



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

מערערים

1. רוני גנגינה
2. ניסים ביטון
3. שלום סרוסי

כולם על ידי ב"כ שגיב, בלזר ושות'

נגד

פקיד שומה פתח תקווה

משיב

על ידי פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)  
עו"ד גלית פואה

### פסק דין

בפני שלושה ערעורים שהדיון בהם אוחד מאחר שהם מעלים סוגיה זהה. הסוגיה שבמחלוקת בערעורים דנן נוגעת לשאלת סיווגו של תקבול בסך 10 מיליון ₪, שקיבל כל אחד משלושת המערערים מחברת יינות ביתן בע"מ (ח.פ. 512017989) (להלן: "יינות ביתן") במסגרת הסכם מיום 18.4.2007, הנושא כותרת של "הסכם אי תחרות". לעמדת המשיב, יש לסווג את התקבול כתקבול פירותי, בעוד המערערים טוענים כי יש לסווגו כתקבול הוני.

### א. להלן הפרטים הצריכים לערעור

1. בשנת 1989 הוקמה חברת "שיווק אביב" (1991) בע"מ על-ידי המערערים 1 (להלן גם: "מר גנגינה") ו-3 (להלן גם: "מר סרוסי"). המערער 2 (להלן גם: "מר ביטון") עבד כשכיר בחברה זו. החברה עסקה בשיווק מוצרי יסוד. כן הייתה בבעלות המערערים 1 ו-3 חברה נוספת, "ידין שיווק סיטונאות ומכירות בע"מ", שעסקה במכירת מוצרי יסוד ליחידים.
2. בשנת 1992 הקימו המערערים את חברת יד יצחק סיטונאות מזון בע"מ (להלן: "יד יצחק" או "החברה").



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

3. החברה פתחה חנות ראשונה בראש העין בשנת 1992, אשר שטחה השתרע על פני 500 מ"ר – 250 מ"ר שטח מכירה ו-250 מ"ר נוספים שימשו כמחסן.
4. בשנת 1997 הרחיבה החברה את שטח המכירה באותה חנות, כך שזה השתרע על פני 500 מ"ר. בהמשך עברה חנות זו למיקום חדש, ובו שטח מכירה של 1,200 מ"ר.
5. במקביל הקימו המערערים בשנת 1997 את חברת נשר טובין בע"מ (להלן: "נשר"), אשר סיפקה לחברת יד יצחק שירותי מרכז לוגיסטי.
6. בשנת 1999 פתחה החברה חנות נוספת בפתח-תקווה. שטח המכירה השתרע תחילה על פני 250 מ"ר ובשנת 2002 עברה למתחם חדש בסדר גודל של כ-1,200 מ"ר.
7. בשנת 2004 פתחה החברה חנות בכפר סבא, ששטחה השתרע, לטענת המערערים, על פני 4,500 עד 5,000 מ"ר.
8. ביום 18.4.07 נחתמו שני הסכמים בין יינות ביתן לבין יד יצחק סיטונאות מזון בע"מ, האחד "הסכם מכירה" והאחר "הסכם אי תחרות". במסגרת הסכם המכירה הוסכם על מכירת המוניטין של יד יצחק, שמה המסחרי וכל פעילות עסקית של החנויות, כלי הרכב, הציוד וכן הזכות להפעיל את החנויות תחת השם "יד יצחק", לחברת יינות ביתן, בתמורה לסך של כ-91 מיליון ₪ (להלן: "הסכם המכירה").
9. במסגרת הסכם אי התחרות התחייבו המערערים, או מי מטעמם, שלא לעשות שימוש בידע, בניסיון ובקשרים, אשר צברו במהלך ניהול העסק הנמכר, לתחרות בחנויות יד יצחק לאחר מכירתן לידי יינות ביתן. תקופת ההסכם נקבעה למשך כשלוש שנים החל מיום חתימת ההסכם ועד ליום 31.5.2010. עוד נקבע בהסכם, כי בתמורה להתחייבות יקבל כל אחד מהמערערים סך של 10 מיליון ₪. מועד התשלום נקבע ליום 1.6.2007. (להלן: "הסכם אי התחרות", שני ההסכמים יחד יכוננו להלן: "העסקה מיום 18.4.07").
10. המערערים הגישו למשיב דוחות שנתיים לשנת המס 2007 בחודש יוני 2008. המערערים דיווחו על הכנסה החייבת במס רווח הון בשיעור הקבוע בסעיף 91 (ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א - 1961 (להלן: "הפקודה").



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

11. טרם הגשת הדו"ח לשנת המס 2007 הגישו כל אחד מהמערערים, באמצעות מייצגם, הודעה למשיב, במסגרתה הודיעו על קבלת תקבול בסך 10 מיליון ש"ח - כל אחד - שהתקבל בידם מיינות ביתן. המערערים הודיעו כי בגין התקבול האמור נוכה מס במקור בשיעור של 20% וביקשו לראות בהודעה זו הודעה על רווח הון בהתאם להוראות סעיף 91 (ד) לפקודה.

12. לאחר שהוגשו דוחות המערערים לשנת המס 2007, ולאור האמור במכתב המייצג האמור, נותבו תיקיהם של המערערים לביקורת שומות אצל המשיב.

13. הליכי שומה בשלב א' נערכו על ידי המפקחת רו"ח אסנת אליאייב מטעם המשיב, אל מול מייצגי המערערים, רו"ח נדב הכהן (להלן: "רו"ח הכהן") ורו"ח צבי רדליך (להלן: "רו"ח רדליך"). הסוגיה המרכזית שנדונה במסגרת שלב א' היו שאלת מיסויה של העסקה מיום 18.4.07. במסגרת ההליך בשלב א' התקיימו ארבעה דיונים בנוכחות מייצגי המערערים, אך הצדדים לא הגיעו לכל הסכמה ביניהם.

14. משכך קבעה המפקחת מטעם המשיב, רו"ח אסנת אליאייב, ביום 4.5.10 שומה מטעם המשיב.

כך, בשומה שלב א' שהוצאה לחברה, קבע המשיב כדלקמן:

התקבול בסך ₪ 85,868,000 שקיבלה החברה בגין מכירת המוניטין מהווה רווח הון.

התקבול בסך 30 מיליון ₪ בגין מכר הזכות לתחרות של המערערים אף הוא מהווה רווח הון, אך הוא נצמח בידי החברה ולפיכך חייב הוא במס כרווח הון בידי החברה ולא בידי המערערים.

מתוך כלל רווח ההון - סך של 31,383,000 ₪ חויב במס חברות והיתרה בסך של 84,484,260 ₪ חויבה במס בשיעור של 25%.

15. בגין שומה זו הגישו המערערים השגות והתקיימו מספר דיונים, אך ללא כל תוצאות. משכך הוציא המשיב צווים לכל המערערים. במסגרת הצווים הבהיר המשיב כי מדובר בהכנסה פירותית ועל כן יש למסותה בהתאם, דהיינו כהכנסה פירותית ולא הונית.

