



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2640/11

לפני: כבוד המשנה לנשיא מ' נאור
כבוד השופטת א' חיות
כבוד השופט ע' פוגלמן

המערער: פקיד שומה חיפה

נגד

המשיב: חיים ניסים

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה מיום
26.01.2011 בתיק ע"מ 859/08 שניתן על ידי כב' השופט ר'
סוקול

תאריך הישיבה: י"ט בכסלו התשע"ג (03.12.2012)

בשם המערער: עו"ד יורם הירשברג; עו"ד יעל ורבה-זלינגר

בשם המשיב: עו"ד אדם קדש; עו"ד ירון מהולל;
עו"ד נעה לב-גולדשטיין

פסק-דין

המשנה לנשיא מ' נאור:

1. במוקד הערעור שלפנינו עומדת השאלה מהו סיווגם, לצרכי מס, של "מענק פיצול" ושל "מענק הפרטה" שקיבלו עובדי החברה הממשלתית חברת בתי זיקוק לנפט בע"מ, עם פיצול החברה לשתי חברות והעברת החברות לידיים פרטיות. בית המשפט המחוזי (השופט ר' סוקול) קבע כי לעובדי החברה הייתה זכות להתנגד לשינויים ארגוניים אלו, וכי המענקים האמורים הם תמורה עבור הוויתור על זכות זו. על יסוד קביעה זו, סיווג בית המשפט את המענקים דנן כתקבול הוני של העובדים, וקבע כי הם חייבים במס רווח הון החל מיום ההחלטה על הפרטת החברה. מכאן ערעורו של פקיד השומה שלפנינו, אשר במרכזו טענת פקיד השומה שיש לסווג את המענקים כ"הכנסת עבודה" פירותית.

2. חברת בתי זיקוק לנפט בע"מ (להלן: בז"ן) הייתה חברה ממשלתית שהתאגדה בשנת 1959, אשר ניהלה והפעילה את בתי הזיקוק בחיפה ובאשדוד. ביום 26.12.2004 החליטה ועדת השרים לענייני הפרטה על הפרטת החברה. על פי ההחלטה, בוצעה ההפרטה בשני שלבים: תחילה, הוקמה חברת בת בשם חברת בתי זיקוק לנפט – אשדוד בע"מ (להלן: בז"א), והועברה אליה פעילות בתי הזיקוק באשדוד. לאחר מכן, נמכרה ההחזקה בחברת בז"א ובחברת בז"ן לידיים פרטיות. חברת בז"א נמכרה בהתאם להחלטת ועדת השרים כמקשה אחת, והקונה שנבחרה לבסוף לחברה היא פז חברה לנפט בע"מ. חברת בז"ן הונפקה לציבור בבורסה לניירות ערך.

3. זכויות העובדים בכל הקשור למהלך הפיצול וההפרטה נדונו עוד בהחלטת ועדת השרים לענייני הפרטה, אשר קבעה:

"מחליטים: ...

4. לפעול לכך, שעם ביצוע הפיצול, העובדים הקשורים לפעילות בית הזיקוק באשדוד אשר יעברו לבז"א, המועסקים בבז"ן לפי הסכם קיבוצי, יהיו מועסקים לפי תנאי הסכם קיבוצי שיהיה בתוקף ערב הפיצול.

5. רוכש מניות בז"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"א, שיוכחו על ידי הצד המבקש לקיימם, ו/או ההסכמים האישיים בכפוף להוראות כל דין, זכויות וחובות חוזיות.

6. בז"ן תשלם לעובדי בז"א תגמול הפרטה בגין הפרטת בז"א ולעובדי בז"ן יינתן תגמול הפרטה בגין הפרטת בז"ן, והכל לפי 'נוהלי מתן תגמול לעובדים של מניות המדינה', בהתאם לדרך ההפרטה הרלבנטית, בסמוך לאחר הפרטת כל אחת מהחברות, בהתאמה ובכפוף לביצועה; ככל הניתן, התגמול לעובדי בז"א ולעובדי בז"ן יהיה שוויוני, ושר האוצר יפעל ככל הנדרש לשם כך".

בעקבות ההחלטה החל משא ומתן ממושך עם הארגון היציג של עובדי בז"ן בנוגע לזכויות העובדים. המשא ומתן הביא לחתימתם של 5 הסכמים קיבוציים בין הצדדים ביום 14.6.2006: שני הסכמים הנוגעים לתנאי העבודה של עובדי בז"ן ובז"א;

שני הסכמי פרישה מוקדמת הנוגעים לתנאי הפרישה של עובדים שלא ימשיכו את עבודתם בבז"ן ובז"א; והסכם קיבוצי מיוחד העוסק במעבר עובדים מבז"ן לבז"א ובהפרטת בז"ן, הוא ההסכם מושא דיונונו (להלן: הסכם המעבר).

4. הסכם המעבר כלל סוגיות שונות הנוגעות לזכויות העובדים בגין הפיצול וההפרטה, ובכלל זה הסכמות בדבר מענקים שיקבלו העובדים הוותיקים (כהגדרתם בהסכם) – "מענק פיצול" ו"מענק הפרטה".

סעיף 6 להסכם המעבר עסק במענק הפיצול, ואלה הוראותיו:

"6. מענק פיצול

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 ש"ח) 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 חופשה 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".

סעיף 7 להסכם המעבר עסק במענק ההפרטה. הסעיף הבחין בין עובדים העוברים לבז"א, אשר יקבלו מענק הפרטה על פי נוהל רשות החברות הממשלתיות (סעיף 7.1 להסכם המעבר); לבין עובדים הממשיכים לעבוד בבז"ן, אשר רשאים לבחור בין קבלת מענק הפרטה לפי נוהל רשות החברות הממשלתיות לבין קבלת מניות (סעיף 7.2 להסכם המעבר). ואלו הוראות הסעיף:

"7. מענק הפרטה

7.1 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 ההפרטה"). 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.

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 באחת 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 המצ"ב כנספח 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.

7.3 מוסכם בזאת כי מענק הפרטה האמור בסעיפים 7.1 ו-7.2 לעיל, לא יהווה חלק מן השכר לכל דבר ועניין, ובכלל זה ומבלי לגרוע מכלליות האמור לעיל, לא יובא בחשבון לצורך חישוב ערך שעה, דמי חופשה 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".

5. הן מענקי הפיצול והן מענקי ההפרטה שולמו לעובדים כפי שהוסכם: מענקי הפיצול שולמו בשנת 2006; ומענקי ההפרטה שולמו לעובדים שעברו לבז"א בשנת 2006, ולעובדים שהמשיכו לעבוד בבז"ן בשנת 2007 (יצוין, כי כלל העובדים בחרו בחלופה של מענק כספי בהתאם לנוהל רשות החברות הממשלתיות, ולא בחלופה של קבלת מניות). סכומם הכולל של המענקים עמד על כ-106 מיליון ש"ח. המשיב, עובד בז"ן שהמשיך לעבוד בבז"ן גם לאחר הפיצול וההפרטה, קיבל מענק פיצול בסך

70,000 ש"ח, ומענק הפרטה בגובה 5 משכורות חודשיות (על פי הסכם המעבר) בסך 90,703 ש"ח.

6. פקיד השומה ראה במענקים שקיבל המשיב הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), וקבע לו שומה בהתאם בשיעור השולי לפי הפקודה. על שומה זו הגיש המשיב ערעור לבית המשפט המחוזי, בטענה כי המענקים הם רווחי הון ומשכך שיעור המס החל עליהם הוא שיעור מופחת (20% דאז). בא כוחו של המשיב, אשר ייצג את כלל עובדי בז"ן, הגיע להסכמה דיונית עם פקיד השומה עוד לפני שהוגש הערעור, לפיה תוצאות הערעור יחולו על כלל העובדים שקיבלו מענקים לפי הסכם המעבר. עוד הוסכם כי בז"ן תנכה במקור מס בשיעור 20% מהמענקים המגיעים לעובדים (דהיינו, חלק המס שעליו אין מחלוקת ינוכה), וכי יתרת המס שפקיד השומה טוען לה תוחזק בנאמנות עד להכרעה בתיק.

9 פסק דינו של בית המשפט המחוזי

7. בית המשפט המחוזי (השופט ר' סוקול) קיבל את ערעורו של המשיב. בית המשפט עמד על ההבחנה המקובלת בדיני המס בין הכנסה פירותית להכנסה הונית, ועל יישומה בכל הקשור לתקבולים שמקבל עובד ממעבידו. במסגרת זו, סקר בית המשפט את הפסיקה בתחום, ועמד על מקרים קודמים בהם הוכר תקבול של העובד ממעבידו כתקבול הוני. לאחר מכן פנה בית המשפט לדיון בזכויות עובדים בעת שינויים ארגוניים בכלל, ובהפרטה בפרט. בית המשפט קבע כי המענקים ששולמו לעובדים הם פיצוי על ויתורם של העובדים על זכותם לעבוד אצל מעסיקם הקודם, ועל כן, לשיטתו, לא יהיה זה נכון לסווג פיצוי זה כהכנסת עבודה. עוד קבע בית המשפט כי לעובדים הייתה זכות להתנגד לשינוי המבני בחברה, וכי תשלום המענקים נועד להשיג את הסכמתם של העובדים למהלך, תוך ויתור על זכות זו. כן ציין בית המשפט כי בהסכמים עצמם נקבע שהמענקים אינם בגדר שכר. מן המקובץ למד בית המשפט שמענק הפיצול ומענק ההפרטה הם תקבולים הוניים בגין ויתור על הזכויות האמורות, ועל כן יחול עליהם הדין החל על רווחי הון בהתאם לסעיף 91(ב) לפקודה. בית המשפט הוסיף ודן בשאלת המועד הקובע לרכישת הזכות עליה ויתרו העובדים. למועד זה נודעה חשיבות בנסיבות דיוננו, וזאת משום שבהתאם לסעיף 94 לפקודה, אם הזכות נרכשה לפני 1.1.2003, יחולו עליה שיעורי מס גבוהים יותר (שיעור המס השולי ולא מס רווח הון בשיעור המופחת הקבוע בפקודה). בית המשפט קיבל את עמדת המשיב כי מועד רכישת הזכות הוא בעת ההחלטה על השינוי הארגוני בבז"ן, ודחה את עמדת המערער לפי מועד רכישת הזכות היה בעת תחילת העסקת העובדים בחברה. בסופו של יום, אם

כן, הערעור התקבל, ונקבע כי המענקים ימוסו כרווח הון החל מיום ההחלטה על ההפרטה, 26.12.2004.

טענות הצדדים

8. על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מערער לפנינו פקיד השומה. לשיטת המערער המענקים שולמו לעובדים במסגרת יחסי העבודה, ומשכך יש לסווגם כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה. המערער טוען כי בהתאם לתורת המקור יש לסווג את הכנסתם של העובדים מן המענקים כהכנסה פירותית, וזאת משום שהם מעולם לא מכרו את ההון האנושי שלהם ("העץ") תמורת המענקים, ולמעשה הם ממשיכים ליהנות מן ההון האנושי שלהם ולהפיק ממנו פירות גם לאחר ההפרטה. המערער טוען כי בית המשפט הזכיר בפסק דינו תקבולים שונים שמקבלים עובדים ממעבידיהם (כגון פיצויי פיטורין ותשלום עבור תניות אי-תחרות) המסווגים כתקבולים הוניים והקיש מהם לענייננו, ועל פרשנות זו של בית המשפט חולק המערער. הוא מוסיף וטוען כי אין חולק שתוספת השכר שקיבלו העובדים במסגרת ההסכמים הקיבוציים (בגובה 10%) היא הכנסה פירותית, אלא שאם מקבלים את נימוקיו של בית המשפט המחוזי, הרי שגם תוספת שכר זו היא לכאורה תקבול הוני, אף שמובן שלא כך הוא. עוד מוסיף המערער וטוען כי הרציונאלים השונים התומכים במס מופחת על רווחי הון אינם חלים על מענקים מהסוג שקיבל המשיב.

המערער טוען כי ההסכמים שהתגבשו בין בז"ן לבין הארגון היציג היו חלק אינטגרלי מיחסי עובד-מעביד, וכי אין מקום "לפרק" את יחסי העבודה לשורה של זכויות חוזיות שוויתור עליהן הוא בר-פיצוי, ומשכך משתייך למשטר המס ההוני. לחלופין טוען המערער כי גם אם בנסיבות מסוימות עשוי להיחשב תקבול שמקבל עובד תקבול הוני, הרי שבמקרה דנן העובדים לא מכרו כל זכות תמורת המענקים. כך, העובדים אינם יכולים למנוע שינויים ארגוניים במקום עבודתם ואין להם זכות וטו על שינויים שכאלה, ומשכך הסכמה לשינוי האמור אינה יכולה להיחשב ויתור על הזכות שניתנה בעבורו תמורה. לשיטת המערער ההסכמות שגובשו בין הארגון היציג לבין החברה, המאפשרות העברה "חלקה" של החברה לבעליה החדשים תוך הבטחת ביטחון תעסוקתי והטבות נוספות, אינן "מכירה" של זכות כלשהי. המערער אף טוען כי אין לראות במשיב כמי שוויתר על זכותו לפיצויי פיטורין, שכן מדובר בזכות קוגנטית שהעובד אינו יכול לוותר עליה, וממילא היא נשמרת לעובד מכוח רציפות ההסכמים הקיבוציים.

המערער הוסיף טענה חלופית נוספת, לפיה גם אם המענקים הם תמורת מכירה של זכות, אזי הזכות צמחה לעובדים כבר מיום תחילת העסקתם. לטענתו, זהו המועד בו רכשו העובדים את זכותם להתנגד לשינוי המבני בחברה, וכמו כל זכויות העובד, הן נולדות בתחילת יחסי העבודה. בהקשר זה נטען כי האופן בו חושבו המענקים איננו מעלה או מוריד בשאלה זו.

9. המשיב תומך יתדותיו בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. במישור ההסכמי, לטענת המשיב הוסכם בין המדינה לעובדים כי מענק הפיצול ומענק הפרישה לא יהיו חלק מהשכר, ועל כן אין לראות במענקים אלו הכנסת עבודה. המשיב טוען כי הסכם זה הוא חוזה מחייב והבטחה שלטונית מחייבת, והמשיב מושתק מלהעלות נגדו טענות. עוד מדגיש המשיב כי המענקים שולמו לעובדים על ידי המדינה, ולא על ידי בז"ן, וכי הם הוסדרו בהסכם קיבוצי נפרד (הסכם המעבר) מההסכמים הנוגעים לתנאי העבודה של העובדים הממשיכים. המשיב טוען כי רק לאחר שהעובדים הסירו את התנגדותם והפרטה מומשה כך שהשתנה מצבם של העובדים לרעה, נכנס לתמונה פקיד השומה, שאינו אלא אורגן נוסף של המדינה שהתקשרה עם העובדים בהסכם.

במישור דיני המס, לטענת המשיב המענקים שקיבלו העובדים הם תקבול הוני, היות שהמענק הוא פיצוי על מכירת "זכות ראווה", הכוללת את זכותו של העובד להתנגד להפרטה, זכותו להיות קשור בחוזה העסקה עם חברה ממשלתית, והסכמתו לפגיעה אפשרית בביטחון התעסוקתי שלו. לטענת המשיב בוצעו בענייננו עסקאות לגיטימיות בהון האנושי של העובדים, הכוללות מכירה של זכויות שונות המוקנות להם, ואת התקבולים בגין עסקאות אלו יש לסווג כרווחי הון. המשיב מדגיש כי הגדרת "נכס" בפקודה היא הגדרה רחבה, וכך גם פירשה אותה הפסיקה. המשיב טוען כי המענקים לא מהווים גמול על עבודת העובדים בחברה, והם אינם בונים או תוספת שכר הקשורה לעבודת העובדים בבז"ן. לטענת המשיב הפסיקה הישראלית, וכן המשפט המשווה, הכירו באפשרות שעובד יקבל תקבולים הוניים ממעבידו בנסיבות מסוימות. המשיב מדגיש כי הפרטת בז"ן הייתה אירוע חריג וייחודי, שינוי חוץ-ארגוני שהוא חד-פעמי במהותו, ולא ניתן לראות את המענק שניתן לעובדים בתמורה להסרת התנגדותם כשכר עבודה רגיל או כתשלום במסגרת סכסוך עבודה רגיל. המשיב מוסיף וטוען כי פרשנות שאיננה מכירה באפשרות שלעובד יצמח רווח הון מפלה בינו לבין עובד עצמאי, אשר יכול להפיק רווחי הון בעבודתו. עוד טוען המשיב כי חלק מן הרציונאלים התומכים בשיעור מס מופחת לרווח הון חלים בענייננו, ובכלל זה העובדה ששיעור מס מופחת עשוי להקטין את התנגדות העובדים ולהקל על הליכי הפרטה עתידיים.

