שניתן בשנת 2011 לאופציות שפקעו ועברו מן העולם ארבע שנים קודם לכן (ואני ערה לטענה כי במקרה דנן, היות שאנו דנים בפיצוי שניתן חלף אי הענקת האופציות, יש לבחון את חלוף 90 הימים מיום מתן הפיצוי במסגרת הפשרה. על כך בהמשך הדיון).

ובכל מקרה, חלק האופציות ש"הבשילו" עד לסיום יחסי העבודה של המערערים הוא רבע מהכמות הכוללת של האופציות ורק חלק זה היה ניתן למימוש (סעיף 2.9.2.1 לתכנית המתאר החתומה).

59. המערערים מעלים טענה נוספת לפיה הייתה להם הזכות, על פי הסכמי העסקתם בחברה, להאצה של תהליך הבשלת האופציות ("**תניית האקסלרציה**") באופן שכל האופציות הנוספות הופכות ל"בשלות" מיד עם סיום יחסי העבודה וחייבות במימוש בתום 24 חודשים מתום הפסקת העבודה (סעיף 49 לסיכומי המערערים).

60. טענה זו מוטב היה לולא נטענה, שכן אין בה דבר.

ראשית, יש להצטער על כך שהמערערים לא מצאו לנכון לצרף לראיותיהם את הסכמי העסקה שלהם, מהם בחרו להביא רק סעיפים נבחרים, המשרתים לכאורה את טענותיהם, ומבלי לאפשר לבית המשפט להתרשם מתמונה מלאה ושלמה של תנאי העסקתם בחברה. מחדל זה פועל לרעתם.

שנית, בהנחה שאכן קיימת תניית אקסלרציה בהסכמי העסקה, דבר שלא הוכח, הרי היא מתייחסת רק להפסקת העבודה בעקבות קרות אירוע של מיזוג או מכירה של החברה וגם אז היא קובעת כי האופציות הבשלות יהיו חייבות במימוש תוך 24 חודשים מהפסקת העבודה, דבר שאינו רלוונטי למערערים מאחר שסיימו את עבודתם בשנת 2007 והפיצוי (המכסה את פירצת אי מימוש האופציות) ניתן בשנת 2010.

61. את המסקנה, כי למערערים לא נוצרה "פירצה" בגין רכיב האופציות הנוספות, ניתן ללמוד גם מכתב התביעה שהוגש על ידם לבית הדין לעבודה.

עיון בכתב התביעה (נספח 5 לתצהירי המערערים) מלמד, כי הפיצוי בגין רכיב האופציות לא כומת על ידם. למעשה הסעד שנתבע על ידי המערערים בגין האופציות הנוספות היה "צו עשה", היינו, "**ליתן צו המורה לנתבעת להקצות לתובעים אופציות למניות הנתבעת...**" ורק לחלופין, לקבל פיצוי כספי שווה ערך לאופציות, פיצוי שלא כומת בתביעה.

אישור לכך ניתן בעדותו של המערער :

"עד, **מר צבי** : כן מה שאנחנו מבקשים במניות זה לא לקבל את הכסף, זה לקבל את המניות" (פרוטוקול עמ' 20 שורה 31).

ובהמשך דבריו :

"...אבל היינו צריכים לקבל את האופציות, זה גם מה שרצינו, רצינו לקבל את האופציות, אנחנו האמנו בחברה גם ביום עזיבתנו אותה" (שם, עמ' 21 שורות 4-5).

לאור העובדה שהמערערים לא כימתו בכתב התביעה את שווי של הסעד הכספי בגין רכיב האופציות (במסגרת טענתם החלופית), מחד, ולאור העובדה שאין חולק כי לא ניתן צו עשה המורה לחברה להקצות להם את האופציות הנוספות, מאידך, אין מנוס מהמסקנה המתבקשת לפיה הפיצוי הכספי לא ניתן בגין "פירצת האופציות הנוספות" משום שהיא כלל לא נוצרה.

62. תמיכה למסקנה זו אני מוצאת גם בעובדה שהמערערת תבעה סעד כספי של 9,639,245 ש"ח מתוכו כ-3 מיליון ש"ח עבור הטבת המס בגין האופציות הראשונות ו-6.5 מיליון ש"ח בגין מענק המיזוג, כך שכמעט ולא נותרה יתרה לתשלום בגין רכיב האופציות הנוספות; באופן דומה, המערער תבע סעד כספי בסכום של 8,448,584 ש"ח מתוכו כ-1.85 מיליון ש"ח עבור הטבת המס בגין האופציות הראשונות ו-6.5 מיליון ש"ח עבור מענק המיזוג והיתרה אינה משקפת את השווי הנטען של רכיב האופציות הנוספות.

63. לסיכום הדברים עד כה, הגעתי לכלל מסקנה כי המערערים לא היו זכאים להקצאת האופציות הנוספות.

יתירה מכך, אפילו היו זכאים להקצאת האופציות, אופציות אלו פקעו משום שלא מומשו בפרק הזמן שנקבע למימושן על פי תכנית המתאר (והסכמי העסקה).

זאת ועוד, המערערים תבעו בגין האופציות הנוספות סעד מסוג "צו עשה" המורה לחברה להקצות להם את האופציות עצמן ולא כימתו את שווי הכספי ולכן רכיב זה לא היה אמור כלל להיכלל בפיצוי הכספי שקיבלו.

לאור כל זאת, ומאחר שהמערערים לא הצליחו לשכנע אחרת, אין לומר כי הפיצוי בא לכסות על "פירצה" שנוצרה בגין אי הענקת האופציות הנוספות.

כימות שווי רכיב האופציות

64. למען שלמות הדיון, הגם שהרבה למעלה מן הצורך לאור מסקנתי לעיל, אתייחס גם לטענת המערערים בדבר כימות שווי פירצת האופציות מכלל הפיצוי. כפי שאראה להלן, גם בהיבט החישובי אין כל בסיס לטענת המערערים כי שווי רכיב פירצת האופציות עומד על סך של 2.8 מיליון למערערת ועל סך של 2.1 מיליון ש"ח למערער.

65. אזכיר, למען הסדר הטוב, כי הדיון להלן נערך רק על בסיס ההנחה - שכלל אינה מקובלת עלי - לפיה המערערת הייתה זכאית ל-120,000 אופציות והמערער היה זכאי ל-90,000 אופציות ובמסגרת הפיצוי נלקח בחשבון השווי הכספי של רכיב האופציות הנוספות, למרות שלא כומת בכתב התביעה ולמרות שהסעד שנתבע בגינו היה "צו עשה".

אציין, כי המערער לומד על זכאותו ל-90,000 אופציות מראיות נסיבתיות, היינו, מכוונת החברה להקצות 422,670 אופציות לעובדים, מתוכם 120,000 למערער על פי טיוטת תכנית המתאר, ומהעובדה שבסופו של יום הוקצו 212,670 אופציות לעובדים לפי תכנית המתאר החתומה (120,000-212,670-422,670).

לטענה זו של המערער אין ביסוס, לא בטיטות תכנית המתאר ולא בטיטות פרוטוקול ועדת התגמול.

66. כאמור, הפיצוי נקבע על דרך הפשרה לפי סכום גלובאלי (4,200,000 ש"ח למערער ו-3,700,000 ש"ח למערער) ולא פוצל בין סכום רכיב האופציות לבין סכום רכיב מענק המיזוג.

עובדה זו הותירה במחלוקת את שוויו של כל אחד מן הרכיבים מכלל הפיצוי.

67. המערערים ערכו תחשיב האומד את שווי האופציות שלטענתם אושרו למערער (120,000 אופציות) ולמערער (90,000 אופציות).

לפי תחשיב זה, למערער הייתה נצמחת הכנסה מהאופציות בסכום של 2.8 מיליון ש"ח ולמערער הייתה נצמחת הכנסה בסכום של 2.1 מיליון ש"ח.

לאור זאת, המערערים ביקשו לראות את חלק הפיצוי ששולם להם בגין רכיב האופציות הנוספות לפי הסכומים האמורים. את יתרת סכום הפיצוי (1,364,082 ש"ח למערער ו-1,573,062 ש"ח למערער) ביקשו לייחס לרכיב מענק המיזוג.

המערערים נימקו את אופן החישוב הנ"ל בטענה שלגבי שווי פירצת האופציות קיימים נתונים מדויקים לחישוב המפורסמים במסגרת דיווחי החברה לציבור בעוד שלגבי מענק המיזוג הייתה מחלוקת בשאלת גובהו. לאור זאת טענו כי יש לחשב את רכיב מענק המיזוג באופן **שיורי** לחישוב רכיב האופציות.

