



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1707/12

לפני : כבוד הנשיא א' גרוניס
כבוד השופט י' עמית
כבוד השופט א' שהם

המערער : ישראל עפר

נגד

המשיב : פקיד שומה אשקלון

ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע
מיום 9.1.2012 בתיק ע"מ 53358-08-10, שניתן על ידי
כבוד הנשיא י' אלון

תאריך הישיבה : ד' בתמוז התשע"ג (12.6.2013)

בשם המערער : עו"ד יוסי דולן

בשם המשיב : עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

הנשיא א' גרוניס:

1. ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע (כבוד השופט י' אלון) בע"מ 53358-08-10 מיום 20.1.2012, בו דחה בית המשפט ערעור על שומת מס, אשר קבעה כי תקבול שקיבל המערער מהווה הכנסה מעבודה החייבת במס בהתאם לסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

2. המערער עבד בין השנים 1996-2008 בחברת טי.טי.אי.טי. טלקום אינטרנשיונל בע"מ (להלן – החברה) ובתפקידו האחרון בחברה כיהן כסמנכ"ל הכספים שלה. בחודש יולי 2008 דרש בעל השליטה בחברה, מר ליפס, את פיטוריו המידיים

של המערער, לאחר שפרץ סכסוך בין השניים. בתגובה פנה המערער לחברה במכתב מיום 27.11.2008 בו ביקש את "מיצוי זכויותיו". במכתב פירט המערער כי הוא דורש סכומי כסף בעבור שנת הודעה מוקדמת, 6 חודשי "מענק מיוחד", בונוסים לשנים 2007-2008, הפרשי שכר ופיצויים בגין לשון הרע. סכומים אלה הצטברו לכחמישה מיליון שקלים. החברה מצידה כפרה בכל דרישותיו. לאחר התכתבויות נוספות בין המערער לבין החברה, חתמו הצדדים ביום 30.12.2008 על הסכם גישור. בסעיף 1 להסכם הגישור נקבע:

1. לסילוק מלא וסופי ומוחלט של כל תביעות מי מהצדדים בגין העסקתו והפסקת העסקתו של אלי [המערער] בטי.טי.אי [החברה]... הוסכם כי החברה תשלם לאלי את הסכומים כדלקמן:

1.1. סך של 12 משכורות חודשיות החל מיום 15.7.2008 לרבות כל התנאים הנלווים אשר שולמו לאלי באופן חודשי ושוטף [עד למועד חתימת הסכם הגישור] והיתרה תשולם בסכום חד פעמי כמפורט בסעיף 2 להלן.

1.2. מענק חד פעמי בסך 100,000 ש"ח שישולם במסגרת התשלום המפורט בסעיף 2 להלן.

2. תשלום סכום הפשרה לידי אלי בהמחאה על סך 413,000 ש"ח שתימסר במועד חתימת הסכם זה, ביחד עם תלושי השכר, מהווה סילוק סופי מלא ומוחלט של כל התביעות והדרישות בקשר עם העסקתו והפסקת העסקתו של אלי בטי.טי.אי והסדר זה מביא לכדי סיום סופי מלא ומוחלט של כל המחלוקות בין הצדדים...."

בסעיף 3 להסכם נקבע:

"אלי ממשיך להיות מחויב לשמירת סודיות כלפי החברה החל מהמועד הנזכר בס"ק 1.1 לעיל בכל הקשור למידע ונתונים שהגיעו לידיעתו במהלך או עקב העסקתו בחברה. מובהר כי התנאים הניתנים לאלי בהסכם זה הם לאור הצהרתו כי החל מהמועד הנזכר בס"ק 1.1 לעיל, עמד במחויבותו לשמירת סודיות ולהימנע מכל קשר עם גורמים המתעניין בחברה בעבר, וימשיך, וכי הוא מאשר כי הסכום ניתן לו כפוף למילוי התחייבותו כי למשך 18 חודשים, ממועד החתימה לא יפנה בהצעה עסקית או מסחרית ללקוחות ו/או לספקים של החברה ו/או למי שהיו עובדי החברה במועד העזיבה או במחצית השנה שקדמה למועד העזיבה.

כן מתחייב אלי כי במהלך התקופה הנ"ל הוא יימנע מלפנות לחברה או גורם אחר המתחרה בטי.טי.אי ו/או מפתח משווק או מוכר מוצרים המתחרים במוצרי טי.טי.אי גם לאחר תקופת אי התחרות הנזכרת.

אלי מתחייב כי בשום מקרה לא יעביר במישרין ו/או בעקיפין מידע כלשהו בקשר עם החברה לגורם כלשהו!! לעניין זה, שיתוף פעולה מצידו של אלי עם גורם חיצוני לחברה המתעניין בחברה ו/או בפעילותה ייחשב כהפרה של ההתחייבות המפורטת בסעיף זה, ויחייב השבה מלאה ומיידית של הסכום ששולם לפיו".

הסכם הגישור קבע כי ישולם למערער סכום כולל של 1,248,972 ש"ח. חלקו הארי של הסכום, סך של כ-800,000 ש"ח, שולם למערער במסגרת המשך תשלומי משכורת חודשית, עד למועד חתימת הסכם הגישור. יתרתו שולמה, כמפורט בסעיף 2 להסכם הגישור, בתשלום חד פעמי של 413,000 ש"ח עם חתימת ההסכם. יצויין, כי במועד שבין דרישת הפיטורין ועד לחתימת ההסכם, המערער נותר מחובר לרשת המידע של החברה ורכב החברה נשאר בחזקתו. כאמור, בתקופה זו החברה המשיכה לשלם לו משכורת חודשית באמצעות תלושי שכר בגובה משכורתו המקורית. פיטורין שולמו למערער באופן נפרד.

3. המערער הגיש דו"ח שנתי לפקיד השומה (להלן – המשיב), בו הוא טען כי הסכום ששולם לו, היינו 1,248,972 ש"ח, מהווה הכנסה הפטורה ממס שאינה נובעת ממקור הכנסה כלשהו. המשיב דחה את טענת המערער, וקבע כי מלוא הסכום מהווה הכנסה מעבודה, בהתאם לסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – פקודת מס הכנסה). השגתו של המערער על שומה זו נדחתה, ועל כך הוגש ערעור לבית המשפט המחוזי בבאר שבע. בערעור זנח המערער את טענתו המקורית לפיה התקבול אינו חייב במס כלל, וטען כי ראוי לסווג את הכנסתו כרווח הון ובהתאם להחיל עליה את שיעורי המס הקבועים בסעיף 91(ב1) לפקודת מס הכנסה. לדבריו, התשלומים שולמו לו בגין התחייבותו שלא להתחרות בחברה. התשלום שולם, כך נטען, בגין מכירת נכס הון ולכן חייב במס רווח הון. המערער טען כי הכסף שולם לו לאחר שהעסקתו בחברה נסתיימה ביום 15.7.2008, עת שבעל השליטה דרש את פיטוריו המידיים. המשיב התנגד לעמדתו של המערער, וטען כי מדובר בהכנסת עבודה, על פי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. לדבריו, המערער סיים את העסקתו רק במועד חתימת הסכם הגישור. עד למועד זה שולם למערער מרבית הסכום באמצעות משכורות, שכך אף הוגדרו בטופס 106 שהוגש על ידי החברה. יתרת הסכום שולמה אף היא על בסיס חישוב של משכורות חודשיות. בהמשך, ביקש המשיב להוסיף טענה חלופית לפיה

מדובר במענק פרישה החורג מסכום הפטור שבסעיף 9(א7)(א)(1) לפקודת מס הכנסה. המערער התנגד להוספת טענה זו, שכן חלופה זו לא הופיעה בשומת המשיב ובנימוקיה.

4. כאמור, בפסק דינו דחה בית המשפט המחוזי את עמדת המערער. הוא קבע כי מסעיף 1 להסכם הגישור עולה בבירור כי התשלומים נועדו כדי להביא למיצוי את דרישות המערער "בגין העסקתו והפסקת העסקתו של [המערער] בחברה". בית המשפט הבהיר כי הסכם הגישור נחתם על רקע דרישותיו של המערער מהחברה, אשר התמקדו בטענה כי מגיעים לו תשלומים שונים בשל תקופת עבודתו. בית המשפט אימץ את עמדת המשיב וקבע כי יחסי העבודה בין המערער לחברה נמשכו עד לחתימת הסכם הגישור ביום 30.12.2008, שכן עד אז הועברו לו מרבית הסכומים באמצעות תלושי משכורת הזיהום למשכורתו המקורית ותנאי העסקתו נשמרו. בית המשפט דחה את טענת המערער כי עיקרו של הסכם הגישור הינו בתניית אי התחרות המנויה בסעיף 3. הוא קבע כי סעיף זה אינו מגדיר את מהות התשלום, אלא מהווה תנאי נלווה אותו הציבה החברה לתשלום הסכומים המגיעים למערער בגין העסקתו בחברה, כפי שהוגדר בסעיף 1 להסכם ובמכתביו של המערער. בית המשפט הדגיש כי גם הסכום בסך 413,000 ש"ח ששולם למערער עם חתימת הסכם הגישור נועד לפצותו על דרישותיו מהחברה בגין עבודתו בעבר. בית המשפט ציין כי אף אם היה מקבל את טענת המערער כי קיים אלמנט מסויים של התחייבות הונית בתניית אי התחרות, הרי שעדיין האופי הדומיננטי של התשלום הינו של פשרה בין עובד למעביד ביחס לתשלומים שנדרשו בשל עבודתו לפני הפרישה. בית המשפט הוסיף כי לחלופין, ניתן אף לסווג את ההכנסה כמענק פרישה בהתאם לסעיף 9(א7)(א)(1) לפקודת מס הכנסה. לפי סעיף זה, שיעור המס על התקבול מהסכם הגישור יהיה זהה לשיעור המס מכוח סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, שכן הסכום שנקבע בהסכם הגישור גבוה מן הסכום עליו ניתן פטור לפי סעיף 9(א7)(א)(1) לפקודה.

5. על פסק דין זה הוגש הערעור שלפנינו. במוקד הערעור עומדת טענתו של המערער כי הכסף ששולם לו לא הועבר אליו במסגרת יחסי עובד-מעביד, אלא לאחר סיום העסקתו בחברה. לטענתו, שגה בית המשפט בקובעו כי המערער המשיך להיות מועסק בחברה עד ליום 30.12.2008, שכן הוא פוטר כבר ביום 15.7.2008. בנוסף, לדבריו אין קשר בין הסכם הגישור לבין מכתב הדרישה אותו הציג לחברה. המערער טען כי החברה דחתה את כל דרישותיו לפיצויים בגין עבודתו בעבר, והסכם הגישור מפצה אותו, כמפורט בסעיף 3, רק על ויתור על זכותו להתחרות בחברה ובפרט על זכותו להכניס משקיעים חדשים לחברה. מאחר שזכות זו קיימת לאחר סיום העסקתו,

אין לסווגה כהכנסת עבודה. לדבריו, זוהי פעולה הונית המצמיחה תקבול הוני, אותו יש למסות לפי סעיף 91(ב1) לפקודת מס הכנסה. בתשובתו לערעור, הסתמך המשיב על קביעותיו של בית משפט קמא בדבר מועד סיום העסקתו של המערער ותכליתו של הסכם הגישור. בנוסף, טען המשיב כי אף אם תתקבל טענתו של המערער כי הסכומים שולמו לו על מנת שלא יתחרה בחברה, אזי עדיין מוצדק לסווג תקבול זה כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, שכן מדובר בהגבלה על יכולתו להפיק הכנסה אשר הייתה מחוייבת בתשלום מס כהכנסת עבודה. המשיב הדגיש כי תניית אי התחרות מתבססת על שימוש אפשרי של המערער בידע אותו צבר במהלך עבודתו, כך שלא ניתן לנתקו מיחסי עובד-מעביד. יצוין, כי ביום 2.2.2014 ניתן פסק-דין של בית משפט זה בע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים (להלן – עניין ניסים). בעלי הדין הגישו השלמות טיעון המתייחסות להשפעת פסק הדין בעניין ניסים על הסוגיות שעלו בערעור דנא.

6. לא מצאתי כי יש מקום להתערב בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. בעלי הדין הציגו בפנינו טיעונים כבדי משקל לעניין האופן בו ראוי לסווג, לצורכי מס, פיצוי הניתן לעובד בסיום עבודתו, על מנת שלא ישתמש בידע שצבר במהלך העבודה כדי להתחרות במעסיקו. נוכח מסקנתי כי אין מקום להתערב בקביעת בית משפט קמא כי הסכם הגישור נועד למיצוי דרישותיו של המערער בכל הנוגע לתשלומים המגיעים לו בגין תקופת העסקתו בחברה, איני נדרש להכריע בטענות הנוגעות לפרשנות החלופית אליה טען המערער, של ההסכם כפיצוי בעבור הגבלה עתידית של זכותו להתחרות בחברה לאחר סיום עבודתו בה.

סעיף 1 להסכם הגישור קובע באופן ברור כי הסכם הגישור נועד "לסילוק מלא וסופי ומוחלט של כל תביעות מי מהצדדים בגין העסקתו והפסקת העסקתו של [המערער]". מקובלת עליי קביעתו של בית המשפט המחוזי כי סעיף זה קובע את תכליתו של הסכם הגישור ומטרת התקבול שהועבר למערער. זאת, בפרט נוכח דרישותיו של המערער מן החברה לקבלת כספים שלטענתו הגיעו לו מכוח העסקתו. המערער טען כי החברה דחתה את כל טענותיו, וכי הפיצוי ניתן רק בעבור הסכמתו שלא להתחרות בחברה. איני רואה מקום לסטות מקביעת בית המשפט המחוזי כי הסכם הגישור נחתם בהמשך ישיר להתכתבות בין הצדדים, ובמסגרת פשרה ביניהם ביחס לעמדותיהם הסותרות לגבי זכאותו של המערער לתשלומים השונים. עובדה זו אף נתמכת מפורשות בלשונו של ההסכם ומסעיף 1 המגדיר את מטרתו. ייתכן שהסכמתו של המערער שלא להתחרות בחברה ולהימנע משיתוף פעולה עם גורם חיצוני שיתעניין בחברה היוותה תמריץ בעבור החברה להגיע להסכמה זו, אולם יש טעם במסקנתו של

בית המשפט המחוזי כי זהו תנאי נלווה בלבד להסכמת החברה לתשלום בעבור זכויותיו של המערער כעובד החברה. נוכח מסקנה זו, אף אין חשיבות להכרעה בדבר טענתו של המערער כי הוא סיים את עבודתו ביום 15.7.2008, ולא ביום 30.12.2008. זאת, שכן ככל שמדובר בפיצוי עבור תשלומים שהגיעו למערער בעת העסקתו, אין נפקות למועד בו שולמו בפועל. עם זאת, יצוין כי לא מצאתי טעם להתערב בממצאיו העובדתיים של בית משפט קמא אף לעניין זה.

7. משקבעתי כי התשלום לפי הסכם הגישור מהווה פיצוי על סכומי כסף שהגיעו למערער במסגרת יחסי עובד-מעביד, יש מקום להתייחס לפסק הדין שניתן בעניין ניסים. באותו מקרה בחן בית משפט זה (המשנה לנשיא מ' נאור והשופטים א' חיות וע' פוגלמן) את אופן סיווגם של "מענק פיצול" ו"מענק הפרטה" ששולמו לעובדי החברה הממשלתית בתי זיקוק לנפט בע"מ עם פיצול החברה והעברתה לידיים פרטיות. בית המשפט קבע כי המענקים ניתנו במסגרת יחסי עובד-מעביד, ובחן את השאלה באילו מקרים יש לסווג מענקים אלה כהכנסה מכוח סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, ובאילו מקרים מדובר בהכנסה הונית אותה יש למסות בהתאם לקבוע בסעיף 91(ב1) לפקודה. שופטי המותב נחלקו בדעותיהם לעניין האופן בו ראוי להכריע בשאלה זו ובפרט בשאלה האם תקבול המוענק במסגרת יחסי עובד-מעביד מקים חזקה חלוטה, כי מדובר בהכנסה פירותית, מכוח סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, או האם יש לבחון כל מקרה לגופו בהתאם למבחנים שהותוו בפסיקה לעניין הבחנה בין הכנסה הונית לפירותית. הואיל והתשלום שהועבר למערער ניתן כפיצוי בגין כספים שהגיעו לו מכוח תפקידו כעובד, ובפרט בעבור רכיבי שכר מובהקים כגון בונוסים והשלמת שכר כפי שהופיעו במכתב הדרישה מטעמו, נראה כי לפי כל הגישות שהוצגו בפסק הדין בעניין ניסים, יש לסווג את התקבול ששולם למערער כהכנסה פירותית מכוח סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. ואולם, איני נדרש להכריע בין אותן גישות ותחולתן במקרה דנא, שכן המערער כלל לא השיג על קביעתו של בית משפט קמא כי יש לסווג פיצוי בעבור ויתור על תביעותיו כעובד החברה כהכנסה פירותית מכוח סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, אלא רק טען כי מבחינה עובדתית, הסכומים לא שולמו לו בעבור תביעותיו כעובד, אלא בעבור הסכמתו, שלא במסגרת יחסי עובד-מעביד, להימנע מלהתחרות בחברה בעתיד. לאור המסקנה כי התשלומים שולמו לעניין דרישות המערער לגבי תקופת העסקתו בחברה, אף איני נדרש לטענות הצדדים בכל הנוגע לסיווג הפיצוי על פי סעיף 9(א7)(א)(1) לפקודת מס הכנסה.

8. לפיכך, הערעור נדחה, המערער יישא בהוצאות המשיב בסכום של 25,000 ש"ח.

ה נ ש י א

השופט י' עמית:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט א' שהם:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק-דינו של הנשיא א' גרוניס.

ניתן היום, כ"ג בניסן התשע"ד (23.4.2014).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ה נ ש י א