



**בתי המשפט**

עמה 000589/04

בית משפט מחוזי חיפה

בשא 13903/06

תאריך: 18/12/2006

בפני כב' השופטת ס' נשיאה ש' וסרקרוג

בעניין: 1. אריאלה שחר, ת"ז 056791502

2. משה שחר, ת"ז 013146337

המעוררים

- נ ג ד -

פקיד שומה חדרה

המשיב

**החלטה (בשא 13903/06)**

1

הבקשה:

2

1. המשיב הגיש בקשה לעיין מחדש בהחלטתו של בית המשפט מיום 26/6/06, ולבטלה. באותה החלטה הורה בית המשפט למשיב "להגיש תצהיר המפרט הסדרים אליהם הגיע המשיב עם עובדים בקשר למימוש אופציות בשנת 1998, החל משנה זו ואילך ועד לשנת 2002, שבהם היה תשלום מס הנמוך מהמס השולי המתייחס לגבי אותו נישום, הכל בקשר למחלוקות הנוגעות לתחולת צו ההקלה, בשלב זה. התצהיר הנ"ל יתייחס לאופציות בכלל ובעיקר לאופציות של מיקרוסופט".

לחילופין עותר המשיב לצמצום ההחלטה, כך שתחול אך ורק לגבי אופציות שהוענקו על ידי מיקרוסופט ישראל בע"מ לעובדיה בשנות המס 1998-2002.

3

4

5

6

7

8

9

10

11

עמדת המערערים:

12

2. המערערים מתנגדים לבקשה, מדגישים את היות רשות המס רשות ציבורית, זכות העיון השמורה למערערים כנישומים במידע הנמצא בידי הרשות, רלוונטיות המידע, והחובה של הרשות ככזו לגלות את אופן פעילותה ברבים, במיוחד כאשר מדובר בגביית מס. עוד טוענים המערערים כי אם אכן הוחלו הסדרים מיטיבים עם נישומים אחרים במצב עובדתי דומה, הרי שעל המשיב להבהיר מדוע הסדר דומה לא יוחל עליו.

13

14

15

16

17

18

19

הרקע וההליכים הקודמים:

20



## בתי המשפט

עמה 000589/04

בית משפט מחוזי חיפה

בשא 13903/06

תאריך: 18/12/2006

בפני כב' השופטת ס' נשיאה ש' וסרקרוג

3. המחלוקת בין הצדדים נוגעת לאופן מיסוי הקצאת אופציות, כאשר המחלוקת נוגעת הן לאופן ההקצאה, כאשר זו נוגעת לשאלה אם הקצאת האופציות נעשתה במסלול שלפי סעיף 3(ט) לפקודה או במסלול לפי סעיף 102 לפקודה. לטענת המערערים אין במסמכי ההקצאה שצורפו לתצהירי המערערת הגדרה על מסלול ההקצאה, ולא נקבע בהם כי המסלול הוא לפי סעיף 3(ט) לפקודה, כנטען על ידי המשיב. לעומת זאת, המשיב טוען, כאמור, כי ההקצאה הייתה על פי האפשרות האחרונה.
- 7 מחלוקת נוספת בין הצדדים היא מה שיעור המס שחוייבו נישומים אחרים, במקרים של הקצאת אופציות בדרך דומה.
4. טענת המערערים, כפי שהועלתה במהלך הדיון המקדמי, בישיבה מיום 26/6/06 ניתן לנסחה באופן הבא: הגם שמדובר בהסדרים ספציפיים, שיעור המס המתחייב צריך שיקבע על דרך שמירה על שוויון בגביית שיעור המס, ולכן זכאים הם – מבלי לפגוע בהגנת הפרטיות של הנישומים האחרים – לקבל מידע על הסדרים אלה, להשוותם למקרה דנן ולהצדיק גביית מס בשיעור שונה. המידע כולו מצוי בידי המשיב, והמערערים זכאים לקבלו לרשותם.
- תגובת המשיב:**
5. המשיב חוזר וטוען כי התשתית העובדתית הקיימת מורה, שהאופציות שהוענקו למערערת הן אופציות בלתי סחירות שהוענקו במסלול 3(ט) לפקודה בשילוב עם סעיף 2(2) לפקודה, מה שמכונה מסלול סעיף 3(ט) לפקודה, ואין המערערים זכאים לטעון להקצאה לפי סעיף 2 לפקודה, בין היתר, בהפקדה בידי נאמן, מאחר שהאופציות של המערערים מעולם לא הופקדו אצל נאמן. גם התשתית העובדתית הנוספת של ההקצאה לפי סעיף 102 לפקודה לא מתקיימים במקרה זה. לעניין זה מפנה המשיב לכללי מס הכנסה (הקלות מס בהקצאת מניות לעובדים), התשמ"ט-1989 (להלן: כללי ההקצאה).
- לעניין ההסכם הנזכר בנספח ה' לתצהיר המערערת (להלן: ההסכם הראשון) הפרשה שנחתמה בין עובדי החטיבה החיפאית של מייקרוסופט באור יהודה ובהרצליה ואשר עליה נמנתה המערערת, אף הוא ממן העניין, והחלתו של אותו הסכם ראשון על נספח ו'



## בתי המשפט

עמה 000589/04

בית משפט מחוזי חיפה

בשא 13903/06

תאריך: 18/12/2006

בפני כב' השופטת ס' נשיאה ש' וסרקרוג

- 1 לתצהיר המערערת (להלן: **ההסכם השני**) נעשה בשינויים המחויבים. כך שלעמדת  
2 המשיב בכל מקרה לא ניתן להחיל את ההסכמים הנ"ל על אופציות/מניות שעניינן **מסלול**  
3 **סעיף 3(ט) לפקודה**.  
4
- 5 המשיב טוען עוד כי החלטות וועדות הפסיקה שעיצבו את המדיניות הרשמית של המשיב  
6 ואשר התייחסו למחלוקות בנוגע לאופציות שהוענקו לפי סעיף 102 לפקודה, בלבד. וכי כל  
7 הסדר אחר נוסף שהיה בדרך של פשרה התייחס לאופציות לפי סעיף 102 לפקודה, וגם  
8 זאת **מעבר** למסלול אופציות לפי סעיף 3(ט) לפקודה ובתנאים.  
9
- 10 עוד טוען המשיב, כי עצם קיומם של הסדרים או הסכמים כאמור, החורגים מהמדיניות  
11 הרשמית, טבעם להתגלות, אם בכלל בדיעבד, אף זאת בדרך כלל לגבי מספר מצומצם של  
12 תיקים.  
13 המשיב טוען עוד כי יכול שיהיו הסדרים מקומיים אשר נעשו על פי שיקול דעת עצמאי  
14 ומקומי – בניגוד למדיניות הרשמית, והסכמים כאלה לא תמיד מובאים לידיעתו של פקיד  
15 השומה.  
16
- 17 **דיון ומסקנות:**
- 18 5. אין מקום לשנות את ההחלטה שניתנה, וזאת מכמה טעמים. אבהיר עוד שמספר טענות  
19 שהועלו על ידי המשיב, ראוי היה כי לא יועלו.  
20
- 21 **עיון חוזר – הליך שאינו בסדר דין:**
- 22 6. יש לדחות את הבקשה לעיון חוזר, ולו מן הטעם שהליך כזה אינו בנמצא בסדר הדין  
23 האזרחי, וגם לא בסדר דין המחייב בהליך של ערעור מס.  
24 הגם שמדובר בהחלטת ביניים, יש מקום בהתקיים נסיבות מסוימות להגיש בקשה חדשה,  
25 אך לא על דרך של עיון חוזר. בית המשפט העליון חזר והבהיר שאין מקום "להוספות  
26 יצירתיות של הליכים, הודעות, עיון חוזר וכיוצ"ב, הן מסימניה של שיטה דינונית רופפת  
27 ופרומה. אין מקום ליצור כלאיים דיוניים..." (ראה בש"א 5012/01 אורי יעקובוביץ נ' בועזר  
28 לרנר ו- 2 אח', תק-על 2001(2) 176 וכן ע"א 502/00 רשות שדות התעופה בישראל נ' ...



בתי המשפט

עמה 000589/04

בית משפט מחוזי חיפה

בשא 13903/06

תאריך: 18/12/2006

בפני כב' השופטת ס' נשיאה ש' וסרקרוג

אבקון בקרה ואוטומציה, תק-על 2001(1) 167 ורע"א 83/01 טוביה וייס נ' יוסף מרדכי,	1
פ"ד נה(3) 730.	2
	3
משניתנה החלטה כפי שניתנה, אין מקום כי בית המשפט יחזור ויעיין בהחלטה שניתנה.	4
כאמור, בקשה לעיון חוזר אינה אלא דוגמא נוספת ליצירת הליך שאינו מצוי בתקנות,	5
ואין מקום לעשות בו שימוש בענייננו, במיוחד בטרם החל המשיב באיסוף החומר הנדרש.	6
	7
מעבר לאמור אין גם כל הצדקה לשנות את ההחלטה, לגופו של עניין.	8
	9
<b>מהותו של הסדר פשרה במיסים :</b>	10
7. על דרך ההשוואה לסמכותו של בית המשפט ליתן פסק-דין לפי סעיף 79א לחוק בתי	11
המשפט [נוסח משולב], תשמ"ד-1984, לא כל נושא יכול לשמש בסיס לפשרה, ביוחד	12
כאשר מדובר ברשות ציבורית, ועל אחת כמה וכמה כאשר מדובר ברשות מס, כאשר יש	13
בדרך הפעלת סמכותה אפשרות לפגיעה בזכות הקניין של נישום, שהיא כידוע הוכרה	14
כזכות יסוד.	15
ואולם מעבר לאמור לעיל, גם אם מדובר בנושא שניתן לראותו "עניין אזרחי", עדיין	16
קיימת שאלה נוספת לאופן תחולתו ויישומו של הסדר כזה, לגבי נישומים אחרים, בעלי	17
נתונים זהים או דומים.	18
	19
8. הסמכות ליתן פסק-דין על דרך הפשרה, נתונה לבית המשפט רק ב"עניין אזרחי", כאמור	20
בסעיף 79א, ולכן נושאים שאינם "עניין אזרחי", אין זה ראוי כי בית המשפט בשבתו	21
כבית משפט לעניינים מינהליים, יזום הליך של מתן פסק-דין על דרך הפשרה או יתן	22
פסק-דין כזה על דרך אישור הסדר (ראה על דרך ההשוואה ע"א 6095/00 מדינת ישראל נ'	23
סאלח ח'באוי, פ"ד נה(2) 1).	24
	25
במחלוקת הנוגעת לחיובי מס, וככל שהמחלוקת מתייחסת לשיעורי המס הנוגעים לנישום	26
הספציפי – ומבלי שקביעת השיעור יהיה בה כדי לשנות מדיניות מס או לסטות מאופן	27
פרשנותם של הוראות הפקודה והתקנות – אין מניעה לראות בנושא המחלוקת שעניינו	28





בתי המשפט

עמה 000589/04

בית משפט מחוזי חיפה

בשא 13903/06

תאריך: 18/12/2006

בפני כב' השופטת ס' נשיאה ש' וסרקרוג

- 1 "עניין אזרחי", ומוסמך בית המשפט, וכן פקיד השומה, להגיע להסדר של פשרה, לגבי  
2 אותו נישום (ראה גם בש"א (ת"א-יפו) 15094/05 פקיד שומה נ' אלוני אוהד, תק-מח  
3 2005(4) 9949, סעיף 11 להחלטה).  
4
- 5 10. בהבדל מסמכותו של בית המשפט ליתן פסק דין על דרך הפשרה בנושא שבמהותו הוא גם  
6 "עניין מינהלי" – ניתן להסכים, כי סמכות אמורה נתונה למשיב כבעל דין, ואולם משעשה  
7 כן, קמה – במלוא היקפה – חובת הגילוי (ראה גם בש"א (ת"א-יפו) 5926/04 עמרם אבנר  
8 נ' פקיד שומה נתניה, תק-מח 2004(3) 3527), במיוחד כאשר זו יכולה להיעשות ללא  
9 פגיעה בטענת החיסיון העומדת לנישומים אחרים (ראה ש"א (י-ם) 1632/06, ת"א י-ם  
10 7057/05 פרמה גורי בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים אגף המכס, תק-מח 2006(4)  
11 3123).  
12
- 13 אכן ההבחנה בין הסמכות להגיע להסדר עם נישום ספציפי לעומת חובת הגילוי, לצד  
14 טענת החיסיון העומדת לנישום, היא שאלה מורכבת, כאשר בהסדר הפשרה אין רק פשרה  
15 בחיוב הכספי, הנוגע לשיעור המס שעל אותו נישום לשלם, כמחלוקת פרטית, אלא  
16 מעורבות בהסדר גם שאלות של משפט ומדיניות של רשות המס. נראה כי במקרה  
17 האחרון, ובהיות רשות המס רשות ציבורית, במיוחד בהיותה "גובה מס", על דרך של  
18 פגיעה אפשרית בזכות הקניין, על כל המשתמע מן האמור, לרבות עמידה בתנאי פסקת  
19 ההגבלה, על דרך ההשוואה - צריך הסדר כזה (לצד הסמכות להגיע להסדר עם נישום  
20 ספציפי) - להיות מיושם על כלל הנישומים המבססים תשתית ראייתית דומה, וככול  
21 שהיה הסדר פשרה כזה, זכאים הם לקבל פרטים על קיומו, לרבות דרישה להחלתו  
22 בעינים.  
23
- 24 11. בהבדל מבית המשפט הדן בסכסוך פרטני, המשיב מעבר להיותו בעל דין, משמש גם  
25 כרשות מינהלית. ככזה, עומדת לו היכולת לבחון את כלל הנתונים הנדרשים לגבי  
26 השלכות אפשרויות של הסדר פשרה כזה, על כלל הנישומים במעמד זהה או דומה, עוד  
27 בטרם יחתום על ההסכם, ועיקרון השוויון מחייבו לנהוג כך, עוד בטרם יחתום על הסדר  
28 פשרה עם נישום פרטני.



## בתי המשפט

עמה 000589/04

בית משפט מחוזי חיפה

בשא 13903/06

תאריך: 18/12/2006

בפני כב' השופטת ס' נשיאה ש' וסרקרוג

- 1
- 2 .12 לטענת המשיב, כי האופציות הוקצו במסלול סעיף 3(ט) לפקודה ולא לפי סעיף 102, יש
- 3 להשיב, נקודת המוצא היא כי אכן קיימת מחלוקת עובדתית, בהעדר הסכמה מפורשת
- 4 אחרת, לפחות בשלב הזה של הדיון, מהו מסלול ההקצאה של האופציות/מניות. יתר על
- 5 כן, אין בפני בית המשפט המסכת העובדתית של המקרים האחרים בהם הגיע המשיב
- 6 להסכמה על דרך הפשרה, השוואה כזו צריך שתעשה על ידי בית המשפט לאחר שיעשה
- 7 הגילוי הנדרש על ידי המשיב, ולא ניתן לקבל את עמדת המשיב כנקודת סיום של
- 8 המחלוקת האמורה.
- 9 למעשה, מנסה המשיב במסגרת תגובתו להביא את **מסקנותיו** – במקום את הנתונים
- 10 העובדתיים הנדרשים – ולומר לבית המשפט כי אלה יהוו נקודת פתיחה לביורר
- 11 המחלוקת. מסקנות המשיב אינן יכולות להתקבל ככאלה על ידי בית המשפט, לא בשלב
- 12 הזה. על המשיב להביא את הנתונים העובדתיים הנדרשים כדי שההכרעה יכול שתעשה
- 13 על ידי הערכאה השיפוטית.
- 14
- 15 .13 לטענת המשיב, כי עצם קיומם של הסדרים טבעם להתגלות, אם בכלל, בדיעבד, אין
- 16 לקבלה וראוי לשקול ברצינות שינוי עמדה בנושא. הערה זו אינה מקובלת עליי. רשות
- 17 מינהלית בכלל, ורשות מס בפרט, אינה יכולה להגיע להסכמים חורגים, אלא בהתקיים
- 18 "נסיבות חריגות" וגם אז יש להחיל את ההסדר על כלל "המקרים החריגים". אין רשות
- 19 מינהלית יכולה להגיע להסדר, תוך יחס מפלה בין נישום זה, לנישום אחר, שנסיבותיו
- 20 דומות ולמנוע החלת ההסדר גם על האחר, ללא הבאת "טעמים מיוחדים" להפלייה
- 21 העולה במקרה כגון זה, על פני הדברים.
- 22 זו מהות האפליה. כאשר יש שוני שהוא רלוונטי, צריכה להיות התוצאה של המיסוי שווה
- 23 או לפחות דומה לגבי כל אחד מאותם המקרים. רשות מס המגיעה לידי הסדר, עליה
- 24 בטרם תחתום על ההסכם – ותוך הקפדה על עקרונות היסוד של ההליך המינהלי – לבחון
- 25 השלכת רוחב אפשרית של הסדר פשרה. לדעתי הסדרים כאלה אינם יכולים להיחתם
- 26 בהיחבא, ומשהגיעה הרשות למסקנה כי היא עומדת לחתום על הסדר, עליה ליישמו על
- 27 כלל הנישומים, שמעמדם שווה או דומה לנישום עימו התפשרה.
- 28



**בתי המשפט**

**עמה 000589/04**

**בית משפט מחוזי חיפה**

**בשא 13903/06**

**תאריך: 18/12/2006**

**בפני כב' השופטת ס' נשיאה ש' וסרקרוג**

14. המשיב טען עוד, כי חלקם של ההסדרים יכול שיהיו מקומיים ושלא באישורו של פקיד השומה. גם עובדות אלה, ככל שיש בידי המשיב צריכות להיות מובאות בפני בית המשפט. היה ובית המשפט אכן ישתכנע כי ההסכמים עליהם מבקשים המערערים להסתמך הם פרי "יוזמה" של מפקח מקומי, תוך חריגה מהמדיניות הרשמית, ומבלי שפקיד השומה נתן אישורו לכך ביודעין, יהיה על בית המשפט לשקול את הנושא.
15. בתיק דנן, הנושא שבמחלוקת אינו מאפיין רק נישום ספציפי שעל הפרק נושאי מחלוקת בתחום המשפט הפרטי על הייחודיות שבו (כגון: אם דיווח על כל הכנסותיו, מה הריווח הגולמי בענף וכד'), אלא מעלה שאלה עקרונית, כלל ציבורית, שיעור המס המתחייב לגבי מימוש אופציות. כאשר נעשה הסדר מסוים כ"חתך רוחב" תוך איפיון הנושא והבחנתו ממקרים אחרים, בתחום המשפט הציבורי. כי אז ככלל אין לחסום אפשרות להחלתו של ההסדר על נישומים נוספים. לצורך קבלת המידע הנדרש קיים הליך גילוי מסמכים, אשר קיבל את ביטויו הן בהלכת ד.נ.ד (רע"א 291/99 תק-על 2004 (2), 194, 201) והן בפסק-דין מלארז (ע"א 4069/03 תק-על 2005 (1), 2198, 2201).
- לפיכך יש לחזור ולחייב את המשיב להציג את כלל הנתונים לבית המשפט – מכוח חובת הגילוי, ומבלי לפגוע בחיסיון ככל שזה קיים - ולהבהיר על דרך העיקרון במשפט המינהלי, תוך מתן נימוקים מדוע, נמנעת הרשות מליישם את ההסדר הנטען על המערערים.
16. לפיכך, על המשיב להביא את כלל הנתונים העובדתיים, על דרך פירוט כללי, לרבות נתונים בנוגע לאופן הקצאת האופציות/מניות במקרים האחרים, התנאים להחלתו של הסדר הפשרה וההיגיון/הסיבות שעמדו בבסיס קבלת ההחלטה להגיע להסדר. תשתית כזו – בהבדל מקביעת מסקנות על ידי בעל דין אחד – על המשיב להניח בפני בעל הדין שכנגד – המערערים, ולפני בית המשפט.



בתי המשפט

עמה 000589/04

בית משפט מחוזי חיפה

בשא 13903/06

תאריך: 18/12/2006

בפני כב' השופטת ס' נשיאה ש' וסרקרוג

**התוצאה:**

17.	אשר על כן הבקשה לשינוי החלטה שניתנה מיום 26/6/06 נדחית. המשיב ימלא אחר הצו, תוך 45 ימים מהיום.	1
	לאור מועד מתן ההחלטה, אני מורה על דיון מקדמי נוסף בתיק ביום 4/2/07 שעה 9:45.	2
	המועד הקודם שנקבע ליום 28/12/06, בטל.	3
		4
		5
		6
	<b><u>המזכירות תמציא העתק ההחלטה לב"כ הצדדים.</u></b>	7
		8
	ניתנה היום כ"ז בכסלו, תשס"ז (18 בדצמבר 2006) בהעדר הצדדים.	9
		10
		11
		12
		13
		14
		15
		16

ש' וסרקרוג, שופטת

ס' נשיאה