לחלופין, טענו כי יש לחשב את שווי פירצת האופציה ואת שווי פירצת מענק המיזוג לפי החלק היחסי של כל אחד מהם מתוך הסך המתקבל מסכימתם (סעיפים 75-76 לסיכומים).

68. אין לקבל את התחשיב של המערערים.

ראשית, המערערים תבעו בכתב התביעה הקצאה של 30,000 אופציות למערער ו-22,500 אופציות למערער על בסיס הנחתם, שלאור סיום יחסי העבודה שלהם עם החברה בחודשים מאי-יוני 2007, הם היו זכאים רק **לרבע** מכמות האופציות שהבשילה עד למועד זה (סעיף 2.9.2 לתכנית המתאר החתומה הקובעת כי הרבע הראשון של כמות האופציות יבשיל בתאריך 1.4.2007; כן ראו סעיף 2.11.1 לתכנית הקובעת את התנאים למימוש האופציות במקרה של סיום יחסי העבודה).

כלומר, גם לפי גישת המערערים **עצמם**, כעולה מכתב התביעה שהגישו, השווי הכספי של פירצת האופציות, מכלל הפיצוי שקיבלו, לא יכול לעלות על 708,979 ש"ח למערער ו-531,734 ש"ח (רבע מתחשיב המערערים).

שנית, אין לקבל את הטענה, כי יש לחשב את שווי רכיב מענק המיזוג באופן שיורי לחישוב שווי רכיב האופציות. להיפך. במסגרת הסעדים שנתבעו על ידי המערערים בכתב התביעה, שעל בסיסם נקבע הפיצוי, לא נכלל כלל סעד כספי בגין האופציות (אף לא במסגרת הטענה החלופית) ואין אנו יודעים מה סכומו. זאת, לעומת הסעדים שנתבעו בגין רכיב מענק המיזוג ורכיב "הטבת המס" שסכומם כומת בכתב התביעה: בגין מענק המיזוג נתבע סעד כספי בסכום של 6.5 מיליון ש"ח ובגין רכיב "הטבת המס" נתבע סעד כספי בסכום של כ-3 מיליון ש"ח למערערת ו-1.8 מיליון ש"ח למערער.

דברים אלה מתחדדים על רקע העובדה שהמערערים נמנעו מלהציג את חוות הדעת הכלכלית, שנערכה על ידי מומחה כלכלי מטעמם במסגרת התביעה, בעניין כימות הרכיבים.

גם אין לקבל את טענת המערערים, כי יש לחשב את חלקם של רכיבי האופציות ומענק המיזוג מכלל הפיצוי באופן יחסי. לא ברור על אלו אדנים עובדיים ומשפטיים מבוססת טענה זו (וראו בהקשר זה עדות המערערת פרוטו' עמ' 62 שורות 26-29).

69. העולה מהאמור לעיל, שאף לפי האפשרות המטיבה ביותר עם המערערים, אפשרות המניחה הנחות שכלל אינן מקובלות עלי - כגון זכאות המערערים להקצאת האופציות, זכאות המערערים למימוש האופציות, נכונות החישוב שנערך לעניין כימות ההכנסה הגלומה באופציות (סעיף 61 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור) וההנחה שהפיצוי מתייחס לרכיב האופציות הנוספות למרות שהסעד שנתבע בגינו היה צו עשה ובכל מקרה סכומו לא כומת - עדיין השווי הכספי של פירצת האופציות הנוספות אותה בא הפיצוי למלא, במקרה הטוב ביותר האפשרי מבחינת המערערים (שלא הוכח על ידם), לא עולה על רבע מהשווי לו הם טוענים.

70. **אזכיר, שוב, כי הדיון לעיל נעשה מטעמי שלמות הדיון. הא ותו לא. כאמור, הגעתי לכלל מסקנה, על סמך התמונה הראייתית שנפרשה בפניי, כי אין לראות בסכום הפיצוי ככולל רכיב כלשהו בגין פירצת האופציות הנוספות, מכל הטעמים שפורטו לעיל.**

71. בשולי הדברים אציין, כי האופן בו "נבנה" הפיצוי, באופן שהוא מתייחס רק לרכיבי האופציות ומענק המיזוג, ולא לרכיב "הטבת המס", אומר דרשני.

