



יום עיון
חשב שכר בכיר
מס הכנסה
רו"ח ערן כדורי



לשכת רואי חשבון בישראל

נושא ראשון - תשלומים לעובדים ונותני שירותים בגין אי תחרות

- מה זה אי תחרות וכיצד נולדה?
- תזכורת מבנה שיטת המס בישראל, מנגנון המיסוי הדו שלבי וההבחנה בין הכנסה הונית פסיבית (דיב' ורווח הון) להכנסה אקטיבית.
- המקום בו נולד תכנון המס.

תשלומים לעובדים ונותני שירותים בגין אי תחרות

• ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נגד יוסף ברנע, ע"א 7060/13 פקיד שומה
חיפה נגד מאיר אבידן, ע"א 3051/14 אברהם קרינגל נגד פקיד שומה פתח
תקוה:

• עת פרישתם מלבד פיצוי הפיטורין המגיעים להם לפי חוק, קיבלו סכום חד פעמי בן כמה מיליוני ₪, כדי שיתחייבו לא להתחרות בחברה ממנה פרשו במשך מספר שנים.

• בסיס טענת הנישומים, המשמעות של הירידה מהמרוץ היא שחיקת הידע הרב אותו צברו לאורך השנים, קשרים, הכרותם עם השוק וכו', כך שבפועל לשיטתם התגמול האמור מהווה תגמול בגין העץ התעסוקתי שלהם אותו פיתחו במשך שנים רבות ועל כן מכירתו מהווה מכירת נכס הוני.

• בסיס טענת פ"ש, מדובר בחלף שכ"ע, תשלום בגין אי עבודה, כאשר הנישומים לא יכולים להצביע באופן ברור על הנכס הנמכר, שכן הם יכולים לעבוד בתחומים אחרים משיקים תוך ניצול הניסיון הרב שלהם כמנהלים בכירים.

תשלומים לעובדים ונותני שירותים בגין אי תחרות

ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נגד יוסף ברנע, ע"א 7060/13 פקיד שומה
חיפה נגד מאיר אבידן, ע"א 3051/14 אברהם קרינגל נגד פקיד שומה פתח
תקוה:

- פסיקת בית המשפט המחוזי, לעומת פסיקת בית המשפט העליון.
- עיקרי עקרונות ההלכה כפי שנפסקו על ידי בית המשפט העליון:
- קיומה של חזקה הניתנת לסטירה על ידי הנישום כי במקום בו ניתן לעובד תקבול מידי המעביד, מהות התקבול הינה הכנסת עבודה. כאשר הנטל לעשות כן מוטל על הנישום.
- תהליך בחינת אי התחרות הינו תהליך דו שלבי- בשלב הראשון נבחן האם תניית אי התחרות אותנטית או שמא מדובר בכסות לתשלומים אחרים, כגון שכ"ע או מענק פרישה. בשלב השני, ככל וצלחנו את השלב הראשון, יש לבחון כי אכן מדובר בתקבול הוני ולסתור את חזקת הכנסת העבודה כסיווג תקבול המתקבל בידי עובד ממעבידו.

תשלומים לעובדים ונותני שירותים בגין אי תחרות

- ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נגד יוסף ברנע, ע"א 7060/13 פקיד שומה חיפה נגד מאיר אבידן, ע"א 3051/14 אברהם קרינגל נגד פקיד שומה פתח תקוה:
- מבחינת נק' מבטו של העובד, תשלום אי התחרות הינו פיצוי בגין הירידה בשכר, כלומר התשלום מהווה חלף שכר ומשולם לעובד על ידי המעסיק כדי שלא יעבוד ולכן בא בגדר סעיף 2(2) לפוקדה. אין להבחין בין תשואה הנובעת מהפעלת ההון על ידי העובד לבין תשואה ושתלום בגין אי הפעלת ההון אישי זה.
- **כלומר ככלל אי תחרות תסווג כהכנסת עבודה בידי העובד.**
- **סוף פסוק?**

תשלומים לעובדים ונותני שירותים בגין אי תחרות

- מה חשוב לנו כחשבי שכר:
- התניית אי תחרות בהסכמי עבודה שוטפים, אי פיצול תמורות.
- החשש חשיפת המעסיק לשומת ניכויים.
- הסכמים פרישה או הסכמים אחרים ייחודים, ניכוי מס במקור וסיווג התמורה במסגרת תלוש השכר שמוציאים לעובד.
- לקיחת פוזיציה רק אל מול אישור ניכוי מס במקור מפ"ש.

