

הנושא: מיסוי מימוש אופציות שהמערער קיבל במסגרת כהונתו כדירקטור; מתי דירקטור הוא דירקטור מקצועי ותפקידו הוא משלח יד על פי פקודת מס הכנסה

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

מס' תיק: ע"מ 1191-09

בפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

המערער: פרופ' גד קרן

המשיבה: מדינת ישראל - פ"ש גוש דן

ניתן ביום: 15.7.15

העובדות:

1. המערער, פרופ' גד קרן, הינו רופא מומחה בתחום הקרדיולוגיה, אשר ב-15 השנים האחרונות מנהל את המערך הקרדיולוגי בבית החולים איכילוב בתל-אביב.
2. החל משנת 1991 מכהן המערער כדירקטור בחברת תרו תעשייה רוקחית בע"מ, שהינה חברה ציבורית אשר מניותיה נסחרות בבורסה בניו-יורק ("תרו"). במסגרת זו הוא קיבל מהחברה אופציות לרכישת מניות תרו במחיר הזהה למחיר המניה בבורסה במועד הקצאת האופציות.
3. ביום 31.12.2003 מימש המערער את מלוא האופציות (12,000 אופציות) תוך תשלום תוספת המימוש המתחייבת. ואילו במהלך חודש פברואר 2014 מכר המערער 10,000 מניות מתוך 12,000 המניות שרכש בעת מימוש האופציות.
4. בדו"ח שהגיש לשנת המס 2003, דיווח המערער על אירוע מימוש האופציות כעל רווח הון החייב במס בשיעור 15%.
5. המשיב, לעומת זאת, סבר כי על עניינו של המערער חל סעיף 3(ט)(1)(ב) לפקודת מס הכנסה, וזאת מהטעם שהאופציות הוקצו למערער בתמורה למתן שירותי דירקטור מקצועי; כי בהתאם יש למסות את הכנסתו של המערער ממימוש האופציות במועד המימוש כאירוע מס שמקורו בסעיף 1(2) לפקודה; וכי רק לאחר מימוש האופציות היה בידי המערער נכס חדש - הוא מניות תרו - שמכירתו חייבת במס רווחי הון.

נפסק:

1. תחולת הוראות סעיף 3(ט)(1) לפקודת מס הכנסה - שאינן מהוות מקור חיוב עצמאי אלא סעיף שנועד רק להבהיר ולכמת את חבות המס - מוגבלת לעובדים, נותני שירותי עצמאיים ובעלי שליטה.
2. היות שאין מחלוקת שאין מדובר ביחסי עבודה (והמשיבה אף אישרה זאת בסיכומיה), ההכרעה צריכה להיות האם מדובר בהכנסה ממשלח-יד לפי סעיף 1(2) לפקודה או הכנסה ממקור אחר לפי סעיף 10(2).

3. על רקע המבחנים שפותחו בפסיקה לצורך ההבחנה בין הכנסה הונית לבין הכנסה פירותית, ואשר יפים גם לגבי סיווג הכנסה כהכנסה מ"עסק", אין לומר כי תפקידו של המערער כדירקטור בתרו עולה לכדי "עסק" או כי יש לראות בהיותו דירקטור משום "משלח יד". זאת, מהטעם שהמערער אינו עונה על המאפיינים של "דירקטור מקצועי", למרות שהוא שימש בעבר כדירקטור במספר חברות חממה והזנק בתחום הרפואי.
4. בנסיבות דנא יש לסווג את הכנסות המערער מתפקידו כדירקטור בתרו כ"הכנסה אחרת" לפי סעיף 2(10) לפקודה.
5. לאור האמור, הוראות סעיף 3(ט)(1) לפקודה אינן חלות על עניינו של המערער ויש למסות את האופציות במועד הקצאתן כהכנסה פירותית לפי סעיף 2(10) לפקודה, ובמועד המימוש כרווח הון.

הערעור התקבל.

הערת המערכת: תשומת הלב לביקורת החריפה שמתחה השופטת על התנהלות המשיב לעניין עריכת פרוטוקולים במהלך דיוני השומה הנערכים בפניו (ראו סעיף 6 לפסק הדין).

פסק דין

הערעור שלפניי עוסק בשאלת מיסוי מימוש אופציות שהמערער קיבל במסגרת כהונתו כדירקטור.

המערער, פרופ' גד קרן, הינו רופא מומחה בתחום הקרדיולוגיה, אשר בחמש עשרה השנים האחרונות מנהל את מלוא המערך הקרדיולוגי בבית החולים איכילוב בתל-אביב. החל משנת 1991 מכהן המערער כדירקטור בחברת תרו תעשיה רוקחית בע"מ, ובמסגרת זו הוא קיבל מהחברה אופציות, שאותן מימש ביום 31.12.03. בדו"ח שהגיש לשנת המס 2003, דיווח המערער על אירוע מימוש האופציות כעל רווח הון. פקיד השומה, מצדו, סבר, כי על עניינו של המערער חל סעיף 3(ט)(1)(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961, וכי בהתאם לכך יש למסות את הכנסתו של המערער מהמרת האופציות במועד המימוש כאירוע מס שמקורו בסעיף 2(1) לפקודה. לפיכך, הוצאו למערער שומות לפי מיטב השפיטה, ומכאן הערעור. השאלה המרכזית המתעוררת בגדרי ערעור זה הינה האם סעיף 3(ט)(1) לפקודה אכן חל על אירוע מימוש האופציות בידי המערער, באופן אשר מביא לכך שההכנסות ממימוש האופציות ימוסו במועד המימוש כהכנסה פירותית, או שמא סעיף 3(ט)(1) אינו חל, ובמועד המימוש יש למסות את ההכנסות כרווח הון, כאשר החיוב הפירוטי חל במועד קבלת האופציות.

1. רקע הדברים וההליכים

א. רקע כללי

המערער, **פרופ' גד קרן**, הינו רופא מומחה בתחום הקרדיולוגיה, אשר משמש מזה כשלושים שנה כרופא קליני פעיל במשרה מלאה. במהלך התקופה האמורה, עבודתו העיקרית של המערער הייתה במחלקה הקרדיולוגית בבית החולים איכילוב בתל-אביב, כאשר במסגרת זו ניהל המערער את היחידה לטיפול נמרץ, היחידה לאשפוז קרדיולוגי, יחידת הצנתורים, שירותי אלקטרו פיסיולוגיה וקוצבים ושירותים רפואיים נוספים, בהם מועסקים עשרות רופאים, צוות סיעודי, צוות טכני וצוות מינהלי.

במשך עשרה השנים האחרונות מנהל המערער את מלוא המערך הקרדיולוגי בבית החולים איכילוב. במסגרת זו, אחראי המערער גם על השתלמותם בקרדיולוגיה של כ-12 מתמחים העוברים השתלמות קלינית מלאה בת שלוש שנים, וכן על מעבדת מחקר פעילה בתחום רפואת הלב.

במקביל לעבודתו בבית החולים איכילוב, מפעיל המערער קליניקה פרטית בתחום הקרדיולוגיה הקלינית הכללית ובנוסף, הוא פעיל בתחום הכתיבה הרפואית ובמסגרת זו כתב כ-230 מאמרים מדעיים שפורסמו במהלך השנים בעיתונות הבינלאומית.

לצד זאת, המערער גם כיהן בתפקידים ציבוריים שונים לאורך השנים, בהם סגן דיקאן בפקולטה לרפואה באוניברסיטת תל-אביב; חבר בנשיאות של המועצה המדעית של ההסתדרות הרפואית; יו"ר ועדת בחינות ההתמחות בקרדיולוגיה ונשיא האיגוד הקרדיולוגי הישראלי. כיום מכהן המערער כחבר בוועדת המינויים העליונה של אוניברסיטת תל-אביב מטעם בית הספר לרפואה והוא משמש גם כסגן עורך העיתונים הרפואיים של ההסתדרות הרפואית.

החל משנת 1991 ועד לשנת 2010 לערך, כיהן המערער כדירקטור **בתרו תעשייה רוקחית בע"מ**, שהינה חברה ציבורית אשר מניותיה נסחרות בבורסה בניו-יורק (להלן: **תרו** או **החברה**). פעילות המערער בדירקטוריון תרו כללה השתתפות בישיבות הדירקטוריון ובישיבות ועדת הביקורת, שבגדרן נדונו, בין היתר, דרכי הניהול של החברה, כיווני ההשקעה, אסטרטגיות פעולה, ועוד, וכן אושרו דוחותיה הכספיים של החברה.

במסגרת פעילותו כדירקטור בחברת תרו, ובנוסף על קבלת שכר דירקטורים בגין השתתפותו בישיבות הדירקטוריון, כמקובל, קיבל המערער אופציות לרכישת מניות תרו במחיר הזהה למחיר המניה בבורסה במועד הקצאת האופציות, וזאת בהתאם להסכמי אופציות, שהוצאו מכוח תכנית אופציות משנת 1991 (ההסכמים צורפו כנספחים א'1, א'2, א'3 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור). האופציות ניתנו למערער בין השנים 1994-1996 בשלוש חבילות אופציות בנות 2,000 אופציות כל אחת, כאשר בעקבות Split שבוצע ביום 26.7.01, החזיק המערער בסה"כ ב-12,000 אופציות. בהתאם להסכמי האופציות, ניתנה למערער האפשרות להמיר את האופציות למניות רגילות של תרו במועדי מימוש שונים, בהתאם לתאריכים ולתנאים שנקבע מראש בהסכמי האופציות, וזאת בתוך תקופה של 10 שנים.

ביום 31.12.03, בסמוך למועד פקיעת האופציות, מימש המערער את מלוא 12,000 האופציות שהוקצו לו למניות תרו. בגין מימוש האופציות, שילם המערער תוספת מימוש בסך 175,335 ש"ח.

בדו"ח שהגיש המערער לשנת 2003 דיווח המערער על אירוע מימוש האופציות כעל רווח הון, וזאת באופן הבא:

תמורה: בסך 3,359,394 ש"ח, שחושבה בגין 12,000 מניות לפי שווי בורסה של \$63.93 למניה ביום 31.12.03 (לפי שע"ח 4.379 ש"ח).

עלות: בסך 2,137,334 ש"ח, שחושבה בגין 12,000 מניות לפי שווי בורסה של \$37.6 למניה ביום 31.12.02 (לפי שע"ח 4.734 ש"ח).

רווח: בסך 1,222,066 ש"ח.

שיעור המס: 15%.

מס רווח הון: בסך 183,309 ש"ח.

במהלך חודש פברואר 2004, מכר המערער 10,000 מניות מתוך 12,000 המניות שרכש בעת מימוש האופציות.

ב. השומות בצו לשנות המס 2003 ו-2004

כאמור, פקיד השומה לא קיבל את שומתו העצמית של המערער ותחת זאת סבר, כי על אירוע מימוש האופציות בידי המערער חל סעיף 3(ט)(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 (להלן: **פקודת מס הכנסה** או **הפקודה**), באשר המדובר במימוש זכות שקיבל המערער לרכישת נכס - מניות תרו - כאשר בעת המימוש **"היה הפרש בין המחיר המשתלם כרגיל בעד אותו נכס או שירות לבין המחיר ששילם אותו אדם"**. פקיד השומה סבר, כי מכיוון שהאופציות הוקצו למערער בתמורה למתן שירותי דירקטור מקצועי, שאותם נתן לתרו מכוח היותו רופא מומחה בתחומו, הרי שהמערער נכנס לגדרו של סעיף 3(ט)(1)(ב) לפקודה, הפורש את תחולתו על **"זכות.. שקיבל אדם ממי שהוא מספק לו שירותים"**, כאשר על פי סעיף זה יש למסות את הכנסתו של המערער מהמרת האופציות למניות במועד המימוש כאירוע מס שמקורו בסעיף 1(2) לפקודה, ולא כרווח הון.

פקיד השומה סבר, כי מאחר שמימוש האופציות למניות מהווה אירוע מס לפי סעיף 3(ט)(1) לפקודה, אשר מטיל על המערער חבות מס כעל הכנסה לפי סעיף 1(2) לפקודה, הרי שלאחר מימוש האופציות בידי המערער נכס הון חדש - הוא מניות תרו - שעל רווח במימושו חייב המערער ברווח הון בהתאם להוראות פרק 3 לפקודה.

לפיכך, נקבעה הכנסתו החייבת של המערער ממשלח יד על פי הצו בסך 3,184,059 ש"ח (שהיא התמורה שהתקבלה בסך 3,359,394 ש"ח בניכוי תוספת המימוש בסך 175,335 ש"ח). רווח ההון המוצהר שעליו דיווח המערער הופחת ותחת זאת נקבע למערער רווח הון בסך 59,330 ש"ח (שהוא 15%

מההפרש בין התמורה ממכירת 10,000 מניות בסך 2,858,825 ש"ח לבין עלותן של המניות בסך 2,799,495 ש"ח).

2. טענות הצדדים

המערער טוען, כי קביעתו של פקיד השומה במסגרת השומות בצו, לפיה יש להחיל את סעיף 3(ט)(1) לפקודה על שנות המס נשוא הערעור, בטעות יסודה.

בהקשר זה נטען, כי המערער איננו "עובד" של תרו וגם אין לו "עסק" של מתן שירותי ניהול ואין זה "משלח ידו", ולכן הכנסתו מ"שכר דירקטורים" אינה מהווה "הכנסת עבודה", כמשמעות מונח זה בסעיף 2(2) לפקודה, או הכנסה מ"עסק" או "משלח יד", כמשמעות מונחים אלו בסעיף 1(2) לפקודה, כי אם "הכנסה אחרת", כמשמעות מונח זה בסעיף 10(2) לפקודה. נטען, כי לאור האמור, והואיל וסעיף 3(ט)(1) לפקודה הינו סעיף כימות והבהרה שאינו חל בענייננו, יש לחייב את המערער במס במועד קבלת האופציות כהכנסה פירותית לפי סעיף 10(2) לפקודה ובמועד המכירה של המניות/האופציות (ולחילופין במעוד המימוש) כרווח הון. בהקשר זה נטען, כי מאחר שבמועד קבלת האופציות תוספת המימוש הייתה בסכום הזהה למחיר המניה בבורסה, הרי שלא נצמחה למערער הכנסה חייבת במועד קבלת האופציות, וממועד החזקת האופציות המערער מחזיק למעשה בנכס שמכירתו נתונה לחיוב במס רווח הון בדומה לכל משקיע שרכש את האופציות במסגרת המסחר בבורסה.

המשיבה טוענת, כי על אירוע מימוש האופציות בידי המערער חל סעיף 3(ט)(1)(ב) לפקודה. זאת, משום שיש לראות במערער משום "דירקטור מקצועי", אשר נתן לתרו שירותי דירקטור מכוח היותו רופא מומחה בתחומו, כך שההכנסות שקיבל מתוקף היותו דירקטור בתרו נופלות בגדר סעיף 1(2) לפקודה. נטען, כי גם אם ההכנסות שקיבל המערער מתוקף היותו דירקטור בתרו אכן נופלות בגדר סעיף 10(2) לפקודה, כנטען, הרי שיש להרחיב את תחולתו של סעיף 3(ט)(1) ולהחילו גם על המקרה הנדון, וזאת משום שבהתאם להוראות הסעיף יש להחיל את הסעיף על כל מי שקיבל זכות בגין מתן שירותים, גם אם מדובר בשירותים שאינם עולים כדי עסק או משלח יד. נטען גם, כי מאחר שסעיף 3(ט)(1) הינו סעיף הבהרה וכימות, הרי שיש להרחיב את תחולתו על מצבים שבהם לא ניתן לכמת את שווי האופציות במועד הענקתן, וזאת גם אם הן הוענקו מכוח סעיף 10(2) לפקודה ולא מכוח סעיף 1(2) לפקודה. לבסוף נטען, כי הסדר המס הקבוע בסעיף 3(ט)(1) לפקודה הינו הסדר ממצה, הקובע כי מועד אירוע המס הינו בעת המרת האופציות למניות וכי הסעיף איננו קובע הסדרים חלופיים, כגון תום תקופת ההבשלה של האופציות, והוא איננו מאפשר לבחור חבות מס במועד אלטרנטיבי.

3. על השאלות שבמחלוקת ועל פרשנות דיני המס - כללי

סעיף 3(ט)(1) לפקודת מס הכנסה קובע הסדר של דחיית אירוע המס במקרה שבו קיבל הנישום אופציה לרכישת מניות, אשר ניתנה לו בקשר ליחסי עובד ומעביד (סעיף קטן (א)), או ממי שהוא מספק לו שירותים (סעיף קטן (ב)), או מחברה שבשליטתו (סעיף קטן (ג)), כך שרק במועד המימוש רואים את הרווח שהפיק הנישום מימוש האופציות כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, או

כהכנסה מעסק או משלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה, או כהכנסה לפי סעיף 2(4), בהתאמה. השאלה המרכזית המתעוררת בענייננו היא האם תחולתו של סעיף 3(ט)(1) מוגבלת לעובדים, לנותני שירותים עצמאיים ולבעלי שליטה, אשר ההכנסה המתקבלת בידיהם מימוש האופציות היא בגדר "הכנסה מעסק" לפי עבודה" לפי סעיף 2(2) לפקודה; "הכנסה ממשלח יד" או "הכנסה מעסק" לפי סעיף 2(1) לפקודה; או הכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה. ככל שהתשובה לשאלה זו תהא בחיוב, תתעורר שאלה נוספת והיא האם הכנסת המערער ממימוש האופציות אכן נופלת בגדרם של אחד ממקורות ההכנסה אלו.

כידוע, פרשנות דיני המס ידעה תמורות בעשורים האחרונים. וכך, "בעוד שבעבר מקובל היה לפרש את חקיקת המס באופן ייחודי שהיה דווקא ומצמצם, אשר פעמים היטיב עם הנישום, ופעמים לא נטה עימו חסד... ההלכה הנוהגת כיום הינה כי לא קיים עוד הבדל בין פרשנותו של כל חוק לפרשנותם של חוקי המס" (כב' השופט ע' פוגלמן בע"א 8863/07 ב.מ.כפריס דדו בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה, פסקה 17 (28.3.10)). ואמנם, כפי שנקבע בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד (2) 70, 75-76 (1985), להלן: עניין חצור):

"כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום (...). כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקא, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליבראלי."

נקודת המוצא הינה, אם כן, לשון החוק. במסגרת זו, יינתנו למילותיו של דבר החקיקה רק אותן משמעויות המצויות ב"מתחם האפשרויות הלשוניות". בהיעדר כל עיגון לשוני, לא תוכל הפרשנות לעמוד והיא תיפסל כבר בשלב זה (ראו רע"א 3899/04 מדינת ישראל נ' אבן זוהר (1.5.06); עניין חצור, עמ' 74-75; אהרון ברק פרשנות במשפט - פרשנות החקיקה 97-100 (1993)). מבין האפשרויות הלשוניות השונות, יש לבחור באותה אפשרות המגשימה את תכלית החוק, עליה יש ללמוד מכל מקור אמין, ובכלל זה ממקורות פנימיים כגון ממקומה של ההוראה בחוק, ממבנהו הכללי של החוק וממקומו במערך החקיקה הכללי, וממקורות שמחוץ לחקיקה עצמה, לרבות ההיסטוריה החקיקתית והפרלמנטרית ועקרונות היסוד של השיטה המשפטית שבגדרה הוא פועל (ראו עניין חצור; ע"א 2000/97 לינדורן נ' קרנית - קרן הפיצויים לנפגעי תאונות דרכים, פ"ד נה(1) 12, 27 (2001); ע"א 8269/02 פקיד שומה חיפה נ' כרמל אולפנינס בע"מ, פ"ד נט(1) 499 (2004); בג"צ 909/08 A.I.M.D LTD נ' המפקח על היהלומים, פסקה 12 (29.12.09); ע"א 7566/13 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' אורן ז'ורבין, פסקה 28 (22.6.15)).

סעיף 3(ט)1 לפקודת מס הכנסה, שעל תחולתו בנסיבות העניין שלפני חלוקים הצדדים, קובע כך:

"מימש אדם זכות שקיבל בעבר לרכישת נכס או שירות, ובעת המימוש היה הפרש בין המחיר המשתלם כרגיל בעד אותו נכס או שירות לבין המחיר ששילם אותו אדם, או קיבל אדם הלוואה, בין שניתנה לו במישרין או בעקיפין או לאחר לטובתו, וההלוואה היא ללא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לענין זה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת בין דרך כלל ובין לסוגי הלוואות או להלוואות למטרות שונות, יראו את ההפרש -

(א) בזכות או בהלוואה שניתנו בקשר ליחסי עובד ומעביד - כהכנסת עבודה;

(ב) בזכות או בהלוואה שקיבל אדם ממנו שהוא מספק לו שירותים - כהכנסה לפי סעיף 2(1) זולת אם הוכיח שניתנו ללא קשר עם השירותים שסיפק;

(ג) בזכות או בהלוואה שפסקאות משנה (א) או (ב) אינן חלות עליה שקיבל בעל שליטה, או קרובו, מחברה שבשליטתו - כהכנסה לפי סעיף 2(4)..." (ההדגשות לעיל שלי - מ' א' ג').