כזכור, המערערים תבעו את החברה בגין ארבעה סעדים: מענק המיזוג, הטבת המס בגין האופציות הראשונות, הקצאה של האופציות הנוספות ותנאים נלווים בגין תקופת ההודעה המוקדמת ותקופת ההסתגלות.

הפיצוי בגין התנאים הנלווים אינו במחלוקת בין הצדדים כך שנותרנו עם שלושת הסעדים האחרים.

ברם, מסיבה שלא הובררה על ידי המערערים, הם זנחו את התביעה שהגישו נגד החברה בגין רכיב "הטבת המס"; מדובר בהחזרי מס שנתבעו על ידי המערערים בגין מימוש סדרת האופציה הראשונה (בשנת 2007) המשקפים את הפער בין שיעור המס השולי לבין שיעור מס רווח הון החל על ההכנסה הגלומה באופציות אלה. החזרי

המס נתבעו על סכומים לא מבוטלים של כ-3 מיליון ש"ח על ידי המערערות ו-1.8 מיליון ש"ח על ידי המערער (החזרים אלו נתבעו מהחברה על רקע הבטחתה, לטענת המערערים, להימנע מדרישת הטבת המס כהוצאה בחישוב הכנסתה החייבת באופן המאפשר למערערים לשלם שיעור מס הוני בגין ההכנסה מהאופציות).

בהעדר הסבר מניח את הדעת מצד המערערים, אין לי אלא להניח שכוונת מכוון עמדה ביסוד וויתורם על הסעד בגין רכיב "הטבת המס": רכיב "הטבת המס" מגלם החזר מס שחויב **במס שולי** כך שהפיצוי בגינו היה מהווה, לכל הדעות, פיצוי פירותי, וממנו ניסו המערערים להימנע.

אחרת, תמוה מדוע המערערים הסכימו לוותר על פיצוי בגין רכיב זה, שכאמור עמד על סכום גבוה, ושלגביו נראה כי לא הייתה כל מחלוקת מבחינת החברה (וראו סעיף 68 לכתב ההגנה ממנו עולה כי החברה הסכימה לשקול לאפשר למערערים ליהנות מהטבת המס ומשיעורי מס מופחתים תוך וויתור על דרישת הטבת המס כהוצאה בחישוב הכנסתה החייבת, בכפוף להסכמת רשות המיסים).

ומעל הכול אזכיר, כי אף המערערים לא כיחדו כי שיקולי מס עמדו בבסיס ניסוח ההסכם באופן בו נוסח: **"... כשהגענו למבנה של, של הסכם הפשרה, עלה גם הנושא של איך אנחנו יכולים לייצר את הפשרה הזאת כך שהיא תעזור לנו להפחית את שיעורי המס שאנחנו צריכים לשלם..."** (פרוט' עמ' 25 שורות 18-20).

סיווג רכיב האופציות לצורכי מס

72. לאור מסקנתי לעיל, לפיה אין לראות בפיצוי כמתייחס לרכיב האופציות הנוספות, שכן לא הוכח כי המערערים היו זכאים לו, נותר לדון בטענת המשיב, כי גם אם היינו מסכימים לראות בפיצוי ככולל את רכיב האופציות הנוספות, כלומר היינו משתכנעים בקיומה של "פירצת האופציות הנוספות", עדיין סיווגה של פירצה זו היה פירותי ולא הוני.

73. המשיב מנמק טענתו בכך שהטבת המס לעובד, בדמות אופציות במסלול הוני לפי סעיף 102(ב)(2) לפקודה, מותנית בעמידה בשורה של תנאים והמערערים לא הוכיחו כי תנאים אלו התקיימו בעניינם. למשל, לא הוכח מינויו של נאמן, הפקדת האופציות בידו, החזקת האופציות עד "תום התקופה" כמשמעות המונח בסעיף 102(א) לפקודה, היינו, עד תום תקופה של 24 חודשים מיום ההקצאה, וכיו"ב (סעיפים 66, 67 ו-74 לסיכומי המשיב). לאור זאת, לא ניתן לומר, כי ההכנסה הגלומה באופציות הנוספות, תחת ההנחה שקיימת פירצה בגינן, היא רווח הון ולכן יש לחזור לכלל הרגיל לפיו כל טובת הנאה שניתנה לעובד ממעבידו תיחשב כהכנסת עבודה.

74. טענה זו של המשיב מעוררת אי נוחות מסוימת.

נניח, רק לצורך הדיון, כי האופציות הנוספות במסלול רווח הון היו מוענקות בפועל למערערים והם לא היו נדרשים להגיש תביעת פיצוי נגד החברה. במקרה זה, לא יכולה להיות מחלוקת, כי ההכנסה הגלומה באופציות, במועד מימושן למניות החברה, הייתה נחשבת הכנסה הונית בידי המערערים, בהנחה שהיו מתקיימים תנאיו של המסלול ההוני לפי סעיף 102(ב)(2) לפקודה (החזקת האופציות בידי הנאמן עד תום תקופה של 24 חודשים וכו').

75. ברם, כאשר מדובר בעובד שנאלץ להגיש תביעה נגד מעבידו משום שהאופציות לא הוקצו לו, ואותו עובד קיבל פיצוי בגין אי הקצאת האופציות, לעולם לא נוכל "להחזיר את הגלגל לאחור" ולדעת האם היו מתקיימים התנאים המזכים בהטבה של הסיווג ההוני, לו האופציות היו מוענקות בפועל, למשל, בעניין החזקת האופציות בידי הנאמן עד תום התקופה.

כשנדרשים אנו לבחינת סיווגו של פיצוי, יהיה זה תמיד בסיטואציה בה העובד לא קיבל את האופציות ולכן אך ברור הוא שהאופציות, שלא הוקצו בפועל, לא הוחזקו בידי נאמן ולא נוכל לדעת האם הנאמן היה מחזיק בהן עד תום תקופת החסימה כתנאי לסיווג ההוני של ההכנסה הגלומה בהן.

בעת בחינת טיבו של פיצוי שניתן בגין אופציות שלא הוענקו, אנו מדמים הענקה תיאורטית של האופציות ובדומה עלינו לדמות גם מינוי תיאורטי של נאמן ולא מקובלת עליי סברת המשיב כי, במסגרת אותו מינוי תיאורטי של הנאמן, עלינו לצאת **בהכרח** מן ההנחה כי לא היו מתקיימים תנאי החזקת האופציות בידו במשך תקופת החסימה.

76. לאור זאת, חוששני, שטענתו של המשיב, לפיה לא ניתן לקבוע את הסיווג ההוני של הפיצוי בגין פירצת האופציות (תחת ההנחה בדיון זה שקיימת פירצה), משום שלא מונה נאמן בפועל ומשום שהאופציות לא הוחזקו בידו למשך תקופת החסימה, יש בה מחוסר ההגיונות.

לדידי, ניתן בהחלט להניח, בהשאלה מדוקטרינת תקינות המעשה המנהלי, את חזקת תקינות החזקת האופציות בידי הנאמן עד תום התקופה. לא מן הנמנע שניתן יהיה ללמוד על תקינות התנהלות הנאמן גם ממשך ההחזקה של אופציות שהוקצו לעובדים אחרים (שלא נאלצו לתבוע את המעביד). וניתן כמובן לחשוב על מנגנונים נוספים.

ובכל מקרה, בענייננו, עברה תקופה של 24 חודשים מהמועד בו האופציות היו אמורות להיות מוענקות (2006) ועד למועד מימושו במסגרת הפיצוי (2011).

77. באופן דומה יש לדחות את טענת המשיב (סעיף 45 לסיכומיו), כי כאשר מדובר באופציות לא נסחרות, כמו במקרה הנדון, תחול הוראת סעיף 102(ג)2 לפקודה הקובעת, כי בעת מימוש אופציה שאינה נסחרת, ובשל הקושי להעריך את שוויה, תחויב ההכנסה במס כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה (או לפי סעיף 2(1) לפקודה).

הוראה זו מניחה הקצאה שאינה באמצעות נאמן, וכאמור לעיל, איני שותפה לעמדת המשיב לפיה עלינו לקחת בחשבון, במסגרת בחינת הפיצוי, את העובדה שבפועל לא מונה נאמן, על כל ההשלכות הנובעות מכך.

78. העולה מן האמור, כי לו ניתן היה לאתר פירצה בגין אי הענקת האופציות הנוספות, וכאמור אינני קובעת כך, היה קושי לקבל את עמדת המשיב כי סיווגו של הפיצוי בגין הפירצה אינו הוני רק משום שלא התקיימו **בפועל** התנאים המזכים להטבת המס במסלול ההוני.

עם זאת, פתוחה הדרך בפני המשיב להוכיח, לגבי פיצוי קונקרטי, כי לו האופציות היו מוענקות בפועל, הן לא היו מוענקות במסלול ההוני, מטעם כזה או אחר, או שקיימת סיבה סבירה להניח שלא היו מתקיימים התנאים שבפקודה למסלול רווח הון וכיו"ב.

דברים אלה, הנאמרים הרבה למעלה מן הצורך, אינם נדרשים להכרעה במחלוקת בערעור שבפניי, ולכן איני קובעת בהם מסמרות לעת הזאת. אשאיר את ההכרעה הסופית בהם לעתיד לבוא.

79. לסיום, אעמוד בקצרה על נקודה נוספת הראויה לתשומת לב בסוגיית סיווג ההכנסה הגלומה באופציות המוענקות במסלול רווח הון :

הוראת סעיף 102(ב)(3) לפקודה קובעת, כי גם כאשר בחרה החברה המעבידה להקצות אופציות לעובד במסלול רווח הון, יתכן וחלק מן ההכנסה מממוש האופציות ייחשב הכנסת עבודה, במקרה בו האופציות הן למניות הרשומות למסחר בבורסה (ראו תנאי הסעיף). לאור זאת, לו היינו נדרשים להכרעה בשאלת הסיווג לצורכי מס של ההכנסה הגלומה באופציות הנוספות, היה מקום לתת ביטוי גם להוראה זו.

התייחסות לטענות נוספות

80. לאור המסקנה אליה הגעתי, איני רואה צורך לדון בטענת המשיב לפיה יש לסווג את הפיצוי כמענק פרישה ששולם למערערים בשל סיום יחסי העבודה לפי סעיף 9(א7) לפקודה החייב בשיעור מס פירות.

כמו כן, איני רואה צורך לדון בטענת המשיב לפיה, גם אם ייקבע כי המערערים "מכרו נכס", כי אז "יום הרכישה" של הנכס לצורך חישוב החבות במס רווח הון יהיה ביום תחילת העסקת המערערים בחברה כך שחישוב רווח ההון ייעשה באופן "ליניארי" לפי הוראת סעיף 91(ב1) לפקודה.

81. אין לקבל את טענת המערערים כי, ככל שייקבע כי הפיצוי, כולו או חלקו, חייב במס פירותי כי אז לא יחולו הפרשי הצמדה וריבית על יתרת המס לתשלום.

המערערים מבססים טענה זו על אישור ניכוי מס במקור שניתן לטענתם על ידי המשיב על פיו נוכח מס במקור מהפיצוי בשיעור מס הוני. ראשית, לא עלה בידי המערערים להוכיח מתן אישור כאמור. שנית ועיקר, ערעור זה עניינו בשומות המס של המערערים ולא בשומת הניכויים של החברה.

הפרשי הצמדה וריבית מוטלים כדין על יתרת המס לתשלום ומקרה זה אינו שונה מכל מקרה אחר.

סוף דבר

82. המערערים לא הצליחו לסתור את החזקה "החזקה" לפיה הפיצוי מהווה הכנסת עבודה ולא שכנעו כי הפיצוי שולם להם מכוח מערכת יחסים אחרת שאינה יחסי עבודה.

המערערים לא הצליחו לשכנע, כי נוצרה פרצה בגין אי הענקה של אופציות במסלול רווח הון (לפי סעיף 102(ב)(2) לפקודה), אותה בא הפיצוי למלא.

לאור זאת, הפיצוי יחויב **במלואו** בשיעור המס השולי החל על המערערים לפי סעיף 121 לפקודה.

83. הערעור נדחה, שכן לא מצאתי עילה להתערב בשומות המס שהוציא המשיב.

84. המערערים יחויבו בהוצאות משפט בסכום של 50,000 ש"ח.

ניתן היום, כ"ה חשוון תשע"ח, 14 נובמבר 2017, בהעדר הצדדים.

(-) שופטת