אשר לשאלת מועד היווצרות הזכות, המשיב סומך ידיו על קביעת בית המשפט המחוזי, לפיה הזכות עליה ויתרו העובדים בתמורה למענקים נוצרה עם החלטת ועדת השרים על הפרטת בז"ן. לחלופין, טוען המשיב כי הזכויות צמחו לעובדים באופן הדרגתי לאורך שנות עבודתם בחברה.

10. בסיכומי התשובה מטעמו דוחה המערער את הטענה שהסכם המעבר מתייחס למישור החבות במס, וטוען כי האמור בו נוגע למישור יחסי העבודה בלבד. ככל שהופיעה בהסכם התחייבות למתן פטור ממס, המערער טוען כי היא ניתנה בחוסר סמכות ודינה בטלות. המערער שב ומדגיש כי המענקים ניתנו לעובדי בז"ן בקשר הדוק עם עבודתם בחברה, ולא במנותק מיחסי עובד-מעביד. עוד מדגיש המערער כי הטענה שהמדינה היא ששילמה את המענקים (ולא בז"ן) לא הוכחה בבית המשפט המחוזי, וכי ממילא אין בכך כדי לחסום עקרונית את ההכרה במשלם המענק כמשלם הכנסת עבודה. המערער טוען כי לא ניתן למכור את ההון האנושי, בשונה מטענות המשיב. עוד דוחה המערער את הטענה כי פרשנותו את הדין מפלה בין נישומים שכירים לעצמאיים.

דיון והכרעה

11. השאלה שבפנינו היא שאלה של סיווג הכנסת העובדים מ"מענק הפיצול" ו"מענק ההפרטה" לפי מקורות ההכנסה המנויים בפקודת מס הכנסה. בשאלת סיווג מקורות ההכנסה, הלכה שיטת המס בישראל בעקבות "תורת המקור" שיסודה בדין האנגלי. על פי תורה זו, רק תקבול שיש לו מקור קבוע נחשב כ"הכנסה" וחייב במס. ואולם, תורת המקור לא קפאה על שמריה, וחלו בה תמורות שונות. כידוע, בחקיקה הישראלית מנויים המקורות העיקריים בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה. בכלל זה, ניתן למנות הכנסה מעסק, הכנסה מעבודה, וכיוצא באלה מקורות הכנסה המנויים בסעיפים 2(1) עד 2(9) לפקודה. לא אחת נטען כי חלה שחיקה מסוימת בתורת המקור עם חקיקת סעיף 2(10) לפקודה. סעיף זה, המכונה "סעיף העוללות", מטיל מס על "השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9)", אך לא הוצא מהם בפירוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר". בכך, כך על פי הטענה, נטה המחוקק הישראלי לגישה המקובלת בארצות הברית – בסיס מס כולל – המטילה מס על כל תוספת לעושרו של אדם. שחיקה נוספת בתורת המקור זיהו מלומדים שונים בעובדה כי פקודת מס הכנסה מטילה מס על פרסים והגרלות (סעיף 2א לפקודה, שנוסף לה בשנת 2003). על פי תורת המקור הקלאסית, לפרסים אין מקור, ומשכך הם לא היו חייבים במס (לדיון בתורת המקור ובטענות כי חלה בה שחיקה מסוימת, ראו בין היתר: ע"א

9412/03 חזן נ' פקיד שומה, נתניה, פ"ד נט(5) 563, 538 (2005); דנ"א 3962/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817, 826-828 (1996); יוסף מ' ארזעי מבוא לתורת המסים 112-107 (2008) (להלן: אדרעי); אמנון רפאל מס הכנסה 70-63 (2009) (להלן: רפאל); והאסמכתאות (שם).

12. הבדל חשוב נוסף בין תורת המקור הקלאסית לבין הדין הנוהג בישראל כיום הוא מיסוי רווחי הון: בדין האנגלי בעבר, וכן בראשית ימיה של המדינה, לא הוטל כלל מס על רווחים מסוג זה. רווחי הון הם רווחים של הנישום כתוצאה ממכירת נכס, ביחס למחיר הרכישה של הנכס המקורי. "נכס" מוגדר בסעיף 88 לפקודה "כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות" (למעט חריגים המנויים שם). על מנת שייווצר רווח הון חייב במס, יש לבצע מכירה (מימוש) של הנכס. כאמור, עם הנהגתו של מס ההכנסה בישראל רווחי הון היו למעשה פטורים ממס. בהמשך הוטל מס אף על רווחי ההון, ובתקופות מסוימות היה שיעורו של מס זה דומה לשיעור המס המוטל על הכנסה שוטפת ("הכנסה פירותית"). מטבע הדברים, חשיבותה המעשית של ההבחנה בין "רווחי הון" ל"הכנסה פירותית" הייתה פחותה בשנים אלו (יצוין, כי סוגים מסוימים של רווחי הון, כגון רווחים בבורסה, היו פטורים ממס גם בתקופה זו) (ראו: אדרעי, בעמ' 130; אהרן נמדר מס הכנסה 603 (מהדורה שלישית, 2010) (להלן: נמדר)).

מאז שהופחתו שיעורי המס על רווחי הון ל-20% בשנת 2003, הפכה חשיבותה של ההבחנה בין "רווחי הון" ל"הכנסה פירותית" למשמעותית ביותר ברמה המעשית. שיעורי המס הנמוכים על רווחי הון הביאו לכך שלנישומים יש אינטרס ברור לטעון שהכנסות שונות שלהם הם בגדר רווחי הון ולא הכנסה פירותית (לסוגיה), וליהנות משיעור המס הנמוך החל על רווחים אלו (ראו למשל את הדיון בחוקתיות ההבחנה בין שיעורי המס: בג"ץ 9333/03 קניאל נ' ממשלת ישראל, פ"ד ס(1) 277 (2005)). אלו אף פני הדברים בענייננו.

13. שאלת מבחני הסיווג בין הכנסה פירותית לבין רווחי הון פותחה לאורך השנים בפסיקתו של בית משפט זה, והדברים חזרו ונשנו בפסקי דין רבים. וכך מסכם השופט י' דנציגר:

"בפסיקתו של בית משפט זה אוזכרו מבחני משנה רבים באמצעותם תבחן השאלה האם הכנסה הינה "עסקית-מסחרית" אם לאו (או "פירותית" או "הונית", בהתאמה), וביניהם: טיב הנכס ואופיו; תדירות העסקאות או

הפעולות המבוצעות בו; קיומו של סיכון עסקי; אופן מימון העסקה; קיומו של מנגנון כלכלי – פיתוח, טיפוח, יזמות ושיווק; תקופת ההחזקה בנכס; ידענותו ובקיאיות של הנישום בתחום אשר בו מתבצעת העסקה; פעילות קבועה ומתמשכת; היקף כספי נרחב; ומבחן הנסיבות האופפות את העסקה... יוטעם כי מקור מבחני העזר הנ"ל (שמקורם בדין האנגלי) הינו בהבחנה בין הכנסה 'פירותית' לבין הכנסה 'הונית' בתחומי הנדל"ן והמקרקעין... מסיבה זו, יישום חלק מן המבחנים בהקשרים אחרים עשוי לעורר קושי ניכר...

המבחנים שצויינו לעיל אינם אלא מבחני עזר, כאשר 'שיבוץ פעילות כלכלית זו או אחרת במשכצת עסק או עסקה, ייגזר מנסיבות כל מקרה ומקרה על ידי בחינת התמונה השלמה של מכלול מרכיביה של הפעולה המסוימת' (ע"א 615/85 פקיד השומה חיפה נ' א.ח.א. גולדשטיין בע"מ, פד"א יח 424, 427 (1990)) (ראו: ע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן, פסקאות 35-37 (12.8.2012)).

באותה פרשה עמדה על הפרק שאלת סיווגו, לצורך מס, של גמול שמקבל תובע מייצג בתובענה ייצוגית לפי סעיף 22 לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006. כפי שצוין שם, תועלתם של מבחני הסיווג בהקשרים מסוימים עשויה להיות מוגבלת, ועל כן יש חשיבות רבה לשאלת התקבול הספציפי שסיווגו עומד על הפרק, והנסיבות בהן נוצר.

14. נפנה אפוא לשאלת סיווג המענקים שקיבלו עובדי בז"ן. גישה אחת לסיווג המענקים, היא גישתם של העובדים אשר התקבלה על ידי בית המשפט המחוזי, גורסת כי המענקים הם "רווח הון". שיעור המס שיחול על המענקים במקרה זה הוא שיעור המס המופחת שיוחד לרווחים מסוג זה. גישה שנייה, היא גישתו של פקיד השומה, היא כי יש לסווג את המענקים כ"הכנסה פירותית", וזאת משום שלא נכון לראות בהם "רווח הון". לשיטת פקיד השומה המענקים הם בגדר "הכנסת עבודה" (סעיף 2(2) לפקודה), שהיא כידוע סוג מרכזי של "הכנסה פירותית".

15. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים מקרוב הגעתי לכלל מסקנה כי הדין עם המערער. נקודת המוצא לדיוננו היא שהמענקים שולמו במסגרת יחסי העבודה בין העובדים לבז"ן. משכך, סיווגם הנכון לדעתי הוא "הכנסת עבודה", ככל תשלום המשולם ממעביד לעובדו במסגרת יחסי העבודה. כפי שאראה, סיווג המענקים כ"רווחי הון" כגישת בית המשפט המחוזי מעורר מכלול שאלות מורכב בעניין האפשרות "למכור" זכויות שונות, כגון זכויות חוקתיות וזכויות עובדים. ואולם, משום שהגעתי

לכלל מסקנה כי ההסדר החל על המענקים הוא ההסדר הנוגע למיסוי הכנסת עבודה, לא אדרש למענה על מכלול השאלות המתעורר מגישה זו. בסופו של יום, מסקנתי היא כי דין הערעור להתקבל. אך בטרם נגיע אל התוצאה – נצמד בשביל שהתווינו זה עתה: ראשון ראשון ואחרון אחרון.

המענקים שולמו במסגרת יחסי העבודה ודינם כהכנסת עבודה

16. נקודת המוצא לבחינת השאלה אם ניתן לראות במענקים שקיבלו העובדים רווח הון היא כי המענקים דנן ניתנו במסגרת יחסי העבודה בין העובדים לבז"ן. אין חולק בענייננו כי המשיב (והעובדים האחרים הכלולים בהסכם המעבר) היו עובדי בז"ן כאשר התקבל ההסכם, וכי התקיימו בינם לבין בז"ן יחסי עובד-מעביד. אף אין חולק כי יחסי העבודה העתידיים בין העובדים לבין בז"ן ובז"א הוסדרו בהסכמי עבודה קיבוציים המשמרים את יחסי העבודה, וכי עובדים שפרשו עשו זאת במסגרת הסכמי פרישה קיבוציים הנובעים מעבודתם בבז"ן. עיון בהסכמים השונים שנכרתו בין העובדים לבז"ן ובז"א מלמד כי הם הסכמי עבודה קיבוציים הנוגעים ליחסי עובד-מעביד לכל דבר ועניין. אי-לכך, יש לדחות את עמדת המשיב שהמענקים ניתנו לו "ללא קשר לעבודתו (בעבר או בעתיד) בבז"ן", שהרי – אם לא משום היותו עובד בז"ן ניתנו לו המענקים, משום מה ניתנו? נראה כי אין מקום לקבל את טענת העובדים כי המענקים שולמו מ"המדינה" ולא ממעסיקתם, החברה הממשלתית בז"ן. ספק אם טענתם נכונה במישור העובדתי, שכן כבר בהחלטת השרים לענייני הפרטה שהובאה לעיל נקבע כי בז"ן היא שתשלם את מענקי הפרטה (ראו סעיף 6 להחלטה). כמו כן, הצדדים להסכם המעבר המסדיר את תשלום המענקים היו בז"ן, בז"א וההסתדרות (שייצגה את העובדים), והוסכם בו שהמענקים "ישולמו" (בלשון סביל) ולא כי גורם חיצוני כלשהו – "המדינה" – ישלם את המענקים. לשון אחר, קשה להלום את טענת העובדים ש"המדינה" ששילמה את המענקים היא גורם נפרד שאיננו קשור למעביד שלהם טרם הפרטה, החברה הממשלתית בז"ן.

17. המענקים שניתנו לעובדים הם אפוא תשלומים שניתנו לעובדים מידי מעבידם, במהלך יחסי העבודה, בעקבות אירוע חד-פעמי וחריג של פיצול החברה והפרטתה. תשלומים ממעביד לעובד במהלך יחסי העבודה נכנסים, ככלל, להגדרה הרחבה המופיעה בסעיף 2(2) לפקודה ל"הכנסת עבודה":

עבודה
2(2). (א) השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד

ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שוויו של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד לרשותו של העובד; והכל – בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו (ההדגשות הוספו).

הגדרה רחבה זו תוארה בפסיקתו של בית משפט זה כך:

”סבור אני, כי אכן כוונתו של המחוקק בסעיף 2(2)(א) לפקודה אינה אלא לתפוש ברשת המס כל הכנסה של עובד, יהיו אופיה או צורתה אשר יהיו, ובלבד שניתנה לו בתוקף יחסים של עובד ומעביד.

אין לייחס למחוקק כוונה להטיל מס על כספים, מתנות, תמיכה מתמשכת וכיוצא באלה הטבות, הניתנות על ידי מעביד לעובדו, בלא כל קשר ליחסי העבודה שביניהם... תרגומו המעשי של עיקרון זה חייב להיעשות בזהירות, תוך שהנטל הוא על שכמו של העובד להראות, שכספים שקיבל ממעבידו מנותקים כליל מיחסי העבודה שביניהם. זהירות זו דרושה, כמובן, כדי למנוע פתח נרחב לעקיפת מס” (ע”א 254/87 סלפותי נ’ פקיד השומה נצרת, פ”ד מד(1) 714, 718 (1990) (להלן: פרשת סלפותי)).

אכן, ”הכנסה מעבודה החייבת במס נוסחה באופן רחב וברשתה נלכדות, בין היתר, טובות הנאה הניתנות לעובד ממעבידו, בכסף או בשווה כסף, ובכללן אופציות. ניסוח רחב זה נועד למנוע שחיקה של בסיס המס בדרך של הענקת הטבות בעין לעובד כתחליף למזומנים” (דברי חברתי השופטת א’ חיות ב-ע”א 7034/99 פקיד שומה כפר-סבא נ’ דר, פ”ד נח(4) 913, 921 (2004)). גם מלומדים שונים שתהו על קנקנה של ההגדרה בסעיף 2(2) לפקודה סברו כי היא הגדרה רחבה. כך, למשל, גורס המלומד נמדר בנוגע ללשונו של סעיף 2(2) לפקודה כי ”מילים אלו יש בהן כדי להצדיק את גישת בתי המשפט שהחליטו כי יראו כל טובת הנאה הניתנת לעובד ממעבידו כנובעת מיחסי העבודה, אלא אם כן הוכח על ידי הנישום כי היא ניתנה במנותק מקשרי העבודה... ההלכה כיום תהיה שכל טובת הנאה לעובד, בין אם ניתן לאומדה בקלות ובין אם לאו, בין אם היא טפלה ובין אם היא בעלת ערך ממשי, תיכלל במילים ‘כל טובת הנאה’ ותתחייב במס כהכנסת עבודה” (נמדר, בעמ’ 124; ההדגשה הוספה).