על פניו, לשון הסעיף מלמדת, כי הוא אכן ביקש לפרוש את תחולתו רק על עובדים, נותני שירותים עצמאיים ובעלי שליטה, שהרי סעיף זה קובע הסדר של דחיית אירוע המס למועד שבו הנישום יממש את האופציות למניות (ובמילים אחרות - מועד בו הנישום "נפגש" עם הכסף), וזאת רק לגבי חלק מההכנסות שחיובן מעוגן מלכתחילה בסעיף 2 לפקודה, בהן הכנסת עבודה, הכנסה מעסק או משלח יד והכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה, כך שרק במועד המימוש רואים את הרווח שהפיק העובד כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, כהכנסה מעסק או ממשלח יד, לפי סעיף 2(1) לפקודה, או כהכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה.

אשר למטרה החקיקתית של סעיף 3(ט)1 לפקודה נאמר בע"א 32/86 רמון ביטוח ופיננסים בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד מו(1) 573, 578 (1986), כך:

"הרעיון מאחורי סעיף 3(ט) שחוקק בתקון מס' 22 מתשל"ה, תיקון "הרפורמה", היה להטיל מס על הטבות הניתנות על שכר עבודה או שירותים בשווה כסף, בהיותן גם הן הכנסה בידי המקבל ובתקופת האינפלציה המואצת ערכן הריאלי גדל וטפח. המחוקק החיל את סעיף 3(ט) על נותני שירותים (כמו גם על עובדים) המקבלים הטבות בעלות ערך כלכלי בצורת הלוואות (או זכויות לרכישת נכס או שירות) במחיר מוזל או בחינם. הוא ראה בהטבות כאלה כשכר לצורך מס הכנסה. אפיה המדויק של העסקה שעל פיה הוקנו אותן הטבות לא הוא שהיה ביסודו של אותו רעיון. הרעיון היה לפרוש את רשתו של מס הכנסה גם על הכנסה שנתקבלה בשווה כסף."

יצוין, כי הדברים לעיל מתייחסים לנוסחו המקורי של סעיף 3(ט)(1) משנת 1975, כפי שהוסף במסגרת הרפורמה המקיפה של שנת 1975 בעקבות המלצות ועדת בן-שחר, שחל בשעתו אך על נותני שירותים ועובדים. בתיקון נוסף משנת 1985 הורחבה תחולת סעיף 3(ט)(1) והוסף סעיף קטן (ג), הקובע הכנסה רעיונית גם במקרה של יחסים בין חברה לבעל השליטה בה או קרובו.

נראה, אם כן, כי המחוקק ביקש להחיל את הוראות הסעיף על עובדים, נותני שירותים עצמאיים ובעלי שליטה, המקבלים הטבות בשווה כסף באופן תדיר. יש לזכור, בהקשר זה, כי סעיף 3(ט)(1) לפקודה הינו, במהותו, סעיף המעניק הטבות לנישומים הבאים בגדרו באמצעות מתן האפשרות לדחות, במקרים מסוימים, את אירוע המס למועד מאוחר יותר, וזאת לנוכח קשיי נזילות שבהם הנישום עלול להיתקל אם לא ידחה החיוב במס.

כך, למשל, בכל הנוגע לאופציות, יידחה מועד המיסוי למועד המימוש וזאת כדי שלא יוצרו אצל הנישום קשיי נזילות שיאלצו אותו למכור חלק מהאופציות בסמוך למועד ההקצאה על מנת לממן את תשלום המס שבו חויב. אין להתפלא, אפוא, על שום מה סעיף 3(ט)(1) פורש את תחולתו על עובדים, נותני שירותים ובעלי שליטה, המקבלים הטבות בשווה כסף באופן תדיר.

גם הפרשנות שניתנה לסעיף 3(ט)(1) בפסיקה תומכת במסקנה, כי תחולתו של סעיף 3(ט)(1) לפקודה מוגבלת לעובדים, נותני שירותים עצמאיים ובעלי שליטה;

ודוק. בהתאם לפסיקה, סעיף 3(ט)(1) לפקודה איננו מהווה מקור חיוב עצמאי, כי אם סעיף אשר נועד רק להבהיר ולכמת את החבות במס, וכפי שהבהיר בית המשפט בע"א 533/89 פש"מ"ג נ' זילברשטיין ומינץ, פ"ד מז(3) 376, 385 (1993, להלן: עניין מינץ):

"לסעיף 3(ט)(1) מטרה כפולה, והיא להבהיר ולכמת. ההוראה מבהירה כי חובת המס בגין כל הכנסה רעיונית חלה גם על המקרה הפרטיקולרי של הלוואת חנם - על פי סעיף 2(2) לפקודה אם העובד קיבל אותה מהמעביד, על פי סעיף 2(1) לפקודה אם נותן השירות קיבל אותה ממקבל השירות ועל פי סעיף 2(4) לפקודה אם בעל השליטה בחברה קיבל את הלוואה מהחברה. מקור החובה הוא בסעיף 2, ואילו סעיף 3(ט)(1) אך מבהיר אותה" (ההדגשה שלי - מ' א' ג').

הלכה זו אושררה בדנ"א 3962/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817 (1996, להלן: הדיון הנוסף בעניין מינץ), שבגדרו שב והבהיר בית המשפט העליון, כי סעיף 3(ט)(1) לפקודה הינו סעיף כימות, סיווג והבהרה בלבד, ואילו סעיף 2 לפקודה הוא המקור למיסוין של הכנסות זקופות, באשר הן (ראו גם ע"א 8131/06 אלישע בע"מ נ' פקיד השומה חיפה, פסקה 17 (2009)). יובהר, כי מאחר שסעיף 3(ט)(1) לפקודה איננו סעיף היוצר את המקור המאפשר את מיסוין של ההכנסות הזקופות הקבועות בו, אין לראות בסעיף זה משום הסדר שלילי השולל מיסוי הכנסה זקופה אשר אינה מוזכרת בו. בעוד שמקור חיובן של הכנסות זקופות הוא בסעיף 2 לפקודה, הרי שאופן מיסוין של ההכנסות המנויות בסעיף 3(ט)(1) נקבע על פי הוראות המיוחדות

(ראו אמנון רפאל **מס הכנסה** כרך א' 304 (מהדורה רביעית, בהשתתפות שלומי לזר, 2009, להלן: **רפאל, מס הכנסה**)).

על רקע ההלכה שנפסק בעניין **מינץ**, קבע בית המשפט העליון בע"א 7034/99 **פקיד שומה כפר סבא נ' יאיר דר**, פ"ד נח(4) 913 (2004, להלן: **עניין דר**), כי את סעיף 3(ט)(1) לפקודה יש לפרש באופן מצמצם, לפיו מועד המימוש כמועד דחוי לתשלום המס יחול רק על אופציות שאינן סחירות, אשר לגביהן קיים קושי לקבוע את שווי טובת ההנאה הניתנת לעובד במועד ההקצאה. נקבע, כי בהקצאת אופציות סחירות לעובד יש לראות במועד ההקצאה כאירוע המס, כעולה מהוראות סעיף 2(2) לפקודה, ואין מקום להידרש להוראות העזר של סעיף 3(ט) לפקודה, לפיהן מועד אירוע המס הוא במועד מימוש האופציות.

בעניין **דר** דובר בעובד אשר קיבל אופציות לרכישת מניות שנסחרו בבורסה, שמהן נוכה מס במקור עם הענקתן, לפי שווין במועד זה. טרם מימושן של האופציות, קרס שוק ההון ועמו שווי האופציות, כך שבפועל לא צמחה לעובד הטבה כלשהי מקבלת האופציות. בבית המשפט המחוזי (לפני כב' השופטת ב' אופיר תום) נפסק, כי מקור חיובן במס של אופציות הוא בסעיף 2(2) לפקודה ומועד החיוב במס נקבע בסעיף 3(ט) לפקודה. במילים אחרות, סעיף 3(ט) נועד לדחות את מועד חיובה במס של הכנסה מאופציות של עובדים, למועד מימוש האופציות. כן נפסק, כי אין מקום לאבחנה בין אופציות סחירות לבין אופציות שאינן סחירות, באשר אבחנה כזו הינה חסרת אחיזה בלשון הפקודה, ועל כן גם לגבי אופציות סחירות, החבות במס לא נוצרת עם קבלתן אלא בעקבות מימושן. על פסק הדין הוגש ערעור שהתקבל (לפני כב' הנשיא א' ברק והשופטים א' ריבלין וא' חיות).

בית המשפט העליון קבע, כי דחיית אירוע המס לא תחול במקרה של אופציה סחירה, שאז יש לראות במועד ההקצאה כאירוע המס, כעולה מהוראות סעיף 2(2) לפקודה, ואין מקום להידרש להוראות "העזר" של סעיף 3(ט)(1) לפקודה, לפיהן מועד אירוע המס הוא במועד מימוש האופציות (עניין **דר**, בעמ' 927):

"לפי גישה זו תחול דחיית המס הקבועה בסעיף 3(ט)(1)(א) רק מקום שבו בשל טיב האופציות שהוענקו לעובד, או בשל מגבלות שהוטלו על מימושן או על עבירותם, יש קושי להעריך ולקבוע כבר במועד ההקצאה את שווייה של טובת ההנאה שקיבל העובד, ואילו מקום שקושי כזה אינו קיים, יש למסות את האופציות כבר במועד הקצאתן מכוח סעיף 2(2)".

בית המשפט העליון עמד על ההיגיון המונח בבסיס ההחלטה שאופציות סחירות ימוסו במועד הקצאתן לפי סעיף 2(2) לפקודה, ולא במועד המימוש, לפי סעיף 3(ט)(1) לפקודה (עניין **דר**, עמ' 927-928):

"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, המשפיעות על שוויון או על האפשרות לממשן (להלן: "אופציות סחירות"). אכן, לאופציות הסחירות שני מאפיינים מובהקים: האחד הוא הזמינות הקיימת בהערכת שוויון, כניירות ערך הנסחרים בבורסה, והשני הוא זמינות שוויון בכסף, כניירות ערך שאין כל מגבלה על עבירותם או על המסחר בהם.

בית המשפט העליון התווה את ההלכה המבחינה בין אופציות סחירות לבין אופציות שאינן סחירות, תוך יישום הוראות פקודת מס הכנסה בהתאם (עניין דר, בעמ' 928):

"לאופציות הסחירות שני מאפיינים מובהקים: האחד הוא הזמינות הקיימת בהערכת שוויון, כניירות ערך הנסחרים בבורסה, והשני הוא זמינות שוויון בכסף, כניירות ערך שאין כל מגבלה על עבירותם ועל המסחר בהם.