מכאן הערעור.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

### ב. טענות המערערים

1. המערערים טוענים, כי אין לקבל את עמדתו של המשיב, כי התקבול עבור מכירת הזכות לתחרות הינו תקבול פירותי, אלא הוני החייב במס בשיעור של 20% החל על רווחי הון. לפי הראיות - התמורה שהתקבלה בידי המערערים היא עבור זכותם שלא להתחרות - כלומר מכירת נכס הון.
2. המערערים יוצאים חוצץ כנגד קביעת המשיב, לפיה התמורה בגין הזכות להתחרות היא הכנסה פירותית, וזאת מן הטעם שמגבלות אי התחרות הן "מגבלות מצומצמות בהיקפן". לשיטת המערערים ההגבלות שנקבעו בהסכם אי התחרות בין הצדדים הן מגבלות רחבות בהיקפן, הן בהיבט הטריטוריאלי (50 ק"מ) והן בהיבט הזמן (3 שנים). על כן, העברת הזכות להתחרות, כאמור בהסכם אי התחרות, מהווה מכירת נכס ולא "מגבלה על הפקת הכנסות פירותיות", כאמור בטענות המשיב.
3. עוד טוענים המערערים, כי במקרה דנן עסקינן במכירת זכות להתחרות בעסק שנמכר מחברת יד יצחק ליינות ביתן. ערכה הכספי של הזכות שעליה אין מחלוקת בין הצדדים, נמדד בהתאם לנזק העתידי אותו המערערים יכולים להסב ליינות ביתן. ניתוק המערערים משוק מרכזי הדיסקאונט (להלן: "שוק הדיסקאונט") למשך 3 שנים, "כמוהו כהיעלמות לנצח" ועל כן הוא מהווה מכירת נכס.
4. כן טוענים המערערים, כי יינות ביתן ביקשה לעצמה תקופה ללא תחרות מצד המערערים על מנת לבסס את העסק שזה עתה רכשה. המשמעות היא שלאחר שחלפו 3 שנים, ברדיוס העולה על שטח העבודה הקבוע שלהם נמחקו המערערים מרשימת השחקנים בשוק זה, והחזרה אליו היא בלתי אפשרית. זאת משום שבתום התקופה הם אינם מעודכנים בהתפתחויות או בשינויים המקצועיים שחלו בענף, בשיטות העבודה, הייצור והשיווק.
5. לטענת המערערים, בשוק הדיסקאונט קיימת תחרות על ליבו וכיסו של הצרכן. שוק מעין זה, בו קיימת תחרות בין גורמים עם "כיס עמוק", לא אפשר למערערים לשוב ולאיים כבעבר על התחרות בשוק שהתנתקו ממנו. במקרה זה, מדובר ב"יציאה" של נכס מרשותם של המערערים כהגדרת מכירה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה, שכן הגבלות משמעותיות כל כך למשך זמן כה רב – משמעותן אובדן הנכס, היינו אובדן היכולת להתחרות. הראיה הטובה ביותר לכך היא העובדה שאחרי 4 שנים, עת חלפה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- תקופת ההגבלה, אף אחד מן המערערים, לא חזר לעסוק בעיסוקו, שהרי כל אחד מהם איבד את היכולת שלו להתחרות.
6. יינות ביתן דרשה להגביל את אי התחרות לזמן מוגבל, שכן הגיעה למסקנה שכעבור 3 שנים המערערים שוב לא יוכלו להסב לה את אותו הנזק שהיו צפויים לגרום לעסק אותו מכרו לה. שהרי לאחר תקופה זו יינות ביתן כבר תצליח לבסס את העסק החדש, והמערערים ייעלמו משוק הדיסקאונט.
7. הטריטוריה לגביה התחייבו המערערים שלא להתחרות בתחומה בחברת יינות ביתן היא עצומה. רדיוס מצטבר של 50 ק"מ הנוגע לכל שלושת הסניפים, הכולל כ-7,800 קמ"ר והמהווה כשליש משטחה של מדינת ישראל, בה מתרכז עיקר פעילות הדיסקאונט בישראל. על כן, לא ניתן לקבל את עמדתו של המשיב, לפיה מגבלות אי התחרות "הינן מגבלות מצומצמות בהיקפן".
8. לטענת המערערים, החלטת מיסוי במע"מ בעניינם של המערערים קובעת, כי המדובר במכירת זכות הונית. לטענתם, רשויות מע"מ השתכנעו, כי המגבלות שהוטלו על המערערים עולות כדי מכירת הזכות לתחרות – מכירה הונית של נכס.
9. בניגוד להצהרותיו הבלתי מבוססות של המשיב, לגרסת המערערים נהיר, כי המגבלה שנקבעה בעסקה הנדונה, כמוה כקביעת מגבלה גיאוגרפית על כל מדינת ישראל. יש לראות אפוא במגבלה הטריטוריאלית שלא להתחרות מגבלה אפקטיבית המהווה, הלכה למעשה, מכירה של זכות המערערים להתחרות בנכס (העסק, הסניפים) שמכרו ליינות ביתן. יוצא אפוא, שהטלת מגבלות הזמן והמקום, מהוות כל אחת בפני עצמה, עדות לכך שהמערערים הוציאו מידם את זכותם להתחרות בעסק שנמכר ליינות ביתן, ואשר על כן אלה ביחד מקיימים את המהות – מכירת נכס כהגדרתו בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה.
10. הזכות שבה עסקינן, דהיינו הזכות של יינות ביתן לדרוש מכל אחד מן המערערים שלא להתחרות, החל ממועד רכישת מוניטין החברה, קמה ליינות ביתן רק מרגע ההחלטה על אותו שינוי שהחליטו עליו המערערים (מכירת המוניטין של החברה). כל עוד לא הוחלט על שינוי שכזה, לא עומדת למערערים כל זכות בת מימוש והיא נותרת כזכות ערטילאית היפותטית. משמע, רק מרגע שהחליטו המערערים לבצע את השינוי, קרמה הזכות "עור וגידים" ורק מרגע זה ואילך יש לראות בכל אחד מן



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

המערערים כמי שרכש זכות להתחרות בחברה הרוכשת – "נות ביתן, או אז נוצר הכוח המאיים של המערערים.

11. לטענת המערערים, אין חולק, כי החברה החלה בהפעלת חנות מכולת שכונתית בשנת 1992, ואולם הזכות שבה עסקינן, הזכות להתחרות בעסק שמוכרים אותו, קמה רק כאשר פעולת המכירה התממשה ולא קודם לכן. המשיב נשען על הטענה כי "הנכס נצמח במהלך ניהול העסק של החברה". ואולם, כאן לטענת המערערים שוגה הוא בשניים; האחד בזיהוי הממכר – לדידו אלה הם הניסיון, הקשרים והידע – ולאלה אין אחיזה במערכת ההסכמית או שהוכחו על ידי המשיב, השני בזיהוי מועד רכישת הממכר – וגם לאלה אין אחיזה, מקום שהמשיב לא הסביר ולא הוכיח את טענתו, כי הנכס נרכש ביום 28.1.1992. לעניין זה, נוסף, כי כל עוד לא התקבלה החלטה על ידי המערערים למכור את העץ ממנו החברה הפיקה את הכנסותיה, לא קם למערערים הצורך לשמור על זכותם להתחרות באותו עץ (העסק) שמכרו.
12. המשיב מנסה בכל דרך להגיע להטלת מס מקסימלי על ההכנסות אותם קיבלו המערערים, בין אם על ידי ייחוס ההכנסה לחברה ומשיכתה כדיבידנד בידי היחידים, כפי שניסה לעשות בשומות שהוציא לחברה ולמערערים בשלב א', ובין אם כמיסוי הכנסה פירותית (טענה בלתי מבוססת מיסודה) כפי שעשה ביותר מ-9 שומות חלופיות שהוציא למערערים בשלב ב'.
13. הן בע"מ 29425-01-11 וע"מ 880-11-11, יוסף ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא, מיסים כז/3 (יוני 2013) ה-27, עמ' 27, להלן: "עניין ברנע" והן בע"מ 24270-01-11, מאיר אבידן נ' פקיד השומה חיפה, מיסים כז/5 (אוקטובר 2013) ה-27, עמ' 27, להלן: "עניין אבידן" נפסק, כי מכירת זכות עובד להתחרות במעבידו מהווה רווח הון החייב במס בשיעור 20%.
14. המערערים מציינים, כי הפרשות דלעיל עוסקות בממכר הזכות לתחרות בידי עובד. כיום, לאחר מתן פסק הדין בע"א 2640/11, פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים, מיסים און ליין (להלן: "עניין חיים ניסים"), המקרים שנדונו בפרשות אלו יבחנו על רקע הפרשנות שנתן בית המשפט בדעות היחיד של השופטים להיקף התחולה של סעיף 2(2) על כל תקבול שמקבל עובד ממעבידו. ברם, המערערים שהסתמכו בנימוקיהם על פסקי הדין כאמור, לרבות עניין חיים ניסים, יוצאים היום מחוזקים, וזאת מכמה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- טעמים: הראשון – מסגרת היחסים לאורם נבחן התקבול שהתקבל בידי מקבלו, אינם מסגרת יחסי עובד ומעביד, התקבול לא התקבל ממעביד ושולם לעובדו והדברים אינם בגדר חלופה ליחסים אלה. השני – אופי התקבול שבידי המקבל - תמורה בגין הזכות להתחרות - מדגיש את אופיה ההוני של תמורה שכזו, המשתלמת לבעלי מניות שלא יתחרו בפעילות של ישות משפטית עצמאית נפרדת מהם.
15. ודוק, המעניין בעניין חיים ניסים, הוא דווקא עמדות היחיד שמציגים שלושת השופטים הנכבדים, ולא דווקא התוצאה אליה הם מגיעים. לטענת המערערים, אומנם התוצאה של בית משפט קמא נהפכה, אך בכך אין הלכה חדשה, שכן שלושת השופטים בדרכם הם, מייחסים לבית משפט קמא בעקיפין טעות בתפיסת העובדות שהיו בבסיס ההכרעה שלו.
16. הוויתור שוויתרו המערערים על נכס שבבעלותם (ולא בבעלות החברה שבבעלותם) והתמורה ששולמה להם בנפרד ומחוץ לאותה ישות משפטית, החברה שבבעלותם, שקיבלה תמורה עבור נכסיה, היא כשמכרה במקביל את פעילותה, הם שיוצרים את ההבדל המהותי בין המקרים שהובאו לעיל לבין המקרה הנדון. לגישת המערערים, יש לראות בהכנסה נשוא מקרה זה, הכנסה הונית, אשר מקבלת ביטוי בהיבט הכלכלי-פיסקאלי, המצביע הלכה למעשה, כי כנגד התמורה ששולמה לכל אחד מהמערערים - נגדע "העץ", וזהו אובדן זכותם להתחרות בעסק שמכרו.
17. המערערים מוסיפים וטוענים, כי המשיב מבקש מבית המשפט להכריע ביותר מ- 9 שומות אפשריות כאילו נמצא הוא ב"מסע דיג".
18. עוד יובהר, לדברי המערערים, כי אין המדובר בענייננו בתקבול הנלווה לתקבול אחר שקיבלו המערערים או שהם היו זכאים לו, אלא כפי שהובהר והוכח, היה זה תקבול עבור מכירת זכותם להתחרות בחברה הרוכשת. כך, אין עסקינן בתשלום המסדיר יחסי עובד-מעביד או עבודה ולכן אין המדובר בהכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודה, אין עסקינן בתשלום המסדיר יחסי ספק-לקוח או שירותים ולכן אין המדובר בהכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה ולבסוף אין עסקינן בתשלום המסדיר יחסים בין שניים שיכולים להצמיח הכנסה פירותית, ולכן אין המדובר בהכנסה לפי סעיף 2(10).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

