



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

07 אוגוסט 2013

ע"מ 11-01-24270 אבידן נ' פקיד השומה חיפה

בפני כב' השופט רון סוקול

**המערער**

**מאיר אבידן**  
ע"י ב"כ עו"ד מ' דרוקר ואח'

נגד

**המשיב**

**פקיד השומה חיפה**  
ע"י ב"כ עו"ד רונית ליפשיץ  
מפרקליטות מחוז חיפה / אזרחי

### פסק דין

1. כיצד יסווג תקבול שמקבל עובד ממעסיקו בעת פרישתו מעבודה בתמורה להתחייבותו של העובד להימנע מתחרות? זו השאלה במוקד הערעור שבפניי. ההכרעה בשאלה זו נדרשת בגדרו של ערעור שהגיש המערער על החלטת המשיב לדחות את השגתו על שומת מס הכנסה לשנת 2009.

בהחלטתו קבע המשיב כי התקבול יסווג כהכנסה פירותית, דהיינו הכנסה מיגיעה אישית, כאמור בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. המערער מצדו סבור, כי יש לסווג את התקבול כהכנסה הונית, כאמור בסעיף 88 לפקודה.

2. שאלת סיווגו של תקבול המשולם תמורת התחייבותו של עובד להימנע מתחרות טרם זכתה לליבון מעמיק בבית המשפט העליון. ההכרעה בשאלת הסיווג מחייבת הכרעה במספר שאלות קשורות, כמו בשאלת הגדרת מהותו האמיתית של התקבול ששולם לעובד, מהי ההכנסה עליה ויתר העובד, אם בכלל, תמורת התקבול ועוד. כדי להכריע בשאלות אלו אפתח בתיאור הרקע, לאחר מכן תפורט המסגרת המשפטית הרלבנטית ובסופו של הדיון נבחן את סיווג התקבול שקיבל המערער.

### רקע

3. המערער בעל תואר מוסמך במנהל עסקים ותואר ראשון בסטטיסטיקה, עבד במשך שנים רבות בשיווק ציוד לרפואה למוסדות רפואיים, בעיקר שיווק ומכירת חוטי תפירה דבקים. תחילת עבודתו הייתה בחברת צ.מ.ל. ציוד לרפואה בע"מ (להלן: "צ.מ.ל.") בה הועסק החל מיום 1/6/92 כאיש מכירות ומפיץ. המוצרים אותם שיווק המערער היו ברובם מתוצרת חברת אטיקון בע"מ (להלן: "אטיקון"), שהיא חברת בת של ג'ונסון & ג'ונסון ארה"ב בע"מ (להלן: "ג'ונסון ארה"ב"). בשנת 1997 הקימה חברת ג'ונסון ארה"ב את חברת ג"י סי הלת'קר ישראל בע"מ (להלן: "ג'ונסון ישראל") ובמסגרת השינויים הארגוניים בחברות עבר המערער לעבוד כשכיר בחברת ג'ונסון ישראל. במסגרת חברת ג'ונסון ישראל הועסק המערער ב"חטיבת אטיקון", כלומר בחטיבה העוסקת במכירת מוצרי אטיקון (עדות מר עופר עמ' 6, 5; עדות המערער עמ' 16). במשך השנים, התקדם



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

07 אוגוסט 2013

ע"מ 11-01-24270 אבידן נ' פקיד השומה חיפה

המערער בסולם התפקידים עד שבסופו של דבר מונה כמנהל חטיבת השיווק של מוצרים בתחום הכירורגיה (מע/3 סעיף 4; מש/2 סעיף 9).

4. ביום 25/6/06 סיים המערער את עבודתו בג'ונסון ישראל. קודם לסיום העבודה, ביום 7/3/06, הושגה הסכמה בין המערער למעסיקו בדבר תנאי הפרישה (נספח א' למע/3). בהתאם למוסכם נקבע כי המערער יזכה לפיצויי פיטורין על בסיס שכר ברוטו של 46,628 ₪ לכל התקופה החל מיום 1/6/92 ועד 25/6/06, כלומר גם על תקופת עבודתו בצ.מ.ל.. עוד סוכם בין הצדדים כי המערער יקבל מענק בסך של \$ 220,000 שתורגם לסך של 979,188 ₪ (להלן "התקבול"). לגבי תקבול זה נקבע, כי המעסיק ישלמו למערער תמורת התחייבותו שלא להתחרות בג'ונסון ישראל למשך 24 חודשים. וכך נאמר במסמך:

"כמו כן הוסכם בינינו כי בתמורה להסכמתך והתחייבותך שלא לעבוד ו/או לייעץ ו/או ליצור קשר עסקי עם גופים עסקיים מתחרים ישירים לחברת ג'ונסון וג'ונסון מדיקל ישראל, העוסקים בשיווק ו/או מכירות של מוצרים מתחומי העיסוק שניהלת בחברה, חאת לתקופה של 24 חודשים שתחל ביום 25.6.06" (להלן: "ההתחייבות").

5. התקבול האמור שולם למערער בחודש 6/06 וצורף למשכורתו. המעסיקה, חברת ג'ונסון ישראל, ניכתה מהתקבול מס הכנסה במקור בהתאם לשיעורי המס על הכנסת עבודה (הכנסה פירותית).

נציין כי בטופס 106 שהוצא על ידי ג'ונסון ישראל נרשם התקבול כפיצוי מיוחד תחת הכותרת "שכר שעות נוספות, מאמץ מיוחד או אירוע מסוים" (נספח ב' למש/2).

6. ביום 16/12/07 הגיש המערער למשיב דין וחשבון שנתי על הכנסותיו בשנת 2006 (מע/5). בדו"ח זה רשם המערער את התקבול כהכנסה מרווח הון. המערער חישב את המס על התקבול לפי שיעור מס של 20% בלבד.

7. המשיב לא קיבל את הצהרתו זו של המערער וביום 29/6/09 הוצאה למערער שומה על פי סעיף 145 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 31/10/10. עם דחיית ההשגה הוצאה למערער שומה בצו על פי סעיף 152 לפקודה.

בהחלטתו הדוחה את ההשגה מציין המשיב, כי "בהתבסס על העובדות שהוצגו בפנינו טוענת הכנסה אשר דוחה על ידך כפיצוי בגין אי תחרות כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה שאופייה פירותי". על החלטת המשיב בהשגה הוגש הערעור שבפניי.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

07 אוגוסט 2013

ע"מ 11-01-24270 אבידן נ' פקיד השומה חיפה

### הערעור

8. המערער טוען, כי את התקבול שקיבל יש לסווג כהכנסה הונית. לטענתו, התקבול מהווה מענק בגין התחייבותו שלא להתחרות במעסיקתו - חברת ג'ונסון ישראל. תקבול בתמורה להתחייבות להימנע מתחרות, כך לגישתו, מהווה תקבול בגין ויתור על זכות לעסוק בתחום התמחותו. ויתור שכזה כמוהו כמכירת הזכות לעבוד בתחום ועל כן התמורה בגין הויתור תסווג כתקבול הוני.

המערער סבור כי אין כל חשיבות לכך שהתחייבותו מוגבלת בזמן, שכן הימנעות מתחרות בתחום העיסוק למשך 24 חודשים משמעה למעשה יציאה מוחלטת מתחום העיסוק. המערער סבור כי אין נפקות לדרך בה סיווגה המעסיקה את התקבול. כן טוען המערער, כי יש להתעלם מטענותיו של המשיב בדבר מהותה האמיתית של ההתחייבות, כלומר הטענה כי התקבול מהווה תשלום של פיצויי פרישה מוגדלים. הואיל ולא נטענה טענת מלאכותיות לפי סעיף 86 לפקודה, לא ניתן לכפור בתוכנה של ההתחייבות. למערער גם טענות דיוניות בדבר הליכי השומה וההשגה.

9. המשיב מצדו טוען, כי התקבול שקיבל המערער נועד לפצותו על הפסד הכנסות והוא אינו מהווה תמורה בשל מכירה או ויתור על זכות. על כן יש לראות בתקבול כהכנסת עבודה בלבד. עוד טוען המשיב כי פיצוי המשולם לעובד בגין התחייבותו שלא להתחרות במעבידו הקודם, אינו פיצוי בגין ויתור על נכס, שכן הנכס של העובד, יכולת ההשתכרות שלו וכישורי עבודתו כלל לא נפגעו. ההתחייבות נועדה רק להגן על קניינו של המעסיק בנכסיו.

המשיב טוען גם כי התקבול שקיבל המערער הינו במהותו תשלום פיצויי פרישה מוגדלים ולא פיצוי בגין התחייבות להימנעות מתחרות. בעניין זה מבקש המשיב ליתן משקל רב לאופן בו סווג התקבול על ידי המעסיקה, אשר ראתה בתקבול כהכנסת עבודה של המערער.

### דיון והכרעה

10. כדי לברר את טיבו של התקבול השנוי במחלוקת ואת סיווגו כהכנסה הונית או פירותית, נפתח תחילה בהבהרת המושגים, ונציג את המסגרת המושגית שבתוכה יש לחפש את התשובה.

### הכנסה הונית אל מול הכנסה פירותית

11. הניסיון להבחין בין הכנסה פירותית (הכנסה שוטפת) להכנסה הונית (רווח הון) מעסיק את העוסקים בדיני המס שנים רבות. עיקר הדיונים נסובו על הכנסות בעסקאות מסחריות ובהתאם נקבעו גם מבחני עזר להבחנה בין סוגי ההכנסות (ראו ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538, 560 (2005)). מעטים יותר הדיונים לעניין ההבחנה בין הכנסה שוטפת לרווח הון של עובד.

12. ככלל, ניתן לומר כי הכנסה שוטפת הינה הכנסה הנובעת משימוש בגורמי היצור של הנישום, ואילו תקבול הוני הינו זה המתקבל בשל מכירת גורמי היצור (ראו מ' אדרעי מבוא לתורת המיסים



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

07 אוגוסט 2013

ע"מ 11-01-24270 אבידן נ' פקיד השומה חיפה

130-132 (2008)). מבחן נוסף המסייע בהבחנה נעוץ באיתור הסיבות לרווח; "רווח הון הוא רווח הנובע מגורמים חיצוניים המביאים לשינוי בצפי זרם ההכנסות העתידיות הצפוי (שטרם מומשו) מן הנכס; בעוד שהכנסה שוטפת היא הכנסה שמומשה כבר והיא נובעת מגורמים פנימיים – מעבודתו או משימוש בהונו של הנישום בעבר – שהביא לגידול בשווי של הנכס" (ני אדרעי אירוועי מס – עלייתם (ואיבונם?) של דיני המס בישראל 118 (2007); "י אדרעי" מכירת זכויות חוקתיות, זכויות אישיות וזכויות כלכליות ומיסוי מענקי הפרטה" מיסים כו(2) א-1 – א-20 (2012)).

13. כאן ראוי לציין כי תקבול הוני – רווח הון, מוגדר בפרק "ה" לפקודה. המס מוטל על הרווח ממכירה של "נכס". "נכס" הינו רק זה הנכלל בהגדרה בסעיף 88 לפקודה. רווח שנצבר עקב מכירת זכות שאינה "נכס" במובן הפקודה, לא יחויב במס רווחי הון. הגדרת "נכס" כוללת גם "זכות ראויה" כלומר גם נכסים בלתי מוחשיים יכולים להיחשב כנכס לצורך מיסוי רווחי הון (ע"א 182/72 צבי אברך נ' פקיד השומה, תל-אביב 3, פ"ד כו' (2) 477 (1973)). עוד נזכיר, כי המס על רווח ההון מותנה ב"מימוש" ולא כל שינוי בערכו של נכס יחשב כרווח החייב במס. משמע, מס על רווח הון מוטל רק בהתמלא שני אלו; לנישום נוצר רווח מנכס הכלול בהגדרת "נכס" בפקודה; הרווח התקבל בעקבות מימוש הנכס ובתנאי שהמימוש מהווה מכירה על פי הפקודה (ראו באופן כללי א' נמדר מס הכנסה 604 (2010) והאסמכתאות שם). בהגדרת ה"מכירה" נכללים מצבים רבים בהם מועבר הנכס מידי הנישום, לרבות ויתור על הנכס.

14. 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 לכסות הפסד בגין הכנסה שוטפת, יחויב הפיצוי כהכנסה פירותית, ואילו ככל שבא לפצות על אבדן נכס הוני, יסווג הפיצוי כהכנסה הונית (עקרון זה מוכר גם כעקרון "מילוי הפירצה") (ראו ע"א 171/67 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' הוצאת ספרים ש' ל' גורדון בע"מ, פ"ד כא(2) 186, 188 (1967); ע"א 391/70 קציר, חברה לעבודות קציר, חקלאות ופיתוח בע"מ נ' פקיד השומה תל אביב 1, פ"ד כה(1) 762 (1971); ע"א 30/73 רוט נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד כז(2) 701 (1973); א' רפאל מס הכנסה כרך א' 274 (2009); א' נמדר, עמ' 69-70).

15. כיצד מיישמים עקרונות אלו כאשר עוסקים בתקבול שמקבל עובד ממעבידו? זוהי כמובן שאלה מורכבת יותר. סעיף 2(א) לפקודה עוסק בהכנסת עבודה וקובע:

מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:

(1) [...].



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

07 אוגוסט 2013

ע"מ 11-01-24270 אבידן נ' פקיד השומה חיפה

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

ניתן היה לחשוב שכל תקבול שמקבל עובד ממעבידו הינו בגדר הכנסת עבודה, שהרי המעביד משלם לעובד תמורת "העבודה", כלומר תמורת השימוש בכושר עבודתו של העובד. ביחס לכל תקבול אחר, שאינו בגין עבודה, נכון היה לחשוב כי אינו בגדר הכנסה חייבת כלל, שהרי המקור להכנסותיו של העובד הינו העבודה בלבד (ראו י' אדרעי "מכירת זכויות חוקתיות, זכויות אישיות וזכויות כלכליות ומיסוי מענקי הפרטה" לעיל, עמ' א-6). עוד ניתן לחשוב כי לעובד אין כל "אמצעי יצור" אותם הוא יכול למכור. "אמצעי היצור" של העובד הינם כישוריו הגופניים והמנטאליים המהווים יחדיו את כושר עבודתו. אלו אינם אמצעים הניתנים למכירה, שהרי כושר העבודה הפיזי והמנטאלי נותרים בידי העובד גם לאחר סיום עבודתו אצל המעסיק הקודם (ראו מאמרו של ד' אלקינס "על העץ ועל פי העץ, הערות בעקבות פרשת ניסים נ' פקיד שומה חיפה" מיסים כה(3) א-20, א-33 (2011)).

16. למרות זאת הכירו בתי המשפט באפשרות שעובד יקבל תקבולים בגין מכירת רווח הון. המסגרת העיקרית בה נדונה שאלת סיווג תקבולים שמקבל עובד ממעבידו כתקבולים הוניים הינה בסיווגם של מענקי פרישה שמקבל עובד בסיום עבודתו. רבות נכתב בסוגיה זו ויתכן שטרם נאמרה המילה האחרונה. הדיונים נטושים בעיקר סביב הוראת הפטור הקבועה בסעיף 9(א7)(א) לפקודה המורה:

(1) מענק הון שנתקבל עקב פרישה - עד סכום השווה למשכורת של חודש לכל שנת עבודה, לפי המשכורת האחרונה; עלה סכום המענק על השיעור האמור, רשאי המנהל לפטור את העודף, כולו או מקצתו, בהתחשב בתקופת השירות, בגובה השכר, בתנאי העבודה ובנסיבות הפרישה;

(2) בשום מקרה לא יעלה הסכום הפטור לפי פסקת משנה זו על 3,900 ש"ח לכל שנת עבודה וחלק יחסי מסכום זה בשל עבודה בחלק משנה;

[..]

בעמ"ה (ת"א) 377/69 מרוה נ' פקיד השומה תל-אביב 3, פד"א ג 21 (1969), סבר השופט אשר כי פיצויי פיטורין אינם אלא "תוספת סוציאלית" המשתלמת לעובד תמורת הסכמתו להסתפק במשכורת שוטפת קטנה יותר ובמטרה שלא יחפש מקום עבודה אחר". לפיכך הגיע למסקנה כי פיצויי פיטורין הינם הכנסת עבודה - דהיינו הכנסה שוטפת - אצל העובד. מכאן, כך קבע, שכל סכום העולה על הסכום הפטור על פי סעיף 9(א7)(א) לפקודה ימוסה כהכנסת עבודה.

דעה זו לא התקבלה על ידי בית המשפט העליון. בע"א 506/71 חפץ נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד כז(1) 212 (1972) נקבע מפיו של השופט ויתקון, כי מענק פרישה שמקבל עובד ממעבידו הינו





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

07 אוגוסט 2013

ע"מ 11-01-24270 אבידן נ' פקיד השומה חיפה

פיצוי בשל ביטול חוזה העבודה ועל כן יש לסווג כ"הכנסה שבהון" (עמ' 219). עם זאת סבר בית המשפט, כי תקבול העולה על הסכום הפטור לפי סעיף 9(א7א) הנ"ל, אף שהינו תקבול הוני, יחויב במס כהכנסת עבודה. המקור לחיוב, כך לגישת בית המשפט, אינו מצוי בסעיף 2(2) לפקודה אלא בהוראת הפטור עצמה שבסעיף 9(א7), וכך נאמר:

סוף דבר: אם כי מן הדין הוא לראות את התקבול כהכנסה שבהון, הרי הוא חייב במס לפי ההוראה שבסעיף 9(א7א), סיפא, לפקודה כסכום העולה על סכום מענק-עקב-פרישה הפטור לפי הוראה זו (עמ' 221).

17. ברוח אותה הערה נפסק בע"מ 604/73 פרמה שרפ ישראל בע"מ נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד כח(2) 350, 342 (1974), כי לא מוטלת על המעביד חובת ניכוי במקור על תשלום מענק פרישה:

סיכומו של דבר – חובת הניכוי במקור שנקבעה בסעיף 164 אינה חלה על תשלום מענק פרישה כאשר מענק פרישה אינו מהווה הכנסת עבודה כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה.

כדי להשלים את הסקירה נפנה גם לפסקי הדין בעניין כבלי ציון (עמ"ה ב"ש) 568/04 כבלי ציון מפעלים מאוחדים בע"מ נ' פקיד שומה אילת (ניתן ביום 20/11/05) וע"מ 128/06 כבלי ציון מפעלים מאוחדים בע"מ נ' פקיד שומה אילת (ניתן ביום 26/4/07). באותו עניין נדונה סוגית 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 המחוזי בבאר שבע, 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.

הערעור לבית המשפט העליון נדחה, תוך שבית המשפט מעיר כי מדובר "בהכנסה פירונית" שאינה הכנסת עבודה אלא "הכנסה מיוחדת". סיווג מענק הפרישה לא היה במוקד הדיון, שכן גם הנישומה וגם המשיב טענו כי מענק הפרישה הינו הכנסה פירונית, והמחלוקת התמקדה בשאלת מקור ההכנסה. עם זאת יש לזכור כי פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין כבלי ציון לא ביטל מפורשות את ההלכה בעניין חפץ, שבה סווג מענקי פרישה מפורשות כתקבול הוני, לא כל שכן אין בפסק הדין התחייבות להבחנה בין רכיביו השונים של מענק הפרישה וסיווגם של הרכיבים השונים (ראו על סיווג מענק פרישה גם א' רפאל הנ"ל עמ' 358-363; א' נמדר הנ"ל עמ' 143-144; מ' רהב "פיצויי פרישה – רווח הון" מיסים כא(1) א-34 (2007); י' מרגליות "מיסוי מענק פרישה: סיווג ושיעור המס הראוי" מיסים כ(3) א-21 (2006)).

18. נעיר כי אף אם שאלת סיווג מענק הפרישה כרווח הון או כהכנסה פירונית עדיין עשויה לעורר מחלוקת, די לענייננו לזכור, כי אין מניעה עקרונית שתקבול שמקבל עובד יסווג כרווח הון וכי הסיווג הראוי יעשה תוך בחינת טיבה של "הזכות לתקבול" ומקורותיה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

07 אוגוסט 2013

ע"מ 11-01-24270 אבידן נ' פקיד השומה חיפה

19. בפסיקה נדונו מקרים נוספים שבהם נשאלה שאלת סיווג תקבולים שקיבל עובד ממעבידו. כך, למשל, עלתה שאלת סיווגו של תשלום שמקבל עובד עבור הסכמתו לעבוד (ראו א' רפאל עמ' 169). בין היתר נבחנה הטענה כי תשלום שמקבל שחקן בקבוצת ספורט עבור הסכמתו לשחק בקבוצה, אינה הכנסת עבודה אלא תקבול הוני. בעמ"ה (חי') 214/88 **מכבי חיפה נ' פקיד שומה חיפה**, פד"א יח 19 (1989) סבר כב' השופט ד' ביין, כי אין להבחין בין התקבולים השונים שמקבל שחקן ויש לסווג את כולם כהכנסת עבודה. באותו מקרה נטען כי התשלום עבור הסכמת השחקן לשחק בקבוצה מהווה תשלום עבור מוניטין וככזה יש לסווג כרווח הון. בית המשפט דחה את הטענה וציין כי מבחינה מהותית מהווה התשלום "תוספת חד פעמית לתשלומים השוטפים [...]". לעומת זאת באנגליה, במקרים דומים, הכירו בתי המשפט כי תשלום חד פעמי ששולם לשחקן עשוי להיות מסווג כתקבול הוני (ראו א' רפאל הנ"ל עמ' 169; כן ראו י' פוטשבוצקי "תשלומי שכר בלא יחסי עבודה ותשלומים לעובד שאינם שכר" **מיסים** (4) א-7 (1989), במיוחד ה"ש 4).

20. סוגיה דומה נדונה בהקשר לסיווגם של הוצאות שהוציא מעביד לתשלום מענק לעובד פורש תמורת התחייבותו להימנע מתחרות. בתי המשפט התלבטו בסיווגם של התשלומים וקבעו כי יש להבחין בין תשלום שנועד לשמור על לקוחות קיימים, שאז יסווג כהוצאה שוטפת אצל המעסיק, לבין תשלומים שנועדו לבסס עסק חדש על-ידי רכישת לקוחות, שאז יראו אותו כהוצאה הונית אצל המשלם (ראו ע"א 762/00 **בן-שלום נ' פקיד שומה כפר סבא**, פ"ד נז(2) 343 (2003); עמ"ה בב"ש) 8/95 **סופר צ'יפס שיווק 1991 נ' פקיד שומה אשקלון** (ניתן ביום 28/7/98)). באחד המקרים נדון סיווגו של תשלום "דמי לא יחרץ" ששילם מעביד לעובד שפרש על מנת "לקנות" את שתיקתו. בית המשפט סיווג את התקבול כתקבול הוני (עמ"ה (ת"א) 169/87 **שנקר נ' פקיד השומה כפר סבא**, פ"מ התש"ן(1) 450 (1989); ראו גם הדוגמא שמביא דוד אלקינס בספרו **מיסוי קניין רוחני** עמ' 34 פסקה 219 (1993)) (עמ"ה 859/08 לעיל).

21. לאחרונה ניתן על ידי פסק הדין בעמ"ה (חי') 859/08 **חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה** (26/1/11), שבו נדונה שאלת סיווג של מענקים שקיבלו עובדים כפיצוי בעקבות שינוי מבני במקום עבודתם – מענקי הפרטה. באותו מקרה קבעתי, כי מענקי ההפרטה שמקבלים העובדים מהווים תקבול הוני, שכן יש בהם משום ויתור על זכות המוקנית לעובדים.

22. ניתן לסכם פרק זה ולומר כי לא כל תקבול שמקבל עובד ממעבידו מהווה הכנסת עבודה שוטפת אצל העובד, ויתכנו תקבולים המהווים תקבול הוני. ההבחנה צריכה להיעשות על פי נתוניו של כל מקרה ומקרה; האם התקבול ניתן בגין "השימוש" בגורמי היצור, כלומר בכושר העבודה של העובד, או בשל "מכירת" גורמי היצור – משמע ויתור על זכותו של העובד להשתמש בגורמי היצור.

### מענק בגין התחייבות להימנע מתחרות

23. הקביעה כי יתכנו מקרים בהם תקבול המשולם לעובד, בין במהלך עבודתו ובין במועד סיום עבודתו, יוגדרו כ"מכירת" גורמי היצור שלו, כלומר כמכירת נכס המהווה תקבול הוני, אינה נותנת



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

07 אוגוסט 2013

ע"מ 11-01-24270 אבידן נ' פקיד השומה חיפה

עדיין תשובה לשאלת סיווג מענקים שמקבל עובד בגין התחייבותו להימנע מתחרות. כדי להשיב על שאלת סיווגם של מענקים כאלו, יש לבחון את טיבה של ההתחייבות שבגינה מוענק התקבול, האם ההתחייבות מהווה ויתור על זכות של העובד והאם יש בהתחייבות משום מכירה של הזכות; ודוק, הביטוי "הימנעות מתחרות" משמש לעיתים להתחייבויות שונות ולא כולן יחשבו כמכירה של "גורמי היצור".

24. הנחת המוצא בדין הינה, כי לכל אדם חירות לעסוק בכל תחום בו יחפוץ, כפוף למגבלות הדין כגון מגבלות הכשרה ורישוי (ראו חוק יסוד: חופש העיסוק; ע"א 6601/96 AES System Inc. נ' סער, פ"ד נד(3) 862, 850 (2000); בג"צ 4769/95 מנחם נ' שר התחבורה, פ"ד נז(1) 235 (2002)).

בע"א 6601/96 הנ"ל, אומר השופט ברק:

"עבודתו (של העובד - ר' סי) היא רכוש, החומרי והרוחני, היא הבסיס לסיפוקו ולהגשמת עצמו. חופש הבחירה שלו הם חייו, כושר לבחור לעצמו עיסוק הוא מקור חיותו וקניינו. הכשרתו היא האמצעי שבו יוכל להתחרות בשוק העבודה".

עם זאת, בית המשפט מצא כי זכותו זו של העובד להתחרות, "קניינו" של העובד בידע ובהכשרה שרכש, עשויה ליסוג מפני אינטרסים מנוגדים ועל כן יש לאזן בין אינטרס העובד לאינטרס האחרים, לרבות זה של המעסיק. במסגרת איוון זה הכירו בתי המשפט בשורה אורכה של פסקי דין בתוקפן של תניות הימנעות מתחרות בהסכמי עבודה או בהסכמי פרישה של עובדים (ראו ע"ע 164/99 פרומר - רדגארד בע"מ, פד"ע לד, 294 (1999); ע' רביד "מהגבלת עיסוק לעיסוק בלתי מוגבל" המשפט ז 497 (2002); י' קורן "התמודדות של חברה המנוהלת על ידי בעל תפקיד עם תחרות של נושא משרה" משפט ועסקים א 299 (תשס"ד)). הטעמים להכרה בתניות בדבר הימנעות מתחרות הינם מגוונים; יש בהן כדי לעודד את המעביד להשקיע בהכשרתו של העובד; הדבר מוזיל עלויות אצל המעביד ובכך מסייע לתחרות; יש בכך כדי לאפשר השקעה בעובדים על פני השקעה הונית בצידו במכונות וכי; תניות אלו מבטיחות יציבות של מקום העבודה שחשיבותן לכלל עובדי העסק ולא רק לעובד המבקש לעבור למתחרה ועוד (ראו בין היתר ד' גילה "לקראת מדיניות משפטית חדשה כלפי תניות אי תחרות" עיוני משפט כג 63 (תש"ס)).

25. כאן נדרשת הערת הבהרה חשובה. לעיתים רבות קיימת אי-בהירות בטיבה של ההתחייבות; האם עסקינן בהתחייבות להימנע מתחרות, כלומר להימנע משימוש בכושר העבודה של העובד, או האם עסקינן בהתחייבות לשמירה על סודות מסחריים של המעביד (ראו י' עמית "על חופש העיסוק והסוד המסחרי" הפרקליט מא 439 (תשנ"ד)). לכאורה, התחייבות לשמור על סודות עסקיים נועדה להגן על קניינו של המעביד ואין בה לפגוע בקניינו של העובד, שהרי ה"סוד" לא היה קניינו של זה





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

07 אוגוסט 2013

ע"מ 11-01-24270 אבידן נ' פקיד השומה חיפה

(ראו בג"צ 1683/93 יבין פלסט בע"מ נ' בית הדין הארצי לעבודה, פ"ד מז(4) 702 (1993); ע"ע 1141/00 הר זהב שירותי מזון בע"מ - פודליין בע"מ, פד"ע לח, 72 (2002)).

עם זאת, כפי שמבהיר היטב השופט י' עמית במאמרו הנ"ל, ההבחנה בין הגבלה על תחרות לבין שמירה על סודות עסקיים של מעביד עשויה להיטשטש במיוחד בשל הרחבתו של המושג "סוד מסחרי" אל עבר רשימת לקוחות. שמירה על רשימת לקוחות כסוד מסחרי של המעביד עשויה להגביל את העובד עד כדי מניעת כל עיסוק בתחום מתחרה (שם, עמ' 439; מ' דויטש עולות מסחריות וסודות מסחר 440, 537 (2002); ע"א 312/74 החברה לכבלים ולחוטי חשמל בישראל בע"מ נ' קריסטיאנפולר, פ"ד כט(1) 316 (1974); ע"א 155/80 רב בריח בע"מ נ' אמגור, פ"ד לה(1) 817 (1980)).

26. עוד חשוב לציין כי לעיתים, אף ללא התחייבות מפורשת של העובד, בין התחייבות בהסכם העבודה ובין התחייבות בהסכם הפרישה, ייאסר על העובד לעשות שימוש ב"סוד העסקי" אליו נחשף במהלך עבודתו. ההתחייבות להימנע מלהשתמש ב"קנייניו" של המעביד, כלומר בסודותיו המסחריים, נלמדת מכללא גם מקום שבו לא ניתנה התחייבות מפורשת שכזו (ראו ע"א 1371/90 דמתי נ' גנור, פ"ד מד(4) 847, 853 (1990)). האיסור על שימוש בסודותיו של המעביד יכול להיות מבוסס על יחסי האמון שבין העובד למעבידו ולכן אינו מחייב עיגון הסכמי.

לא כך בהתחייבות להימנע מתחרות שאין בה פגיעה בסוד מסחרי. כל עוד לא ניתנה התחייבות להימנע מתחרות, בין אם התחייבות מפורשת בכתב ובין אם התחייבות מוסקת מהנסיבות, לא ניתן למנוע את התחרות (כפוף כמובן לאיסור על שימוש בסודות העסקיים).

27. כאשר עוסקים בשימוש של עובד ברשימת לקוחות של מעסיקו הקודם, שוב עולה השאלה האם מדובר בסוד מסחרי או שמא בידע כללי שנרכש בעבודה. ההלכה מכירה בזכותו של עובד להמשיך ולעשות שימוש בידע המקצועי הכללי אותו רכש אצל מעסיקו. ידע זה אינו "סוד מסחרי" (ראו מ' דויטש לעיל, עמ' 441, וכן ע"א 2600/90 עלית חברה ישראלית לתעשיית שוקולד וסוכריות בע"מ נ' סרנגה, פ"ד מט(5) 796 (1996)). כאשר מדובר ברשימה מוכרת וידועה, אין לראות ברשימה "סוד מסחרי" עליו יש להגן (ע"א 9046/96 בן ברוך נ' תנובה, פ"ד נד(1) 625 (2000); ע"ב (אזורי ת"א) 4571/06 אליאס – מיסוצ'ניק (9/11/08)). לעומת זאת, כאשר הרשימה מורכבת מלקוחות בעלי מאפיינים מיוחדים, כאשר נדרשה השפעה מיוחדת ליצירת הקשר עם הלקוחות, כאשר ללקוחות צרכים מיוחדים או דרישות מיוחדות המוכרות רק למעביד הקודם ועובדיו, תוכר רשימת הלקוחות כסוד מסחרי (ע"ע 1141/00 לעיל; ע"א 9046/96 לעיל; בש"א (חי) 1411/06 טל קל אוטומטים בע"מ נ' אלקובי (10/4/06)).



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

07 אוגוסט 2013

ע"מ 11-01-24270 אבידן נ' פקיד השומה חיפה

28. משפרשנו את העקרונות האמורים, נבחן מהי נפקותו של הסכם עליו חתם עובדהימנע מתחרות או לשמירה על סוד. ברי כי התחייבותו של עובד לשמור על סוד מסחרי מובהק, דהיינו סוד מסחרי אשר החובה לשמרו אינה מותנית בהתחייבות (בין אם מדובר ברשימת לקוחות מיוחדת ובין אם בסוד מסחרי אחר), הרי שקיומו של הסכם מפורש אינו מעלה ואינו מוריד. על העובד לשמור על הסוד. הפרת חובת השמירה מהווה עוולה. הסוד המסחרי הינו קניינו של המעביד, וכאשר העובד מתחייב לשמרו, הוא אינו מוותר על כל זכות הנתונה לו (ראו על ההבחנה בין זכויות המעביד לזכויות העובד בסוד, מ' דויטש לעיל, עמ' 528 ואילך).

מכאן מתבקשת המסקנה כי תקבול שמשולם לעובד בתמורה להתחייבות שכו, אינו כולל בחובו כל תשלום בשל ויתור על זכות. תקבול שכזה עשוי להיחשב כהכנסת עבודה, או תקבול שאינו מהווה כלל הכנסה.

29. לעומת זאת, מקום שבו התקבול משולם בגין התחייבות של עובד לוותר על זכות שקיימת לו, בין אם מדובר בהתחייבות להימנע מתחרות מותרת ובין אם להימנע משימוש בידע וכישורים שאינם בבחינת סוד מסחרי מוגן, אזי תשלום שכזה עשוי להיחשב כמכירה של "זכות", כלומר תקבול הוני.

30. כדי להבחין בין התקבולים, ניתן לשאול עצמנו מספר שאלות וללמוד מהן האם מדובר בזכות המהווה "נכס" והאם בפנינו עסקת "מכירה" במובן הפקודה. אין מדובר ברשימה ממצה של מאפיינים אלא בקווים מנחים לאורם נכריע.

31. יש לבחון האם בכלל קיימת לעובד אפשרות להתחרות במעבידו הקודם, דהיינו האם העובד "ויתר" על זכות כלשהי. כך למשל בשוק מונופולסטי, שבו אין אפשרות מעשית להכניס מתחרה לשוק, אין בהתחייבות העובד משום ויתור על זכות (אם כי כמובן יש מצבים בהם תניות אי-תחרות עשויות למנוע כניסת מתחרים ועל כן לפגוע בתחרות (ד' גילה הנ"ל). מנגד ניתן לחשוב על מצבים בהם מדובר בשוק תחרותי, רווי מתחרים ללא מאפיינים מיוחדים. בנסיבות שכאלו התחייבותו של העובד להימנע מלהתחרות, משמעה ויתור ממשי על זכות העומדת לו, על חופש העיסוק שלו.

32. גם טיבה של ההתחייבות צריכה להבחן. ככל שההתחייבות תהא רחבה יותר מבחינת המקום, משך הזמן והיקפם של העיסוקים שייחשבו כמתחרים, הרי משמעותה תהא ויתור ממשי על זכויותיו של העובד. מאידך, אם ההתחייבות תצומצם בזמן ובמקום ולא תמנע, באופן מעשי, עיסוק שיהיה בו משום ניצול מיטבי של כישורי העבודה של העובד, הרי שלא יהיה בהתחייבות שכזו משום ויתור על זכות של העובד.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

07 אוגוסט 2013

ע"מ 11-01-24270 אבידן נ' פקיד השומה חיפה

33. כפי שפרטנו לעיל, עלינו לבחון האם ההתחייבות כוללת ויתור על זכות של העובד, על חופש העיסוק שלו, על זכותו בידע או בסוד מסחרי, או שמא מהווה הגנה על קניינו של המעביד, קניין אותו היה על העובד לשמור גם ללא ההתחייבות.

דומה שראוי לשקול גם האם לאפשרות של העובד להתחרות יש ערך כלכלי ממשי. האם לעובד עשויה לצמוח טובת הנאה בעלת ערך מהתחרות אם לאו. רק ויתור על זכות בעלת ערך כלכלי תחשב "מכירה" של זכות ראויה.

34. מאפיין נוסף שיש להביאו בחשבון הוא משך ההתחייבות. אחת הטענות שמעלה המשיב הינה כי התחייבותו של המערער הייתה מוגבלת בזמן, 24 חודשים. בנסיבות שכאלו, כך לגישת המשיב, ההתחייבות להימנע מתחרות אינה מהווה ויתור על זכות, שהרי בתום התקופה חוזרת הזכות למערער.

אכן משך ההתחייבות עשוי לשמש מאפיין להגדרת טיבה של התחייבות ולקביעה האם יש בה ויתור על נכס אם לאו. עם זאת גם התחייבות להימנע מתחרות לתקופה מוגבלת עשויה להחשב ויתור על זכות/ מכירה של נכס. ראשית, ישנם מצבים לא מעטים בהם המנועות מעיסוק בתחום מסוים, ולו גם לתקופה מוגבלת, משמעה ניתוק של העובד מהתחום באופן שבו לא יוכל או יקשה עליו מאוד לשוב אליו. כך הדבר בתחומים דינאמיים שבהם השינויים תכופים ולאחר תקופה, ולו גם מוגבלת, שבה העובד אינו עוסק לא יהיה באפשרותו לשוב ולהתעדכן ולעסוק מחדש בתחום. כך גם מקום שבו האפשרות להתחרות מוגבלת בזמן כמו במקרה שבו מדובר בתחרות עם עיסוק שצפוי להתבצע בזמן קצר בלבד. שנית, ויתור על נכס, גם לתקופה מוגבלת, עשוי להחשב כויתור על גורם יצור – מקור ליצירת הכנסות. הגבלת התקופה כשלעצמה אינה מוציאה את העסקה מגדרה של "מכירת נכס". כך למשל החכרת נכס מקרקעין תחשב כעסקה הונית הנתונה למס שבח, אף כי מדובר בתקופה מוגבלת וכדומה (ראו סעיף 7 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963).

דומה כי בהכרעה האם התחייבות להימנע מתחרות לתקופה מוגבלת מהווה ויתור על זכות, כלומר מכירה הונית, אם לאו, תהא תלויה נסיבות ואין לקבוע מראש כי הגבלת התקופה משמעה כי המענק המשולם מהווה פיצוי על הכנסת עבודה, או מנגד כי תמיד יראו בתשלום כזה כהכנסה הונית.

נוכיר כי לאחרונה ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי מחוז מרכז בע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא (ניתן ביום 21/5/13), שבו נקבע כי התקבול בגין התחייבות להימנע מתחרות מהווה תקבול הוני על אף שתקופת ההתחייבות הייתה מוגבלת.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

07 אוגוסט 2013

ע"מ 11-01-24270 אבידן נ' פקיד השומה חיפה

35. עוד ניתן להעלות על הדעת כי גם לדרך חישוב סכום התקבול תהא משמעות בקביעה האם לפנינו תקבול הוני בגין מכירת נכס או שמא מדובר בפיצוי בגין אובדן הכנסה שוטפת. לעיתים קרובות מחושב התקבול על בסיס ההכנסות הצפויות עליהן מוותר העובד. חישוב שכזה, כשלעצמו, אינו מספיק לקבוע את טיבו של התקבול, שהרי גם בחישוב שוויו של נכס הון משמש זרם ההכנסות הצפוי כמכשיר עיקרי להערכה (ראו ע"א 642/70 פקיד השומה חיפה נ' כימיקלים ופוספטים בע"מ, פ"ד כה(2) 659 (1971); עניין חפץ - ע"א 506/71 לעיל).

עם זאת ניתן לבחון את סכום התמורה גם תוך השוואה למענקי פרישה שמשולמים לעובדים דומים, תוך השוואה לשכרו של העובד בעבר וכדומה. כל אלו יכולים לשמש אינדיקציה להכרעה בשאלת טיבו של התקבול, אולם יש לזכור כי חישוב הסכום אינו מאפיין יחיד.

36. ניתן לסכם פרק זה ולקבוע כי סיווג תקבול שמשלם מעסיק לעובד שסיים עבודתו בתמורה להתחייבות העובד להימנע מתחרות מותנה בנסיבותיו של כל מקרה. הגדרת התקבול בהסכם שבין הצדדים כתקבול עבור התחייבות להימנע מתחרות אינה מספקת כדי לקבוע את הסיווג הראוי. כל תקבול ייבחן על פי טיבו ומהותו, בשים לב למאפייניו השונים שפורטו לעיל ומאפיינים נוספים כפי שיגובשו בעתיד. ככל שהתקבול משולם בגין התחייבות להימנע מתחרות, שיש בה משום ויתור על זכות לשימוש בגורמי הייצור של העובד, בכושר עבודתו בתחום עיסוקו, הרי שהתקבול יסווג כתקבול הוני. ככל שהתקבול ישולם בגין הפסד הכנסה שוטפת או בשל כל טעם אחר, יסווג התקבול על פי מהותו של התקבול, בין כהכנסה שוטפת ובין כהכנסה פטורה.

### התקבול שקיבל המערער

37. לאחר שסקרנו בהרחבה את הסוגיה הכללית של סיווג תקבולים שמקבל עובד תמורת התחייבותו להימנע מתחרות יש לבחון את המקרה שבפנינו. האם המענק על סך של 979,188 ₪ שולם למערער בגין ויתור על זכות - מכירת נכס - שאז יש למסותו על פי פרק ה' לפקודה, או שמא מדובר בתקבול פירותי.

38. דומה שתחילה יש להסיר מהדרך את טענתו של המשיב ולפיה התקבול אינו אלא מסווה לפיצויי פרישה מוגדלים.

המשיב טוען ובצדק כי בטרם הדיון בשאלת סיווג העסקה על פי דיני המס עלינו לבחון את מהותה האמיתית של העסקה, דהיינו לברר מה היה אומד דעת הצדדים, והאם לפנינו תשלום בגין התחייבות להימנע מתחרות, כטענת המערער, או שמא פיצויי פרישה מוגדלים כטענת המשיב.

טענה זו שונה מטענת המלאכותיות, כלומר הטענה כי יש להתעלם מהעסקה בגדרה של הוראת סעיף 86 לפקודה. הטענה כי מהותה האמיתית של העסקה שונה מהדרך בה הוצגה על ידי





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

07 אוגוסט 2013

ע"מ 11-01-24270 אבידן נ' פקיד השומה חיפה

הצדדים לה עניינה איתור אומד דעתם של הצדדים והגדרתה מחדש של העסקה בדין הכללי על פי מהותה ולא על פי הלבוש שנתנו לה הצדדים (ראו דברי השופט אור בע"א 390/80 תעש מור מרכז תעשייתי בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל-אביב, פ"ד לז(1) 458, 449 (1983); פי רובין "הסיווג השונה הכללי" ו"הסיווג מחדש המיסוי" ספר אור 883 (עורכים א' ברק ר' סוקול ע' שחם, 2013)).

39. בכל הנוגע ל"סיווג הכללי" עשויה להתעורר שאלת נטל ההוכחה, אולם אין צורך להדרש לכך בהליך זה, שכן שוכנעתי כי ההתחייבות משקפת את אומד דעתם האמיתי של הצדדים.

באת כוח המשיב מבקשת לשכנע כי מהותה האמיתית של העסקה הינה שונה, תוך התבססות על האמור בטופס 106 שהגישה המעסיקה, חבי ג'ונסון ישראל, מתוך השוואה למענקי פרישה ששולמו לעובדים אחרים ועל בסיס חישוב סכום הפיצויים המוגדלים.

40. הצהרתה של המעסיקה בטופס 106 אינה מספקת לקבוע כי אומד דעת הצדדים היה שונה מהאמור בהסכם, שהרי ההצהרה מתייחסת לסווג התקבולים לצרכי מס ולא להגדרת טיב העסקה. התקבול מופיע בפירוט התשלומים תחת הכותרת "שכר שנות נוספות, מאמץ מיוחד או אירוע מסויים". הסכום בפריט זה הינו 1,377,106 ₪ והוא כולל את התקבול בסך 979,188 ₪ ותשלומים נוספים. מהגדרה זו לא ניתן להסיק כי מהותו הכלכלית של התקבול הייתה שונה מהאמור בהתחייבות, ולכל היותר ניתן ללמוד כי המעסיקה סברה שיש לסווג את התקבול כהכנסה שוטפת.

כאן חשוב לזכור כי הנחת המעביד כי תקבול כלשהו יסווג לצרכי מס בדרך זו או אחרת אינה יכולה להשליך על סווג הנכון של התקבול על פי דיני המס.

41. גם ההשוואה לפיצויי פרישה מוגדלים שניתנו לעובדים אחרים אינה יכולה ללמד מה היה אומד דעתם של המערער והמעסיקה בכל הנוגע לתקבול. מר עופר העיד כי קיבל פיצויי פרישה מוגדלים (עמ' 9) ואלו חושבו על פי הנוהג בחברה. מר עופר לא התחייב שלא להתחרות ובכל זאת קיבל פיצוי מוגדל. מכאן מבקשת באת כוח המשיב להסיק כי גם התקבול ששולם למערער מהווה פיצוי מוגדל על פי הנוהג בחברה.

42. מעניין לציין כי המשיב הציג הסכם העסקה שהוכן לצורך התקשרות בין המערער לג'ונסון ישראל (מ/ש 1). מדובר בטייטה שלא נחתמה ואשר בה נכללת התחייבות להימנע מתחרות רק למשך 12 חודשים (סעיף 10). בטייטת ההסכם לא נקבעו הוראות על תשלום פיצויי פרישה מוגדלים כך שלא ברור האם אכן הייתה התחייבות לתשלום כזה מצד המעסיקה. לא הובאו גם כל ראיות לעניין נוהג לתשלום פיצויים מוגדלים, לא כל שכן ראיות על הנסיבות שבהן ניתן הפיצוי המוגדל.





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

07 אוגוסט 2013

ע"מ 11-01-24270 אבידן נ' פקיד השומה חיפה

ההשוואה לתשלומים ששולמו למר עופר אף היא אינה יכולה להואיל, שהרי נסיבות העזיבה שונות. מר עופר העיד כי לאחר שעזב את עבודתו בג'ונסון ישראל המשיך לעבוד עם החברה והוא משמש כספק שלה (עמ' 10). לעומתו, המערער עזב את החברה ופנה לעיסוקים אחרים. נסיבות פרישה שונות עשויות להביא לתשלומי פרישה שונים.

43. זאת ועוד, מר רינשטיין, מנהל חברת ג'ונסון ישראל, נחקר על ידי הגב' צבר, מפקחת בפקיד שומה חיפה (תרשומת החקירה סומנה כנספח "ג" ל-מע/2). אין בתרשומת שום התייחסות המלמדת כי התשלום ששולם למערער הינו למעשה תשלום פיצויים מוגדלים. להיפך, מר רינשטיין הבהיר כי מנכ"ל החברה הבהיר למערער כי ישלם לו את המגיע לפי חוק בלבד, כלומר המעסיק לא רצה לשלם פיצוי מוגדל (עמ' 4 לתרשומת).

מהתרשומת עולה כי המערער איים כי יפתח עסק מתחרה או יפנה למתחרים ודרש סכום גבוה כדי להימנע מכך (שם). בסופו של יום נוהל משא ומתן שהסתיים בתשלום המוסכם. מר רינשטיין הבהיר כי התשלום ששולם מהווה פשרה בין הסכום שנדרש על ידי המערער לסכום אותו הסכימה החברה לשלם (עמ' 5), לא מדובר בסכום שהוא פרי חישוב של פיצויים מוגדלים.

44. המשיב מנסה בסיכומי הטענות להצביע על קשר בין הסכום ששולם לבין "הנוהג" הנטען לתשלום פיצויים מוגדלים של 180%. טענה זו חסרת כל בסיס. הסכומים על פיהם מחשב המשיב את הפיצוי (סעיף 44 לסיכומים) אינם מתיישבים עם הנטען. לא ברור לי כיצד נטען כי שכרו החודשי של המערער היה כ-70,000 ₪, שכן נתון זה לא עולה מטופס 106 שצורף כנספח "ב" ל-מש/2. יתרה מזו, המשיב עצמו מסכים ששכר הבסיס לצרכי הפיצויים היה רק 46,628 ₪, נתון המתיישב עם האמור בטופס 106 הנ"ל (ראו גם עדות הגב' צבר עמ' 26).

45. הטענה כי התקבול נקבע כתוצאה ממשא ומתן על בסיס חישוב של \$220,000 מתיישבת עם עדותו של המערער, ועם דבריו של מר רינשטיין. אין שמץ ראייה לסתור את הטענה האמורה ואין כל הסבר מדוע שלא לקבל את הגרסה האמורה.

כאן אזכיר כי מר רינשטיין לא זומן לעדות ורק תרשומת החקירה עימו הוגשה כראיה. לו רצה המשיב לשכנע כי מר רינשטיין לא אמר אמת בחקירה ולהוכיח כי חישוב התקבול התבסס על נתוני השכר כחלק מחישוב פיצויי הפרישה, היה עליו לזמן את מר רינשטיין או כל גורם אחר בהנהלת ג'ונסון ישראל. משנמנע המשיב מזימון העדים, ובשים לב לעדויות שהובאו, יש לדחות את הטענה כי התקבול נועד לתשלום פיצויי פרישה מוגדלים.

46. עיון בכתב ההתחייבות מגלה כי המערער קיבל את התקבול בתמורה להתחייבותו שלא "לעבוד, לייעץ או ליצור קשר עסקי עם מתחרים". לא מדובר בתקבול עבור שמירת סודיות ואף



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

07 אוגוסט 2013

ע"מ 11-01-24270 אבידן נ' פקיד השומה חיפה

לא תשלום לשמירה על רשימת לקוחות. מדובר בתשלום מפורש בגין התחייבות שלא להתחרות, בין באופן עצמאי ובין במסגרת גופים עסקיים מתחרים. מהראיות עולה גם כי שוק מכירת מוצרי אטיקון בהם עסק המערער – כלומר מכירת חוטי תפירה כירורגיים, היה שוק תחרותי (עדות הגב' טובה נחום סעיף 4 ל-מ/ע, 2, סעיף 13, עדות המערער עמ' 16).

כן עולה מהעדויות כי הבחירה של הלקוחות במוצר זה או אחר תלויה בטיב המוצר, בטיב השירות, במחיר ובכישורי הסוכן (עמ' 13).

47. עוד ניתן לקבוע, במיוחד מהתרשומת של חקירת מר רינשטיין, כי לגיונסון ישראל היה אינטרס למנוע מהמערער לעסוק בתחום ולהתקשר עם מתחרים. אין חשיבות לשאלה האם גיונסון ישראל יכולה הייתה להמשיך ולסחור עם לקוחותיה גם אם המערער לא היה מתחייב להימנע מתחרות, שכן ברור כי גיונסון ישראל רצתה למנוע את התחרות מצידו של המערער. מר רינשטיין אמר מפורשות "המנכ"ל לא רצה אותו כמתחרה" (עמ' 4).

48. אם בוחנים את המקרה על פי המאפיינים שצינו לעיל, ברי שמדובר בתקבול בגין מניעת תחרות, דהיינו בגין ויתורו של המערער על זכותו לעסוק באותו תחום ולעבוד אצל מתחרים. מדובר בשוק תחרותי, למערער הייתה אפשרות מעשית להתחרות, והתקבול לא חושב על בסיס הכנסות צפויות אלא היה פרי משא ומתן כספי.

49. המשיב טוען כי לא מדובר במכירת זכות לעיסוק, שכן הגדרת עיסוקו של המערער היה שיווק ומכירה וההתחייבות הגבילה אותו רק לשיווק ומכירה של מוצרים מוגדרים. המערער יכול היה להמשיך ולעסוק בשיווק ומכירה של מוצרים אחרים וכך גם עשה.

טענה זו אינה רלבנטית, שהרי אין הכרח שעובד יוותר על זכות לעיסוק כלשהו כדי שהתקבול עבור התחייבות זו יחשב כתקבול הוני. די בכך שלעובד הייתה זכות ממשית לעיסוק מסוים וכי זכות זו ניטלה ממנו בהתחייבות בגינה שולם התקבול.

יתרה מזו, העובדה כי לעובד היו הכנסות אחרות מתחומים אחרים אליהם פנה אינה רלבנטית לקביעה כי ויתר על זכות שעמדה לו לעסוק בתחום המתחרה למעסיקו הקודם. התקבול נועד למנוע תחרות ולא למנוע כל עיסוק חלופי.

50. ציינתי לעיל כי תקופת ההתחייבות אף היא יכולה לשמש כלי עזר לסווג ההתחייבות. במקרה הנוכחי מדובר בתקופה של 24 חודשים. לא מדובר בתקופה שולית חסרת ערך, אם כי אין גם לקבל את הטענה שהמערער איבד בשל תקופה זו כל אפשרות לחזור לתחום. אין ספק כי בתקופה



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

07 אוגוסט 2013

ע"מ 11-01-24270 אבידן נ' פקיד השומה חיפה

של שנתיים מתרחשים שינויים הן במוצרים והן בכוח האדם, אנשים עוברים תפקידים ואחרים באים תחתיהם, אולם ברור כי אין בכך לשלול אפשרות של התעדכנות וכניסה מחודשת לתחום (ראו גם עדות הגב' נחום עמ' 13 ועדות מר עופר עמ' 10).

עם זאת האפשרות לשוב לתחום בתום תקופת ההתחייבות אינה מחייבת את המסקנה כי לא מדובר בויתור על זכות ראויה. גם תקופה של 24 חודשים הינה תקופה משמעותית ואינה תקופה של מה בכך. הויתור על הזכות לעשות שימוש בכישורי העבודה בתחום למשך 24 חודשים הינו ויתור על זכות ממשית בעלת ערך כלכלי ממשי ועל כן יש לראות בתקבול ששולם בגין הויתור כתקבול בגין מכירת נכס.

### סוף דבר

51. בשים לב לכל האמור, הגעתי למסקנה כי התקבול שקיבל המערער מהווה תקבול הוני החייב בשיעור המס על פי פרק "ה" לפקודה בלבד.

על כן אני מקבל את הערעור ומורה על ביטול השומה בצו שהוציא המשיב. ככל ששולם מס ביתר יש כמובן להשיבו.

המשיב ישלם למערער הוצאות ההליך בסך של 15,000 ₪.

ניתן היום, א' אלול תשע"ג, 07 אוגוסט 2013, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט