

יחידה 102

האם מניות המקנות דיבידנד בלבד נכללות במסלול סעיף 102? בעקבות פס"ד טל שוחט < אלכסנדר שפירא

אך אם היתה מתקבלת טענת המשיב, לפיה מדובר רק באישור על קליטת הבקשה, הרי שלא היה בכך כדי להועיל לו. אין מחלוקת, כי מלבד אישור זה, לא ניתנה בהמשך כל החלטה אחרת; ולכן, יש לראות את הבקשה כאילו אושרה. בית המשפט העניק אפוא תוקף מהותי ומחייב לאישור התוכנית על ידי פקיד השומה



סעיף 102 לפקודת מס הכנסה קובע הסדר מיוחד, לפיו הכנסות של עובד מהקצאת מניות בחברה מעבידה באמצעות נאמן, לא תחויב במס בעת ההקצאה, אלא במועד המימוש. עוד נקבע, כי אם בחרה החברה המעבידה במסלול רווח הון והנאמן החזיק במניות 24 חודשים לפחות מהיום שבו הוקצו המניות והופקדו בידיו ("התקופה הנדרשת"), יראו את הכנסתו של העובד כרווח הון והוא יחויב עליו במס בשיעור של 25%. זאת, במקום מס בשיעור רגיל וללא חבות בדמי ביטוח לאומי.¹ מהי אפוא "הקצאת מניות באמצעות נאמן"? מונח זה מוגדר בסעיף 102(א) לפקודה: "הקצאת מניות של חברה מעבידה לעובד, ובלבד שהעובד אינו בעל שליטה בה במועד ההקצאה או בעקבותיה והתקיימו בה כל אלה: (1) המניות, לרבות כל זכות המוֹקנית מכוחן, הופקדו במועד ההקצאה בידיו נאמן עד תום התקופה לפחות; (2) החברה הודיעה לפקיד השומה על בחירתה במס־גרת בקשתה לאישור התוכנית, שהוגשה 30 ימים לפחות לפני מועד ההקצאה; (3) תוכנית ההקצאה והנאמן אושרו על ידי פקיד השומה, ואולם אם לא השיב פקיד השומה בתוך 90 ימים מיום קבלת ההודעה, יראו את תוכנית ההקצאה או את הנאמן לפי העניין, כמאושרים".

פסק הדין בעניין טל שוחט

הוראות סעיף 102 לפקודה, בכלל, ופרשנות המונח "הקצאת מניות באמצעות נאמן" בפרט, נדונו לאחרונה בפסק דין חדשני וחשוב של בית המשפט המחוזי בנצרת בעניין טל שוחט.

המערער עבד ככביר בחברת כרומ־כרם. בשנת 2010 הגישה החברה בקשה לאישור תוכנית להקצאת מניות בהתאם להוראות סעיף 102 וקיבלה אישור פורמלי על קליטת בקשתה. על פי התוכנית, יוקצו למערער מניות בלתי עבירות אשר יקנו לו זכות לקבלת דיבידנד בלבד, וזאת כל עוד מתקיימים יחסי עובד־מעביד בין המערער לבין החברה; עם הפסקת יחסי העבודה, יהפכו המניות המוקצות לרדומות ולא יקנו למערער כל זכות.

הון המניות של החברה כלל שני סוגי מניות: מניות רגילות; ומניות מסוג א' המקנות זכות להשתתף בחלוקת רווחים בלבד,

לפקודה,² דהיינו מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או ביחד עם קרובו באחד מאלה: 10% לפחות מהון המניות שהוצא או 10% לפחות מכוח ההצבעה; בזכות להחזיק ב־10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב־10% לפחות מכוח ההצבעה או בזכות לרוֹכש; בזכות לקבל 10% לפחות מהרווחים; בזכות למנות מנהל.

< המניות הופקדו במועד ההקצאה בידיו נאמן לפחות עד תום התקופה הנדרשת. < החברה הודיעה לפקיד השומה על בחירתה במסגרת בקשתה לאישור התוכנית, שהוגשה 30 ימים לפחות לפני מועד ההקצאה. ההודעה תיעשה בהתאם לקבוע בכללי מס הכנסה (הקלות מס בהקצאת מניות לעוֹבדים), התשס"ג-2003.

< תוכנית ההקצאה והנאמן אושרו על ידי פקיד השומה. עם זאת, אם פקיד השומה לא השיב בתוך 90 יום מיום קבלת ההודעה על ההקצאה, יראו את תוכנית ההקצאה או את הנאמן, לפי העניין, כמאושרים.





זאת בשיעור שלא יעלה על 40% מהרווחים. במאס 2011 הוקצו למערער 68,181 מניות מסוג א' שהיו 22.7% מכלל המניות מסוג זה. בשנת 2012 – היא שנת המס שבמח' לוקת³ – קיבל המערער 11.7 מיליון שקל, המהווים 9.99% מסך כל הדיבידנדים שחיי לקה החברה באותה שנה. מאחר הדיבידנד דנד היה מרווחי מפעל מאושר, שיעור המס שניכתה ממנו החברה היה 15%, ולא 25% בהתאם לשיעור המס החל על דיבידנד "רגיל" ועל הכנסה ממימוש במסגרת סעיף 102 לפקודה.

המשיב לא קיבל את הטענה לפיה הסכר-מים אשר שולמו למערער הם הכנסה מדי-בידנד, 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. לא היה בידו לרשום אותן על שמו או להעבירן לאחר, ועם סיום עבודתו הן פוקעות. לפיכך טען המשיב, כי התשלום אשר כונה דיבידנד הוא במהותו בונוס שנתי אשר שולם לו על עבודתו.

עוד טען המשיב, כי תוכנית ההקצאה לא עומדת בתנאי סעיף 102 לפקודה, שכן המערער הוא בעל שליטה כמשמעותו בסעיף 32(9) לפקודה. לחלופין קבע המשיב, כי הפעולות שביצעו המערער או החברה שהמערער היה בעל תפקיד בכיר בה – ובפרט העובדה שמשכורתו של העובד בשנת המס שבמחלוקת ירדה משמעותית (ב-77%) ביחס לשנות מס קודמות – היו עיסקה מלאכותית, ועל כן המשיב רשאי לקבוע, כי יש לראות את הדיבידנד כשכר עבודה בידי המערער.

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 שיעור המס המוטב הקבוע בחוק לעידוד השקעות הון, כפי שדווח על ידי המערער. לבסוף, הטיל המשיב על המערער קנס גירעון בהתאם להוראות סעיף 191(ב) לפקודה.

הכרעת בית המשפט

השופט עירית הוד קיבלה את הערעור ברובו. בראשית הדברים, נדרשה השופטת לאופן אישור תוכנית ההקצאה. לדבריה, כדי

הגדלת רווחי החברה. עוד אמרה השופטת, כי לא שוכנעה שמדובר בתגמול אשר ניתן למערער בגין עבודתו, להבדיל מדיבידנד אשר ניתן לו בשל היותו בעל מניות.

השופטת בחנה את טענתו החלופית של המשיב, לפיה מדובר בעיסקה מלאכותית. היא דחתה טענה זו וקבעה, כי לא עלה בידי המשיב להוכיח אותה.

עוד קבעה השופטת, כי אין לקבל את טענתו הנוספת של המשיב, לפיה תוכנית ההקצאה לא עומדת בתנאי סעיף 102 לפקודה מאחר שהמערער הוא "בעל שליטה". לדבריה, המניות שהוקצו למערער לא העניקו לו כוח הצבעה או זכות למנות מנהל; ובנוסף, מניותיו של המערער היוו 22.7% ממניות סוג א', אך הן אינן מהוות 10% לפחות מהון המניות שהוצא. כמו כן, המניות לא מקנות למערער זכות לקבל 10% לפחות מהרווחים (כאמור, בשנת המס 2012 חלקו של המערער היווה 9.99% מהרווחים שחולקו באותה שנה).

לבסוף, בחנה השופטת הוד מהו שיעור המס אשר לפיו יש למסות את הדיבידנד אשר קיבל המערער מכוח המניות שהוקצו לו בהתאם לתוכנית. השופטת קיבלה בעניין זה את עמדת המשיב וקבעה, כי לאור הוראות סעיף 102 והכללים, קיים מסלול מיסוי אחד אחיד בשיעור 25% בנוגע להקצאת

ההקצאת מניות תיכלל בגדר הוראות סעיף 102 לפקודה, מוטל על החברה לפנות לפקיד השומה לצורך אישור התוכנית. במקרה דנא, התוכנית אושרה ב-29.12.2010.

אף אם היתה מתקבלת טענת המשיב, לפיה מדובר רק באישור על קליטת הבקשה, הרי שלא היה בכך כדי להועיל לו. אין מחלוקת, כי מלבד אישור זה, לא ניתנה בהמשך כל החלטה אחרת; ולכן, יש לראות את הבקשה כאילו אושרה. בית המשפט העניק אפוא תוקף מהותי ומחייב לאישור התוכנית על ידי פקיד השומה.

עם זאת צוין, כי במקרים חריגים ביותר, בהם ברור לכל הדעות, כי התוכנית לא יכולה בשום אופן לחסות תחת סעיף 102, אישור התוכנית לא יהווה מגבלה לביקורת של רשויות המס על פרטיה.

השופטת הוד נדרשה לכך שהמניות לא הקנו למערער זכות כלשהי מלבד הזכות לקבל דיבידנד, לא היה בידי המערער רער לרשום את המניות על שמו, לא היה בידו להעביר את המניות לאחר והן פוקעות עם סיום יחסי עובד-מעביד. לשיטתה, למרות מגבלות אלו ולאור הוראות חוק החברות, מדובר בכלי אשר יש בו כדי לממש את תכליתו של סעיף 102 לפקודה. יש במניות אלו כדי להדק את הקשר בין החברה לעובד ואת האינטרס של העובד לפעול לשם

אין לקבל את טענתו הנוספת של המשיב, לפיה תוכנית ההקצאה לא עומדת בתנאי סעיף 102 לפקודה מאחר שהמערער הוא "בעל שליטה". המניות שהוקצו למערער לא העניקו לו כוח הצבעה או זכות למנות מנהל; ובנוסף, מניותיו של המערער היוו 22.7% ממניות סוג א', אך הן אינן מהוות 10% לפחות מהון המניות שהוצא



התבססה על הגיונה של השופטת ולא על ההוראות המפורשות שקיימות בחוק לעידוד השקעות הון ובהינתן העדר הוראות לסתור בסעיף 102 לפקודה.
< למיטב ידיעתנו, בכוונת רשות המיסים להגיש ערעור על פסק הדין לבית המשפט העליון, כך שהסתמכות עליו צריכה להיעשות בזהירות הראויה. ●

הערות

1. ראו: עב"ל 14-10-3393, **המוסד לביטוח לאומי - אורמת מערכות**.
2. בתיקון 220 לפקודה נקבעה הוראת שעה לתקופה שמיום 1.7.2016 ועד יום 30.6.2019, שבמהלכה חלה ההגדרה הבאה: "בעל שליטה" – כהגדרתו בסעיף 9(3), למעט עובד שהוא בעל שליטה בחברת מחקר ופיתוח כהגדרתה בסעיף 9א2, לגבי מניה אשר ניתנה לו בקשר עם יחסי עובד ומעביד".
3. המערער הגיש ערעור גם על הצו שהוציא לו המשיב לגבי שנת המס 2011, אך טענתו המקדמית של המערער בעניין זה (לפיה השומה נשלחה אליו לאחר המועדים הקבועים בחוק) התקבלה ונקבע, כי השומה לגבי שנת מס זו התיישנה ועל כן בטלה. בהתאם, התיק המשך להתנהל לגבי השומה לשנת המס 2012 בלבד.

סעיף 102 לפקודה בשל תנאי כזה או אחר בתוכנית.

כך, למשל, אם בשנת 2010 חברה הגישה תוכנית הכוללת סעיף הבשלה באקזיט בלבד ופקיד השומה אישר שהתוכנית האמורה וההקצאות מכוחה נכללות במסגרת מסלול רווח הון, הוא לא יוכל לטעון אחרת מאוחר יותר.

< קביעת בית המשפט – לפיה אם פקיד השומה לא התנגד בתוך 90 יום ממועד קבלת ההודעה על התוכנית, רואים אותה כמאושרת – כוללת השלכות גם לתחומים אחרים, למשל: לעניין הגשת בקשה לאישור בדבר עמידה בתנאי החוק לעידוד השקעות הון ואי-קבלת תשובה במועדים שנקבעו לעניין זה.

< אין מניעה להקצות כל סוג של מניה (בכפוף להוראות חוק החברות) במסגרת תוכנית לפי סעיף 102 לפקודה. זאת, בניגוד לעמדת רשויות המס כפי שבאה לידי ביטוי בפרקטיקה כמו גם בחוזרים והחלטות מיסוי שפרסמה (וראו בהקשר זה את חוזר מס הכנסה מס' 18/2018).

< בחינת סיווגו של בעל מניות כ"בעל שליטה" תתבצע ביחס לכלל הון המניות של החברה, על כל סוגיו, ולא רק ביחס לסוג המניות שהוצא לו.

< קביעתה של השופטת הוד ביחס לשיעור המס החל על הדיבידנד שחילקה החברה,

מניות במסלול ההוני, לרבות לעניין חלוקת דיבידנד.

לשיטתה, לא ניתן ליהנות מכל העולמות. לכן שיעור המס של מסלול הקצאת המניות חל גם על דיבידנד שחולק במהלך תקופת החסימה (הדרושה לפי סעיף 102 לפקודה), ועל כן גם עליו יחול שיעור מס של 25% ולא שיעור מוטב לפי החוק לעידוד השקעות הון. עם זאת, השופטת לא קבעה מה דינו של דיבידנד שחולק לבעלי מניות 102 לאחר תום תקופת החסימה.

סיכומו של דבר: השופטת הוד קיבלה את הערעור לעניין קביעת המשיב לפיה הסכום ששולמו למערער מהווים הכנסת עבודה ולעניין הטלת מס הגירעון; ודחתה את טענת המערער ביחס לשיעור המס שחל על הדיבידנד, תוך שהיא קובעת שיחול שיעור של 25%.

הערות ותובנות

< פסק הדין מתווה את המשמעות המהותית, המחייבת והסופית שיש לאישור תוכנית הקצאה לפי סעיף 102 לפקודה, בין אם מדובר באישור מפורש ובין אם על דרך השתיקה תוך 90 יום (ככל שאין מדובר בתוכנית החורגת מהתנאים הבסיסיים שבדין). בהתאם, פקיד השומה לא יוכל בדיעבד לקבוע, כי הקצאת מניות אינה עומדת בתנאי