### ג. טענות המשיב

1. עמדת המשיב היא כי התקבול הינו תקבול פירותי, בגדרי סעיף 2(2) לפקודה, החייב במס בשיעור המס השולי החל על המערערים. המערערים לא מכרו כל נכס או זכות. לכל היותר, שולם התקבול למערערים עבור הסכמתם להגביל את השתכרותם מפעילות בתחומי עיסוקה של יינות ביתן ברדיוס מסוים לתקופה מוגבלת. המשמעות המשפטית היא כי מדובר בתקבול שהינו תחליף להכנסת עבודה לתקופה מסוימת.
2. לחילופין, גם אם יקבע בית המשפט בניגוד לעמדת המשיב, כי התקבול הינו בעד מכר של נכס או זכות כלשהי, ועל כן הינו, כביכול, תקבול הוני, אזי יום הרכישה של "הנכס" או "הזכות" הינו יום הקמת חברת יד יצחק ע"י המערערים, והתחלת הפעילות בה, בשנת 1992. על כן יש לחשב את מס רווח ההון הלכאורי, שחל על מכר של "נכס", לפי הוראת סעיף 91(ב1) לפקודה, על פי חישוב ליניארי, כשמועד הרכישה הוא בשנת 1992.
3. לפי עמדת המשיב, תקבול עבור התחייבות לאי תחרות חייב במס פירותי כהכנסת עבודה ולא כרווח הון. עמדה זו של המשיב נעוצה בשני טעמים: הטעם הראשון, נעוץ בפרשנות הראויה שיש ליתן להוראת סעיף 2(2) לפקודה, לפיה יש למסות כהכנסת עבודה כל ריווח שנבע מעבודה. הטעם השני: עמדת המשיב היא, כי המערערים התחייבו, כביכול, להימנע מעבודה בתחום מסוים, ברדיוס מסוים לתקופה מוגבלת, דבר שאינו מצביע על מכירת ידע ויכולות הגלומים בהם. קבלת תשלום בעד הימנעות מביצוע עבודה או מתן שירות כמוה בנסיבות העניין כקבלת התשלום בעד ביצוע העבודה או מתן השירות. משמע, לא מדובר בתקבול בעד "גדיעת העץ" או "מכירת העץ", אלא אך ורק בתקבול בעד "הפירות".
4. כן נטען על ידי המשיב, כי בערעור זה נטל ההוכחה מראשיתו מוטל על כתפי המערערים להוכיח כי התקבול שולם להם, בגין התחייבותם שלא להתחרות, והינו תקבול הוני, מקום שסוגית מיסויו של תקבול זה הינה לבר פנקסית.
5. זאת ועוד. למערערים, כמי ששימשו בעמדות מפתח בחברת יד יצחק, וכבעלי מניותיה, היו הכוח, היכולת, המעמד וההשפעה, כדי ליצור ולקבוע את תנאי מכירת פעילותה של חברת יד יצחק, לרבות קביעת "סוג" התשלום, שישולם להם באופן





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- ישיר במועד המכירה. המשיב מציין כי הסכום ששולם לכל אחד מהמערערים היה זהה.
6. לטענת המשיב, אין בפי המערערים הסבר ביחס לגובה התקבול. על אף, שאליבא דר"ח הכהן, שווי תניית אי תחרות נגזר משווי החברה, טענו המערערים כי לא קבלו הערכת שווי, ערב המכירה. חוות הדעת נערכה בחודש יוני 2011, כארבע שנים לאחר מועד ביצוע העסקה. בהתייחס למשקל שיש לייחס לה, העיד ר"ח הכהן כי חוות הדעת אשר שכר הטרחה עבורה משולם ע"י הצד המעוניין בה, ממילא משקלה מוגבל.
7. ההסבר ביחס למהות התקבול ולגובהו, ניתן ע"י ר"ח הכהן, ולפיו המטרה היחידה, לשמה נקבע גובה התקבול כפי שנקבע, הייתה לצורך הקטנת החבות במס: לא למותר לציין בהקשר זה, כי בשתי הערכות שווי שונות, שנתקבלו בידי המערערים בשנת 2004, לא הייתה התייחסות לתניית אי תחרות.
8. באשר לטענת המערערים שהזכות, אותה מכרו ליינות ביתן, הינה בגדר "נכס", כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה. ולכן מכירת זכותם הינה מכירה הונית והריווח, שנצמח להם מהמכירה האמורה, חייב במס רווחי הון. טוענן המשיב שאף אם תתקבל טענה זו, הרי שנוכח הוראת סעיף 89(ג) לפקודה, יש מקום לבחון האם מכירת זכותם של המערערים להתחרות ביינות ביתן, באה גם בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה, כטענת המשיב, ואזי הריווח ממכירה זו חייב במס כשכר עבודה.
9. לטענת המשיב עובדות המקרה דנן מוכיחות כי המערערים לא מכרו נכס כלשהו. ניתוח הראיות, שהובאו בפני בית המשפט מוביל למסקנה הברורה כי במקרה דנן – אין עסקינן ב"ויתור" על "נכס" של המערערים. לכל היותר, מדובר בהגבלה, שנטלו על עצמם המערערים – הגבלה שאין ולא היה בה משום "גדיעת העץ". אלא, לכל היותר, פיצוי בגין אובדן הכנסות מעסק, שהינו בגדר הכנסה, כהגדרתה בסעיף 2(1) לפקודה.
10. מן המקובץ עולה כי, הפיצוי הינו, לכל היותר, בגין אובדן הכנסות מפתחת חנות מתחרה ברדיוס מסוים בתקופה מסוימת (המערערים העידו כי לא היה להם עניין להיות שכירים ברשת אחרת), המהווה הכנסה מעסק, מכח סעיף 2(1) לפקודה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