נושא שני – תגמול הוני לעובדים

- מה זה אופציה: חוזה מסחרי ומכשיר פיננסי אשר ערכו מבוסס על שווי של נכס בסיס, במקרה שלנו מניות החברה, חוזה האופציה מציע לקונה את האופציה לקנות או למכור את הכנס לפי תנאי ההסכם כאשר התמורה מבוססת על נכס הבסיס. במקרה שלנו, נכס הבסיס הינו מניות החברה בגינה הוענקה האופציה, כאשר האופציה מאפשר לבעל האופציה לרכוש מניה של החברה בתמורה למחיר מסוים.
- אופציה כרכיב תגמול עובדים לעומת אופציות אחרות.
- חיי האופציה: הקצאה, הבשלה, המרה ופקיעה.
- ההון בחברה ותפקידו בניהול החברה.
- ממה מרוכב הון החברה.
- אופציות לעומת RSU, היבט מסחרי לעומת היבט מיסויי.

נושא שני – תגמול הוני לעובדים, הטיפול המיסוי

- תגמול יהיה מכוח סעיף 3(ט) לפקודה או סעיף 102 לפקודה, נלמד כמובן את שניהם.
- סעיף 102 לפקודה, דרך המלך במיסוי תגמול הוני לעובדים.
- הצגת 102 לפקודה.

תנאי הכניסה לסעיף:

- הקצאה לעובד, לרבות נושא משרה, אולם לא ניתן להקצות למי שהינו בעל שליטה בחברה כהגדרת בעל שליטה בסעיף 32 (9) לפקודה.
- עובד, עובד שכיר או ספק.
- הקצאת זכויות בחברה המעבידה או חברה שהיא בעלת שליטה במעבידה או חברה שהמעביד בעל שליטה בה או חברה שאותו אדם הוא בעל שליטה במעביד ובה. במקום בו המעביד איננו חברה תושבת ישראל, יש לפנות למנהל לקבל אישור.
- **הזכות המוקצת היא מניה או זכות לרכישת מניה (אופציה לרכישת מניה).**

נושא שני – תגמול הוני לעובדים, הטיפול המיסויי

- הגדרת בעל שליטה בסעיף 32 (9) לפקודה:
 - "בעל שליטה" - מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או ביחד עם קרובו באחת 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 לרכשם;
 - (ג) בזכות לקבל 10% לפחות מהרווחים;
 - (ד) בזכות למנות מנהל;
 - "קרובו" - כמשמעותו בסעיף 76(ד);
 - "קרוב", לעניין זה - בן-זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצאי בן-הזוג, ובן-זוגו של כל אחד מאלה;

נושא שני – תגמול הוני לעובדים, הטיפול המיסוי

מסלול א' הנפקת זכויות באמצעות נאמן ומיסוי ההכנסה כהכנסת עבודה:

- הפרמטרים שיש להסדיר: מועד יצירת ההכנסה בידי העובד, מועד יצירת ההכנסה בידי החברה, סכום ההכנסה בידי העובד וסכום ההוצאה בידי החברה.

- עובד ממוסה במועד המימוש, הגדרת מועד המימוש הינה הינה היום שבו העובד משך את הזכויות מידי הנאמן או המועד שבו הנאמן מכר אותם, המוקדם מבין השניים. נדגיש כי המרת אופציה למניה, ראה הסבר על חיי האופציה, איננה מהווה במסגרת הסעיף אירוע מס.

- העובד ימוסה במועד המימוש במס שולי כהכנסה מכוח סעיף 2(1) או 2(2) לפקודה, גובה ההכנסה יהיה שווי ההטבה.

- סעיף 102 מגדיר את שווי ההטבה כדלקמן: "**שווי ההטבה**" – **התמורה או השווי במועד המימוש, בניכוי הוצאות שהוציא העובד ברכישת המניה כשהן מתואמות מיום ההוצאה ועד למועד המימוש, וכן הוצאות שהוציא העובד בשל המכירה**;"

נושא שני – תגמול הוני לעובדים, הטיפול המיסוי

מסלול א' הנפקת זכויות באמצעות נאמן ומיסוי ההכנסה כהכנסת עבודה:

- ניכוי הוצאות בידי המעביד:
- אם המעביד הישיר הוא המקצה, ההוצאה תהיה בגובה ההכנסה שנזקפה למועד, קרי גובה ההטבה ומועד ההכרה בהוצאה יהיה מועד זקיפת ההכנסה לעובד.
- אם המעביד הישיר איננו המקצה, למשל במקרה בו מדובר בעובד של חברה בת והזכויות המוקצות הינם לחברה האם, נכיר בהוצאה בחברה בה עבד העובד בגובה הנמוך מבין שווי ההטבה שנזקף לעובד או הסכום ששילם המעביד לחברה המקצה כנגד קבלת הזכויות המוקצות. מועד ההכרה בהוצאה יהיה מועד זקיפה ההכנסה לעובד.
- תנאים לכניסה למסלול:
- תנאי הכניסה לסעיף 102 (הגדרת עובד, הגדרת חברה מעבידה, הקצאת מניה או אופציה).
- הפקדת הזכויות המוקצות בידי נאמן (מכאן גם שמו של המסלול), אי מכירתם במשך 12 חודשים ממועד ההקצאה.

נושא שני – תגמול הוני לעובדים, הטיפול המיסוי

מסלול א' הנפקת מניות באמצעות נאמן ומיסוי ההכנסה כהכנסת עבודה:

- במקרה של אי עמידה בתנאי הסעיף:
- אי עמידה תהיה בעיקר במקום בו העובד מוכר את הזכות המוקצת או מוציא אותה מהחזקת הנאמן טרם חלפו 12 חודשים ממועד ההקצאה.
- במקרה זה נשלול את ההטבה שניתנה לעובד, שהייתה דחיית אירוע המס למועד המימוש ונחייב אותו במס לפי הגובה מבין השניים:
- המס שהיה חל עליו במועד ההקצאה (שווי הזכות במועד ההקצאה) בתוספת ריבית וה"ה ממועד ההקצאה ועד למועד תשלום המס.
- המס החל עליו במועד מימוש המניה.
- נשים לב כי ככל ונבחר בחלופה הראשונה, המס שיחול עליו בחלופה השנייה הינה מס רווח הון ועלות האופציה תהיה גובה ההכנסה שהייתה חייבת במס שולי מכוח החלופה הראשונה.
- במקרה של הפרה נכיר בהוצאה בידי החברה.

נושא שני – תגמול הוני לעובדים, הטיפול המיסויי

מסלול א' הנפקת זכויות באמצעות נאמן ומיסוי ההכנסה כהכנסת עבודה:

- מתי נראה את המסלול האמור:
- יתרון מרכזי כי מלוא ההוצאה מוכרת בידי החברה.
- מיסוי ההכנסה בידי העובד במס שולי, אבל הסדרה של מועד ההכרה בהכנסה וקירובו למועד בו העובד ראשי להיפגש עם כסף ממכירת המניה.
- חברות לא הפסדיות, חברות שאינם זכאיות לחוק עידוד, חברות שאינם מתעשיית ההייטק.

נושא שני – תגמול הוני לעובדים, הטיפול המיסוי

מסלול ב' הנפקת זכויות באמצעות נאמן ומיסוי ההכנסה כרווח הון:

המסלול הנפוץ ביותר, נבין מדוע עוד רגע.

הפרמטרים שיש להסדיר: מועד יצירת ההכנסה בידי העובד, מועד יצירת ההכנסה בידי החברה, סכום ההכנסה בידי העובד וסכום ההוצאה בידי החברה.

עובד ממוסה במועד המימוש, הגדרת מועד המימוש הינה היום שבו העובד משך את הזכויות מידי הנאמן או המועד שבו הנאמן מכר אותם, המוקדם מבין השניים. נדגיש כי המרת האופציה למניה, ראה הסבר על חיי האופציה, איננה מהווה במסגרת הסעיף אירוע מס. {זהה למסלול א'}

העובד ימוסה במועד המימוש במס רווח הון לפקודה, קרי 25%, גובה ההכנסה יהיה שווי ההטבה. {הגדרת שווי ההטבה זהה לזו שבמסלול א'}

סעיף 102 מגדיר את שווי ההטבה כדלקמן: "**שווי ההטבה**" – **התמורה או השווי במועד המימוש, בניכוי הוצאות שהוציא העובד ברכישת המניה כשהן מתואמות מיום ההוצאה ועד למועד המימוש, וכן הוצאות שהוציא העובד בשל המכירה**;"

נושא שני – תגמול הוני לעובדים, הטיפול המיסויי

- **מסלול ב' הנפקת זכויות באמצעות נאמן ומיסוי ההכנסה כרווח הון:**
- ניכוי הוצאות בידי המעביד:
- סעיף 102(ד)(2) אוסר על המעביד לנכות הוצאה בגין הקצאת הזכות.
- תנאים לכניסה למסלול:
- תנאי הכניסה לסעיף 102 (הגדרת עובד, הגדרת חברה מעבידה, הקצאת מניה או אופציה).
- הפקדת הזכויות המוקצות בידי נאמן (מכאן גם שמו של המסלול), אי מכירתם במשך 24 חודשים ממועד ההקצאה. {במקום 12 חודשים במסלול א'}

נושא שני – תגמול הוני לעובדים, הטיפול המיסוי

מסלול ב' הנפקת זכויות באמצעות נאמן ומיסוי ההכנסה כרווח הון:

• במקרה של אי עמידה בתנאי הסעיף:

• אי עמידה תהיה בעיקר במקום בו העובד מוכר את הזכות המוקצת או מוציא אותה מהחזקת הנאמן טרם חלפו 24 חודשים ממועד ההקצאה.

• במקרה זה נשלול את ההטבה שניתנה לעובד, שהייתה דחיית אירוע המס למועד המימוש ונחייב אותו במס לפי הגובה מבין השניים:

• המס שהיה חל עליו במועד ההקצאה (שווי הזכות במועד ההקצאה) בתוספת ריבית וה"ה ממועד ההקצאה ועד למועד תשלום המס.

• המס החל עליו במועד מימוש המניה.

נמסה את ההכנסה במס שולי ולא במס רווח הון

• נשים לב כי ככל ונבחר בחלופה הראשונה, המס שיחול עליו בחלופה השנייה הינה מס רווח הון ועלות האופציה תהיה גובה ההכנסה שהיתה חייבת במס שולי מכוח החלופה הראשונה.

• במקרה של הפרה, על אף מיסוי העובד במס שולי לא נכיר בהוצאה בידי החברה.

נושא שני – תגמול הוני לעובדים, הטיפול המיסוי

• מסלול ב' הנפקת זכויות באמצעות נאמן ומיסוי ההכנסה כרווח הון:

- מתי נראה את המסלול האמור:
- עובדים במס שולי גבוה, סעיף 102 מאפשר להגדיל להם את השכר כך שההכנסה חייבת בשיעור מס "מוטב" קרי 25% ולא מדרגות המס השולי הגבוהות.
- משטר המיסוי הדו-שלבי, כנגד ההקלה בשיעור המס החל על העובד אי התרת הוצאה בחברה, בדומה לחלוקת דיב'.
- חברות הפסדיות, חברות זכאיות לחוק עידוד, חברות מתעשיית ההייטק.

נושא שני – תגמול הוני לעובדים, הטיפול המיסוי

• מסלול ב' הנפקת זכויות באמצעות נאמן ומיסוי ההכנסה כרווח הון:

• במקרה בו ני"ע המוקצה נסחר בבורסה:

- סעיף 102(ב)(3) לפקודה.
- במקום בו ני"ע המוקצה נסחר בבורסה או הפך לנסחר בבורסה תוך 90 יום ממועד ההקצאה.
- נפצל את שווי ההטבה ל- 2 הכנסות:
 - רכיב הכנסה א':
 - הנמוך מבין שווי מניות החברה ב- 30 ימי המסחר שקדמו להקצאה או 30 ימי המסחר הראשונים אם הפכה לנסחרת בתקופה בת 90 יום לאחר ההקצאה.
 - נחסיר את ההוצאות שהוציא העובד לרכישת הזכויות כשהן מתואמות אחרונית (מדד יום ההקצאה חלקי ממד יום ההוצאה).
 - את התוצאה נתאם למדד מיום המאוחר מבין ההקצאה או הרישום למסחר ועד ליום המימוש.

נושא שני – תגמול הוני לעובדים, הטיפול המיסוי

- מסלול ב' הנפקת זכויות באמצעות נאמן ומיסוי ההכנסה כרווח הון:
- במקרה בו ני"ע המוקצה נסחר בבורסה:
 - רכיב הכנסה א':
 - **רכיב הכנסה א' יהיה חיי במס שולי ויקרא גם שווי ממוצע נטו מתואם.**
 - רכיב הכנסה ב':
 - **שווי ההטבה בניכוי שווי ממוצע נטו מתואם.**
 - **רכיב הכנסה ב' יהיה חייב במס בשיעור 25%.**

נושא שני – תגמול הוני לעובדים, הטיפול המיסוי

• מסלול ב' הנפקת זכויות באמצעות נאמן ומיסוי ההכנסה כרווח הון:

• במקרה בו ני"ע המוקצה נסחר בבורסה:

- השפעה ברמת החברה, התרת ניכוי הוצאות בידי המעביד:
- אם המעביד הישיר הוא המקצה, ההוצאה תהיה בגובה ההכנסה שנזקפה לעובד החייבת במס שולי, קרי שווי ממוצע נטו מתואם ומועד ההכרה בהוצאה יהיה מועד זקיפת ההכנסה לעובד.
- אם המעביד הישיר איננו המקצה, למשל במקרה בו מדובר בעובד של חברה בת והאופציות הינם לחברה האם, נכיר בהוצאה בחברה בה עבד העובד בגובה הנמוך מבין שווי ההטבה מתואם נטו (רכיב ההכנסה החייבת במס שולי שנזקפה לעובד) או הסכום ששילם המעביד לחברה המקצה כנגד קבלת הזכות המוקצת. מועד ההכרה בהוצאה יהיה מועד זקיפה ההכנסה לעובד.
- רכיב הכנסה ב', קרי הרכיב החייב במס רווח הון בידי העובד, לא יוכר כהוצאה בידי המעביד.
- ראה סעיף 102(ד)(1) לפקודה.

נושא שני – תגמול הוני לעובדים, הטיפול המיסויי מסלול ג' הנפקת זכויות שאינה באמצעות נאמן:

- סעיף 102(ג) לפקודה.
- הפרמטרים שיש להסדיר: מועד יצירת ההכנסה בידי העובד, מועד יצירת ההכנסה בידי החברה, סכום ההכנסה בידי העובד וסכום ההוצאה בידי החברה.
- **עובד ממוסה במועד המימוש**, הגדרת מועד המימוש, הסעיף יוצר הבחנה בין מקרה בו הזכות המוקצת סחירה, קרי קיים שווי מצוטט, לבין המקרה האחר בו היא איננה סחירה ואז לא קיים שווי מצוטט.
- **במקום בו הזכות סחירה**, העובד יהיה חייב במס שולי במועד ההקצאה, לפי גובה ההטבה ומס רווח הון במועד המימוש בפועל.
- **במקום בו הזכות איננה סחירה**, העובד יהיה חייב במס שולי במועד המימוש בפועל, על מלוא התמורה במימוש.
- ניכוי הוצאות שהוצאו לרכישת המניות כנגד ההכנסה החייבת במס שולי על ידי העובד:
- לשון סעיף 102(ג)(2) איננה משתמשת במילה בשווי ההטבה, על כן ישנה שאלה האם ממדים הוצאות.
- במקום בו הזכות סחירה יש לבחון כנגד איזה רכיב הכנסה יש לנכות את ההוצאות.

נושא שני – תגמול הוני לעובדים, הטיפול המיסוי

מסלול ג' הנפקת זכויות שאינה באמצעות נאמן:

ניכוי הוצאות בידי המעביד:

- הזכות הינה סחירה, נתיר למעביד הוצאה בגובה החלק בו העובד היה במס שולי או סכום ההשתתפות, כנמוך מבין השניים, ובמועד בו חויב העובד במס שולי. סעיף 102(ד)(1) לפקודה.
- הזכות איננה סחירה, אי התרת כל הוצאה בידי המעביד על אף חויב העובד במס שולי.
- תנאים לכניסה למסלול:
- תנאי הכניסה לסעיף 102 (הגדרת עובד, הגדרת חברה מעבידה, הקצאת מניה או אופציה).
- אין חובה הפקדת מניות בידי נאמן.

נושא שני – תגמול הוני לעובדים, הטיפול המיסויי

מסלול ג' הנפקת זכויות שאינה באמצעות נאמן:

- אי עמידה בתנאי הסעיף, לא רלוונטי, שכן לא ניתן להפר את הסעיף ככל ועומדים בתנאיו במועד ההקצאה.
- מתי נראה את המסלול האמור, מסלול פחות נפוץ.
- הקצאה לאדם שהפך לבעל שליטה בעקבות ההקצאה?.

נושא שני – תגמול הוני לעובדים, הטיפול המיסוי

• סוגיה מתקדמת א', מקום בו מכירת הזכויות המוקצות לא תחשב הפרה עבור מסלול א' ומסלול ב':

• מכירה שלא מרצון כהגדרתה בסעיף 103 לפקודה: פרוק, פשיטת רגל, גירושין, הורשה וכו'.

• מכירה מרצון במקרים חריגים, תקנות מ"ה (מכירה שלגביה תום התקועה הוא במועד המכירה) אשר מתייחסת למקרים:

▪ כלל הזכויות ההוניות שבידי העובדים נמכרו במסגרת רכישה של 80% מהון מניות החברה, קרי החברה המקצה נרכשה ובלבד שהחברה הרוכשת או בעל השליטה בה מעל 25% לא מהווים קרוב של העובד.

▪ מכירה של זכויות מוקצות במסגרת פרוק מרצון של החברה, אם בתוך 6 חודשים מתחילת הליך הפרוק, נמכור פעילות החברה ונכסיה למי שאינו בעל שליטה בה.

נושא שני – תגמול הוני לעובדים, הטיפול המיסויי

סוגיה מתקדמת ב', הפיכה לבעל שליטה בעקבות ההקצאה:

- הצגת המקרה, כדי להיכנס לסעיף על ההטבות שבו, מקצים לשותף בחברה כ- 9.99% ולאחר מכן אופציות למניות החברה המותנות בעבודה. שכן הסעיף מחריג מהגדרת עובד בעל שליטה.
- המחוקק היה ער לסוגיה זו והגדיר "הקצאת מניות באמצעות נאמן" – הקצאת מניות של חברה מעבידה לעובד, ובלבד שהעובד אינו בעל שליטה בה במועד ההקצאה או בעקבותיה :....

נושא שני – תגמול הוני לעובדים, הטיפול המיסויי הקצאת זכויות לבעל שליטה

- איננו נכנס לסעיף 102 לפקודה, שכן מוחרג מהגדרת עובד "עובד" – לרבות נושא משרה בחברה, אך למעט בעל שליטה;
- השאלה, האם חל סעיף 2(2) לפקודה ואז יש למסות את העובד בשווי הזכות המוקצה ואם כן מתי במועד ההקצאה או אולי לאורך מועד ההבשלה? או שמא חל סעיף 3(ט) לפקודה אשר קובע כי אירוע המס יהיה במועד המימוש.
- מימוש אופציה למניה כאירוע מס מכוח סעיף 3(ט).
- בפס"ד יאיר דר – חברה ציבורית העניקה למנכ"ל אופציות סחירות למניותה. מס הכנסה טען שאירוע המס חל במועד ההקצאה, כלומר, כבר במועד ההקצאה יש לחייב את ההקצאה בהכנסה לפי סעיף 2(2), מנגד הנישום טען כי יש למסותו מכוח סעיף 3(ט) שקובע אירוע המס במועד ההמרה, ביהמ"ש העליון פסק שהיות והוקצו לו אופציות סחירות, לא חסומות של החברה, ללא תקופת הבשלה, וניתן לקבוע את שוויון ללא קושי והן אינן חסומות במקרה זה, יש למסות את הענקת האופציות כהכנסה מכוח סעיף 2(2) לפקודה במועד הענקתם.