

הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 219), התשע"ו-2016

1. תיקון סעיף 3 בפקודת מס הכנסה¹ (להלן – הפקודה), בסעיף 3, בסופו יבוא:
- ”(יא) סכום, מענק או טובת הנאה אחרת (בסעיף קטן זה – טובת הנאה) שהגיעו לידי יחיד אגב סיום יחסי עבודה, לרבות פרישה, או אגב הפסקת מתן שירותים, בין במישרין ובין בעקיפין, ובכלל זה טובת הנאה שניתנה ליחיד כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של המעסיק או מזמין השירות, או יתחרה בו בדרך אחרת, וכן סכום שהופקד בעבורו למרכיב הפיצויים בקופת גמל, יבואו בחשבון בקביעת הכנסתו; לענין זה, ”מרכיב הפיצויים” – כהגדרתו בסעיף 9(א7)(א)(4).”
2. בסעיף 32 לפקודה, בסופו יבוא:
- ”(17) סכומים או טובת הנאה אחרת (בפסקה זו – טובת הנאה) שניתנו לבעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 אגב רכישת מניה ממנו, ובכלל זה טובת הנאה שניתנה לו כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של החברה או יתחרה בה בדרך אחרת.”
3. ביטול סעיף 51 בסעיף 51 לפקודה – בטל.
4. בסעיף 88 לפקודה –

ד ב ר י ה ס ב ר

במסגרת הסכם למתן שירותים, גם אם במסגרת הפסקת ההתקשרות בין הצדדים, כתקבולים שניתנו בקשר לעסק ומשכך המיסוי לגביהם יהיה, בדומה למיסוי על הכנסה מעסק, במס שולי. יובהר, כי אין הכוונה למקרים שבהם נמכר העסק, שאז יחול הסדר מיסוי החל על רווחי הון.

כאמור, התיקון המוצע בפסקה זו קובע במפורש את סעיף 3(יא) לפקודה בנוסחו המוצע כסעיף המקור של הכנסה זו (הכנסה ממענק המשולם לאדם אגב סיום יחסי עבודה, לרבות פרישה, או אגב הפסקת מתן שירותים), וסעיף 9(א7)(א)(1) לפקודה יישאר סעיף הפטור ממס לגבי הכנסה זו.

סעיפים התיקון המוצע מטרתו להביא בחשבון בחישוב רווח ההון ממכירת מניות בידי בעל מניות, סכומים או טובת הנאה אחרת שניתנו למוכר כאמור, בין השאר לשם מניעת תחרות.

על פי סעיף 88 לפקודה, רווח הון הוא הסכום שבו עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי, קרי על המחיר המקורי בניכוי סכומי פחת. מוצע, בסעיף 4 להצעת החוק, לתקן את ההגדרה ”תמורה” בסעיף 88 לפקודה, כך שבמכירת מניות של בעל מניות מהותי, יסווג כל סכום או טובת הנאה שניתנו לבעל מניה כאמור אגב המכירה, ובכלל זה סכומים או טובת הנאה שניתנו לו לשם מניעת תחרות, כתמורה בעד המניות, וזאת, שוב, בבחינת ”הטפל הולך אחרי העיקר”, בדומה לכלל שנקבע בתיקון המוצע לעיל של סעיף 3 לפקודה (ראו דברי ההסבר לסעיף 1 להצעת החוק).

בהתאם, מוצע כי סכומים או טובת הנאה אחרת כאמור, שנתן רוכש כתמורה בעד המניות, למוכר שהוא

סעיף 1 סעיף 3 לפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה) מונה שורה של סכומים שיש להביא בחשבון לצורך קביעת רווחיו או הכנסתו של אדם, שלגביהם חייב אותו אדם במס. עקב טענות שלפיהן תשלומים המשולמים אגב סיום יחסי עבודה ולא במהלכם חייבים במס רווח הון (ולא במס שולי), מוצע להבהיר, כי כל סכום או מענק, או טובת הנאה אחרת (להלן – טובת הנאה), שהגיעו לידי יחיד אגב סיום יחסי עבודה, לרבות פרישה, בין במישרין ובין בעקיפין, ובכלל זה טובת הנאה שניתנה ליחיד כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של המעסיק או מזמין השירותים או יתחרה בו בדרך אחרת, או סכומים שהופקדו בעבורו למרכיב הפיצויים (כהגדרתו בסעיף 9(א7)(א)(4) לפקודה) בקופת גמל, יבוא בחשבון בקביעת הכנסתו וימוסה במס שולי.

התיקון המוצע מבוסס על הכלל שלפיו ”הטפל הולך אחרי העיקר”. פרשנות זו באה לידי ביטוי בעמדתו של בית המשפט העליון, בע”א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ’ חיים נסים (פורסם במסים און לייג, 2.2.2014). באותו עניין נקבע כי מענקי פיצול ומענקי הפרטה שקיבלו עובדים במסגרת הפרטת חברת בתי זיקוק לנפט בע”מ, ניתנו במסגרת יחסי העבודה וחייבים על כן במס שולי. בפסק הדין, קבעה המשנה לנשיא (כתוארה אז) מ’ נאור, כי יש לקבוע כלל שלפיו כל תשלום שהגיע לעובד ממעבידו במהלך יחסי העבודה יסווג כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה וימוסה בהתאם, אלא אם כן נקבע אחרת בחוק.

התיקון המוצע מתייחס גם לסכומים, מענקים או טובת הנאה אחרת שניתנו ליחיד אגב הפסקת מתן שירותים, וקובע כי אף הם יבואו בחשבון בקביעת הכנסתו. גם במקרה זה, הכוונה היא לראות בתקבולים אשר שולמו

¹ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120; ס”ח התשע”ו, עמ' 332.

(1) בהגדרה "מחיר מקורי", בפסקה (1), בסופה יבוא "ואם הנכס הוא מניה שנרכשה מבעל מניות מהותי – כל סכום או טובת הנאה אחרת (בפסקה זו – טובת הנאה) שנתן הנישום לבעל המניות המהותי אגב מכירת המניה, ובכלל זה טובת הנאה שנתן לו כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של החברה או יתחרה בה בדרך אחרת";

(2) בהגדרה "תמורה", בסופה יבוא "במכירת מניה בידי בעל מניות מהותי, יראו כל סכום או טובת הנאה אחרת (בהגדרה זו – טובת הנאה) שניתנו לבעל המניות המהותי אגב מכירת המניה, ובכלל זה טובת הנאה שניתנה לו כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של החברה או יתחרה בה בדרך אחרת, כחלק מהתמורה".

תיקון סעיף 103א

5. בסעיף 103א לפקודה –

(1) בכותרת השוליים, אחרי "תחולה על" יבוא "שותפויות רשומות";

(2) בסעיף קטן (א), אחרי "שינויי מבנה של" יבוא "שותפויות רשומות", אחרי "שאחד הצדדים לו הוא" יבוא "שותפות רשומה" ובסופו יבוא "בסעיף קטן זה, "שותפות רשומה" – שותפות רשומה לפי פקודת השותפויות [נוסח חדש], התשל"ה-1975², שאושרה בידי המנהל לענין זה".

6. בסעיף 129ג(א) לפקודה, בפסקה (1), בסופה יבוא "ואולם הכנסותיה ורווחיה של קרן

נאמנות פטורה שמקורם בהכנסה חייבת מעסק של שותפות הנסחרת בבורסה בישראל, יחויבו במס בשיעור הקבוע בסעיף 126(א)".

ד ב ר י ה ס ב ר

ומיזוג, יחולו גם על שותפויות רשומות שאישר המנהל לענין זה. חלק ה'2 לפקודה בנוסחו הקיים אינו כולל התייחסות לשינויי מבנה הנעשים באמצעות שותפויות. כך למשל, הליכים כגון העברת נכס מחברה לשותפות שבה החברה מחזיקה כמעט במלוא הזכויות, ביצוע הליך הדומה להליך מיזוג חברות או העברת נכס בין שותפויות שנמצאות בבעלות זהה וכן הליכים נוספים, אינם אפשריים במסגרת הדין הקיים.

יצוין, כי בעקבות פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 2026/92 פקיד שומה פתח תקווה נ' שדות חברה להובלה (1982) בע"מ ואח', פד"י נה(4) 89 (2001) (להלן – עניין שדות), פורסם חוזר מס הכנסה 14/2003, שהתייחס להיבטי המס השונים הנובעים מיישום פסק הדין האמור, וקבע, בין השאר, כי העברת נכס לשותפות על ידי השותפים נחשבת לאירוע מס חייב לפי הפקודה. מאחר שטרם נעשו ההתאמות הנדרשות לאימוץ פסק הדין בעניין שדות במסגרת הוראות חלק ה'2 לפקודה, מוצע להחיל את הוראות חלק זה גם על שותפויות רשומות, וזאת בשינויים המחויבים ובשינויים נוספים שיורה עליהם המנהל, והכול בהתאם להוראות הכלליות של חלק ה'2 האמור.

סעיף 6 מוצע לתקן את סעיף 129ג(א) לפקודה הנוגע להכנסתה של קרן נאמנות פטורה. לפי הסעיף האמור קרן נאמנות פטורה, פטורה ממס בשל הכנסותיה ורווחיה. לפי סעיף 125ב לפקודה, כאשר קרן כאמור מחלקת את רווחיה ליחיד, שהכנסה זו אינה מהווה בידי הכנסה מעסק או ממשלח יד, היחיד יהיה חייב במס בשיעור של 25%. כאשר קרן נאמנות פטורה מקבלת הכנסה חייבת משותפות, היא פטורה כאמור מתשלום

בעל מניות מהותי (ונכללים כאמור, על פי המוצע, בתמורה שקיבל אותו מוכר), ייחשבו לגבי אותו רוכש, בעת שהוא מוכר את מניותיו, לחלק מהמחיר המקורי.

במקביל, ולהשלמת התמונה מוצע, בסעיף 2 להצעת החוק, לתקן את סעיף 32 לפקודה, כך שלא תותר הוצאה שוטפת בידי הרוכש בגין רכישת המניה מבעל המניות המהותי, אלא במכירת המניה, כאמור בתיקון המוצע לסעיף 88.

סעיף 3 סעיף 51 לפקודה קובע, כי "הוצאות שהוציאה חברת ביטוח חיים ברכישת חוים לביטוח חיים, ובכלל זה תשלומים לסוכן, ייחשבו להוצאות בשנה שבה הוצאו או הועברו לזכותו של הסוכן", קרי יותרו כהוצאה שוטפת.

מוצע לבטל את הסעיף האמור, כך שלא אמירה מפורשת בפקודה לגבי סיווג הוצאות אלה לצורכי מס, יחולו הכללים החשבונאיים הרגילים והוראות המפקח על הביטוח, וניכוי ההוצאות ייפרס על פני 15 שנים. וזה נוסחו של סעיף 51 לפקודה שמוצע לבטל:

"הוצאותיה של חברת ביטוח חיים

51. הוצאות שהוציאה חברת ביטוח חיים ברכישת חוים לביטוח חיים, ובכלל זה תשלומים לסוכן, ייחשבו כהוצאות בשנה שבה הוצאו או הועברו לזכותו של הסוכן, בין אם החברה זקפה הוצאות אלה בחשבון ריווח והפסד שלה לחובת אותה שנה ובין אם לאו".

סעיף 5 מוצע לתקן את סעיף 103א(א) לפקודה כך שהוראות חלק ה'2 לפקודה, שעיינו שינוי מבנה

² דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 28, עמ' 549.

בחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995³, בסעיף 350(א), בסופו יבוא: "10) סכום, מענק או טובת הנאה אחרת (בפסקה זו – טובת הנאה) שהגיעו לידי עובד אגב סיום יחסי עבודה, לרבות פרישה, בין במישרין ובין בעקיפין, ובכלל זה סכום שהופקד בעבורו למרכיב הפיצויים בקופת גמל, אך למעט טובת הנאה שניתנה לעובד כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של המעסיק או יתחרה בו בדרך אחרת, ולמעט פיצוי ששולם לו בשל אימתן הודעה מוקדמת, לפי סעיף 7(א) לחוק הודעה מוקדמת לפיטורים ולהתפטרות, התשס"א-2001⁴; לעניין זה, "מרכיב הפיצויים" – כהגדרתו בסעיף 7(א7)(א)4 לפקודת מס הכנסה."

ד ב ר י ה ס ב ר

עם זאת, מוצע כי ההחרגה לא תחול לגבי טובת הנאה שניתנה לעובד כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של המעסיק או יתחרה בו בדרך אחרת, וכן לגבי פיצוי בשל אימתן הודעה מוקדמת המשולם לפי סעיף 7(א) לחוק הודעה מוקדמת לפיטורים ולהתפטרות, התשס"א-2001. סכומים אלה החייבים בדמי ביטוח, ישמשו בסיס לגמלאות מחליפות שכה.

התשלום בגין אי-תחרות בא להבטיח למעסיק כי העובד לא יעסוק בתחום עיסוקו ומקצועו ולא יתחרה בו. המדובר בתשלום שבא להחליף את שכרו של העובד בתקופה שבה הוא מנוע מלעסוק במקצועו ובעיסוקו, ועל כן יש לראות בכך תוספת להכנסתו של העובד החייבת בדמי ביטוח.

לעניין פיצוי בשל אימתן הודעה מוקדמת, החיוב בדמי ביטוח נעשה כיום בהתאם לפסיקתו של בית הדין הארצי לעבודה בעב"ל 123/07 המוסד לביטוח לאומי נ' קריטרו ואח' (תק-אר 2008 (1)787(2008)), ומוצע לעגנו בחוק.

התיקונים המוצעים בהצעת חוק זו התפרסמו בעבר במסגרת הצעת חוק להעמקת גביית המסים ולהגברת האכיפה (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2015 (הצעות חוק הממשלה – 965, התשע"ו, עמ' 124), ומוצעים כעת פעם נוספת, בשינויים קלים.

מס, ואילו יחיד המקבל הכנסה כאמור משותפות חייב כאמור במס בשיעור של 25%. ואולם אם אותו יחיד היה משקיע ישירות בשותפות כאמור, הוא היה משלם מס בשיעור של 50%.

מוצע לתקן עיוות זה ולקבוע חיוב במס במתווה דו-שלבי כאשר מדובר בהכנסות ורווחים של קרן נאמנות פטורה שמקורם בהכנסה מעסק של שותפות נסחרת.

סעיף 7 בהתאם לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן – חוק הביטוח הלאומי), הכנסתו של עובד המחויבת בדמי ביטוח משמשת בסיס לגמלאות מחליפות שכה, אשר תכליתן להחליף את שכרו הרגיל והקבוע של העובד. מכיוון שהסכומים המשולמים לעובד עקב ניתוק יחסי עובד ומעביד, אינם חלק משכרו הרגיל והקבוע של העובד, מוצע לשמר את הדין הקיים ולפיו סכום, מענק או טובת הנאה אחרת שהגיעו לידי עובד אגב סיום יחסי עבודה, לרבות פרישה, בין במישרין ובין בעקיפין, וכן סכום שהופקד בעבורו למרכיב פיצויים בקופת גמל, אינם חייבים בדמי ביטוח לאומי. תיקון זה נדרש עקב הוספת סעיף קטן (יא) לסעיף 3 לפקודה, כמוצע בסעיף 1 להצעת חוק זו, וקביעת סעיף מקור למענק המתקבל עקב פרישה. לפיכך, מוצע לתקן את סעיף 350 לחוק הביטוח הלאומי, שעניינו הכנסות פטורות מדמי ביטוח, ולקבוע כי לא יראו את הסכומים האמורים כהכנסה לעניין תשלום דמי ביטוח.

³ ס"ח התשנ"ה, עמ' 210.

⁴ ס"ח התשס"א, עמ' 378.