

הנושא: הנפקת אישור תכנית להקצאת מניות לעובדים לפי סעיף 102 לפקודה והחלת הסעיף על הכנסה מדיבידנד; סיווג סכומים ששולמו למערער כהכנסה מהשתכרות

בבית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים

מס' תיק: ע"מ 17-01-55937

בפני: כב' השופטת ע. הוד

המערער: טל שוחט

המשיב: פקיד שומה צפת

ניתן ביום: 4.7.19

העובדות:

1. המערער עבד כבכיר בחברת כרומכרום בע"מ (להלן: "החברה").
2. בשנת 2010 הגישה החברה בקשה לאישור תוכנית להקצאת מניות בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודת מס הכנסה (להלן: "תוכנית ההקצאה" או "התוכנית") וקיבלה אישור פורמלי על קליטת בקשתה.
3. על-פי תוכנית ההקצאה, תוקצנה למערער מניות אשר תקנינה לו זכות לקבלת דיבידנד בלבד, וזאת כל עוד מתקיימים יחסי עובד-מעביד בין המערער ובין החברה; עם הפסקת יחסי העבודה, תהפוכנה המניות המוקצות למניות רדומות שלא תקנינה למערער כל זכות. עוד נקבע בתוכנית, כי המניות לא ניתנות להעברה.
4. לטענת החברה, הון המניות שלה כולל שני סוגי מניות: מניות רגילות ומניות מסוג א' המקנות זכות להשתתף בחלוקת רווחים בלבד, וזאת בשיעור שלא יעלה על 40% מהרווחים. כך, למערער הוקצו ביום 31.1.2011 68,181 מניות מסוג א' מתוך סך של 300,000 מניות מסוג א' הקיימות בחברה (דהיינו, כ-22.7% מהמניות מסוג א').
5. בשנת 2012 - היא שנת המס שבמחלוקת - קיבל המערער 11,764,706 ש"ח, המהווים כ-9.99% מסך כל הדיבידנדים שחילקה החברה באותה שנה.
6. המשיב לא קיבל את הטענה לפיה הסכומים אשר שולמו למערער הם הכנסה מדיבידנד וקבע, כי מדובר בהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה. בבסיס קביעה זו עמדו מספר טעמים וביניהם העובדה שהמניות אשר הוקנו לכאורה למערער לא מקנות כל זכות למעט קבלת דיבידנד ואף לא היה בידו לרשום אותן על שמו או להעבירן לאחר ועם סיום עבודתו הן פוקעות.
7. בהתאם, טען המשיב, כי התשלום אשר כונה דיבידנד הוא במהותו בונוס שנתי אשר שולם לו על עבודתו.
8. עוד טען המשיב, כי תכנית ההקצאה לא עומדת בתנאי סעיף 102 לפקודה, שכן המערער הוא בעל שליטה כמשמעותו בסעיף 9(32) לפקודה.
9. לחלופין, קבע המשיב, כי אחת מן המטרות העיקריות של הפעולות שבוצעו על ידי המערער או על ידי החברה שהמערער היה בעל תפקיד בכיר בה, היא הפחתת מס בלתי נאותה, ללא טעם מסחרי או כלכלי מהותי זולת הימנעות מתשלום מס; על כן, המשיב רשאי להשתמש בסמכותו לפי סעיף 86 לפקודה ולקבוע כי יש לראות את הדיבידנד שחולק כשכר עבודה בידי המערער.
10. עוד קבע המשיב, כי ככל שייקבע כי אכן הוקצו למערער מניות בהתאם למסלול ההוני הקבוע בסעיף 102 לפקודה, הרי שהדיבידנד חייב במס בשיעור 25% ולא בשיעור המס המוטב הקבוע בחוק לעידוד השקעות הון, כפי שדווח על-ידי המערער.

11. לבסוף, הטיל המשיב על המערער קנס גירעון בהתאם להוראות סעיף 191(ב) לפקודה.

נפסק:

1. כדי שהקצאת מניות תיכלל בגדר הוראות סעיף 102 לפקודה, מוטל על החברה לפנות לפקיד השומה לצורך אישור התוכנית.
2. במקרה דנא, אין מחלוקת כי החברה אכן פנתה לפקיד השומה וביקשה את אישורו לתוכנית ההקצאה, וזו אכן אושרה ביום 29.12.2010 על ידי מר רם ברזילי.
3. אף אם הייתה מתקבלת טענת המשיב כי מדובר באישור על קליטת הבקשה בלבד, הרי שלא היה בכך כדי להועיל למשיב, שכן אין מחלוקת כי מלבד האישור האמור לא ניתנה בהמשך כל החלטה אחרת לפיה הבקשה לאישור התוכנית התקבלה או נדחתה. על-פי סעיף 102 לפקודה, אם לא השיב פקיד השומה בתוך 90 ימים מיום קבלת ההודעה, יראו את תוכנית ההקצאה או את הנאמן, לפי העניין, כמאושרים. דהיינו, אף אם אישורו של מר ברזילי אינו בגדר אישור התוכנית, הרי שיש לראות את התוכנית כמאושרת מכוח הוראות סעיף 102.
4. למרות המגבלות שהושטו על המניות, מדובר בכלי אשר יש בו כדי לממש את תכליתו של סעיף 102 לפקודה ויש במניות אלו כדי להזק את הקשר בין החברה לעובד ואת האינטרס של העובד לפעול לשם הגדלת רווחי החברה.
5. בחינת הראיות מצביעה על כך שלא מדובר בתגמול אשר ניתן למערער בגין עבודתו, להבדיל מדיבידנד אשר ניתן לו בשל היותו בעל מניות.
6. אין לקבל את טענתו החלופית של המשיב בדבר היות העסקה עסקה מלאכותית אשר מטרתה העיקרית או אחת ממטרותיה העיקריות היא הפחתת מס בלתי נאותה, ללא טעם מסחרי או כלכלי מהותי מלבד הימנעות מתשלום מס. שכן, לא עלה בידי המשיב להוכיח כי מדובר בעסקה מלאכותית כאמור.
7. אין לקבל את טענתו הנוספת של המשיב כי תוכנית ההקצאה לא עומדת בתנאי סעיף 102 לפקודה מאחר שהמערער הוא "בעל שליטה" כהגדרתו בסעיף 9(32) לפקודה. שכן, המניות שהוקצו למערער לא העניקו לו כוח הצבעה או זכות למנות מנהל; ובנוסף, מניותיו של המערער היוו כ-22.7% ממניות סוג א', אך הן אינן מהוות 10% לפחות מהון המניות שהוצא. כמו כן, המניות האמורות לא מקנות למערער זכות לקבל 10% לפחות מהרווחים (בשנת-המס 2012 חלקו של המערער היווה 9.99% מסך כל הרווחים שחולקו באותה שנה).
8. באשר לשיעור המס אשר לפיו יש למסות את הדיבידנד אשר קיבל המערער מכוח המניות שהוקצו לו בהתאם לתוכנית, יש לקבל את עמדת המשיב. זאת, מהטעם שלאור הוראות סעיף 102 והכללים, קיים מסלול מיסוי אחד אחיד בשיעור 25% בנוגע להקצאת מניות במסלול ההוני, לרבות לעניין חלוקת דיבידנד.

הערעור התקבל ברובו.

בבית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים

ע"מ 17-01-55937

בפני:

כב' השופטת עירית הוד

המערער:

טל שוחט

ע"י ב"כ עו"ד י. קינן

נגד

המשיב:

פקיד שומה צפת

ע"י ב"כ עו"ד מפרקליטות מחוז צפון

פסק דין

מבוא

1. המערער הגיש ערעור על צווים שהוציא לו המשיב בנוגע לשנות המס 2011-2012. אציין כבר כעת, כי במסגרת הודעת הערעור העלה המערער טענה מקדמית לפיה דין הערעור לגבי שנת המס 2011 להתקבל על הסף מאחר והשומה לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") נשלחה על ידי המשיב לאחר המועדים הקבועים בחוק. בהתאם להחלטה מיום 24.12.17 טענה זו התקבלה. נקבע, כי השומה לגבי שנת 2011 התיישנה ועל כן בטלה והתיק המשיך להתנהל לגבי השומה לשנת 2012 בלבד.
2. בתמצית, עמדת המשיב היא, כי יש לשנות את סיווג הסכומים ששולמו למערער ולסווגם כהכנסה מהשתכרות או טובת הנאה במסגרת יחסי עובד מעביד ולא כהכנסה מדיבידנד. המשיב מעלה טענה חלופית של עסקה מלאכותית.

נימוקי השומה

3. בשנת המס הרלוונטית עבד המערער כבכיר בחברת כרומכרום בע"מ (להלן: "החברה"). בעל השליטה בחברה היה מר ירמיהו לביא (להלן: "לביא") בשיעור 100% והחברה נהנתה בשנת המס הרלוונטית מתשלום מס מופחת בהתאם לחוקי עידוד. בשנת 2010 הגישה החברה בקשה להקצאת מניות בהתאם לסעיף 102 לפקודה (להלן: "תכנית ההקצאה") וקיבלה אישור פורמאלי על קליטת בקשתה.
4. תכנית ההקצאה כללה הקצאת מניות בהתאם לסעיף 102 לפקודה. התכנית קבעה, כי יוקצו למערער מניות אשר יקנו לו זכות לקבלת דיבידנד בלבד כל עוד מתקיימים יחסי עובד מעביד בין המערער לחברה. עם הפסקת יחסי העבודה, יהפכו המניות למניות רדומות ולא יקנו למערער כל זכות. עוד נקבע בתכנית, כי המניות לא ניתנות להעברה.

5. החברה טוענת, כי יש לה שני סוגי מניות - מניות רגילות ומניות סוג א'. מניות סוג א' מקנות זכות להשתתף בחלוקת רווחים בלבד בשיעור שלא יעלה על 40% מהרווחים. ב-31.11.11 הוקצו למערער, לטענתו, 68,181 מניות מסוג א' מתוך סך של 300,000 מניות מסוג א' הקיימות בחברה. כלומר, כ-22.7% ממניות סוג א'. בשנת המס דיווח המערער על קבלת דיבידנדים מהחברה כתוצאה מהחזקה במניות שהוקצו לו לכאורה וזאת במסלול ההוני לפי סעיף 102 לפקודה ובשיעור מס מוטב על דיבידנד. מהנתונים שהעבירה החברה עולה, כי בשנת 2012 קיבל המערער סך של 11,764,706 ש"ח המהווים כ-9.99% מסך כל הדיבידנדים שחילקה החברה באותה שנה. בשנים בהן חולקו למערער דיבידנדים הצטמצמה הכנסתו בכ-77% לעומת שנים קודמות וללא הסבר מניח את הדעת.

6. המשיב לא קיבל את הטענה לפיה הסכומים אשר שולמו למערער הם הכנסה מדיבידנד וקבע, כי יש לשנות את סיווג התקבולים ולסווגם כהכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודה כהשתכרות או כטובת הנאה במסגרת יחסי עובד מעביד אשר חייבת במס בשיעור המס השולי של המערער. בבסיס קביעה זו עמדו מספר טעמים וביניהם העובדה שהמניות אשר הוקנו לכאורה למערער לא מקנות כל זכות למעט קבלת דיבידנד ואף לא היה בידו לרשום אותן על שמו או להעביר לאחר ועם סיום עבודתו הן פוקעות. מדובר למעשה במניות וירטואליות המייצגות החזקה תיאורטית באחוז מסוים מערך החברה. בפועל, המערער לא קיבל את המניות אלא זכות לקבלת כספים לפי החלטת החברה. לנוכח אופי המניות לכאורה, נראה, כי התשלום אשר כונה דיבידנד הוא במהותו בונוס שנתי אשר שולם לו על עבודתו. בנוסף, חולק למערער דיבידנד גבוה משיעור החזקותיו והדבר מחזק את הטענה, כי אין מדובר בדיבידנד אלא בתשלום בגין משכורת. לכך מצטרפת הירידה במשכורתו של המערער בשנים בהן חולק הדיבידנד אל מול הכנסתו שנים קודמות, כמפורט.

7. כמו כן, תכנית ההקצאה לא עומדת בתנאי סעיף 102 לפקודה. המערער הוא בעל שליטה כהגדרתו בסעיף 32(9) לפקודה היות ומחזיק בלמעלה מ-10% מהזכות לרווחים. בנוסף, חולק לו דיבידנד בשיעור העולה על 10% מהרווחים שחולקו. דבר שמלמד, כי הצדדים לא כבדו את המנגנון אשר לכאורה נקבע בתכנית ההקצאה. כמו כן, לא הוקצו לו מניות כמשמעותן בסעיף 102 לפקודה אלא ניתנה לו רק זכות לקבל כספים מהחברה, כמפורט.

אי עבירות המניות, הענקת הזכות לקבלת דיבידנד בלבד והפקעת המניות בעת סיום יחסי עובד-מעביד סותרים את הכללים מכוח סעיף 102 לפקודה ובפרט את כלל 7(א) לכללי מס הכנסה (הקלות מס בהקצאת מניות לעובדים), תשס"ג-2003 (להלן: "כללי מס הכנסה") וסעיף 3 לתוספת ב' שלא מאפשר הקצאה של מניות שיש לגביהן זכויות של המעביד לקבלן בחזרה. תכליתו של סעיף 102 לפקודה הייתה הידוק הקשר בין העובדים לחברה המעסיקה באמצעות עידודם לקחת חלק קבוע בהון החברה הכולל זכות הצבעה, זכות רווחים, זכות בפירוק וזכות לעשות בנכס כל פעולה. אין מדובר בתשלום רווח זמני בתקופת העבודה בלבד. בהתאם לשיטת המערער, חברה תוכל להעניק לעובד מניה שמכוחה תשולם לו משכורתו מידי חודש ובסיום ההעסקה תוחזר המניה למעביד.

8. לפיכך, המשיב קבע, כאמור, כי הסכומים ששולמו למערער וכונו על ידו הכנסה מדיבידנד מהווים הכנסת עבודה.

9. לחלופין קבע המשיב, כי הפעולות שבוצעו על ידי המערער או על ידי החברה, שהמערער היה בעל תפקיד בכיר בה, אחת ממטרותיהן העיקריות היא הפחתת מס בלתי נאותה ללא טעם מסחרי או כלכלי מהותי זולת הימנעות מתשלום מס. על כן, המשיב השתמש בסמכותו לפי סעיף 86 לפקודה וקבע, כי יש לראות בדיבידנד שחולק כשכר עבודה בידי המערער ובשיעור מס שולי לפי סעיף 2(2) לפקודה.

10. ככל שייקבע, כי הוקצו למערער מניות שלא במסגרת סעיף 102 לפקודה במסלול ההוני הרי שיש למסות הכנסה זו כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה. לחלופי חלופין, ככל שייקבע, כי המניות הוקצו בהתאם למסלול הוני בסעיף 102 לפקודה הרי שיש למסות את הדיבידנד כהכנסה בשיעור מס של 25% בהתאם לסעיף 120(ב)(2) לפקודה וכלל 6 לכללי מס הכנסה. שכן, שיעור המס על הדיבידנד המחולק אמור להיות זהה למסלול המס.

נימוקי הערעור

11. בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה, תנאי לקיומה של הקצאת מניות לעובדים באמצעות נאמן אשר מקנה את הטבות המס נשוא הסעיף הוא, כי תכנית ההקצאה והנאמן אושרו על ידי פקיד השומה. מדובר בתנאי מהותי. העובד אינו צד להליך זה המתנהל בין החברה לפקיד השומה. במקרה בו עסקינן, תכנית ההקצאה קיבלה את אישור המשיב מראש ומשכך המשיב מנוע מלטעון כנגד תוצאות יישום התכנית שאישר. לעובד לו הוקצו המניות יש אינטרס הסתמכות בעקבות אישור התכנית והוא כלכל צעדיו בהתאם. המשיב מנסה להמעיט בערך האישור וטוען, כי מדובר רק באישור פורמלי על קליטת הבקשה. אלא שהאישור שניתן הוא אישור מהותי שניתן לאחר בחינה מהותית של תנאי התכנית ובדיקת התאמתה. כמו כן, בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה, אם פקיד השומה לא השיב בתוך 90 ימים מיום קבלת ההודעה יראו את תכנית ההקצאה או את הנאמן כמאושרים. משכך, לא יכולה להיות מחלוקת, כי התכנית שהגישה החברה אושרה באופן מהותי על ידי המשיב וכי המערער היה מודע לאישור והיה רשאי להסתמך עליו. על כן, המשיב מושתק מלטעון טענה כלשהי החותרת תחת האישור שניתן לתכנית.

12. סעיף 102 לפקודה עניינו הטבה שמעניק המעביד לעובד עקב עבודתו. מדובר בתשלום בשווה כסף עבור עבודה שצריך היה למסות אצל העובד במועד קבלת הנכס לפי שוויו. עם זאת, הסעיף קובע, כי אין למסות את הקצאת המניות לעובד במועד ההקצאה. המחוקק מבדיל בין הקצאת מניות לעובד "סתם" לבין הקצאה "באמצעות נאמן". הקצאה באמצעות נאמן לא תמוסה כלל במועד ההקצאה ובמועד המימוש ימוסה שווי ההטבה כהכנסת עבודה או כהכנסה הונית בהתאם למסלול הנבחר על ידי המעביד. המחוקק יצר מבנה משפטי לפיו רואים הכנסת עבודה כהכנסה הונית. המחוקק במבנה המשפטי האמור משנה את סיווג ההכנסה מהכנסת עבודה להכנסה הונית, על כל השלכות המס הנובעות מכך.

על כן, שומה אשר קובעת, כי הקצאת מניות לעובד באמצעות נאמן היא פעולה מלאכותית אשר נועדה להסב הכנסת עבודה להכנסה הונית או להכנסה מדיבידנד היא שומה החותרת תחת הוראות החוק ותכליתו.

13. המערער שכיר בחברה משנת 2003 ומכהן כסמנכ"ל החברה. הון המניות בחברה מורכב משני סוגי מניות: מניות רגילות ומניות סוג א'. מניות סוג א' מקנות את הזכות להשתתף בחלוקת רווחים בלבד עד ל-40% מרווחי החברה. טרם הקצאת המניות לפי סעיף 102 לפקודה, כל מניות החברה הוחזקו על ידי לביא, למעט מניה אחת רגילה המוחזקת על ידי רעייתו. שכרו החודשי של המערער עמד על סכום חודשי קבוע כאשר רמת השכר השתנתה בדירוג לאורך תקופת העבודה. במהלך חלק משנות עבודתו, הכירה החברה בחשיבותו ובתרומתו להצלחת עסקיה ועל כן נהגה לתת לו מענק מעת לעת. במהלך תקופת עבודתו של המערער ובעיקר בשל תחומים להם היה אחראי גדלה החברה. המערער הביע בפני החברה את רצונו לקבל מניות בחברה. בעל השליטה בחברה רצה לקשור אל החברה עובדים שתרומתם לה נדרשת לאורך זמן ובמקביל רצה להותיר בידיה את היכולת הבלעדית לכוון את התנהלות החברה. ב-21.11.10 החליט דירקטוריון החברה לאמץ תכנית לתמרוץ עובדי החברה במסגרת סעיף 102 לפקודה. בבקשה לאישור התכנית אשר נשלחה למשיב צוין, כי המטרה היא להעניק לעובדים בחברה מניות סוג א' המקנות זכות לקבלת דיבידנד בלבד וזאת כל זמן שמתקיימים יחסי עובד ומעביד. עוד נאמר בתכנית, כי החברה תפנה לשלטונות מס הכנסה לשם קבלת אישור לתכנית וככל שקיימת סתירה בין סעיפי התכנית, נספחיה וההסכמים שיערכו במסגרתה לבין סעיף 102 יחולו הוראות סעיף 102 וייעשו ההתאמות הדרושות. בתכנית צוין, כי עם הפסקת יחסי עובד ומעביד בין הניצע לחברה יהפכו המניות לרדומות ולא יקנו לניצע כל זכות. נקבע, כי המניות לא ניתנות להעברה. המשיב אישר את התכנית ביום 29.12.10. לאחר אישור התכנית נחתם, ביום 5.1.11, הסכם הקצאה עם המערער ובעקבותיו הוקצו לו מניות מסוג א'.

14. בשנת המס 2012 חולק דיבידנד לבעלי מניות משני הסוגים. לבעלי המניות מסוג א' הוחלט לחלק דיבידנד בסכום כולל של 51,765,327 ש"ח. מתוך הסכום האמור, קיבל המערער דיבידנד בסך של 11,764,706 ש"ח בגינו נוכה מס במקור כדין על ידי החברה. סכום הדיבידנד ששולם למערער מתוך כלל סכומי הדיבידנד ששילמה החברה לבעלי מניות מסוג א' תאם באופן מדויק את שיעור אחזקותיו של המערער במניות מסוג א'. סך כל הדיבידנדים שחולקו למניות מסוג א' לא עלה על 40% מרווחי החברה שנצברו עד אותה עת. חלוקת הדיבידנדים נעשתה באופן הממלא אחר הוראות התקנון, הוראות חוק החברות והוראות הפקודה.

15. בניגוד לאמור בנימוקי השומה, שכרו החודשי של המערער לא פחת בשנים 2011 ו-2012 ביחסים לשנים 2007-2009 אלא שבשנים אלה, כמו גם בשנת 2012, לא שולם לו מענק בנוסף לשכרו החודשי.

16. במסגרת נימוקי השומה טען המשיב, כי החליט לשנות את סיווג ההכנסה מהכנסה מדיבידנד להכנסה לפי סעיף 212. טענה זו היא מסווה לטענתו האמיתית של המשיב בנוגע לעסקה מלאכותית. על פי הפסיקה, ההבחנה בין טענה לשינוי סיווג לבין טענה לעסקה מלאכותית היא תלוית התייחסות המשיב למצב העובדתי ותלוית עקרונות המשפט האזרחי הכללים.

אם המשיב מקבל את המצב העובדתי הנטען אך טוען, כי המסקנה המשפטית הנובעת ממנו היא שונה מזו שטוען הנישום הרי שמדובר בשינוי סיווג. אם המשיב חולק על נכונות המערכת העובדתית הרי שמדובר בטענה לעסקה מלאכותית.

17. אין חולק, כי על פי הדין האזרחי הרגיל ובעיקר חוק החברות הוקצו למערער מניות בשנת 2011. כמו כן, אין חולק, כי הסכומים אשר שולמו למערער שולמו על פי החלטת החברה כחלק מחלוקת רווחים שנצברו לחברה, לאחר ששולם עליהם מס כחוק, לכלל בעלי המניות לפי חלקם במניות. לכן, מדובר בדיבידנד ולא יתכן כל שינוי סיווג וטענה כאמור היא שגויה. בטיעוניו חולק המשיב על עצם קיומן של מניות אשר הוא מכנה וירטואליות וטוען, כי הוקצו לכאורה. מכאן, שטענתו היא טענה לעסקה מלאכותית. אין מדובר בשתי טענות משפטיות חלופיות אלא בטענה משפטית אחת והיא, כי העסקה מלאכותית.

18. מאחר והטענה היחידה היא בדבר עסקה מלאכותית הרי שעל המשיב ליזכות את החברה בסכום מס החברות ששולם בגין כספי הדיבידנד ממנו הוא מבקש להתעלם ולהכיר אצלה בהוצאת שכר בגובה הסכום ששולם. בהתאם לסעיף 86(א) לפקודה אם החליט פקיד השומה להתעלם מעסקה מלאכותית אז האדם הנוגע בדבר יהיה הנישום לפי זה. במקרה בו עסקינן ל"עסקה המלאכותית" שני צדדים - המערער והחברה. קביעה, כי סכומי הדיבידנד מהווים שכר ששולם למערער מחייבת לא רק את שומת המערער אלא גם שומה של החברה. רק כך ניתן יהיה לומר, כי המשיב התעלם מהעסקה וערך שומות בהתאם לעמדתו. אם לא כן, הרי שהמשיב יגבה מס פעמיים בגין אותה הכנסה. רק אם הסכומים יוכרו כהוצאות שכר בחברה תהיה שומת מס אמת בהתאם לגישת המשיב. בנוסף, נטל הבאת הראיות אמור לעבור אל כתפי המשיב.

19. אין ממש בטענת המשיב לפיה התכנית לא עומדת בתנאי הוראות סעיף 102 לפקודה. בסעיף זה אין הגדרה למניה ואין מגבלה בנוגע לזכויות הנלוות לה. הסעיף דן בהקצאת מניות של חברה ומכאן שחלות הוראות חוק החברות. בהתאם לחוק החברות, חברה רשאית לקבוע מה הזכויות הצמודות לכל סוג מניות בה וכן לקבוע, כי אי אפשר להעביר את המניות או כל מגבלה אחרת. הפקודה מכירה בקיומן של מניות המקנות זכויות שונות. בנוסף, רשות המסים אישרה בהחלטות מיסוי, כי יראו בהקצאת אופציות למניות בכורה כעומדת בתנאי סעיף 102. כמו כן, יש התייחסות והנחיות לחישוב לגבי חברה המנפיקה מניות. בעבר הייתה מגבלה על סוג מסוים של מניות לפי סעיף 9 לכללי מס הכנסה (הקלות מס בהקצאת מניות לעובדים), תשמ"ט-1989 ונקבע, כי הפטור לפי סעיף 102 לא חל על הקצאת מניות הניתנות לפדיון. המגבלה האמורה בוטלה. לפיכך, המניות אשר הוקצו על ידי החברה במקרה הנדון עונות להגדרה מניה לפי סעיף 102 לפקודה.

20. סעיף 102 כולל שלושה תנאים כחלק מהמונח "הקצאת מניות באמצעות נאמן": המניות לרבות הזכויות המוקנות מכוחן הופקדו במועד ההקצאה בידי נאמן עד תום התקופה לפחות, החברה הודיעה לפקיד השומה על בחירתה במסגרת בקשתה לאישור התכנית שהוגשה לפחות 30 ימים לפני מועד ההקצאה ותכני ההקצאה והנאמן אושרו על ידי פקיד השומה וככל שלא השיב תוך 90 ימים מיום קבלת ההודעה יראו את התכנית או את הנאמן, לפי העניין, כמאושרים.

מנימוקי השומה עולה, כי המחלוקת היא רק לגבי התנאי השלישי כאשר המשיב טוען, כי האישור היה פורמאלי בלבד, כמפורט לעיל.

21. סעיף 102 לפקודה עבר תיקון. טרם התיקון, היה די בהודעה לפקיד השומה על תכנית ההקצאה 30 יום לפני ביצועה. בעקבות התיקון, לא די בהודעה ונוסף תנאי לפיו התכנית והנאמן צריכים לקבל את אישור פקיד השומה. התיקון מבחין בין הודעה גרידא, אשר ניתן לקבל לגביה חותמת נתקבל המהווה אישור על קבלת ההודעה, לבין תכנית המצריכה אישור מהותי של רכיבי התכנית. משמעות קבלת האישור היא, כי התכנית עונה על תנאי סעיף 102 לפקודה ויש בה כדי להקנות למי שפועל על פיה את הטבות המס שמקנות הוראות הפקודה. במקרה בו עסקינן, צוין בתכנית, כי מדובר במניות המקנות זכות לקבלת דיבידנדים בלבד כל עוד מתקיימים יחסי עובד מעביד וצוינו המגבלות החלות על עבירות המניות. המשיב אישר את התכנית אישור מהותי ולחלוףין יש לראותו כמי שאישר את התכנית אישור מהותי. משהתקיימו שלושת התנאים הרי שמדובר בהקצאת מניות באמצעות נאמן.

22. סעיף 102 לפקודה מגדיר את מועד המימוש של הקצאת מניות באמצעות נאמן כמועד העברת המניה מהנאמן לעובד או מועד מכירת המניה על ידי הנאמן, לפי המוקדם מבניהם. על פי התכנית, מועד המימוש יכול להתקיים באחד מהמועדים הבאים: בעת העברת המניות מהנאמן לידי העובד, בעת פרישת העובד כאשר המניות הופכות לרדומות, במקרה שישונה סוג הזכויות של הון המניות, במקרה בו יאוחד הון מניות החברה או במקרה בו תוסר המגבלה החוזית על יכולת הסחירות במניות אזי מועד המימוש יחול אף בעת מכירת המניות על ידי הנאמן.

23. הליך הפיכת המניות לרדומות הוא הליך לפי סעיף 308 לחוק החברות במסגרתו החברה מבצעת רכישה עצמית של מניותיה. שווי ההטבה ימוסה במועד המימוש לפי שווי המניות באותו מועד. בתכנית קבועות הוראות לקביעת שווי השוק של המניה. המשיב טוען ואף סותר את עצמו שעה שטוען, כי רכישה עצמית במסגרת הליך הפיכת המניות לרדומות סותרת את כלל 7(א) לכללים ואת סעיף 3 לתוספת ב' לכללים. הסעיפים האמורים עוסקים בהבטחת תשלום המס בגין מימוש המניות ובהחלטות מיסוי שניתנו על ידי רשות המסים אושרו מקרים של רכישה עצמית ומתן אופציות put ו-call כעומדים בתנאי סעיף 102 לפקודה.

24. המערער אינו נכנס לגדר "בעל שליטה" בהתאם להגדרת המונח בפקודה ואף מבחינה מהותית.

25. לעניין טענת המשיב בנוגע לעסקה מלאכותית שנועדה להפחית את שיעור המס על הכנסת עבודה של המערער, הרי שבבחינת הטעם המסחרי לתכנית יש לבחון בנוסף לאינטרס המסחרי של המערער גם את האינטרס המסחרי של החברה המקצה את המניות. בענייננו, קיים טעם מסחרי הן למערער והן לחברה. ישנו טעם מסחרי בהעמקת מחויבות העובד להצלחת החברה והבטחת הישגותו כעובד בחברה. טעם זה הוא התכלית שסעיף 102 לפקודה מבקש לקדם.

אף למערער, התורם לרווחי החברה, יש שיקול מסחרי ראוי - רצונו להפוך לבעל מניות בחברה. ייתכנו מקרים בהם האינטרס המסחרי והאינטרס להביא להפחתת מס שלובים זה בזה. הוראת חוק הכוללת הטבת מס אשר מבקשת לעודד בכך פעילות באופן מסוים טומנת בחובה חזקה, כי פעילות שכזו היא לגיטימית ואף רצויה מאחר והיא מביאה לקידום והגשמת אינטרסים מסחריים וחברתיים רצויים לפי עמדת המחוקק. לפיכך, בתי המשפט הכירו בתכנון מס חיובי כתכנון מס לגיטימי שלא יכול להוות עסקה מלאכותית. בענייננו, היו לחברה ולמערער אינטרסים מסחריים המצדיקים את העסקה כפי שהיא. התכנית השיגה את מטרתה - מתן תמריץ לעובד להישאר קשור לחברה לאורך זמן כך שהחברה תוכל לשמור על רווחיות ולהיערך לשינויים עתידיים תוך שמירה על האינטרס של בעל השליטה שלא לאבד את השליטה בחברה שבבעלותו.

26. טענת המשיב, כי לחלופין יש למסות את הדיבידנד כהכנסה בשיעור מס של 25% לאור סעיף 102(ב)(2) לפקודה אינה נכונה היות והסעיף מתייחס לאירוע המס החל במועד המימוש. אכן, בעת מכירות המניות הן ימוסו בהתאם להוראות הסעיף אשר אינו מתייחס לאירוע חלוקת הדיבידנד. בנוסף, המס על דיבידנד קבוע בסעיף ספציפי בפקודה וסעיף 102 לפקודה אינו שולל אותו. כמו כן, במקרה בו עסקינן חלק מהרווחים אשר חולקו כדיבידנד הם רווחים של מפעל מאושר כמשמעותו בחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 (להלן: "חוק העידוד") ועל כן יחולו על חלוקתם הוראות חוק העידוד. ככל שהמשיב סבור, כי הקצאת הזכות לקבל דיבידנד היא אירוע החייב במס הרי שהיה עליו למסות ביום ההקצאה בשנת 2011. מנגד, אם הוא סבור, כי מדובר באירוע הקצאה באמצעות נאמן הנכנס לגדר סעיף 102 הרי שההקצאה פטורה ואירוע המס יחול במועד המימוש.

27. המשיב הטיל על המערער קנס גרעון בהתאם לסעיף 191(ב) לפקודה. המשיב לא היה רשאי להטיל קנס גרעון כאמור מאחר והוראות הפקודה כוללות שני תנאים מצטברים להטלתו וביניהם, כי הנישום התרשל בעריכת הדו"ח ותנאי זה לא מתקיים בענייננו. המשיב מעלה בתיק בו עסקינן מחלוקת משפטית בנוגע למהות הכנסות המערער אולם לא כל מחלוקת אשר עולה בדיעבד מלמדת על התרשלות מראש. המערער לא ידע ולא היה אמור לדעת, כי המשיב יחזור בו מאישור התכנית או, כי יבקש למסות את ההכנסה באופן שונה.

הראיות

28. מטעם המערער הוגש תצהיר עדות ראשית של המערער ושל מר דוד לדרר (להלן: "לדרר") - מנכ"ל משותף בחברה אשר נשוי לבתו של לביא. מטעם המשיב הוגש תצהיר עדות ראשית של רו"ח רז איצקוביץ (להלן: "איצקוביץ") - מנהל תחום בכיר (אופציות לעובדים) בחטיבה המקצועית של רשות המסים. המצהירים העידו ונחקרו על האמור בתצהיריהם. הצדדים הגישו ראיותיהם וסיכמו טענותיהם בכתב.

דיון ומסקנות

29. בין הצדדים נתגלעה מחלוקת בנוגע לסיווג הסכומים אשר שולמו למערער בשנת 2012 על ידי החברה ובשאלה האם מדובר בעסקה מלאכותית.

המערער טוען, כי מדובר בדיבידנד אשר שולם לו בגין מניות החברה בהן החזיק. מנגד, המשיב סבור, כי מדובר בהכנסה אשר שולמה למערער בשל היותו עובד של החברה. ברי, כי לסיווג האמור יש השלכה על שיעור המס המוטל על המערער.

30. בשלב זה אקדים ואציין, כי לאחר עיון ושקילת טענות הצדדים והחומר המונח לפני מצאתי, כי דין הערעור להתקבל במרביתו, מהטעמים שיפורטו להלן.

31. במסגרת נימוקי השומה העלה המשיב שתי טענות עיקריות לשם תמיכה בקביעותיו. טענה אחת עניינה טענת שינוי סיווג והטענה השנייה היא, כי מדובר בעסקה מלאכותית. מדובר בשני מישורים שונים. במסגרת מישור אחד נבחנת נפקות העסקה, מבלי לבחון האם היא מלאכותית אם לאו. רשויות המס עשויות לסווג עסקה בדרך שונה מהדרך בה סיווגו אותה הנישומים. במקרה בו טוענות רשויות המס, כי יש לשנות את סיווג העסקה מכפי שטען הנישום יש לבחון את מהותה האמיתית של העסקה כדי לגבות מס אמת. במסגרת המישור השני נבחנת השאלה האם מדובר בעסקה מלאכותית. קרי, כזו שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלי נאותות (ראה ע"א 10829/02 **מנהל מס ערך מוסף אשדוד נ' מכון טיפול בשפכי אשקלון**). טענה נוספת שהעלה המשיב, היא בנוגע לשיעור המס המוטל על הדיבידנד, ככל שיקבע, בניגוד לעמדתו, כי המניות הוקצו בהתאם למסלול ההוני בסעיף 102 לפקודה.

32. כאמור, טענתו העיקרית של המשיב היא, כי יש לשנות את סיווג התגמול שקיבל המערער ולסווגו כהכנסה מעבודה ולא כדיבידנד שניתן לו כבעל מניות. הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה, האם הוקצו למערער מניות בהתאם למסלול ההוני לפי סעיף 102 לפקודה והאם הדיבידנד ניתן לו מכוח המניות שהוקצו לו.

33. גביית מס אמת הוא עקרון יסודי בדיני המס. לצורך קביעת המס לא די באופן בו בחרו הצדדים להכתיר את העסקה ותחת זאת יש לבחון את מהותה האמיתית של העסקה. סיווג העסקה לצורך מס נעשה על פי המציאות העובדתית והמשפטית (רע"א 8522/96 **רוכזורגר רוטמנטש חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה**). הצורה הפורמאלית אינה קובעת את תוצאות המס והיא מהווה רק נקודת ההתחלה. תוצאות המס נגזרות על פי מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה (ע"א 2330/04 **מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ**).

34. בהתאם לסעיף 2(2) לפקודה כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו הם בגדר השתכרות או ריווח מעבודה. הכנסתו של עובד מעבודתו חבה במס בהתאם לשיעור המס השולי הרלוונטי. סעיף 102 לפקודה עוסק בהקצאת מניות לעובדים. הסעיף האמור הוא חריג לכלל המפורט לעיל בנוגע לתגמול המקבל עובד ממעבידו ואשר מהווה הכנסת עבודה וחייב במס בשיעור המס השולי במועד קבלת התגמול.

35. סעיף 102 לפקודה עוסק בשני מסלולים שונים של הקצאת מניות. מסלול אחד הוא מסלול ללא נאמן (סעיף 102(ג)(1) לפקודה). במקרה כאמור, הקצאת המניות תחשב כהכנסת עבודה והיא תחויב במס במועד ההקצאה כהכנסה לפי הוראות סעיף 102(1) או סעיף 2(2) לפי העניין בסכום שווי ההטבה ובמועד המימוש כהכנסה כאמור בחלק ה או חלק ה3 לפי העניין.

המסלול השני הוא הקצאת מניות באמצעות נאמן. הקצאה באמצעות נאמן לא תחויב במס בעת ההקצאה אלא רק במועד המימוש. במקרה בו המניות מוקצות בדרך האמורה, הרי שישנם שני מסלולים - מסלול פירותי לפיו מדובר בהכנסת עבודה לפי סעיף 2 לפקודה ומסלול הוני לפיו מדובר ברווח הון. הבחירה בין שני המסלולים על פי הוראות הסעיף היא של החברה במעבידה. בהתאם לתכנית הקצאת המניות אשר הגישה המערערת לאישור המשיב, **מדובר בהקצאת מניות באמצעות נאמן במסלול רווח הון** (ראה סעיף 6 לתכנית ההקצאה מע/1 נספח ב').

36. כאמור, דרך המלך היא, כי תגמול אשר מקבל עובד ממעבידו במהלך תקופת עבודתו הוא בגדר הכנסה מעבודה אשר חייבת במס בהתאם. סעיף 102 לפקודה, המאפשר קבלת תגמול אשר המס החל עליו שונה מהמס החל על הכנסה מעבודה, הוא החרגי. המבקש פטור ממס החל על הכנסת עבודה עליו הנטל להוכיח, כי הוא זכאי לפטור האמור (ע"א 1960/90 **פקיד השומה תל אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ**, פ"ד מח(1), 200).

37. בהתאם לתיקון מספר 132 לפקודת מס הכנסה, הקצאת מניות באמצעות נאמן היא הקצאת מניה של חברה מעבידה לעובד ובלבד שמתקיימים בה התנאים האמורים: 1. המניות, לרבות כל זכות המוקנית מכוחן, הופקדו במועד ההקצאה בידי נאמן עד תום התקופה לפחות. 2. החברה הודיעה לפקיד השומה על בחירתה במסגרת בקשתה לאישור התכנית שהוגשה 30 ימים לפחות לפני מועד ההקצאה. 3. תכנית ההקצאה והנאמן אושרו על ידי פקיד השומה ואם לא השיב פקיד השומה בתוך 90 ימים מיום קבלת ההודעה, יראו את תכנית ההקצאה או את הנאמן, לפי העניין, כמאושרים.

38. הנה כי כן, כדי שהקצאת מניות תכנס בגדר הוראות סעיף 102 לפקודה מוטל על החברה לפנות לפקיד השומה לצורך אישור התכנית. אין מחלוקת, כי במקרה שלפני החברה אכן פנתה לפקיד השומה וביקשה את אישורו לתכנית הקצאת מניות לעובדים בחברה שצורפה לבקשה. לתצהיר המשיב צורף פלט מחשב (נספח א') ממנו עולה, כי ביום 29.12.10 התכנית אושרה על ידי מר ברזילי רס. על גבי הפלט האמור צוין בכתב יד, כי אישור ממוחשב ישלח לכתובת החברה.

39. המשיב מצדו ביקש להמעיט בערך האישור האמור עת טען, כי מדובר באישור על קליטת הבקשה בלבד. אין לקבל טענה זו. המשיב טען, כי הבקשה הוגשה ביום 23.12.10 והאישור ניתן ביום 29.12.10 ולדבריו הזמן הקצר בין הגשת הבקשה לבין האישור מלמד על מהות האישור. הצדדים חלוקים ביניהם בנוגע למועד הגשת הבקשה. אציין, כי באישור צוין מועד פניה ה-8.12.10. בנוסף, נספח א' לתצהיר המשיב הוא מכתב של היועץ המשפטי של החברה לפקיד השומה ואשר תומך בטענת המערער לפיה הבקשה לאישור התכנית הוגשה ב-21.11.10. אציין עוד, כי בפלט במסגרתו צוין, כי התכנית אושרה אין כל תמיכה לטענה, כי מדובר באישור על קליטת הבקשה בלבד. באישור צוין, כי התכנית אושרה ואין בו כל סייג לפיו הקורא יכול להבין, כי מדובר באישור על קבלת הבקשה ולא מעבר לכך. בנוסף, מר ברזילי, אשר הינו עובד של המשיב, לא זומן לעדות לשם תמיכה בטענת המשיב בנוגע למהות אישורו. עובדה זו פועלת לרעת המשיב.

40. יתרה מזאת, אף אם הייתה מתקבלת טענת המשיב, כי מדובר באישור על קליטת הבקשה בלבד הרי שלא היה בכך כדי להועיל למשיב. אין מחלוקת, כי **מלבד החלטת האישור האמורה לא ניתנה בהמשך כל החלטה אחרת לפיה הבקשה לאישור התכנית התקבלה או נדחתה**. כאמור לעיל, בסעיף 102 לפקודה נקבע, כי אם לא השיב פקיד השומה בתוך 90 ימים מיום קבלת ההודעה יראו את תכנית ההקצאה או את הנאמן, לפי העניין, כמאושרים. משכך, אף אם אישורו של מר רם ברזילי אינו בגדר אישור התכנית הרי שיש לראות את התכנית כמאושרת בהתאם להוראות סעיף 102.

41. עוד טוען המשיב, כי כללי מס הכנסה קובעים את הכללים לאישור נאמן, את הפרטים לאישור תכנית הקצאה ואת התנאים לאישור תכנית על ידי פקיד שומה. לטענתו, מהאמור בכלל 4 בנוגע לדברים שאמורה לכלול בקשה לאישור תכנית עולה, כי מדובר במידע בסיסי וכי בהתאם לכלל 6 על פקיד השומה לבדוק התקיימותם או אי התקיימותם של תנאים בסיסיים, ראשוניים בתכנית ההקצאה. המשיב טוען, כי מדובר בבדיקה קלה ופשוטה אשר לא מחייבת פרשנות, ידע מיוחד או הצלבה עם נתונים המבוססים על מסמכים פרט לתכנית ההקצאה. משכך טוען המשיב, כי אין מדובר בבדיקה מהותית ומעמיקה של עמידה בתנאי סעיף 102 לפקודה וכי קיומם של תנאי 4 ו-6 בתכנית לא מלמד בהכרח על עמידתה בתנאי סעיף 102. בנסיבות אלו טוען המשיב, כי אישור התכנית הוא בגדר אישור מסגרת ראשוני אשר ניתן על סמך בקשת החברה והצהרתה בנוגע לעמידתה בתנאי סעיף 102 לפקודה.

42. מצאתי, כי אין לקבל את עמדת המשיב בסוגיה האמורה. המחוקק מצא להגדיר, כי הקצאת מניות באמצעות נאמן היא הקצאת מניות של חברה מעבידה לעובד שאינו בעל שליטה במועד ההקצאה או בעקבותיה וכי הוגשה בקשה לאישור התכנית לפקיד השומה אשר אישר אותה, או שחלפה התקופה הקבועה בחוק ויש לראותו כאילו אישר אותה. סבורני, כי קביעה זו בנוגע להגדרת הקצאת מניות באמצעות נאמן מלמדת על מעמדו של האישור אשר ניתן על ידי פקיד השומה לתכנית ההקצאה וכי בהינתן האישור האמור ובהתקיים יתר התנאים המפורטים לעיל הרי שמדובר בהקצאת מניות באמצעות נאמן על כל המשתמע מכך. במסגרת הכללים נקבע אילו פרטים אמורה לכלול בקשה לאישור תכנית הקצאה ובין היתר הבקשה אמורה לכלול את תכנית ההקצאה. סבורני, כי לא בכדי מצורפת התכנית לבקשה וכי מוטל על פקיד השומה לבחון את תכנית ההקצאה ולא די בבחינת הפרטים המפורטים בכללים 4 ו-6.

43. אינני מקבלת אף את טענת המשיב, כי המחוקק קבע סד זמנים קצר, לפיו ככל שלא התקבלה החלטה תוך 3 חודשים יראו את התכנית כמאושרת, וכי יש בכך כדי ללמד על אופיו של האישור. ככל שכל שנדרש בשלב זה הוא בדיקה קלה ופשוטה, כפי שטען המשיב, הרי שלא נדרשת תקופה בת שלושה חודשים לבחינת הבקשה לאישור התכנית וסביר, כי המחוקק היה קובע סד זמנים קצר יותר. באשר לסד הזמנים שנקבע בחוק אציין, כי הקביעה, כי יראו תכנית כאילו אושרה היא במידה שפקיד השומה לא השיב תוך שלושה חודשים. ברי, כי ככל שהטיפול בבקשה לאישור תכנית לא מסתיים תוך שלושה חודשים אולם ניכר, כי המשיב מטפל בבקשה והוא נותן תשובה, אף אם תשובת ביניים, לחברה המבקשת הרי שלא יראו בתכנית כאמור כאילו אושרה.

במקרה שלפני, לא נעשתה פניה כלשהי מטעם המשיב לחברה לאחר אישורו של ברזילי (בחו"ש דצמבר 2010) ועד לקביעת השומה בחודש ינואר 2016 במסגרתה ביקש פקיד השומה לבחון את תכנית ההקצאה. קרי, אין מדובר במקרה בו חרגה בחינת הבקשה מתקופה בת שלושה חודשים אלא במקרה בו לא ניתנה החלטה כלשהי בבקשה, **מלבד אישורו של מר ברזילי את התוכנית.**

44. סבורני, כי אישור תכנית ההקצאה אמור ליתן לחברה המקצה ולעובד אשר מקבל הקצאה בהתאם לתכנית ההקצאה וודאות, כי **ככל שההקצאה תתבצע בהתאם לתכנית המאושרת על ידי פקיד השומה הרי שהיא תחסה תחת סעיף 102 לפקודה.**

45. אציין, כי בדברי ההסבר לתיקון 132 אין התייחסות מפורשת למעמדו של אישור תכנית ההקצאה. בדברי ההסבר צוין ביחס לסעיף 102 לפקודה, כי מוצע לקבוע, כי הקצאת מניות לעובד באמצעות נאמן לא תחויב במס בעת ההקצאה אלא בעת מימוש המניה או בעת קבלתה מהנאמן, לפי המוקדם. עוד צוין בדברי ההסבר, כי לחברה תינתן האפשרות לבחור בין מסלול מיסוי הוני לפירוטי ובחירה כאמור תחול על כל הקצאת מניות לעובדים בתקופה של שנתיים מיום אישור התכנית הראשונה. סבורני, כי ההתייחסות לאישור התכנית במסגרת דברי ההסבר והקביעה, כי קביעת המסלול תחול מיום אישור התכנית יש בהם כדי ללמד על מעמדו של האישור.

46. הנה כי כן, מצאתי, כי **התכנית אושרה על ידי המשיב**, בין אם אישור בהחלטה בהתאם לנספח לפיו מר ברזילי אישר את התכנית ובין אם בהתאם להוראה לפיה בחלוף שלושה חודשים יראו את התכנית כאילו אושרה. עוד מצאתי, כי **אישור התכנית הוא אישור מהותי** ובהתקיים יתר התנאים המפורטים בסעיף יש באישור האמור כדי ללמד, כי מדובר בהקצאה באמצעות נאמן בהתאם לסעיף 102 לפקודה אשר חלות עליה הוראות המס הרלוונטיות ואף רשויות המס סבורות כך בהתאם לאישור שניתן על ידן.

47. אכן, אישור התכנית אין בו כדי לשלול את סמכותו של פקיד השומה לבחון את מהות התקבול אשר קיבל המשיב. עם זאת, במסגרת הבחינה האמורה אין להתעלם מהעובדה שההקצאה בוצעה על פי תכנית מאושרת. בעת שפקיד השומה בוחן את מהות התקבול אין בידו לקבוע את השומה על בסיס טענות **כנגד התכנית שהוא עצמו אישר**. זאת, בניגוד למקרה בו לא פעלו בהתאם לתכנית או שהתגלו פרטים מהותיים אשר לא היו חלק מתכנית ההקצאה אשר אושרה.

48. העובדה שהתכנית להקצאת מניות אושרה על ידי המשיב והקביעה, כי האישור הוא אישור מהותי אין בה כדי להוות סוף פסוק במחלוקת שבין הצדדים בערעור שלפני. ראשית אציין, כי סבורני, כי אף במקרה בו הוגשה תכנית להקצאת מניות לפי סעיף 102 לפקודה וזו אושרה, או שיש לראות כאילו אושרה, כאשר לא יכולה להיות מחלוקת, כי מדובר בתכנית אשר לא הייתה כל הצדקה לאישורה הרי שהשכל הישר וההיגיון הבריא מלמדים, כי הבקשה לאישור התוכנית האמורה הוגשה בידעה, כי התכנית אינה ראויה לאישור. במקרה כאמור, אין הצדקה להחיל את הוראות סעיף 102 לפקודה על התכנית. שכן, אין הצדקה, כי הנישום יצא נשכר ממחדלו של המשיב. זאת, בדומה לכלל לפיו מעילה בת עוולה לא תצמח זכות תביעה. כמו כן, אינטרס ההסתמכות לא נפגע במקרה בו התכנית הוגשה בידעה, כי אין הצדקה לאשר אותה.

לפיכך, אף אם תכנית להקצאת מניות אושרה בהתאם לסעיף 102 לפקודה ועל אף שמדובר באישור מהותי המקנה וודאות, כי הקצאת מניות בהתאם לתכנית המאושרת חוסה תחת הוראות סעיף 102 לפקודה, הרי שאין מדובר בסוף פסוק ויש לבחון, האם מדובר בתכנית אשר ברורה, כי אינה אמורה לחסות תחת סעיף 102 אשר לא היה מקום לאשר אותה וכי הבקשה לאישורה הוגשה בידיעה, כי זהו המצב כך שאין באישור כדי ללמד על תחולתו של סעיף 102. סבורני, כי איזון ראוי מצדיק קביעה, כי תכנית מאושרת לא תחסה תחת סעיף 102 רק במקרים בהם לא יכולה להיות מחלוקת, כי הסעיף אינו אמור לחול על תכנית כאמור. שאם לא כן, הרי ששוב אין עוד משמעות לאישור התכנית ואין בו כדי להקנות וודאות לנישומים לתחולת ההסדר הקבוע בסעיף 102 לפקודה.

49. בתצהירו טען איצקוביץ, כי אי עבירות המניות, הענקת הזכות לקבל דיבידנד מיוחד בלבד והפקעת המניות בעת סיום יחסי עובד מעביד סותרים את הכללים מכוח סעיף 102 לפקודה ואת כלל 7(א) לכללי מס הכנסה (הקלות מס בהקצאת מניות לעובדים) וסעיף 3 לתוספת ב' (מש/2 סעיף 15.3). בעדותו טען, כי בהתאם לכלל 7 בהקצאה לפי סעיף 102 לפקודה אסור לתת ייפוי כוח או כתב העברה בין אם תוקפם מידי או עתידי. לטענתו, מכיוון שלמעביד פה הייתה זכות בכל רגע נתון לקחת את המניות שהקצה הרי שהוא נתן כתב העברה שתוקפו עתידי. לטענת איצקוביץ, החתימה על החוזה מהווה כתב העברה. הוא העיד, כי זו פרקטיקה מקובלת בשוק ופרשנות מקובלת ברשות המסים (עמ' 48 ש' 19-28). איצקוביץ טען, כי לא אמר שכל מניה שניתן לרכוש אותה בחזרה היא מניה שלא ניתן להקצות לפי סעיף 102. הוא אישר, כי מדובר על קביעה בתכנית לפיה המניה תהפוך רדומה בסיום יחסי העבודה. לטענתו, מניה רדומה זה שם מטעה ואין פה מניה בעצם (עמ' 48 ש' 26-32, עמ' 49 ש' 1-5). איצקוביץ טען, כי בכל מקרה שיש למעביד זכות לרכוש מהעובד את המניות בכל עת הרי שיש קושי להכניס אותו לסעיף 102 לפקודה. הוא נשאל, האם יש קושי או שזה בלתי אפשרי והשיב, כי לעמדתו זה בלתי אפשרי (עמ' 49 ש' 9-12). איצקוביץ נשאל כיצד אם כן יכולות להיות אופציות call ו-put בהחלטת מיסוי 2578/11 והשיב, כי החלטת מיסוי באה במצבים שיש קושי מיסוי להסדר מס מראש עם הנישום. הוא הוסיף, כי ככל שלא היה קושי לא היה צורך בהחלטת המיסוי. לטענתו, במקרה האמור הנישום ידע בזמן אמת שיש בעיה עם התוכנית שלו ורשות המיסים פרסמה את הקושי. בנוסף, התנאים במקרה של המערער כל כך קיצוניים שהחלטת המיסוי אינה רלבנטית להם. איצקוביץ הוסיף, כי ההחלטה מתייחסת להקצאה בשווי שוק של מניות כאשר בענייננו הן ניתנו בחינם. איצקוביץ טען עוד, כי חשבונית המניות לא הוקצו כהון וכי לפי כללי חשבוניות מקובלים היה צריך לכתוב גידול בהון ב-50 מיליון ש"ח ולא ב-7000 ש"ח. איצקוביץ נשאל בשנית, האם זה קושי או בלתי אפשרי בשים לב למה שנקבע במקרה אחר והשיב, כי כוונתו היא, כי זה בלתי אפשרי במצב של המערער (עמ' 49 ש' 13-30). לטענתו, במצב שהוא נורמטיבית הרבה פחות מהמקרה בו עסקינן כשיש הקצאת הון אמיתית שקיבלה ביטוי בדוחות הכספיים שיש הקצאה בשווי שוק אז רשות המיסים מוכנה להגיע להסדר מראש עם הנישום להסדרת היבט המס שלו. הוא הוסיף, כי נכתב שם במפורש שמי שלא עומד בתנאים הוא במס שולי כך שאם הנישום מסתמך על החלטת המיסוי הרי שהוא היה צריך להבין ממנה שחל עליו מס שולי (עמ' 49 ש' 32-36).

50. אינני מקבלת את עמדתו של איצקוביץ בסוגיה האמורה. בכלל 7 לכללי מס הכנסה נקבע, כי הנאמן לא יעשה כל עסקה או פעולה במניות, לא יעביר אותן, ימחה אותן, ימשוך אותן או ישעבד אותן מרצון ולא ייתן בשלהן ייפוי כוח או כתב העברה, בין אם תוקפם מיידי ובין אם תוקפם בתאריך עתידי, למעט העברה מכוח צוואה או על פי דין, **אלא לאחר תשלום המס החל בשל ההקצאה או לאחר שהבטיח את תשלום המס.** בסעיף קטן ב לכלל 7 יש פירוט של אופן ניכוי המס על ידי הנאמן או המעביד בהתאם למסלול שחל על המניה והשאלה האם הוחזקה בידי הנאמן עד תום התקופה אם לאו. במסגרת הכלל האמור לא נמנעה העברת מניות על ידי הנאמן ותחת זאת נקבעו הכללים להעברה כאמור ואופן קביעת המס שיש לנכות טרם ההעברה. לפיכך, אין בהוראה בנוגע להעברת המניות לחברה במקרה של סיום יחסי עובד מעביד במסגרת התכנית כדי ללמד, כי מדובר בהקצאה אשר אינה יכולה לחסות תחת סעיף 102 לפקודה.
51. בנסיבות אלו, ולאור המפורט לעיל, הרי שמדובר בהקצאת מניות לפי סעיף 102 לפקודה לאחר שתכנית ההקצאה אושרה על ידי המשיב. כאמור, אין באישור תכנית ההקצאה כדי לשלול טענות בנוגע לשינוי סיווג או מלאכותיות. עם זאת, יש לבחון טענות אלו בהתחשב בעובדה שהתכנית אושרה על ידי המשיב, על כל המשתמע מכך.
52. במקרה שלפני עמדת המשיב בנוגע לשינוי סיווג התקבולים נשענת, בין היתר, על העובדה שהמניות לא הקנו למערער זכות כלשהי מלבד הזכות לקבל דיבידנד, לא היה בידי המערער לרשום את המניות על שמו, לא היה בידו להעביר את המניות לאחר והן פוקעות עם סיום יחסי עובד-מעביד. כאן המקום לציין, כי בסעיף 102 לפקודה אין הגדרה למניה ואין מגבלה בנוגע לזכויות הנלוות לה. הסעיף דן בהקצאת מניות של חברה ומכאן שחלות הוראות חוק החברות. בהתאם להוראות אלו, חברה רשאית לקבוע מה הזכויות הצמודות לכל סוג מניות בה וכן לקבוע, כי אי אפשר להעביר את המניות או כל מגבלה אחרת. חוק החברות ה מכיר בקיומן של מניות המקנות זכויות שונות. מעיון בתכנית ההקצאה עולה, כי צוין בה במפורש, כי המניות תקננה לניצח זכות לקבל דיבידנד בלבד כל זמן בו מתקיימים יחסי עובד ומעביד בינו לבין החברה ועם הפסקת יחסי עובד ומעביד בין הניצח לחברה יהפכו המניות למניות רדומות ולא יקנו לניצח כל זכות (סעיף 7.1). עוד נקבע בתכנית, כי המניות לא ניתנות להעברה בכל מועד ובכל אופן שהוא (סעיף 8). טענת המשיב, כי אין בידי המערער לרשום את המניות על שמו נטענה בעלמא. אציין, כי בהסכם ההקצאה אשר נכרת בין החברה למערער נקבע, כי הניצח לא יהיה רשאי לפני תום תקופת החסימה לדרוש מהנאמן להעביר על שמו את המניות להן הוא זכאי (סעיף 4.4). כמו כן, בתכנית ההקצאה צוין, כי בכל עת לאחר תום תקופת החסימה הרלוונטית יהיה הניצח רשאי לדרוש מהנאמן להעביר על שמו את המניות להן הוא זכאי, בכפוף לתנאים המפורטים בהסכם. יש באמור בסעיפים אלו כדי לתמוך בטענת המערער לפיה בידו לרשום את המניות על שמו לאחר תום תקופת החסימה. בנוסף, אף אם הייתה מתקבלת טענת המשיב בעניין זה סבורני, כי לא היה באמור כדי ללמד, כי יש לקבל את טענת המשיב בנוגע לשינוי סיווג. כל יתר הטענות אשר נטענו על ידי המשיב בנוגע למניות אשר הוקצו למשיב הן טענות בנוגע לפרטים אשר פורטו במסגרת תכנית ההקצאה המאושרת. קבלת עמדת המשיב, כי בידו להעלות טענות כאמור משמעה, כי אין כל השלכה לאישורה המוקדם של התכנית. סבורני, כי לא בכדי מצא המחוקק לקבוע הליך של אישור תכנית הקצאה וכי יש לתת לאישור כאמור את המשקל הראוי.

53. אציין עוד, כי אין מחלוקת, כי אישור תכנית הקצאה אין בו כדי לפגוע בסמכות המסורה לרשות מנהלית לתקן או לשנות את החלטתה. אולם, תיקון ו/או שינוי כאמור יעשו בדרכים הקבועות בחוק ולא בדרך של הוצאת שומה תוך התעלמות מאישור התכנית כאילו מעולם לא ניתן אישור כאמור או כאילו אין לו כל משמעות. לדרך טען בתצהירו, כי עד למועד זה לא נמסרה לחברה הודעה כל שהיא על ביטול האישור שניתן לתכנית (מע/2 סעיף 25). טענה זו לא נסתרה.
54. סעיף 102 לפקודה יוצר מסלול מיסוי מיוחד מקום בו הוקצו לעובד אופציות או מניות בחברה בקשר עם יחסי עובד ומעביד. על-פי הסדר זה, ההקצאה אינה מהווה אירוע מס, בהתקיים תנאים מסוימים המפורטים בסעיף 102 ובמרכזם התנאי בדבר הפקדת האופציות או המניות בידי נאמן לתקופה מינימלית בת 24 חודשים. בנוסף, המס המוטל במסלול הרלוונטי בו בחרה החברה הוא מס מס רווחי הון (ראה: ע"א 7034/99 **פקיד שומה כפר סבא נ' יאיר דר** פ"ד נח(4), 913). המחוקק בחר ליצור מבנה משפטי לפיו בנסיבות מסוימות כמפורט בפקודה, **רואים הכנסת עבודה כהכנסה הונית**. היינו בסעיף 102 לפקודה, משנה המחוקק את סיווג ההכנסה מהכנסת עבודה להכנסה הונית בנסיבות מסוימות. לפיכך, מקובלת עלי טענת המערער, כי שומה הקובעת, כי הקצאת מניות לעובד באמצעות נאמן היא פעולה מלאכותית אשר נועדה להסב הכנסת עבודה להכנסה הונית או להכנסה מדיבידנד חותרת תחת הוראות החוק ותכליתו.
55. בע"א 7034/99 **פקיד שומה כפר סבא נ' יאיר דר** פ"ד נח(4), 913 ציין בית המשפט העליון, כי הענקת אופציות לעובדים כחלק מתנאי השכר היא תופעה שצברה תאוצה בעולם כולו על רקע מהפכת הבינה והתפתחות תעשיות טכנולוגיות מתקדמות כאחד האמצעים לטיפוח עובדים בעלי יכולת שהחברה המעסיקה מעוניינת להדק עמם את יחסי העבודה ולשתפם בהצלחת המפעל ובהישגים המסחריים שלו.
56. בע"א 6159/05 **פקיד שומה תל אביב 3 נ' יחזקאל לפיד**, פ"ד סג(1) 235 נקבע, כי **תכליתו העיקרית של סעיף 102 היא הידוק הקשר בין העובדים לחברה המעבידה, באמצעות עידוד העובדים לקחת חלק בהון החברה לאורך זמן**. בית המשפט ציין, כי תכלית זו מקודמת באמצעות דחיית מועד החיוב במס, ובאמצעות המנגנון המחייב הפקדתן של האופציות בידי של נאמן. עוד ציין בית המשפט, כי לשיטה של תגמול עובדים באמצעות הענקת אופציות יש יתרונות רבים וביניהם העובדה, כי הקשר בין העובדים לחברה מתהדק ונוצרת זיקה ישירה בין תפקודו של העובד לבין התגמול שהוא מקבל.
57. הנה כי כן, מטרתו של סעיף 102 לפקודה היא ליצור זיקה בין העובד לחברה על ידי מתן תמריץ לעובד לפעול לשם קידום ענייני החברה והגדלת רווחיה, דבר שעתיד ליצור לו רווח אישי. אינני מקבלת את טענת המשיב לפיה תכלית סעיף 102 אינה מתממשת במקרה שלפני.

כאמור, החובה להפקיד את המניות בידי הנאמן ודחיית מועד החיוב במס מקדמים את תכליתו של סעיף 102. סבורני, כי יש באמור כדי להצדיק את האבחנה שקבע המחוקק בין הקצאה באמצעות נאמן לבין הקצאה שלא באמצעות נאמן מבחינת מועד החיוב במס וסיווג ההכנסה. ברי, כי הדברים יפים ונכונים אף במקרה שלפני כאשר אין מחלוקת, כי המניות הופקדו בידי נאמן בהתאם להוראות התכנית.

58. אכן, מניותיו של המערער כללו בחובן רק זכות לדיבידנד במקרה בו תתקבל החלטה על חלוקה כאמור, מאחר ואלו הזכויות שקבעה החברה כנלוות למניות שהקצתה למערער. בנוסף, בסיום יחסי העבודה המניות עתידות להפוך למניות רדומות. בעניין זה מצבו שונה ממצבו של בעל מניות אשר ערכן עולה באופן ישיר בגין הצלחתה של החברה. שכן, במקרה שלפני, על פניו, אף אם יהיו לחברה רווחים נאים בידיה לקבוע, כי לא יחולק דיבידנד. במצב כאמור לא יהיה בהצלחת החברה להשפיע בהכרח על שווי מניותיו של המערער או התגמול שיקבל בגינן. לעניין זה רלוונטית אף העובדה, כי במועד בו יהפכו המניות לרדומות שווי השוק יקבע על ידי הועדה ו/או הדירקטוריון להבדיל ממצב בו החברה נסחרת בבורסה (ראה לעניין זה סעיף 2.8 בתכנית ההקצאה). עם זאת, סבורני, כי אף על פי כן מדובר בכלי אשר יש בו כדי לממש את תכליתו של סעיף 102 וכי יש בו כדי להדק את הקשר בין החברה לעובד ואת האינטרס של העובד לפעול לשם הגדלת רווחי החברה.

59. המערער העיד, כי מונה לסמנכ"ל בשנת 2003 וסוכם, כי שכרו לא ישתנה אולם במידה שהוא יצליח ויביא את החברה למקום אחר הוא יתוגמל. לטענתו, עם השנים מצב החברה השתפר פלאים ולאחר מספר שנים הוא החל לקבל מענקים. הוא טען, כי בשנת 2010 היו דיונים בנוגע לאפשרויות שהחברה בחנה והוא ראה שצפוי שינוי מהותי בחברה ופנה לבעל הבית ואמר שהוא רוצה מניות. המערער העיד, כי החברה בחנה את בקשתו. הוא טען, כי לביא לא רצה לתת מניות וכי אלה התנאים שלביא הסכים להם. המערער העיד, כי לביא יצר את ההסכם כדי להחזיק אותו בחברה וכי אינו יודע מבחינה מקצועית מדוע לביא עשה את זה בצורה האמורה (עמ' 36 ש' 19-35).

60. המערער העיד, כי המטרה של תכנית ההקצאה היא שיתוף ברווחים וגם לקשור את העובדים הדומיננטיים והמוכשרים לחברה לאורך זמן (עמ' 38 ש' 25-27). נטען בפניו, כי אין לו זכות בחירה או זכות מינוי והוא אינו יכול להשתתף באסיפות והוא נשאל כיצד בעצם יש את הקשר עם החברה. בתגובה טען, כי הוא אומר את דעתו והמלצותיו. לטענתו, ההחלטה לקבל את ההמלצות היא של בעל הבית אולם עדיין קולו נשמע והוא דומיננטי. המערער העיד, כי גם לפני ההקצאה קולו היה דומיננטי (עמ' 38 ש' 28-34). על פניו הזכות המוקנית למערער במסגרת המניות שהוקצו לו אין בה כדי לשנות את מעמדו מבחינת יכולתו להשמיע את עמדתו והדומיננטיות שלו. עם זאת, מקובל עליי, כי אף מניה אשר מקנה רק זכות לדיבידנד יש בה כדי לחזק את הקשר בין החברה לעובד אשר מבקש להגדיל את רווחי החברה בידיעה, כי הדבר יכול להקנות גם לו רווח אישי מכוח מניותיו, עת תחלק החברה דיבידנדים מרווחיה. ברי, כי ככל שרווחי החברה גבוהים יותר כך סביר שתחלק דיבידנדים לבעלי מניותיה.

61. המערער העיד, כי ניהל משא ומתן עם לביא ובתו וביקש מניות מסוג רגיל אולם לא היה סיכוי שיקבל. לטענתו, הם בחנו את האפשרות והגישו לו תכנית שהייתה המקסימום שהם מוכנים לתת והוא הגיע למסקנה שזה המקסימום שיקבל (עמ' 38 ש' 11-22).

אין בעדותו של המערער באשר לעמדתו של בעל השליטה כדי ללמד, כי מה שניתן לו איננו בגדר מניה. העובדה שבעל השליטה סירב ליתן למערער מניה רגילה מאחר ורצה לשמור על שליטה בלעדית בחברה ותחת זאת ניתנו לו מניות אשר מקנות רק זכות לדיבידנד ככל שיחולק אין בה כדי ללמד, כי אין מדובר במניה כהגדרתה בחוק החברות וכאמור סעיף 102 לפקודה אינו מתייחס רק למניות מסוג מסוים שנכנסות לתחולת הסעיף.

62. המערער נשאל, האם מניה מסוג א' נוצרה בשבילו והשיב, כי אינו מכיר את השיקולים של לביא אלא את התוצאה שהתאימה לו עצמו (עמ' 36 ש' 36, עמ' 37 ש' 1). הוא נשאל מה הוא עצמו השיג מכך והשיב, כי השיג שני דברים - מניות בחברה שנותנות לו זכות בעת חלוקת דיבידנד לקבל תמורה וכן, במידה שיהיה אקזיט הוא יוכל ליהנות ממנו. המערער הוסיף, כי אם ייכנס בעתיד שותף לחברה אז מעמדו יהיה איתן ויציב יותר מבעבר. לטענתו, אין זה מדויק, כי מה שהשיג זה כסף וכי השיג כסף, מעמד וביטחון (עמ' 37 ש' 11-13). כאשר נשאל כיצד המעמד בא לידי ביטוי טען, כי אם נכנס שותף אסטרטגי שלא מכיר את היכולות שלו ומגיע עם האנשים שלו הרי שהוא נמצא בחברה בסטטוס כזה שהרבה יותר קשה לשנות אותו מהסטטוס הקודם (עמ' 37 ש' 14-17).

63. לדרר העיד, כי לביא רצה לקשור עובדים לתקופות ארוכות לחברה ועדיין להותיר בידו את היכולת הבלעדית לקבל את ההחלטות החשובות, המרכזיות ומתוות הדרך בה תפעל החברה (עמ' 44 ש' 18-21). לדרר שלל טענה לפיה לביא קשר את המערער לחברה דרך כסף. הוא טען, כי להקצאת מניות יש משמעות הרבה יותר כבדות מאשר לראות את זה ככסף. לטענתו, מרגע הקצאת המניות למערער אז הן מבחינת הראייה של החברה והן מבחינת ההרגשה של המערער הרי שבידו לראות את עתידו באופן ברור יותר מאשר עובד רגיל מן המניין, אף בכיר. לטענתו, יש משמעות ללהיות שותף בחברה. לדרר התייחס לזכות הצבעה ולהשפעה על התפתחות החברה וטען, כי מרגע ההקצאה למערער יש אמירה או יכולת, בתחושה ובפועל, יותר מאשר כעובד בכיר ככל שיהיה בעיקר אם יכנס גורם שלישי, דבר שהיה באותה עת בהליכים מתקדמים (עמ' 44 ש' 22-36). לעניין יכולת ההשפעה יש להביא בחשבון את העובדה שהמניות הקנו, כאמור, רק זכות לדיבידנד. עם זאת, כפי שצינתי, אין באמור כדי לשלול את הטענה, כי הקצאת המניות מקדמת את תכלית סעיף 102 לפקודה ומביאה להידוק הקשר בין העובד לחברה. סבירה בעיניי גם הטענה, כי יש בהקצאת המניות כדי ליתן לעובד תחושה בנוגע למעמדו בחברה, אף אם המניות לא מקנות זכויות מסוימות. הדברים יפים ביתר שאת במקרה כמו במקרה שלפני כאשר כל המניות היו בידו לביא והמערער. הקצאת מניות במצב כאמור מעניקה לעובד מעמד וביטחון אף אם המניות לא מקנות לו זכות לקחת חלק בקבלת ההחלטות.

64. לדרר העיד, כי היה מעורב בתהליכים בחברה ובוודאי שבתהליך שימור וניסיון להשאיר בחברה את העובדים הכי טובים (עמ' 41 ש' 6-7). הוא טען, כי הוא היה מהראשונים שחיפשו להשאיר את המערער בחברה. לדרר הוסיף, כי לביא הוא אדם שמרן מאוד וכי שנה שנתיים לפני כן זו לא הייתה אופציה. לטענתו, הוא הציע להפוך את המערער לשותף מלא בחברה. לדרר הוסיף, כי פנו לגורם מקצועי לשם הסדרת העניין (עמ' 41 ש' 11-16).

בנוסף, לדרך התייחס למנהל אחר, קודמו של המערער בתפקיד, שביקש מניות ולביא סירב בשל תפיסת עולמו לפיה הוא רוצה להיות בעל שליטה יחיד בחברה. לדרך נשאל כיצד לביא שינה את עמדתו והשיב, כי אותו עובד ביצע את התפקיד שבהמשך ביצע המערער וכי הוא עזב. לטענתו, הוא המליץ ללביא לא לחזור על אותה טעות. עוד טען, כי לביא עשה מהפך בחשיבה שלו (עמ' 44 ש' 5-17). עדותו של לדרך בנוגע לטעמים בגינם הוקצו המניות למערער ובין היתר עדותו בנוגע לעזיבת קודמו של המערער בתפקיד לאחר שבקשתו להקצאת מניות סורבה אמינה בעיני ומחזקת את הטענה, כי הקצאת המניות ניתנה לצורך הידוק הקשר בין העובד לחברה וכי היא מקיימת את תכליתו של סעיף 102 לפקודה.

65. המערער טען, כי במשא ומתן לגבי ההסכם ובעת חתימת ההסכם הוסבר לו, כי לא ייתכן מצב שיחלקו דיבידנדים רק לבעלי מניות רגילות והוא לא יקבל מאחר ויש לו מניות סוג א' (עמ' 35 ש' 19-21). המערער נשאל היכן זה כתוב בהסכם ההקצאה והשיב, כי זה מה שהוסבר לו על ידי אנשי מקצוע. לטענתו, הוסבר לו שהוא נהנה מההסכם בשני אופנים - בחלוקת דיבידנד ובאקזיט עתידי או הכנסת שותף אסטרטגי לחברה (עמ' 35 ש' 24-26). בהמשך העיד המערער, כי בעל החברה מחליט לאיזה סוג מניות מחלקים דיבידנד ואיזה סכום יחולק לכל אחד מסוגי המניות (עמ' 35 ש' 29-30, 33-34). לדרך העיד, כי לביא החליט על סכום הדיבידנד שחולק בעצה אחת עם רואה החשבון וכי הייתה ללביא אפשרות לבחור גם סכום אחר (עמ' 42 ש' 33-36). הוא העיד, כי הוא מעריך שהייתה ללביא אפשרות להחליט איזה אחוז וסכום הוא רוצה לחלק בין סוגי המניות (עמ' 43 ש' 1-2). עוד טען, כי איננו יודע האם מבחינה משפטית החברה יכולה לחלק דיבידנד רק לבעלי המניות הרגילות אולם זו החלטה מאוד לא הוגנת ומצב כזה לא יכול להיות בחברה אף אם החוק מאפשר (עמ' 43 ש' 11-17).

66. בתצהירו ובעדותו טען איצקוביץ, כי שיעור הדיבידנד צריך להיות קבוע במובן שהוא מחולק באופן שוויוני (מש' 2 סעיף 15.2, עמ' 48 ש' 12-15) עוד טען, כי לא נתקל בחלוקה דיבידנד כמו במקרה בו עסקינן (עמ' 47 ש' 3-35, עמ' 48 ש' 1-2). איצקוביץ טען, כי דיבידנד אמתי מחולק תמיד באופן שוויוני בין בעלי המניות. לטענתו, מצב שבו יש מניות מסוגים שונים ואפשר לקבוע למי רוצים לחלק וכמה דומה יותר לזכות לבונוס מהרווחים ולא לדיבידנד (עמ' 48 ש' 5-11).

67. עדותם של המערער ולביא לפיה בעל השליטה החליט לאיזה סוג מניות יחולק דיבידנד ושיעור הדיבידנד שיחולק לכל סוג מניות מלמדות, כי אין ממש בטענת המערער, כי לא ייתכן שיחולק דיבידנד רק לבעלי המניות הרגילות וכי הוא, אשר מחזיק במניות סוג א', לא יקבל דיבידנד. כמו כן, בתקנות ההתאגדות של החברה (מע/3) נקבע, כי **דירקטוריון החברה רשאי להחליט, כי החברה תשלם דיבידנד מתוך הרווחים לחלוקה רק לבעלי מניות מסוג מסוים** (סעיף 24.2). במקרה בו עסקינן בעל השליטה החזיק במניות רגילות ובמניות סוג א' ומניותיו של המערער היו מניות סוג א'. כאמור, ההחלטה האם לחלק דיבידנד, באיזה שיעור ולאיזה סוג מניות הייתה מסורה לבעל השליטה. אכן, בדרך האמורה בידי מעביד להעניק לעובד גמול עבור עבודתו אשר דומה במהותו לבונוס וזאת במסווה של דיבידנד. עם זאת, לא די באמור כדי ללמד, כי יש לקבל את עמדת המשיב בדבר שינוי סיווג או מלאכותיות.

68. המערער אישר, כי בשנת 2012 החברה חילקה את הרווחים הכלואים בחברה בעקבות פרסום בעיתונות של רשות המסים (עמ' 39 ש' 28-30). הוא טען, כי אלמלא פרסום ההודעה ותיקון החוק לא היה מתמזל מזלו והוא לא היה מקבל את המיליונים שקיבל בשנת 2012 (עמ' 39 ש' 31-33). אכן, ביום 12.11.12 פורסם תיקון 69 לחוק לעידוד השקעות הון ולפיו חברה תזכה להטבת מס בגין שחרור רווחים כלואים. מהנספחים לתצהירו של המערער עולה, כי בשנת 2012 דיווחה החברה לרשות המסים על תשלום דיבידנד וציינה, כי הדיבידנד חולק מרווחים כלואים בהתאם לתיקון לחוק עידוד השקעות הון (תיקון מס' 69 והוראת שעה), תשע"ג-2012. במועד הקצאת המניות לא היה צפי לחלוקת הדיבידנד האמור ולא ניתן היה לחזות את חלוקת הדיבידנד האמור המבוסס על הוראת שעה משנת 2012. לפיכך, ברי אין לומר, כי זה הדבר שעמד בבסיס ההחלטה להקצות למערער את המניות. אציין עוד, כי חלוקת הדיבידנד מתוך הרווחים הכלואים מלמדת, כי אכן מדובר בתגמול אשר קיבל המערער מכוח המניות שהוקצו לו וכי הוראת השעה בנוגע לרווחים הכלואים לא הייתה מביאה לשינוי בשכר עבודתו בשנה הרלוונטית.

69. המערער אישר, כי סמוך מאוד למועד ההקצאה של המניות הוא קיבל דיבידנד. הוא העיד, כי החל לקבל דיבידנד בשנת 2011 (עמ' 39 ש' 21-22). באשר לשנת 2011 העיד המערער, כי לביא החליט לחלק דיבידנד משיקוליו האישיים וכי הוא משער שזה בגלל שהחברה הייתה במצב טוב מאוד (עמ' 40 ש' 5-6). כאמור, לעניין שנת 2011 נקבע, כי השומה התיישנה. אכן, בשנת 2011 בסמוך לאחר הקצאת המניות קיבל המערער דיבידנד. עם זאת, לא די באמור כדי ללמד, כי יש לקבל את עמדת המשיב.

70. בתצהירו טען לדרר, כי על פי דוחות החברה ביום 31.12.10 היו רווחים ניתנים לחלוקה בסך כולל של למעלה מ-240 מיליון ש"ח, אשר חלקם רווחים לאחר תשלום מס וחלקם רווחים כלואים. בשנת 2011 התקבלה החלטת דירקטוריון בנוגע לחלוקת דיבידנד לבעלי המניות משני הסוגים (מע/2 סעיפים 15-16). לדרר ציין, כי החברה היא חברה פרטית שדוחותיה אינם פתוחים בפני הציבור אלא רק בפני מס הכנסה. הוא ציין, כי הודיע למערער, כי החברה אינה מסכימה לחשוף את מלוא דוחותיה הכספיים במסגרת הליך זה. הוא הוסיף וציין, כי כל הנתונים מצויים בידי מס הכנסה וכי ככל שיהיה צורך לגלות עניין מסוים הדבר יבחן לגופו של עניין (מע/2 סעיף 15). לתצהירו של לדרר צורף העתק של דו"ח על השינויים בהון העצמי של החברה המהווה חלק מדוחותיה המבוקרים של החברה לשנת 2012 וכולל גם את הנתונים הרלוונטיים לשנים 2010 ו-2011 (מע/2 נספח ד'). הטענה בנוגע להיקף רווחיה של החברה בשנת 2011, רווחים מהם הוחלט על חלוקת דיבידנד לבעלי המניות, לא נסתרה.

71. בשנים 2007-2009 קיבל המערער מענקים. משנת 2010 המערער לא קיבל יותר מענקים ובהמשך, כאמור הוקצו לו המניות וחולקו לו דיבידנדים בשנים 2011 ו-2012. לדרר נשאל מדוע המערער הפסיק לקבל מענקים בשנת 2010 והשיב, כי לביא הגיע לסיכום עם המערער שהוא ימצא דרך להפוך אותו לבעל מניות ואז העניין עבר ליועצים חיצוניים ולקח להם למעלה משנה להכין את התכנית. לטענתו, מבחינתם בשנת 2010 המערער כבר לא היה עובד שכיר רגיל אף שהתכנית טרם אושרה אולם מבחינתם היה ברור שיגיעו לאיזו תכנית של הקצאת מניות ועל כן מבחינת החברה,

המערער לא היה במעמד של עובד והיה ברור שאינו זכאי למענקים ומרגע זה הוא בעל מניות ובעל זכויות אחרות (עמ' 45 ש' 33-35, עמ' 46 ש' 1-7). לדרר העיד, כי לביא הבטיח למערער שאם יהיה טוב גם הוא ייהנה מהשפע ובהתאם הוא קיבל מענקים בשנים 2007-2009 ומרגע שהגיעו לסיכום עם המערער בנוגע להקצאת מניות כל סיכום אחר אינו רלוונטי (עמ' 46 ש' 10-14). עדותו של לדרר אמינה, מהימנה וסבירה בעיניי. השינויים בשכרו של המערער בשנים 2010-2012 אל מול הכנסתו בשנים קודמות, בהן קיבל בונוס, מבוססים על טעמים הגיוניים וסבירים. אין בעובדה שהמערער קיבל בשנים קודמות בונוס על עבודתו ותרומתו לרווחי החברה כדי ללמד, כי יש לסווג גם את התגמול שקיבל בשנת 2012 כבונוס להבדיל מדיבידנד שקיבל מתוקף היותו בעל מניות.

72. בתצהירו ובעדותו העלה איצקוביץ טענות בנוגע להתייחסות החברה למניות בדוחותיה. איצקוביץ טען, כי בדוחות החברה ההתייחסות למניות הרלוונטיות הייתה כהתחייבות והן לא קיבלו ביטוי כהקצאה הונית (מש/2 סעיף 12). במסגרת סיכומי התייחס המשיב לסוגיה האמורה. במסגרת נימוקי השומה אין זכר לטענה זו. גדר המחלוקת בין הצדדים נקבעת בהתאם לאמור בנימוקי הערעור ובנימוקי השומה. בנסיבות אלו, טענות המשיב בסוגיה זו מהוות משום הרחבת חזית אסורה. יתרה מזאת, אף אם הייתה מתקבלת טענת המשיב לפיה המניות לא קיבלו בדוחות החברה ביטוי כהקצאה הונית הרי שלא היה בכך כדי להביא לדחיית הערעור שלפני. אף אם נפל פגם באופן הדיווח על ידי החברה אין בכך כדי להשליך בהכרח על שאלת סיווגו של התגמול אשר קיבל המערער ו/או השאלה האם הוא חוסה תחת הוראות סעיף 102 לפקודה. יש לציין, כי דוחותיה של החברה אינם בשליטתו של המערער והיא אינה צד להליכים שלפניי. האופן בו הופיעו הפעולות בדוחות החברה אין בו כדי לקבוע האם מדובר בדיבידנד אשר חולק למערער מכוח מניותיו אם לאו.

73. במסגרת טענת שינוי הסיווג העלה המשיב טענות בנוגע לשיעור הדיבידנד שחולק למערער ולהיותו בעל שליטה בהתאם לסעיף 32(9) לפקודה. אתייחס לטענות אלו בהמשך במסגרת הדיון בטענת המלאכותיות והקביעות בטענות אלו יפות ונכונות גם לעניין טענת שינוי הסיווג.

74. הנה כי כן, תכנית ההקצאות הוגשה לאישור המשיב ואושרה על ידו. אינני מקבלת את הטענה, כי מדובר באישור פורמאלי על קליטת הבקשה לאישור התכנית או כי אין מדובר באישור מהותי. סבורני, כי האישור נועד לספק וודאות למי שפועל על פי התכנית, כי הוא יחסה תחת סעיף 102 לפקודה. לא מצאתי, כי מדובר בתכנית אשר ברור, כי לא הייתה מאושרת על ידי המשיב וכי בשל כך אין לאפשר למערער ליהנות ממחדל של המשיב בנוגע לאישור התכנית. משכך, אינני מקבלת את הטענות של המשיב כנגד התכנית שאושרה על ידו. אינני מקבלת את הטענה, כי אין מדובר במניות או, כי על ההקצאה לא חלות הוראות סעיף 102 לפקודה. מצאתי, כי על אף שמדובר במניות המעניקות זכות לדיבידנד בלבד הרי שמתקיימת התכלית שבבסיס סעיף 102 לפקודה, כמפורט לעיל. משמצאתי, כי המערער היה בעל מניות וכי המניות הוקצו לו בהתאם לתכנית שאושרה לפי סעיף 102 לפקודה הרי שיש לבחון האם התגמול שולם לו מכוח המניות או בשל עבודתו.

במקרה בו עסקינן לא שוכנעתי, כי מדובר בתגמול אשר ניתן למערער בגין עבודתו להבדיל מדיבידנד אשר ניתן לו בשל היותו בעל מניות. בעניין זה אין להתעלם מהעובדה, כי הדיבידנד חולק מהרווחים הכלואים וכי לא הוכח, כי היה טעם אחר לחלוקת דיבידנד בשנה זו, כמפורט לעיל. לפיכך, מצאתי לדחות את טענת המשיב בדבר שינוי סיווג.

75. טענה נוספת חלופית שהעלה המשיב היא בדבר היות העסקה עסקה מלאכותית.

76. בהתאם לסעיף 86 לפקודה, במקרה בו פקיד השומה סבור, כי עסקה או פעולה פלונית המפחיתה או עלולה להפחית את סכום המס המשתלם על ידי פלוני היא מלאכותית או בדויה או, כי אחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלי נאותות הוא רשאי להתעלם מהן והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה.

77. לטענת המשיב, הפעולות אשר ביצע המערער או ביצעה החברה וביניהן ההחלטה על תכנית הקצאת המניות לפי סעיף 102 לפקודה, הגשת הבקשה לאישור התכנית והקצאת הדיבידנדים כולן או חלקן הן פעולות שאחת ממטרותיהן העיקריות היא הפחתת מס בלתי נאותה ללא טעם מסחרי או כלכלי מהותי זולת הימנעות מתשלום מס.

78. בעניין זה אציין תחילה, כי על רשות המס מוטל הנטל להוכיח את טענתה בדבר היות העסקה עסקה מלאכותית. הנטל המוטל על רשות המס בעניין זה הוא נטל משמעותי.

79. מקום בו נקבע, כי עסקה היא מלאכותית אין משמעות הדבר, כי היא בהכרח בלתי חוקית. עסקה מלאכותית היא עסקה אשר אף אם היא חוקית הרי שהמחוקק רואה בה עסקה לא לגיטימית בהקשר הפיסקאלי. בעניין זה המתח הוא בין לגיטימיות העסקה או העדר הלגיטימיות שלה מבחינת דיני המס. קרי, האם העסקה מפחיתה מס באופן לגיטימי אם לאו. אין מחלוקת, כי לא כל תכנון מס הוא בלתי לגיטימי. נדרשת קביעת קו גבול בין תכנון מס לגיטימי לבין תכנון מס פסול. קביעת קו הגבול האמור איננה מלאכה פשוטה. את קו הגבול יש לקבוע תוך איזון בין זכותו הלגיטימית של הנישום לתכנן את המס תוך שהוא מנצל, באופן לגיטימי, את דיני המס השונים לבין האינטרס הציבורי בגביית מס וקידומה של מערכת מס שוויונית וצודקת. קביעת קו הגבול והאיזון בין האינטרסים השונים נעשים בכל מקרה לגופו בהתאם לנסיבותיו. מלאכותיות העסקה נבחנת בהתאם למבחן הטעם המסחרי. בהתאם למבחן זה, עסקה אשר מחוסרת טעם מסחרי מלבד הימנעות ממס רואים בה כמלאכותית. עוד נקבע בפסיקה, כי מבחן זה הוא מבחן עזר ואיננו מבחן יחיד ומכריע, ויש לבחון אותו באספקלריה רחבה שבוחנת את כלל נסיבות העסקה (ראו ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915).

80. למען הסר ספק אשוב ואציין, כי תכנון מס כשלעצמו איננו בלתי לגיטימי ואיננו בגדר פעולה לא חוקית אלא פעולה רצויה אשר יש לתמרץ את הנישום לעשותה. קונסטרוקציה משפטית המביאה להקטנה או ביטול חבות המס אינה פסולה וזו זכותם ואף חובתם של מומחים בענייני מס לתכנן עסקאות משפטיות כך שלא תהינה עתירות מס.

הזכות לתכנון מס היא מזכויותיו הבסיסיות של הנישום ונובעת מזכות הקניין (ראו לעניין זה: ע"א 4639/91 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חזון, ע"א 9412/03 עמי חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5), 538 וע"א 1211/14 יחזקאל גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים).

81. מטרתו של סעיף 86 לפקודה, המאפשר לפקיד השומה להתעלם מעסקה או פעולה מלאכותית, היא אנטי תכנונית. כאמור, לא כל תכנון מס אינו לגיטימי וכאשר מצטרף לתכנון האמור טעם מסחרי לגיטימי ומהותי בגינו נערכה העסקה באופן בו נערכה הרי שאין הצדקה להתעלם מהעסקה אך בשל הטבת המס הכרוכה בה.

82. אין זה פשוט כאמור לקבוע קו הגבול בין עסקה כשרה לעסקה מלאכותית ובין תכנון מס לגיטימי לתכנון בלתי לגיטימי והקביעה נעשית בכל מקרה לגופו על פי כלל הנסיבות. מבחן העל הוא מבחן האיזון המהותי בין זכות הנישום לתכנון מס ובין האינטרס הציבורי בקיום מערכת מס שוויונית וצודקת. מבחן העזר לכך הוא מבחן הטעם המסחרי (ע"א 10666/03 סילבאן שיטריט נ' פקיד שומה תל אביב יפו 4).

83. מהפסיקה עולה, כי יש לבחון האם העסקה נוגדת דפוסים מקובלים בחיי הכלכלה כך שדבק בה חשש למלאכותיות ומה מטרת העסקה והטעמים בגינם נערכה באופן בו נערכה. בוחנים, האם היו לעסקה טעמים עסקיים מלבד שיקולי חסכון במס ומה משקלם (ראה לעניין זה ע"א 10829/02 מנהל מס ערך מוסף אשדוד נ' מכון טיפול בשפכי אשקלון).

84. את טענתו, לפיה הפעולות אשר ביצעו המערער או החברה בנוגע לתוכנית ההקצאה וחלוקת הדיבידנדים הן פעולות שאחת ממטרותיה העיקריות היא הפחתת מס בלתי נאותה ללא טעם מסחרי או כלכלי מהותי זולת הימנעות מתשלום מס, סומך המשיב על אותם טעמים בגינם טען, כי יש לשנות את סיווג התקבולים ולסווגם כהכנסה. אין בטענות המשיב בנוגע לזכויות אשר מקנות המניות הרלוונטיות ובנוגע לשכרו של המערער בשנים בהן חולק הדיבידנד לעומת שכרו בשנים קודמות כדי ללמד, כי אחת מהמטרות העיקריות שעמדו בבסיס פעולותיהם של המערער ו/או החברה היא הפחתת מס בלתי נאותה ללא טעם מסחרי או כלכלי מהותי זולת הימנעות מתשלום מס. כאמור לעיל, מצאתי, כי תכנית ההקצאה וחלוקת המניות למערער מקיימים את המטרה שעומדת בבסיס סעיף 102 לפקודה - הידוק הקשר בין העובד לחברה. חיזוק הקשר בין עובדים מהותיים למקום העבודה הוא טעם מסחרי וכלכלי אשר משרת הן את האינטרס של המעביד ואת האינטרס של העובד.

85. המשיב טוען, כי חולק למערער דיבידנד בשיעור הגבוה משיעור החזקותיו בחברה וכי יש בכך כדי ללמד, כי אין מדובר בתשלום בגין משכורת. אינני מקבלת טענה זו. הדיבידנד אשר חולק למערער תואם את שיעור מניותיו בהתחשב בדיבידנד אשר חולק בשנת המס הרלוונטית. למערער הוקצו 68,181 מניות סוג א' המהוות 22.727% ממניות סוג א' בחברה. בשנת 2012 חילקה החברה דיבידנדים בסך 117,650,000 ש"ח מתוכם 51,765,327 ש"ח לבעלי מניות מסוג א'. למערער חולק בשנה זו סך של 11,764,706 אשר תואם את חלקו במניות מהסוג האמור.

86. טענה נוספת אשר העלה המשיב, הן בנוגע לשינוי הסיווג והן בנוגע לטענת המלאכותיות, היא, כי תכנית ההקצאות לא עומדת בתנאי סעיף 102 לפקודה מאחר והמערער הוא בעל שליטה כהגדרתו בסעיף 9(32) לפקודה.
87. סעיף 9(32) לפקודה מגדיר בעל שליטה כדלקמן: "מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או ביחד עם קרובו באחד מאלה: א. ב-10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב-10% לפחות מכוח ההצבעה ב. בזכות להחזיק ב-10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב-10% לפחות מכוח ההצבעה או בזכות לרכוש ג. בזכות לקבל 10% לפחות מהרווחים ד. בזכות למנות מנהל.
88. במקרה בו עסקינן, הון המניות של החברה כלל 10,300,000 מניות אשר הורכבו ממניות רגילות ומניות סוג א'. אין מחלוקת, כי המניות שהוקצו למערער לא העניקו לו כוח הצבעה או זכות למנות מנהל. בנוסף, מניותיו של המערער מהוות כ-22.7% ממניות סוג א' אולם אינן מהוות 10% לפחות מהון המניות שהוצא. כמו כן, המניות האמורות לא מקנות למערער זכות לקבל 10% לפחות מהרווחים. מניות סוג א' מקנות זכות להשתתף בחלוקת רווחים עד ל-40% מרווחי החברה והמערער החזיק בכ-22.7% מהמניות מהסוג האמור. כאמור, ההחלטה האם לחלק דיבידנד, באיזה שיעור ולאיזה סוג מניות מסורה לבעל השליטה והמניות לא מקנות למערער זכות לרווחים בשיעור 10% לפחות. בשנת 2012 חלקו של המערער מהווה 9.99% מסך כל הרווחים שחולקו באותה שנה. די באמור כדי ללמד, כי המניות לא מקנות לו זכות לרווחים בשיעור 10% לפחות.
89. לאחר ששקלתי את טענות המשיב בעניין זה הגעתי למסקנה, כי לא עלה בידו להוכיח, כי מדובר בעסקה מלאכותית אשר מטרתה העיקרית או אחת ממטרותיה העיקריות היא הפחתת מס בלתי נאותה ללא טעם מסחרי או כלכלי מהותי מלבד הימנעות מתשלום מס.
90. מאחר ומצאתי, כי אין מקום לשנות את סיווג העסקה ומאחר ולא שוכנעתי, כי יש ממש בטענת מלאכותיות העסקה הרי שאין הצדקה לחיוב המערער במס גרעון מכוח סעיף 191(ב) לפקודה ואין צורך להרחיב בסוגיה זו.
91. כעת נותר לבחון את שיעור המס אשר לפיו יש למסות את הדיבידנד אשר קיבל המערער מכוח המניות שהוקצו לו בהתאם לתכנית ההקצאות שאושרה לפי סעיף 102 לפקודה.
92. המשיב טוען, כי לאור הוראות סעיף 102(ב) לפקודה וכלל 6 לכללי מס הכנסה יש למסות את הדיבידנד שקיבל המערער בשיעור מס של 25%. המערער מצדו טוען, כי הוראות סעיף 102(ב) מתייחסות לאירוע המס החל במועד המימוש. לטענתו, במועד מכירת המניות כל הזכויות הצמודות למניות ימוסו בהתאם להוראות הסעיף. הוא הוסיף, כי סעיף 102(ב) אינו מתייחס לאירוע של חלוקת דיבידנד וכי שיעור המס החל על דיבידנד נקבע בסעיף ספציפי אשר לא נשלל על ידי סעיף 102 לפקודה.

עוד טוען, כי מאחר וחלק מהרווחים שחולקו כדיבידנד הם רווחים של מפעל מאושר הרי שעל החלוקה יחול החוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 (להלן: "החוק לעידוד השקעות הון") שהינו חוק ספציפי שגובר על הוראה כללית.

93. אציין כבר כעת, כי בעניין זה מקובלת עליי עמדת המשיב.

94. סעיף 102 לפקודה כולל שלושה מסלולים אפשריים: הקצאה ללא נאמן, הקצאה באמצעות נאמן במסלול הוני והקצאה בהמצאות נאמן במסלול פירותי. במקרה שלפני, כמפורט לעיל, המסלול הרלוונטי הוא הקצאה באמצעות נאמן במסלול הוני. במסלול זה אירוע המס הוא מועד מכירת המניה או העברתה מהנאמן. מדובר בהכנסה הונית אשר המס המוטל עליה הוא 25%.

95. בסעיף 102(ב)(2) לפקודה נקבע, כי "בחרה החברה המעבידה במסלול רווח הון, והנאמן החזיק במניות עד תום התקופה לפחות, יראו את הכנסתו של העובד כרווח הון בסכום שווי ההטבה, והוא יחויב עליו במס בשיעור של 25%. בהתאם לסעיף 102 לפקודה החיוב במס הוא במועד המימוש. סעיף 102 לפקודה מגדיר מועד מימוש בהקצאה באמצעות נאמן - מועד העברת המניה מהנאמן לעובד או מועד מכירת המניה על ידי הנאמן, לפי המוקדם מבניהם. הנה כי כן, מועד חלוקת הדיבידנד אינו מועד המימוש.

96. אמנם סעיף 102 לפקודה אינו כולל הוראה מפורשת בנוגע למס החל על דיבידנדים אשר מחולקים מכוח מניות אשר הוקצו לפי תכנית הקצאה על פי סעיף 102 וכן, הסעיף עוסק במועד המימוש אולם, מצאתי, כי האמור בסעיף זה רלוונטי אף לדיבידנד אשר מחולק בתקופת החסימה מכוח מניות שהוקצו לפי סעיף 102 לפקודה.

97. בכלל 6(4) לכללי מס הכנסה נקבע, כי לא תאושר תכנית הקצאה אם בתנאי ההקצאה לא נקבעה הוראה ולפיה יופקדו בידי הנאמן עד לתום התקופה כל הזכויות המוקנות מכוח המניות שהוקצו, לרבות מניות הטבה, וכי יחול עליהן **אותו מסלול מיסוי**. סבורני, כי אין כל הצדקה לאבחנה בין דיבידנד אשר מחולק בתקופת החסימה לבין הזכויות האחרות המוקנות מכוח המניות המוקצות. סעיף 1 לחוק החברות, תשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות") מגדיר דיבידנד כדלקמן: "כל נכס הניתן על ידי החברה לבעל מניה מכוח זכותו כבעל מניה, בין במזומן ובין בכל דרך אחרת, לרבות העברה ללא תמורה שוות ערך ולמעט מניות הטבה". הגדרה זו תומכת בקביעה, כי דיבידנד הוא בגדר זכות המוקנית מכוח המניות.

98. לא נעלמה מעיני העובדה, כי בכלל 8 לכללי מה הכנסה, אשר עוסק בדיווח אשר על הנאמן לדווח לפקיד השומה, סעיף קטן 4 עוסק בזכויות, לרבות מניות הטבה, שהוקצו מכוח המניות וסעיף קטן 6 עוסק בדיבידנד שחולק מכוח המניות. ההפרדה בין זכויות לבין דיבידנד יכולה, לכאורה, ללמד, כי המחוקק בחר להבחין בין זכויות שהוקצו מכוח המניות לבין דיבידנד שחולק מכוח המניות. עם זאת, סבורני, כי לא די באמור כדי ללמד, כי קיים הבדל מהותי המצדיק קביעה לפיה שיעור המס החל על דיבידנד אשר קיבל בעל מניות יהיה שונה משיעור המס אשר חל על הזכויות המוקנות מכוח המניות. מבחינה מהותית אין הצדקה לאבחנה האמורה.

99. אציין עוד, כי בכלל 6(4) נקבע, כי כל הזכויות המוקנות מכוח המניות שהוקצו יופקדו בידי הנאמן עד לתום התקופה. הוראה זו אינה חלה על דיבידנד אותו ניתן להעביר לידי העובד אף במהלך תקופת החסימה, לאחר ניכוי מלוא המס, ואין בכך כדי ללמד על אי עמידה בתנאי ההקצאה (ראו לעניין זה חוזר מס הכנסה: 3/2003 **הרפורמה במס הכנסה - הקצאת מניות ואופציות לעובדים (סעיף 102 לפקודה)**). העובדה שניתן לחלק דיבידנד במהלך תקופת החסימה בעת שהמניות והזכויות מוחזקות בידי הנאמן אין בה כדי ללמד, כי שיעור המס החל הדיבידנד שונה משיעור המס החל על הזכויות המוקנות מכוח המניות שהוקצו.

100. סבורני, כי קביעה שונה אינה עולה בקנה אחד עם עמדת המחוקק אשר ביקש לקבוע **מסלול מיסוי אחד אחיד בנוגע להקצאת מניות במסלול ההוני לפי סעיף 102**. כמו כן, קבלת עמדת המערער בסוגיה זו עשויה לרוקן את הוראות הסעיף מתוכן כך שבמקום מימוש המניות יחולק דיבידנד אשר המס החל עליו יהיה שונה מהמס אשר קבע המחוקק על המסלול ההוני.

101. המערער מנסה ליהנות מכל העולמות שעה שמחד גיסא הוא מבקש את ההטבות שמעניק סעיף 102 לפקודת מס הכנסה ומאידך גיסא טוען, כי על הדיבידנד שקיבל מכוח ההקצאה האמורה לא חלות הוראות סעיף 102 לפקודה אלא הוראות סעיף 52(ג) לחוק לעידוד השקעות הון. אינני מקבלת את טענות המערער בעניין זה ואני סבורה, כי משנבחר מסלול ההקצאה הוראותיו רלוונטיות בכל השלבים ובין היתר אף לעניין דיבידנד שחולק במסגרת תקופת החסימה. על כן שיעור המס החל בנסיבות העניין על הדיבידנד שחולק למערער הוא בשיעור 25%.

התוצאה

102. הנה כי כן, החברה פנתה למשיב לצורך אישור תכנית להקצאת מניות. התכנית האמורה אושרה על ידי המשיב, ולכל הפחות יש לראותה כאילו אושרה. אישור התכנית הוא מהותי ויש בו כדי ללמד, כי הקצאה בהתאם לתכנית תחסה תחת סעיף 102 לפקודה. לא מצאתי, כי מדובר בתכנית אשר הוגשה לאישור אף שהיה ברור, כי אין הצדקה לאשר אותה. המניות אשר הוקצו למערער הן מניות בהתאם להגדרת המונח בחוק החברות. אין לקבל את הטענה לפיה לא מדובר במניות אשר עונות על תנאי סעיף 102. זאת, בשים לב לעובדה, כי טענות המשיב בעניין זה מתייחסות לאופי המניות והזכויות הנובעות מהן כאשר פרטים אלו פורטו בתכנית ההקצאות המאושרת. מצאתי, כי הקצאת המניות במקרה שלפני מקיימת את התכלית שבבסיס סעיף 102 לפקודה - הידוק הקשר בין העובד לחברה. בנוסף, מצאתי, כי הדיבידנד אשר חולק בשנת המס הרלוונטית, מתוך הרווחים הכלואים, שולם למערער מכוח המניות שהוקצו לו. עוד מצאתי, כי בבסיס פעולות החברה והמערער עמד טעם מסחרי כלכלי ראוי להבדיל מתכנון מס בלתי לגיטימי. משכך קבעתי, כי אין לקבל את עמדת המשיב בדבר שינוי סיווג ומלאכותיות העסקה. לפיכך, אף אין הצדקה לחיוב המערער במס גרעון. לעניין המס החל על הדיבידנד מקובלת עליי עמדת המשיב לפיה חל עליו אותו שיעור מס החל על הזכויות המוקנות בגין הקצאת מניות במסלול רווח הון. קרי, 25%.

103. לפיכך, דין הערעור להתקבל לעניין קביעת המשיב לפיה הסכומים אשר שולמו למערער מהווים הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה ולעניין מס הגרעון. בנוגע למס בגין הדיבידנד ששולם למערער הרי שחלות עליו הוראות סעיף 102 לפקודה ואותו מסלול מס.

104. לאחר שמרבית טענות המערער התקבלו ולאחר שלקחתי בחשבון שטענת המערער באשר לשיעור המס החל לא התקבלה במלואה, מחייבת את המשיב בהוצאות המערער בסכום של 30,000 ש"ח. הסכום האמור ישולם בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין, שאם לא כן יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

מתירה את פרסום פסק הדין.

המזכירות תמציא לצדדים.

ניתן היום, א' בתמוז תשע"ט, 4 ביולי 2019, בהעדר הצדדים.

(-) שופטת