

# במת מסים 8

## יוני 2014

### מרצים:

משה מזרחי, עו"ד (רו"ח) – לשעבר היועץ המשפטי של רשות המסים  
איתן צחור, עו"ד – לשעבר מנהל מחלקת חקיקה ועורך החבק  
אלדד נח, עו"ד – לשעבר מנהל החטיבה המקצועית  
עמית גריגל, עו"ד – לשעבר מנהל מחלקת חוקי עידוד בלשכה המשפטית

# מיסוי תשלומים שמקבל עובד - האם בהכרח מדובר בהכנסת עבודה

# ההבחנה בין הכנסה פירותי להכנסה הונית

# ההבחנה בין הון לפירות

## הכנסה הונית [חלק ה' לפקודה]

הכנסה או רווח ממכירת הנכס  
עצמו (העץ) מהווה הכנסה הונית.

- הכנסות ממכירת מניות;
- הכנסה ממכירת דירת מגורים;
- הכנסה ממכירת ידע.

## הכנסה פירותית [חלק ב' לפקודה]

הכנסה מהתשואה על הנכס  
(מהפירות) תוך שמירה על  
הנכס עצמו (העץ) מהווה  
הכנסה פירותית.

- הכנסות מדיבידנד;
- הכנסות שכר דירה;
- הכנסות מהשכרת ידע.

# ההבחנה בין הון לפירות

בכדי לקבוע הם ההכנסה היא הונית (וכפועל יוצא תמוסה בהתאם לחלק ה' לפקודה) או שמה מדובר בהכנסה פירותית (שתמוסה בהתאם לחלק ב' לפקודה) יש להיעזר במספר מבחנים :

1. **טיב הנכס** - ישנם נכסים שמקובל להחזיק אותם זמן רב (כגון : נדל"ן). במידה והנישום מממש את הנדל"ן שברשותו באופן תדיר, מלמד הדבר על אופי פירותי.
2. **תדירות** – ככול שתדירות העסקאות גבוהה, מלמד הדבר על אופי פירותי.
3. **משך ההחזקה** – מכירת נכסים לאחר שהוחזקו תקופה קצרה מעידה על אופי פירותי (תקופה קצרה תיבחן בהתאם לטיב הנכס).

# ההבחנה בין הון לפירות

4. ידע ובקיאות – ככול שרבה יותר בקיאותו של הנישום בתחום הכלכלי שבו הפעילות, כך רבים הסיכויים כי העילות תסווג כפעילות פירותית (ידע ובקיאות לרבות התייעצות עם מומחים).

## ❖ סוגיות נוספות הקשורות להבחנה בין הון לפירות

### פיצויים בחיי העסק

האם הכנסה מפיצויים שמקבל בעל העסק במהלך עסקיו ימוסו כדין הכנסה פירותית או הונית ?

הכלל – "דין הפיצוי כדין הפירצה אותו הוא בא למלא".

[פס"ד ארטרו (עמ"ה 195/81), פס"ד ש.ל. גורדון (ע"א 171/67)]



# רווח הון

## סעיף 89(א) לפקודה

”דין תמורה כדין הכנסה לפי סעיף 2 ודין ריווח הון כדין הכנסה חיבת”

### חשיבות ההבחנה בין החלק הפירותי לחלק ההוני

1. שיעורי מס;
2. חישוב הרווח (התחשבות במרכיב האינפלציוני);
3. פטורים;
4. קיזוזי הפסדים.

# רווח הון

## התנאים לקיום אירוע רווח הון

1. מדובר ב"נכס";
2. בוצעה "מכירה" של אותו נכס.



# רווח הון

## הגדרת "נכס"

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

(1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימושו האישי או לשימושם 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;

# רווח הון

## הגדרת "נכס"

כל רכוש, מוחשי או בלתי מוחשי, בין מקרקעין ובין מטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט...:

## "זכות ראויה"

זכות לנכסים שאדם מצפה להם אף שטרם הגיעו לרשותו, ובכדי לממשם נזקק הוא לשיתוף פעולה מצד הזולת או מצד בית-משפט.

דוגמא: - זכות לירושה שטרם נתקבלה,

- זכות תביעה לפיצויים בגין נזק שנגרם לנכס הון, אף-על-פי שהפיצויים טרם התקבלו וכדו',

- זכות ויתור על תביעה (מענק מבעל המניות).

# רווח הון

## "זכות ראויה"

### פס"ד צבי אברך (ע"א 182/72)

1. דובר בבעל מניות מיעוט שגם עבד כמנהל החברה.
2. עקב חילוקי דעות עם בעל מניות הרוב, הוחלט באסיפה כללית על פיטוריו של מנהל החברה.
3. בעל מניות המיעוט (שהיה גם מנהל החברה) – הגיש בקשה לפירוק החברה.
4. במסגרת הפסקת עבודתו קיבל פיצוי בגין ביטול תביעת הפירוק.

**נפסק:** כי זכותו של בעל מניות להביא לפירוקה של חברה הינה "זכות ראויה", הנכללת בגדר "נכס" לפי סעיף 88. לכן, פיצוי המתקבל עקב ביטול תביעת פירוק יתחייב במס רווחי-הון.

# רווח הון

## הגדרת "נכס"

כל רכוש, מוחשי או בלתי מוחשי, בין מקרקעין ובין מטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט...:

## "זכות מוחזקת"

זכות בנכסים המצויים כבר בידי אדם או זכות שמימושה אינו מחייב שיתוף-פעולה מצד הזולת או מצד בית-המשפט.

דוגמא: - זכות ההגנה של יוצרים או ממציאים על יצירותיהם או המצאותיהם

- זכות בפטנט שכבר נרשם וכדו'.

# רווח הון

## פס"ד שמחה שנקר (עמ"ה 169/87)

1. המערער עבד בבנק לאומי. בתפקידי הביקורת השונים שמילא הירבה להתריע על שחיתויות הגובלות בפלילים, כשאת עיקר ביקורתו הפנה כלפי הדירקטוריון.
2. הבנק הפעיל לחץ על המערער להתפטר ותמורת הסכמתו שולם לו סכום השווה ל-120,000 דולר.
3. המערער טען ש-85% מן הסכום הם "דמי לא יחרץ" ואינם בגדר אחד המקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה. כמו כן טען המערער שאין הסכום האמור חייב במס רווח הון הואיל ולא נתקבל על ידו בתמורה למכירת נכס כלשהו.



# רווח הון

## פס"ד שמחה שנקר

**נפסק**: כי במקרה זה הסכום הינו על פי טיבו מענק פרישה. ובהערת אגב קבע, כי "נכס" הינו כל "זכות" או "חרות" לפיה רשאי אדם לעשות דבר או שהוא מקבל על עצמו להימנע מלעשות, וזאת כאשר לזכות זו יש שווי כספי. הגישה הינה **שכל אשר הינו בעל ערך כלכלי מהווה נכס**. כלומר, בית המשפט הביע את דעתו כי "דמי לא יחרץ" מהוויים, כעיקרון, נכס הון.

# רווח הון

## הגדרת "מכירה"

"מכירה" - לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה, פדיון, וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה;

# תקבולים שמקבל עובד



# תקבולים שמקבל עובד

## סעיף 2(2) לפקודה

”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”;

# תקבולים שמקבל עובד

**תנאי מקדמי: קיום יחסי עובד מעביד**

## מה נחשב להכנסת עבודה ?

שווי שימוש  
ברכב ורט"ן

תשלומים  
שניתנו  
לעובד  
לכיסוי  
הוצאותיו

טובת הנאה  
או קצובה

השתכרות  
או רווח

# תשלומים במסגרת יחסי עבודה שאינם הכנסת

## עבודה

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

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

(ע”מ 859/08 חיים ניסים נ’ פקיד שומה חיפה)



# תשלומים במסגרת יחסי עבודה שאינם הכנסת

## עבודה

### תשלום עבור הסכמה לעבוד

"אמנם גם לעובד יכול לצמוח עקרונית רווח הון. אך אם קיימים יחסי עובד ומעביד, הרי מאחר שבסעיף 2(2)(א) לפקודה נאמר בצורה גורפת כי כהכנסת עבודה תחשב "כל טובת הנאה או קצובה שנתנו לעובד ממעבידו", הרי לפחות במישור הראיתי תתקיים אצלה חזקה כי התשלום של המערערת לבראילובסקי שבא בהקשר להעסקתו הוא בגדר הכנסה עבודה - החייבת בנכוי, אלא אם מתקיימות נסיבות מיוחדות שיחייבו מסקנה אחרת"

(עמ"ה 214/88 מכבי חיפה נ' פקיד שומה)

חיפה



# תשלומים במסגרת יחסי עבודה שאינם הכנסת

## עבודה

### יחסים כפולים בין מעביד לעובד

1. כוונתו של המחוקק בסעיף 2(2)(א) לפקודה, אינה אלא לתפוס ברשת המס כל הכנסה של עובד, יהיה אופיה או צורתה אשר יהיה, ובלבד שניתנה לו בתוקף היחסים של עובד ומעביד.

2. אין לייחס למחוקק כוונה להטיל מס על כספים, מתנות, תמיכה מתמשכת וכיו"ב הטבות, הניתנות על ידי מעביד לעובדו, בלא כל קשר ליחסי העבודה שביניהם, במיוחד כשהמעביד הוא אביו של עובדו.

3. הנטל רובץ על שכמו של העובד להראות שכספים שקיבל ממעבידו מנותקים כליל מיחסי העבודה שביניהם.

(ע"א 254/87 ג'אלב אסעד סלפיתי נ' פקיד שומה נצרת)

# תשלומים במסגרת יחסי עבודה שאינם הכנסת

## עבודה

### פיצויי פיטורין

**פס"ד מרוה** (עמ"ה 377/69) – נקבע, כי פיצויי פיטורין אינם אלא "תוספת סוציאלית" המשתלמת לעובד תמורת הסכמתו להסתפק במשכורת שוטפת קטנה יותר ובמטרה שלא יחפש מקום עבודה אחר". כלומר, פיצויי פיטורין הינם הכנסת עבודה, הכנסה שוטפת. לכן כל סכום העולה על הסכום הפטור על פי סעיף 9(א7)(א) לפקודה ימוסה כהכנסת עבודה.

**פס"ד חפץ** (ע"א 506/71) – נקבע, כי מענק פרישה שמקבל עובד ממעבידו הינו פיצוי בשל ביטול חוזה העבודה ועל כן יש לסווגו כ"הכנסה שבהון". עם זאת סבר בית המשפט, כי תקבול העולה על הסכום הפטור לפי סעיף 9(א7)(א) הנ"ל, אף שהינו תקבול הוני, יחויב במס כהכנסת עבודה. המקור לחיוב, אינו מצוי בסעיף 2(2) לפקודה אלא בהוראת הפטור עצמה שבסעיף 9(א7).

# תשלומים במסגרת יחסי עבודה שאינם הכנסת

## עבודה

### פיצויי פיטורין

פס"ד פרמה שרפ (ע"א 604/73) – נקבע, כי לא מוטלת על המעביד חובת ניכוי במקור על תשלום מענק פרישה.

פס"ד כבלי ציון (עמ"ה 568/04) – בפסה"ד נדונה סוגיית הטבת מס הניתנת להכנסות עבודה בהתאם לסעיף 12 לחוק אזור סחר חפשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985, ונשאלה השאלה האם הטבה זו חלה גם על תשלום פיצויי פיטורין לעובד העולים על הסכום הפטור. בית המשפט, בעקבות פסיקות בית המשפט בעניין חפץ ובעניין פרמה שרפ, הגיע למסקנה כי **הסכום העולה על הסכום הפטור אינו בגדר הכנסת עבודה ועל כן אין מקום להחיל עליו את הוראת ההטבה.**



# אי תחרות



# אי תחרות

- ❖ **מהות הטענה:** תשלום עבור אי תחרות הינו עבור מכירה של שותף / עובד פורשים את זכותם לפתוח עסק מתחרה.
- ❖ **מיסוי המוכר:** [מקבל התשלום] - כרווח הון (ללא ליניאריות), ולא כהכנסה פירותית.
- ❖ **מיסוי הקונה:** התשלום ניתן להפחתה כנכס בלתי מוחשי מתכלה.

# אי תחרות

**פס"ד עוף חיפה** (ע"א 346/70)

במידה ומדובר בתשלום בגין מניעת תחרות לתקופה ארוכה יכול הדבר ליצור יתרון בלתי מוגבל כמו שריון רווחים, ביסוס מוניטין ומעמד ואז יחשב כהוצאה הונית.

מנגד כשמטרת התשלום למנוע מעובד פגיעה בייצור השוטף ושמירת הלקוחות הקיימים תסווג ההוצאה כפירותית.

# אי תחרות

**פס"ד בן שלום** (ע"א 762/00)

במקרה זה שילם שותף פורש לשותפו סכום בשל אי תחרות.  
נקבע, כי העובדות מצביעות על הוצאה בעלת אופי של שמירה על הקיים שכן מטרת התשלום הייתה שמירה על הלקוחות הקיימים שסוכם כי יעברו איתו.

**פס"ד עגיב** (ע"מ 1179-09)

"בעניננו, מכרה המערערת לסיסטם את זכותה להתחרות עמה בתחום עיסוקה באמצעות רכישת חברות או גופים אחרים העוסקים באותו תחום. זכותה זו היא "נכס" במובן סעיף 88 לפקודה, והתמורה שהתקבלה בגין מכירתה הינה, לכן, רווח הון.



# אי תחרות

**פס"ד אמיר ברנע** (ע"מ 29425-01-11)

במקרה זה שילמה חברה למנכ"ל שנחשב "אורים ותומים" בתחום סכום בשל אי תחרות.

נקבע, כי העובדות מצביעות על הוצאה בעלת אופי של רכישת נכס מכיוון שלמנכ"ל הפורש היתה יכולת ממשית לגרום ליצירת תחרות מול החברה ולחברה היה תמריץ מובהק למנוע מצב זה.

**מצבי ביניים** : עובד פורש אך ממשיך לעבוד בחברה במשרה חלקית.

# אי תחרות

**פס"ד מאיר אבידן** (ע"מ 24270-01-11)

במקרה זה שילמה חברה לסמנכ"ל שיווק סכום בשל התחייבות לאי תחרות.

שוב נקבע, כי העובדות מצביעות על הוצאה בעלת אופי של רכישת נכס מכיוון שלסמנכ"ל הפורש היתה יכולת ממשית לגרום ליצירת תחרות.

משך הגבלת התחרות – יכול להשתנות בהתאם לתחום העיסוק ולשחיקת הידע.



# אי תחרות – השאלה העובדתית

**פס"ד אבנר רוז** (ע"מ 34229-11-09)

שאלת המפתח היא האם מדובר בהפרשי שכר מסוגים שונים שהעובד היה זכאי להם ממילא או אכן תשלום על אי תחרות.



# הסכמי אי תחרות

- האם אי תחרות הינה זכות הוגית או תשלום פירותי?  
האמנם עקרונות יסוד או כל מקרה לגופו ?
- סימטריה בין הדיווח של המוכר לדיווח מצד הקונה.
- אפשרות ההפחתה של הנכס – וקצב ההפחתה בזיקה  
לשאלת ההפחתה של נכסים בלתי מוחשיים.

# פיצויים "מעין עונשניים"



# עוגמת נפש ופיצויים "מעיין עונשיים"

- ❖ סל נרחב של תשלומים שבמהותם אינם חלק מיחסי העבודה – משום שהם סותרים את מערכת הנורמות המצופה מיחסי עבודה תקינים:
- ❖ **עגמת נפש** (פס"ד דוידוביץ).
- ❖ **פיצויים בגין הטרדה מינית.**

# עוגמת נפש ופיצויים "מעיין עונשיים"

- ❖ **פיצויים בגין הלנת שכר** (פיצוי עונשי לעומת הגנה על ערך הכסף) [סעיף 9(21)].
- ❖ **פיצויים בגין הפרת חוקי המגן** (פיטורין שלא כדין של אשה בהריון, של חייל מילואים).
- ❖ פגיעה בזכויות חוקיות במסגרת יחסי העובדה – זכות שימוע וכיו"ב.

# תודה על ההקשבה