18. הכלל הוא אפוא, בניסוחו של המלומד רפאל "כי הכנסה הנובעת לנישום כתוצאה מקיומם של יחסי מעביד ועובד, אשר משתלמת לו משום קיומם של יחסים אלה... היא הכנסת עבודה" (רפאל, בעמ' 114). זוהי החזקה החולשת על תשלומי המעביד לעובד וזוהי נקודת המוצא. אך האם העובדה שתשלום כלשהו ניתן לעובד מן המעביד במסגרת יחסי העבודה שוללת לחלוטין את האפשרות לראות בתשלום זה "רווח הון", במקרים חריגים? תשובתי על כך בשלילה.

מקרה חריג אחד, שלאמיתו של דבר איננו חריג, הוא מקרה בו פעלו המעביד והעובד שלא בכובעם כמעביד ועובד, אלא במסגרת יחסים אישיים ביניהם. כך היה למשל בפרשת טלפוחי, כאשר נקבע שסכומים מסוימים ששילם אב לבנו אינם במסגרת "הכנסת עבודה", הגם שהבן עבד אצל אביו בהיקף מסוים, וזאת נוכח טבעם של כספים המועברים בתוך המשפחה (ראו גם: רפאל, בעמ' 161-164). דוגמא אחרת, שאיננה מביאה לחבות במס כלל, תהא הדוגמא הבאה: עובד הולך ברחוב בשעות הפנאי שלו, ונדרס על ידי מכונית. נהג המכונית הפוגעת הוא, דרך מקרה, מעבידו. בית משפט פוסק כי המעביד חייב בפיצוי נזיקי של העובד. ברי כי הפיצוי איננו "הכנסת עבודה", שהרי המעביד והעובד לא פעלו במסגרת יחסי העבודה ביניהם. בשתי הדוגמאות שהבאנו עתה התשלום מבוצע אמנם בין המעביד לעובד, אולם זאת לא מתוקף יחסי העבודה ביניהם: במקרה הראשון שולמו כספים מתוקף יחסים משפחתיים, ובמקרה השני שולמו כספים מתוקף היחסים שבין מזיק לניזוק. על כן אלו הם מקרים חריגים, בהם התשלום מן המעביד לעובד לא יחשב הכנסת עבודה. בענייננו, כפי שהבהרתי, אין אלו פני הדברים. התשלומים ניתנו לעובדים מאת החברה בה עבדו משום היותם עובדים בחברה.

המקרה החריג השני לכלל לפיו תשלום ממעביד לעובד הוא הכנסת עבודה, הוא כאשר קיים הסדר סטטוטורי מיוחד הרואה בתשלום מהמעביד לעובדו תשלום בעל מאפיינים הוניים. בפקודה מופיעים שני הסדרים שכאלו, הנוגעים להקצאת מניות לעובדים ולמענק פרישה. נעמוד על הסדרים אלו בקצרה:

ההסדר בחוק הנוגע להקצאת מניות של החברה לעובדים מופיע בסעיף 102 לפקודה. הקצאת מניות לעובדים מעבירה להם למעשה בעלות על נכס (מניה של החברה), ועל כן נאמר על ההסדר בסעיף 102 שיש לו "הן מאפיינים של הכנסה פירוטית והן מאפיינים של הכנסה הונית" (ראו: ע"א 6159/05 פקיד שומה תל אביב 3 נ' לפיד, פסקה 11 (31.12.2008); פרשת דר הנזכרת).

ההסדר בחוק הנוגע למענקי פרישה ופיצויי פיטורין מופיע בסעיף 9(א7)(א) לפקודה, ודן בנושא באספקלריה של מתן פטור ממס לתשלומים מסוג זה, עד גובה מסוים. סעיף זה היה נושא להתדיינות משפטיות רבות ולכתיבה אקדמית ענפה (ראו: ע"א 506/71 חפץ נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד כז(1) 212, 220 (1972) (להלן: פרשת חפץ); ע"א 604/73 פרמה שרפ ישראל נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד כח(2) 342, 349 (1974) (להלן: פרשת פרמה שרפ); ע"א 128/06 כבלי ציון מאוחדים בע"מ נ' פקיד שומה אילת (26.4.2007) (להלן: פרשת כבלי ציון); ע"א 8958/07 פקיד שומה תל אביב יפו 5 נ' שבטון (18.8.2011) (להלן: פרשת שבטון); רפאל, בעמ' 170; נמדר, בעמ' 137; והאסמכתאות שם). הסעיף הוחל בפסיקתו של בית המשפט המחוזי גם על "דמי הסתגלות" (ראו: עמ"ה (ת"א) 1146/03 דוידוביץ נ' פקיד שומה נתניה (26.1.2005)) וכן במקרה בו נדמה היה מן העובדות שהמעביד נתן לעובד פיצוי כ"דמי שתיקה", ולבסוף התברר שהתשלומים אינם אלא חלק מהתשלומים לעובד עבור פרישתו (עמ"ה (ת"א) 169/87 שנקר נ' פקיד השומה כפר-סבא, פ"מ תש"ן(1) 450, 458 (1989) (להלן: פרשת שנקר)). לא אפרוש במסגרת זו את התמונה כולה הנוגעת למענקי פרישה, שמורכבת היא וחורגת היא בהרבה מענייננו, ואתמקד בעיקרי הדברים הנוגעים לענייננו – השאלה אם מענקי פרישה המשולמים לעובד מסווגים כהכנסה פירותית או כהכנסה הונית. סעיף 9(א7)(א) לפקודה עצמו איננו עונה בבירור לשאלה זו, הגם שבלשונו מופיע הביטוי "מענק הון שנתקבל עקב פרישה", הנוטה לכאורה לעבר הסיווג ההוני. בתמצית ייאמר כי ביסוד התפיסה שמענק הפרישה הוא תקבול הוני עומדת ראייתו של מענק זה כפיצוי על אובדן מקום העבודה; בעוד ביסוד התפיסה המנוגדת כי מענק הפרישה הוא הכנסה פירותית עומדת ראייתו של המענק כתשלומים בעד עבודת העובד, שתשלומם נדחה עד לסיום תקופת ההעסקה.

בית משפט זה שלל בפרשת חפץ את האפשרות לראות במענק פרישה הכנסת עבודה, אך לא הכריע באופן ברור כי מדובר ברווח הון. גישה בולטת בפסיקה, המתנגדת לסיווג מענקי פרישה כרווח הון, רואה במענקי פרישה הכנסה פירותית "מסוג מיוחד", שאיננה הכנסת עבודה (ראו את עמדת השופט ש' אשר בפרשת פרמה שרפ, וכן את פרשת שבטון, בפסקאות ד-ה לפסק דינו של השופט א' רובינשטיין). סיווג המענקים כהכנסה פירותית "מסוג מיוחד" – המוציא את מענקי הפרישה מתחום רווחי ההון – אף נלמד במשתמע מדבריו של המשנה לנשיאה א' ריבלין בפרשת כבלי ציון. יצוין, כי בפרשת שבטון העלה השופט א' רובינשטיין את השאלה אם לא הגיעה העת לשוב ולעיין בהלכת חפץ ולאמץ ראייה של מענקי הפרישה כהכנסת עבודה; אין לנו צורך להידרש לשאלה זו הפעם.

להשלמת התמונה אזכיר גם את הדיון ב"תמונת הראי" של פיצויים בסיום יחסי העבודה – האפשרות לראות במענקים שניתנו לעובד ערב חתימתו על חוזה העבודה מענקים הוניים. הפסיקה הישראלית שללה אפשרות זו, הגם שלא כהלכה מחייבת (ראו: עמ"ה (חי') 214/88 מכבי חיפה נ' פ"ש חיפה, פד"א יח 19), וזאת בשונה מהפסיקה האנגלית המוזכרת אצל רפאל, המכירה בה בנסיבות מסוימות (ראו שם, בעמ' 169).

19. אסכם: לפי הכלל הרגיל, כשמשלם מעביד לעובדו סכום כסף במסגרת יחסי העבודה, וכאשר השניים פועלים בהקשר זה בכובעם כמעביד וכעובד, חזקה כי מבחינת העובד התשלום הוא הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה. כך קובעת לשון הסעיף בבירור. ואולם, אם קבע המחוקק במפורש הסדר בעל מאפיינים הוניים, כפי שעשה בסעיפים 9(א7)(א) ו-102 לפקודה בנוגע למענקי פרישה ולאופציות המוקצות לעובדים (בהתאמה), יחול ההסדר המיוחד שנקבע בחוק. לשון אחר, בכל הקשור לתשלומים ממעבידים לעובדיהם, ההסדר הקבוע בסעיף 2(2) נהנה מ"עליונות" או "עדיפות" על ההסדרים ההוניים, המהווים חריג לו.

20. הגעתי כאמור לאחר בדיקת הנושא לכלל מסקנה כי אין לקבל את מסקנתו של בית המשפט המחוזי. בית המשפט המחוזי בענייננו לא יצא מנקודת הנחה לפיה ההסכם הקבוע בסעיף 2(2) נהנה מ"עליונות" או "עדיפות". נקודת המוצא שלו הייתה תפיסה "אופקית" יותר של סיווג התקבול בידי העובד; דהיינו, לשיטתו, גם בגדרם של יחסי העבודה אין עליונות מובנית להסדר של סעיף 2(2), ומסע הפרשנות מתחיל בשאלה העיונית של בחינת מהות התשלום שקיבל העובד והעילה בגינה שולם. וכך קובע בית המשפט המחוזי:

"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" (פסקה 22 לפסק הדין).

לדעתי נקודת מוצא זו עלולה לעורר קשיים ניכרים. כפי שביארתי, משניגשים אנו לשאלת סיווג הכנסה של עובד ממעבידו, לשון סעיף 2(2) היא שצריכה להנחות

אותנו, ובהיעדר הוראת חוק ברורה – יחול ההסדר הרגיל של מיסוי הכנסת העבודה. השוני בנקודת המוצא לדיון מביא בסופו של יום לשוני בתוצאת הסיווג.

21. מן הראוי להדגיש כי לשונו של סעיף 2(2) היא מפורשת: "השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו;... והכל – בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו". סכומי כסף שמשלם מעביד לעובדו במסגרת יחסי העבודה נכנסים להגדרה זו כפשוטה, ואין מקום לעמעם אותה. אין מקום "להתרחק" עד משטר המס ההוני בבואנו לסווג סכום כסף ששולם מהמעביד לעובד במסגרת יחסי העבודה: עלינו לזכור כי סעיף 2 לפקודה מכיל מקורות פירוטיים רבים נוספים, כגון הכנסה מעסק, הכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, הכנסה ממשלח יד, ואף "השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9)", אך לא הוצא מהם בפירושו ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר, כהוראתו של סעיף 2(10). יש קירבה רעיונית מסוימת בין המקורות השונים בתוך סעיף 2 לפקודה, ובנסיבות מסוימות הסיווג ביניהם הוא מורכב. ואולם, נראה כי "המרחק הגיאוגרפי" בין רווח הון לבין המקורות המנויים בסעיף 2 הוא רב יותר מאשר המרחק בין הכנסת עבודה (לפי סעיף 2(2)) לבין המקורות ה"שכנים" לו בסעיף 2. בהיעדר הסדר סטטוטורי מפורש, אין מקום לדעתי לצעוד את כברת הדרך הארוכה אל משטר המס ההוני, תוך פריצה של סעיף 2(2) החולש על מיסוי הכנסת העבודה והתרחקות מן המקורות המנויים בסעיף 2 בכלל.

22. תפיסה זו עליה עמדתי כעת – לפיה תשלום שהגיע לעובד ממעבידו במהלך יחסי העבודה הוא הכנסת עבודה בידי העובד, אלא אם נקבע בחוק אחרת – מוצדקת אף בשל תכליות כלליות של דיני המס. יש בה כדי לקדם יעילות, פשטות ובהירות בדיני המס בכלל, ובהסדרי המס הספציפיים החלים על הכנסת עבודה (ומשכך על מספר נישומים רב מאוד) בפרט. לא אחת נפסק, כי יעילותם ובהירותם של דיני המס היא אינטרס ציבורי מרכזי ותכלית חשובה של דינים אלו, ובלשונה של חברתי השופטת א' חיות: "פרשנות זו... אף תואמת את אחת התכליות החשובות שביסוד דיני המס לפיה חותרים דינים אלה ככל הניתן להגברת הוודאות באשר לנורמות הפיסקאליות ולהגדרתן באופן בהיר ופשוט שיקל על הגבייה וייעל אותה" (ע"א 9922/02 רשות השידור נ' שפ"מ שידורי פרטומות מאוחדים בע"מ, פסקה 10 (22.8.2007); ראו גם: ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פסקה 34 (28.5.2008)). יעילות הגבייה אף קשורה בתכלית נוספת של דיני המס, והיא גביית מס אמת ומניעת העלמות מס. הצבת מוסד הכנסת העבודה בתור הכלל הרגיל החל על מעבידים ועובדים מונעת סיווגים "שעטנזיים" של סכומים שהעביר המעביד לעובד בנסיבות כאלה ואחרות,

ובכך מסייעת להימנע מהעלמות מס לא רצויות (ראו בעניין זה גם את הערתה של חברתי השופטת א' חיות בפרשת דר הנזכרת, בעמ' 921, וכן את לשונו המרחיבה של סעיף 2(2) סיפא).

ויתור על זכויות במסגרת יחסי העבודה איננו פורץ את מסגרת יחסי העבודה

23. לאחר שעמדנו על הכלל הרגיל החל על מיסוי הכנסה שהגיע לעובד ממעבידו, נדרשים אנו לבחון אם ויתור על זכויות במסגרת יחסי העבודה הוא מקרה חריג, המצדיק "טיפול הוני" על ידי רשויות המס. כאמור, במישור העקרוני התשובה לכך היא שלילית, משום שהמענקים שולמו במסגרת יחסי העבודה, ואין הוראת חוק הקובעת כי מענקים מסוג זה הם רווח הוני. אך האם קיים טעם מיוחד המצדיק סטייה מן הכלל הרגיל? בית המשפט המחוזי השיב לשאלה זו בחיוב, ועיקרי הנמקתו היו, כזכור, כדלקמן: המענקים הם פיצוי לעובדים על שוויתרו בהסכם על זכותם להמשיך לעבוד אצל המעסיק הקודם ועל זכותם למנוע את השינוי המבני בבז"ן; בכך העובדים למעשה "מכרו" או "מימשו" זכויות אלו; וכיוון ש"זכויות ראויות" הן חלק מהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה, הרי שמכירת הזכויות דנן כמוהן כמכירת הנכס, כאשר רווח ההון של העובדים יחושב על יסוד גובה המענקים.

24. קביעתו של בית המשפט המחוזי כי לעובדים יש זכות להתנגד לשינוי המבני במקום עבודתם מקובלת עליי. זכות זו הוכרה בפסיקה, ומהווה חלק ממשפט העבודה, גם אם טיבה המדויק, גבולותיה ונפקויותיה המעשיות שנויים הם במחלוקת (ראו את מגוון הדעות ב-בג"ץ 8111/96 הסתדרות העובדים החדשה נ' התעשייה האווירית לישראל בע"מ, פ"ד נח(6) 481 (2004)). זכות זו מצטרפת לשורה ארוכה של זכויות עובדים נוספות, אשר מקור חלק מהן במשפט העבודה הקיבוצי, וחלקן מוסדרות בחוזה העבודה הספציפי בין המעביד לעובדו. חוזה העבודה, מעצם טיבו, מסדיר זכויות רבות בין המעביד והעובד, ובכלל זה ויתור (הדדי או חד צדדי) על זכויות מסוימות והבטחה של זכויות אחרות. הגעתי לכלל מסקנה כי, מימוש זכויות המוקנות לעובדים כחלק ממשפט העבודה אינו צריך להסיט הכנסה שהגיעה אליהם ממעבידם אל מחוץ למשטר המס הפירותי. ניתן להעלות על הדעת מקרים רבים בהם ימצא מעביד לנכון לפצות את עובדיו באופן חד-פעמי על שינוי בתנאי העבודה; פיצוי שכזה הינו הכנסת עבודה לכל דבר ועניין. הוא הדין גם במקרים בהם המעביד יוזם שינוי במקום העבודה, והעובד מתנגד לשינוי כפי זכותו. האם בכל המקרים בהם הוסכם, לבסוף, בין העובד והמעביד, כי יחסי העבודה יתמשכו בכל זאת כסדרם, נאמר כי העובד "מכר" את זכותו ומשכך יש

להעביר תשלום חד-פעמי שקיבל (או טובת הנאה אחרת) למשטר מיסוי ההכנסה ההוני? אני סבורה כי התשובה לכך היא בשלילה.

25. להמחשת העניין, טול מקרה בו עובדים פותחים בשביתה כדין, בשל כוונת המעביד לשנות את תנאי עבודתם בלא היוועצות עימם. לאחר משא ומתן חוזרים העובדים לעבודה סדירה, בתמורה לפיצוי של 1,000 ש"ח לחודש והתחייבות שלא לשבות למשך 5 שנים. האם ניתן לומר כי העובדים "מכרו" את זכות השביתה שלהם כאשר ויתרו עליה או השעו אותה, ולכן דין הפיצוי שקיבלו כדין הכנסה הונית? לדעתי התשובה לכך שלילית. טול דוגמא נוספת: מעביד מחליט להאריך את שעות העבודה במפעלו מ-6 שעות עבודה ביום ל-8 שעות עבודה ביום, ומודיע לעובדיו כי השינוי עתיד להיות לצמיתות. העובדים מתנגדים לשינוי וטוענים כי בכך יש כדי לפגוע בשעות הפנאי שלהם, ומשכך בחירותם האישית ובאוטונומיה שלהם. לאחר משא ומתן קיבוצי מסכימים העובדים לשינוי תמורת פיצוי כספי חד-פעמי של 50,000 ש"ח. האם נאמר שהעובדים "מכרו" את חירותם האישית, ולכן דין הפיצוי הוא כדין רווח הון? גם כאן התשובה לכך שלילית. לעובדים יש זכות להתנגד לשינוי ואולי אף להיות מפוצים בגין כך שזמן הפנאי שלהם נפגע, אולם בכך אין כדי להפוך את הכנסתם זו להונית. טול דוגמא שלישית: מעביד מחליט כי מפעלו יחדל לפעול בשעות הלילה, וכתוצאה מכך מופסקות משמרות הלילה במפעל (ראו למשל את עובדות המקרה ב-בג"ץ 6522/06 כוכבי נ' בית הדין הארצי לעבודה (22.4.2009)). העובדים מוחים על הרעה בתנאי העסקתם, ודורשים כי המעסיק יימנע מהשינוי, בשם זכות הקניין שלהם במפעל. לבסוף, בעקבות משא ומתן קיבוצי, מתרצים העובדים ומסכימים לשינוי תמורת פיצוי חד-פעמי של 5,000 ש"ח. האם ניתן לומר שהעובדים מכרו זכות מזכויותיהם, ולפיכך דין הסכום שקיבלו הוא הוני? התשובה לכך לדעתי שלילית גם במקרה זה.

26. אדגיש אפוא: לעובדים זכויות רבות וחשובות הכלולות במשפט העבודה. כזו גם זכותם להתנגד לשינוי מבני במקום עבודתם אשר הוכרה בפסיקה. יש להגן על זכויות העובדים לפי משפט העבודה ככל משפטו וחוקתו, לרבות באמצעות פיצוי לעובדים במקרים המתאימים. המדינה חייבת בכיבוד זכויות העבודה של העובדים, בפרט כאשר נוקטת היא בצעדים רבי-משמעות של הפרטה. ואולם, קיומה של זכות והכרה בה במסגרת דיני העבודה אין פירושה שפיצוי לעובד בגין ויתור עליה או השעייתה יהווה "מכירה" של "נכס" בדיני המס. שאלת יכולתו של העובד לוותר על זכויותיו השונות כעובד היא שאלה שכיחה בדיני עבודה (ראו: נחום פינברג וקרן שליט "ויתור, פשרה ועיסקת חבילה ומה שביניהם – מחילה על זכויות בסיום עבודה" 190 מנחם גולדברג 439 (2001) והפרשות הנדונות שם), אולם תוצאותיה אינן צריכות לדעתי

להכתיב את תוצאות השאלה אם הכנסתו של העובד חבה במס ובאיזה שיעור. כאמור לעיל, ניתן להעלות על הדעת דוגמאות רבות נוספות של שינויים חד-פעמיים ואף דרמאטיים בחיי מקום העבודה, שיסתיימו בפיצוי כספי לעובדים: שינוי חלוקת המשמרות במקום העבודה; שינוי אופי העבודה; שינוי טיב משימותיהם של העובדים; חיוב העובדים בתלבושת אחידה; העתקת מיקום המפעל שתחייב את העובדים לנסיעות ממושכות; העברת בעלות במפעל, הפרטה וכיוצא באלה שינויים. במקרים רבים לא יהיה חולק כי לעובדים זכות להתנגד לשינוי ולפעול לקבלת פיצוי בגינו. במישור דיני המס, לעומת זאת, אין מקום להכרה כי הפיצוי הוא הכנסה הונית. הדבר יוביל לפריצת המסגרת של הכנסת העבודה, בהיעדר הסדר סטטוטורי שקבע זאת. סעיף 2(2) הוא המסגרת מבחינת דיני המס לתשלומים ממעביד לעובד במסגרת יחסי העבודה. מן הראוי כי תשלומים שונים שמעביר המעביד לעובדו, לרבות תשלומים חד-פעמיים שנועדו לפצותו על שינויים כאלה ואחרים בתנאי עבודתו, למתן את התנגדותו לשינוי או להפיס את רוחו – יהוו חלק מהכנסת העבודה של העובד. לעניין זה לדעתי אין חשיבות אם מדובר בתשלום חד-פעמי או במספר תשלומים; באירוע דרמטי בחיי מקום העבודה או באירוע שגרתי; במקרה בו התנגדות העובדים לשינוי הייתה עזה או מתונה. החשוב הוא כי התשלום לעובד נעשה בלב ליבם של יחסי העבודה. במקרה שכזה, לא מתמלאים התנאים ליציאה אל מחוץ לגבולותיו של סעיף 2(2) לפקודה, והלשון המרחיבה בה הוא נוקט.

27. גישה זו, יש בה כדי לקדם יעילות ובהירות בדיני המס. יש בה כדי למנוע העלמות מס לא רצויות, וניסיונות של מעבידים ועובדים לחמוק מחובת תשלום מס הכנסה. בנוסף, גישה זו מקדמת שוויון בין העובדים במשק: גישתו של בית המשפט המחוזי עשויה להביא לכך שרק עובדים שידעו "לתרגם" שינויים שונים שנערכו במקום עבודתם לזכויות אותן כביכול "מכרו", ייהנו מהמשטר ה"מקל" של מס רווחי הון. שאר העובדים, שזכויותיהם מוגנות "רק" בחוזה העבודה ובדיני העבודה הכלליים ללא ה"תרגום" האמור של שינויים קונקרטיים לפגיעה בזכויות קונקרטיות, יהיו כפופים למשטר המס הפירותי, המחמיר יותר. בכך טמון פתח למניפולציות ולפגיעה בשוויון בין העובדים במשק. אשר על כן: הגעתי לכלל מסקנה כי תשלומים מהמעביד לעובדו במסגרת יחסי העבודה ימוסו כהכנסת עבודה, אלא אם קבע המחוקק אחרת.

על המונחים "נכס" ו"זכות ראויה" בסעיף 88 לפקודה

28. הנמקתו של בית המשפט המחוזי מעוררת קושי לא רק מנקודת מבט של מיסוי הכנסת העבודה, אלא אף כאשר בוחנים את הדין המסדיר מיסוי של רווחי הון. על פי

חלק ה' לפקודה, חיוב במס רווח הון יוטל על "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, אשר לגביו בוצע "מימוש" או "מכירה". סעיף 88 לפקודה מגדיר "נכס" כדלקמן:

הגדרות "נכס" – כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה דאיות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט –

(1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימושו האישי או לשימוש האישי של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו;

(2) מלאי עסקי;

(3) זכות חזקה במקרקעין – בין שבדין ובין שביושר – המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח;

(4) זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כמשמעותם בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור; (ההדגשה הוספה).

כאמור לעיל, בית המשפט המחוזי קבע כי זכותם של העובדים להתנגד לשינוי המבני בעסקם ולעבוד אצל מעסיקם הקודם היא "זכות ראויה" הכלולה בהגדרת "נכס" אותה הבאנו זה עתה. לגישתו של בית המשפט המחוזי, העובדים "מכרו" או "מימשו" זכות זו תמורת המענקים שקיבלו.

29. השאלה מהי "זכות ראויה" המוזכרת בסעיף לא נדונה בהרחבה בפסיקה. בית משפט זה עסק בפרשנות המונח בפקודת מס הכנסה פעם אחת ויחידה, במסגרת ע"א 182/72 אברך נ' פקיד השומה, תל-אביב 3, פ"ד כז(2) 477, 480-484 (1973) (להלן: פרשת אברך). בפרשה זו הועלתה השאלה אם ויתור על זכות תביעה בבית משפט הוא בגדר ויתור על "זכות ראויה". בית המשפט (השופטים א' מני וי' כהן כנגד דעתו החולקת של השופט מ' עציוני) השיב בחיוב לשאלה זו, וכל אחד מן השופטים שישבו בדין הוסיף הערות אחדות לעניין משמעות המונח "זכות ראויה". וכך כתב השופט א' מני:

"המונח 'זכות ראויה' שאוב מן החוק האנגלי (Chose in Action) והוא כולל בתוכו לא רק זכויות לנכסים גשמיים (Corporeal) או ערטילאיים (Incorporeal), ולא רק זכויות הנובעות מחוזים או מעוולות אזרחיות, אלא גם זכויות בלתי-חוזיות וכן כל זכות שניתנת לאכיפה באמצעות תביעה" (שם, בעמ' 480).

השופט י' כהן הוסיף את הדברים הבאים :

"לא אתימר לתת הגדרה למונח 'זכות ראויה' או למונח שבדיני אנגליה Chose in Action. משמעותו של המונח האנגלי השתנתה מזמן לזמן... לפעמים ניתנת לו משמעות רחבה ולפעמים משמעות מצומצמת, בהתאם לחיקוק והקשר הדברים שבו הוא מופיע... כפי שציין חברי הנכבד, השופט עציוני, היקפה של הזכות שבגדר מונח זה שנוי במחלוקת בין המלומדים במשפט האנגלי... לדעתי, אין אנו חייבים, בבואנו לפרש את הביטוי 'זכות ראויה' בחוק ישראלי, להיות צמודים להלכות הדין האנגלי בדבר פירוש הביטוי Chose in Action אשר רחוקות מלהיות ברורות ושהן כאמור פרי התפתחות היסטורית ארוכת ימים..." (שם, בעמ' 486-484).

השופט מ' עציוני, שהיה במיעוט באותה פרשה, הדגיש את העובדה כי "זכות

ראויה" צריכה להיות בעלת ערך כספי, ובלשונו :

"המחוקק שלנו לא מצא לנכון לתת הגדרה ל'זכות ראויה' ולהבדיל לאיזו זכות הוא מתכוון, דבר שכמובן מותר מקום לפירושים שונים של מונח זה... בדרך כלל 'זכות ראויה' מובחנת תמיד מ'זכות מוחזקת', אולם המשותף לשתיהן, שהן מתייחסות לזכות רכושית. הראשונה מתייחסת לרכוש שאינך יכול להחזיקו במובן פיזי, והשניה – לרכוש במובנו הרגיל, שהנך יכול להחזיקו ממש..."

ברור לכן כי כדי לשוות לאיזו שהיא זכות או תביעה את תכונותיה של 'זכות ראויה' הנכללת בהגדרת 'נכס'. הרי שזכות זו או התביעה צריכות להתייחס כפי שהגדיר זאת Salmond, לזכות ברכוש (Proprietary Right), היינו לזכות שיכול אתה להעריכה בשווה כסף" (שם, בעמ' 481-484).

30. פיתוח מסוים של גישה זו נעשה בפרשת שנקר הנזכרת, מפני השופט א' הגין

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו. בית המשפט חיווה דעתו בפרשה זו – אף שהדברים היו בבחינת למעלה מן הצורך שם – בשאלה אם תשלום עבור "דמי שתיקה"

של עובד שפרש מעבודתו בבנק ייחשב "זכות ראויה". וכך קבע שם בית המשפט :

"אין אני סבור, כי בסעיף 88 נכס משמעו זכות קניינית בלבד. כי הרי נאמר במפורש 'לרבות זכות ראויה או מוחזקת'. כמו-כן אין אנו צריכים להצמיד משמעות מיוחדת לביטוי 'מוחזקת או ראויה'. המדובר בסעיף 88 לפקודה הוא בזכות כלשהי..."

לא אומר, כי כל מה שאדם רשאי לעשות ומקבל על עצמו להימנע מעשותו הינו נכס. אולם ברור כי כאשר לזכות כזו יש שווי כספי, לו ולאחר המוכן לשלם, הרי זכות זו הינה נכס..." (שם, בעמ' 459-460).

להשלמת התמונה יצוין כי המונח "זכות ראויה" מופיע גם בדברי חקיקה אחרים מחוץ לדיני המס, כגון חוק נכסי נפקדים, התש"י-1950, שם אומצה בעקבות פרשת אברך התפיסה כי "המונח 'זכות ראויה' כולל בחובו לא אך זכויות לנכסים מוחשיים או ערטילאיים ולא רק זכויות הנובעות מחוזים או מעוולות אזרחיות, אלא גם 'זכויות בלתי-חוזיות וכן כל זכות שניתנת לאכיפה באמצעות תביעה'" (ע"א 4630/02 האפוטרופוס לנכסי נפקדים נ' אבו חאטום, פסקה י"ב(3) (18.9.2007)). אזכורים נוספים של מושג זה מופיעים בהוראות המעבר הכלולות בחוק התקנים, התש"ג-1953; חוק מגן דוד אדום, התש"י-1950 ובחוקים אחדים נוספים. לדיון משיק בשאלה אם דין המונח "זכות" בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 כדין המושג "זכות ראויה" בפקודת מס הכנסה, ראו: ע"א 418/86 רוזין נ' מנהל המכס ומס ערך מוסף – תל-אביב, פ"ד מג(1) 837 (1989).

31. לסיכום נקודה זו, ההלכה המחייבת היחידה לעניין פרשנות המונח "זכות ראויה" בפקודת מס הכנסה היא הלכת אברך, שלפיה כאמור יש לפרש מונח זה ככולל "זכויות בלתי-חוזיות וכן כל זכות שניתנת לאכיפה באמצעות תביעה" (שם, בעמ' 480). גם לפי המלומד נמדר, בכללן של "זכויות ראויות ומוחזקות" ייכללו "מניות, זכויות אובליגטוריות הנובעות מחוזים שנכרתו בין צדדים שונים, זכויות הנובעות כתוצאה מעוולות אזרחיות, וכל זכות אחרת בעלת ערך כספי ניתן לאכיפה" (נמדר, בעמ' 606-607). לגישת יוסף גרוס דיני המס החדשים 366 (2003), ההגדרה "זכות ראויה" מעט מצומצמת יותר, וכוללת היא "זכות לנכסים שאדם מצפה להם, אף שייתכן כי טרם הגיעו לרשותו. כגון: זכות תביעה, זכות הגנה על יוצרים, וכיוב'". כפי שצוין בפרשת אברך, תוכנה של ההגדרה "זכות ראויה" הוא דינאמי, והוא עשוי להשתנות עם הזמן לפי התפתחות ההלכה.

32. שאלה מעניינת – וחשובה לכאורה לענייננו – היא אם בגדרה של "זכות ראויה" באות גם זכויות חוקתיות המנויות בחוקי היסוד, זכויות הנגזרות מהן, זכויות עובדים קיבוציות (כגון זכות השביתה) וכיוצא באלה זכויות. מעמדן של זכויות אלו במשפטנו עבר כברת דרך ארוכה מאז שנחקקה פקודת מס הכנסה ומאז שנקבעה הלכת אברך בשנות ה-70 המוקדמות. ההגדרה הרחבה שהובאה לעיל למושגים "נכס" ו"זכות ראויה" עשויה להביא לכאורה למסקנה כי ההלכה חלה גם על זכויות חוקתיות וזכויות דומות להן. בענייננו, אכן סבר בית המשפט המחוזי שהלכת אברך חלה, וקבע כאמור כי ויתור או השעיה של זכות המוכרת במשפט העבודה – הזכות להתנגד לשינוי מבני בבית העסק – היא "זכות ראויה" שוויתור עליה הוא בגדר "מכירה" או "מימוש" של "נכס".

גישתו של בית המשפט המחוזי – הצועדת בנתיב שטרם נפרץ בפסיקתנו – מעוררת שורה ארוכה של שאלות: האם אכן לזכויות מסוג זה התכוון המחוקק בכותבו בפקודה "זכות ראויה" כחלק מהגדרת "נכס"? האם זכויות אלו מקיימות תנאים שנזכרו בהלכת אברך, כגון האפשרות לאכוף אותן באמצעות תביעה, או היותן בעלות מאפיינים רכשיים? ואם כן, מהן הזכויות המדויקות אותן יכול העובד "למכור" למעבידו? האם ניתן באופן עקרוני למכור זכויות אלו? מה "מחירן"? כיצד ייקבע ה"רווח" של מוכר הזכויות ממכירתן? מאיזה מועד יחושב הרווח? (שאלה אחרונה זו מתעוררת כטענה חלופית של המדינה שאין צורך להכריע בה); ועוד ועוד.

33. כאמור, בית המשפט המחוזי חיווה דעתו בחלק משאלות אלו, בנסיבות שעמדו לפניו. חלק מן השאלות דנן אף לובן על ידי המלומד אדרעי במאמרו "מכירת זכויות חוקתיות, זכויות אישיות וזכויות כלכליות ומיסוי מענקי הפרטה" מיסים כו/2 (אפריל 2012) א-1, שנכתב בעקבות פסק דינו של בית המשפט המחוזי. לא אעמוד על ניתוחו המלא של אדרעי, אולם בקצרה ייאמר כי מאמרו תומך בגישתו של בית המשפט המחוזי ומפתח אותה, תוך פריטת הזכויות אחת לאחת. לגישתו של אדרעי, שאינה נקייה לדעתי, מספקות המענקים שניתנו לעובדים מגלמים זכויות מארבעה סוגים שונים: (1) זכויות חוקתיות, כדוגמת חופש העיסוק, חופש ההתאגדות, זכות השביתה ועוד, אותן לגישת המחבר לא ניתן למכור או לצבור רווח בעדן, והן אינן בבחינת "נכס"; (2) זכויות קולקטיביות נגזרות בעלות ערך כלכלי, שוויתור עליהן בנסיבות קונקרטיות מקים זכות תביעה, כגון זכותם של העובדים לקבל מידע מהמעביד על הליכי הפרטה, זכותם לקבל "רשת ביטחון" מהמעביד ועוד, והן בבחינת "נכס" שניתן למכור; (3) חלקם של העובדים במוניטין החברה, עליו חל לשיטת המחבר ההסדר הכללי של מכירת מוניטין בדין הישראלי, אשר מטיל מס בשיעור של רווח הון; (4)

זכויותיהם האישיים של העובדים, כגון הבטחת תנאי עבודתם בעתיד והימנעות מעוגמת נפש וחוסר ביטחון תעסוקתי, שחלקן יכולות להיחשב "נכס" בר-מכירה (אף שלא כולן נמכרו בפועל הודות להסכמים הקיבוציים המעגניים את זכויות העובדים לאחר ההפרטה), וחלקן אינו חייב במס בהיותו פיצוי נזיקי. הגישה המובעת במאמר מבוססת על תפיסה עקרונית של המחבר, לפיה רשויות המס "ראוי שישתחררו מגישתן ארוכת השנים על פיה ההון האנושי הוא פרה חולבת החייבת תמיד ובכל מקרה בשיעורי מס גבוהים, בעוד שההון הפיננסי ובעליו ממשיכים ליהנות מהקלות מס מפלות ולא יעילות" (עמ' 5 למאמר, ראו גם: יוסף מ' אדרעי "מיסוי ועידוד השקעות הון פיננסי, הון חברתי והון אנושי" משפטים מ 437, 466 (2011)).

34. כפי שציינתי, מכלול השאלות המתעורר מגישה הרואה בזכויות חוקתיות וזכויות עובדים לסוגיהן "נכס" אותו יש למסות במס רווחי הון – הוא מכלול מורכב. השלכותיו חורגות בהרבה מהשאלה כיצד יש למסות מענקי הפרטה ופיצול שקיבלו עובדים ממעבידיהם, שהיא השאלה המונחת לפתחנו. אינני נדרשת לפתח את הדיון בסוגיות האמורות, וזאת כאמור משום שלגישתי לא נתמלאו התנאים ליציאה אל מחוץ לגבולותיו של סעיף 2(2) לפקודה, ונותרנו בגדרי ההסדר הרגיל של מיסוי הכנסת העבודה. כפי שהבהרתי, תשלומים כספיים ששולמו לעובד מאת מעבידו במסגרת יחסי העבודה הם הכנסת עבודה, אלא אם קבע המחוקק אחרת. על כן את הניתוח המדויק של המונח "זכות ראויה" בסעיף 88 ותוכנו האפשרי – מחוץ ליחסי העבודה – אותיר לעתיד לבוא.

הסכם המעבר הקיבוצי בין בז"ן ובז"א לעובדים והתנאי לפיו המענק לא יהיה חלק מן השכר "לכל דבר וענין"

35. כפי שתואר לעיל, הן מענק הפיצול והן מענק ההפרטה עוגנו בהוראותיו של הסכם המעבר הקיבוצי בין בז"ן ובז"א לבין הסתדרות העובדים הכללית החדשה שייצגה את העובדים. לגבי שני המענקים דנן הופיעה בהסכם (בסעיפים 6.2 ו-7.3) ההוראה הזוהה הבאה:

"מוסכם בזאת כי מענק [הפיצול / ההפרטה] האמור בסעיף [6.1 / 7.1 ו-7.2] לעיל, לא יהווה חלק מן השכר לכל דבר וענין, ובכלל זה ומבלי לגרוע מכלליות האמור לעיל, לא יובא בחשבון לצורך חישוב ערך שעה, דמי חופשה 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" (הסוגריים המרובעים מבטאים את ההבדל בין סעיף 6.2 ו-7.3; ההדגשה הוספה).

36. מנסחי ההסכם בחרו אפוא להחיל על המענקים הוראה גורפת לפיה המענקים לא יהוו שכר "לכל דבר וענין", ולאחר מכן פירטו היבטים שונים המדגימים למה כוונתם: לא יחושבו על בסיס המענקים דמי חופשה, שעות נוספות, פיצויי פיטורין, הפרשות סוציאליות וכיוצא בזה. היבטי מס לא נכללו בפירוט זה. בנסיבות אלו, כך טוענים העובדים, סיווג המענקים בידי פקיד השומה כשכר לצרכי מס – או כ"הכנסת עבודה" הקרובה היא לשכר במהותה – יש בו הסתייגות לכאורה מן ההוראות המופיעות בהסכם. יש לדחות טענה זו. צדדים להסכם קיבוצי אינם יכולים להשפיע בגדרו של ההסכם על חבותו במס של מענק זה או אחר שנזכר בהסכם, בוודאי לא כאשר רשויות המס כלל לא היו מעורבות בגיבוש ההסכם הקיבוצי. סעיף 245 לפקודה קובע כי "לא יותרו ניכויים או קיזוזים, ולא יינתנו פטורים, הנחות ממס או הקלות אחרות, אלא אם נקבעו במפורש בחוק או מכוח סמכות מוגדרת בחוק". על האיסור לתת הקלות מס ללא הסמכה מפורשת בחוק, ועל ההצדקות לתפיסה זו, נפסק זה מכבר:

"כשם שלא ניתן להטיל תשלומי חובה אלא בחוק או על פיו, כך לא ניתן לשנות את שיעורי תשלומי החובה אלא בחוק או על פיו. בכלל זה, לא ניתן לתת הנחות, פטורים, והקלות למיניהם בתשלומי החובה אלא אם יש יסוד לכך בחוק או בחיקוק מכוחו... הסמכה לפטור מתשלום חובה או להקל בו – כמו הסמכות לחייב בתשלום – חייבת להיות ברורה ומפורשת: 'כשם שלהטלת מס נתבע מן החוק כי ידבר אלינו בלשון צחה וברורה, כן יהא בפטור או בהקלה ממס' (בג"ץ 4140/95 סופרפארם (ישראל) בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נד(1) 49, 82 (1999)... הטעם לכלל זה נעוץ בעקרון השוויון, ובחשש כי הקלה עם האחד תביא עימה הכבדה על האחר, ואף פגיעה בקניינו" (ע"א 7368/06 דירות יוקרה בע"מ נ' ראש עיריית יבנה, מר צבי גוב-ארי, פסקה 65 (27.6.2011); ההדגשות במקור).

חוק הסכמים קיבוציים, התשי"ז-1957 תוחם את נושאייהם של הסכמים שכאלה לענייני "קבלת אדם לעבודה או סיום עבודתו, תנאי עבודה, יחסי עבודה, זכויות וחובות של הארגונים בעלי ההסכם" (סעיף 1 לחוק), וברי כי ענייני מס אינם נכללים במסגרת זו. אשר על כן, לא ניתן לראות בגורמים החתומים על ההסכם מטעם בז"ן ובז"א – יו"ר דירקטוריון בז"ן, מנכ"ל בז"ן, מנהל רשות החברות הממשלתיות ומנהל יחידת ההפרטה – גורמים המוסמכים להשפיע על חבותם של המענקים המוזכרים

בהסכם במס, ואף לא נטען בפנינו כי גורמים אלו הוסמכו כדין לעשות כן. בבואנו לפרש את ההסכם הקיבוצי שלפנינו, נקודת המוצא היא כי ההסכם אכן "שותק" בעניין החבות במס. יו"ר ועד העובדים מר שוורצברג, אף העיד בבית המשפט המחוזי כי נושאי המס לא עלו כלל במסגרת המשא ומתן (עמ' 11, שורות 1-4 לפרוטוקול). נוסף על כך, רשויות המס לא היו מעורבות במשא ומתן ובחתימה על ההסכם, כפי שעולה מתצהירה של גב' נאוה קרמר, הממונה על שכר וכוח אדם ברשות החברות הממשלתיות. את שתיקתו של ההסכם הקיבוצי בענייננו יש לפרש כעולה בקנה אחד עם הוראות הפקודה, לפיהן הקלות מס צריכות להינתן על ידי גורם בעל סמכות לתיתן. חבותו של תשלום זה או אחר במס איננה בגדר "הפתעה" או אירוע בלתי צפוי. כפי שהובהר, במשא ומתן מול העובדים ובין הצדדים החתומים על ההסכם הקיבוצי לא היה כל גורם בעל סמכות לתת הקלת מס כלשהי, ועל כן פקיד השומה היה חופשי לסווג את המענקים לצרכי מס כראות עיניו.

37. בהיעדר סמכות של מי מהצדדים להסכם הקיבוצי להשפיע על חבותם של המענקים במס בגדרו של ההסכם, יש לדחות את טענת המשיב כי הוא מחזיק בחוזה מחייב או בהבטחה מנהלית כדין בעניין זה. לא השתכללה כל הבטחה מנהלית הנוגעת לחבותם במס של המענקים. זאת, משום שקיומה של סמכות לתת הבטחה מנהלית היא התנאי הראשון לאכיפתה של הבטחה שכזו, ותנאי זה איננו מתמלא בענייננו (ראו: בג"ץ 5018/91 גדות תעשיות פטרוכימיה בע"מ נ' ממשלת ישראל, פ"ד מז(2) 773, 780-779 (1993) אליעד שרגא ורועי שחר המשפט המינהלי – עילות ההתערבות 315-332 (2008) (להלן: שרגא ושחר), והדוגמאות המובאות שם בעמ' 320-322).

38. לא אכחד: הנוסח המופיע בחוזה – לפיו המענקים "לא יהוו חלק מן השכר לכל דבר ועניין" – אכן מעורר אי-נוחות. כפי שצוין לעיל, זהו נוסח גורף, אשר לכאורה יכול היה להשתמע כמשפיע גם על היבטי המס. ייתכן, ולא אקבע מסמרות בדבר, שלעובדים יש טענה במישור החוזי כלפי מאן דהוא, בשל הפרה לכאורה של חובות הגילוי במסגרת המשא ומתן מול העובדים או הטעייתם, וכיוצא באלה טענות. מובן כי איני מחווה דעה בטענות מסוג זה, אשר לא עמדו ביסוד ההליך בבית המשפט המחוזי או בהליך שלפנינו. ההליך בבית המשפט המחוזי היה ערעור על שומת המערער, וככזה הוא עסק בסוגיית חבותם של המענקים במס – הא ותו לא. בעניין זה, כפי שהראיתי, לא הייתה סמכות למי מן המעורבים במשא ומתן ליתן הקלת מס, ועל כן הדין עם המדינה.

39. סוף דבר: אם תשמע דעתי נקבל את הערעור ונקבע כי יש לסווג את המענק כהכנסת עבודה פירותית.

בנסיבות העניין, לא יהיה צו להוצאות.

המשנה לנשיא

השופטת א' חיות:

אני מסכימה עם המשנה לנשיא מ' נאור כי דין הערעור להתקבל וכי המענקים ששולמו למשיב יסווגו כהכנסת עבודה על-פי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (להלן: הפקודה). אולם, דרכי לתוצאה זו שונה מדרכה של המשנה לנשיא. לשיטתי אין מקום לקבוע כלל המסווג כל תקבול המועבר לעובד ממעבידו כהכנסת עבודה אלא אם נקבע אחרת בחוק, ויש לבחון כל תקבול ותקבול על-פי מהותו על מנת לקבוע האם מדובר ברווח הון או בהכנסה פירותית. עם זאת, בחינת אופי המענקים ששולמו למשיב במקרה דנן מובילים לגישתי אל המסקנה כי אכן יש לסווגם כהכנסה פירותית.

תקבולים שמקבל עובד ממעבידו

1. לשיטת המשנה לנשיא יש לקבוע כלל לפיו כל תשלום שהגיע לעובד ממעבידו במהלך יחסי העבודה יסווג כהכנסת עבודה, אלא אם נקבע אחרת בחוק. הנימוק המרכזי שמציינת המשנה לנשיא למסקנה זו הוא לשונו הכוללנית והרחבה של סעיף 2(2) לפקודה המכניסה תחת כנפי הכנסת העבודה "השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו". לנוכח הגדרה רחבה זו, ובהיעדר הסדר סטטוטורי המחריג את המענקים ששולמו בענייננו מן הכלל הרגיל, סבורה המשנה לנשיא כי יש להעניק "עליונות מובנית" לסיווגם כהכנסת עבודה ואין מקום לבחינת "מהות התשלום שקיבל העובד והעילה בגינה שולם" (פסקה 20 לחוות דעתה). בנקודה זו נפרדת דרכי מדרכה של המשנה לנשיא. כפי שיפורט להלן, איני רואה מקום לקביעת חזקה כמו זו שהציעה המשנה לנשיא ונראה לי כי יש לדבוק בהקשר זה במבחנים שפותחו בפסיקה להבחנה בין הכנסה פירותית ורווח הון על-פי מהות התקבול והתכלית שבגינה ניתן.

2. סעיף 2 לפקודה קובע כי "מס הכנסה יהא משתלם" על הכנסתו של אדם "שהופקה או שנצמחה... ממקורות אלה", והוא מונה לצורך כך עשרה מקורות הכנסה,

ביניהם הכנסה מעבודה. הפירוש המקובל להגדרה זו, המבוסס על פקודת מס הכנסה המנדטורית ועל המשפט האנגלי, הוא כי "הכנסה שהופקה או שנצמחה ממקור" היא אך הכנסה שבגדר פירותיו של המקור ולא הכנסה הנובעת ממכירת המקור עצמו (אלפרד ויתקון ויעקב נאמן דיני מיסים – מסי הכנסה, עזבון ושבח 57-60 (מהדורה רביעית, 1969); אמנון רפאל מס הכנסה – כרך ראשון 63 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן: רפאל)). וכדברי השופט א' ויתקון (בעת שניהן כשופט בית המשפט המחוזי) ההכנסות המפורטות בסעיף 2 "אינן הכנסות במובן הסעיף, אלא אם הן הכנסות-פירות (revenue income), ולא הכנסות קרן (capital income)" (עמ"ה (מחוזי ת"א) 6/50 א.ב. נ' פקיד השומה, תל-אביב, פ"מ ז 347, 352 (1950); לדעה הרואה בסעיף 2(9) לפקודה חריג לכלל זה ראו דוד גליקסברג "היבטי מיסוי במכירת פטנטים וזכויות יוצרים" מחקרי משפט ז 151, 153-154 (1989)). על כן לא ניתן לסווג תקבול שמקבל עובד ממעבידו כתקבול החייב במס על-פי סעיף 2(2) לפקודה אלא אם ימצא כי מדובר בתקבול שהוא פירותי במהותו ואילו אם מדובר בתקבול שבמהותו הוא הוני אין סעיף 2 לפקודה חל עליו. אכן, סעיף 2(2) מנוסח בלשון כללית ורחבה ולפיה סוגים רבים של תשלומים וטובות הנאה הניתנים לעובד מהווים הכנסת עבודה. אך כיוון שתת-סעיף זה הוא חלק מסעיף 2 כולו שעניינו בטובות הנאה הניתנות כפירות העבודה (השוו לדברי ההסבר לס' 2 להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22), התשל"ה-1975, ה"ח 324, המבהירים כי הניסוח הכוללני של סעיף 2(2) נועד למסות גם החזרי הוצאות שמעביר המעביד לעובד), לא נמנע בית משפט זה מלבחון את סיווגו הראוי של מענק פרישה שניתן לעובד - כהכנסה פירותית או כרווח הון - ולא יצא עד כה מנקודת הנחה כי העובדה שהכנסה משולמת על-ידי המעביד קובעת מראש את סיווגה (ע"א 506/71 חפ"נ נ' פקיד השומה, חיפה, פ"ד כז(1) 212, 217-219 (1972)). בית משפט זה אף הוסיף וקבע בפרשה אחרת כי בשל אופיו ההוני של מענק הפרישה, החובה לנכות מס במקור ממשכורתו של עובד אינה חלה עליו (ע"א 604/73 פרמה שרפ ישראל בע"מ נ' פקיד השומה, חיפה, פ"ד כח(2) 342, 349-351 (1974) (להלן: פרשת פרמה שרפ)). זאת ועוד הניסוח הרחב מאפיין גם תת-סעיפים נוספים בסעיף 2, ואם תיקבע חזקה כי כלל ההכנסות המשולמות על ידי המעביד מהוות הכנסה פירותית, יהיה עלינו להחיל חזקה דומה גם ביחס למקורות הכנסה אחרים (יוסף מ' אדרעי "מכירת זכויות חוקתיות, זכויות אישיות וזכויות כלכליות ומיסוי מענקי הפרטה" מיסים כו(2) א-1, א-12 (2012) (להלן: אדרעי)).

3. אמנם מרבית התשלומים וטובות הנאה שמעביר מעביד לעובדו אכן ניתנים בתמורה לעבודה ולכן יש לסווגם כהכנסת עבודה. זהו כנראה ההסבר למיעוט המקרים אשר בהם נדונה בפסיקה שאלת סיווגם של תקבולים שקיבל עובד ממעביד. אולם,

לגישתי אין בכך כדי לפגוע בזכותו של עובד אשר קיבל ממעבידו תקבול הוני לדרוש כי יוחלו עליו ההסדרים החוקיים המתאימים, כפי שרשאי לעשות כל נישום אחר שלו הכנסה שבהון (ראו גם: יוסף מ' אדרעי "מיסוי ועידוד השקעות הון פיננסי, הון חברתי והון אנושי" משפטים מ' 437, 505 (2011)). אני סבורה כי בטרם ייכנס תקבול בשעריו של סעיף 2 יש לערוך בחינה מהותית של תכלית התקבול על מנת לוודא כי מדובר אכן בתקבול פירוטי וזאת בהינתן האופן שבו פורש סעיף 2 באופן עקבי בפסיקתו של בית משפט זה כעוסק בהכנסה פירותית בלבד (ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, פס' 18 (16.3.2009) (להלן: פרשת מגיד)), וככל שיימצא כי מדובר בתקבול הוני יש להחיל עליו את מערכת הכללים הקבועה בחלק ה' לפקודה, בגדרה נקבעו שיעורי מס נמוכים יותר.

במקרה שלפנינו טוען המשיב כי המענקים לא שולמו לו תמורת עבודתו ומסיבה זו הוא סבור כי יש לסווגם כרווח הון. את טענתו זו אבחן להלן על-פי המבחנים שפותחו בפסיקה לאיתור מהותו של המענק והתכלית אשר בגינה שולם.

מהותם של המענקים

4. כלל מושרש היטב המנחה את בית המשפט בבואו לסווג תקבול מסויים הוא כי "יש לבחון את ההכנסה לפי מהותה האמיתית" וכי "אין זה בכוחם של צדדים לעיסקה, ואף לא בכוחו של בורר, לשנות את המציאות על-ידי כך שמלבישים תשלום צורה וקוראים עליו שם שאינם הולמים את מהותו" (ע"א 463/71 שטיין נ' פקיד השומה, תל-אביב 1, פ"ד כז(1) 183, 186 (1972) (להלן: פרשת שטיין); וראו גם: ע"א 468/01 חטר-ישי נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נח(5) 326, 333 (2004) (להלן: פרשת חטר-ישי); פרשת פרמה שרפ, בעמ' 346; יוסף מ' אדרעי מבוא לתורת המסים 96 (2008)). עוד נפסק כי מהותה של העסקה נבחנת בשים לב למכלול הנסיבות העובדתיות הנוגעות לעניין ובהן הנסיבות הנוגעות להסכמים שנכרתו בין הצדדים (פרשת חטר-ישי, בעמ' 334; אהרן נמדר מס הכנסה 112 (מהדורה שלישית, 2010) (להלן: נמדר)). רק לאחר שהתבררה מהותה האמיתית של העסקה ניתן לסווגה על-פי הקטגוריות המשפטיות המבחינות בין עסקאות בעלות תוכן כלכלי שונה.

במקרה דנן, הצדדים להסכם הקיבוצי שהסדיר את פיצולה והפרטתה של חברת בתי זיקוק לנפט בע"מ (להלן: בז"ן והסכם המעבר) כינו את התקבולים שסיווגם שנוי במחלוקת לפנינו בשמות "מענק פיצול" ו"מענק הפרטה" (להלן: המענקים). אך כיוון שלא השם עיקר אלא המהות, עלינו לבחון את נסיבות הענקתם ולא את התכלית

שבגינה הגיעו הצדדים להסכמה בדבר תשלום "מענקים" אלה. שורשיו של מענק ההפרטה נעוצים בנוהל רשות החברות הממשלתיות מיום 29.7.1997 שכותרתו "מתן תגמול לעובדים בגין מכירה פרטית של מניות המדינה" ובנוהל נוסף של אותה הרשות מיום 29.5.2003 שכותרתו "הצעת מניות לעובדים בגין הצעה לציבור המדללת את אחזקות המדינה בחברה ממשלתית או מעורבת". נהלים אלה קובעים כי המדינה תעביר לעובדים תגמול מיוחד כאשר היא מוכרת את מניותיה בחברה ממשלתית או מעורבת. נהלים אלה הם שהיוו את הבסיס למענק ההפרטה במקרה שלפנינו.

מדוע - כאמור בנהלים - בחרה המדינה לתגמל את העובדים בגין מכירת מניותיה בחברה ממשלתית או מעורבת? שני הצדדים נמנעו מלהתייחס לשאלה זו ולא הציגו ראיות הנוגעות לנסיבות גיבוש הנהלים ולשיקולים שהובילו את רשות החברות הממשלתיות לקובעם. כמו כן לא הוצגו ראיות באשר למקרים אחרים שבהם יושמו נהלים אלה (לעניין תכליות אפשריות למענקי הפרטה ראו אדרעי, בעמ' א-22 – א-32). לשם בירור מהותם ותכליתם של המענקים בענייננו אין לנו אם כן אלא הראיות והטענות שהציגו הצדדים, וכפי שיפורט בהמשך יריעת המחלוקת העובדתית ביניהם מצומצמת ביותר. הצדדים התמקדו בניתוח המשא ומתן שניהלו, אשר בסופו הוסכם על הטבה מסוימת במענק ההפרטה לעומת המענק שהוגדר בנהלי רשות החברות הממשלתיות, וכן על מתן מענק הפיצול בסך 70,000 ש"ח לעובד. עוד יש לציין כי שני הצדדים לא הבדילו בין שני המענקים לעניין תכליתם ולא ביקשו לטעון כי יש לסווגם באופן שונה. על כן המשך הדיון יתייחס אל שני המענקים במשותף.

5. המשיב מציג גישה עקבית ומנומקת לפיה העובדים התנגדו נחרצות להפרטה בשל ההשלכות השליליות אותן צפו כתוצאה מהמעבר של בז"ן לידיים פרטיות, ובכללן הפגיעה בביטחונם התעסוקתי, השחיקה בתנאיהם הסוציאליים והקטנת כוח המיקוח שלהם מול המעביד. לפיכך, טוען המשיב כי העובדים הסכימו לוותר על התנגדותם להפרטה רק לאחר שהוסכם על תשלום המענקים כפיצוי על הפגיעה הצפויה בהם. לתמיכה בכך הפנה המשיב לתצהירו של מר ראובן שברצברג (להלן: שברצברג), יושב ראש ועד עובדי בז"ן, שהבהיר את האופן שבו העובדים ראו את המענקים ששולמו:

כחלק מן התמונה הכוללת של הסיכונים שמהלך ההפרטה צפן לעובדי בז"ן, ברצוני להבהיר כי מרגע שהבעלות בבז"ן עברה לידיים פרטיות, עובדי בז"ן נותקו למעשה מהסכמים קיבוציים עתידיים של עובדי המגזר הציבורי, ובכך רמת הסיכון התעסוקתי של

העובדים עלתה משמעותית, שכן כידוע לכל, שוק העבודה הינו שוק דינאמי ובו הסכמים קיבוציים חדשים נחתמים חדשות לבקרים אשר מבטיחים לעובדים שלגביהם ההסכמים הקיבוציים חלים שמירה עקבית על זכויותיהם. כמו כן, ניסיון העבר, יחד עם גודלו של המגזר הציבורי והשפעתו על חיי היום-יום של כל אזרחי המדינה, מלמדים כי עובדי המגזר הציבורי זוכים להגנה טובה יותר על זכויותיהם והפסקת השתייכותם של עובדי בז"ן למגזר זה, מהווה נזק ארוך טווח מבחינתם.

כאמור, בנוסף ובנפרד מהסכמי העבודה והסכמי הפרישה המוקדמת, הכירה הממשלה במסגרת הסכם המעבר בנזק שגרם מהלך הפיצול וההפרטה לעובדי בז"ן. לפיכך, הסכימה הממשלה לפצות את עובדי בז"ן...

(סעיפים 11-12 לתצהירו של שברצברג; וראו גם בסעיפים 13, 17-20)

עמדה זו באשר למהות המשא ומתן שנוהל נובעת בבירור גם מהודעה על שביתה שהגיש ועד עובדי בז"ן לממונה הראשי על יחסי העבודה במשרד העבודה והרווחה ביום 2.8.2004, ועילתה הייתה הפגיעה בתנאי העובדים (נספח ב3 לתצהירו של שברצברג).

6. המערער מצידו לא הציג, למצער בטענותיו לפנינו, גירסה עובדתית סדורה לתמיכה בעמדתו באשר למהות המענקים, אך נראה כי הוא מסכים לעיקר טענותיו של המשיב במישור העובדתי. המערער טוען אף הוא כי המענקים שולמו כפיצוי עבור הפרטת בז"ן אך לגישתו מדובר בפיצוי המהווה חלק אינטגרלי מיחסי העובד והמעביד, בדומה לפיצויים אחרים שבהם חב המעביד כאשר הוא משנה באופן חד-צדדי את תנאי העבודה. המערער לא מבהיר מדוע לשיטתו בחרה בז"ן לפצות את העובדים בשל ההפרטה והוא אף טוען כי במסגרת המשא ומתן שנערך עם העובדים הובטחו כל זכויותיהם, ובכלל זה ביטחונם התעסוקתי. על כן, לשיטתו, לא נפגעו העובדים באופן ממשי מן ההפרטה. בית המשפט המחוזי סיכם את עמדתו של המערער בסוגיה זו, כפי שהוצגה בפניו, בכך ש"העובדים ביקשו לנצל את השינויים בבז"ן על מנת לשפר את שכרם ואת תנאי העסקתם" (פסקה 37 לפסק דינו), וככל שהיה בעמדתו זו של המערער בפני בית המשפט המחוזי כדי לשקף מחלוקת עובדתית שנפלה בין הצדדים בהקשר זה לא ראה בית המשפט צורך להכריע בה (פסקה 39 לפסק דינו).

כפי שיבואר להלן, באתי למסקנה כי אף אם נקבל את גירסתו העובדתית של המשיב בדבר הנסיבות שעמדו ברקע מתן המענקים, סיווגם המשפטי הראוי בהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה הוא כהכנסת עבודה. לפיכך בהמשך הדיון אצא מנקודת

ההנחה שוועד העובדים התנגד לרצון המדינה לפצל ולהפריט את בז"ן בשל החשש מן ההשלכות השליליות שתהיינה למהלך כזה ולהעברת החברה לידיים פרטיות, על תנאי ההעסקה של העובדים. עוד אניח לצורך הדיון כי ועד העובדים הסכים בסופו של דבר לוותר על התנגדותו בתמורה לתשלום המענקים.

סיווגו של "פיצוי" על-פי דיני המס

7. הלכה היא כי דינו של פיצוי שמקבל נישום כדין הפירצה אותה בא הפיצוי למלא (ע"א 171/67 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' הוצאת ספרים ש' ל' גורדון בע"מ, פ"ד כא(2) 186 (1967) (להלן: פרשת גורדון); רפאל, בעמ' 274; נמדר, בעמ' 69-70). כלומר, סיווגו של פיצוי נעשה בתהליך דו-שלבי – ראשית יש לאתר את הפירצה שהפיצוי נועד למלא ורק לאחר מכן נבחן סיווגה הראוי של פירצה זו, על-פי דיני המס, וממנו נגזר גם סיווגו של הפיצוי. עמד על כך השופט א' ויתקון בפרשת גורדון באומרו:

הקושי המתעורר בסוגיית סיווגו של פיצוי כתקבול הוני או כתקבול שבפירות נובע מן העובדה, שהמלה "פיצוי" יכולה להשתלב יפה בכל אחת משתי הקטגוריות הללו. האבחנה נעוצה במטרה שלשמה ניתן הפיצוי: אם הנזק פגע ברווחים החייבים במס והפיצוי בא לכסות על נזק זה, אין הוא אלא אותם את הפירצה שהנזק גורם, והריהו משתלב במקומה, ואז יהא אף הוא חייב במס. אם גרם הנזק לפירצה במקור ההכנסה, יסתום הפיצוי את הפירצה הזו, וכשישתלב במקומה, לא יהא אלא תקבול שבהון, שאינו חייב במס. (פרשת גורדון, בעמ' 188)

כמעט כל עסקת פיצוי ניתנת לתיאור גם כעסקה שבה נותן הפיצוי "קונה" ממקבלו את הזכות שעמדה לו לדרוש את תשלום הפיצוי, ובמילים אחרות – כתשלום שניתן עבור הויתור על הזכות לדרוש את הפיצוי. כך לדוגמא, כאשר נכרת הסכם פשרה לפיו ישלם הנתבע לתובע פיצויים עבור נזק שנגרם לו, ניתן לתאר את העסקה שכרתו הצדדים לפיצוי עבור הנזק גם כתשלום עבור ויתור על זכות התביעה. אך הפסיקה קבעה פעם אחר פעם כי תשלום מסוג זה ייבחן על-פי מהות הנזק שנגרם – נזק לפירות מקור ההכנסה או למקור ההכנסה עצמו – ולא על-פי הזכות לתבוע שעליה ויתר התובע (ראו למשל פרשת שטיין; ע"א 391/70 קציר, חברה לעבודות קציר, חקלאות ופיתוח בע"מ נ' פקיד השומה, תל-אביב 1, פ"ד כה(1) 762 (1971); פרשת חטר-ישי; רפאל, בעמ' 274-280; והשוו גם לפסק-דינו של השופט י' כהן בע"א 182/72 אברך נ' פקיד השומה, תל-אביב 3, פ"ד כז(2) 477, 486 (1973)). זאת מתוך התפיסה כי הפיצוי המוסכם

שעליו התפשרו הצדדים נועד במהותו להיטיב את הנזק שנגרם, ואת הויתור על הזכות לתבוע יש לראות כתוצאת לוואי לכך שרצון התובע לקבלת הפיצוי בא על סיפוקו.

8. מהי הפירצה שהמענקים שניתנו למשיב נועדו למלא? על-פי התשתית העובדתית שהוצגה על-ידי המשיב כמפורט לעיל, נראה כי מדובר בנזק שצפו העובדים שייגרם להם כתוצאה מן המעבר לעבודה תחת מעסיק פרטי וכי הרקע למאבק שניהלו העובדים ולסכסוך העבודה שהכריזו הוא מגוון הפגיעות הנלוות לטענתם להעסקתם על-ידי חברה בבעלות פרטית לעומת העסקתם על-ידי חברה ממשלתית. מכאן שהפיצוי המסיים את הסכסוך בזכותו הסכימו העובדים לוותר על כל טענותיהם בדבר הרעת התנאים שנגרמה להם כתוצאה מחילופי השליטה בבז"ן, הוא פיצוי עבור פגיעות אלה. כלומר "הפירצה" שבגינה שולם הפיצוי היא הפגיעה בתנאי העסקת העובדים. אמנם בתמורה לתשלום המענקים הסכימו העובדים לשתף פעולה עם פיצול והפרטת בז"ן ולשמור על שקט תעשייתי ביחס לצעדים אלה וכן לראות בתנאי הסכם המעבר כממציים באופן סופי את כלל תביעותיהם בנוגע לתהליך הפיצול וההפרטה. ברם, בכך אין כדי לשנות ממהותה של "עסקת הפיצוי" שבפנינו ולהוליך לסיווגה כתשלום עבור ויתור העובדים על זכותם להתנגד להפרטה (זכות אשר להשקפתו של בית המשפט המחוזי הינה נכס הוני). לאמיתו של דבר, לאחר שהצדדים הגיעו לעמק השווה בסוגיית גובה המענקים לא נותרה לעובדים סיבה להתנגד לשינויים בבז"ן שכן מענקים אלה מפצים אותם על הפגיעה בתנאי העסקה שבגינה התנגדו להפרטה לכתחילה. זאת, בדומה לכל מקרה אחר שבו מוכן צד המקבל פיצוי על נזקו לוותר בתמורה על כל טענותיו כנגד הצד המפצה והמסווג כ"פיצוי על נזק" ולא כ"קניית ויתור". זאת אף שבמקרה דנן אין להוציא מכלל אפשרות כי סכומי המענקים מגלמים במידה כזו או אחרת, שקשה לבודדה, גם את עמדת המיקוח ממנה נהנו העובדים בצומת שבה אמור היה מהלך ההפרטה לצאת אל הדרך.

אינדיקציה נוספת לכך שעסקינן בפיצוי על פגיעה בתנאי העסקה ניתן למצוא בסעיף 3.6 להסכם המעבר הקובע כי עובד שיבקש להתפטר מעבודתו בששת החודשים שלאחר ההפרטה יהיה זכאי לזכויותיו של עובד מפוטר, אך ישיב את מענק ההפרטה לבז"ן. כפי שהבהיר גם שברצברג בתצהירו (סעיף 13), נראה כי סעיף זה ממחיש שמענק ההפרטה מיועד אך לעובדים אשר יספגו את הפגיעה בתנאי העסקתם הנלוות להפרטת בז"ן והוא מחזק על כן את המסקנה כי מדובר אכן בפיצוי על אותה הפגיעה.

9. זאת ועוד: היקפה של זכות ההתנגדות שעמדה לעובדי בז"ן טרם כריתת הסכם המעבר תומכת אף היא בקביעה כי המענקים ניתנו כפיצוי עבור הפגיעה בתנאי העסקת

העובדים בעקבות ההפרטה. פסק הדין המנחה לעניין זכויות עובדים במסגרת תהליכי פיצול והפרטה הוא בג"ץ 8111/96 הסתדרות העובדים החדשה נ' התעשייה האווירית לישראל בע"מ, פ"ד נח(6) 481 (2004) (להלן: פרשת התעשייה האווירית) שנדון בהרכב מורחב של שבעה שופטים. פסק דין זה עסק בהחלטת החברה הממשלתית התעשייה האווירית לישראל בע"מ (להלן: התעשייה האווירית) להעביר את אחד המפעלים שבבעלותה, יחד עם 400 העובדים שהועסקו בו, לבעלות חברה נפרדת בשם רמת"א בע"מ (להלן: רמת"א) מתוך כוונה למכור בהמשך את מניותיה לבעלים פרטיים. השאלה המשפטית המרכזית שנדונה בפסק הדין היא האם יש לעובדים שהתעשייה האווירית ייעדה להעסיק באמצעות חברת רמת"א זכות לסרב לחילופי המעסיקים ולהמשיך להיות מועסקים על-ידי התעשייה האווירית. בפתרון שאלה משפטית זו נחלקו דעות שופטי המותב לשלוש סיעות. הדעה שזכתה לתמיכה הרחבה ביותר (כבוד השופטים ת' אור, ד' דורנר וא' ריבלין) קבעה כי אין לייחס לעובדים הסכמה מכלל לא לשנות את זהות המעביד שהוגדרה בחוזה העבודה, ולפיכך הם רשאים לאכוף על התעשייה האווירית את המשך העסקתם הישירה, אלא אם תבחר לפטרם. עמדה אחרת (כבוד השופטים א' מצא וא' גרוניס) סברה כי מכירת מפעל היא חלק מפררוגטיבת המעביד ולכן העובד אינו זכאי לאכוף על המעביד הראשון להמשיך להעסיקו, אך הוסיפה כי אם עובד יתפטר כתוצאה מחילופי המעסיקים יש מקום לראות בכך כהתפטרות שדינה כפיטורים (סעיף 11(א) לחוק פיצויי פיטורים, התשכ"ג-1963). עמדה שלישית (כבוד השופטים מ' חשין ומ' נאור) קבעה כי יש לבחון בכל מקרה ומקרה את מהות השינוי שנגרם כתוצאה מחילופי המעסיקים וממנו יש לגזור את זכויות העובדים. לפיכך סברו שופטים אלה כי יש מקום להחזיר את הדיון לבית הדין האזורי לעבודה לבירור עובדתי של כלל משמעויות חילופי המעסיקים מבחינת העובדים.

10. אכן ניתן למצוא הקבלה מסוימת בין העברת עסקיו של תאגיד אחד לתאגיד אחר כפרשת התעשייה האווירית ובין העברת מניות השליטה בתאגיד לבעלי מניות אחרים, בייחוד כאשר כתוצאה מהעברת המניות משנה התאגיד את פניו והופך מחברה ממשלתית לחברה פרטית. יחד עם זאת, ההלכה שנפסקה בפרשת התעשייה האווירית אינה חלה בענייננו בשל השוני בנתונים העובדתיים שעמדו ברקע שתי הפרשות ובשל השוני בסעד שנתבקש בהן. בפרשת התעשייה האווירית טען הארגון היציג של עובדי המפעל - ועמדתם זו התקבלה על דעת רוב השופטים - כי יש לעובדים זכות לבחור את מעסיקם וכי לצורך העברת עובד למעביד אחר נדרשת הסכמתו המפורשת או המשתמעת של העובד. עוד קבעו שופטי הרוב בפרשת התעשייה האווירית כי עובדי המפעל שם לא הסכימו בעת כריתת חוזה ההעסקה עימם ואף לא בשלב כלשהו לאחר

מכן לשינוי זהות מעבידם ועל כן יש לראותם כמי שיוסיפו להיחשב כעובדי התעשייה האווירית ואין לאלצם, ללא הסכמתם, לעבור אל המעביד החדש. בענייננו לעומת זאת המשיב וחבריו שהמשיכו להיות מועסקים על-ידי בז"ן, נותרו עובדי בז"ן והמשא ומתן שהתקיים עימם ערב ההפרטה הוליד בסופו של דבר מענקים כספיים המפצים אותם על העברת המניות לידיים פרטיות ועל הרעת תנאי ההעסקה הצפויה להם בעקבות כך. ככל שניתן ללמוד מן החומר שהוצג בפנינו לא הייתה בפי העובדים טענה כי המדינה אינה רשאית להעביר את מניותיה בבז"ן לגורם פרטי ללא הסכמתם, זאת להבדיל מהודעתם כי אם לא יגיעו עימם להבנות ינקטו בצעדים הארגוניים העומדים לרשותם לרבות השבתת פעילות החברה. מכל מקום גם אם היו העובדים מעלים טענה לפיה אין המדינה רשאית להעביר את מניותיה בבז"ן לגורם פרטי, ספק אם טענה כזו הייתה מתקבלת בשל ההרחבה המשמעותית של הלכת התעשייה האווירית הגלומה בה. על ההבדל שבין זכויות העובדים במקרה של חילופי מעסיקים ובין זכויותיהם במקרה של חילופי בעלי מניות עמד בפרשת התעשייה האווירית השופט ת' אור, שחוות דעתו זכתה לתמיכה הרחבה ביותר בין חברי ההרכב בצינו:

אכן, הכלל בדבר "שינויים אורגניים" אינו חל בסיטואציה זו. כאמור, כלל זה בנוי על בדיקת בסיס ההסכמה בין צדדים לחוזה. בעלי המניות אינם המעסיקים של העובדים, ואין הם הצד האחר לחוזה העבודה עמם. הם מחזיקים מניות בחברה. לאור השוני המשפטי המהותי בין מקרה של חילופי מעבידים למקרה של חילוף בעל מניות, לא ניתן להחיל על סיטואציות אלה אותו כלל משפטי.

(פרשת התעשייה האווירית, בעמ' 567)

השופטים א' ריבלין (בפס' 12 לחוות דעתו) ומ' חשין (בפס' 20-21 לחוות דעתו) הבהירו אף הם באופן מפורש באותה פרשה כי אין להסיק מן הדיון בפרשה זו שעסק בזכויות עובדים בעת חילופי מעבידים על הדין הראוי למקרים שבהם מתחלפים בעלי המניות בחברה. לאחר שניתן פסק הדין בפרשת התעשייה האווירית פסק גם בית הדין הארצי לעבודה באותה רוח, בפרשה שעסקה בהפרטתו של בנק דיסקונט וקבע:

אנו סבורים כי אין לעובדים זכות ווטו על החלפת בעלי מניות השליטה בחברה ציבורית, ובנקים בכלל זה. לבעל מניות זכות קניינית למכור אותן. חובת המדינה כבעלת מניות שליטה בבנק היא לידע את ארגון העובדים בדבר הכוונה למכור את מניותיה, להיוועץ בארגון ולנהל עימו משא ומתן, שעניינו השלכות מכירת גרעין השליטה על זכויות העובדים. אולם, ככל שהצדדים לא יבואו לידי

הסכמות במסגרת משא ומתן זה, רשאית המדינה למכור את מניותיה ולהעביר את שליטתה בבנק לידיים פרטיות. (עס"ק 1013/04 בנק דיסקונט בע"מ – ההסתדרות הכללית החדשה - הסתדרות המעו"ף, פס' 13 לפסק דינו של הנשיא ס' אדלר (26.9.2004))

בית הדין הארצי הבהיר עם זאת באותו עניין כי כחלק מן המשא ומתן עם המעסיק בנוגע למכירת מניות השליטה, רשאי ארגון העובדים לשבות (שס, בפס' 15 לפסק דינו של הנשיא ס' אדלר; וראו גם: עס"ק 23/07 חברת החשמל לישראל בע"מ – ההסתדרות הכללית החדשה, פס' 22(ב) לפסק דינו של הנשיא ס' אדלר (10.10.2007)); רות בן-ישראל דיני עבודה ד 1668-1672, 1685-1686 (הוצאת האוניברסיטה הפתוחה, 2002) (להלן: בן-ישראל)). בית משפט זה טרם התייחס לשאלת זכויות העובדים במקרה של החלפת בעלי מניות בתאגיד, למעט האמירות המסויגות בעניין זה בפרשת התעשייה האווירית כמפורט לעיל, אך מכל מקום ובנוסף לכל האמור לעיל יש לזכור כי נטל ההוכחה להראות מהי הזכות שעליה ויתר מוטלת על כתפי המשיב כמי שערער על השומה שנקבעה לו ובמקרה דנן לא עלתה מפי המשיב טענה כי אלמלא שולמו המענקים לא הייתה המדינה רשאית למכור את מניותיה בבז"ן בכלל או לגורם פרטי בפרט. ממילא לא ביסס המשיב את הטעמים לכך שמן הראוי להרחיב את הלכת התעשייה האווירית גם על מקרה כזה ולא התמודד עם הסוגיות המורכבות שהרחבה כזו עשויה לעורר (לעניין נטל ההוכחה בערעורי מס ראו סעיף 155 לפקודה; פרשת חטר-ישי, בעמ' 333-334; רע"א 8522/96 רוכוורגר רוטמנטש חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1 (14.4.1997)).

11. ככל שאלה הן הזכויות שעמדו למשיב ולוועד עובדי בז"ן במקרה דנן קרי: זכותו של ארגון העובדים כי שינויים מסוימים במקום העבודה יבוצעו רק לאחר שהמעביד יידע אותו עליהם, נועץ בו וניהל עימו משא ומתן, וכן הזכות לשבות במקרה שהמשא ומתן אינו מבשיל להסכמה, מדובר בזכויות מוכרות ביחסי העבודה הקיבוציים שאינן ייחודיות למקרה של שינוי מבני במקום העבודה (בן-ישראל, בעמ' 1655-1666). אין חולק כי במקרים שבהם סכסוכי עבודה "סטנדרטיים" מסתיימים בתשלום סכום מסוים לעובדים המוותרים בתמורה על זכותם לשבות, לא מדובר בעסקה ל"קניית" זכות השביתה אלא בפיצוי עבור טענותיהם המהותיות של העובדים אשר הובילו לכתחילה לנקיטה בצעדים ארגוניים. המשיב, בהגנותו, אף מודה בסיכומיו (סעיף 22) כי סיווגם הראוי של פיצויים כאלה הוא "הכנסת עבודה".

12. משמצאנו כי המענקים הם פיצוי עבור הפגיעה בתנאי העסקת עובדי בז"ן, ונוכח ההלכה הקובעת כי "דין הפיצוי כדין הפירצה", יש לקבוע את מהותה של הפגיעה שנגרמה לעובדים כתוצאה מהליכי ההפרטה האם "פירותית" היא או "הונית". כידוע, הפסיקה פיתחה שלל מבחני עזר אשר יסייעו להבחין בין "הון" ל"פירות" (ראו למשל פרשת מגיד, בפס' 19-20). אך במקרה דנן נראה כי אין צורך להידרש למבחנים אלה שכן ה"נזקים" אשר בגינם ניתן הפיצוי לעובדי בז"ן ושעליהם עמדנו לעיל, נוגעים לתנאי ההעסקה והשכר של העובדים ומכאן שמדובר במאפיינים קלאסיים ורגילים של הכנסת עבודה.

כזכור, עובדי בז"ן צפו שלל פגיעות שעשויות להיגרם לתנאי העסקתם כתוצאה ממעבר להעסקה על-ידי מעסיק פרטי, וביניהן: פגיעה בביטחון התעסוקתי, שחיקה בתנאים הסוציאליים, התנתקות מכוח המיקוח של כלל עובדי המדינה ופגיעה במעמד העובדים כתוצאה מהתמודדות בז"ן עם תחרות (ראו סעיפים 6, 11, 20 לתצהירו של שברצברג). כל אותן פגיעות שצפו עובדי בז"ן נובעות מכך שלהבנתם ההעסקה במגזר הפרטי מיטיבה עם העובדים פחות מהעסקה במגזר הציבורי. מדובר, אפוא, ב"פגיעות" אופייניות הנלוות להעסקה במגזר הפרטי ובפיצוי הניתן עבור ה"פרצות" המאפיינות את מתכונת ההעסקה הרגילה בשוק הפרטי בגינה משולם לעובדים שכר הממוסה כהכנסת עבודה. הנה כי כן, גם אם נניח, כטענת המשיב, שההפרטה מגלמת שינוי דרמטי במעמדם של העובדים מדובר בסופו של יום בשינוי בתנאי ההעסקה ובחשש מן ההשלכות שטומן בחובו המעבר למתכונת ההעסקה המקובלת במגזר הפרטי. משכך עניין לנו בפיצוי פירותי ובמענקים שיש לסווגם כשכר עבודה על-פי סעיף 2(2) לפקודה.

13. לפני סיום יש לציין כי המשיב הצביע על מספר מאפיינים של המענקים אשר תואמים בדרך כלל סיווג של הכנסה כהכנסה הונית – העובדה שהמענקים שולמו בתשלום חד-פעמי ולא באופן מחזורי וכן העובדה שבנוסף למענקים זכו העובדים גם להעלאה בשכרם החודשי. אמנם, מחזוריות התשלום היא אחד מן המאפיינים הרגילים של שכר העבודה בפרט והכנסת עבודה בכלל, אך כפי שציין רפאל (עמ' 56): "במבחן זה מן הראוי לנהוג משנה זהירות, הואיל ויש שתשלום, אשר בפועל אינו מתקבל בצורה מחזורית, יהא בגדר הכנסה רגילה, וזאת מן הטעם שהוא משתייך לאותם תקבולים אשר דרכם להשתלם בצורה מחזורית". נוכח מסקנתי בדבר תכלית המענקים, לא ראיתי לייחס משקל מכריע לעובדה שהצדדים החליטו לשלם חלק מן הפיצוי עבור

השינוי בתנאי העבודה בתשלום חד-פעמי וחלק ממנו בדרך של העלאת שכר העובדים. מאפיין צורני זה של אופן העברת התקבול עשוי לנבוע מטעמים שונים ואין בכוחו לגבור על יתר הממצאים המעידים על תכליתם של המענקים.

אשר לטענות המשיב בדבר ההוראה בהסכם המעבר כי המענקים לא יהוו שכר "לכל דבר ועניין", אני מצטרפת לקביעותיה של המשנה לנשיא מ' נאור. גם לשיטתי לא ניתן לראות בגורמים החתומים על הסכם המעבר – יושב ראש דירקטוריון בז"ן, מנכ"ל בז"ן, מנהל רשות החברות הממשלתיות ומנהל יחידת ההפרטה, כמי שהוסמכו לקבוע את אופן סיווגם של המענקים לצרכי מס וסיווג זה, כפי שכבר נפסק, דינו להיקבע על-פי מהותה האמיתית של העסקה (ראו לעניין זה הפסיקה שפורטה בפסקה 4 לעיל).

14. בשל כל האמור לעיל, אני מצטרפת למסקנתה של המשנה לנשיא מ' נאור לפיה דין הערעור להתקבל במובן זה שייקבע כי הערעור שהגיש המשיב על שומת המס שהוציא לו המערער נדחה.

ש ו פ ט ת

השופט ע' פוגלמן:

אני מסכים עם חברותי כי דין הערעור להתקבל, וכי המענקים ששולמו למשיב יחויבו במס הכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (להלן: הפקודה).

1. חברותי מסכימות כי דין הערעור להתקבל במקרה הקונקרטי, וכי המענקים ששולמו לעובדי חברת בתי זיקוק לנפט בע"מ (להלן: בז"ן) מהווים הכנסת עבודה, אך דרך הילוכן לתוצאה זו שונה. המחלוקת ביניהן נוגעת לסוגיית סיווגם של תקבולים המשתלמים לעובד ממעבידו. חברתי המשנה לנשיא מ' נאור סבורה כי יש לקבוע כלל שלפיו כל תקבול המשתלם לעובד ממעבידו במסגרת יחסי העבודה ביניהם יסווג כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה וימוסה בהתאם, אלא אם כן קיים הסדר סטטוטורי מיוחד שקובע אחרת, או במצבים שבהם המעביד העביר את התקבול שלא בכובעו כמעביד. מנגד, חברתי השופטת א' חיות סבורה כי יש לבחון כל תקבול ותקבול המשתלם לעובד ממעבידו, על-פי מהותו ומאפייניו הפרטניים, כדי לקבוע אם מדובר ברווח הון או בהכנסה פירותית. לשיטתה, רק אם מדובר בהכנסה פירותית, יסווג התקבול בתור הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה.

2. כפי שמציינת חברתי השופטת א' חיות, לפי פסיקתנו המושרשת, סעיף 2 לפקודה קובע שתי דרישות מצטברות לשם חיוב במס הכנסה: האחת, כי מדובר בהכנסה פירותית ("הכנסה שהופקה או שנצמחה"); והשנייה, שמקורה יהיה אחד המקורות המנויים בסעיף. כלומר, נוסף על השתייכותה של ההכנסה לאחד מן המקורות הסטטוטוריים הקבועים בסעיף 2 לפקודה עליה לשאת אופי "פירותי" (ראו והשוו: ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה, פסקה 18 לפסק דינו של השופט י' דנציגר (16.3.2009); ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת, פסקה 9 ((19.12.2007)).

3. דרך הילוכה של חברתי המשנה לנשיא משמעותה למעשה ויתור על בחינת סיווגו של התקבול כפירותי או הוני, מקום שהוא ניתן ממעביד לעובד במסגרת יחסי העבודה. הכלל שמציעה חברתי המשנה לנשיא הוא פשוט, בהיר וקל ליישום. זאת ועוד, אני אף מוכן להניח כי הרוב המכריע של התקבולים המשתלמים לעובד ממעבידו נכנס בגדרי סעיף 2(2) לפקודה. לכן, קביעת כלל מעין זה תסייע להתמודד עם טענות שכל תכליתן היא התחמקות מתשלום מס הכנסה על דרך סיווג התקבול כרווח הון, ואף תפחית את מספר ההתדיינויות בנושא זה. עם זאת, אינני סבור כי תכליות אלה מצדיקות קביעת חזקה חלוטה שלא ניתן יהיה לסתרה.

4. סבורני כי הדין כפי שפורש עד כה אינו שולל לחלוטין אפשרות שתקבול שניתן לעובד ממעבידו יוחרג מגדרי סעיף 2(2) לפקודה. כך למשל, בית משפט זה קבע בעבר כי מענק פרישה שניתן לעובד אינו בבחינת הכנסת עבודה (ראו: ע"א 506/71 חפץ נ' פקיד השומה, חיפה, פ"ד כז(1) 212, 217-219 (1972); ע"א 604/73 פרמה שרפ ישראל בע"מ נ' פקיד השומה, חיפה, פ"ד כח(2) 342, 349-351 (1974)). כמו כן נקבע כי הכנסה של עובד ממכירת מניות, שמקורן בהקצאת אופציות ממעבידו, היא בעלת מאפיינים הוניים (ע"א 6159/05 פקיד שומה תל אביב 3 נ' לפיד, פסקה 11 (31.12.2008)). בנוסף, בית המשפט המחוזי חיווה דעתו כי סכום שמשולם ממעביד לעובד כ"דמי שתיקה" (נוכח ביקורת שהשמיע על מקום העבודה), עשוי להיחשב כרווח הון (עמ"ה (מחוזי ת"א) 169/87 שמחה שנקר נ' פקיד השומה כפר טבא, פ"מ תש"ן(1) 450, 458 (1989)). עוד קבע בית המשפט המחוזי כי פיצוי בגין עוגמת נפש שנגרמה לעובד במקום עבודתו אינו הכנסה חייבת במס (עמ"ה (מחוזי ת"א) 1146/03 דוידוביץ' נ' פקיד שומה נתניה (26.1.2005)). גם במשפט האנגלי, שממנו שאובה תורת המקור הנהוגה במשפטנו, נקבע לא אחת כי סכומים המשולמים לעובד ממעבידו

עשויים להיות מסווגים כרווח הון ולא כהכנסה פירותית מעבודה: תשלום שניתן לשחקן רוגבי בתמורה להסכמתו לעבור מסטטוס של "חובבן" לסטטוס של "שחקן מקצועי" (Jarrold v. Boustead, [1964] 1 W.L.R. 1357, אולם ראו: Riley v. Cogley, [1967] 1 W.L.R. 1300); תשלום שנועד לתמרוץ אדם לעבור ממקום עבודה אחד למשנהו (Pritchard v. Arundale, [1972] 1 Ch. 229, Vaughan-Neil v. I.R.C., [1979] 1 W.L.R. 1283, אולם ראו: Shilton v. Wilmshurst [1991] 1 T.C. 684); תשלום לעובד על-ידי מעבידו בתמורה לספר הלקוחות הפרטי שלו (Hose v. Warwick, (1946) 27 T.C. 459); תשלום ששולם לעובד ממעבידו כדי שלא יתחרה בו לאחר סיום עבודתו (Beak v. Robson, [1943] A.C. 352).

5. ודוקו: אינני נוקט עמדה בשאלה אם בדין סווגו כל אחת ואחת מהדוגמאות שהובאו לעיל כפי שסווגו. לא מן הנמנע כי עמדתי בשאלת הסיווג הקונקרטי, לו הובאה בפנינו, הייתה שונה. עוד ניתן לטעון, כפי ניתוחה של חברתי המשנה לנשיא, כי חלק מהתקבולים בעלי המאפיינים ההוניים כלל לא ניתנו לעובד במסגרת יחסי העבודה (השוו: ע"א 254/87 סלפותי נ' פקיד השומה נצרת, פ"ד מד(1) 714 (1990)). מכל מקום, ממקבץ דוגמאות אלה ניתן ללמוד כי גם כאשר מדובר בתקבול המשולם לעובד ממעבידו במסגרת יחסי העבודה, אין לשלול א-פריורית כי מדובר ברווח הון. משכך, סבורני כי על בית המשפט להימנע מקביעת חזקה חלוטה ולבחון כל מקרה לגופו – האם בהכנסה פירותית עסקינן, או שמא ברווח הון. מסכים אני אפוא לדברי חברתי השופטת א' חיות, כי עובד יכול לטעון – במקרה מתאים – כי תקבול מסוים ששולם לו ממעבידו הוא הכנסה "הונית", וטענה זו לא תידחה על הסף. אם טענה זו תתקבל – הכנסה זו לא תחוב במס לפי סעיף 2(2) לפקודה. בהיבט זה מצרף אני אפוא דעתי לדעתה של חברתי השופטת א' חיות.

6. עם זאת, בדומה לחברתי המשנה לנשיא ומטעמיה, גם אני סבור כי מן הראוי לקבוע חזקה שלפיה כל תקבול שמשולם לעובד ממעבידו הוא הכנסה פירותית שמקורה בעבודה (לפי סעיף 2(2) לפקודה). זאת, מכיוון שככלל, תקבול המשולם לעובד ממעבידו יהיה בתמורה לעבודתו. אולם לשיטתי חזקה זו ניתנת לסתירה. לשם סתירת החזקה האמורה, העובד לא יידרש בהכרח להצביע על הוראת חוק ספציפית הקובעת כי מדובר ברווח הון, אלא יידרש לשכנע את פקיד השומה ואת בית המשפט כי מאפייניו הפרטיקולאריים של התקבול מצדיקים את סיווגו כרווח הון, על רקע המבחנים שנקבעו בהלכה הפסוקה. להשקפתי, קביעת חזקה כאמור מאזנת כראוי בין החשש מפני הסוואת

מס הכנסה כרווח הון, לבין השאיפה לגבות מס בשיעור הקבוע בדין בהתאם למהות התקבול.

7. בענייננו, לא מצאתי כי עלה בידי המשיב לסתור את החזקה שלפיה המענקים שקיבלו עובדי בז"ן עקב פיצולה לשתי חברות והעברת הבעלות בהן לידיים פרטיות הם הכנסה פירותית שמקורה בעבודה, כקבוע בסעיף 2(2) לפקודה. בהקשר זה, מקובל עליי הניתוח שהציגה חברתי השופטת א' חיות, ולפיו מענק שמשולם לעובדים בגין "ויתור" על זכותם לנקוט באמצעים ארגוניים כדי למנוע שינוי מבני וכדי להמשיך לעבוד אצל מעסיקם הקודם, אינו אלא פיצוי בגין הפגיעה האפשרית בתנאי העסקתם, וככזה הוא מהווה הכנסת עבודה. אוסיף כי הצגת תקבול שקיבל עובד ממעביד כתשלום בגין "ויתור" על "זכות ראויה" כמשמעם בסעיף 88 לפקודה מעוררת קשיים רבים. בין היתר, היא פותחת פתח להתחמקות ממס הכנסה על ידי הסוואת כל תשלום שהושג לאחר משא-ומתן בין המעביד לעובדים כתשלום בגין ויתור על זכות.

נוכח המקובץ, מצטרף אני – כאמור – לתוצאה שעליה הסכימו חברותיי.

ש ו פ ט

מהטעמים שפורטו על-ידי השופטים השונים הוחלט פה אחד לקבל את הערעור ולסווג את המענקים ששולמו למשיב כהכנסת עבודה פירותית לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

לא יהיה צו להוצאות.

ניתן היום, ב' באדר א', התשע"ד (2.2.2014).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיא