



בית המשפט המחוזי בחיפה

26 ינואר 2011

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה

בפני כב' השופט רון סוקול

המעורר

חיים ניסים
ע"י ב"כ עו"ד ירון מהולל

נגד

המשיב

פקיד שומה חיפה
ע"י ב"כ עו"ד ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה - אזרחי

פסק דין

1. כיצד יסווגו לצרכי מס תקבולים שמקבלים עובדים כפיצוי בעקבות עריכת שינוי מבני במקום עבודתם. האם יש לראות בתקבולים אלו כהכנסת עבודה אצל העובדים, או שמא כפיצוי הונני. זו השאלה העומדת להכרעה בערעור זה, העוסק בפיצוי שקיבלו עובדי חברת בתי זיקוק לנפט בע"מ עם פיצול החברה לשתי חברות נפרדות ומכירתן לידיים פרטיות.

עיקר העובדות

2. בחודש אוגוסט 1959 התאגדה חברת בתי זיקוק לנפט בע"מ (להלן "בז"מ") כחברה מממלכתית. החברה הפעילה במשך שנים רבות את בתי הזיקוק בחיפה ובאשדוד. בכל אותן שנים הייתה בז"מ למעשה מונופול בתחום זיקוק מוצרי הנפט. ביום 26/12/04 החליטה וועדת השרים לענייני הפרטה להפריט את בז"מ (ראה החלטה מח/20 – פורסם באתר משרד ראש הממשלה. בהחלטתה הורתה וועדת השרים כי הליך הפרטת בז"מ ייעשה בשני שלבים; תחילה יפוצלו בתי הזיקוק בחיפה ובאשדוד באופן שבתי הזיקוק באשדוד יעברו לשליטת חברת בת שתוקם בשם חברת בתי זיקוק לנפט – אשדוד בע"מ (להלן "בז"מ א"). בשלב שני ימכרו מניותיהן של בז"מ ושל בז"מ לידיים פרטיות; מניות בז"מ ימכרו כמקשה אחת לגוף פרטי ומניות בז"מ יונפקו בבורסה לניירות ערך. בהחלטה נקבעו גם הוראות בעניין עובדי החברה וכך נאמר:

4. לפעול לכך, שעם ביצוע הפיצול, העובדים הקשורים לפעילות בית הזיקוק באשדוד אשר יעברו לבז"מ א, המועסקים בבז"מ לפי הסכם קיבוצי, יהיו מועסקים לפי תנאי הסכם קיבוצי שיהיה בתוקף ערב הפיצול.
5. רוכש מניות בז"מ א יתחייב לפעול כמיטב יכולתו לכך שיקוימו במלואם ובשלמותם כל ההסכמים הקיבוציים ו/או ההסדרים הקיבוציים ו/או הנוהגים המחייבים בעלי התוקף שיחולו על עובדי בז"מ א, שיוכחו על ידי הצד המבקש לקיימם, ו/או ההסכמים האישיים בכפוף להוראות כל דין, זכויות וחובות חזיות.
6. בז"מ תשלם לעובדי בז"מ א תגמול הפרטה בגין הפרטת בז"מ א ולעובדי בז"מ יינתן תגמול הפרטה בגין הפרטת בז"מ, והכל לפי "נוהלי מתן תגמול לעובדים של מניות המדינה", בהתאם לדרך ההפרטה הרלבנטית, בסמוך לאחר הפרטת כל אחת מהחברות,

1 מתוך 19



בית המשפט המחוזי בחיפה

26 ינואר 2011

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה

בהתאמה ובכפוף לביצועה; ככל שניתן, התגמול לעובדי בז"א ולעובדי בז"ן יהיה שוויוני, ושר האוצר יפעל ככל הנדרש לשם כך.

3. עם קבלת ההחלטה התגלעו מחלוקות בין הנהלת בז"ן לעובדים אשר התנגדו למהלך הפרטה וביקשו להבטיח את זכויותיהם בהסכמים. בסופו של יום ולאחר משא ומתן ממושך נחתמו בין הצדדים ביום 14/6/06 חמישה הסכמים קיבוציים כדלקמן:

(א) הסכם קיבוצי מיוחד העוסק במעבר עובדים מבז"ן לבז"א (להלן "הסכם המעבר") (נספח ג/3 לתצהיר המערער).

(ב) שני הסכמי עבודה לקביעת תנאי העסקתם של עובדי בז"ן ובז"א (נספח ג/1 לתצהיר המערער) (להלן "הסכמי העבודה").

(ג) שני הסכמי פרישה מוקדמת להסדרת תנאי פרישתם של עובדים שלא ימשיכו בעבודתם בבז"ן או בבז"א (נספח ג/2 לתצהירי המערער) (להלן "הסכמי הפרישה").

4. בהסכם המעבר, שכאמור נועד להסדיר את פיצול החברה, מעבר עובדים מבז"ן לבז"א, והכשרת הליך הפרטה, נקבעו גם הוראות בעניין מתן מענקים לעובדים. בסעיף 6 נקבעה זכותם של עובדים וותיקים, כהגדרת מושג זה בהסכם, למענק פיצול. וכך נאמר בסעיף:

6.1 כל עובד ותיק (הן עובד והן עובד ממשיך) יהיה זכאי, למענק פיצול חד פעמי בסכום של 70,000 ש"ח (במילים: שבעים אלף ₪) ברוטו אשר ישולם בסמוך ליום המעבר ובכל מקרה עד 60 ימים מהיום הקובע.

6.2 מוסכם בזאת כי מענק הפיצול האמור בסעיף 6.1 לעיל, לא יהווה חלק מן השכר לכל דבר וענין, ובכלל זה ומבלי לגרוע מכלליות האמור לעיל, לא יובא בחשבון לצורך חישוב ערך שעה, דמי הופשה וכל תשלום המחושב על בסיס ערך שעה לרבות, משמרות, גמול עבודה בשעות נוספות, גמול עבודה בשבת וחג וכן לא יובא בחשבון לעניין פיצויי פיטורים והפרשות סוציאליות לרבות לקרן פנסיה, לקופת גמל ולקרן השתלמות.

כן נקבע כי לעובדים שימשיכו בעבודה, בין בבז"ן ובין בבז"א, יינתן מענק הפרטה. לעובדים העוברים לבז"א נקבע מענק שישולם על פי נוהל הפרטה של רשות החברות הממשלתיות. וכך נאמר בהסכם:

סמוך ליום הקובע ובכל מקרה עד 60 ימים מהיום הקובע, ישולם לעובדים העוברים מענק הפרטה בהתאם לנוהל רשות החברות הממשלתיות מיום 29.7.1997 המצ"ב כנספח ג' להסכם זה (להלן – "נוהל הפרטה"). על אף האמור בסעיף 1 לנוהל הנ"ל, מוסכם, כי סכום המענק הכולל יהיה 3% מתמורת המכירה (ולא עד 3% כקבוע בנוהל) או סכום של 5 משכורות לעובד – הנמוך מביניהם.



בית המשפט המחוזי בחיפה

26 ינואר 2011

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה

לעובדים הממשיכים בז"ן הוצע מענק שישולם באחת משתי חלופות; תשלום על פי נוהל ההפרטה או קבלת מניות. וכך נאמר בהסכם:

7.2 לגבי העובדים הממשיכים, מוסכם כי 30 ימים לפני יום הפרטת בז"ן תודיע נציגות העובדים בבז"ן בכתב להנהלת בז"ן על בחירתה באמת מהאפשרויות שלהלן:

7.2.1 קבלת מענק הפרטה לעובדים הממשיכים כמפורט בסעיף 7.1 לעיל, בהתאמה. עם זאת מוסכם, כי מועד התשלום יהיה בתוך 30 יום ממועד אישור וועדת הכספים של הכנסת אליה תפנה רשות החברות הממשלתיות בתוך 30 ימים ממועד הפרטת בז"ן. לא נדרש אישור וועדת הכספים, ישולם המענק במועד הקבוע בסעיף 7.1 לעיל (דהיינו: 60 יום מהפרטת בז"ן).

7.2.2 קבלת מניות לעובדים הממשיכים בגין דילול אחזקות המדינה בחברה ממשלתית או מעורבת, בהתאם לנוהל ההפרטה מיום 29.5.2003 המצי"ב כנספת ד' להסכם זה. במקרה שנבחרה האפשרות בהתאם לסעיף קטן זה, מתחייבת בז"ן להעמיד לעובדים הלוואה צמודה למדד המחירים לצרכן, בגובה מלוא עלות רכישת המניות על ידי העובדים, ורשות החברות הממשלתיות נתנה את אישורה להעמדת הלוואה כאמור. מוסכם כי ככל שנציגות העובדים תגיע להסכמה עם רשות החברות הממשלתיות על מתן פיצוי באופן שונה מהאמור בסעיף זה, יפעלו בהתאם להסכמה זו. עוד מוסכם, כי האמור בסעיף זה לעיל יחול בכל הנפקה ו/או מכירה של מניות בז"ן, כולן או חלקן.

5. בהתאם להחלטת ההפרטה בוצע פיצול בז"ן לשתי חברות ומניות חברת בז"א נמכרו לפז חברת נפט בע"מ. מניות חברת בז"ן הונפקו בבורסה כמתוכנן. אין גם כל חולק כי בהתאם להסכם המעבר שולמו לעובדים מענק פיצול כאמור בסעיף 6 להסכם ומענק הפרטה על פי חלופת התשלום שנקבעה בסעיף 7 להסכם המעבר.

מענק הפיצול שולם בשנת 2006. מענקי הפרטה שולמו לעובדים עוברים בשנת 2006 ולעובדים ממשיכים בשנת 2007. כל עובד קיבל מענק פיצול בסך של 70,000 ₪. סך מענקי ההפרטה ששולמו לעובדים על פי הוראות ההסכם היה כ-106 מיליון ₪.

6. המערער, שהינו עובד של בז"ן והמשיך לעבוד בז"ן גם לאחר הפיצול, קיבל בשנת 2006 70,000 ₪ כמענק פיצול, ובשנת 2007 קיבל 90,703 ₪ כמענק הפרטה. פקיד השומה ביקש לראות בתקבולים אלו כהכנסת עבודה אצל המערער על פי הוראת סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נסח חדש] (להלן "הפקודה") והוציא לו שומה בהתאם. על שומה זו הוגש הערעור שבפניי.

7. בטרם אפרט את הטענות בערעור, אציין כי בין המשיב לבין בא כוח המערער, המייצג את כלל עובדי בז"ן, הושג הסכם דיוני קודם להגשת הערעור, לפיו הכרעת בית המשפט בתיק זה תחול



בית המשפט המחוזי בחיפה

26 ינואר 2011

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה

על כלל העובדים שקיבלו מענקים במסגרת הליך ההפרטה של בז"ן. עוד סוכס, כי בז"ן תנכה במקור מס בשיעור 20% מהמענקים ששולמו לעובדים, ויתרת המס הנדרשת על ידי המשיב תוחזק בנאמנות עד הכרעה בתיק. בהתאם למוסכס העבירה בז"ן את יתרת הכספים לנאמן "חברת M.L.G & L.B. נאמנות בע"מ".

הטענות בתמצית

8. המערער מבקש לקבוע כי התקבולים שקיבלו העובדים כמענקי פיצול וכמענקי הפרטה, במסגרת הליך ההפרטה של בז"ן, מהווים הכנסה הונית אותה יש למסות על פי פרק "ה" לפקודה. דרך הילוכו של המערער הינה כדלקמן; לעובדים, לא כל שכן, לעובדים בתאגיד ממשלתי, זכויות מוקנות למקום עבודתם ולזהות מעבידם. לפיכך עומדת להם זכות מוכרת להתנגד לכל שינוי מבני, להתנגד לפיצול המעסיק לגופים נפרדים ולהתנגד להעברת השליטה במעביד לידיים אחרות. זכות זו של העובדים הינה "זכות או טובת הנאה ראויה" הנכללת בהגדרת נכס על פי סעיף 88 לפקודה. מכירת "הנכס" – דהיינו ויתור על הזכות הראויה - מהווה על כן, לגישת המערער, "מכירה" של נכס ותקבול המתקבל עבור "מכירה" זו הינו תקבול הוני. להשלמת טיעונוי מבהיר המערער כי על פי ההלכה דינו של פיצוי בגין אובדן נכס או ויתור על נכס, כמוהו כתקבול בשל "מכירה". לפיכך הפיצוי שקיבלו עובדי בז"ן בעקבות הויתור על הזכויות שעמדו להם להתנגד לשינויים במבנה בז"ן, מהווים בידיהם הכנסה הונית.

9. לעומתו טוען המשיב כי מענק הפיצול ומענק ההפרטה שקיבלו העובדים מהווה אצלם הכנסת עבודה במובן סעיף 2(2) לפקודה. המשיב טוען כי המענקים 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 בינם לבין מעבידם, ועל כן יש לראות בפיצוי שניתן להם כתוספת שכר חד פעמית.

המשיב סבור כי יש לבחון את נסיבותיו הפרטיות של המקרה, מהם הוא למד כי כל זכויות העובדים נשמרו להם במסגרת ההסכמים הקיבוציים המיוחדים. לפיכך, המענק נועד לשמור על "שקט תעשייתי" ולא היווה פיצוי על אובדן זכויות. לגישתו אין מקום להבחין בין מענקי הפיצול וההפרטה לשאר התקבולים שמקבלים העובדים ממעבידם, וכולם מהווים אצל העובדים הכנסת עבודה.

10. אם התקבל עמדת המערער תתעורר מחלוקת נוספת. כאשר עוסקים במיסוי על רווח ההון, מחויבת הכרעה גם בשאלת מועד רכישת הזכויות עבורן שולמו המענקים. המערער טוען כי המענקים מהווים פיצוי הצופה פני עתיד. מכאן מסיק הוא כי מועד רכישת הזכות להתנגד למהלכים



בית המשפט המחוזי בחיפה

26 ינואר 2011

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה

לשינוי המבנה הארגוני איננו יכול להיות קודם למועד ההחלטה על הפרטה, דהיינו 26/12/04. לעומתו טוען המשיב כי מועד רכישת הזכויות הינו מועד תחילת העסקתו של כל עובד. זהו לדעת המשיב, המועד בו רכש העובד זכויות כלפי מעבידיו.

11. בטרם אדון בטענות השונות, אוסיף כי לסווג השונה ולעיתוי מועד רכישת הזכויות ישנה נפקות ממשית לעניין שיעורי המס שישלמו העובדים והמערער בתוכם.

אם המענקים מהווים הכנסת עבודה אצל העובדים, הרי שהמס שישולם בגינם יחושב על פי שיעור המס השולי בו מחויב כל עובד וכאמור בסעיף 121 לפקודה. קביעה כי עסקינן בהכנסת עבודה משמעה גם כי על המעביד חובה לנכות במקור את המס המתחייב על הכנסות אלו, כאמור בסעיף 164 לפקודה.

מאידך, אם עסקינן בהכנסה הונית המחויבת במס על פי פרק "ה" לפקודה, יוטל מס רק על רווח ההון הראלי שצבר כל עובד ושיעור המס יוגבל על פי סעיף 94 לפקודה. כאן נזכיר, כי עד שנת 2003 חויב יחיד בתשלום מס על רווח הון ראלי בשיעורים זהים לשיעורי המס השולי על הכנסות עבודה. משנת 2003, עם תיקון הפקודה, נקבע שעל רווח ההון הראלי ישולם מס בשיעור שלא יעלה על 20% (ראה תיקון מס' 132 לפקודה).

מכאן, שעל פי גישת המערער יחויבו המענקים כולם במס בשיעור מקסימאלי של 20%, בעוד שעל פי גישת המשיב יחויבו המענקים על פי שיעור המס השולי כקבוע בסעיף 121 לפקודה, ולחילופין ישולם על רווח ההון שנצבר עד לתיקון הפקודה בשנת 2003, השיעור השולי על פי סעיף 121 לפקודה ורק הרווח שנצבר ממועד זה ואילך יחויב בשיעור המס המופחת.

דיון והכרעה

12. לצורך ההכרעה במחלוקת בתיק זה אקדיש תחילה מספר מילים על ההבחנה בין הכנסה הונית להכנסה פירותית בכלל ובתקבולי עובד בפרט. לאחר מכן אבחן את טיב הזכויות העומדות לעובדים בדרך כלל בעת ביצוע שינוי מבני במקום עבודתם ואת טיבם של מענקי הפרטה למיניהם. לאחר מכן אבחן את עובדותיו של המקרה ואת טיבם של המענקים שקיבלו העובדים בבואיין ולבסוף אכריע מהו טיבם של מענקים אלו.

על ההבחנה בין הכנסה הונית להכנסה פירותית

13. מזה שנים רבות עמלים העוסקים בתחום המס על האבחנה בין הכנסה שבפירות (הכנסה שוטפת) לבין הכנסה הונית (רווח הון). שיטת המס האנגלית, עד לאחר מלחמת העולם השנייה, הטילה חיוב במס רק על הכנסה פירותית, דהיינו על הכנסה שוטפת. על רווח שנצבר לנישום בעקבות עסקה הונית (הכנסה שבקרן) לא הוטל מס (ראה א' ויתקון ו-י' נאמן **דיני מסים** 58-59 (מהדורה



בית המשפט המחוזי בחיפה

26 ינואר 2011

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה

רביעית, 1969)). לאחר מלחמת העולם השנייה חל מפנה בגישה האנגלית וגם תקבול הוני חייב במס. בעקבות השינוי בגישה האנגלית שונה גם הדין בישראל וכיום מוטל מס על רווח הון שצבר נישום הן על פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 והן על פי פרק "ה" לפקודה. עם זאת, לאבחנה בין סוגי ההכנסות נותרה חשיבות רבה הן בשל שיעורי המס השונים והן לצורך סוגיית ניכוי ההוצאות.

14. ההבחנה בין הכנסה פירותית – הכנסה שוטפת, לבין תקבול הוני אינה קלה. במשך השנים פיתחו בתי המשפט מבחנים שונים לסיוע בהבחנה. ככלל ניתן לומר כי הכנסה שוטפת הינה הכנסה הנובעת משימוש בגורמי היצור של הנישום, ואילו תקבול הוני הינו זה המתקבל בשל מכירת גורמי היצור (ראה יוסף מ' אדרעי **מבוא לתורת המסים** 132-130 (2008)). עוד מציין פרופ' אדרעי, כי "ריווח הון הוא ריווח הנובע מגורמים חיצוניים המביאים לשנוי בצפי זרם ההכנסות העתידיות הצפוי (שטרם מומשו) מן הנכס; בעוד שהכנסה שוטפת היא הכנסה שמומשה כבר והיא נובעת מגורמים פנימיים- מעבודתו או משימוש בהונו של הנישום בעבר- שהביא לגידול בשווי של הנכס" (יוסף מ' אדרעי **אירועי מס – עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל** 118 (2007)). יש מי שהדגיש את ההבחנה בין עסקה בנכס לבין קבלת התשואה מהנכס; עסקה בנכס הינה עסקה הונית שהכנסותיה הינן הכנסות שבהון, ואילו התשואה מהנכס הינה הכנסה שוטפת (ראה אמנון רפאל **מס הכנסה** כרך א' 55 (2009)).

כך או כך חשוב להדגיש, כי הדיונים בבתי המשפט בנוגע להבחנה בין ההכנסות השונות התקיימו בעיקר בעסקאות מסחריות למיניהן. במסגרת זו הוצעו מבחנים ומבחני משנה למיניהם. מבחנים אלו סוכמו על ידי בית המשפט העליון בע"א 9412/03 **חזן נ' פקיד שומה נתניה**, פ"ד נט(5) 538, 560 (2005):

המבחנים העיקריים להבחנה בין הכנסה הונית להכנסה פירותית הם מבחן טיב הנכס, שבמסגרתו ייבדק טיבו ואופיו של הנכס כנכס השקעתי לטווח ארוך או כנכס למסחר שוטף; מבחן התדירות, שעל-פיו, ככל שתדירות הפעילות רבה יותר, הדבר מצביע על אופייה הפירותי; מבחן היקף העיסוקאות, שלפיו ככל שהיקף העיסוקאות רב יותר, מלמד הדבר על אופי פירותי של הפעילות; מבחן המימון, הקובע כי מימון הפעילות בהון עצמי מלמד על אופייה ההוני, ואילו מימונה בהון זר מלמד על אופייה הפירותי; מבחן ההשבחה, לפיו פעולות השבחה בנכס לקראת מכירתו מלמדות על פעילות מסחרית; מבחן הבקיאאות, שעל-פיו ככל שהבקיאאות בתחום העיסוקה רבה יותר, מצביע הדבר על אופי פירותי; מבחן הנסיבות, שהוא מבחן הגג שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רוולנטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש קו ההבחנה בין הון לפירות. הבחינה היא בחינה נסיבתית בכל מקרה ומקרה, והמבחנים הם מבחני עזר שיש לשקול במצטבר תוך איזון ביניהם בדרך לגיבוש הכרעה בהבחנה בין הון לפירות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

26 ינואר 2011

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה

ראה גם ויתקון הנ"ל עמ' 70-85, א' רפאל הנ"ל עמ' 55-62, אהרן נמדר **מס הכנסה** 96-110 (מהדורה שלישית, 2010).

15. כאן ראוי לציין כי תקבול הוני – רווח הון, מוגדר בפרק "ה" לפקודה. בעקרון המס מוטל על הרווח ממכירה של "נכס" כמוגדר בסעיף 88 לפקודה. רווח שנצבר עקב מכירת זכות שאינה "נכס" במובן הפקודה, לא יחויב במס רווחי הון. עוד נזכיר, כי המס על רווח ההון מותנה "במימוש" ולא כל שינוי בערכו של נכס יחשב כרווח החייב במס (ראה באופן כללי א' נמדר הנ"ל עמ' 604).

16. להשלמת התמונה יש להזכיר, כי מקום שבו מקבל נישום פיצוי בגין פגיעה או ויתור על הכנסה כלשהי יסווג הפיצוי אצל המקבל על פי טיב הנזק אותו בא לפצות. ככל שהפיצוי נועד לכסות הפסד בגין הכנסה שוטפת, יחויב הפיצוי כהכנסה פירותית, ואילו ככל שבא לפצות אבדן נכס הוני, יסווג הפיצוי כהכנסה הונית (עקרון זה מוכר גם כעקרון "מילוי הפירצה") (ראה ע"א 171/67 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' הוצאת ספרים ש' ל' גורדון בע"מ, פ"ד כא(2) 186, 188 (1967); ע"א 391/70 קציר, חברה לעבודות קציר, חקלאות ופיתוח בע"מ נ' פקיד השומה תל אביב 1, פ"ד כה(1) 762 (1971); ע"א 30/73 רוט נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד כז(2) 701 (1973); א' רפאל הנ"ל עמ' 274; א' נמדר, עמ' 69-70).

תקבולים שמקבל עובד

17. משפרשנו את עקרונות סיווג ההכנסות והאבחנה בין הכנסות פירותיות לתקבולים הוניים נבחן כיצד ניתן ליישם הבחנות אלו על תקבולים שונים שמקבל עובד.

ניתן לחשוב כי כל תקבול שמקבל עובד ממעבידו הינו בגדר הכנסת עבודה, דהיינו הכנסה פירותית לפי סעיף 2(2) לפקודה. לעובד אין "אמצעי יצור" אותם הינו יכול למכור. "אמצעי היצור" של העובד הינם כישוריו הגופניים והמנטליים המהווים יחדיו את כושר עבודתו ולכאורה אלו אינם ניתנים למכירה.

למרות הנחה לכאורית זו, ניתן לציין מספר דוגמאות בהן סווגו תקבולים שמקבל עובד ממעבידו כתקבולים הוניים.

18. המסגרת העיקרית בה נדונה שאלת סיווג תקבולים שמקבל עובד ממעבידו כתקבולים הוניים הינה שאלת סיווגם של מענקי פרישה שמקבל עובד בסיום עבודתו. רבות נכתב בסוגיה זו ויתכן שטרם נאמרה המילה האחרונה בסוגיה. הדיונים נטושים בעיקר סביב הוראת הפטור הקבועה בסעיף 9(א7א) לפקודה המורה:



בית המשפט המחוזי בחיפה

26 ינואר 2011

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה

(1) מענק הון שנתקבל עקב פרישה - עד סכום השווה למשכורת של חודש לכל שנת עבודה, לפי המשכורת האחרונה; עלה סכום המענק על השיעור האמור, רשאי המנהל לפטור את העודף, כולו או מקצתו, בהתחשב בתקופת השירות, בגובה השכר, בתנאי העבודה ובנסיבות הפרישה;

(2) בשום מקרה לא יעלה הסכום הפטור לפי פסקת משנה זו על 3,900 ש"ח לכל שנת עבודה וחלק יחסי מסכום זה בשל עבודה בחלק משנה;

[..]

בעמ"ה (ת"א) 377/69 מרוה נ' פקיד השומה תל-אביב 3, פד"א ג' 21 (1969), סבר השופט אשר כי פיצויי פיטורין אינם אלא "תוספת סוציאלית" המשתלמת לעובד תמורת הסכמתו להסתפק במשכורת שוטפת קטנה יותר ובמטרה שלא יחפש מקום עבודה אחר. לפיכך הגיע למסקנה כי פיצויי פיטורין הינם הכנסת עבודה – דהיינו הכנסה שוטפת – אצל העובד. מכאן, כך קבע, שכל סכום העולה על הסכום הפטור על פי סעיף 9(א7)(א) לפקודה ימוסה כהכנסת עבודה.

דעה זו לא התקבלה על ידי בית המשפט העליון. בע"א 506/71 חפץ נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד כז(1) 212 (1972) נקבע מפיו של השופט ויתקון, כי מענק פרישה שמקבל עובד ממעבידו הינו פיצוי בשל ביטול חוזה העבודה ועל כן יש לסווגו כ"הכנסה שבהווה" (עמ' 219). עם זאת סבר בית המשפט, כי תקבול העולה על הסכום הפטור לפי סעיף 9(א7)(א) הנ"ל, אף שהינו תקבול הוני, יחויב במס כהכנסת עבודה. המקור לחיוב, כך לגישת בית המשפט, אינו מצוי בסעיף 2(2) לפקודה אלא בהוראת הפטור עצמה שבסעיף 9(א7), וכך נאמר:

סוף דבר: אם כי מן הדין הוא לראות את התקבול כהכנסה שבהווה, הרי הוא חייב במס לפי ההוראה שבסעיף 9(א7)(א), סיפא, לפקודה כסכום העולה על סכום מענק-עקב-פרישה הפטור לפי הוראה זו (עמ' 221).

ברוח אותה הערה נפסק בע"א 604/73 פרמה שרפ ישראל בע"מ נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד כח(2) 350, 342 (1974), כי לא מוטלת על המעביד חובת ניכוי במקור על תשלום מענק פרישה:

סיכומו של דבר – חובת הניכוי במקור שנקבעה בסעיף 164 אינה חלה על תשלום מענק פרישה כאשר מענק פרישה אינו מהווה הכנסת עבודה כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה.

כדי להשלים את הסקירה נפנה גם לפסקי הדין בעניין כבלי ציון (עמ"ה ב"ש) 568/04 כבלי ציון מפעלים מאוחדים בע"מ נ' פקיד שומה אילת (ניתן ביום 20/11/05) וע"א 128/06 כבלי ציון מפעלים מאוחדים בע"מ נ' פקיד שומה אילת (ניתן ביום 26/4/07). באותו עניין נדונה סוגיית הטבת מס הניתנת להכנסות עבודה בהתאם לסעיף 12 לחוק אזור סחר חפשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985, ונשאלה השאלה האם הטבה זו חלה גם על תשלום פיצויי פיטורין לעובד העולים על הסכום הפטור. בית המשפט המחוזי בבאר שבע, בעקבות פסיקות בית המשפט בעניין



בית המשפט המחוזי בחיפה

26 ינואר 2011

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה

חפץ ובעניין פרמה שרפ, הגיע למסקנה כי הסכום העולה על הסכום הפטור אינו בגדר הכנסת עבודה ועל כן אין מקום להחיל עליו את הוראת ההטבה.

הערעור לבית המשפט העליון נדחה, תוך שבית המשפט מעיר כי מדובר "בהכנסה פירוטית" שאינה הכנסת עבודה אלא "הכנסה מיוחדת". סיווג מענק הפרישה לא היה במוקד הדיון שבו גם הנישומה וגם המשיב טענו כי מענק פרישה הינו הכנסה פירותית, והמחלוקת התמקדה בשאלת מקור ההכנסה. עם זאת יש לזכור כי פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין כבלי ציון לא ביטל מפורשות את ההלכה בעניין חפץ, שבה סווג מענקי פרישה מפורשות כתקבול הוני, לא כל שכן אין בפסק הדין התחייבות להבחנה בין רכיביו השונים של מענק הפרישה וסיווגם של הרכיבים השונים (ראה על סיווג מענק פרישה גם א' רפאל הנ"ל עמ' 363-358; א' נמדר הנ"ל עמ' 144-143; מנחם רהב "פיצויי פרישה – רווח הון" מיסים כא/1 א-34 (2007); יורם מרגליות "מיסוי מענק פרישה: סיווגו ושיעור המס הראוי" מיסים כ/3 א-21 (2006)).

19. נעיר כי אף אם שאלת סיווג מענק הפרישה כרווח הון או כהכנסה פירותית עדיין עשויה לעורר מחלוקת, די לענייננו לזכור, כי אין מניעה עקרונית שתקבול שמקבל עובד יסווג כרווח הון וכי הסיווג הראוי יעשה תוך בחינת טיבה של "הזכות למענק" ומקורותיה. כאמור, המצדדים בסיווג מענק פרישה כהכנסה פירותית מגיעים למסקנה זו מתוך הגדרת המענק כתשלום נוסף בגין תקופת עבודתו של העובד, בעוד המסווגים את המענק כתקבול הוני, סבורים כי התשלום משולם כפיצוי בגין אבדן מקום העבודה, דהיינו בגין אבדן מקור ההכנסה.

20. בפסיקה נדונו מקרים נוספים שבהם נשאלה שאלת סיווג תקבולים שקיבל עובד ממעבידו. כך, למשל, עלתה שאלת סיווגו של תשלום שמקבל עובד עבור הסכמתו לעבוד (ראה א' רפאל עמ' 169). בין היתר נבחנה הטענה כי תשלום שמקבל שחקן בקבוצת ספורט עבור הסכמתו לשחק בקבוצה, אינה הכנסת עבודה, אלא תקבול הוני. בעמ"ה (חי) 214/88 **מכבי חיפה נ' פקיד שומה חיפה**, פד"א יח 19 (ניתן ביום 23/11/89) סבר כב' השופט ד' ביין, כי אין להבחין בין התקבולים השונים שמקבל שחקן ויש לסווג את כולם כהכנסת עבודה. באותו מקרה נטען כי התשלום עבור הסכמת השחקן לשחק בקבוצה מהווה תשלום עבור מוניטין וככזה יש לסווג כרווח הון. בית המשפט דחה את הטענה וציין כי מבחינה מהותית מהווה התשלום "תוספת חד פעמית לתשלומים השוטפים [...]". לעומת זאת באנגליה, במקרים דומים, הכירו בתי המשפט כי תשלום חד פעמי ששולם לשחקן עשוי להיות מסווג כתקבול הוני (ראה א' רפאל הנ"ל עמ' 169; כן ראה יעקב פוטשבוצקי "תשלומי שכר בלא יחסי עבודה ותשלומים לעובד שאינם שכר" מיסים ג/4 א-7 (1989), במיוחד ה"ש 4).

21. סוגיה דומה נדונה בהקשר לסיווגם של תשלומים שמשלם מעביד לעובד פרש למניעת תחרות – דהיינו תשלומים בגין הסכמת העובד שלא לפנות ללקוחות מעסיקו הקודם. בתי המשפט



בית המשפט המחוזי בחיפה

26 ינואר 2011

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה

התלבטו בסיווגם של התשלומים וקבעו כי יש להבחין בין תשלום שנועד לשמור על לקוחות קיימים, שאז יסווג כהכנסה שוטפת אצל המקבל והוצאה שוטפת אצל המעסיק, לבין תשלומים שנועדו לבסס עסק חדש על-ידי רכישת לקוחות, שאז יראו בתקבול כהכנסה הונית אצל המקבל והוצאה הונית אצל המשלם (ראה ע"א 762/00 בן-שלום נ' פקיד שומה כפר סבא (ניתן ביום 5/2/03), עמ"ה (ב"ש) 8/95 סופר צ'יפס שיווק 1991 נ' פקיד שומה אשקלון (ניתן ביום 28/7/98)). באחד המקרים נדון סיווגו של תשלום "דמי לא יחרץ" ששילם מעביד לעובד שפרש על מנת "לקנות" את שתיקתו. בית המשפט סיווג את התקבול כתקבול הוני (עמ"ה (ת"א) 169/87 שנקר נ' פקיד השומה כפר סבא (ניתן ביום 23/5/89); ראה גם הדוגמא שמביא דוד אלקינס בספרו מיסוי קניין רוחני עמ' 34 פסקה 219 (1993)).

22. ממכלול הדברים, ניתן לסכם ולומר כי תקבול שמקבל עובד ממעבידו יסווג בשים לב למהותו וטיבו ובהתאם לעילת תשלומו. תקבולים שמקבל עובד בגין עבודתו למען מעסיקו יסווגו 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.

לאור האמור נפנה לבחון האם לעובדי בז"ן הייתה "זכות" להתנגד לשינויים המבניים.

זכויות עובדים בשינויים מבניים

23. זכותו של מעסיק במפעלו הינה זכות קניינית המעוגנת בחוק יסוד כבוד האדם וחירותו והוכרה בפסיקת בית הדין לעבודה ובית המשפט. מכוח זכותו זו של המעסיק עומדת לו הזכות לנהל את מפעלו על פי שיקול דעתו. כך נאמר, כי "למעביד הפרווגטיבה לנהל את מפעלו על הצד הטוב והמועיל ביותר לפי הבנתו כפשוטו[...] בכפוף למגבלות המסייגות סמכויות אלו מכוח חוק, הסכם קיבוצי, או חוזה אינדיבידואלי" (דב"ע לה/3-1 עיריית רמת גן - לייבו, פד"ע ו 337, 343 (1975)). זכות זו מוכרת כזכות היתר הניהולית של המעביד. זכות היתר הנ"ל מוקנה למעביד גם זכות לבצע שינויים מבניים בעסקו (ראה דב"ע נו/3-20 תנובה - אגודה שיתופית לשווק תוצרת חקלאית בארץ ישראל בע"מ נ' שלום (ניתן ביום 27/11/96)).

שינויים מבניים בעסק עשויים להיות מסוגים שונים; ניתן להבחין בין שינויים פנים ארגוניים בעסק, כגון העברת עובדים מאגף לאגף, שינוי תפקודי אגפים, סגירת אגפים, מחלקות, מינוי בעלי תפקידים וכדומה לבין שינויים חוץ ארגוניים, כגון מכירת העסק כולו, פיצולו לעסקים נפרדים ועצמאים, מכירת חלקים מהעסק ועוד (ראה סקירה אצל רות בן ישראל דיני עבודה האוניברסיטה הפתוחה (2002), עמ' 1611 ואילך).



בית המשפט המחוזי בחיפה

26 ינואר 2011

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה

24. סוגיית השינויים הפנים ארגוניים אינה מעניינתו בתיק זה, אולם נעיר כי מקובל על הכל כי זכות היתר הניהולית של המעביד לביצוע שינויים פנים ארגוניים הינה רחבה ביותר ובדרך כלל אינה משפיעה על זכויות העובדים.

לא כך הדבר כאשר מבצע מעביד שינויים חוץ ארגוניים.

25. דיני העבודה מכירים בזכויות שונות המוענקות לעובדים בעת ביצוע שינויים מבניים. הוראות אלו מבוססות על רעיון הזיקה השוררת בין העובד למקום עבודתו. על כן נקבעו הוראות המכירות ברציפות זכויותיו של עובד בשינויים מבניים ובעיקר בחילופי מעביד (ראה למשל סעיף 1א) לחוק פיצויי פיטורים, התשכ"ג-1963, סעיף 3א) לחוק חופשה שנתית, התשי"א-1951, סעיף 30א) לחוק הגנת השכר, התשי"ח-1958, סעיף 4 לחוק דמי מחלה, התשל"ו-1976 ועוד). אלא שהוראות אלו בדיני העבודה המוסתתות על רציפות זכויות העובד האינדיבידואלי אינן ממצות את מלוא זכויותיהם של העובדים בעת החלטת המעסיק לבצע שינויים מבניים - חוץ ארגוניים. בבג"צ 8111/96 הסתדרות העובדים החדשה נ' התעשייה האווירית לישראל בע"מ, פ"ד (חנ) 481 (2004) (להלן "עניין התעשייה האווירית"), נדונו בהרחבה זכויות עובדים במהלך שינויים מבניים. שופטי בית המשפט העליון, בדומה לשופטי בית הדין הארצי, נחלקו בדעותיהם בשאלת טיבן של הזכויות העומדות לעובדים בשינויים מבניים במקום עבודתם ובשאלה האם הסכמי העבודה, הקיבוציים או האינדיבידואליים, כוללים בחובם הסכמה לשינויים שכאלו. עיון קפדני בפסק הדין מגלה כי כל השופטים, הן שופטי הרוב והן שופטי המיעוט, הסכימו כי בעת ביצוע שינויים מבניים - חוץ ארגוניים בעסק, עומדות לעובדים זכויות שונות. כך בלשונו הצירורית מצייין השופט מר חשין (עמ' 575):

הפץ דומם – וכמותו בעל-חי – רשאי הבעלים לטלטלו כרצונו ממקום למקום, להעבירו מיד-אל-יד, ואין מכהים בו. לא כן הוא האדם, שאין עושים בו, ואין הוא עובר ממעסיק למעסיק אלא לרצונו. על-כך – דומה – יסכימו הכול אין יוצא.

השופט ת' אור, שכתב את דעת הרוב, מבהיר כי זכויותיו של העובד מעוגנת בדיני החוזים, במשפט העבודה האינדיבידואלי ובזכויות היסוד. לגישת שופטי הרוב מוגבל כוחו של המעביד לבצע שינויים הפוגעים בזכויות שכאלו. במיוחד הודגש כי המעביד אינו יכול לבצע שינוי הכולל החלפת זהות המעביד ללא הסכמת העובד:

מכאן המסקנה היא כי מעביד אינו יכול לשנות תנאי בחוזה העבודה, כולל תנאי בדבר זהותו של המעביד, ללא הסכמת עובדו. נפקות סירוב כאמור ברורה: אם העובד מסרב לשינוי, תנאיו של החוזה המקורי ימשיכו לחייב את הצדדים. הברירה העומדת בפני המעביד במקרה כזה היא להמשיך את החוזה המקורי או להביא את כל חוזה העבודה לידי סיום, קרי לפטר את העובד (לביקורת על תוצאה זו



בית המשפט המחוזי בחיפה

26 ינואר 2011

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה

ראו פרופ' פ' רדאי "שינוי חד-צדדי של תנאי-עבודה – היתר, איסור, או שביל הזהב?" [55]. תוצאה זו אף תואמת את הדין הכללי – דיני החוזים ודיני המחאת חיובים – אשר אינו מאפשר לצד לשנות תנאי בחוזה ללא הסכמת הצד שכנגד, וכן אינו מאפשר להמחות חיוב ללא הסכמת הנושה.

לאור מסקנה זו קובע בית המשפט כי על מעביד המבקש לבצע שינוי בעסקו, אשר יש בו, בסופו של יום, משום שינוי זהות המעביד, לקבל את הסכמת העובדים לשינוי (עמ' 542).

26. דעת הרוב בעניין התעשייה האווירית הייתה כי הסכמה שכזו צריכה להיות הסכמה מפורשת של העובד ואין להניח כי הסכמה שכזו כלולה בהסכמי העבודה מכוח עקרון הפררוגטיבה הניהולית של המעביד (עמ' 544) (בהערת אגב נזכיר כי גם דעת הרוב הייתה שניתן להסיק מכללא הסכמה של העובד לשינויים פנים ארגוניים עמ' 548). לדעת שופטי הרוב שינויים מבניים משמעותיים, אותם הגדיר השופט אור כשינויים אורגניים, אינם כלולים בהסכם העבודה של העובדים, אלא אם נמצא להם עיגון מפורש. וכך מגדיר בית המשפט את השינויים האורגניים (עמ' 548):

עם זאת אין לראות בעובדים כמסכימים מראש, מכוח עקרון הפררוגטיבה הניהולית של המעביד, לכל שינוי בזכויותיהם, יהיו השלכותיו עליהם אשר יהיו. קיימים שינויים, אשר לצורך ענייננו אכנה אותם "שינויים אורגניים", הפוגעים בזכויות מהותיות של העובדים המוקנות להם על-פי חוזה העבודה והמשנים את בסיס ההסכמה בין הצדדים לו, עד שלא ניתן עוד לראות בהם הגמשה של החוזה המקורי, אלא חוזה חדש. פררוגטיבת הניהול אינה משתרעת על שינויים אלה.

27. לענייננו חשוב לציין כי בית המשפט מבהיר שהצורך בקבלת הסכמת העובדים לשינויים מבניים משמעותיים- שינויים אורגניים- משמעו כי על המעסיק לבוא בדברים עם העובדים ולעיתים אף לשלם להם תמורה עבור הסכמתם לשינויים. עם זאת, מקום שעובד אינו מסכים לשינוי, משמעות הדבר הינה המשך העסקתו על ידי המעביד הראשון או פיטוריו על ידו, פיטורים שבעקבותיהם על המעביד לשלם לעובד פיצויי פיטורים (עמ' 554, 555) (ראה עוד לעניין זכויות העובדים לפיצויים דב"ע 3-7/98 מועדים נ' משרד הבטחון – מדינת ישראל, פד"ע לג 441 (1998)).

28. הנה כי כן הכיר בית המשפט העליון בזכותם של עובדים להתנגד לשינויים מבניים – חוץ ארגוניים, וזכותם להיחשב כמפוטרים ולקבל פיצויי פיטורים ממעסיקם, אלא אם יושג עמם הסכם. בעקבות הלכה זו הכירו בתי הדין גם בזכות של עובדים המעוניינים להתנגד לשינויים מבניים, לנקוט בצעדים ארגוניים כגון שביתה והשבתה (ראה עס"ק 1013/04 בנק דיסקונט לישראל בע"מ - ההסתדרות הכללית החדשה, פד"ע מ 337 (2005), עס"ק 53/05 איגוד הבנקים בישראל - הסתדרות העובדים הכללית החדשה, פד"ע מ 537 (2005)).



בית המשפט המחוזי בחיפה

26 ינואר 2011

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה

29. בעניין התעשייה האווירית הנ"ל דן בית המשפט בנסיבות בהן הוחלט על הפרדה ופיצול של מפעל והקמת חברה חדשה, שינוי שנועד לשמש כתחילתו של הליך שסופו מכירת אותו חלק שפוצל. שינוי כזה נמצא על ידי דעת הרוב כשינוי אורגני שאינו מצוי בגדר סמכותו הניהולית של המעביד ללא הסכמה מפורשת של העובדים. בין היתר מציין באותו מקרה בית המשפט (עמ' 549):

אין חולק כי זהות המעביד היא תניה בעלת חשיבות משמעותית בחוזה עבודה, שהוא מעצם טיבו חוזה הכולל בחובו חבות של העובד למתן שירות אישי. היא עומדת בבסיס הסכמתו של העובד להתקשר בחוזה המסוים עם המעביד המסוים. כבר הוזכר כי מעבידים עשויים להיבדל אלה מאלה בהיבטים כבדי משקל, כגון יציבות פיננסית, גודל העסק, מדיניות ניהול העסק, כוונה להתמיד בעסק או לחסלו וכיוצא באלה. פעמים רבות עשויות להיות לשוני זה השלכות מהותיות על מצבו של העובד. כדוגמה בולטת ניתן להביא מקרה של מכירת עסק ממעביד מבוסס ויציב פיננסית למעביד המצוי בקשיים כלכליים. דוגמה נוספת בולטת הינו מצב של הפרטת מפעל כאשר המעביד הממשלתי מתחלף במעביד פרטי (ההדגשה הוספה).

30. דומה שאין חולק כי העברת שליטה בעסק מידיים ציבוריות לידים פרטיות – הפרטה – הינה שינוי בעל חשיבות רבה, שייכלל בגדר אותם שינויים אורגניים להם יש לקבל את הסכמת העובדים לביצועם.

על השלכות ההפרטה של מפעלים ציבוריים על זכויות העובדים והחשש שמא ייפגעו ניתן למצוא התבטאויות רבות בכתביה האקדמית ובפסיקה (ראה למשל מסמך רקע בנושא: זכויות עובדים בהפרטה, הוכן על ידי מרכז המחקר בכנסת (31/12/2000); פרנסס רדאי וגיל-ענד נועם "זכויות עובדים בעת חילופי מעבידים" המשפט י"א 597 (תשס"ז); עס"ק 17/99 **הסתדרות העובדים הכללית החדשה – כור תעשיות בע"מ**, פד"ע לד 510 (1999)).

השלכות ההפרטה על העובדים הביאו גם להגשת הצעות חוק פרטיות כמו הצעת חוק הבטחת זכויות עובדים בהפרטה (תיקוני חקיקה), התשס"ג-2003 וכן הצעת חוק החברות הממשלתיות (תיקון – הבטחת זכויות עובדים בהפרטה), התשס"ט-2009 (ראה גם סקירה של מרכז אדווה, מידע על שוויון וצדק חברתי בישראל – שלושה עשורים של הפרטה (נוב' 2006)). גם הממשלה יזמה הצעת חוק שעיקרה תיקון חוק פיצויי פיטורים - הצעת חוק פיצויי פיטורים (תיקון מס' 21) (חילופי מעבידים במפעל), התשס"ו-2005, אשר מבקשת להסדיר את הסוגיה, אולם בדרך שונה מההצעות הפרטיות.

גם רשות החברות הממשלתיות הכירה בייחודו של הליך ההפרטה והשלכותיו על זכויות העובדים וקבעה את נוהל תגמול עובדים בהפרטה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

26 ינואר 2011

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה

31. משקבענו כי במהלך שינוי מבני, לא כל שכן הפרטה, עומדות לעובדים זכויות שונות ונרחבות, לרבות הזכות לסרב לעבוד אצל המעסיק החדש ולדבוק בחוזה העבודה עם המעסיק הקודם, נותר לבחון מהי מהותו של תשלום שמשולם לעובדים על מנת שיוותרו על זכויות אלו ויסכימו לשינוי, וליישם את ההכרעה על המקרה שלפנינו.

מענקים המשולמים לעובד במהלך שינויים מבניים

32. לעמדת המשיב, המענקים שקיבלו העובדים נועדו לשמור על "שקט תעשייתי" ולא היה בהם תשלום בגין פגיעה בזכויות העובדים. תשלום לשמירה על "שקט תעשייתי", דהיינו תשלום שמיועד לסכל את רצונם של העובדים לשבש את הליכי ההפרטה ולנצל את כוחם כדי לקבל תמורה נוספת, אינו תשלום בגין ויתור על זכות ועל כן יסווג כהכנסת עבודה.

עוד סבור המשיב, כי תשלום מענקי ההפרטה אינו מהווה פיצוי בגין ויתור על זכות. נכונותו של העובד להמשיך לעבוד אצל המעביד החדש, כך לגרסת המשיב, אינה מהווה ויתור על זכות כלשהי העומדת לו, שהרי העובד אינו מוותר על זכות שעומדת לו לקבלת פיצויי פיטורים אם יפוטר בעתיד. המשיב מדגיש כי עם שינוי המבנה וההפרטה לא נפגעו הזכויות הסוציאליות של העובדים, תנאי השכר והסכמי העבודה נשמרו, ועל כן אין בשינוי המבני משום פגיעה בביטחון הסוציאלי של העובדים והמענקים לא מהווים פיצוי בגין פגיעה שכזו.

לבסוף מבהיר המשיב, כי לעובד אין "זכות קניינית" במקום עבודתו. לכל היותר עומדת לו זכות להגינות ולתום לב בהתנהגות המעביד כלפיו.

33. לעמדה זו של המשיב איני יכול להסכים. עמדתו זו של המשיב מתעלמת מהכרעת הרוב בעניין התעשייה האווירית. כאמור, נפסק כי מקום שבו מבקש מעביד לבצע שינוי אורגני (שינוי חוץ ארגוני) עומדת לעובד הזכות להמשיך בחוזה העבודה עם מעסיקו הקודם ואם המעסיק אינו מוכן להמשיך ולהעסיקו, עומדת לעובד הזכות לקבלת פיצויי הפיטורים. עובד המסכים לשינוי המבני, ומסכים להמשיך לעבוד אצל המעסיק החדש, מוותר על זכותו החוזית לעבוד אצל מעסיקו הקודם ומוותר על זכותו לפיצויי פיטורים מהמעסיק הקודם. זוהי הזכות עליה מוותר העובד ובגין הויתור על הזכות להמשיך ולעבוד אצל מעבידו הקודם משולם הפיצוי.

