



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר

אורי גולדפרב

המערער

באמצעות עו"ד עדי מנטל ואח'

נגד

פקיד שומה כפר סבא

המשיב

באמצעות פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי) מח'
פיסקלית עו"ד חגית כחלון

פסק דין

המחלוקת בערעור שלפני נסבה על שאלת סיווגו של תקבול בסך של כ - 1.4 מיליון ש"ח שקיבל המערער במסגרת הסכם פשרה שהושג בינו לבין חברת מריל לינץ' ארה"ב - מעבידתו בעבר (להלן: "החברה" או "מריל לינץ'"). המחלוקת היא האם התקבול מהווה, כולו או חלקו, הכנסה הונית, כגון: אי תחרות, כטענת המערער, או שמא, המדובר בהכנסה שוטפת פירותית, שחל עליה שיעור מס שולי.

א. להלן הפרטים הצריכים לעניין

1. המערער התחיל את דרכו כמתמחה במריל לינץ' בניו יורק, בשנת 1998, לאחר שסיים לימודי תואר שני במנהל עסקים בניו יורק. בהמשך הועסק המערער על ידי מריל לינץ' כיועץ פיננסי. בתחילת שנת 2001 עבר המערער לעבוד, כשכיר, בסניף של מריל לינץ' בישראל, ובשנת 2005 מונה לתפקיד של מנהל היועצים הפיננסיים בסניף הישראלי.
2. ביום 15.8.2007 פוטר המערער.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

3. בתאריך 25.12.07 פנה המערער, באמצעות בא כוחו למריל לינץ', במכתב שאליו צורפה טיוטת כתב התביעה (מ/ש 4), להלן: "הטיוטה" או "טיוטת כתב התביעה". במסגרת טיוטת כתב התביעה, דרש המערער ממריל לינץ' סכום של למעלה מ – 14 מיליון ₪.
 4. ביוני 2008 חתמו המערער והחברה האמריקאית על הסכם סיום וויתור הדדי של כלל טענות הצדדים (מ/ש 5) (להלן: "הסכם הפשרה"). בהתאם למוסכם, שולמו למערער פיצויים בסך של \$350,000 (להלן: "התקבול").
 5. ביום 20.6.09 הגיש המערער למשיב דין וחשבון שנתי על הכנסותיו בשנת 2008. בדו"ח זה רשם המערער את התקבול כהכנסה מאי תחרות שחל עליה מס בשיעור של 20%. המשיב לא קיבל את הצהרתו זו של המערער וביום 29.4.2010 הוצאה למערער שומה על פי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה. בשומה זו חויב התקבול כהכנסה פירותית והוא הוסף להכנסתו של המערער מעבודה. על שומה זו הגיש המערער השגה וזו נדחתה בהחלטת המשיב מיום ב-19.8.2012. עם דחיית ההשגה הוצאה למשיב שומה בצו על פי סעיף 152(ב) לפקודה.
 6. בהחלטתו הדוחה את ההשגה ציין המשיב, כי "מבדיקת כלל הנתונים שבידי קבעתי שהתקבול מהחברה משקף הכנסת עבודה החייבת במס שולי שלה הנך זכאי, מכוח קיומם של יחסי עובד מעביד בינך לבין החברה". על החלטת המשיב בהשגה הוגש ערעור זה.
- ב. טענות המערער**
1. לטענת המערער, יש לסווג את התקבול שקיבל, בחלקו, כהכנסה הונית. שכן המדובר בפיצוי ששולם לו בגין ויתורו על זכותו לעסוק בתחום התמחותו, או בגין פגיעה בשמו הטוב, או בגין השעיית זכותו החוקתית לקניין וחופש העיסוק. ויתור מהווה מכירת זכותו לעבוד בתחום הבנקאות הפרטית ועל כן התמורה בגינו מהווה הכנסה הונית.
 2. המערער טוען שהוכח מעל כל ספק שלחברה היה אינטרס ברור ומובן למנוע ממנו לעסוק בתחום הבנקאות הפרטית עבור מתחרים. עניין זה נלמד מהנקודות הבאות:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- (1) במסגרת עבודתו, רשם המערער הישגים ניכרים והדבר קיבל ביטוי הן בקידומו המהיר והן בתוצאות הפיננסיות של הסניף הישראלי; (2) המערער יצר לעצמו רשימת לקוחות מרשימה, גדולה ורווחית על בסיס קשרים אישיים ואמון; הפרקטיקה הנוהגת בתחום הבנקאות הפרטית היא שבנקאי פרטי יכול להעתיק את פעילותו לחברה מתחרה וליטול עימו את הלקוחות שעבד עימם; בהסכם הפשרה, נכתב במפורש, כי התחייבות זו הינה יסודית ומהותית לחברה (ס' 8, פס' 2, ש' 7). כמו כן, המערער לא פעל, הלכה למעשה, בכל תקופת ההגבלה, כבנקאי פרטי ולא הועסק על ידי גוף מתחרה, בארץ ובעולם, ואף סירב לפחות ל – 2 הצעות עבודה מגופים מתחרים.
3. כטענה משפטית חלופית, המערער טוען, כי ניתן להשקיף על התקבול שקיבל, בחלקו, כעל פיצוי בגין השעיית זכותו החוקתית לזכות הקניין וחופש העיסוק. המערער סבור כי השעיית זכות זו אינה חייבת במס כלל, משלושה טעמים: (1) זכות חוקתית אינה מהווה נכס במשמעות סעיף 88 לפקודה; (2) אין אפשרות למכור זכות חוקתית; (3) גם אם נראה בזכות זו נכס שנמכר, לא נצמח למערער כל רווח.
4. לטענת המערער, חלקו של התקבול שקיבל, מהווה פיצוי בגין פגיעה בשמו הטוב (שהיא למעשה הרקע למשלוח טיוטת התביעה). ודוק: לב העיסוק של בנקאי פרטי מושתת על מערכת יחסים אישית עם הלקוחות, אמון ללא עוררין ושם טוב. פגיעה בהם עלולה להמיט אסון על עיסוקו כבנקאי, ולכן תשלום כאמור נועד להשיב, ככל הניתן, את המצב כפי שהיה עובר לפגיעה בו. הפיצוי אינו חב במס שכן הוא בבחינת תשלום, בגין נזקיו האחרים של המערער, שאינם ממקור החב במס. על הפגיעה בשמו הטוב של המערער ניתן ללמוד הן מהטיוטה (שם מגוללים בפרוטרוט נסיבות פיטוריו) והן מעדותו של המערער, שלא נסתרה כלל.
5. המערער ממשיך וטוען, כי עמדת המשיב שגויה מיסודה, ואינה עולה בקנה אחד עם הדין החל ועם הפסיקה הרווחת, כמפורט להלן. המשיב כדבר שבשגרה טוען כי כל תשלום שהתקבל ממעסיק מהווה הכנסת עבודה מבלי לרדת לעומקם של הדברים. המערער אף טוען כי הטיוטה שהוגשה, הוגשה מטעמים טקטיים בלבד כאמור לעיל (ראו גם סעיף 1.6 לעיל) ולפיכך אין להסיק לגבי הסעדים המבוקשים דבר לגבי מהות התקבול. בנוסף טוען המערער, כי הטענה החלופית של המשיב, לפיה מדובר במענק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

פרישה הינה חסרת כל בסיס ואין לה כל אחיזה עובדתית וממילא אין מדובר בהכנסת עבודה. המערער מוסיף וטוען, כי הטענה לחילופי חילופין של המשיב, כי גם אם מדובר בתקבול בגין אי תחרות, מדובר בתחליף להכנסה פירותית, מוטעית מיסודה ואינה עומדת בקנה אחד עם הדין והפסיקה הרווחת.

6. המערער טוען, כי הטענה שעניין אי התחרות לא מנע ממנו ליתן יעוץ פיננסי, אינה רלבנטית. שכן, די בכך שהייתה לו זכות ממשית לעיסוק בתחום הבנקאות הפרטית וכי זכות זו ניטלה ממנו בהתחייבות לאי תחרות בגינה שולם התקבול. עוד טוען המערער, כי העובדה שאין אזכור בטיוטה לגבי יכולת המערער להתחרות בחברה האמריקאית והמערער לא דרש פיצוי בגין אי תחרות בטיוטה אף היא אינה רלוונטית. המערער גם טוען כי מעולם לא טען שהלקוחות הם שלו, אלא שהחברה האמריקאית שילמה לו בשל החשש שהלקוחות ימשיכו לקבל ממנו שירותים בגוף מתחרה אליו יעבור, ובשל התחייבותו לא לעשות כן, הסכימה לשלם לו. לבסוף טוען המערער, כי לא היה לו הסכם העסקה אישי עם החברה שבו ניתן לכלול תנית אי תחרות וממילא אין זה מקובל לפי הדין האמריקאי.

7. הפסיקה קבעה לא אחת כי יש לראות בויתורו של אדם על זכות הקנויה לו, בעבור תשלום, כאילו הייתה זו מכירה של נכס הונני. בפסיקה נקבע, כי אם הוויתור על הזכות להתחרות על ידי יצירת מקור מתחרה, משמעותו, הלכה למעשה, אובדן של מקור הפרנסה או של היכולת ליצור מקור פרנסה, ניתן לומר כי הנישום ויתר כליל על זכותו להתחרות, זכות השקולה במקרים רבים לנכס הון.

8. בפס"ד ברנע (ע"מ 29425-01-11 + ע"מ 880-11-11, יוסף ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא, מיסים כז/3 (יוני 2013), נקבע מפי בית משפט זה, כי הזכות להתחרות הנה "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, כך שוויתור על זכות דנן עולה כדי מכירת נכס הונני.

9. להשלמת התמונה יש להזכיר, כי מקום שבו מקבל נישום פיצוי בגין פגיעה או ויתור על הכנסה כלשהי, יסווג הפיצוי אצל המקבל על פי טיב החסר אותו בא לפצות. ככל שהפיצוי נועד לפצות על אבדן נכס הונני, יסווג הפיצוי כהכנסה הוננית. לעיתים הפיצוי נועד לפצות על נזקים שאינם ממקור חב במס (למשל פגיעה בשם הטוב) ועל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- כן לא יחויב כלל במס (ראו עמ"ה 1146/03, דוידוביץ אברהם ואח' נ' פקיד שומה נתניה. מיסים יט/2 (אפריל 2005) ה-25, עמ' 25.
10. זכות חוקתית, לרבות הזכות החוקתית לחופש העיסוק, אינה בבחינת "נכס" כמשמעותו בסעיף 88 לפקודה. מעצם מהותו "נכס" כאמור בסעיף זה, הוא נכס בעל ערך, מהות ואופי כלכלי. זכויות אדם אינם בבחינת "נכס" כזה. גם אין אפשרות למכור זכות חוקתית. ניתן לוותר על מימושה של זכות זו לתקופה מסוימת, אך הזכות לעולם "לא יוצאת מרשותו של אדם", ועל כן אין מדובר ב"מכירה" לפי סעיף 88 לפקודה.
11. מהאמור לעיל, עולה המסקנה המתבקשת מאליה, כי יש לסווג את התקבול שקיבל המערער, בחלקו, כהכנסה הונית, שכן המדובר בפיצוי ששולם לו בגין ויתור על זכות לעסוק בתחום התמחותו. ויתור כאמור מהווה מכירת זכות לעבוד בתחום הבנקאות הפרטית ועל כן התמורה בגינו מהווה הכנסה הונית; ובחלקו האחר כפיצוי בגין פגיעה בשמו הטוב של המערער. פיצוי כאמור אינו חב במס כלל.
12. הן מתיאור העובדות בטיוטה והן מעדותו של המערער, שלא נסתרו כלל, עולה מסקנה אחת ברורה והיא שלחברה היה אינטרס ברור למנוע מהמערער לעסוק בתחום הבנקאות הפרטית ולהתקשר עם מתחרים. בראש ובראשונה, ניתן ללמוד על מכך מעצם העובדה שהמערער היווה דמות מפתח בחברה ורשם הישגים ניכרים שבאו לידי ביטוי בתוצאות הפעילות שלה בישראל.
13. לטענתו של המערער, עורכי דינו יעצו לו להסכים להגביל את עיסוקו, שכן רק אז תסכים החברה לתגמל אותו. בנוסף, בהסכם הפשרה אף נרשם במפורש כי המערער מצהיר כי התחייבות זו של אי תחרות הינה יסודית ומהותית לחברה (ס' 8, פס' 2, ש' 7 להסכם הפשרה). לבסוף, אין מחלוקת, כי המערער חזר לעבוד כבנקאי פרטי רק בסיום תקופת ההגבלה, ובמהלך תקופה זו סירב למספר הצעות עבודה בתחום (עמ' 8 לפרו' ש' 5-9);
14. על הפגיעה בשמו הטוב של המערער, ניתן ללמוד, בין היתר, מהמתואר בטיוטה בכל הנוגע ליחסו של הממונה על המערער עם מינויו לתפקיד במהלך שנת 2005 (עמ' 9 ס' 27 לטיוטה); וכך נכתב שם, בין היתר: "כתוצאה מכך, פנה המערער ל[הושמט במקור



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- ע"מ] והביע את מחאתו ביחס להתנהלותו של [הושמט במקור –ע"מ], אשר הצביעה בבירור על נסיונו לפגוע במעמדו ובפרנסתו של המערער". (שם בעמ' 12 ס' 39). גם מעדותו של המערער, שלא נסתרה כלל, עולה תמונה ברורה והיא ששמו הוכפש על ידי גורמים מטעם החברה האמריקאית.
15. מכלל האמור, קמה ועולה המסקנה המתבקשת מאליה, שהתקבול שקיבל המערער אינו בגדר הכנסה שוטפת. חלק אחד מהווה הכנסה הונית החייבת במס של 20% (אי תחרות) וחלק מהווה פיצוי בגין נזקיו האחרים (פגיעה בשם טוב) שאינו חב כלל במס. לחילופין, יש לראות בחלק מסוים פיצוי עבור השעיית זכויותיו החוקתיות של הנישום לקניין ולחופש העיסוק, שאינו חב במס.
16. יש לדחות את פרשנות המשיב כי התקבול מהווה הכנסה שוטפת. שכן היא מוטעית מיסודה, אינה יורדת לשורשם של דברים, ואינה עומדת בקנה אחד עם הדין החל והפסיקה הרווחת.

ג. טענות המשיב

1. טיטת כתב התביעה ששיגר המערער למריל לינץ', ושבעקבותיה נחתם הסכם הפשרה, כוללת רשימת דרישות של המערער כנגד מריל לינץ', אשר כולן, ללא יוצא מן הכלל, מהוות תביעות להפרשי שכר מסוגים שונים. לטענת המשיב, יש לסווג התקבול כרווח או השתכרות מעבודה בחברה על פי סעיף 2(2) לפקודה. לטענתו, מדובר הכנסה שנועדה לפצות את המערער על אובדן הכנסת עבודה שהגיעה לו מכוח יחסי עובד מעביד, ויחסים אלו באו לידי ביטוי הן בטיטה והן בהסכם הפשרה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

2. כמו כן טוען המשיב, כי אם לא ניתן לסווג את התקבול כהכנסת עבודה, הרי שניתן לסווגו כמענק פרישה, כמשמעותו בסעיף 9(א7)(א)(1) לפקודה, וככזה הינו מענק החייב בשיעור מס שולי.
3. לחילופי חילופין, טוען המשיב, כי גם אם מדובר בתקבול בגין אי תחרות, הרי שתקבול זה מהווה תחליף להכנסה פירותית החייבת בשיעור מס שולי. שכן, ההתחייבות לאי תחרות, אינה מונעת מהמערער לעבוד בחברות ברוקרים שאינן אמריקאיות. עמדתו של המשיב נתמכת במספר רב של ראיות ונתונים אובייקטיביים.
4. תניית אי התחרות הכלולה בהסכם הפשרה מתייחסת לתקופה שמתוכה כבר חלפה כמעט שנה תמימה בעת חתימה על ההסכם. אין זה מתיישב עם ההיגיון, כי מריל לינץ' התנדבה לשלם למערער סכום כסף עבור אירוע שממילא לא התרחש בפועל.
5. עמדתו של המערער, אינה נתמכת בראיות כלל, ואינה מתיישבת עם ההיגיון והשכל הישר. המערער לא טרח להעיד עד כלשהו, שיעיד על נכונות טענותיו.
6. המערער כלל לא טען, וממילא גם לא ניסה להוכיח מהו אותו חלק של התקבול שמוחס להתחייבותו שלא להתחרות, או להשעיית זכותו החוקתית לחופש עיסוק, כלשונו, ומהו החלק המיוחס לעוגמת נפש.
7. לחילופי חילופין, גם אם ימצא בית המשפט לקבוע בניגוד לעמדת המשיב, כי התקבול הינו בגין התחייבות לאי תחרות, אזי עמדת המשיב היא כי תקבול שכזה, בנסיבות הנדונות, הינו תקבול פירותי, בגדרי סעיף 2(2) לפקודה החייב במס בשיעור המס השולי החל על המערער. המערער לא מכר כל נכס או זכות.
8. התקבול שולם למערער בעבור הסכמתו להגביל את השתכרותו מפעילות בתחומי עיסוק מסוים לתקופה מסוימת. המשמעות המשפטית היא כי מדובר בתקבול שהינו תחליף לשכר או לרווח מעסק או משלח יד לתקופה מסוימת.
9. סוגית מיסויו של סכום הפשרה הינה לבר פנקסית. על כן, לאור הוראות החוק והפסיקה החד משמעית בעניין זה - נטל ההוכחה בערעור זה מוטל מראשיתו על כתפי המערער.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

10. לגופן של טענות המערער, לא הוכח על ידי המערער כי היה לו שם טוב, לא הוכח כי אכן הייתה פגיעה בשמו הטוב, ולא הוכח כי שולם לו פיצוי בשל אותה פגיעה. שום ראיה לא הובאה לכך – לא בשלב הדיון השומתי ולא במסגרת הערעור.

ד. דיון והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

1. ביום 2.2.14 ניתנה הלכה חדשה מבית המשפט העליון בנוגע לאופן בו יש לראות תקבולים המועברים ממעביד לעובד. בעניין ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים (נבו, להלן: "הלכת חיים ניסים"), קבעה כב' המשנה לנשיא מ' נאור (כתוארה דאז):

"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. ... לשון אחר, בכל הקשור לתשלומים ממעבידים לעובדיהם, ההסדר הקבוע בסעיף 2(2) נהנה מ"עליונות" או "עדיפות" על ההסדרים ההוגניים, המהווים חריג לו." (שם, פסקה 19).

2. כב' השופט פוגלמן קבע בהלכת ניסים הנ"ל, כי יש מקום לקביעת חזקה, כאמור, שכן 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, לשיטתו, חזקה זו ניתנת לסתירה. לשם סתירת החזקה האמורה, יידרש העובד להוכיח כי מאפייניו הפרטיקולאריים של התקבול מצדיקים את סיווגו כרווח הון, על רקע המבחנים שנקבעו בהלכה הפסוקה.

3. חברת המותב השלישית בהלכת חיים ניסים, כב' השופטת חיות, בניגוד לאחרים קבעה, כי אין מקום לקבוע כלל כאמור, אלא יש לבחון כל תקבול ותקבול המשתלם לעובד ממעבידו לפי מהותו ומאפייניו הפרטניים, על מנת לקבוע האם מדובר ברווח



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

הון או בהכנסה פירותית, כאשר רק אם מדובר בהכנסה פירותית, יסווג התקבול בתור הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה.

4. דומה אפוא, כי גישת הפסיקה כיום היא כגישת המשיב, אשר רואה בתקבול שקיבל המערער כשכר שקיבל עבור עבודתו ואילולא עבד אצל מעבידו לא היה זוכה לקבל ממנו דבר וחצי דבר. פרשנות זו נובעת בראש ובראשונה מלשון סעיף 2(2) לפקודה, לפיה השתכרות או ריווח מעבודה היא כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו. כך לשון הסעיף:

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;

5. הנה כי כן, סעיף 2(2) לפקודה הוא "סעיף המקור", המסדיר את הכלל בדבר השתת מס על "הכנסת עבודה", והוא קובע כי מס הכנסה יהא משתלם על:

"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".

הוראה זו פורשה באופן מרחיב, ובלשונו של המלומד א' רפאל:

"השתכרות או רווח שבאו לעובד "במישרין או בעקיפין", ודי במילים אלה כדי לראות בתשלומים ששולמו על ידי צדדים שלישיים, חלק מהכנסת עבודתו של העובד" (א' רפאל, מס הכנסה (כרך א) פרק שני: מהותה של הכנסה/2.04 בסיס המס-סעיף 2 לפקודת מס הכנסה).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- הגדרה זו מקובלת גם בפסיקה. כך, למשל, צוטטה הגדרה זו בהסכמה בעמ"ה 152/97 קופת חולים הכללית נ' פקיד שומה ת"א 5, [פורסם בנבו 18/2/99] מיסים און-ליין, שם הוסיף ביהמ"ש כי "ההגדרה בפקודה, כללית היא ורחבה עד היותה חובקת כל הכנסה הנובעת לעובד על רקע עבודתו ועקב עבודתו אצל המעביד".
6. מטרת סעיף 2(2) לפקודה לתפוש ברשת המס כל הכנסה של עובד, שניתנה לו מכח עבודתו, "יהיה אופיה או צורתה אשר יהיה" (ע"א 254/87 ג'אלב אסעד סלפיתי נ' פ"ש נצרת, [פורסם בנבו, ניתן ביום 7.2.90]). ברוח דברים זו קבע בית משפט זה בע"מ 2804-09-11 אליהו זאב גליקמן נ' פקיד שומה כפר סבא מיום 19.12.13 (להלן: "עניין גליקמן") כי: "...כאשר משולם סכום כסף בזיקה לעבודה, הרי שיש לראות בסכום כנובע מעבודה, ועל כן הכלל הוא, שהסכום ייחשב כהכנסת עבודה".
7. זאת ועוד, בהקשר של פיצוי בגין אי תחרות מן הראוי לעמוד על ע"א 346/70 פקיד השומה נ' עוף חיפה בע"מ, פד כה (1), 539 (פורסם בנבו, ניתן ביום 6.4.71) (להלן: "עניין עוף חיפה") בעניין זה החברה-הנישומה (עוף חיפה) שילמה לאחד ממנהליה שפרש סכום כסף תמורת התחייבותו שלא להתחרות בעסקי החברה במשך שנתיים. המחלוקת בבית המשפט המחוזי ובבית המשפט העליון נסובה על סירובו של פקיד השומה להתיר לחברה הנישומה הוצאה בסך 30,000 ל"י ששילמה למנהלה הפורש בגין התחייבותו כלפיה שלא להתחרות בה במשך שנתיים. השאלה היא האם תשלום זה שניתן לשם "מניעת התחרות", היא הוצאה שבפירות הניתנת לניכוי לצורך מס הכנסה, או הוצאה שבהון? פקיד השומה החליט שההוצאה היא הוצאה שבהון, אך החברה ערערה על החלטתו ובית-המשפט המחוזי קבע שההוצאה היא הוצאה שבפירות. על פסק דינו הוגש ערעור של פקיד השומה לבית המשפט העליון. בית המשפט העליון דחה את הערעור וקבע שתשלום למניעת התחרות עשוי להיות בעל אופי כפול: אם מדובר במניעת התחרות לתקופה ארוכה, יוצר הדבר יתרון בלתי מוגבל ועל כן מתייחס התשלום למבנה ההוני אם לעומת זאת מדובר בתשלומים לשם מניעת התחרות הנעשים במסגרת פעולתו השוטפת היום-יומית של העסק, עשויים הם להיראות כתשלומים שוטפים ויש לראותם כהוצאה שבפירות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

מהכלל אל הפרט

8. ראשית דבר, נוכח העובדה שמדובר במחלוקת לבר פינקסית, על המערער להוכיח כי התקבול שולם לו, בגין התחייבותו שלא להתחרות (3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ [פורסם בנבו, ניתן ביום 4.7.99]; רע"א 646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מס ערך מוסף, פורסם בנבו, ניתן ביום 1.7.03). הנטל להראות קיומה של מערכת יחסים אחרת, שאינה קשורה לעבודה, ולשכנע כי הסכום שולם שלא במסגרת העבודה מוטל על שכמו של העובד. טענה זו לעולם תיבחן בזהירות, וזאת על מנת למנוע פתח נרחב לעקיפת מס (ע"א 254/87 ג'אלב אסעד סלפיתי נ' פ"ש נצרת, [פורסם בנבו, ניתן ביום 7.2.90], עמ' 63). **מכאן, חובת ההוכחה הינה על המערער.**

9. לעיצומו של עניין, המשיב תומך יסודותיו בשני מסמכים מרכזיים: האחד הוא הסכם הפשרה שנחתם בין המערער לבין החברה והמסמך האחר הוא טיוטת כתב התביעה, אשר לא הוגשה על ידי המערער לבית המשפט. לאחר שבחנתי שני מסמכים אלה מלפני ולפנים אני קובע כי יש בהם להעיד על אומד דעתו של המערער לפני הגשת התביעה ממנה עולה, כי המערער התכוון לקבל מהחברה כספים הקשורים לעבודתו, בעוד שהחברה ייחסה חשיבות מועטה לאי התחרות, ובכל מקרה הגבילה אותה לתקופה קצרה ואך ורק לחברות אמריקאיות הדומות לה. להלן אפרט;

10. את מהות התקבול שקיבל המערער יש לבחון, בראש ובראשונה, בהתחשב בהוראות הסכם הפשרה מיום 1.7.08 ונסיבות כריתתו. מכל האמור בהסכם הפשרה לענייננו חשוב במיוחד הפתיח שלו, שכך נאמר בגדרו:

Whereas, the employment relationship between the parties was terminated on 15 August 2007 ("Termination Date")

Whereas, Ori had made allegations against the company regarding sums he claimed where due to him in



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

connection with his employment and the termination thereof including demands that were raised in a letter with appendixes dated December 25 2007, sent by ori's attorney ("the written demands").

11. הנה כי כן, הפתיח להסכם הפשרה המצוטט לעיל, קובע באופן ברור, כי הסכם הפשרה בא בעקבות דרישות שהמערער העלה כנגד החברה, בקשר לסכומים שמגיעים לו בגין העסקתו וסיום העסקתו, לרבות בקשר לדרישות שהעלה במסגרת טיוטת כתב התביעה שצורף למכתב הדרישה. ודוק: מנוסח הסכם הפשרה עולה, כי הוא נחתם הואיל והמערער העלה טענות באשר לעניינים כלפי הקשורים לעבודתו בחברה וזאת בטיוטת כתב התביעה מיום 25.12.07.

12. אכן, הסכם הפשרה קשור קשר ישיר לטיוטת כתב התביעה. אין חולק, כי מכתב התביעה ניתן ללמוד על אומד דעתו של המערער ומה העסיקו באמת ובתמים, עם הגשת כתב התביעה: התרשמותי היא שכל מהותה של הטיוטה נסבה סביב דרישתו של המערער להיטיב את תנאי פרישתו. כך, בטיוטת כתב התביעה, המערער הציג את מבנה משכורתו ופרט את שכרו החודשי שהגיע בשנת 2007 לסך של 221,456 ₪ לחודש. כמו כן, פרט המערער במסגרת הטיוטה את ההטבות שזכה בהן עקב הישגיו בעבודה. לטענתו, פיטוריו, נבעו משרירות לב, חוסר תום לב ומתוך כוונה להתחמק מהתחייבויותיה של החברה כלפיו.

בסופה של הטיוטה, פרט המערער את רשימת הסעדים שהוא זכאי להם. הסעדים אותם פרט - הם למעשה העילות לכתב התביעה ועל כן יש לראות את רשימת הסעדים כסיבה האמיתית לניסוח הטיוטה ובאופן משתמע, יש להסיק שרשימת הסעדים הינה תמציתו ומהותו של הסכסוך בין המערער לחברה. הסעדים שצוינו הם כדלקמן:

א. המערער טוען, כי הוא זכאי להחזר כל ההפרשות ממשכורתו שביצעה החברה מידי חודש ובסך הכל \$460,000.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- ב. המערער מבקש כי סכום הפיצויים המגיעים לו יושלם לסך של כ-2,080,024 ₪ מסכום של 1,466,483 ₪
- ג. בנוסף טוען המערער כי יש לו זכות למענקי הסתגלות בגובה 12 חודשים וזאת מכוח נוהג שקיים בתחום.
- ד. לדבריו של המערער הוא זכאי לפדיון חופשה בסך של \$ 49,000.
- ה. בסך החל העמיד המערער את סכום התביעה על סך של 14,512,000 ₪.

13. **הנה כי כן רשימת הסעדים מדגימה באופן מובהק כי הסכסוך בין המערער לבין החברה נסוב כולו ללא יוצא מן הכלל סביב רצונו של המערער להגדיל את הסכומים ששולמו לו בגין עבודתו ובגין פיטוריו. בניגוד לטענותיו של המערער, אינני רואה בהגשת טיוטת כתב התביעה לטעמים טקטיים בלבד, אלא מסמך אותנטי אשר משקף את אומד דעתו האמיתי של המערער בזמן אמת.**

14. הסעיף היחידי בהסכם הפשרה שבו מוזכרת חובת הסודיות ואי התחרות של המערער, הוא סעיף 8 להסכם הפשרה. מפאת חשיבות האמור בסעיף זה, חלקים ממנו מצוטטים להלן:

Ori agrees, for the avoidance of doubt, that, " after the Termination Date he will comply with all those terms which expressly or by implication survive termination of his employment contract relating to confidentiality and the terms of all applicable restrictive covenants. For clarity, and by way of summary, Ori's on-going confidentiality duties include the duty to keep



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

confidential all trade secrets or other
confidential technical or commercial
information, all names of clients and
...customers

Without derogating from the generality of the above, Ori shall refrain and abstain, for a period of 24 (twenty four) months commencing on 1 August 2007, from being employed by any of the large US broker firms (such as Goldman Sachs, Lehman Brothers, etc.) Ori shall avoid such employment and undertakes such restriction that shall apply in his field of expertise as a "...privet banker in Merrill Lynch

15. מנוסח סעיף אי התחרות מתברר, כי ההגבלה על המערער היא לשנה וחודש בלבד. המערער פוטר בתאריך 15.8.07 וכ - 11 חודשים לאחר מכן, בתאריך 1.7.08 נחתם הסכם הפשרה. בסעיף 8 להסכם הפשרה התחייב המערער, שלא להתחרות במריל לינץ' במשך שנתיים, מיום פיטוריו. משמע, ביום חתימת ההסכם, כבר חלפה כשנה מתוך שנתיים שבהן היה אמור המערער שלא להתחרות. הפסיקה עד כה ביחס לשאלת אורכה של תניית אי התחרות – מיעטה בקביעת מסמרות ביחס למשך הזמן אשר עשוי להעיד על ל"גדיעת העץ". אולם, בעניין ע"א 346/70 פקיד השומה נ' עוף חיפה בע"מ, פ"מ כ"ה (1) 539, התייחס בית המשפט לתניית אי תחרות, לתקופה של שנתיים והגדיר אותה "תקופה מאד קצרה" (בעמוד 543 לפסק הדין). **במקרה דנן, תקופת ההגבלה בפועל היא אפילו קצרה יותר משנתיים – בת שנה וחודש אחד**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

ומכאן נוטה אני למסקנה כי שנה של אי תחרות היא תקופה קצרה אשר איננה יכולה להעיד על גדיעת העץ, אלא פגיעה בתפוקת הפירות בלבד.

16. יתר על כן; מנסיבות הסכם הפשרה ומתוכנו אני סבור, כי מריל לינץ לא חששה כלל מתחרות מצד המערער אשר יתחרה עם המוניטין שלה בארץ ובעולם. ראשית, ניתן להניח במידת סבירות גבוהה כי, לולא טיוטת כתב התביעה ששלח המערער, לא הייתה טורחת החברה להגביל את התחרות מצד המערער, ומכל מקום לא הוכחה כל כוונה כזו מצידה. כאמור לעיל, ברור מקריאת הסכם הפשרה, כי הוא לא נועד, ליצור הגנה מתחרות, אלא להתמודד עם דרישותיו של המערער, אשר היו קשורות כולן עד האחרונה שבהן לעניינים שבתחום עבודתו. חוסר החשש של החברה מתחרות עם המערער קיבל ביטוי ברור גם מקום שהגבלה משתרעת על פני כשנה בלבד ובקביעה כי שנת אי התחרות תחל למעשה, שנה לאחר פיטוריו של המערער. גם אם נניח, שטענת המערער, לפיה עזיבתו עלולה לגרום ללקוחות שטיפל בהם לעזוב עימו נכונה, הרי שהיא נכונה במיוחד לגבי התקופה הסמוכה לעזיבה, ולא לשנה לאחר מכן, שנה שבה הלקוחות כבר התוודעו לבנקאי חדש.

17. בסופו של דבר המערער התחייב, להימנע מעבודה בתחום מסוים וצר ביותר, ולתקופה מוגבלת ביותר, דבר שאינו מצביע על מכירת ידע ויכולות הגלומים בו. קבלת תשלום בעד הימנעות מביצוע עבודה או מתן שירות, כמוה, בנסיבות העניין, כקבלת חלף התשלום עבור ביצוע העבודה או מתן השירות. משמע, לא מדובר בתקבול בעד "גדיעת העץ" או "מכירת העץ" אלא אך ורק בתקבול בעד "הפירות". במקרה הנדון לנוכח תקופת המגבלה ואופי המגבלה, אף לא ניתן לומר שנגדע עץ עיסוקו של המערער. שהרי, במקרה הנדון המגבלה היחידה שהוטלה על המערער היא מלהיות מועסק על ידי חברה בנקאית אמריקאית גדולה, כגון Goldman Sachs, Lehman Brothers וכי"ב (סעיף 8 להסכם הפשרה). המערער אף לא הוגבל מלשמש כיועץ פיננסי עבור כל גורם אחר, שאינו חברה בנקאית אמריקאית גדולה, ואכן בתקופת המגבלה, המערער עבד כיועץ פיננסי. המערער אף ייסד וניהל קרן גידור שנותנת יעוץ פיננסי ללקוחות בחו"ל. (עמ' 11 ש' 2 לפרו'). כשאופי המגבלה הינו לתחום ספציפי וצר עד כדי כך, ברור שלא ניתן לומר שנגדע עץ עיסוקו של המערער. המערער אף לא ניסה לטעון, ולא יכול היה לטעון, כי הגבלתו מלהיות מועסק על ידי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- חברה בנקאית אמריקאית גדולה במשך תקופת ההגבלה, הביאה לאובדן האפשרות לעשות זאת בעתיד, ולכן גם ל"גדיעת העץ". שהרי, בתום תקופת ההגבלה, המערער חזר לעבוד בקרדיס סוויס – חברה בנקאית גדולה ובתפקיד בכיר מאד כ"מנכ"ל קרדיס סוויס ישראל" (עמ' 8 ש' 7 לעדותו מיום 31.12.13).
18. אף טענת המערער כי "הפרקטיקה הנוהגת בתחום הבנקאות הפרטית היא שבנקאי פרטי יכול להעתיק את פעילותו לחברה מתחרה" (סע' 2.2 לסיכומיו), לא הוכחה. בחינת הראיות כפי שהובאו בפני בית המשפט מעלה כי המסקנה המתבקשת היא כי מלבד אמירה על ידי המערער, בדבר אפשרות של עזיבת לקוחות - שום ראיה לא הובאה לכך – לא בשלב הדיון השומתי ולא במסגרת הערעור.
19. בנימוקי הערעור טען המערער, כי חלק מהפיצוי שולם לו בגין עוגמת נפש, וחלק כדמי שתיקה. בסיכומיו זנח המערער את הטענה שקיבל פיצוי בעבור שתיקה, והפיצויים בגין עוגמת נפש הפכו לפיצויים בגין פגיעה בשמו הטוב. ראשית, בקשר לזניחת הטענות, הכלל בדבר זניחת טענה בסיכומים הוא, כי "דין טענה שנטענה בכתב הטענות אך לא הועלתה בסיכומים – אם בשל שגגה, או במכוון – כדין טענה שנזנחה ובית המשפט לא ישעה לה" (172/89 (סלע חברה לביטוח בע"מ נ' סולל בונה)). כמו כן, העלאת הטענה בגין פגיעה בשם טוב הינה טענה עובדתית חדשה, המועלית לראשונה בשלב הסיכומים, ולכן אין לקבלה. בנוסף, המערער כלל לא טען, וממילא גם לא הוכיח, מהו אותו חלק של התקבול שמיוחס להתחייבותו שלא להתחרות, ומהו החלק המיוחס לעוגמת נפש או לפגיעה בשמו הטוב. גם בשל כך אין מקום לקבלת עמדת המערער. יתר על כן, המערער לא הכחיש כלל שבדו"ח השנתי שהגיש המערער לשנת 2008 (מ/ש/3) לא אוזכר דבר וחצי דבר על עוגמת נפש או דמי שתיקה ומכאן אני מסיק שטענות אלה נטענו לצורך הדיון המשפטי ולא מעבר לכך (ראו עמ' 11 לפרו' מיום 31.12.13).
20. לעניין הסתמכותו של המערער על פסק דין ברנע – העובדות בתיק זה שונות מאד מהעובדות בתיק ברנע. ולכן אין מקום להסתמך עליו לעניין דנן.
21. מכל המקובץ התוצאה היא שדין הערעור להידחות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

הערעור נדחה אפוא. המערער ישלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עורכי דין בשיעור של 25,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומן המלא בפועל.

ניתן היום, י"ח אלול תשע"ה, 02 ספטמבר 2015, בהעדר הצדדים.

ד"ר אחיקם סטולר, שופט