נוכח מאפיינים אלה של האופציות הסחירות, יש טעם רב בטענת המערער כי אין מקום להבחין בינו לבין יתר טובות ההנאה הניתנות לעובד, הממוסות ביום הענקתן. אכן מבחינת תכלית החקיקה לא מצאתי טעם מבורר המצדיק אבחנה בין אופציה סחירה לבין תלושי קניה, ביגוד או כרטיסים למופע שמקבל עובד ממעבידו בקשר עם יחסי העבודה, הממוסים כולם ביום הענקתם, לפי שיטת הדיווח על בסיס המזומנים..."

ובהמשך (עניין דר, עמ' 928-929):

"משגדלה מידת הסחירות בשוק ההון הישראלי והוא התפתח באופן משמעותי מאז שנות השבעים, ומשגברה הנטייה של חברות מעסיקות להעניק אופציות לעובדיהן כתמריץ לתרום להצלחתן העסקית, יש להתאים את פירושה של הוראת סעיף 3(ט)(1)(א) אל המציאות הכלכלית המשתנה, ולהתייחס לאבחנה הנדרשת בין אופציות סחירות ובין אופציות שאינן סחירות, בכל הנוגע למועד החיוב במס. אכן, הפירוש התכליתי והנכון של הוראת סעיף 2(2) לפקודה מחייב, לטעמי, גישה לפיה יש למסות אופציה סחירה ככל טובת הנאה שוות כסף, במועד שבו ניתנה לעובד, ואילו את דחיית המס הקבועה בסעיף 3(ט)(1)(א) לפקודה יש לפרש באופן מצמצם המחיל את הדחיה רק על אופציות שאינן סחירות, אשר לגביהם קיים קושי לקבוע את שוויה של טובת ההנאה הניתנת לעובד במועד ההקצאה... ודוק - מיסוי אופציות סחירות בעת הקצאתן איננו מיסוי ספקולטיבי הנשען על הכנסה עתידית העשויה לצמוח לעובד, אלא מיסוי של הכנסה קונקרטית שנצמחה לו כבר במועד ההקצאה."

לסיכום, קבע בית המשפט העליון (עניין דר, עמ' 935), כך:

"כאשר קיים הסדר ממצה בהוראת סעיף 2(2), ממנו ניתן לגזור הן את מקור החיוב והן את מועד החיוב, לא תחול הוראת סעיף 3(ט) לפקודה

וזהו המצב בכל הנוגע למיסויין של אופציות סחירות. על כן, וככל שהדבר נוגע למיסוי אופציות סחירות אין צורך לחרוג מד' אמותיה של הוראת 2(2) לפקודה."

(ראו גם ע"א 6159/05 פקיד שומה תל אביב 3 נ' יחזקאל לפיד, פ"ד סג(1) 235 (2008)).

אני סבורה, כי מאחר שסעיף 3(ט)(1) לפקודה איננו סעיף חיוב במס, כי אם סעיף הקובע את סיווגה של ההכנסה ואת כימותה, ומאחר שיש לפרש סעיף זה על דרך הצמצום, הרי שתחולתו מוגבלת לעובדים, נותני שירותים עצמאיים ובעלי שליטה בלבד.

לעמדה דומה ראו גם רפאל, מס הכנסה בעמ' 305 :

"סעיף 3(ט) דן בשני נושאים: הראשון, בזכות שקיבל אדם לרכישת נכס או קבלת שירות, כאשר בעת המימוש, ערכו של הנכס או של השירות גבוה מן המחיר המשתלם תמורת מימוש הזכות. והשני, בהלוואה בריבית נמוכה. סעיף 3(ט)(1)(א) קובע, כי דין טובות הנאה אלה, שניתנו בקשר ליחסי מעביד ועובד, כדין הכנסת עבודה. סעיף 3(ט)(1)(ב) קובע, כי דין טובות הנאה אלה, לגבי מי שהכנסתו מאספקת שירותים, כדין הכנסה כאמור בסעיף 2(1) לפקודה, "זולת אם הוכיח שניתנו ללא קשר עם השירותים שסיפק" ואילו סעיף 3(ט)(1)(ג) קובע, כי דין טובות הנאה אלה אצל בעל שליטה או קרובו, כהכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה. יש לשים לב, כי סעיפים 3(ט)(1)(א) ו-3(ט)(1)(ב) מוגבלים בתחולתם לעובדים ולנותני שירותים עצמאיים בלבד. לפיכך, ייתכן שאין מקום להחילם על נישום, הזוכה בטובת הנאה כתוצאה מאספקת טובין, אשר אינם כרוכים במתן שירות" (ההדגשה שלי - מ' א' ג').

מאחר שלטעמי תחולתו של סעיף 3(ט)(1) לפקודה אכן מוגבלת לעובדים, לנותני שירותים עצמאיים ולבעלי שליטה בלבד, אשר ההכנסה המתקבלת אצלם ממימוש האופציות היא בגדר "הכנסת עבודה", לפי סעיף 2(2) לפקודה, "הכנסה ממשלח יד" או "הכנסה מעסק" לפי סעיף 2(1) לפקודה, או הכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה, הרי שיש לברר האם ההכנסה שקיבל המערער מתרו אכן נופלת בגדר אחת מבין החלופות הללו. יוער, כבר עתה, כי מאחר שאין חולק כי המערער איננו בעל שליטה בתרו, תיבחן להלן השאלה, האם ההכנסה שקיבל המערער מתוקף היותו דירקטור בתרו היא בגדר "הכנסת עבודה" לפי סעיף 2(2) לפקודה, או "הכנסה מעסק" או "משלח יד" לפי סעיף 2(1) לפקודה.

5. סיווג ההכנסות שקיבל המערער מחברת תרו

א. סיווג הכנסות לעניין סעיף 2 לפקודת מס הכנסה - כללי

כידוע, שיטת המיסוי שאומצה בישראל בפקודת מס הכנסה היא זו של "תורת המקור", הבנויה על המודל האנגלי המסורתי. בהתאם לשיטה זו, על מנת שהכנסה תחויב במס אין די בכך שהייתה התעשרות של הנישום, אלא נדרש

גם שהיא תצמח מ"מקור" קבוע המוגדר בחוק. מתפיסה זו נגזר, כי קביעה לגבי חבות במס הכנסה ולגבי שיעור המס מצריכה שני מהלכים סיווגיים: **האחד**, קביעה האם ניתן לסווג את ההכנסה לתוך אחד המקורות הקבועים בפקודת מס הכנסה, ובעיקר בסעיף 2 לפקודה; **השני**, הכרעה בשאלה האם מדובר בהכנסה "פירותית" או "הונית" (ראו ע"א 9187/06 **מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה**, פסקאות 17-18 (16.3.09), להלן: **עניין מגיד**); ע"א 10251/05 **ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת**, פסקה 9 (19.12.07), להלן: **עניין ברשף**). על פי תפיסת המקור, אם לא יימצא מקור הקבוע בפקודת מס הכנסה אליו ניתן לסווג את ההכנסה לא תצמח חובה לשלם מס הכנסה (ראו ע"א 9412/03 **חזן נ' פקיד שומה**, נתניה, פ"ד נט(5) 538, 563 (2005), להלן: **עניין חזן**). כאמור, בנוסף לצורך בזיהוי "מקור", קיימת חשיבות לשאלה האם ההכנסה ממקור זה היא פירותית או הונית. החשיבות שבסיווג הכנסה כפירותית או כהונית השתנתה במהלך השנים. תחילה, הייתה לכך חשיבות לעצם השתת החיוב במס הכנסה.

זאת, שכן על פי תורת המקור הקלאסית חויבה במס רק הכנסה שצמחה מן המקור אך לא זו שנבעה ממכירת המקור עצמו. במהלך השנים השתת המחוקק, באופן הדרגתי, חיוב במס גם על הכנסה הונית (ראו **עניין חזן**, עמ' 549-550). עם זאת, שאלת סיווגה של הכנסה כפירותית או כהונית נותרה שאלה בעלת חשיבות רבה. כיום, החשיבות נובעת בראש ובראשונה בשל הפער בין שיעור המס על הכנסה פירותית לבין שיעור המס על הכנסה הונית (ראו **עניין מגיד**, פסקה 18; יוסף מ' אדרעי **מבוא לתורת המסים** 130 (2008), להלן: **אדרעי**).

יש לציין, במאמר מוסגר, כי על תורת המקור נמתחה ביקורת ויש מלומדים הקוראים לביטולה, אם בדרך של חקיקה ואם בדרך של פרשנות, ולא ימוץ תפיסות אחרות באשר לבסיס המס (ראו הדיון הנוסף בעניין **מינץ**; **אדרעי**, עמ' 107-114; יוסף גרוס **דיני המס החדשים**, 45-53 (2003), להלן: **גרוס**). עוד יש לציין, כי ריכוך מסוים של תורת המקור הקלאסית מצוי בסעיף 102 לפקודת מס הכנסה, המכונה "סעיף עוללות". סעיף זה, שמכוחו, כך נטען, יש למסות את הכנסות המערער בעניינו, משית חיוב במס על "**השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9)**", אך לא הוצא מהם **בפירוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר**" (ראו **עניין מינץ**, עמ' 382). עם זאת, אין בהשתת חיוב על הכנסה מ"מקור אחר" משום נטישה מוחלטת של תורת המקור (ראו הדיון הנוסף בעניין **מינץ**, עמ' 828-829). לא כל התעשרות נכנסת לגדרו של סעיף 102 לפקודת מס הכנסה. אף שסעיף 102 לפקודה אינו עוסק במקור ספציפי, הרי בכל זאת נדרש כי ההכנסה תגיע מ"מקור". כלומר, שיתקיים המבנה הבסיסי של מקור הכנסה שממנו צומח פרי (ראו ע"א 136/67 **ברזל נ' פקיד השומה, פתח תקוה**, פ"ד כא(2) 69 (1967); ע"א 597/75 **ברנשטיין נ' פקיד השומה, פתח-תקוה**, פ"ד לא(3) 472, 475 (1977); **עניין מינץ**, עמ' 382). השאלה מהו "מקור" אינה פשוטה תמיד, ובעניינו אין צורך להרחיב בה (ראו לעניין זה **גרוס**, עמ' 57-58, 232-234).

בנוסף לחשיבות שבסיווג הכנסה לאחד מן המקורות הקבועים בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה לשם קביעת עצם החיוב במס, קיימת לעתים חשיבות לשאלה לאיזה מן המקורות הקבועים בסעיף יש לשייך את ההכנסה. מצב

דברים זה מחייב, לא פעם, הבחנה בין המקורות המפורטים בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה לבין עצמם. החלוקה המוכרת ביותר היא בין מקורות הכנסה "אקטיביים", לפי סעיפים 12(1) ו-2(2) לפקודת מס הכנסה, לבין מקורות הכנסה "פאסיביים", שהם יתר המקורות הקבועים בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה. הכנסה אקטיבית מאופיינת בכך שהיא "נובעת מפעילות ממשית, נמשכת ושיטתית; מטרתה מוגדרת; ולהפקתה נדרשת יגיעה אישית מצדו של בעל העסק, עובדיו, שלוחיו או אחרים מטעמו" (ראו עניין ברשף, פסקה 9).

בענייננו אנו, ההבחנה הנדרשת אינה על פי קו החלוקה אקטיבי-פאסיבי, שכן שלושת מקורות הכנסה המתמודדים על ההכנסה נשוא ענייננו הם סעיפים 12(1), 2(2) ו-10(2) לפקודה. כאמור לעיל, השאלה לאיזה ממקורות הכנסה אלו תסווג ההכנסה שקיבל המערער מתרו מכרעת לעניין שלפני, שכן, כפי שהוסבר לעיל, לטעמי תחולתו של סעיף 3(ט)1 לפקודה אכן מוגבלת לעובדים ולנותני שירותים עצמאיים בלבד, אשר האופציות המתקבלות אצלם הן בגדר "הכנסת עבודה" לפי סעיף 2(2) לפקודה, או בגדר "הכנסה ממשלח יד" או "הכנסה מעסק" לפי סעיף 12(1) לפקודה.

ב. הכנסת עבודה - סעיף 2(2) לפקודה

סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה קובע, כי "הכנסת עבודה" היא:

"(א) השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שווי של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד לרשותו של העובד; והכל - בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו..."

פקודת מס הכנסה משתמשת בביטוי "הכנסת עבודה", אולם נמנעת מהגדרת יחסי העבודה ומקביעת המבחנים להכרה בהם (ראו רפאל, **מס הכנסה עמ' 114**; ע"א 5378/90 **התאגדות לתרבות גופנית, הפועל טבריה נ' פקיד השומה טבריה**, פ"ד מח(2) 416 (1994), להלן: עניין **הפועל טבריה**); י' אדרעי "מיסוי הכנסת מנהל חברה וכללי פרשנות דיני מיסים" **הפרקליט** לה 68 (תשמ"ג). בעניין **הפועל טבריה** נמנע בית המשפט מלקבוע, כי לצורך דיני המס יש לקבוע מבחנים עצמאיים להגדרת יחסי עובד מעביד. בית המשפט ציין, כי: "**טעמים חזקים עומדים ביסוד הגישה הפרשנית שלפיה יש להיעזר בפירוש שניתן למונחים במשפט הכללי אף לצורך דיני המס**" (עניין **הפועל טבריה**, פסקה 9). עם זאת, בית המשפט לא שלל את הגישה שלפיה לעיתים יהיה מקום לסטות ממבחנים אלו ולהתאימם לתכליות דיני המס.

בדין הכללי מקובל לבחון את קיומם של יחסי עובד ומעביד על פי מספר מבחנים, בהם תלותו של העובד במעבידו והפיקוח על עבודתו של העובד; עבודה של העובד במסגרת מאורגנת; אספקת חומרים וכלי העבודה לעובד על

ידי מעבידו; תגמול קבוע ומחזורי בגין שירותי העובד; קיומן של "תוספות סוציאליות" וטובות הנאה שונות (לסקירה ראו רפאל, **מס הכנסה עמ' 115-117**). לצד אלו בוחנים קיומם של הסכמי עבודה; דרישה כי הפעילות של מי שמוגדר כעובד תתרום למעסיקו; אופן ביצוע התשלומים, ועוד (ראו, למשל, בג"צ 1898/06 **משרד הפנים נ' בית הדין הארצי לעבודה** (2008); בג"צ 640/11 **צוברי נ' בית הדין האזורי לעבודה בתל אביב-יפו** (2012)).

בעניינו אין מחלוקת כי אין מדובר ביחסי עבודה. המשיבה, בסעיף 9 לסיכומים מאשרת כי אין מדובר ביחסי עבודה, וכי ההכרעה צריכה להיות האם מדובר בהכנסה ממשלח יד לפי סעיף 12(1) לפקודה או הכנסה ממקור אחר לפי סעיף 10(2) לפקודה לאור האמור לא אבחן את יישום המבחנים לענייננו, אלא אסתפק בכך שאציין כי יישום מבחנים אלה על נסיבות ענייננו אינו יכול אלא להביא למסקנה, כי אין המדובר בהכנסת עבודה;

ג. הכנסה ממשלח יד - סעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה

(1) כללי

סעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה, עוסק בהכנסות אלו:

"השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי."

"משלח יד" מוגדר בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, כך: **"מקצוע וכל משלח-יד שאינו עסק"**. **"עסק"** מוגדר בסעיף 1 לפקודה על דרך הריבוי בלבד: **"לרבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשייה"**.

המבחנים לזיהוי של **"עסק"** פותחו בפסיקה. בעניין ברשף סיכם זאת בית המשפט, כך (שם, בפסקה 9):

"הפסיקה נמנעה מלהגדיר באופן ממצה את המונח 'עסק', אך קבעה מספר קריטריונים עיקריים באמצעותם תבחן השאלה האם מדובר בהכנסה עסקית, וביניהם: אופי הנכס; סיכון עסקי; אופי המימון; מנגנון כלכלי - פיתוח, טיפוח, יזמות ושיווק; תקופת ההחזקה בנכס; בקיאות מצד הנישום בתחום הכלכלי בו מתבצעת העסקה; פעילות קבועה ומתמשכת; היקף כספי נרחב; ומבחן הנסיבות."

יוער, כי המבחנים שפותחו לצורך הבחנה בין הכנסה הוגית לבין הכנסה פירותית יפים אף לגבי סיווג הכנסה כהכנסה מ"עסק" לפי סעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה (ראו עניין מגיד, פסקה 19. לסקירה מקיפה של המבחנים לזיהוי **"עסק"** ראו עניין מגיד, פסקאות 20-21; עניין חזן, עמ' 562-563). עוד יוער, כי המבחנים לזיהוי הכנסה מ"עסק" פותחו כאשר החלופות האחרות שעל הפרק היו רווח הוני או הכנסה ממקורות פאסיביים (ראו, למשל, ע"א 128/75 **פקיד שומה פתח-תקוה נ' האחים מרק בע"מ**, פ"ד (1) 557 (1975); ע"א 335/79 **פקיד שומה כפר סבא נ' אגודת ידידי האוניברסיטה העברית בע"מ**, פ"ד יא 44 (1980); ע"א 111/83 **אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף**,

פ"ד לט(4) 1 (1985)). בהתאם, חלק מן המבחנים הם כאלו שנועדו לזהות סימני "אקטיביות" בפעילות. מבחנים אלו עשויים לסייע גם לזיהוי הכנסה מ"משלח יד", כאשר הנושא שעל הפרק הוא הבחנה בין הכנסה ממקור זה לבין הכנסה הונית או פאסיבית (לעניין זיהוי הכנסה ממשלח יד ראו גם ע"א 52/58 מני נ' פקיד השומה, תל-אביב 4 (מרכז), פ"ד יג 460 (1959)). אולם, אין בהם כדי לסייע כאשר יש להבחין בין הכנסה ממשלח יד לבין הכנסה "אקטיבית" אחרת, כגון הכנסה מעסק או הכנסה מעבודה.

על רקע המבחנים הללו, אינני סבורה כי תפקידו של המערער כדירקטור בתרו עולה לכדי "עסק", או כי יש לראות בהיותו דירקטור בתרו משום "משלח יד";

(2) מיהו דירקטור מקצועי

הטענה המרכזית של המשיבה לעניין זה היא כי המערער הינו דירקטור מקצועי ועל כן הכנסתו היא הכנסה ממשלח יד. המשיבה מבססת את טענתה זו על שני נימוקים. הראשון, כי המערער כיהן במספר חברות הזנק בתחום הקרדיולוגיה והשניה, כי גם כדירקטור בחברת תרו נדרש לידע המקצועי שלו כרופא קרדיולוג.

בטרם אעמוד על העדויות בעניין זה אציין, כי ככלל נראה בדירקטור מקצועי בראש ובראשונה מי שעיסוקו או עיסוקה בכך. כמובן, כי יש לבחון את הנסיבות בכל מקרה ומקרה, אך ניתן למנות מאפיינים כלליים לדירקטור מקצועי. כך נראה דירקטור מקצועי במנהלי עסקים, המכהנים במספר דירקטוריונים או תפקידי ניהול אחרים; כן ניתן לראות דירקטור מקצועי בבעל שליטה המכהן במקביל גם כדירקטור באותה חברה או באותו אשכול חברות; עוד נראה כדירקטור מקצועי מי שהינו בעל מנגנון עסקי של מתן שירותי ניהול או אספקת שירותי דירקטורים לעסקים.

כדירקטור מקצועי ניתן למנות גם עורכי דין, כלכלנים, רו"ח הנותנים שירותים לחברות, ובמסגרת זו גם מכהנים כדירקטורים בחברות לצד אותו עיסוק מקצועי. דירקטורים אלו אכן עושים שימוש באותו ידע מקצועי. בחוק החברות, תשנ"ט-1999 נקבעו דירקטורים בעלי כישורים מקצועיים. בסעיף 219(ג) נקבע:

"בחברה ציבורית ובחברה פרטית שהיא חברת איגרות חוב יכהנו לפחות שני דירקטורים חיצוניים כאמור בסעיף 239, אשר לפחות אחד מהם הוא דירקטור בעל מומחיות חשבונאית ופיננסית והיתר הם בעלי כשירות מקצועית כמשמעותה לפי סעיף 240 (בחוק זה - דירקטורים בעלי כשירות מקצועית)."

ובסעיף 240 נקבע:

"(א1) כדירקטור חיצוני ימונה מי שהוא בעל כשירות מקצועית או מי שהוא בעל מומחיות חשבונאית ופיננסית, ובלבד שלפחות

אחד הדירקטורים החיצוניים יהיה בעל מומחיות חשבונאית ופיננסית.

(2) השר, בהתייעצות עם רשות ניירות ערך, יקבע תנאים ומבחנים לדירקטור בעל מומחיות חשבונאית ופיננסית ולדירקטור בעל כשירות מקצועית."

כאשר דירקטורים מכהנים כאמור בסעיפים אלו כדירקטורים בעלי כשירות מקצועית, ניתן לראות בהם דירקטורים מקצועיים, היינו כמי שזהו משלח ידם.

גם כאשר מדובר בחברת הזנק בה הרעיון או הפיתוח נשענים על היכולת המקצועית של דירקטור, בהחלט יתכן כי ניתן לראות בו דירקטור מקצועי.

כאמור אלו הן רק דוגמאות, אולם על אף שיש לבחון כל מקרה לפי נסיבותיו, יש בדוגמאות אלו כדי להמחיש מתי מדובר בדירקטור מקצועי.

(3) האם המערער הוא דירקטור מקצועי - הראיות

כפי שיפורט להלן, המערער אינו נכנס לאף אחת מהקטגוריות שהזכרתי לעיל. המערער מכהן כדירקטור ומשתתף בישיבות דירקטוריון של חברה ציבורית אחת, שלא בתחום מומחיותו. המערער, הינו, כאמור, רופא מומחה בתחום הקרדיולוגיה, אשר מקדיש את מלוא זמנו, מרצו ופועלו לתחום עיסוקו זה; המערער כלל לא הפעיל את כישוריו המיוחדים מתחום הרפואה במסגרת תפקידו כדירקטור בחברת תרו, וכהונתו כדירקטור התמקדה בפן הניהולי בלבד, וכפי שהבהיר המערער בחקירתו הנגדית (פרוטוקול מיום 1.1.14, עמ' 16 ש' 14-19):

"ש. תוכל לספר לנו מה זה אומר לתפקד כדירקטור בחברה זו.

ת. דירקטור זה להיות שותף למעשה לכל התכנון האסטרטגי של החברה, שאני הצטרפתי לחברה היא הייתה חברה קטנה בחיפה, למעשה ביחד עם הבעלים ועם קבוצה של אנשים שהיו את הדירקטוריון התווינו דרך כדי להפוך אותה לחברה בינלאומית. הדרך הייתה סבוכה מאד שכללה בנייה של תכנית אסטרטגית בקנדה, בארה"ב, באנגליה. לגייס אנשים מתאימים כדי לבנות את כל התהליך הזה, תקציבים, הייתי שותף בוועדות שונות בתוך הדירקטוריון, ובוועדת ביקורת..."

זאת ועוד. הכנסתו העיקרית של המערער המשיכה בכל אותה העת לנבוע מפועלו ומעבודתו כרופא קליני פעיל, תפקיד בו משתמש המערער בכישוריו מתחום הרפואה, ולא ניתן לראות בפעילותו כדירקטור בתרו כחלק מעיסוקו הרגיל כרופא.

אמנם, המערער שימש בעבר כדירקטור במספר חברות חממה והזנק בתחום הרפואי (ראו סעיף 31 לתצהירו). אולם, המדובר בחברות סטארט-אפ, שאינן פעילות, ומרביתן נסגרו משפטית או בפועל, לאחר שלא עלה בידיהן לגייס

משקיעים, כאשר באף לא אחת מהן קיבל המערער שכר מתוקף היותו דירקטור, וכפי שהבהיר המערער בחקירתו לפני (שם, עמ' 17 ש' 4-18):

"ש. אתה מדבר על חברות סטארט אפ בתצהיר שלך שבהן היית דירקטור והוזמנת לשמש בתפקיד זה על [בסיס] רקע רפואי שלך.

ת. צריך להפריד בין הדברים, יש כמה חברות שהן כולן נובעות מטכנולוגיה אחת, חברת אימדנט שבה לא הייתי דירקטור, חלק בתחום של אולטרה סאונד, יש חברות שרשומות שם שהן נובעות מחברת טכנולוגיה אחת שזה סונוטרון, בתצהיר פירטתי בצורה מפורטת, החברות לא היו חברות פעילות, אנו נתנו מכתב ממי שממשיך בסונוטרון את הדברים, החברות רשומות אך לא קיימות, ויש חברות שאני הקמתי, חברה בשם מדי לב שלא קיימת הרבה מאד שנים, היא הייתה חברת חממה על טכנולוגיה, עסקתי בהם בהיבט המקצועי, חברת מדי לב הוקמה בשנת 95, הייתה חברת חממה שנסגרה. אם תסתכלי על כל החברות שרשומות, כולן נסגרו או לא היו פעילות, ויש חברה אחת ל.ש.ק שפרופ' לניאדו מי שהיה מנהל המערך הקרדיולוגי לפניי היה לו רעיון וחשב שאני יכול לעזור ולא היה נעים לא לעזור לו, אז עזרתי לו וזה לא קם על הרגלים.

ש. כל הפעילות הענפה נובעת על הרקע הרפואי והידע המקצועי שלך.

ת. מה שקיים זה בעצם זו חברה אחת בשם מדילב. כל השאר לא פעילות. לאורך הרבה מאד שנים אנשים פנו אלי שניסו להקים חברות סטארט אפ או בעזרה, אני הצטרפתי וכולן נסגרו כמו שציינתי. כולן לא חברות ציבוריות, כולן חברות הזנק..."

תפקידו של דירקטור בחברת סטארט אפ שונה מתפקידו של דירקטור בחברה ציבורית, כפי שאף אישר המפקח ניר פרנקל מטעם המשיבה, בחקירתו הנגדית (שם, עמ' 24 ש' 13-16), מה גם שבענייננו לא נעשה כל ניסיון מצדו של המפקח פרנקל לברר מה היה היקף פעילותו של המערער באותן חברות שבהן היה רשום כדירקטור, אם בכלל (שם, עמ' 23 ש' 1-2). כפי שציינתי, כאשר מדובר בחברת הזנק בה הרעיון או הפיתוח נשענים על היכולת המקצועית של המערער, מדובר במצב דברים שונה. בענייננו מדובר בחברה ציבורית בתחום התרופות, חברה בינלאומית, המייצרת תרופות מסוגים שונים, בתחומים שונים ובתקופות שונות. בנוסף, מעדות המערער עולה כי עיסוקו המקצועי לא תרם לתפקידו כדירקטור. זאת ועוד, עיסוקיו הנרחבים של המערער בתחום המקצועי, אותם פירטתי לעיל, מבהירים ומדגישים את תחום מומחיותו ועיסוקו, וכי תפקידו כדירקטור בחברת תרו, לא היה חלק מעיסוקו המקצועי.

מכאן, שאין לקבל את טענת המשיבה שלפיה מומחיותו של המערער בתחום הרפואי הופכת אותו, לכאורה, גם ל"דירקטור מקצועי" בתחום הרפואי.

יש לציין, בהקשר זה, כי לנוכח דלות הראיות המבססות את טענת המשיבה שלפיה המערער הינו דירקטור מקצועי, העיד המפקח פרנקל בחקירתו הנגדית, כי הטענה שלפיה המערער הינו דירקטור מקצועי הועלתה במהלך

דיוני השומה על ידי רואה החשבון של המערער, וכי במהלך דיוני השומה הועלתה גם הטענה כי תרו משווקת תרופות בתחום רפואת הלב (שם, עמ' 19 ש' 31 עד עמ' 20 ש' 19):

ש. השתמשת בתצהיר במספר פעמים על המערער שהוא דירקטור מקצועי, בד"כ הכוונה היא רואה חשבון, כלכלן או עורך דין שיושב בהרבה דירקטוריונים.

ת. רו"ח ספורטה במהלך הדיונים טען בעצמו שהמערער דירקטור מקצועי, פרופ' גד קרן מנהל מח' קרדיולוגיה באיכילוב, הוא טוען שהוא מתמחה ברנטגן, אני מניח שהוא גם פנימאי, מאחר וכל החברות שהוא עסק בהן הן חברות בתחום הרפואי ולכן הוא דירקטור בתחום הרפואי.

ש. תרו חברה שעסקה בצורה כלשהי בתחום הקרדיולוגי.

ת. כן, חב' תרו מייצרת תרופות לתעוקת לב, לאי ספיקת לב, לבצקות בעקבות אי ספיקת לב, קומדין זו תרופה לדילול טסיות דם שמונעת את טרשת העורקים שבסופו של דבר פוגעת בלב.

ש. הדברים האלה עלו במהלך הדיונים.

ת. בהחלט. במהלך דיוני השומה נאמר על ידי שמדובר בדירקטור מקצועי בתחומי התחום הרפואי ותרו עוסקת בתחום הרפואה. התרופות הספציפיות לא פורטו בדיוני השומה.

ש. הידע הקרדיולוגי זה עלה במסגרת דיוני השומה.

ת. במסגרת דיוני שומה נאמר שתרו עוסקת ומשווקת בתחום הרפואי ומשווקת תרופות גם בתחום הלב.

ש. יש לך פרוטוקולים מדיוני השומה.

ת. לא.

ש. זו המצאה שאתה ממציא עכשיו, זה משהו שלמדת להיום.

ת. אני אגיד שאתה משקר.

ש. מאיפה הידע הנרחב שלך לגבי תרו.

ת. מהאינטרנט. מהאתר של המוצרים של תרו" (ההדגשות שלי - מ' א' ג').

ובהמשך חקירתו הנגדית, עת נשאל באשר ליתר החברות שבהן המערער היה רשום כדירקטור (שם, עמ' 23 ש' 2-5):

שאלת [את] פרופ' גד קרן מה בדיוק הוא עושה במסגרת דירקטור באותן חברות.

ת. את פרופ' קרן לא שאלתי, לרו"ח ספורטה הצגתי את הרשימה וטענתי בפניו שמדובר בדירקטור מקצועי במספר רב של חברות. לרו"ח ספורטה ניתנה האפשרות להגיב לטענותיי. רו"ח ספורטה

טען בזמנו שבגלל שמו ובגלל המקצועיות שלו בתחום הרפואה הוא משמש כדירקטור בחברות האלה, אין לי פרוטוקולים."

יתכן, כי במידה והיו מוצגים לפני פרוטוקולים מדיוני השומה אשר ניתן היה למצוא בהם ביטוי לטענות אלו, היה מקום להביא זאת בחשבון. להתנהלות המפקח בעניין זה אתייחס בהרחבה בהמשך. בשלב זה אציין, כי במצב דברים זה, אין כל מקום להסתמך על עדותו של המפקח פרנקל באשר לטענות, כביכול, שעלו במהלך דיוני השומה, כאשר אלו לא תועדו בכל צורה שהיא.

כתמיכה נוספת לטענות בדבר הצורך בכישוריו המקצועיים של המערער כקרדיולוג לצורך ביצוע תפקידו כדירקטור בחברת תרו, הפנה המפקח למידע שאסף ברשת האינטרנט במהלך ההליך שלפניי. אין לקבל חומר זה. ראשית, מדובר בראיות שנאספו לצורך המשפט, ובעיקר, לא הובהר הכיצד מידע זה, שאותו אסף המפקח פרנקל בסמוך למועד עדותו לפני, הינו רלבנטי לשנות המס נשוא הערעור שלפני.

לאור כל האמור אני קובעת, כי החברה היחידה שבה המערער שימש בפועל כדירקטור הינה חברת תרו ובמסגרת זו המערער כלל לא עשה שימוש בכישוריו מתחום מומחיותו בקרדיולוגיה. ההינו, אין מדובר במשלח יד כדירקטור. מכאן, שהכנסותיו של המערער מתוקף היותו דירקטור בתרו, לרבות כתוצאה מקבלת האופציות, אינן באות גם בגדר סעיף 2(1) לפקודה.

(ד) הכנסה ממקור אחר - סעיף 2(10) לפקודה

סעיף 2(10) לפקודה קובע את מקור החיוב להכנסה המשתלמת מ"מקור אחר", בזו הלשון:

"השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9), אך לא מוצא מהם בפירוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה או בכל דין אחר."

כפי שצוין לעיל, מקום שההכנסה עברה את המבחן המהותי, דהיינו נושאת אופי של פירות ונובעת ממקור כלכלי כלשהו, והיא לא מצאה את מקומה ברשימה המופיעה בסעיף 2 לפקודה, אזי יש לשבצה בסעיף 2(10) לפקודה.

כאמור, המערער הינו פרופסור לרפואה המקדיש את מירב זמנו ומרצו לעבודתו המחקרית והקלינית; הכנסתו העיקרית של המערער הינה ממשלח ידו כרופא קליני פעיל; המערער מכהן כדירקטור רק בחברה ציבורית אחת, תרו, והכנסתו מעיסוק זה הינה הכנסה שולית בידיו, המתקבלת בתמורה להשתתפותו בישיבות דירקטוריון החברה; המערער לא הפעיל את כישוריו המיוחדים מתחום הרפואה במסגרת תפקידו כדירקטור בתרו ותפקידו התמצה בפן הניהולי בלבד.

אני סבורה כי בנסיבות אלה, יש לסווג את הכנסות המערער מתפקידו כדירקטור בתרו כ"הכנסה אחרת", שהמקור הרלבנטי לחיובה במס הינו סעיף 2(10) לפקודה (ראו והשוו לעמ"ה 133/76 סריגי ארצי בע"מ נ' פקיד

שומה תל אביב 5 תשלט (1) 342 (1978). כן ראו את קובץ הפרשנות של פקודת מס הכנסה, פרשנות סעיף 2(2) לפקודה, סעיף 12).

6. על התנהלות פקיד השומה לעניין עריכת הפרוטוקולים והשלכותיה

כפי שצינתי לעיל, המפקח מטעם המשיבה טען טענות שונות באשר לשאלה אלו עניינים עלו במהלך דיוני השומה. אז הסתבר שהמפקח לא ערך פרוטוקולים, לא בדיון השומה בעניינו של המערער, וחמור מכך, הסתבר כי המפקח פרנקל כלל אינו נוהג לערוך פרוטוקולים במהלך דיוני השומה הנערכים לפניו. לעניין זה הפנה בית המשפט שאלות למפקח (שם, עמ' 23 ש' 9 עד עמ' 24 ש' 3):

"לשאלת ביהמ"ש: האם ברור לך שבהעדר פרוטוקולים בית המשפט לא יטה להסתמך על זיכרון של מפקח לגבי דיונים שנערכו לפני כמה שנים שדיונים כאלה נערכים בעשרות או במאות לשנה.

ת. לאחר קביעת השומה אנו מבצעים תרשומות.

ש. זה נראה לך הגיוני שביהמ"ש יסתמך על זיכרון של פקיד שומה מה נאמר בדיוני שומה לפני כמה שנים.

ת. את מעמידה אותי בכובע של שופט, את תחליטי אם להסתמך על זה או לא.

ש. האם זה נראה לך הגיוני ואתם יודעים שהרבה מהתיקים מגיעים לביהמ"ש בסופו של יום, שתרשומת היא יותר טובה מעדות בעל פה, זה נראה לך סביר.

ת. לא.

ש. נראה לך שלעדות בעל פה יש אותו משקל כמו פרוטוקול בכתב.

ת. יש לי זיכרון טוב.

ש. לכן בגלל שיש לך זיכרון טוב אתה לא עושה פרוטוקולים.

ת. אני עושה תרשומות על מהלך הדיונים שזה מסמך פנימי.

ש. בגלל שיש לך זיכרון טוב אתה לא עושה פרוטוקולים.

ת. לא דווקא.

ש. אז למה אתה לא עושה.

ת. לעיתים אנו לא מבצעים פרוטוקולים, במהלך הדיונים אין לנו מזכירה, לעיתים במהלך הדיונים מתבצעים כדי לסגור את התיקים ולא מתבצעים פרוטוקולים אלא תרשומות פנימיות של מס הכנסה.

ש. יש לך תרשומת פנימית של העניין הזה.

ב"כ המדינה: אני יכולה להציג לביהמ"ש אך לא לצד השני. מציגה לביהמ"ש סיכום דיון שלנו על התיק שאינו חתום ואינו נושא תאריך.

המשך שאלות ביהמ"ש: האם יש תרשומת פנימית שלך אם אתה אומר
אין לי מזכירה אני לא עושה פרוטוקול תוך כדי אך בסוף הדיון אני
רושם מה היה הבנתי, אז כזה יש לך.

ת. אני צריך לבדוק בתיק אך אין לי את זה פה.

ש. למה אין לך כאן תיק השומה.

ת. אני לא עובד בפקיד שומה גוש דן אלא פקיד שומה נצרת, אני מגיע
מהצפון."

הדברים מדברים בעד עצמם.

כלומר, המדינה מבקשת מבית המשפט לקבל את דברי המפקח, על דברים
שנאמרו בעל פה שנים קודם לעדותו, כאשר המפקח נוהג לערוך מאות דיונים
מסוג זה. לחלופין, מבקשת המדינה להסתמך על תרשומות שהמפקח טוען
שערך בזמן אמת, שאין כל אישור של מי שנכח בדיון (המערער או נציגיו) לגבי
תוכן הדברים.

אני מקדישה פרק לעניין זה כי לטעמי אין זה ראוי שהמדינה תעלה טענות
מסוג זה, כאשר ניתן ללא כל מאמץ, לערוך פרוטוקול בישיבה, או לחלופין
להקליט את הישיבה, כאשר המערער או נציגיו יאשרו את הפרוטוקול
בחתימת ידם, כפי שנעשה בחקירות במשטרה, ואף בחקירות מס הכנסה. גם
כאשר יתעורר הצורך, במסגרת ערעור או במסגרת אחרת, לבחון את שיקול
דעתם של רשויות המס, יש מקום כי יהיה פרוטוקול מסודר בו ירשמו
הדברים.

במשפט הפלילי הוכרה דוקטרינת הפסילה הפסיקתית, בפסק הדין בעניין
יששכרוב (ע"פ 5121/98 יששכרוב נ' התובע הצבאי הראשי, פ"ד סא(1) 461).
בע"פ 1361/10 מדינת ישראל נ' יניב זגורי (2011), מסכם כב' השופט א'
רובינשטיין הלכה זו באמרו (בעמ' 9 לפסק דינו, פסקה י"ד):

"נזכיר, כי על-פי דוקטרינה זו רשאי בית המשפט לפסול ראיות
שהושגו שלא כדין, בהתאם לשיקולים ולנסיבות הקשורים (בעיקר)
באי החוקיות הכרוכה בהשגת הראיה ובפגיעה בזכויותיו של הנחקר.
כפי שטוענים המערערים, שיקול מרכזי להפעלת הדוקטרינה נוגע לאי
החוקיות שדבקה בהשגת הראיה:

"... בהתאם לכך, קבוצת השיקולים הראשונה הרלוונטית
להכרעה בשאלת קבילותן של ראיות שהושגו שלא כדין, מתמקדת
בהתנהגותם הפסולה של רשויות החקירה" (עניין יששכרוב, עמוד
562 - השופטת - כתארה אז - ביניש).

בהמשך הדברים מובאים שיקולים שראוי שיילקחו בחשבון בטרם
ההכרעה בדבר תוצאות אי החוקיות. בין היתר נאמר, כי יש לבחון את
חומרת אי החוקיות (הפרה טכנית או זניחה להבדיל מפגיעה ממשית
בזכויותיו של הנחקר); מקורה של ההתנהגות הבלתי חוקית - האם
ננקטה במכוון או שמא בתום לב; האם מתקיימות נסיבות מקלות שיש

בהן כדי להפחית מחומרת אי החוקיות; ולבסוף, האם ניתן היה להשיג את הראיה הפסולה באופן פשוט וקל תחת השימוש באמצעי הפסול".

אמנם, עסקינן בעעור אזרחי על שומות מס, אולם, על כל גורם מנהלי המנהל הליך בו נשמעות טענות לדאוג לכך שיהיה ברור אילו טענות העלה האזרח שעניינו בא בפני הרשות בזמן אמת. כמובן שאופן הרישום, מידת הפירוט וכיו"ב נגזרים מההליך המתנהל. ראוי גם לקבל אישור או הסתייגות לדברים בכתב או באמצעות חתימה על אותה תרשומת או פרוטוקול, ולתת העתק בידי האזרח, כדי שיהיה בידי תיעוד ככל שיוזקק לדברים.

יפים לענייננו הדברים שאמר כב' השופט א' רובינשטיין בהמשך פסק הדין בעניין זגורי (פסקה ט"ו לפסק דינו, בעמ' 10):

"ואולם בטרם הדיון בחובת התיעוד ובנפקות הפרתה נקדים ונאמר, כי מצטרפים אנו לביקורתו של בית המשפט המחוזי על התנהלות גורמי החקירה בתיק, וגם אי אפשר אחרת. אכן, לגורמי החקירה היו כוונות טובות של אכיפת החוק. ואולם, אין בנחישותם של גורמי החקירה לאכוף את החוק..."

הצדקה לאופן בו נהגו. תרבות עבודה של הסתרת מידע, כפי שהתגלתה בענייננו, והפרת נהלים - ניתן לומר עליה שהיא הפכו של אכיפת החוק. מעבר לעולל שהתנהלות זו עלולה לגרום לחשודים ולנאשמים, היא גורמת לציבור לחשוד בהגינותה ותקינותה של פעילות מערכת האכיפה, אשר רבים מתוכה עושים לילות כימים להגשמת מטרות ציבוריות חיוניות... ההתנהלות אליה התוודענו בתיק זה, ראוי שתטופל כדבעי במישורים המתאימים. באת כוח המדינה הבטיחה כי אכן הופקו לקחים, כאמור, אך הפרטים אינם ידועים לנו. בית משפט זה הפציר - לשון עדינה - לא אחת במדינה להנחות ולהדריך את גורמי החקירה בעבודתם. הנימוק של כשל נקודתי וחוסר ניסיון... אינו מקובל עלינו. יש להבטיח שאין אלה הפרקטיקות הנוהגות בקרב גורמי החקירה, וכי המערכת אינה מגלה סובלנות כלפי מי שמפר את הוראות הדיון והפסיקה ובכך מסכן את תקינות ההליך הפלילי והגינותו:

"הזכות להליך הוגן אינה מגשימה רק אינטרס אישי של החשוד או הנאשם העומדים לדין. זהו אינטרס ציבורי שכל אחד מהפרטים בחברה - כנאשם פוטנציאלי - ידע שאם וכאשר יתקיימו נגדו הליכים פליליים, הם יתנהלו באופן ראוי והוגן" (בג"ץ 11339/05 מדינת ישראל נ' בית המשפט המחוזי בבאר-שבע [פורסם בנבו], פסקה 24 לפסק דינו של השופט לוי).

מעיון בפרוטוקולי הדיונים בבית המשפט קמא עולה, כי לחלק מגורמי החקירה כלל לא היה ברור שנהגו שלא כשורה, והם לא היו בטוחים לאחר מעשה שהיו נוהגים אחרת (ראו למשל עדותו של רפי עמוס מיום 13.1.09 עמוד 71). ראוי כי הנהלים בנושא ירוענו ויובאו לידיעתו של כל שוטר הנוטל חלק בחקירת חשודים ועדים, למען הסר כל ספק לגבי הדרך התקינה והראויה בה צריך לנקוט. נושא זה צריך שיהיה חלק מן ההדרכה הניתנת לחוקרים" (ההדגשות שלי - מ' א' ג').

אמנם, הדברים נאמרו לעניין חקירה משטרתית אך הם יפים גם לדיוני שומה, בשינויים המחויבים. בהחלט יתכן שאין מקום לרישום פרטני של כל שאלה ותשובה, אך בהחלט יש להעלות על הכתב את עיקרי הדברים והטענות. ידע כל נישום כי דיוני השומה מתנהלים באוביקטיביות, הדברים מתועדים, מאושרים על ידו, וניתנים בידו. הדברים נדרשים הן לצורך ערעור, הן למקרה שדיוני השומה מתמשכים והמייצג או מייצגים עתידיים צריכים להמשיך להזקק לנושא. כן יש צורך בכך כדי שניתן יהיה לבחון את הפעלת שיקול הדעת של פקיד השומה.

ב"כ המערער בסיכומיו עמד על הדברים. בתשובה לכך ציינה ב"כ המדינה בסעיף 87 כדלקמן:

"... לא קיימת כל חובה, בין אם בדין ובין אם בהלכה, לפיה על המשיב לערוך פרוטוקול של כל דיון אשר הוא מנהל... ויבהר העדר ניהול הפרוטוקול בוודאי שאין בו להעיד על הדברים שנאמרו ולא נאמרו בדיון... המערער [שלא נכח בדיון] מנוע מלטעון טענות כנגד עובדות אשר נטענות על ידי מפקח אשר נכח בדיון, ואשר לא נסתרו על ידו באמצעות ראיות."

לטעמי, קיימת גם קיימת חובה על מפקח מס, כעל כל רשות מנהלית להפעיל את שיקול דעתה כדין. כיצד ניתן יהיה לבחון אם כך נעשה, בלא תיעוד בדרך כלשהי, באשר לטענות שהועלו?! המדינה מלינה על כך שהמערער לא נכח בדיוני השומה, ורו"ח המייצג לא הובא לעדות. אולם, רו"ח המייצג, סביר כי אינו זוכר מה עלה בדיוני שומה שנערכו שנים לפני מתן העדות, כשהוא, כמו מפקח המס נוכח במאות או עשרות דיוני שומה בשנה. כיצד מהינה המדינה לטעון כי:

"ויבהר העדר ניהול הפרוטוקול בוודאי שאין בו להעיד על הדברים שנאמרו ולא נאמרו בדיון."

לו היה מנוהל פרוטוקול, ולו של עיקרי הטענות והדברים, לא הייתה מחלוקת בעניין זה. למערער אין ולא יכולה להיות ראייה לסתור את דברי המפקח. ניהול תרשומת של עיקרי הדברים, פרוטוקול של עיקרי הדברים, הוא הראייה היחידה שיכולה להיות בנמצא. ראייה כזו רק המדינה יכולה לנהל. בהעדרה, אין לקבל דבר מדברי המפקח על מה שעלה או לא עלה במהלך דיוני השומה.

מתגובת המדינה עולה גם, כי אין נוהל של רישום פרוטוקולים ולטעמי אין הדבר ראוי. יש לקבוע חובה, ולו בנוהל פנימי, לרשום פרוטוקול בדיוני שומה ולו של עיקרי הדברים. יש להציג רישום זה לפני מי שהיה נוכח בדיון, כדי שיוכל לאשר או להעיר הערות, ויש לתת בידו העתק. רק כך ניתן יהיה לבחון את שהתנהל בדיוני השומה בידי מי שלא היה נוכח בהם.

כך, למשל, אם, לצורך הדוגמא, יתחלפו מייצגים. המערער אינו נוכח בדיוני השומה, כיצד יידע מה התנהל באותו דיון?! כיצד ידעו עורכי הדין המייצגים את המערער בערעור מה היה בדיוני השומה, אם נשכרו על ידו לאחר מכן?!

המדינה טוענת כי על בית המשפט לבחון את שיקול דעתן של רשויות המס. לעיתים, מדובר בשיקולים משפטיים בעיקרם, אך כשמדובר בטענות עובדתיות, כיצד ניתן יהיה לבחון את שיקול הדעת, אם לא ניתן לדעת מה טען הנישום, מהן הטענות שנלקחו בחשבון על ידי רשויות המס?!

כיוון שלא נוהל פרוטוקול כאמור, אין לקבל את טענות המפקח לעניין זה, ועל כן, אני מניחה, לענייננו, כי הנושא של עיסוקה של תרו בתרופות מתחום הקרדיולוגיה לא עלה בדיוני השומה.

7. מן הכלל אל הפרט - אופן מיסוי האופציות בענייננו

מאחר שיש לסווג את הכנסת המערער מתוקף תפקידו כדירקטור בתרו כ"הכנסה אחרת", שהמקור הרלבנטי לחיובה במס הינו סעיף 102(10) לפקודה, הרי שהוראות סעיף 3(ט)(1) לפקודה אינן חלות על ענייניו של המערער ויש למסות את האופציות במועד ההקצאה כהכנסה פירותית, לפי סעיף 102(10) לפקודה, ובמועד המימוש כרווח הון, לפי הוראות פרק ה' לפקודה.

תוצאה זו עולה בקנה אחד עם תיקון מס' 132 לפקודה. תיקון זה, אשר נכנס לתוקפו ביום 1.1.03 ואינו חל על ענייננו, קובע, בין היתר, הסדר כולל בסוגיית מיסוי אופציות ומניות לעובדים, המעוגן כולו בגדרי סעיף 102 לפקודה. הסדר חדש זה מבחין בין מסלולי הקצאה לעובד באמצעות נאמן, הכוללים הטבות מס שונות, ובין מסלול הקצאה ישירה לידי העובד, שבמסגרתו ממוסות האופציות, ככלל, במועד הקצאתן, למעט באותם מקרים שהוקצו לעובד אופציות שאינן רשומות למסחר בבורסה, אז יידחה החיוב במס למועד מכירת האופציות או למועד מכירת המניות נשוא האופציות. עוד קובע הסעיף, לעניין ההקצאה הישירה, כי עובד - לרבות דירקטור - אשר יחויב במס במועד ההקצאה, יחויב במס רווח הון במועד המימוש בגין רווחי הון שנצמחו לו, אם נצמחו, וגם לעניין זה מועד המימוש הוא מועד מכירת האופציה או מועד מכירת המניה נשוא האופציה. במילים אחרות, נקודת המוצא בתיקון מס' 132 הינה, כי אופציות לעובדים שאינן מוקצות במסלולים הכוללים הטבות מס, יש למסות במועד הקצאתן, להוציא אופציות שאינן רשומות למסחר בבורסה, הממוסות במועד המימוש. יוצא, אם כן, כי במידה והקצאת האופציות למערער הייתה מבוצעת לאחר יום 1.1.03, הרי שהמערער היה מתחייב במס במועד ההקצאה כהכנסה פירותית ובמועד המימוש כרווח הון, כפי שקבעתי לעיל.

לאור כל האמור, דין הערעור להתקבל.

לפני סיום אציין, כי בגדרי הליך זה הגישה המשיבה בקשה למחיקת סעיפים מסיכומי התשובה מטעם המערער. לא מצאתי ממש בבקשה, מה גם שממילא פסק דיני איננו מבוסס על הנטען בסעיפים שמחיקתם התבקשה בגדרי הבקשה.

8. סוף דבר

הערעור מתקבל. הוראות סעיף 3(ט)1 לפקודת מס הכנסה אינן חלות על עניינו של המערער. על כן, השומות בצו נשוא הערעור שלפני בטעות יסודן ודינן להתבטל ויש לקבל את השומות העצמיות של המערער, כמוצאה.

העתק פסק הדין יועבר לגורמים הרלבנטיים ברשויות המס על מנת שישקלו נוהל בדבר רישום פרוטוקולים בדיוני שומה, כאמור בפסק הדין.

המשיבה תישא בהוצאות המערער בסך 50,000 ש"ח בגין הליך זה. בפסיקת ההוצאות צריך להביא בחשבון את ההוצאות בסך 20,000 שנפסקו לחובת המערער על ידי השופט גינת לאחר שלא הגיש תצהירים במועד והערעור נמחק. ערעור שהוגש על החלטת השופט גינת לבית המשפט העליון התקבל בהסכמה, ובית המשפט הורה כי עניין ההוצאות יידון במסגרת התיק העיקרי.

הסכום הנ"ל יישא הפרשי הצמדה וריבית מיום מתן פסק הדין ועד לתשלום בפועל.

ניתן היום, יום ראשון 09 יולי 2023, בהעדר הצדדים.

(-) שופטת