

יד' באלול תשס"ד
31 באוגוסט 2004

תפוצה: א', נצ'(1), ב'(3), ג'(1), ד'(2), ו'

הנדון: חוזר מס הכנסה מס' 21/2004 – מקצועית/משפטית

הנושא: הזכאות לפטור על מענקי פרישה - סעיף 9(א7) לפקודה

רקע

1. סעיף 9(א7) לפקודה קובע מספר הוראות ביחס למיסוי מענקי פרישה (להלן – "המענק"), כדלקמן:
 - 1.1. קביעת תקרת פטור לכל שנת עבודה.
 - 1.2. קביעת אופן מיסוי המענק במקרה של רצף זכויות לפיצויים.
 - 1.3. קביעת אופן מיסוי המענק במקרה של רצף זכויות לקצבה.
 2. מטרת הפטור הקבוע בסעיף 9(א7) לפקודה הנה סוציאלית בעיקרה, ולפיה יש להותיר בידו של עובד שנגדע מקור פרנסתו את מירב הסכום על-מנת שישמש לכלכלתו בתקופה בה נפסק מקור פרנסתו כאמור.
 3. סעיף 9(א7)(א)(1) לפקודה פותח במילים – **"מענק הון שנתקבל עקב פרישה..."** לשון הסעיף פשוטה וברורה היא, וניתן לקבוע כי הסעיף יחול רק במקרה בו נעשתה פרישה מוחלטת וסופית מהמעביד, שמשמעה – ניתוק מוחלט של יחסי עובד-מעביד. פעמים רבות אנו נתקלים במצבים בהם מתקבל מענק פרישה, אך בפועל, לא נעשית כל פרישה שהיא, או שנעשית פרישה בפועל, אך העובד חוזר לעבודתו אצל אותו מעביד לאחר פרק זמן מסוים וכיו"ב, וזאת מטעמים שונים.
- מטרת חוזר זה, לקבוע את תנאי הזכאות להחלת הפטור הקבוע בסעיף 9(א7) לפקודה בכל הקשור לפרשנות שיש לתת למונח "פרישה", ולקבוע את דרך הטיפול במקרים בהם נעשתה פרישה שאינה מהווה פרישה מוחלטת וסופית מהמעביד.

כללי

4. פרישה היא אירוע הגורם לניתוק מוחלט של יחסי עובד-מעביד. ככלל, בחינת קיומם או אי קיומם של יחסי עובד-מעביד תיעשה לאור דיני העבודה, אלא אם קיים מצג סותר כלפי רשויות המס.
5. סעיף 2 לחוק פיצויי פיטורים, התשכ"ג – 1963 (להלן – "חוק פיצויי פיטורים") קובע מספר חזקות לרציפות בעבודה. סעיף 2(9) לחוק פיצויי פיטורים מגן על העובד וקובע כי לעניין רציפות בעבודה, ייחשבו גם שני המצבים הבאים:
- 5.1. הפסקת עבודה ארעית ללא ניתוק יחסי עובד-מעביד.
- 5.2. הפסקת עבודה תוך ניתוק יחסי עובד-מעביד, שאינה עולה על שלושה חודשים (מכאן, שגם חוק פיצויי פיטורים מכיר כתקופת עבודה רצופה, הפסקת יחסי עובד-מעביד לתקופה שאינה עולה על שלושה חודשים, ולפיכך, אין מדובר כלל בפרישה).
6. מהאמור בסעיף 5 לעיל ניתן להבין, כי גם אם נעשתה הפסקת עבודה ארעית ללא ניתוק יחסי עובד-מעביד, או שנעשתה הפסקת עבודה תוך ניתוק יחסי עובד-מעביד שאינה עולה על שלושה חודשים, אין לראות בכך פרישה לעניין דיני עבודה. ואולם, מהאמור אין ללמוד כי כל ניתוק יחסי עובד-מעביד לתקופה העולה על שלושה חודשים ייחשב כפרישה לעניין סעיף 9(א7) לפקודה, שכן יש לבחון האם מדובר בניתוק אמיתי או מלאכותי שנעשה במטרה ליהנות ממענקים פיטורים ממס.
7. בעמ"ה 157/77 יהלומי דסקל בע"מ נ' פ"ש גוש דן נקבע, כי כל מטרת יסודה של החברה החדשה שהוקמה על-מנת לקלוט את העובדים שפוטרו אגב תשלום מענקים פיטורים ממס הנה מלאכותית וללא כל טעם עסקי, והיא נועדה להיטיב עם העובדים בלבד. לפיכך, המענקים ששולמו לעובדים שפוטרו והחלו לעבוד מייד בחברה החדשה שהוקמה לצורך כך בלבד לא ייהנו מהפטור הקבוע בסעיף 9(א7) לפקודה.
- בעמ"ה 87/94 ג'ריס בראברה בע"מ נ' פ"ש עכו נקבע, כי החברה החדשה שהוקמה זהה בעיקרה לחברה שפעילותה הופסקה, והטעם להקמתה הנו מלאכותי בעיקרו ולא כלכלי. לפיכך, המענקים ששולמו לבעלי המניות שפוטרו והחלו לעבוד מייד בחברה החדשה שהוקמה לא יותרו בניכוי לחברה שפעילותה הופסקה.
8. על אף שבפקודה אין התייחסות מפורשת למצבים בהם העובד משנה משרתו ממשרה מלאה לחלקית (ללא קשר לגובה חלקיות המשרה), ניתן בהחלט לקבוע, כי לא מדובר בפרישה מוחלטת ממקום העבודה, שהרי לא נותקו באופן מוחלט יחסי עובד-מעביד.

הנחיות לפעולה

9. לאור כל האמור לעיל, יש להחיל את הוראות סעיף 9(א7) לפקודה רק באותם מקרים בהם נעשתה פרישה סופית ומוחלטת מהמעביד, שמשמעה – ניתוק מוחלט של יחסי עובד-מעביד.

10. שינוי משרה ממשרה מלאה לחלקית (ללא קשר לגובה חלקיות המשרה) – בכל מקרה, אין מדובר בפרישה מוחלטת ממקום העבודה (שהרי לא נותקו באופן מוחלט יחסי עובד-מעביד), ולפיכך אין להחיל את הוראות סעיף 9(א7) לפקודה על המענקים שנתקבלו. בנסיבות אלה, הפטור הקבוע בסעיף 9(א7) לפקודה יינתן רק במקרה בו העובד יתפטר ויפרוש לחלוטין מהמעביד.

11. הפסקת עבודה ארעית ללא ניתוק יחסי עובד-מעביד – כאמור, לפי סעיף 2(9) לחוק פיצויי פיטורים, אין לראות בכך פרישה בפועל (כגון: יציאת העובד לחל"ת). בהתאם לכך, ובשל העובדה שלא מתקיים התנאי הבסיסי של ניתוק יחסי עובד-מעביד בהתאם לדיני עבודה, אין להחיל את הוראות סעיף 9(א7) לפקודה על המענק שנתקבל בעת ההפסקה הארעית.

12. הפסקת עבודה תוך ניתוק מוחלט של יחסי עובד-מעביד שאינה עולה על שלושה חודשים: ככלל, לפי סעיף 2(9) לחוק פיצויי פיטורים, אין לראות בכך פרישה בפועל, ולפיכך, במקרים כגון אלה, אין להחיל את הוראות סעיף 9(א7) לפקודה על המענקים שנתקבלו. ואולם, אם יוכח על-ידי הפורש כי הפרישה מהעבודה נכפתה עליו (כגון: פיטורים על-ידי המעביד, הסכם עבודה/חווזה, פרישה לפי חוק וכדומה), או שלא היתה בידי כל יכולת למנוע את קבלת מענק הפרישה, ניתן להחיל את הוראות סעיף 9(א7) על המענק שנתקבל, וזאת בכפוף לבדיקת נסיבות המקרה הכוללות שהביאו להפסקת עבודתו של העובד לפרק זמן קצר זה ולחזרתו לאותו מעביד. בכל מקרה, יש לוודא שאין המדובר בעסקה מלאכותית שמאחוריה מסתתרת הכוונה לשלם לעובדים מענקים פיטורים ממס.

להלן נסיבות היכולות להביא לפרישת עובד והדורשות התייחסות מיוחדת:

12.1. מעבר עובדים בין חברות:

12.1.1. מעבר עובדים מחברה אחת לחברה אחרת שקלטה את כל פעילותה או חלקה, תוך

תשלום מענק לעובדים – בנסיבות בהם נשמרו אותו מקום עבודה ותפקיד, קיים קושי לטעון לניתוק יחסי עובד-מעביד המזכים בפיצויי פיטורים. במצבים אלה, המעביד החדש בד"כ לוקח על עצמו את המחויבות לתשלום הפיצויים בשל תקופת עבודתו של העובד אצל המעביד הקודם באותו מקום עבודה. ואולם, אם שולמו מענקי פרישה בעת מעבר העובדים בין החברות, ומתברר שהעברת העובדים לא נעשתה במטרה לשלם להם מענקים פיטורים ממס,

ושנסיבות המקרה הכוללות של שינוי המבנה מצביעות על כך שלמעבר האמור יש צידוק כלכלי וזו אינה עסקה מלאכותית (כגון: פיצול פעילות לתכלית עסקית, כניסת משקיע חדש המתנה את השקעתו בהקמתה של חברה חדשה, ספק חדש הדורש הקמתה של חברה חדשה שתשווק רק את מוצריו וכדומה), ניתן להחיל את הוראות סעיף 9(א7) לפקודה על המענק שנתקבל במועד המעבר.

12.1.2. מעבר עובד מחברה מעבירה לחברה קולטת אגב מיזוג חברות שבוצע בהתאם להוראות סעיף 103 לפקודה – בהתאם להוראות סעיף 103טז(א) לפקודה, אין לראות במעבר העובד כפרישה, ובמידה וישולם מענק כלשהו במועד ההעברה – מענק זה ייחשב להכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) ואין להחיל לגביו את הפטור הקבוע בסעיף 9(א7) לפקודה.

12.2. פירוק חברה הנעשה בהתאם להוראות סעיף 93 לפקודה:

בחישוב המס החל על העודפים עליהם יחויב בעל מניות בחברה בהתאם לקבוע בסעיף, לא יחולו הוראות סעיף 9(א7) לפקודה, וכן לא יראו בפירוקה של החברה כהפסקת עבודה הגוררת פיטורים או התפטרות {תקנות מס הכנסה (הוראות לעניין פירוקים מסויימים), התשס"ד – 2003}.

12.3. חילוף בעלי מניות בחברה המעבידה:

רכישת חברה על-ידי בעלי מניות חדשים, פיטורי העובדים תוך תשלום מענקים פטורים ממס, וקליטתם מחדש באותה חברה מעבידה לאחר מועד פיטוריהם. לפי דיני עבודה והפסיקה מכוחם, נסיבות כאמור אינן מביאות לסיום יחסי עובד-מעביד, אלא מזכות את העובד בפיצויי פיטורים אם הוא מתפטר עקב החילופין בלבד בעילה של הרעת תנאיו. לפיכך, המשך העסקת העובד אינה מהווה הפסקת יחסי עובד-מעביד, ואין להחיל את הוראות סעיף 9(א7) לפקודה על המענקים שנתקבלו.

12.4. בעל מניות שכיר בחברה שבבעלותו:

בעל מניות ובמיוחד בעל שליטה, שולטים באופן מלא על פרישתם וחזרתם לעבודה במסגרת החברה שבבעלותם. יש לבחון לעומק מצב בו בעל שליטה מפרק חברה בבעלותו ובין היתר אגב הפירוק מושך מענקים פטורים ממס, ובמקביל מקים חברה חדשה שממשיכה באותה פעילות. במקרה זה, יש לבדוק את מכלול נסיבות הפירוק והקמתה של החברה החדשה בדומה לאמור בסעיף 12.1.1 לעיל, ולוודא האם יש לדבר טעם כלכלי אמיתי וכי לא מדובר בעסקה מלאכותית.

יש לציין, כי אין מניעה שבעל מניות שעבד כשכיר בחברה בבעלותו יפרוש מעבודתו אגב תשלום מענק פטור ממס וימשיך להחזיק במניותיו. ואולם, במקרה שכזה, יש לוודא כי נותקו לחלוטין יחסי עובד מעביד וכי בעל המניות אינו ממשיך לעבוד בחברה בבעלותו כפי שהיה ערב פרישתו.

12.5. הפסקת עבודה כשכיר ונתינת שירותים כעצמאי:

לעתים קורה, כי עובד שכיר עוזב את מעבידו אגב תשלום מענקים פטורים ממס, ומייד לאחר מכן מתחיל להעניק שירותים שונים למעביד כעצמאי. יש לבחון את מהות השינוי הנ"ל, לוודא שאכן נותקו לחלוטין יחסי עובד-מעביד, ועל פקיד השומה להיווכח כי במצב הנוכחי היחס בין העובד לשעבר למעביד הינו כנותן שירותים למקבל. אם נתקיים כל האמור, יחול סעיף 9(א7) לפקודה על המענק שנתקבל. ואולם, בהחלט ייתכן כי העובד ממשיך לעבוד באותו מקום עבודה ודבר לא נשתנה, למעט הגדרת מעמדו. אם ניתן לקבוע שלא נותקו לחלוטין יחסי עובד-מעביד וזאת לפי המבחנים שנקבעו לעניין דיני עבודה, אזי אין להחיל את הוראות סעיף 9(א7) לפקודה על המענק שנתקבל.

13. פרישה וחזרה לאותו מקום עבודה לאחר חלוף נותן משלושה חודשים ממועד הפרישה – גם אם לפי חוק פיצויי פיטורים רואים בכך פרישה, אין להחיל את הוראות סעיף 9(א7) לפקודה באופן אוטומטי על המענקים שנתקבלו בעת הפרישה, ויש לבחון כל מקרה לגופו לפי הנסיבות שתוארו בסעיף 12 לעיל.

על פקיד השומה להיווכח כי הפסקת יחסי עובד-מעביד היתה אמיתית ולא מלאכותית ומגמתית, וכי לעובד לא היתה כל יכולת למנוע או לכוון את הפיטורים.

14. מענקי פרישה שמקבלים "פריילנסרים" – קיימים מקרים בהם בתי הדין לעבודה פוסקים, "לאחר מעשה", כי נתקיימו יחסי עובד-מעביד וכי קיימת חובת תשלום פיצויי פיטורים, וזאת לגבי התקופה בה ה"עובד" הציג עצמו כלפי רשויות המס כעצמאי ונהנה עקב כך מהטבות המס המוענקות בפקודה ליחיד שפועל כעצמאי.

באותם המקרים בהם הכנסתו של ה"עובד" מתקבלת לא רק מה"מעביד" שלגביו קבע בית הדין לעבודה כי נתקיימו בינו לבין ה"עובד" יחסי עובד-מעביד אלא גם מ"מעבידים" נוספים, לא יינתן פטור לפי סעיף 9(א7) לפקודה על מענקי הפרישה שקיבל ה"עובד".

ככלל, יש לקבל את פסיקת בתי הדין לעבודה, למעט באותם המקרים בהם ה"עובד" הציג עצמו כעצמאי כלפי רשויות המס. מקרים אלה יש להפנות לנציבות מס הכנסה.

ב ב ר כ ה

נ צ י ב ו ת מ ס ה כ נ ס ה ו מ י ס ו י מ ק ר ק ע י ן