

חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם חדשות, עדכונים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

חידושי חקיקה וחוזרים מקצועיים:

- ביום 23 בינואר פרסמה רשות המסים את חוזר 2/2011 בנושא: "איסור תשלומי שוחד לעובדי ציבור זרים". החוזר מפרט באופן כללי על המאבק הבינלאומי הקיים כנגד נתינת שוחד לעובדי ציבור במדינות זרות, לרבות לעניין הפן המיסוי של מאבק זה. לעניין זה מזכיר החוזר את הוראת סעיף 16)32 לפקודה, אשר נוספה לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") בשלהי שנת 2009, כחלק מאותו מאבק. על רקע דברים אלו, יש לתהות, מדוע לשון הוראת סעיף 16)32 לפקודה אינה מסתפקת באיסור ניכוי תשלומי שוחד לצרכי מס, אלא נוקטת בלשון רחבה, לפיה חל איסור לנכות כהוצאה לצרכי מס "תשלומים, בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, שיש יסוד סביר להניח שנתיתם מהווה עבירה לפי כל דין. חוזר המס שפורסם, מהווה לדעתי אסמכתא נוספת לטענה, כי יש לפרש באופן מצומצם את סעיף 16)32 לפקודה.

נושא רשומון המס: "הרהור נוסף בקשר למיסוי פיצויים המשולמים במסגרת יחסי עובד-מעביד".

פתח דבר

השאלה, האם פיצויים, המשולמים לעובד במסגרת ניתוק יחסי עובד מעביד, אם כהכנסה פירותית, או

שמה כהכנסה הונית העסיקה רבות את בתי המשפט.

מחד גיסא, ניתן לטעון, כי פיצויים אלו מהווים מעין תשלום נוסף בגין תקופת עבודתו של העובד ולכן יש לסווגם כתשלום פירותי. מאידך גיסא, ניתן לראותם, כפיצוי עבור אובדן מקור ההכנסה של העובד, ובהתאמה לסווגם כתשלומים הוניים.

בתי המשפט, אשר בחנו סוגיה זו, עשו זאת לאורו של סעיף 9(א7)(א) לפקודה, אשר קובע, כי מענק הון שנתקבל עקב פרישה יהיה פטור ממס הכנסה – "עד סכום השווה למשכורת של חודש אחד לכל שנת עבודה, לפי המשכורת האחרונה". בהמשך הסעיף נקבעה תקרה לסכום הפטור לפיה "בשום מקרה לא יעלה סכום הפטור... על 11,390 ₪ לכל שנת עבודה וחלק יחסי מסכום זה בשל עבודה מחלק משנה".

דומה, כי הוראות סעיף 9(א7)(א) לפקודה אפשרו לבתי המשפט לאמץ פרשנות ביניים. לאמור, פיצויי הפרישה משולמים בגין אובדן מקור הפרנסה, אך במקביל יש לסווג את הסכום המתקבל מעבר לתקרה כהכנסה פירותית שמקורה בסעיף 9(א7) לפקודה. עוד יצוין, כי למרות היותה הכנסה פירותית, נקבע מפורשות בפסיקה, כי אין מדובר בהכנסת עבודה (וראו לעניין זה ע"א 128/06, ע"א 604/73, ע"א 506/71).

התווה בית המשפט, כי כאשר ברור, כי מדובר במענק פרישה אין מקום לאבחנה בין סכומים המשולמים מכוח חוזה עבודה לבין סכומים המשולמים מכוח הסכם לביטול חוזה העבודה.

בעניין **שנקר** (עמ"ה 169/87) דובר על עובד בנק אשר במסגרת תפקידי ביקורת, התריע על מעשי שחיתויות הגובלים בפלילים שנעשו בבנק. העובד הסכין להתפטר בשל לחץ שהופעל עליו מצד הבנק וקיבל עם פרישתו ותמורת שתיקתו תשלום חד פעמי מן הבנק. העובד טען, כי הסכום ששולם לו הינו בגדר "מתת שמיים", אשר אין למסותה. בית המשפט המחוזי דחה טענה זו ופסק, כי הסכום שנתקבל בידי העובד הינו מענק פרישה כמשמעותו בסעיף 9(א7) לפקודה, באשר לדידו של בית המשפט, כל סכום שמתקבל עקב פרישה חייב במס כהכנסה פירותית, ללא קשר לאופיו.

ריכוך מסוים בגישתם של בתי המשפט ניתן למצוא בעניין **דוידוביץ** (עמ"ה 1146/03). באותו עניין דובר בעובד, אשר קיבל פיצוי במסגרת הסדר פשרה. הפיצוי שולם לו בגין נזקים, עוגמת נפש ופגיעה בבריאותו ובשמו הטוב, שמקורם בפיטורים שנעשו על רקע מסע נקמה אישי של מנהלים בחברה. בית המשפט קיבל את טענת העובד בחלקה, וקבע, כי לא כל הפיצוי ששולם לעובד נבע מיחסי עובד-מעביד וחלק מהותי ממנו הינו פיצוי בשל עוגמת נפש, שאינו חייב ככלל במס.

מיסוי פיצויים אשר אינם חלק ממענק הפרישה

בעוד שפיצויי פרישה ממוסים כהכנסה פירותית, נשאלה השאלה כיצד יש לסווג תשלומים, אשר אינם חלק ממענק הפרישה.

ההלכה בסוגיה זו נקבעה בעבר על ידי בית המשפט העליון בעניין **חפץ** (ע"א 506/71) אשר התווה, כי כל תשלום הקשור לפרישת העובד יסווג ככלל במסגרת סעיף 9(א7) לפקודה, ובלשונו של בית המשפט: **"כשם שהסעיף חל על פיצויי פיטורין, בין ששולמו בבוא החוזה לקצו במועדו ובין ששולמו בבוא החוזה לקצו בטרם-עת, כך יש לחייב לפי הסעיף גם פיצויים ששולמו בעד ביטול החוזה בטרם עת. סבורני שאין מקום לאבחנה דקה בין תשלום פיצויי פיטורין לבין תשלום נזקים, כששניהם מקורם בהפרת החוזה מטעם המעביד. לא יתכן שהמחוקק התכוון לחייב את הראשון ולפטור את האחרון"**.

גישה זו יושמה גם בעניין **כימיקלים** (ע"א 642/70). באותו עניין נדון עניינם של פיצויים מוגדלים, אשר קיבלו מספר עובדים שכירים של הנישומה במסגרת תהליך ראורגניזציה, בעטיו ראו אותם כמפוטרים. עלתה השאלה, אם יש לראות בפיצויים אלו כהכנסה ממענק פרישה כמשמעותו בסעיף 9(א7) לפקודה, או שמא כמענק הוני בשל אובדן מקור הכנסה. ביהמ"ש העליון פסק, כי מדובר במענק פרישה ולא במענק הוני, לאחר שמצא, כי הסכומים שנתקבלו בידי העובדים היו אותם סכומים שהיו משולמים להם במסגרת הסכם העבודה בינם ובין המעסיק. בנוסף,

בז"ן... בסמוך לאחר הפרטת כל אחת מהחברות."

בעקבות מחלוקות שהתגלעו בין הנהלת בז"ן לעובדים, אשר התנגדו להפרטה, נחתמו מספר הסכמים קיבוציים, אשר כללו הסכמי העסקה חדשים והסכמי פרישה. אחד מאותם הסכמים הסדיר את מעבר העובדים מבז"ן לבז"א (להלן: **"הסכם המעבר"**). במסגרת הסכם המעבר נקבע, כי כל העובדים, בין הפורשים ובין הממשיכים, יהיו זכאים למענק פיצול חד פעמי (להלן: **"מענק הפיצול"**). כמו כן, נקבע, כי מענק הפיצול לא יהיה חלק מן השכר.

הסכם המעבר גם עיגן את זכאותם של עובדים, אשר ימשיכו לעבוד בבז"ן ובבז"א, לקבלת מענק הפרטה (להלן: **"מענק הפרטה"**) מענק הפיצול ומענק הפרטה שולמו בפועל לעובדים בשנת 2006-2007 במקביל ליישום תוכנית ההפרטה.

המערער שייצג מכוח הסכמה דיונית את כלל עובדי בז"ן ובז"א טען, כי מענק הפיצול ומענק הפרטה מהווים הכנסה הונית. לשיטתו, מענקים אלו היו תמורה בגין ויתור העובדים על זכותם להתנגד לכל שינוי מבני, לרבות העברת השליטה בבז"ן ובבז"א (המעבידים) לידיים אחרות. "ויתור" נכלל בהגדרת "מכירה" בסעיף 88 לפקודה, וזכות ההתנגדות של העובדים מהווה "נכס" לצרכי אותו סעיף, כך שמכירת הנכס באמצעות ויתור עליו מהווה מכירה הונית.

עינינו הרואות, אפוא, כי בתי המשפט אוחזים בדעה, ככלל, כי כל תשלום, אשר משולם במסגרת הפסקת עבודתו של עובד, מהווה הכנסת פירותית בהתאם לסעיף 9(א7) לפקודה. חריג לכך מתקיים, כאשר מדובר בפיצוי המשתלם בגין נסיבות, אשר אינן קשורות לסיום יחסי העובד מעביד, דוגמת נסיבות עניין דוידוביץ.

עניין חיים ניסים

לאחרונה ניתן בבית המשפט המחוזי בחיפה פסק הדין בעניין **חיים ניסים** (ע"מ 859-08). פסק הדין, דן בשאלה, האם תשלומים המשולמים לעובדים כפיצוי בעקבות עריכת שינוי מבני במקום עבודתם, יסווגו כהכנסת עבודה, או שמא כפיצוי הוני.

ולעובדות המקרה. חברת בתי זיקוק לנפט בע"מ (להלן: **"בז"ן"**) הפעילה במשך שנים רבות כחברה ממשלתית את בתי הזיקוק בחיפה ובאשדוד. ביום 26 לדצמבר 2004 החליטה וועדת השרים לענייני הפרטה להפריט את בז"ן. בהחלטתה הורתה וועדת השרים, כי הליך הפרטת בז"ן ייעשה בשני שלבים. לאמור, תחילה יפוצלו בתי הזיקוק, כך שבבתי הזיקוק באשדוד יעברו לשליטת חברת בת (להלן: **"בז"א"**). בשלב השני, ימכרו מניותיהן של בז"א ושל בז"ן. מניות בז"א ימכרו כמקשה אחת לגוף פרטי ומניות בז"ן יונפקו בבורסה לניירות ערך.

במסגרת ההחלטה גם נקבע, כי **"בז"ן תשלם לעובדי בז"א תגמול הפרטה בגין הפרטת בז"א ולעובדי בז"ן יינתן תגמול הפרטה בגין הפרטת**

על בסיס דברים אלו ולאור הכרעתו של בית המשפט העליון בעניין **התעשייה האווירית** (בג"צ 8111/96) מתחום דיני העבודה, מתווה בית המשפט, כי מעביד, המבקש לבצע שינוי מבנה בעסקו, אשר יש בו, בסופו של יום, משום שינוי זהות המעביד, חייב לקבל את הסכמת העובדים לשינוי. דברים אלו מקבלים משנה תוקף, לדידו, כאשר מדובר בהליך של הפרטה.

הרי כי כן, מסיק בית המשפט, כי עובד, המסכים לשינוי מבנה מותר למעשה על זכויות מהותיות שהוקנו לו מתחום דיני העבודה, וכדבריו: **"עובד המסכים לשינוי המבני, ומסכים להמשיך לעבוד אצל המעסיק החדש, מותר על זכותו החוזית לעבוד אצל מעסיקו הקודם ומותר על זכותו לפיצויי פיטורים מהמעסיק הקודם. זוהי הזכות עליה מותר העובד ובגין היותו על הזכות להמשיך ולעבוד אצל מעבידו הקודם משולם הפיצוי...הצעדים הארגוניים שעליהם ויתרו העובדים עם קבלת המענקים, נועדו להגן על זכויות העומדות להם על פי דין ולמנוע פגיעה בזכות מהותית העומדת להם. על כן אין להתבונן על הזכות לנקיטת צעדים ארגוניים, בנסיבות אלו, כזכות עצמאית, אלא כזכות נלווית לזכות המהותית ומכאן שהפיצוי נועד לרפא את הפגיעה בזכות המהותית עצמה."**

לסיכום, ממצה בית המשפט, כי **"מענקים שמשולמים לעובדים במהלך שינוי מבני אורגני, מהווים תקבול בגין ויתור על הזכות להמשיך**

לעומתו טען פקיד השומה, כי מענק הפיצול ומענק ההפרטה שקיבלו העובדים מהווים אצלם הכנסת עבודה במובן סעיף 2(2) לפקודה. מענקים אלו שולמו לעובדים בזיקה ליחסי העבודה שבין הצדדים ובקשר לעבודתם אצל בז"ן בעבר. לגישתו, הזכות העומדת לעובדים להתנגד למהלכים הכוללים שינויים מבניים, הייתה חלק אינטגרלי מיחסי העבודה, ועל כן יש לראות בפיצוי שניתן להם כתוספת שכר חד פעמית.

בית המשפט המחוזי ברשות השופט **סוקול** צידד בעמדת המערער. לצורך כך מתווה בית המשפט, כי: **"תקבול שמקבל עובד ממעבידו יסווג בשים לב למהותו וטיבו ובהתאם לעילת תשלומו. תקבולים שמקבל עובד בגין עבודתו למען מעסיקו יסווג כהכנסת עבודה ואילו תקבולים שמקבל העובד עבור זכויות המוקנות מעבר לזכותו לתשלום שכר או כפיצוי בגין פגיעה בזכויות שכאלו, לא יסווג כהכנסת עבודה ואם התקבול מהווה מכר של זכות או פיצוי בגין פגיעה בזכות של העובד, יסווג התקבול כתקבול הוני."**

דומה, כי באמירה זו מאמץ בית המשפט גישה, אשר בוחנת את מהותו של התקבול במנותק מן הפרישה ממקום העבודה. כלומר, אם בעניין **חפץ** ובפסיקה שנסקרה לעיל, סווגו פיצויים ששולמו לעובדים בעת פרישה, תחת קורת הגג של סעיף 9(א7) לפקודה, בעניין **ניסים**, קובע בית המשפט, כי יש לבחון את מהותו וטיבו של כל תשלום בנפרד.

כך למשל, עמדתו של בית המשפט מהווה למעשה חריג להלכה הישנה מעניין חפץ, לפיה כל תשלום, ככלל, המשולם בעת פרישה יסווג כהכנסה פירותית. בית המשפט בעניין ניסים, אינו קובע מסמרות מראש ומבקש תחילה לבחון את מהותו של התשלום. תשלום המשולם לעובד שלא בגין שכר או בגין פגיעה בשכר, לא יסווג לדידו כתשלום פירותי, גם אם הוא משולם בעת פרישה.

פרשנות בית המשפט גם פותחת פתח לגישה, כי ויתור של עובד על זכויות מהותיות, המוקנות לו מכוח דיני העבודה בעת פרישה (ככל שזכויות אלו אינן קוגנטיות) תמורת תשלום, יסווג כמכירה במישור ההוני של זכויותיו ולא חלק מפיצויי הפיטורים. כך למשל, עובד, אשר פודה בכסף את זכותו לשימוע, יכול לטעון, כי מדובר על מכירת הונית.

גם הכרעתו של בית המשפט, לעניין המועד בו נצמחה הזכות של העובדים להתנגד לשינוי המבנה, יכולה ללמד, כי כאשר הפקודה אינה קובעת מסמרות לעניין צמיחתה של זכות הונית, יש לבחון את מועד צמיחתה בעת התגבשותה בפועל ולא במועד בו הייתה עוד זכות היפותטית בלבד.

עוד, יצוין, כי בית המשפט בעניין ניסים ערך אבחנה בין זכויותיהם של העובדים בעת שינוי מבנה פנימי (סגירת אגפים, העברת עובדים מאגף לאגף וכיו"ב), לבין זכויותיהם בעת שינוי מבנה חיצוני. זכויותיהם המהותיות של העובדים קיימות לגישתו רק במקרה של שינוי חיצוני. עם זאת, ניתן לטעון, כי במקרים

לעבוד אצל המעסיק הקודם ובגין ויתור על הזכות למנוע את השינוי. תקבולים אלו יסווגו על כן כתקבולים הוניים, בהתאם להוראת סעיף 88 לפקודת מס הכנסה."

במאמר מוסגר, יצוין, כי מעניינת לא פחות הייתה ההכרעה של בית המשפט בעניין המועד בו נצמחה לעובדים הזכות הנמכרת. לכאורה ניתן לומר, כי זכות זו נצמחה לעובדים במועד קבלתם לעבודה. אם טענה זו הייתה מתקבלת, פקיד השומה היה יוצא עם חלק מתאוותו בידו, שכן על המכירה הייתה מושגת בעת חישוב ריווח ההון נוסחת הפיצול הלינארי. חלק ניכר מריווח ההון היה ממוסה בשיעור מס שולי, בכפוף למועד תחילת עבודתו של כל עובד ועובד.

בית המשפט המחוזי, בחר לראות את הדברים באופן שונה. בית המשפט אימץ את הגישה, לפיה הזכות נצמחה לעובדים בעת מועד ההחלטה על שינוי המבנה, שהתקבלה כאמור לאחר שנת 2003 מועד כניסתו לתוקף של תיקון 132 לפקודה. משמעות הקביעה, הינה, כי המס אשר יחול על העובדים, שקיבלו את מענקי ההפרטה והפיצול, יהא בשיעור מס אחיד של 20%.

סיכום

פסק דינו של בית המשפט בעניין ניסים מהווה בעיני פסק דין תקדימי, בעל השלכות משמעותיות מעבר לשאלת המיסוי של פיצויים בעת שינוי מבנה.

חריגים, יכול שיקומו זכויות מהותיות לעובדים גם בעת שינוי מבנה פנימי. מכירתן עשויה להיות מסווגת כמכירה הונית. לבסוף, דומה, כי הכרעת בית המשפט בעניין **ניסים**, נשענית על העיקרון בדבר פסיקה לטובת הנישום. עיקרון זה, אשר פותח בפסיקה, מורה ככלל, כי במידה ובתום הליך פרשנות הוראת מס, לא מתקבלת פרשנות אחת, יש לפרש את הוראת המס לטובת הנישום (ראו למשל, רע"א 10643/02).

מכל מקום, נראה, כי טרם נאמרה המילה האחרונה בעניין **ניסים** מצידה של רשות המסים.

אשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.