תשלום בגין ויתור של עובד על זכותו להמשיך לעבוד קרוב יותר במהותו "למענק פרישה" מאשר לשכר בגין תקופת עבודתו של העובד בעבר ועל כן לא נכון לסווגו כהכנסת עבודה אצל העובד.

34. שני הצדדים התייחסו גם לשאלה האם המענק נועד לפצות את העובדים בגין הפגיעה בביטחון הסוציאלי שלהם. דומה שהשאלה הנכונה אינה האם הפיצוי נועד לרפא את הפגיעה



בית המשפט המחוזי בחיפה

26 ינואר 2011

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה

בביטחון הסוציאלי, שהרי כאמור, הפיצוי מבטא את הפגיעה בזכות להמשך עבודה אצל המעסיק הקודם או לפיצויי פיטורים. הפגיעה בביטחון הסוציאלי, או מדויק יותר, החשש שמא יפגע ביטחונם הסוציאלי של העובדים, רלבנטי לבחינת טיבו של השינוי המבני. שינוי מבני כזה שמתלווה לו חשש לפגיעה בביטחון הסוציאלי של העובדים, יסווג בדרך כלל כשינוי אורגני המקים לעובד זכות להתנגד לשינוי המבני. בעניין זה אין רלבנטיות לטענות בדבר תנאי העסקה אצל המעביד החדש, שהרי ראינו כי זהות המעביד הינה חלק מחוזה העבודה של העובד ושינוי ממשי בזהות המעביד הוא השינוי המהווה שינוי אורגני – חוץ ארגוני.

35. המשיב הניח, כאמור, כי המענקים נועדו לשמירה על שקט תעשייתי, דהיינו העובדים קיבלו את המענק תמורת ויתורם על הזכות להתנגד ולנקוט בצעדים ארגוניים כנגד הליך ההפרטה. גם לטענה זו יש להשיב כי הזכות להתנגד להפרטה והזכות לנקוט בצעדים ארגוניים בעת התנגדות להפרטה אינה עומדת כזכות עצמאית, אלא היא נלווית לזכותו המהותית של העובד. הזכות לנקיטת אמצעים ארגוניים מיועדת להגן על זכויות מהותיות של העובדים (רות בן ישראל "השביתה בראי המשפט הציבורי: השביתה, השביתה הפוליטית וזכויות האדם" ספר ברנזון כרך שלישי 111 (תשס"ז)) ובמקרה הנוכחי להגן על זכותם של העובדים להמשיך ולעבוד אצל מעבידם הקודם ולהימנע משינוי בזהות המעביד. לא מדובר במצב בו העובדים מבקשים לנקוט בצעדים ארגוניים כדי לשפר את תנאי העסקתם, להביא להעלאת שכרם וכו'. 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.

36. אלו אם כן עקרונות הסיווג, אולם יש לבחון גם את טיב המענקים ששולמו בפועל לעובדי בז"ן. משמע, ככל שהמענקים שקיבלו עובדי בז"ן נועדו לפצותם בעקבות הסכמתם לוותר על זכותם להמשיך ולהיות מועסקים על ידי המעסיק הקודם, הרי שפיצוי זה הינו ויתור על "זכות" המהווה "מכירה" במובן סעיף 88 לפקודה, ופיצוי שכזה יסווג כתקבול הוני. מאידך, אם המענקים שולמו בגין עילות אחרת, יש לבחון את טיבן של עילות התשלום ולסווג את התקבולים בהתאם.

37. שני הצדדים הביאו ראיות על המגעים שקדמו לגיבוש ההסכמים השונים על מנת לשכנע מהדברים שהוחלפו במהלך המגעים על טיבם של המענקים.

לגישת המשיב, ניתן ללמוד מהדברים שנאמרו ומהמסמכים שהוחלפו בין הצדדים, כי העובדים ביקשו לנצל את השינויים בבז"ן על מנת לשפר את שכרם ואת תנאי העסקתם. נושא הביטחון התעסוקתי היה רק אחד מנושאי המשא ומתן ולא דווקא הנושא העיקרי. בין היתר מפנים הם לפרוטוקול הפגישה מיום 5/4/05 (מש/2), שבה העלו העובדים דרישות כספיות ודרשו להשוות



בית המשפט המחוזי בחיפה

26 ינואר 2011

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה

את זכויותיהם לזכויות ולתוספות שקיבלו עובדי רשות הנמלים. כן הפנה המשיב לנייר העמדה שהציגו העובדים (מש/6), בו פרטו את דרישותיהם שכללו גם העלאת השכר הבסיסי בשיעור של 4% עבור הפרטה ו-16% עבור הפיצול.

המשיב מפנה גם לפרוטוקולים של דיונים נוספים מיום 10/2/05 ומיום 15/9/05, מהם מבקש הוא להסיק כי לשם שמירה על הביטחון הסוציאלי העלו העובדים דרישות שונות ונפרדות מדרישותיהם לקבלת המענקים. להבטחת הביטחון הסוציאלי ביקשו העובדים, כך לגישתו, רק הבטחת רצף הזכויות ושמירה על תנאי העבודה והשכר ולא דרשו מענקים.

38. בעדותו ציין מר שברצברג, מי שכיחן כיו"ר ועד העובדים במהלך המשא ומתן, כי על אף האמור הרי שהביטחון הסוציאלי של העובדים הוא שהיה בראש מעייניהם במהלך המשא ומתן. לדבריו, אף כי נקבעו הסדרים שנועדו לשמור על הזכויות הסוציאליות של העובדים, לא היה בכך די כדי להפיג את חששם של העובדים מפני הפגיעה הצפויה במעבר לידיים פרטיות. כך בעמ" 8 לפרוטוקול הוא מציין:

אני אומר חד נשמעית, לא קבלנו את כל מה שהיינו צריכים לקבל ולא קבלנו את כל מה שדרשנו. המענק של הפיצול וההפרטה שהוא כסף והקופה של העובדים של הביטחון הסוציאלי שהיא כסף היא פיצוי חלקי על הסיכון העתידי שהעובדים לקחו, שהסכימו לוותר על הזכות שלהם להתנגד למהלך של הפיצול וההפרטה.

מעדותה של הגב' קרמר, הממונה על השכר וכוח האדם ברשות החברות ממשלתיות, עולה כי במהלך המשא ומתן נדונו נושאים שונים, אם כי העדה הדגישה כי המדינה ביקשה להגיע להסכמה עם העובדים לגבי הליך ההפרטה בין היתר כדי למנוע מהעובדים לנקוט בצעדים שיכשילו את ההליך (עמ" 13).

39. עדויות אלו של העדים אינן בעלות משקל רב בקביעת טיבם של המענקים. אך טבעי הוא כי במהלך המשא ומתן הועלו טענות מסוגים שונים, ובין היתר ביקשו העובדים לנצל את ההזדמנות לשיפור בתנאי עבודתם ובשכרם. עם זאת, שיקולים אלו בניהול המשא ומתן אינם משנים את העיקר, והוא כי לעובדים עמדו זכויות להתנגד לשינויים המבניים בבו"ן (פיצול והפרטה) והם ניהלו משא ומתן כדי לקבל תמורה לויתורם על זכויות אלו. דרך חישוב התמורה אינה רלוונטית למהות העילה בגדרה שולמו המענקים.

40. גם אם הצדדים לא ידעו להגדיר את עילות התשלום במדויק, ברור שהתשלום נועד כדי להשיג את הסכמתם של העובדים לתהליך ההפרטה והסכמה זו נדרשה הואיל ולעובדים עמדו זכויות להתנגד להליך ולדרוש את המשך העסקתם על ידי המדינה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

26 ינואר 2011

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה

41. כאן נזכיר כי גם בהסכמים עצמם הובהר שתשלום המענק אינו מהווה שכר עבודה לעובדים. כך בסעיף 6.2 להסכם המעבר נרשם מפורשות, "מוסכם בזאת כי מענק הפיצול האמור בסעיף 6.1 לעיל, לא יהווה חלק מן השכר לכל דבר ועניין [...]". ובסעיף 7.3 להסכם נאמרו דברים זהים ביחס למענק ההפרטה.

הנה כי כן, בזמן אמת, סברה המדינה כי מענקי הפיצול וההפרטה אינם חלק משכר העבודה של העובדים. אמנם ניתן לצמצם אמירה זו כחלה רק ביחס לזכויות הסוציאליות של העובדים, ללא קשר לסיווגם של המענקים לצרכי מס, אולם דומה שגם עמדה זו מחזקת את ההנחה כי המענקים לא היו תשלום בגין עבודתם של העובדים אלא תקבול בגין ויתור על זכויות.

42. ניתן לסכם ולקבוע, כי אין בעובדות המיוחדות של המקרה כדי לשנות את המסקנה האמורה לעיל, לפיה מענקים שמשולמים לעובדים במהלך שינוי מבני אורגני, מהווים תקבול בגין ויתור על הזכות להמשיך 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.

מועד רכישת הזכות

43. משקבענו כי עניין לנו בתקבול הוני, צצה ועולה השאלה מתי נרכשה אותה זכות של העובדים, אשר בגין הויתור עליה התקבלו המענקים. כאמור לעיל, לשאלה זו משמעות כספית רבה, שכן בהתאם לסעיף 94 לפקודה יש להבחין בין רווח הון שנצבר לפני היום הקובע (1.1.2003) לרווח הון שנצבר לאחריו. רווח הון שנצבר בעבר, עד שנת 2003, ימוסה על פי שיעור המס השולי של הנישום ואילו רווח הון שנצבר לאחר היום הקובע יחויב בשיעור מס מקסימאלי של 20%.

רווח הון מוגדר כ"מחיר שבו עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי". משמעות הדבר הינה, כי בעת הטלת מס על רווח הון שנצבר יש לקבוע את התמורה שהתקבלה בעת מימוש הנכס ואת מחיר הרכישה במועד הרכישה, וההפרש מהווה רווח שעליו מוטל המס. כמובן שנוסחה זו הינה פשטנית, כיוון שיש להביא בחשבון את שיערוך המחיר המקורי ואת שיעורי הפחת שנדרשו בגין הנכס. סעיף 91 לפקודה קובע את דין חישוב המס על רווח ההון ולענייננו חשוב סעיף 91(ב) הקובע:

(1) על אף הוראות סעיף קטן (ב), לגבי נכס שיום רכישתו חל לפני המועד הקובע, למעט נכס שהוא מוניטין שלא שולם בעד רכישתו, יחויב רווח ההון הריאלי במס בשיעורים אלה:
(א) על רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע - כאמור בסעיף 121;
(ב) על יתרת רווח ההון הריאלי - בשיעור הקובע בסעיף קטן (ב)(1), (2) או (3), לפי הענין;

44. אין חולק, כי זכותם של העובדים לא "נרכשה" בתמורה ועל כן אין בענייננו מחיר מקורי כלשהו ועל כן כל התמורה שהתקבלה ב"מימוש" הזכות, דהיינו כל סכום הפיצוי בגין הויתור על



בית המשפט המחוזי בחיפה

26 ינואר 2011

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה

הזכויות, הינו רווח שנצבר. עם זאת עדיין יש לבחון מהו מועד הרכישה לצורך חישוב המס על רווח ההון כאמור בסעיף 91 הנ"ל.

45. ניתן לראות שהמחוקק הכיר באפשרות של מכירת נכסים ללא עלות רכישה מקורית, אולם התייחס לכך רק בנוגע למכירת מוניטין שלא שולם בעד רכישתו (ראה א' נמדר הנ"ל, עמ' 623). אין התייחסות מפורשת למכירת זכויות אחרות שלא שולם בעד רכישתן ועל כן חישוב המס על רווח ההון שנתקבל במכירתן יחושב כאילו מחיר הרכישה היה אפס.

46. חוזרים אנו לשאלה, מתי נרכשה זכותם של העובדים. המערער טוען, כי רק משהחלט על הפרטת בז"ן קמה לעובדים הזכות להתנגד לה ועל כן מועד הרכישה הינו מועד ההחלטה מיום 26/12/04 – משמע לאחר היום הקובע לפי סעיף 91 לפקודה. לעומתו, לגרסת המשיב זכותו של עובד להמשיך לעבוד אצל מעסיקו ולהתנגד לשינוי קמה לו מיד עם תחילת עבודתו ועל כן לגבי כל עובד יש לאתר את מועד תחילת העסקתו ולחשב את רווח ההון בהתאם.

ההכרעה בין שתי העמדות אינה קלה ולכל דרך פרשנית הגיון משלה. עם זאת סבורני, כי גם בסוגיה זו יש להעדיף את עמדת המערער. אין חולק, כי מיד עם תחילת עבודתו קמות לעובד זכויות שונות כלפי מעבידו. עם זאת הזכות שבה עסקינן, דהיינו הזכות לדרוש מהמעסיק להמשיך להעסיק את העובד בעת שינוי מבני ולהתנגד לשינויים אורגניים, קמה לעובד רק מרגע ההחלטה על אותו שינוי. ראינו לעיל, כי לא כל שינוי במבנה הארגוני של המעביד מקים לעובד זכויות להתנגד להן אלא רק שינוי שהוגדר בעניין התעשייה האווירית כשינוי אורגני – דהיינו שינוי ממשי בעל השלכה משמעותית על העובד. כל עוד לא הוחלט על שינוי שכזה, לא עומדת לעובד כל זכות בת-מימוש והיא נותרת כזכות ערטילאית היפותטית. כל עוד לא התקבלה החלטה על שינוי מבני לא קם לעובד הצורך להגן על מקום עבודתו אצל מעסיקו ועל כן זכותו להמשיך לעבוד אצל המעסיק ולהתנגד לשינוי קמה רק מרגע שנוצר ה"איום". משמע, רק מרגע שהחליט המעביד לבצע את השינוי, לובשת הזכות "עור וגידים" ורק מרגע זה ואילך יש לראות בעובד כמי ש"רכש" זכות להתנגד לשינויים.

47. מהסכס המעבר למדים אנו, כי בחישוב המענקים לעובדים הובאה בחשבון תקופת עבודתו של כל עובד רק באופן חלקי. בסעיף 6.1 נקבע כי מענק הפיצול יהיה בסכום אחיד של 70,000 ₪ לכל עובד ותיק – דהיינו מי שעבד ביום הקובע. רק לגבי מענק ההפרטה נקבע תשלום על פי נוהל ההפרטה של רשות החברות הממשלתיות ונוהל זה מביא בחשבון את הוותק של כל עובד. משמע, גם הצדדים לא נתנו משקל מלא לתקופת העסקתו של כל עובד ולא הניחו כנקודת מוצא לחישוב כי העובד רכש את זכותו כבר עם תחילת העסקתו. גם בכך יש לחזק את המסקנה כי זכותם של העובדים לא נרכשה ביום תחילת העסקתו של כל עובד אלא רק בעת ההחלטה על השינוי המבני בבז"ן.



בית המשפט המחוזי בחיפה

26 ינואר 2011

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה

סוף דבר

48. כפי שפורט לעיל הגעתי לכלל מסקנה כי הדין עם המערער ועובדי בו"ן. לעובדי בו"ן עמדה זכות להתנגד לשינוי המבני שכלל פיצול והפרטה. שינוי זה מהווה שינוי אורגני במקום עבודתם ועל כן רשאים היו לדרוש את המשך העסקתם אצל המעביד הקודם- המדינה- ולהתנגד לשינוי. זכותם זו הינה "זכות ראויה" הכלולה בהגדרת "נכס" על פי סעיף 88 לפקודת מס הכנסה. המענקים שולמו לעובדים כתמורה עבור הסכמתם לוותר על זכויותיהם אלו. מענק בגין ויתור על זכות זו הינו תקבול הוני. מועד רכישת הזכויות היה רק במועד קבלת החלטה על השינויים המבניים ועל כן יש לחייב את העובדים רק במס על רווחי הון כאמור בסעיף 91(ב1) לפקודה. לצורך חישוב רווח ההון יראו במועד החלטת ההפרטה, 26/12/2004, כמועד הרכישה.

49. כמו כן הנני מחייב את המשיב לשלם למערער הוצאות ההליך ושכר טרחה בסכום כולל של 50,000 ₪. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד לתשלום המלא בפועל.

ניתן היום, כא' שבט, תשע"א, 26 ינואר 2011 בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט