פיצוי ממעסיק לשעבר כהכנסת עבודה ולא כהכנסה הונית

הכותבת: רו"ח (משפטנית) ענבל שני - ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

ביום 22 בפברואר 2021 ניתן פסק בעניינו של צבי ליבושור ע"מ 22721-10-18 (להלן: "המערער").

העובדות

הנ"ל החל לעבוד כמנכ"ל חברת שלמה ביטוח (להלן: "החברה") בשנת 2007. בתמורה קבל שכר חודשי, מענק שנתי והבטחה להקצאת אופציות של החברה. בהסכם כלול סעיף סודיות ואי תחרות. באוקטובר 2012 הסתיימו יחסי העבודה בין המערער לחברה, והוא הגיש מכתב לחברה ובו דרש סך של כ- 5.6 מיליון ₪. הרכיב העיקרי היה בגין 3% מהון מניות החברה שכבר הבשילו לפי תוכנית האופציות בסך של כ- 3.6 מיליון ₪. בנוסף נדרש פדיון ימי חופשה, מענקים וכרטיסי טיסה. לאחר הליך גישור נחתם באפריל 2014 הסכם פשרה בו נקבעו תשלומים בגין פדיון אופציות (571,000 ש"ח) והתחייבות המערער לסודיות ולאי תחרות (696,000 ש"ח). בנוסף שולם בגין פדיון ימי חופשה, עוגמת נפש (50,000 ש"ח), כרטיסי טיסה והחזר הוצאות משפטיות.

בדו"ח השנתי שהגיש המערער לפקיד השומה דיווח על התחייבותו לסודיות ולאי תחרות וכן על הפיצוי בגין "פדיון אופציות" כהכנסה הונית. על התשלום בגין "עוגמת נפש" דיווח כהכנסה פטורה ממס. על כרטיסי הטיסה לא דיווח מתוך טענה שבהסכם הפשרה התחייבה החברה לשלם את המס בגינם.

פקיד השומה טען כי כל הפיצוי הינו כהכנסת עבודה החייבת במס שולי.

נתייחס במאמר זה לדיון רק בשתי נקודות שנותרו במחלוקת:

עיקר טענות המערער

מהסכם ההעסקה ומההבטחות שניתנו לו במהלך תקופת העסקתו בחברה עולה כי הייתה כוונה להקצות לו אופציות במסלול רווח הון לפי סעיף 102 לפקודה, כך שסכום זה בהסכם הפשרה, אשר נועד לפצותו בגין העובדה שמלאכת ההקצאה לא הושלמה, ראוי להיות ממוסה כהכנסה הונית.

ההתחייבות בהסכם ההעסקה לקבלת האופציות היוותה אחד השיקולים העיקריים בגינם המערער החליט לפרוש מעבודתו הקודמת ולהתקשר עם החברה. עם תחילת עבודתו בחברה ובמהלכה, לא התעורר כל ספק באשר לכוונת החברה לקיים את התחייבותה כלפיו.

עיקר פסק הדין

נקבע כהלכה בבית המשפט העליון כי תשלומים ששולמו לעובד ממעבידו יסווגו כהכנסת עבודה, אלא אם הוכיח עובד אחרת.

ההסדר הקבוע בסעיף 102 לפקודה נושא מאפיינים הוניים ופירותיים, וזאת כתלות במסלולי ההקצאה השונים.

ממכלול נסיבות העניין עולה, כי המערער כשל בלהרים את נטל ההוכחה שהחברה קיבלה החלטה בדבר הקצאת המניות, קל וחומר כי הוחלט על הקצאה לפי המסלול ההוני.

הסכם ההעסקה של המערער אינו מתייחס ל"מסלול" בו יוקצו האופציות, אם וכאשר ייצא הדבר אל הפועל.

אף שהמערער טען כי אילו ההקצאה הייתה קורמת עור וגידים, הייתה זו הקצאת אופציות באמצעות נאמן במסלול רווח הון לפי סעיף 102(ב)(2) לפקודה, ותמך זאת במספר ראיות, בהן – מזכר מטעם עורכי הדין של החברה, טיוטת חוות הדעת החשבונאית של פרופ' יורם עדן, שערך חוות דעת בנושא הקצאת אופציות למערער, טיוטת כתב הנאמנות בין הנאמן לחברה בקשר עם תוכנית הקצאת המניות לעובדים באמצעות נאמן שלא נחתם ועוד פרוטוקולים של החברה, הרי שבעדותו בבית המשפט אישר המערער כי מדובר בטיוטות בלבד שאינן חתומות, ואף הדגיש כי יו"ר הדירקטוריון ומי שלמעשה עמד בראש החברה, מר שלמה שמלצר ז"ל, לא "נתן אור ירוק" להמשך ההליך.

לאור האמור בית המשפט קובע כי לא התקבלה בחברה החלטה סופית בדבר הקצאת האופציות למערער וכלל לא אושרה בחברה תוכנית הקצאה ספציפית.

משכך, לא הוכח כי הייתה כוונה להקצות למערער אופציות במסלול רווח הון דווקא.

גם אם היה מוכחת כוונתה הברורה והחד משמעית של החברה המעסיקה להקצות אופציות למערער במסלול ההוני, גם אם הקצאה זו לא בוצעה בשל טעמים פורמליים גרידא, וגם אם החברה לא הייתה מנכה את ההוצאה בגין הפיצוי ששילמה על פי הסכם הפשרה, כאשר הפיצוי שולם בשל אי הקצאת האופציות ולא מכל סיבה אחרת – עדיין לא היה בכך כדי להועיל למערער.

יש לזכור – המערער אינו טוען כי הוקצו לו אופציות, אלא שהתמורה שקיבל כוללת מרכיב שהינו חלף האופציות שמעולם לא הוקצו.

המערער מבקש להסתמך על העיקרון לפיו "דין הפיצוי כדין הפרצה", ומכאן כי מסיווגה של "הפרצה" – אופציות ב"מסלול ההוני" לפי סעיף 102 לפקודה – ייגזר גם סיווג הפיצוי כפיצוי במישור ההון ולא במישור הפירות.

תנאי להחלת העיקרון הוא כי "הפרצה" אינה תלויה בתנאים ש"הפיצוי" אינו יכול לשמש תחליף להם. על מנת ליהנות מההסדר הקבוע בסעיף 102 לפקודה, ההקצאה נדרשת לעמוד במספר תנאים ספציפיים, ובעניינו, אופציות כלשהן לא הופקדו בידי נאמן, ותוכנית ההקצאה כלל לא הוגשה לפקיד השומה. בנסיבות אלה, החלת העיקרון בדבר "דין הפיצוי כדין הפרצה", כפי שמבקש המערער לעשות, באופן זה שהפיצוי גם הוא יתחייב במס ריווח הון כאילו מדובר בהקצאת אופציות ב"מסלול ההוני" על פי סעיף 102 לפקודה – אינה אלא עקיפה ברורה של התנאים הנדרשים על פי אותו סעיף.

אשר למחלוקת הנוספת בעניין "עוגמת נפש" – המערער לא עמד בנטל הנדרש לסתור כי זו הכנסת עבודה. הוא לא תמך את טענתו באשר ל"עוגמת הנפש" בכל ראיה מטעמו, לא הוכיח מהי אותה עוגמת נפש שהוכרה לו, ועל שום מה הוא זכאי לפיצוי. המערער לא הציג כל ראיה באשר למשא ומתן שהתנהל עובר לחתימת הסכם הפשרה, ולא הביא לעדות כל נציג מטעם החברה.

סיכום

נקבע כי כל התשלום הוא הכנסת עבודה.

הסכמי עבודה לבכירים, טומנים בחובם השלכות מס עתידיות ניכרות ועל כן יש לעשותם בכובד ראש ובדייקנות. כמו כן נושא האופציות ותקבולים במסגרת יחסי עובד מעסיק, הינם מורכבים ומאתגרים.