11. אין זאת אלא כי העובדות הברורות, כפי שהן עולות מן ההסכם ומן הראיות, הן כי לא נמכר "נכס" של המערערים, וכי התקבול הינו תשלום פירותי בעד הסכמה למגבלה זמנית על עיסוקם. זאת ותו לא.
12. כתימוכין לטענתם, ניסו המערערים לייצר יש מאין במסגרת הערעור דנא, והעלו טענה תמוהה ביותר בדבר "דינמיות" לכאורית של שוק המזון. לא הובאה כל ראיה להוכחת טענה זו – לא בשלב הדיון השומתי, ולעמדת המשיב – אף לא במסגרת שלב הבאת הראיות בערעור דנן.
13. לא ניתן להימנע מלומר, כי על אף שהמערערים בתצהירים מטעמם, ביקשו להסתמך על תשובת המחלקה המקצועית במע"מ לצרכי ערעור זה – הרי שלאף אחד מן התצהירים לא צורף מכתב הפנייה למע"מ, אשר ביחס אליו ניתנה תשובת המחלקה המקצועית במע"מ. ולא בכדי. עיון במכתב הפנייה למחלקה המקצועית של מע"מ מעלה, כי מהותו של התקבול הינו פיצוי בשל הפסקת עבודה.
14. לא הובאה כל ראיה לעניין גורמי סיכון לחברת יינות ביתן. המערערים טוענים ל"סיכון מיוחד" לכאורי לחברת יינות ביתן, שבגיננו "נאלצה" חברת יינות ביתן לשלם להם את התקבול, כביכול, עבור התחייבות ל"אי תחרות". אלא שבחינת הראיות כפי שהובאו בפני בית המשפט מעלה כי המסקנה המתבקשת היא כי מלבד אמירה מן הפה ולחוץ על-ידי המערערים עצמם, בדבר "סיכון מיוחד", שסיכנו המערערים את חברת יינות ביתן – שום ראיה לא הובאה לכך – לא בשלב הדיון השומתי ולא במסגרת הערעור.
15. המערערים נמנעו מלהצביע על אינדיקציה חיצונית כלשהי, אשר הובילה, לשיטתם, לחתימת ההסכם. המערערים בחרו להסתפק בעדותם שלהם; על אף שלטענתם הייתה זו דרישת יינות ביתן כי תינתן התחייבותם ל"אי תחרות", נמנעו המערערים מלהביא עדים, אשר יתמכו בטענתם.
16. ההנחה כי המערערים היו מוצאים עיסוק בתחום הינה בגדר השערה לא מבוססת של מר ארביב. עמדתו של מר ארביב בנושא הייתה רצופה סתירות. מחד, טען, כי חברות רבות בשוק המזון בקשו למכור את עסקיהן, עקב קריסתה של חברת קלאב מרקט בשנת 2005, ועל כן בקשו המערערים למכור את הפעילות למרבה במחיר, אף אם התמורה שנתקבלה הייתה נמוכה יחסית לשווי החברה. מאידך, התחשיב שערך



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- התבסס על הסתברות גבוהה ביותר כי המערערים יתחרו בחברת יינות ביתן. מר ארביב העיד, בניגוד לטענת המערערים (בסעיף 11 לסיכומיהם), כי יינות ביתן לא חששה מהתחרות הגואה, שכן, במועד הרלוונטי יינות ביתן הייתה רשת, המונה שמונה סניפים, לרבות כאלה המצויים באותו אזור גיאוגרפי, אליו מתייחס ההסכם. בנסיבות אלה ההנחה כי הייתה דרישה מטעם יינות ביתן לתניית אי תחרות, אשר הצדיקה תשלום התקבול, תמוהה ביותר.
17. לטענת המשיב, טענת המערערים בתצהיריהם, כי טרם עיסקת המכר הייתה להם יכולת תחרות באמצעות שני מגרשים, אשר עמדו לרשותם – אחד בראש העין והשני בכפר סבא (סעיף 42 לתצהיר) – נסתרה בחקירה נגדית, עת נתברר כי המגרש בראש העין שימש את המערערים לצורך הקמת מכוני רישוי, כאשר התהליך להקמת המכוני החל כבר בשנת 2004 (17.12.12 עמ' 99 ש' 4-2; 3.1.13 עמ' 142 ש' 15-9). בהתייחס לטענה בדבר קיומו של מגרש נוסף בכפר סבא, הרי שזו נטענה בעלמא.
18. זאת ועוד, בניסיון לייצר, יש מאין, "איום", שהיוו המערערים, כטענתם, להצלחת פעילותה של יינות ביתן, הגישו המערערים את חוות הדעת שנערכה כארבע שנים לאחר מועד ביצוע העסקה. כאמור, בחקירתו הנגדית של מר ארביב נסתבר כי, במלוא הכבוד הראוי לו, אין לו שום ידיעה מכלי ראשון, או בכלל, בדבר מהות התקבול, או בדבר גובה הסכום שנקבע – מדוע 30 מיליון ₪ דווקא, ולא סכום אחר (3.12.12 עמ' 12 ש' 3-12).
19. עוד טוען המשיב שגם אם בית המשפט לא יקבל את עמדתו, כמפורט לעיל, ויקבע כי המערערים מכרו "נכס", כטענתם (המוכחשת), הרי שהתמורה ששולמה למערערים בגין "מכירת הנכס" אינה עולה על סך של 1.5 מיליון דולר ארה"ב למועד ההסכם (להלן – סכום הפיצוי המוסכם). סכום הפיצוי המוסכם נקבע בין הצדדים בהתבסס על הערכתם ביחס לגובה הנזק שניתן לצפות כתוצאה מהפרת התחייבות מי המערערים, כהגדרתה בהסכם ובעסקת המכר. יתרת התקבול שנתקבל בידי כל אחד מהמערערים בסך 3.9 מיליון ש"ח הינה בגדר הכנסה פירותית, כמפורט לעיל.
20. עמדת המשיב היא כי, לכל היותר, ה"נכס" הלכאורי המדובר הינו הידע והניסיון המקצועי של המערערים – זהו ה"ממכר" הלכאורי. ה"פיצוי" בגין אי התחרות ניתן



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- למערערים כביכול בגין הגבלת שימוש בניסיונם המקצועי בתחום, וזה האחרון - נצמח להם ממועד הקמת חברת יד יצחק על-ידם ותחילת פעילותם בה, בשנת 1992.
21. ניתן להקיש לענייננו מפסה"ד שניתן בע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי (מיסים און-ליין) (להלן: "הלכת פוליטי"), שם נקבע כי לעניין קביעת שיעור המס בגין שבח ממכירת מקרקעין אין להתיר סטייה מהנוסחה שנקבעה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, היא הנוסחה הליניארית. בית המשפט העליון שלל את עמדת המוכר וקבע כי הנוסחה הליניארית היא הדרך היחידה לחישוב שיעור המס החל בגין שבח ממכירת מקרקעין. כך גם בענייננו. רק משהחלו המערערים לעבוד בחברת יד יצחק, אשר פעילותה הלכה והתפתחה במהלך השנים, כפי שעולה מעדויות המערערים עצמם ולצבור ידע וניסיון בתחום המזון - רק אז יכולים היו להתחיל לייצר לעצמם "מקור", שיוצר את ההכנסה, מושא הערעור - התקבול בשל "אי התחרות". ללא מקור הכנסה זה - לא יכולים היו המערערים "להתחרות" בחברת ינות ביתן, כטענתם, ולא היה להם מה "למכור" לה, כביכול.
22. באשר לטענת המערערים כי הם "מכרו" לינות ביתן את ה"זכות להתחרות" בה, מאחר שביכולתם לגרום נזק לפעילות החברה שנמכרה וכי "זכות" זו נוצרה להם, כביכול, במועד בו מכרו את פעילות החברה. טען המשיב כי קיים כשל לוגי ברור בטיעון המערערים, אותו לא הצליחו ליישב. דהיינו, למערערים לא יכולה הייתה לקום "זכות להתחרות" ולגרום נזק לפעילות החברה שנמכרה, כטענתם, אלא באמצעות הידע, הניסיון והכישורים, שרכשו במהלך שנות עבודתם בחברת יד יצחק. רק משהחלו המערערים לעבוד בחברת יד יצחק והחלו לצבור, כאמור, ידע וניסיון רלוונטי לתחום - רק אז יכולים היו להתחיל לייצר לעצמם "מקור" הכנסה בדמות ה"זכות להתחרות".
23. טענת המערערים כי המשיב הוציא תשע שומות חלופיות, וכי קיימות סתירות בין כתבי בי דין, שהגיש המשיב ותצהיר הרכזת - דינה להידחות. המערערים מנסים לייצר תמונה סבוכה של שומות, ביו היתר, באמצעות שימוש בכל אחת מהחלופות, אליהן מתייחס סעיף 2(1) לפקודה (עסק/משלח יד/עסקת אקראי), כאילו לא ידעו באיזו חלופה מדובר. אין זאת אלא "ניפוח" מכוון ודמגוגי של השומות שבמחלוקת. כמו כן, כבר נקבע בפסיקה כי אין כל מניעה למשיב לערוך שומות חלופיות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

24. בהתייחס לטענות המערערים, כאילו שינה המשיב את עמדתו בשלב ב', מציין המשיב, כי לא קיימת כל סתירה בין השומות שהוציא המשיב בשלב א' לבין השומות שהוצאו בשלב ב', שהרי המשיב לא קיבל – בשום שלב – את טענת המערערים כי נתקבל בידיהם תקבול הוני במסגרת עסקת המכר. מכל מקום, כבר נקבע כי השומה בשלב ב' אינה צריכה בהכרח לשקף, לתמוך, או לשלול את השומה בשלב א'. הליך ההשגה הוא הליך שימוע של הנישום אך הוא גם מהווה ביקורת פנימית נוספת של המשיב בקשר עם השומה וממילא אין כל מניעה כי המשיב יחזור בו מקביעותיו בשומה שלב א' ויקבע שומה אחרת בשלב ב'.

25. טענת המערערים, כי הצווים אינם עומדים בחובת ההנמקה אינה נכונה. כפי שעולה מהנספחים לתצהיר הרכזת, נתקיימו דיוני שומה רבים בנוכחות מייצגי המערערים, אשר רק בסופם הוצאו השומות.

26. אין ממש גם בבקשת המערערים כי בית המשפט יורה למשיב למחוק עובדות מנימוקי השומה. מדובר בטענה טורדנית שאין מאחוריה כל נימוק של ממש. אף אם היה ממש בטענת המערערים, הרי שאין המדובר בטענה חדשה, אלא, לכל היותר, יציקת נימוקי השומה שבצווים לתבנית המשפטית הראויה במסגרת נימוקי השומה.

### ד. דיון והכרעה

1. ההבחנה בין הכנסה הונית והכנסה פירותית, מקורה ב"גישת המקור", עליה התבססה בזמנו גם פקודת מס הכנסה, אשר ראתה לנכון למסות אך ורק הכנסה מחזורית שניתן ליחסה למקור קבוע. זאת להבדיל מהכנסה חד-פעמית (דוגמת הכנסה ממכירת נכס הון) אשר לא חויבה כלל במס. עם השנים תוקנה הפקודה, והוסף לה החלק העוסק במיסוי רווחי הון. בהמשך, נקבע שיעור מס זהה הן להכנסה פירותית ולהכנסה הונית כאחד, ולכן פגה החשיבות שיוחסה להבחנה בין הכנסה פירותית והונית. בשנת 2003, במסגרת תיקון 132 לפקודת מס הכנסה, תוקנו שיעורי המס על ההכנסה ההונית, ונקבע שיעור מס אחיד ונמוך יותר להכנסה זו. עם כניסת התיקון לתוקף, ביום 1.1.03, שבה וצפה אותה אבחנה בין הכנסות הוניות והכנסות פירותיות.

2. סעיף 88, סעיף ההגדרות בחלק ה' לפקודה, מגדיר את המונחים הרלבנטיים כדלקמן:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

" 'תמורה' - המחיר שיש לצפות לו ממכירת נכס על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון..."

" '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..."

" 'מכירה' - לרבות חליפין, ויתור, הסבה...וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כלל שהיא מרשותו של אדם..."

3. בפסיקת בית המשפט העליון נאמר, כי נכס הינו כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלים, לרבות זכויות מוחשיות ושאינן מוחשיות, בעוד שמכירה הינה כל פעולה במסגרתה יצא נכס מרשותו של אדם, לרבות במקרה של חליפין, העברה, מתנה, וויתור וכו' (ע"א 418/86 ער"ד שרגא רוזין נ' מנהל המכס ומס ערך מוסף, פ"ד מג(1), 837(15/05/1989)).

4. בהקשר של פיצוי בגין אי תחרות מן הראוי לעמוד בהרחבה על ע"א 346/70 פקיד השומה נ' עוף חיפה בע"מ, פד כה(1), 539(06/04/1971) (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 עירערה 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 11-02-2639 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 11-02-2628 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 11-02-2623 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

5. כך ניסח בית המשפט העליון את השיקולים השונים שצריכים להנחות את בית המשפט בבואו לשקול את הסוגיה:

"תקדימים אלה אינם דנים בתשלומים שנעשו למען מניעת התחרות. לא-כל-שכן שאין ללמוד מהם, כיצד בתי-המשפט באנגליה רואים את אופי התשלום כשתקופת המניעה היא מוגבלת לתקופה מאד קצרה. להלכה, ניתן לפרש מניעה כזאת לכאן ולכאן. אפשר לומר שכל מה שביקשה החברה להשיג על-ידי התשלום היה לשריין את רווחיה במשך אותן שנתיים פן יפחתו עקב התחרותו של המנהל הפורש. בזה הגנה על הכנסתה השוטפת במשך תקופה קצרה זו, זה ותו לא. ומאידך גיסא, ייתכן שאותה תקופה קצרה הספיקה לחברה להתבסס באותו מסחר לאחר פרישתו של מר איצקוביץ ולהראות ללקוחותיה, שאף בלעדיו נמצאים הם אצלה בידיים טובות ונאמנות ושיכולים הם לבטוח בה ולהמשיך בעסקיהם עמה. אם תצליח בכך במשך התקופה, תחלוף הסכנה הנשקפת לה מהתחרותו של מר איצקוביץ ומוניטייה מובטחות לה לתמיד."

מהכלל אל הפרט;

6. נוכח העובדה שמדובר במחלוקת לבר פינקסית על המערערים להוכיח כי התקבול שולם להם, בגין התחייבותם שלא להתחרות (758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ מיסים און-ליין; רע"א 646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מס ערך מוסף מיסים און-ליין). לא מן המותר לציין, כי כאשר משולם סכום כסף בזיקה לעבודה, הרי שיש לראותו כסכום הנובע מעבודה, ועל כן הכלל הוא, שהסכום ייחשב כהכנסת עבודה. 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' פקיד שומה נצרת מיסים, ד/3 [פורסם בבנו] (פברואר 1990) עמ' ה-7, עמ' 63). בענייננו, המערערים אף לא חלקו על עניין נטל ההוכחה ומכאן ברי הדבר שהנטל מוטל עליהם.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

7. לעיצומו של עניין, אני סבור, כי יש ממש בטענות המשיב אשר ראה במערערים כעובדי החברה ובקובעו כי אילו המערערים לא היו העובדים הדומיננטיים בחברה במשך 15 שנים ממילא לא הייתה יכולה לקום להם זכות לאי תחרות וממילא לא היה משולם להם התקבול.

הטעם הראשון, נעוץ בפרשנות הראויה שיש ליתן להוראת סעיף 2(2) לפקודה, לפיה יש למסות כהכנסת עבודה כל ריווח שנבע מעבודה. במסגרת הפקודה נאמר כי 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 כאמור בסעיף 2 לפקודה. לפי הסעיף:

**"(1) השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי;**

**(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;"**

8. 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





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

לפקודת מס הכנסה). הגדרה זו מקובלת גם בפסיקה. כך, למשל, צוטטה הגדרה זו בהסכמה בעמ"ה 152/97 קופת חולים הכללית נ' פקיד שומה ת"א 5, 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".

9. מטרת סעיף 2(2) לפקודה לתפוש ברשת המס כל הכנסה של עובד, שניתנה לו מכ עבודתו, "יהיה אופיה או צורתה אשר יהיה" (ע"א 254/87 ג'אלב אסעד סלפיתי נ' פ"ש נצרת, מיסים און-ליין). ברוח דברים זו קבע בית משפט זה בע"מ 2804-09-11 אליהו זאב גליקמן נ' פקיד שומה כפר סבא (להלן: "עניין גליקמן") כי: "... כאשר משולם סכום כסף בזיקה לעבודה, הרי שיש לראות בסכום כנובע מעבודה, ועל כן הכלל הוא, שהסכום ייחשב כהכנסת עבודה".

10. הדברים קבלו משנה תוקף, לאחרונה, בעניין חיים ניסים, שם נקבע על-ידי כב' המשנה לנשיא כי: "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 ההוניים, המהווים חריג לו." (שם, פסקה 19). חברה למותב של כב' המשנה לנשיא, כב' השופט פוגלמן קבע 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. על אף שכב' השופטת חיות קובעת כי אין מקום לקבוע חזקה וכי יש לבחון כל תקבול עפ"י מהותו, הרי שגם לשיטתה, מרבית התשלומים וטובות ההנאה שמעביר מעביד לעובדו ניתנים בתמורה לעבודה ולכן יש לסווגם כהכנסת עבודה.

11. בעניין דנא יש לקחת בחשבון שכל שלושת המערערים היו עובדי החברה ומנהליה בנוסף להיותם בעלי החברה. כך עולה מצווים שהוציא המשיב לכל אחד משלושת המערערים ואשר עליהם המערערים לא חלקו כלל. בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור שהוציא המשיב למר גנגינה (נספח 15 בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור)



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

כותב המשיב כי "בשנת 2007 מקבלת בת הזוג שכר מחברה שבשליטתו המלאה של הנישום. בשנת 2008 שני בני הזוג מקבלים שכר מהחברה שהיא בשליטתו המלאה של הנישום". דברים דומים כותב המשיב למר ביטון (נספח 15 בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור) וכן למר סרוסי (נספח 15 בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור); כך עולה ממכתב ההפנייה שבו נאמר כי המערערים הם בעלי המניות והמנהלים בחברת "יד יצחק"; וכך עולה מהסכם אי התחרות בו נאמר כי המערערים "מנהלים את חנויות יד יצחק מאז הקמתן" וכך עולה – מעדות המערערים עצמם (ראו בעניין זה עדות מר ביטון לפיה בין שלושת המערערים הייתה חלוקת עבודה: מר סרוסי התעסק עם התפעול, מר ביטון ניהל את המחסן ומר גנגינה עסק בניהול העסקים, עמ' 108 לפרו' מיום 13.1.13).

12. עיון במכתב הפנייה למחלקה המקצועית של מע"מ אשר עליו ביקשו להסתמך המערערים – מצביע על כך כי התקבול נתפש כפיצוי בשל הפסקת עבודה. ביום 29.4.07 פנה ר"ח שלומי ואקנין מטעם המערערים במכתב למר שי ברגר מנהל המחלקה המקצועית במע"מ (לעיל ולהלן: "מכתב הפנייה"). במכתב זה העלה ר"ח שלומי ואקנין את עניינם של המערערים אשר נקשרו בהסכם אי תחרות עם יינות ביתן וביקש את אישור מע"מ לכך כי לא קמה למערערים חבות במע"מ בשל קבלת התמורה בגין הסכם אי התחרות עם יינות ביתן. רשויות מע"מ העניקו במכתב התשובה מיום 2.5.07 את האישור המבוקש (ראו נספח 2 לתצהיר גל גרינברג).

כבר מן הנדון של מכתב הפנייה, מובהרת מהותו של התקבול נשוא ערעור זה, כפי שהוצגה בפני רשות מע"מ: "הנדון: קבלת פיצוי בשל הפסקת עבודה ואי תחרות – חבות במס ערך מוסף" (ההדגשה שלי: א.ס.). הנה כי כן, לשיטת המערערים, מהותו של התקבול הינו פיצוי בשל הפסקת עבודה.

בסעיף 4 למכתב הפנייה נאמר מפורשות: "במקרה דנן, אין מדובר בפעילות כלכלית מתמשכת של הבעלים, אלה (צ"ל – אלא) מדובר בקבלה חד פעמית של סכום המשולם בשל הידע אשר נצבר בידי בעלי המניות מתוקף עבודתם בחברה". ואם לא די בכל אלה, הרי מגיע סעיף 8 למכתב הפנייה, אשר סותם לחלוטין את הגולל על טענות המערערים בערעור זה, כאילו התקבול הינו הוני, בגין "מכר" לכאורי של "נכס": "...לפיכך לא ניתן לראות בבעלי המניות ככאלו אשר מכרו נכס כלשהוא לחברה...".



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

13. לא זו אף זאת: אני סבור כי יש ממש בעמדת המשיב לפיה המערערים התחייבו, כביכול, להימנע מעבודה בתחום מסוים, ברדיוס מסוים לתקופה מוגבלת, דבר שאינו מצביע על מכירת ידע ויכולות הגלומים בהם. משמע, לא מדובר בתקבול בעד "גדיעת העץ" או "מכירת העץ", אלא אך ורק בתקבול בעד "הפירות".

14. בראש ובראשונה - אין חולק כי לא הייתה כל מניעה כי המערערים יעסקו בפעילות מתחרה מחוץ לטווח הגיאוגרפי שנקבע בהסכם, למשל באשקלון, או בחיפה. טענת המערערים, העוברת כחוט השני בעדויותיהם ובסיכומים שהוגשו מטעמם, הינה כי "אינם מוכרים" מחוץ לטווח הגיאוגרפי שנקבע בהסכם אין בה משקל של ממש. טענה זו חסרת נפקות בכל הנוגע לקיומו של "נכס", למכירתו טוענים המערערים, שהרי כשרונם וכישוריהם אינם מאבדים מערכם באזור גיאוגרפי, בו הם "אינם מוכרים". לכל היותר, ניתן לומר כי תפגע יכולת ההשתכרות של המערערים, עד אשר "יהיו מוכרים" באזורים אלה.

15. אין בידי לקבל את טענת המערערים לפיה ניתוק המערערים משוק הדיסקאונט למשך 3 שנים, "כמוהו כהיעלמות לנצח" ועל כן מהווה הוא מכירת נכס. דומה מניתוח הראיות כי הנכס העיקרי אשר בו החזיקו המערערים היה יכולת ניהול ראויה לציון בלוויית ניסיון וידע רב (ראו האמור בהסכם תחרות) בתחום הקמעונאות. אינני רואה כיצד הידע והניסיון הולכים לאבדון בתום שלוש שנות אי תחרות ובמיוחד מקום שהסכם אי התחרות איננו כולל את כל רחבי מדינת ישראל, וזאת בהינתן שמבחינה תיאורטית לא הייתה מניעה מצד המערערים להקים חנויות דומות לאלה שסגרו להפעילם ובכך לשמור על הידע והניסיון שצברו.

16. אכן במקרה דנן לא נחסמה יכולתם של המערערים לפתוח חנויות ברדיוס שעולה על 50 ק"מ ולכך יש חשיבות רבה בקביעת סוג המס הוני או פירותי. מאחר שהסכם אי התחרות לא הגביל את המערערים לפתוח חנויות קמעונאות מחוץ לרדיוס של 50 ק"מ, הרי שההסכם לא גדע את העץ לחלוטין ומשכך אין לראות בהוצאה כהוצאה הונית אלא כהוצאה פירותית.

גב' אלפסי רואת חשבון אשר העידה בפני מטעם המשיב, בהטיבה להכיר את המאטריה שהיא עוסקת בה, סיפקה הסבר משכנע להתנהלות רשויות המס וכך אמרה:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

**ש. מהם השיקולים שהנחו אותך בקביעה שלאור המגבלות מדובר במגבלות מצומצמות שבגללן סיווגת את התמורה כפירותית ולא כהונית?**

ת. (ר"ח אלפסי) על פי החוזה הנישומים התחייבו לא להקים ולא להפעיל חנויות, מצטטת, מפנה לסעיף 3 להסכם אי התחרות. הנישומים יכלו להקים חנויות, למשל באזור אשקלון או בחיפה כשהם מחוץ לרדיוס של 50 קילומטר. רשתות בסדר גודל כמו של הנישומים הקימו סניפים במרחקים שהם יותר מרדיוס של 50 קילומטר. הנישומים לא מכרו את הידע והכישורים שלהם אלא הם רק התחייבו לא לעשות שימוש בידע ל - 3 שנים ואם הם היו פועלים מחוץ לרדיוס אז הם לא היו מאבדים את הידע והכישורים, הם היו פועלים תוך כדי השינויים שיש בענף. כך אחרי 3 שנים כשיש להם רשתות בערים מחוץ לרדיוס יכלו לחזור ולהפעיל חנויות גם בתחום המגבלה בתוך 50 הקילומטר. אפשר להפנות למקורות שהנישומים בעצמם סיפקו. " (עמ' 227 לפרוטוקול).

17. בתי המשפט בבואם לבחון סיווג פיצוי שהתקבל, אם כהכנסה הונית אם כהכנסה פירותית, עיגנו בפסיקתם את העיקרון המשפטי "דין הפיצוי יהא כדין החלל שהוא **בא למלא"** (עקרון זה הוטמע ע"י כב' השופט ויתקון בע"א 171/67 פשמ"ג נ' הוצאת ספרים ש.ל. גורדון בע"מ, פד"י כא (2) 186). המשמעות היא שלצורך קביעת סיווג הפיצוי, יש להיעזר במבחן עזר, לפיו יש לשאול לשם מה ניתן הפיצוי ובגין מה שולם? פיצוי הבא כתחליף לשלילת נכס הוני, הינו תקבול שבהון, ואילו תקבול שבא כתחליף לשלילת נכס פירותי, הינו תקבול שבפירות מקום שה"נזקים", אשר בגינם ניתן הפיצוי, נוגעים לתנאי ההעסקה ולשכר, הרי שאלה מאפיינים קלאסיים ורגילים של הכנסת עבודה.

בענייננו, יש לראות בתקבול עבור התחייבותם להגבלה זמנית על עיסוקם, אשר במהותו הינו תשלום עבור ההימנעות מלעסוק בתחומי עיסוקה של יינות ביתן לפרק זמן מוגבל באיזור גיאוגרפי מסוים - בגדר הכנסת עבודה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

18. לא זו אף זאת; ממכלול הראיות, שהוצגו בפני בית המשפט עולה כי החל משנת 2004 ביקשו המערערים למכור את פעילות חברת יד יצחק ולא הוכח כי ביקשו לפתוח חנויות נוספות. כך עולה מעדותו של מר גבי ארביב, המומחה מטעם המערערים (להלן: **מר ארביב**), אשר העיד כי משנת 2004 לא מימשו המערערים את הפוטנציאל, שהיה בידם, מאחר שביקשו למכור את פעילות החברה. מר ארביב ציין מפורשות כי בשנת 2004 המערערים חשבו למכור את חנויות הרשת שלהם:

**"ש. אתה יודע שהיו לה כוונות לפתוח סניפים נוספים מידיעה אישית?**

ת. (מר ארביב) מידיעה אישית, חב' יד יצחק אינה שונה מהחב' האחרות שפעלו בתחום ומי שהתכוון להישאר בתחום באותו רגע לפחות או בשנת 2004 הם חשבו למכור, זה קצת מיתן את הצמיחה. אם הם היו מחליטים באותו רגע להישאר אז הם היו צומחים בדיוק כמו השאר והצמיחה הייתה משמעותית מאוד. ראה את הצמיחה בשנים שקדמו לכך. בשנת 2006, שנת 2007 הם לא ביטוי לצמיחה של הפוטנציאל הצמיחה של חב' כזו.

ש. אתה אומר שהם לא מימשו את הפוטנציאל שלהם בשנת 2006?

ת. כן. זה היה רק 10 אחוזים. גם בחב' הללו לא צריך להסתכל על שנה אחת, אלא צריך להסתכל על מספר שנים. אם את מסתכלת על שנה אחת זאת ראייה שגויה. אם את מסתכלת על מספר שנים זאת ראייה נכונה. יד יצחק בהסתכלות של מס' שנים היה לה פוטנציאל צמיחה כמו לשאר חב' טובות בענף. כאשר אני בוחן את יד יצחק לעומת חב' אחרות בתחום של הווי דיסקאונט, כשאני משווה את יד יצחק לחב' הווי דיסקאונט, החב' שהיה לי קשר אתם ואני מביא את רמי לוי שהיא בורסאית.. (פרו' 3.12.12 עמ' 20 ש' 15-16; עמ' 21 ש' 6-8);

19. ר"ח נדב הכהן, אשר העיד מטעם המערערים הבהיר בעדותו כי מר גנגינה בדק אפשרויות למימוש הנכס המשותף יחד עם בעלי המניות האחרים כבר בשנת 2004. כך אמר בחקירתו:

**"ש. אתה בשנת 2004 ערכת להם מעין הערכת שווי?**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-02-2639 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 11-02-2628 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 11-02-2623 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- ת. אינני זוכר אם זה היה בשנת 2004 אך ערכתי להם הערכות שווי לפי בקשתו של רוני גנגינה.
- ש. אני מעיינת בתצהירך בסעיף 11 אני רואה "לבקשת המערערים ערכתי בשנת 2004",
- ת. אם כתוב 2004 אז כך היה.
- ש. מי שפנה אליך באותו מועד היה מר גנגינה?
- ת. נכון.
- ש. המטרה של אותה הערכה הייתה לצורך מכירה של הפעילות באותו שלב?
- ת. לפי מה שאמר לי מר גנגינה, היה לו עניין לשמוע את הערכתי האובייקטיבית ולא נתבקשתי להגיע לסכום כלשהו על ידם.
- ש. למה היה לו עניין לשמוע את הערכתך?
- ת. לפי מה שהוא מסר לי הוא בדק אפשרויות למימוש הנכס המשותף יחד עם בעלי המניות האחרים, וכפי הנראה סבר שנייר עמדה שיוכן על ידי יעזור לו בקבלת ההחלטה.
- ש. אני מניחה ומבלי להיכנס לעניינים פרטיים, אך אני מניחה שהעבודה שלך נמסרה עבור תשלום?
- ת. ההנחה שלך נכונה.
- ש. המשכת לתת להם ייעוץ גם בשנים שלאחר שנת 2004?
- ת. הרי לשם כך אני מעיד." (פרו' מיום 6.12.12,

עמ' 62).

20. זאת ועוד. בשנת 2004 נתקבלה בידי המערערים הערכת שווי נוספת, שערך ד"ר יאיר דוכין (להלן – ד"ר דוכין), לפיה שווי הפעילות נע בין 151 מיליון ₪ ל-156 מיליון ₪. ד"ר דוכין ציין כי ניתן להגדיל את מספר החנויות ואת היקף השטחים המסחריים ללא גידול בעלויות התפעוליות (הערכת השווי - נספח 9 לתצהיר הרכזת).
21. אף מר גנגינה אישר כי לא הייתה כוונה לפתוח חנות נוספת. כך משנשאל בעניינים אלה השיב כדלקמן:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

ש. האם פרש מרקט במסגרת המו"מ דרשה מכם את האיתחורות?

ת. (מר גנגינה) גם.

ש. היה לכם אינטרס לעלות את שווי החב' שלכם במהלך השנים?

ת. כמובן, מי לא היה רוצה?

ש. אחזור שוב על השאלה, למה לא פתחתם אחרי 2004 עוד סניף?

ת. לא רצינו לפתוח.

ש. למה לא רציתם לפתוח עוד סניף?

ת. בתקופה הרלוונטית למה שאת מדברת לא רצינו לפתוח עוד סניף. לא היה משהו ספציפי, סיבה מיוחדת למה לא. כמו שלא היה למה כן.

ש. ב – 2006 רציתם לפתוח עוד סניף?

ת. לא

ש. למה?

ת. אותה תשובה.

ש. ב - 2005?

ת. אותו דבר. אם הייתי רוצה לפתוח הייתי פותח ואולי הייתי חוסך לך את השאלה אך עובדה שלא פתחתי.

(17.12.12 עמ' 72 ש' 12-17).

22. המערערים נמנעו מלהצביע על אינדיקציה חיצונית כלשהי, אשר הובילה, לשיטתם, לחתימת ההסכם. המערערים בחרו להסתפק בעדותם שלהם; על אף שלטענתם הייתה זו דרישת יינות ביתן כי תינתן התחייבותם ל"אי תחרות", נמנעו המערערים מלהביא עדים, אשר יתמכו בטענתם. בית המשפט העליון עמד לא אחת על ההשלכות הנובעות מהימנעותו של בעל דין מהבאת ראיותיו, המקימה חזקה כי אילו הובאו אותן ראיות היו פועלות נגדו:

"דרך זו שנקט אותה המחוקק מקורה בכלל הנקוט ידי בתי המשפט מימים ימימה, שמעמידים בעל-דין בחזקתו, שלא ימנע



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

מבית המשפט ראייה, שהיא לטובתו, ואם נמנע מהבאת ראייה רלבנטית שהיא בהישג ידו, ואין לו לכך הסבר סביר, ניתן להסיק, שאילו הובאה הראייה, הייתה פועלת נגדו. כלל זה מקובל ומושרש הן במשפטים אזרחיים והן במשפטים פליליים, וככל שהראייה יותר משמעותית, כן רשאי בית המשפט להסיק מאי-הצגתה מסקנות מכריעות יותר וקיצוניות יותר נגד מי שנמנע מהצגתה" (ע"א 548/78 שרון נ' לוי פ"ד לה (1) 736, 760 (1980).

23. בנוסף, לא הובאה כל ראייה לעניין גורמי סיכון לחברת יינות ביתן. המערערים טוענים ל"סיכון מיוחד" לכאורי לחברת יינות ביתן, שבגיננו "נאלצה" חברת יינות ביתן לשלם להם את התקבול, כביכול, עבור התחייבות ל"אי תחרות". אלא שבחינת הראיות כפי שהובאו בפני בית המשפט מעלה כי המסקנה המתבקשת היא כי מלבד אמירה מן הפה ולחוץ על-ידי המערערים עצמם, בדבר "סיכון מיוחד", שסיכנו המערערים את חברת יינות ביתן – שום ראייה לא הובאה לכך – לא בשלב הדיון השומתי ולא במסגרת הערעור.

24. מעל לכל האמור לעיל בענייננו, ממכלול הראיות עולה כי הצדדים הסכימו על תמורה כוללת למכירת פעילות חברת יד יצחק, ופיצול התמורה, לכאורה, לא נועד אלא לשם הקטנת החבות במס, שהרי ככל שהייתה מתקבלת בחברת יד יצחק תמורה כוללת בסך כ-121 מיליון ₪ (הכוללת את התקבול בגין תניית "אי תחרות", לכאורה), הייתה החברה נדרשת לשלם מס רווח הון על הסכום כולו, בעוד המערערים היו נדרשים לשלם מס על דיבידנד בסך כ-30 מיליון ₪ בשיעור של 25%.

25. היטיב להבהיר זאת רו"ח הכהן, אשר הסביר כי ערב העסקה קבל מהמערערים מידע ביחס לתמורה הכוללת, עליה מסכימים הצדדים לעסקה, או אז "התעורר הצורך בפיצול התמורה בין מרכיב אי התחרות לבין המוניטין של יד יצחק." (6.12.12 עמ' 76 ש' 2-4; ר' גם עמ' 62 ש' 28-29). לפי הסברו של רו"ח נדב הכהן ההתייעצות עימו נועדה לבדוק באם המהלך מתקבל על הדעת ויחזיק מעמד גם לצרכי מס הכנסה ומע"מ:

ש" (ב"כ המשיב) אתה למעשה ייעצת למערערים מה הסכום שיש

לדרוש כתשלום לאי התחרות?





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- ת. (רו"ח נדב הכהן) לאחר עיון – כפי שכתוב בתצהיר וגם לפי מיטב זיכרוני אני חיוויתי את דעתי בדבר גובה התמורה המיוחסת, אי תחרות כפי שהוצגה בפניי שהייתה 30 מיליון עבור אי התחרות ו – 90 מיליון עבור המוניטין.
- ש. לאחר שהצדדים כבר סיכמו על אותם סכומים, נכון?
- ת. את יינות ביתן איני מכיר והוצג בפניי מידע לפיו הקונה מוכן לשלם 120 מיליון עבור העסק בכללותו כולל מרכיב אי התחרות.
- ש. האם המערערים הציגו בפניך נתונים לפיהם יינות ביתן מסכימה לשלם 90 מיליון עבור הפעילות ו – 30 מיליון עבור אי התחרות?
- ת. הם לא הציגו בפניי נתונים על הסכמתה של יינות ביתן אלא מסרו לי את התמורה הכוללת המוסכמת.
- ש. הם באו להיוועץ אתך האם הסכום שנקבע או שהם רוצים להסכים עליו לצורך אי תחרות הוא הסכום הראוי?
- ת. היה ברור לשנינו שהתמורה הכוללת היא 120 מיליון ועצתי או התייחסותי התבקשה האם פיצול שלפיו 30 מיליון עבור אי תחרות ו – 90 מיליון עבור מוניטין הגיוני ומתקבל על הדעת ויחזיק מעמד גם לצרכי מס הכנסה ומע"מ.
- ש. כשהם באו אליך בעצם למה היו זקוקים לייעוץ ממך אם הם סיכמו למעשה מול יינות ביתן את הסכומים?
- ת. אני נחשב כנראה לגורם שכדאי לשמוע את דעתו בענייני מס לפני שחותמים על הסכם ולא אחר כך.
- ש. אם היית אומר להם ש – 30 מיליון לדעתך זה סכום שגבוה מדי?
- ת. אז הם היו שוקלים אם להתחשב במה שאמרת או לא.
- ש. וחוזרים ליינות ביתן?
- ת. אין לי מושג.
- ש. אם הם היו אומרים לך שההסכמה ביניהם - הבנה על סכום של 7 מיליון לכל אחד, זה היה בלתי סביר לדעתך?
- ת. הבהל בין 7 לבין 10 אינו דרמטי, אבל כפי שכבר ציינתי אני אישית סברתי, סבור וסבור גם היום שהפיצול של התמורה לפיו 25 אחוז מהתמורה הכוללת שולם עבור אי תחרות ו – 75 אחוז שולם עבור מוניטין של העסק הינו נכון וראוי ותקוותי שגם פקיד השומה יבין זאת וגם אם זה בדיעבד. (עמ' 77 לפרו', ההדגשה שלי- א.ס).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

26. לפני סיום, כיוון שהמערערים ביקשו לתמוך יתדותיהם בעניין ברנע אשר נדון לפני, ראיתי לאבחן את מקרה ברנע מהמקרה דנא. ברנע קיבל בתמורה להתחייבותו שלא להתחרות בחברה למשך חמש שנים מיום עזיבתו תשלום עבור אי תחרות מדי שנה בשנה. מהראיות שהוצגו התברר כי החברה שהעסיקה את ברנע אכן חששה כי ברנע יוכל להתחרות עימה ועל כן עשתה כל שביכולתה שלא יעשה כן. בית המשפט השתכנע שהמערער באישיותו הכריזמטית ובכישוריו כאדם כמנהל וכמומחה בתחום ספציפי היווה פוטנציאל של תחרות כלפי החברה לאחר פרישתו, כיוון שנהנה מיתרון יחסי מובהק בהשוואה לכל גורם אחר בתחום שהיה מנסה להתחרות בחברה. ויתורו של ברנע על הזכות להתחרות היווה אבדן של מקור הכנסה השקול למכירת נכס הון. אשר על כן ראה בית משפט זה בתמורה שהתקבלה בידי ברנע בעבור התחייבותו שלא להתחרות בחברה כרווח הון אשר יחויב במס רווח הון כאמור בסעיף 91(ב)(1) לפקודה. בעניין דנא לא נפגעה יכולת התחרות האמיתית של המערערים והם יכלו לו רק רצו להתחרות ביינות ביתן אלא שכפי הנראה לא היה להם כל עניין אמיתי בכך.

**מכל המקובץ לעיל עולה כי דין הערעור להידחות. הצדדים בענייננו הסכימו על אי תחרות לתקופה של שלוש שנים ועל איסור פתיחת חנויות מתחרות ברדיוס שלא יעלה על 50 ק"מ מחנויות יינות ביתן. כפי שהובהר לעיל בנסיבות הללו יש לראות את התקבול שכונה על ידי הצדדים תקבול בגין אי תחרות כתקבול פירותי ולא הוני.**

הערעור נדחה אפוא. כל אחד מהמערערים ישלם למשיב סך של 25,000 ₪ שיהיו צמודים למדד וישאו ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומם המלא בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין בעוד עשרה ימים מהיום  
ניתן היום, י"א חשוון תשע"ה, 04 נובמבר 2014, בהעדר הצדדים.

ד"ר אחיקים סטולר, שופט



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2639-02-11 ביטון נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2628-02-11 סרוסי נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 2623-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני: