



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

בפני כב' השופט ה' קירש

המערער

אילן שילוח
ע"י ב"כ עו"ד עוזי שוחט

נגד

המשיב

פקיד שומה תל אביב 1
ע"י ב"כ עו"ד גלית פואה
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין (נוסח המותר לפרסום)

הערה: לאחר מתן פסק דין זה ביום 30.8.2017, הוגשה על ידי המערער בקשה למחיקת פרטים מסויימים מתוך הנוסח אשר יפורסם ברבים. בהחלטת בית המשפט מיום 10.10.2017 הבקשה התקבלה בחלקה, ונדחתה בחלקה. הנוסח להלן מותאם להחלטה הנ"ל. המקומות בפסק הדין בהם נערך שינוי מסומנים בסוגריים מרובעים כפולים : [[_____]].

א. הקדמה

1. המערער היה בתקופה הנוגעת לערעור דמות מפתח בקבוצת הפרסום ורָכָש המדיה "מקאן" (McCann). במחצית השנייה של שנות התשעים ובשנות האלפיים המוקדמות הוא הצעיד את המשרד להישגים עסקיים מרשימים ולמקום מוביל בענף הפרסום בישראל. לדברי המערער, בשנת 2007 גמלה בלבו החלטה לשנות את מסלולו המקצועי והוא ביקש לעזוב את מקאן ולפנות לעיסוקים אחרים. לגרסתו הוא התפטר מעבודתו כיושב ראש פעיל של הקבוצה. והנה בתחילת שנת 2008 המערער חתם על הסכם אי-תחרות ובנוסף חתם על הסכם למתן שירותים למקאן במתכונת מצומצמת. בהתאם להסכם האי-תחרות, התחייב המערער להימנע מתחרות במקאן (באופן שיפורט להלן) במשך שלוש שנים. בתמורה הוא היה זכאי לקבל תקבולים המסתכמים בכ-81.4 מיליון שקלים חדשים על פני כשלוש שנים. באותה תקופה, ולדבריו כחלק משינוי מסלול הקריירה שלו, התחיל המערער לפעול במסגרת שני מיזמים חדשים בענף ה"ניו מדיה" והאינטרנט.

2. רואה חשבון מטעם המערער פנה אל המשיב בחודש מרץ 2008 וביקש להסדיר את אופן מיסוי התקבולים העתידיים להתקבל בהתאם להסכם האי-תחרות. ואכן בעקבות פנייה זו נחתם בין המערער



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 13-12-62697 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

לבין המשיב "הסכם שומה" בו נקבע, בין השאר, כי "המס" [על התשלומים הנ"ל] **ישולם בהתאם לשיעורי המס הקבועים בחלק ה' לפקודת מס הכנסה (20%)**."

לימים נערכה תוספת להסכם השומה, אך שיעור המס האמור נותר על כנו.

3. בחלוף כארבע שנים, פעל מי שהוסמך לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה והורה על "פתיחה" של הסכם השומה. לאחר בדיקת המקרה הוצא צו לפיו הכנסות המערער מכוח הסכם האי-תחרות יסווגו כהכנסות פירותיות, החייבות בשיעורי המס הרגילים, עד למדרגת המס השולית.

4. הסוגיה (עתירת המס) המונחת לפני היא האם פתיחת הסכם השומה הייתה מוצדקת בנסיבות העניין אם לאו.

ב. מקור סמכות ה"פתיחה"

5. כידוע, סמכות מנהל רשות המסים "לעיין ולתקן" מעוגנת בסעיף 147 לפקודה. סעיף זה מצוי בחלק ט' לפקודה ("שומת הכנסה, החלטת מיסוי, השגה וערעור"), בתוך פרק ראשון ("שומה"). כך קובע סעיף 147 (בחלקיו הנוגעים לענייננו):

"(א) (1) המנהל רשאי, ביזמתו הוא או לבקשת הנישום... לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה זו שנקט פקיד השומה, ומשקיבל את הפרוטוקול רשאי הוא לערוך כל חקירה שתיראה לו, או להביא לעריכת חקירה כאמור, ורשאי הוא, בכפוף להוראות פקודה זו, ליתן בענין זה כל צו שייראה לו;
...

(ב) צו לפי סעיף קטן (א) יינתן על ידי המנהל או על ידי מי שהוסמך לכך על ידי, ושומה שנעשתה בעקבות צו שניתן כאמור, דינה לענין ערעור כדין הצו."

בהמשך נשוב ונידרש לגבולות הסמכות "לערוך כל חקירה שתיראה לו" ונביא בתמצית את ההלכות שנפסקו בנושא, בפרט כאשר השומה הנפתחת נערכה בעקבות **הסכמה** בין פקיד השומה לבין הנישום.

ג. הרקע

6. המערער הוא יליד שנת 1957. בשנת 1985 הוא הקים את חברת הייעוץ העסקי האסטרטגי P.O.C יחד עם שותפים נוספים, ושימש בה כמנכ"ל עד לשנת 1995.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

7. בשנת 1995 עזב המערער את תחום הייעוץ העסקי והצטרף למשרד הפרסום קשר בראל ושות' פרסומאים בע"מ ("קשר בראל") בתפקיד מנכ"ל. מראשית דרכו בקשר בראל, קיבל המערער אופציות לרכישת מניות בפירמה (עד 9.9%) ובשנת 1997 הוקצו לו אופציות ומניות נוספות (10.1% נוספים).

8. בשנת 1998 קבוצת הפרסום הרב לאומית The Interpublic Group of Companies Inc, רכשה 40% ממניות קשר בראל. משרד הפרסום הידוע מקאן הוא חלק מקבוצת Interpublic ("מקאן העולמית"). המניות נמכרו למקאן העולמית על ידי בעלי המניות הקיימים לרבות המערער, שמכר 2% ממניות הפירמה (באמצעות חברה בשליטתו).

כתוצאה מכניסתה של מקאן העולמית, שם הפירמה הישראלית שונה למקאן אריקסון בע"מ. המערער המשיך בתפקידו כמנכ"ל.

9. כאמור, על פי עדותו של המערער (שלא נסתרה בנושא זה), הוא הוביל את הפירמה להצלחה מסחרית מרשימה ולמקום בצמרת משרדי הפרסום בישראל:

"... הפכתי את מקאן בעצם לסוכנות הפרסום הכי טובה בעולם, קיבלנו הרבה פרסים... יש 150 סוכנויות בעולם, אין אח ורע למה שאני עשיתי בסוכנות הישראלית הזאת, אין אח ורע בעולם באף מקום, במקאן אריקסון, והיה גם כתבה גדולה על זה בדה מרקר שבחרה אותי לאחד מ-10 המנהלים הכי טובים בישראל ב-10 השנים האחרונות, בדקו הישגים של 10 חברות שעשו תוצאות הכי טובות לאורך 10 שנים בהרבה פרמטרים, ונבחרתי ביחד עם אלי הורוביץ וגיל שוויד ואחרים כאלה. אין להם אח ורע.. אני לקחתי את מקאן אריקסון שהיה אז קשר בראל שהיה משרד עם 20 מיליון דולר מחזור בהתדרדרות מקום 7-8, והפכתי אותו לסוכנות הפרסום הכי גדולה בישראל, הכי מובילה בישראל, כבר ב-1998. הצמחתי אותה, היא קיבלה את כל הפרסים..."

(פרוטוקול הדיון, עמוד 239, שורה 27 עד עמוד 240, שורה 5).

המערער הגיש חוות דעת כלכלית אשר חוברה על ידי מר מנחם פרלמן ("חו"ד פרלמן") ושם נאמר:

"אילן שילוח הוא אחד מבכירי הפרסומאים בישראל... הוביל במקאן אריקסון שינויים פרסונליים וניהוליים חדשניים, שהזניקו את המשרד לצמרת משרדי הפרסום בישראל... מר שילוח הוא המרכיב החשוב והמשמעותי ביותר בהצלחת קבוצת מקאן אריקסון." (סעיף 18).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

10. כאן המקום לציין כי עסקי מקאן מורכבים משני סוגי פעילות עיקריים: האחד, יצירת מסעות פרסום עבור הלקוחות (כתיבה, איור, צילום, הפקה וכו') – המכונה "קריאייטיב"; השני, "רכש מדיה", דהיינו קניית שטח וזמן פרסום באפיקי הפרסומת השונים (טלוויזיה, רדיו, עיתונים, אינטרנט, שלטי חוצות וכו') עבור מפרסמים שונים.

בתחום רכש המדיה פעלה הקבוצה הן עבור לקוחות קבועים מתחום הקריאייטיב, הן עבור לקוחות אחרים שלא צרכו שירותי קריאייטיב אצלה והן עבור משרדי פרסום אחרים שלא עסקו ברכש מדיה, עבור לקוחותיהם (בתחום רכש המדיה קיים יתרון לגודל המאפשר רכישה מרוכזת של זמן ושטח פרסום בהנחה מן המחירים המלאים). בשנת 2007, ערב האירועים מושא ערעור זה, [[הכנסות הקבוצה הופקו ברובן מתחום רכש המדיה (כולל עמלות מספקי מדיה), והיתר מתחום הקריאייטיב ומשירותים אחרים]].

11. עוד יוסבר כי במועדים הרלבנטיים קבוצת מקאן בישראל הייתה מורכבת ממספר תאגידים שונים, כאשר העיקריים שבהם היו מקאן אריקסון בע"מ (לשעבר קשר בראל) שעסקה הן בקריאייטיב והן ברכש מדיה; יוניברסל מקאן ישראל בע"מ שעסקה בעיקר ברכש ("יוניברסל"); מקאן דיסיפלין בע"מ, שהתמחתה בפרסום באינטרנט וכן במתן שירות "לקוחות מגזריים" ("דיסיפלין"); וכן מקאן טופר פרסום ושיווק בע"מ (שנתנה שירותים שונים ללקוחות קטנים ("טופר")); להלן המונח "הקבוצה" יתאר את מכלול התאגידים, ואילו המונח "הפירמה" יתאר בדרך כלל את חברת מקאן אריקסון (לשעבר קשר בראל).

12. כאמור, בעת כניסתה של מקאן העולמית לפירמה, המערער שימש כמנכ"ל. בשנת 2004 נשכרו שירותיהם של שני מנכ"לים משותפים (ה"ה פרנק ומרגלית) והמערער פעל משלב זה ואילך כיושב ראש פעיל של קבוצת החברות.

13. ביני וביני מקאן העולמית רכשה את מניות הפירמה אשר נותרו בידי קבוצת המייסדים המקוריים של משרד קשר בראל, כך שהבעלות בקבוצה הייתה מחולקת 82% בידי מקאן העולמית ו-18% בידי המערער.

14. במהלך שנת 2007, כך מסופר, אירע משבר בחיי הקבוצה וזאת בעקבות התבטאויות מסויימות בכלי התקשורת של כל אחד מהמנכ"לים המשותפים, התבטאויות שעוררו את זעמם של לקוחות חשובים. היה חשש, כך העיד המערער, כי אמון הלקוחות יתערער והתוצאות העסקיות שהיו עד אז בסימן עלייה, ייפגעו. שני המנכ"לים פוטרו בסוף שנת 2007 או בסמוך למועד זה ("משבר המנכ"לים").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

15. לפי דבריו של המערער, הוא עצמו החליט במהלך שנת 2007 לשנות את כיוון חייו, להפסיק את עבודתו כיו"ר הקבוצה, לממש את החזקותיו בפירמה ולפנות לעיסוקים חדשים. לטענתו הוא רצה קודם לכן להגדיל את נתח בעלותו בקבוצה, בייחוד לנוכח תרומתו לבניית הצלחתה, אך הדבר לא הסתייע מול מקאן העולמית אשר החזיקה כאמור ב-82% מן המניות:

"מקאן ישראל נבנתה בצניעות אני אגיד בדמותי ובצלמי, ועם היכולות המאוד מאוד גבוהות שלי שהביאו את מקאן לתוצאות שאין להם אח ורע לא בישראל ולא במקאן העולמית. התחושה שלי הייתה מאוד מאוד קשה כי היה לי רק 18% מהמניות. ובעצם אמרתי לעצמי... אני יכול מחר לעבור את הכביש, להקים חברה שהיא 100% בבעלותי, או 80%... ובעצם להנות מ-100% מהרווחים. בין כה כל הלקוחות האלה שאני מכיר אותם עוד מהיותי ב-POC והקשרים שלי לאורך 20 שנה בדברים האלה, עם כל המוניטין שלי, מהר מאוד הם יגיעו אליי... ומקאן לא היו מוכנים לשנות את ההסכמים... הודעתי להם שאני... הולך למכור את כל מניותיי, חשוב להדגיש פה שבעצם מסוף 2002 תחילת 2003 יש לי אופציית PUT על כל מניותיי במקאן, 18%, אני יכול בכל רגע נתון, בכל שנייה נתונה למכור את כל מניותיי".

(עמוד 248, שורה 11 עד עמוד 249, שורה 2).

ובהמשך:

"אמרתי להם [למקאן העולמית] בצורה מאוד מפורשת שכיוון שיש לי רק 18% בחברה הזאת, מטעמים היסטוריים, וכיוון שאני בנית את החברה הזאת במו ידי ביחד עם צוות שלי, לא הם, וכיוון שיש לי רק 18%, אם הייתי יודע מראש שזה המצב הייתי צריך לעשות אתם שותפות 50-50 כי הערך שלי לחברה הוא הרבה יותר גדול משלהם... ואני יכול למכור את מניותיי ואני רוצה לעשות עסק שהוא שלי ב-100% ולא לעבוד אצל מישהו אחר".

(עמוד 292, שורה 27 עד עמוד 293, שורה 1).

16. והנה רצונו של המערער לעזוב (לפי עדותו) הצטלב מבחינת העיתוי עם משבר המנכ"לים. כתוצאה מצירוף האירועים, נוצר מצב חדש: מצד אחד המערער נקט צעדים לעזיבת הקבוצה (לפי גרסתו וכפי שיפורט בהמשך), אך מנגד נשאר המערער בתמונה והמשיך ללוות את הקבוצה בתפקיד זה או אחר לאורך זמן, גם לאחר חלוף המשבר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

ד. הסכמי ינואר 2008

17. בחודש ינואר 2008 נכרתו שני ההסכמים העומדים במוקד הדיון בערעור זה: אחד, המכונה "הסכם אי תחרות" נחתם בין הפירמה לבין המערער ואילו השני, המכונה "הסכם למתן שירותים" נערך בין הפירמה לבין חברת פרדוקסאלי בע"מ, בשליטתו המלאה של המערער.

18. במבוא להסכם האי-תחרות מיום 10.1.2008 הוצהר, בין היתר:

"...במשך תקופת עבודתו בחברה צבר אילן ידע ומוניטין אישי רב מאד בכל הקשור לפעילות החברה, לרבות (אך לא רק) לעניין בניה וניהול של משרדי פרסום ומדיה ואסטרטגיות לרכישת מדיה; קשר קשרים אישיים משמעותיים עם בכירי כל החברות הגדולות הנמנים על לקוחות החברה, מתחריה וספקיה; נהנה מאמון רב שבעלי התפקידים בשווקים הרלוונטים לפעילות החברה רוכשים לו [כך במקור] נהנה מנאמנות רבה שרוכשים לו עובדיה הבכירים של החברה, לקוחותיה, וספקיה..."

ולאור האמור לעיל, לקבוצת שילוח יכולת רבה להתחרות בחברה, וכנגד הסכמתה של החברה לשלם לאילן את התשלומים המפורטים בהסכם זה, הסכימה קבוצת שילוח לחתום על הסכם זה ולהתחייב בכל התחייבויות אי התחרות הכלולות בו;

19. בהמשך הותנה בין הצדדים כדלקמן:

"1. אילן ופרדוקסאלי בע"מ מתחייבים, ביחד ולחוד, כי במשך 36 חודשים מיום 1.1.2008... לא יעסוק מי מהם בכל 'עיסוק מתחרה' כהגדרת המונח להלן.

"העיסוק המתחרה' לצרכי הסכם זה, משמע עיסוק המתחרה בחברה על מי מהלקוחות המפורטים בנספח א' (על נספחי המשנה שלו) להסכם זה, וכן התחרות בעסקי מי מהלקוחות המפורטים בנספח א'....".¹

¹ בנספח א' להסכם האי-תחרות מנויים שמות לקוחות הקבוצה לסוגיהם. יש להודות כי היקף הגבלת חופש העיסוק איננו מנוסח בהירות: האיסור העיקרי הוא על "עיסוק מתחרה" ומושג זה מוגדר כ"עיסוק המתחרה בחברה על מי מהלקוחות המפורטים בנספח א'". עד כאן דומה כי הגבלת העיסוק מתייחסת אך ורק למתן שירות למי מלקוחות הקבוצה (שמספרם אמנם גדול) ולא לכלל שוק הפרסום בישראל. אולם בהמשך אותה הוראה נאמר: "מבלי לגרוע מכלליות האמור לעיל, 'העיסוק המתחרה' משמע לרבות כדלקמן: 1.1 כל עיסוק בתחום המדיה והפרסום בישראל;..."

אין זה נהיר אם ה"ריבוי" של "כל עיסוק בתחום המדיה והפרסום בישראל" עדיין נסב על "מי מהלקוחות" ובא רק להבהיר כי יש לפרש את המונח "עיסוק" באופן הרחב ביותר (מבחינת סוגי הפעילויות הכלולים בו) או שמא הוא איננו מצומצם ללקוחות הקבוצה בלבד (פירוש שמייתר למעשה את ההפנייה ל"לקוחות המפורטים").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

20. סעיף 3 להסכם האי-תחרות קובע כי בתמורה למילוי התחייבויותיו, הפירמה תשלם למערער "סך מצטבר של עשרים מיליון ושלוש מאות וחמישים אלף דולר ארה"ב ברוטו" ובהמשך מפורטים מועדי התשלום, החל מ-60 יום מיום חתימת ההסכם וכלה בתאריך 30.4.2011 ("התקבולים").

21. כמו כן, נקבע בסעיף 7 להסכם כי אם המערער יפר את התחייבויותיו, הוא לא יהיה זכאי להמשיך ולקבל את התקבולים שטרם שולמו ואף יהיה חייב להשיב לפירמה את התקבולים שכבר נתקבלו, בתוספת הצמדה וריבית.

22. כאמור, באותו יום 10.8.2008 נחתם "הסכם מתן שירותים" בין הפירמה ולבין חברת פרדוקסאלי בשליטת המערער. אלו ההוראות העיקריות בהסכם זה הנוגעות לענייננו:

"הואיל והצדדים מעוניינים כי פרדוקסאלי בע"מ תעניק לחברה שירותי יעוץ וניהול כמפורט בהסכם זה להלן ('השירותים'), וזאת באמצעות מתן שירותים באופן אישי על ידי מר אילן שילוח ('היועץ');

...

פרדוקסאלי בע"מ והיועץ מתחייבים להקדיש את מיטב כישוריהם ומרצם לשם מילוי התחייבויותיהם על פי הסכם זה ולמלא אחר הוראות הסכם זה במיומנות, במסירות ובנאמנות, והכל בהתאם להנחיות החברה, כפי שינתנו מעת לעת, ולמען קידום האינטרסים של החברה.

...

פרדוקסאלי בע"מ תעניק לחברה, ולכל תאגיד הקשור אליה או שלוב בה, שירותי ייעוץ בנוגע להתקשרות עם לקוחות וספקים מרכזיים של החברה, על כל המשתמע מכך, והכל לפי שיקול דעת החברה.

...

השירותים יינתנו בהיקף של לפחות 75 שעות בחודש. שעות מתן השירותים יתואמו מראש ובכתב בין פרדוקסאלי ובין החברה.

...

בתמורה למתן השירותים, תהיה פרדוקסאלי בע"מ זכאית לתמורה חודשית בסך 100,000 ש"ח.

...

תחולתו של הסכם זה הינה מיום 1.1.2008, והוא יישאר בתוקפו עד להבאתו לידי סיום על ידי מי מהצדדים, בכל עת, באמצעות הודעה בכתב שתיתן שלושים ימים מראש לפחות, וזאת בלי צורך לנמק...".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

(מתוך המבוא וכן סעיפים 2.1, 3.1, 3.2, 4.1 ו-7.1 להסכם מתן השירותים).

אין בהסכם מתן השירותים עצמו דבר המונע תחרות מצדו של המערער לאחר סיום תחולתו, וכמוסבר, כל צד היה זכאי לסיים את ההסכם האמור בהודעה מוקדמת של שלושים ימים.

הסכם האי-תחרות והסכם מתן השירותים יחדיו ייקראו להלן "הסכמי ינואר 2008".

23. יש לציין כי בתקופה הנדונה (2007-2008) נעשו הסדרי אי-תחרות עם שני עובדים בכירים נוספים בקבוצת מקאן ישראל [...]]. [[הם]] הגיעו גם להסכמי שומה עם רשות המסים ואף לגביהם הופעלו סמכויות המנהל על פי סעיף 147 לפקודה והתנהלה התדיינות בערכאות במקביל לערעור דנן. עוד יוער כי [[אחד מהם חתום]] בשם הפירמה על הסכמי ינואר 2008 של המערער.

ה. הפנייה למשיב

24. במכתב מיום 4.3.2008 פנה רו"ח נדב דרי, אשר ייצג את המערער, אל המשיב בנושא "פריסת מס בגין תמורת רווח הון". בין היתר נאמר בחלק א' למכתב כי המערער "... שימש בעבר כמנכ"ל קבוצת מקאן... (ו)הוא מתעתד לפעול מעתה בתחום המדיה, הפרסום וההפקה, לרבות בדרך של מתן שירותי ייעוץ לקבוצה לפי הסכם שירותי הייעוץ המצ"ב...". (מתוך סעיפים 1 ו-4).

בחלק ב' למכתב הפנייה מפורטת הבקשה:

1. "בקשתנו הינה לפרוס את תשלום המס בגין התמורה מרווח ההון האמור לאור היותה בלתי וודאית ולאור קבלתה לשיעורין כאמור לעיל כך שאירוע המס ייקבע לפי יום קבלת כל אחד מהתשלומים ולא לפי יום חתימת הסכם אי התחרות...
3. המס ישולם בהתאם לשיעורי המס הקבועים בחלק ה' לפקודת מס הכנסה. היינו, הנישום ישלם 20% מס לפי סעיף 91 לפקודת מס הכנסה בתוך 14 יום מיום קבלת כל חלק מהתמורה ולא יחולו הפרשי הצמדה וריבית מיום החתימה על ההסכם אלא רק מיום קבלת כל חלק מהתמורה בפועל על ידי הנישום."

25. יוער כי הכלל במיסוי רווחי הון הוא שהחבות במס חלה בעת עשיית העסקה ההונית, ולא במועד קבלת תשלומים על חשבון התמורה בעתיד. מסיבה זו בפנייה הנ"ל מתבקשת פריסה על בסיס מזומנים וזאת לפנים משורת הדין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

26. באותו תאריך - 4.3.2008 - ניגש רו"ח דרי למשרדי המשיב ונפגש עם רכז החוליה, רו"ח סעיד מסרי.

27. יש לציין כי קודם לפנייה אל המשיב בעניין המערער, טיפל רו"ח דרי במקרה של [[אחד הבכירים האחרים במקאן]] אשר לגביו נחתם הסכם שומה בחודש יוני 2007 (מע/3).

לפי עדותו של רו"ח דרי הוא יצר קשר עם רו"ח מסרי בעניינו של המערער לפני יום 4.3.2008 לצורך תיאום פגישה והצגת המקרה:

"ש. אתה אמרת שפנית אל סעיד [מסרי] לצורך עריכת ההסכם, מתי פנית אליו?

ת. פנית אל סעיד כמה ימים לפני...

ש. כמה ימים לפני מה?

ת. תיאמתי עם ס[עיד] פגישה לפני ה-4.3.2008.

....

...אמרתי לו יש לי עסקת אי תחרות נוספת, אני רוצה לבוא אליך עם הנתונים...

....

... יש כבר יחסים אישיים, אתה יודע, אתה מתקשר עם יחסים אישיים אומר יש לי פה

עוד עסקת אי תחרות, אני רוצה לשבת אתך, להציג לך מסמכים ולחתום הסכם, אז הוא

אמר לי אהלן וסהלן, זה מה שהוא אמר, תבוא, נשב."

(עמוד 152, שורות 5 עד 27).

בעקבות פגישתו עם רו"ח מסרי, ובאותו מעמד, הופנה רו"ח דרי למפקחת עו"ד סוניה קנייבסקי וישב אף עמה לצורך ניסוח הסכם שומה ברוח העקרונות אשר סוכמו אצל רו"ח מסרי. מובהר כי אין מחלוקת בין הצדדים כי הן הסכם האי-תחרות והן ההסכם למתן שירותים הוצגו בפני המשיב לפני שנחתם הסכם השומה.

28. ואכן באותו יום 4.3.2008 נחתם מסמך "הסכם שומה" בין המערער (באמצעות רו"ח דרי) לבין המשיב.

בשם המשיב חתמה עו"ד קנייבסקי (אשר הכינה את המסמך, כאשר חותמת המשרד הוספה על ידי רו"ח מסרי, כרכז הממונה). אלו עיקרי הסכם השומה:

"הואיל והנישום שימש כמנכ"ל קבוצת מקאן אריקסון בע"מ...;

והואיל והנישום, הסכים להימנע מלעסוק בכל עיסוק מתחרה כהגדרתו בהסכם אי

התחרות המצ"ב... וזאת כנגד קבלת התמורה כהגדרתה בהסכם אי התחרות.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

והואיל והצדדים חפצים להסדיר את מיסוי התמורה שתתקבל אצל הנישום כתוצאה מהסכם אי התחרות על דרך פשרה.

...

מועד אירוע המס לגבי כל התשלומים ייקבע ליום חתימת ההסכם.

...

הנישום ישלם את המס הנובע לתשלום [כך במקור] תוך 14 יום מיום קבלת כל חלק מהתמורה.

...

המס ישולם בהתאם לשיעורי המס הקבועים בחלק ה' לפקודת מס הכנסה (20%).

...

הסכם זה נערך בהתבסס על העובדות והמצגים שהוצגו בפני פקיד השומה על ידי הנישום. ההסכם יבוטל למפרע באם יתברר כי הפרטים שנמסרו אינם נכונים או שאינם מלאים באופן מהותי או שיתברר כי פרטים מהותיים שפורטו לא התקיימו.

...

...הנישום מתחייבת [כך במקור] להודיע לפקיד השומה בכתב, תוך 30 יום על שינוי מהותי בעובדה או בנתון שנכללו בנספחים להסכם זה. (מתוך המבוא וסעיפים 3, 4, 6, 8 ו-9 להסכם השומה).

29. יושם אל לב כי:

(א) מוצהר בהסכם השומה כי הוא נערך "על דרך פשרה" (למרות שהיום המשיב טוען כי ההסכם למעשה איננו מגלם כל פשרה אלא קבלת בקשת המערער כפי שהיא).

(ב) מצוין בהסכם השומה כי המערער "שימש" כמנכ"ל קבוצת מקאן (בלשון העבר). בהקשר זה יוסבר כי לא הוצגו בפני בית המשפט מכתב או הודעת התפטרות בחתימת ידו של המערער. המסמכים היחידים מאותה תקופה העשויים להעיד על סיום יחסי העבודה בין המערער לבין מקאן הם טופסי 161 ו-161א ("הודעת מעביד על פרישה מעבודה של עובד" ו"הודעת עובד עקב פרישה מעבודה") אשר הוגשו לרשות המסים על ידי הפירמה בחודש אוגוסט 2008.

(ג) הסכם השומה איננו מזכיר את הסכם מתן השירותים אשר נחתם במקביל להסכם האי-תחרות ואף איננו מתיימר להסדיר את אופן המיסוי של התקבולים (החודשיים) אשר יתקבלו על פי הסכם מתן השירותים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

30. נעיר כי המשיב איננו טוען בערעור זה כי הוא לא היה מוסמך מלכתחילה לעשות הסכם שומה (כלשהו) עם המערער.

ו. התוספת להסכם השומה

31. במועד בלתי ידוע בהמשכה של שנת 2008, נערכה בין המערער לבין המשיב "תוספת להסכם שומה מיום 4 במרץ 2008", שוב באמצעות רו"ח דרי ועו"ד קנייבסקי.

המסמך האמור איננו נושא תאריך. הפעם הצדדים היו המערער וחברת פרדוקסאלי בע"מ (המכונה שם "החברה המשפחתית") מצד אחד והמשיב מצד שני.

בין היתר נכתב בתוספת:

"התשלומים מתגמול המנהלים (תשלומים עבור אי תחרות - להלן: 'התשלומים'), ששולמו על ידי מקאן אריקסון בע"מ, לפי הסכם השומה מיום 4 למרץ 2008 (להלן: 'הסכם השומה'), ידווחו כהכנסה בתיק החברה המשפחתית במקום בתיק הנישום, זאת מטעמי נוחות טכניים, לאור בקשת הנישום.

...

"אין בהסכם זה כדי לשנות ו/או לגרוע מהוראות הסכם השומה והמס ישולם בהתאם להוראות סעיף 6 בהסכם." (סעיפים 1 ו-3).

32. גם על גבי התוספת להסכם השומה הוספה חותמת משרד המשיב על ידי רו"ח מסרי, אשר היה מודע לתוספת זו.

33. באשר למלים "התשלומים מתגמול המנהלים (תשלומים עבור אי תחרות - להלן 'התשלומים')" בהן נפתח סעיף 1 לתוספת להסכם השומה - נשוב אליהן ולמקורן ולנפקותן בהמשך (ראו סעיפים 53 וכן 144 ואילך להלן).

ז. קורותיו של המערער לאחר חתימתם של הסכמי ינואר 2008

34. לפי עדותו של המערער, סוף שנת 2007 הביא מפנה חד בעיסוקיו. לטענתו הוא צמצם עד מאד את מעורבותו בענייני מקאן והתחיל לפעול במסגרות עסקיות אחרות לגמרי, אשר דרשו ממנו השקעה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

גדולה של זמן, מרץ וכסף. לפי דבריו, מ"יו"ר פעיל" בקבוצת מקאן תפקידו השתנה ל"יו"ר לא פעיל",
והדבר התבטא, בין השאר, באופנים אלה: (א) הוא עבד בהיקף שעות קטן יותר בשבוע; (ב) הוא לא
נטל חלק בישיבות הנהלת הקבוצה; (ג) הוא לא עמד בקשר עם לקוחות הקבוצה באופן שוטף; (ד)
המשרד הראשי שלו לא היה בבניין מקאן, וחדרו שם היה חשוך וריק רוב הזמן (ראו למשל סעיפים 35,
36 ו-40.3 לתצהיר העדות הראשית של המערער וכן עמוד 270, שורה 1 עד שורה 7).

35. המערער איננו מכחיש כי בעקבות משבר המנכ"לים בשנת 2007 הוא נעתר לבקשתה של מקאן למלא
את החלל עד לאיתור מנכ"ל חדש קבוע:

"... לא שימשתי כמנכ"ל זמני, בעקבות המשבר שנוצר עם פיטורי המנכ"לים בסוף
2007, אוקטובר או נובמבר, החברה [נקלעה] למשבר, בתור יו"ר של החברה שגם יש לו
מניות בה והוא גם אחראי עליה לקחתי על עצמי לכמה חודשים...

...
...אמרתי למקאן 'תשמעו אני אשמש יו"ר פעיל למספר חודשים...".

(עמוד 257, שורות 27 עד 30; עמוד 258, שורות 5-6).

לפי גרסת המערער, לאחר שגויסה מנכ"לית חדשה במהלך שנת 2008 (גב' בק), הוא שב לתפקידו החדש
המצומצם יותר, דהיינו יו"ר בלתי פעיל. לדבריו תקופת החפיפה עם גב' בק הסתיימה באוקטובר 2008
ומשלב זה ואילך היא מילאה את תפקיד המנכ"ל לכל דבר ועניין.

36. כאמור, המערער פנה במקביל למיזמים אחרים באותה תקופה ("המיזמים החדשים").

מיזם אחד הוא **מטומי מזיה גרופ (Matomy)**, בו השקיע המערער כ-40 מיליון ש"ח בשנת 2007 ורכש
28.5% ממניות החברה. המערער שימש בה יושב ראש דירקטוריון פעיל. חברה זו פועלת בשוק
הבינלאומי ומתמחה בפרסום דיגיטלי מבוסס ביצועים (advertising performance based). מטומי מציעה
מעין זירת מסחר המקשרת בין מפרסמים לבין בעלי אתרים המעוניינים למכור שטח פרסום. החברה
הונפקה בבורסה בלונדון. מטומי אף רכשה חברות אחרות אשר פעלו באותו מגזר עסקי.

במיזם השני, חברת **"דה טיים" (The Time)**, השקיע המערער 20 מיליון ש"ח ורכש שליש מהמניות
בשנת 2009. גם ב"דה טיים" כיהן המערער כיו"ר דירקטוריון פעיל. דה טיים היא חממה טכנולוגית
שהוקמה בשנת 2003 כחלק מתוכנית החממות של משרד התעשייה והמסחר ובמסגרתה פועלות חברות
בעיקר בתחום המדיה והדיגיטל. החברות הצעירות מקבלות מימון וכן סיוע בתחומי הניהול והשיווק.
"דה טיים" השקיעה בעשרות חברות הזנק וזכתה מספר פעמים בתואר "החממה המצטיינת".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

37. עדותו של המערער בעניין זה לא נסתרה ובאופן כללי אין בסיס לפקפק בה – וממילא חלק מהדברים פורסם ברבים. לדברי המערער הוא היה מעורב ומעורה בעסקיהם של שני המיזמים הנ"ל באופן יום-יומי (למשל, בקבלת החלטות ההשקעה במסגרת החממה וליווי החברות המושקעות לאחר מכן, ובתהליך הנפקתה של מטומי בבורסה בלונדון). יוער כי בסיכומי המשיב (סעיפים 170 ו-171) נרמז כי עיסוקיו החדשים של המערער היו כרוכים בהפרת חובתו שלא להתחרות במקאן, אך המערער טען בלהט כי אין קשר בין תחומי הפעילות של המיזמים החדשים לבין תחומי הפעילות של הקבוצה (למרות שלכאורה קיים מכנה משותף של שימוש בערוצי תקשורת, הן מסורתיים והן חדשים, לשם הפצת דברי פרסומת ושיווק). למשל לגבי מטומי הוסבר כי היא פועלת בזירה האינטרנטית הבינלאומית ולא בישראל וכי מהות פעילותה – המתמקדת בפרסום דיגיטלי מבוסס תוצאות – שונה בתכלית מזו של קבוצת מקאן בישראל.

38. כאמור, נכון לסוף שנת 2007 המערער החזיק ב-18% ממניות הפירמה. הוא מכר את כל המניות האמורות על פני תקופה שהחלה בחודש מאי 2009 והסתיימה בחודש ספטמבר 2011. חלק הארי מן המניות נמכר בשנת 2011 (רובן אף בספטמבר באותה שנה). התמורה הכוללת בגין כלל מכירת המניות הייתה ככל הנראה קרובה למאה מיליון שקלים חדשים (בסיכומי המערער נאמר כי המערער מכר "את כל 18% מניותיו במקאן תמורת כ-30 מיליון דולר" (סעיף 264), וראו גם עדות המערער, עמוד 253, שורה 11). מדו"חות המס השנתיים של המערער (נספח 8 לתצהיר רו"ח עופרי שלו) עולה כי סך התמורות ממכירות המניות בשנים 2009 ו-2011 הגיע לכדי 93.2 מיליון ש"ח; לא ניתן להבין בבירור מחומר הראיות אם הייתה מכירה נוספת בשנת 2010.

39. מנגד, כפי שהמשיב מדגיש, לפחות עד למועד שמיעת ערעור זה המשיך המערער לשמש יושב ראש הקבוצה ולהיות מזוהה בתקשורת כדמות מובילה במקאן (ראו נספח 7 לתצהיר רו"ח עופרי שלו).

ח. ההוראה לפתוח את הסכם השומה

40. והנה בתחילת שנת 2012, כארבע שנים לאחר חתימת הסכם השומה, החלו דיוני שומה לגבי שנת המס 2008 ואילך. במכתב מיום 5.7.2012 (מע/5) פנה רו"ח עפרי שלו מהחטיבה המקצועית במטה רשות המסים אל המערער והודיע לו כי:

"עיינתי בדוחותיך לשנות המס 2008-2010 ומצאתי כי יש לבחון את סוגיות המס העולות מהם... בכוונתי לבחון את האפשרות לפתוח בהליך לפי סעיף 147(א) לפקודה ולתקן את השומה, בין היתר בכל הקשור להסכם [השומה מיום 4.3.2008]... זאת הואיל ובחינת הנתונים שבפני מעלה שההסכם שגוי מיסודו".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

41. במכתב נוסף מיום 26.8.2012, פנה רו"ח עפרי שלו אל פקיד השומה וכתב כי: "הריני מורה על פתיחת השומות לשנים [2010-2008]". בהוראה זו לא צויינה סיבה להחלטת הפתיחה.

42. לאחר מכן במכתב לב"כ המערער מיום 18.10.2012, כתב רו"ח שלו כדלקמן:

"שוכנעתי שעל פני הדברים ההסכם אינו עולה בקנה אחד עם הפקודה בסיווגה של ההכנסה כרווח הון. לאור העובדה שמדובר בהכנסה בסכום גדול מאד, מצאתי כי יש מקום לבחון את העניין..."

ט. השומה לפי סעיף 147 לפקודה

43. ביום 30.12.2013 נערכה על ידי המפקחת קטי דהרי שומה לפי סעיף 147 לפקודה לשנות המס 2008, 2009 ו-2010. מונחים בפני המפקחת דהרי היו הסכם האי-תחרות, הסכם מתן השירותים, התוספת להסכם השומה וכן מסמכים רבים נוספים אשר נאספו על ידי המשיב בשלב פתיחת השומה על פי סעיף 147. כמו כן היו עדויות שנגבו מעובדים, לקוחות וספקים של מקאן.

44. רו"ח שלו וגב' דהרי העידו כי לא דיברו עם רו"ח מסרי או עם עו"ד קנייבסקי בקשר להסכם השומה ונסיבות עריכתו. הם אף גרסו בבית המשפט כי בירור מסוג זה לא היה נחוץ ולא היה עשוי להועיל:

"לא ראיתי לנכון להיפגש עם סעיד. ... אני לא חושבת שזה היה אמור לשנות את ההחלטה ...

אני באותו רגע לא ראיתי לנכון וגם היום אני לא רואה לנכון איך זה היה יכול לשפוך אור. אני לא רואה איזה שהוא ערך מוסף בפגישה עם סעיד או עם סוניה או אני לא יודעת, מי שהיה מעורב אז בהסכם השומה."

(מתוך עדותה של גב' דהרי, עמוד 782, שורות 6 עד 10; עמוד 778, שורות 17 עד 19).

לדידי היה מקום לצפות בנסיבות המקרה דנן, כי בדיקת הליך כריתת הסכם השומה, במסגרת הפעלת סמכות המנהל לפי סעיף 147 לפקודה, תכלול קבלת הסבריהם של אותם עובדי רשות המסים אשר מצאו לנכון לחתום על ההסכם. אגב בדיקה זו הפקיד המוסמך לפי סעיף 147 היה לומד על הרקע לכריתת ההסכם, על השיקולים אשר הביאו לגיבוש ההסכמות עם הנישום ועל המצגים אשר הוצגו (או שלא הוצגו) בפני עובדי הרשות עובר לחתימת ההסכם. קשה להלום כי בדיקה נוספת זו לא הייתה מוסיפה רבדים חשובים להחלטה הסופית המתקבלת בהתאם לסעיף 147, אף אם התוצאה לא הייתה בהכרח משתנה. אמנם העדר בדיקה כאמור איננו פגם שיביא לפסלות הצו שהוצא לפי סעיף 147, אך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

סירובם של רו"ח שלו וגב' דהרי להכיר בערכה של בדיקה מסוג זה הינו תמוה. הדברים נכונים ביתר שאת לנוכח תכליתו של סעיף 147 ככלי ל"בקרת איכות" של פעולות השלטון – כיצד תוגשם תכלית זו ללא "היזון חוזר" בין המבקר לבין המבוקר?

45. ה"ה שלו ודהרי אף העידו כי מסמך "תיקון להסכם אי תחרות" – שתוכנו יתואר בהמשך – לא נמסר לידיהם והם לא הכירו אותו בעת פתיחת הסכם השומה ועריכת הצו לפי סעיף 147.

46. אביא כאן את עיקרי ההנמקה שניתנה על ידי המשיב לשומה שהוצאה על פי סעיף 147 לפקודה:

"נמצא כי סיווג ההכנסה כהכנסה הונית על פי הסכם השומה הינו בגדר טעות מהותית ועל כן אינו יכול לעמוד..."

... ממכלול ההסכמים והמסמכים שבחנתי עולה כי לא נותקו קשרי העבודה בין מר שילוח לבין מקאן, וכי מר שילוח המשיך לשמש כיו"ר מקאן, היינו כבעל תפקיד בכיר ביותר בחברה, ובתקופות מסוימות אף כמנכ"ל, וכי בכל מקרה המשיך לעבוד מול החברה, כך שלכל היותר שינה את אופן ההתקשרות מעובד שכיר לנותן שירותים עצמאי. לפיכך, לא שוכנעתי כי התשלומים למר שילוח שנטען לגביהם כי שולמו בגין התחייבותו שלא להתחרות במקאן, אכן שולמו לו בשל התחייבות כאמור, שעה שלא נותקו קשרי העבודה בין מר שילוח לבין מקאן שממילא מחייבים אותו שלא להתחרות בה.

... בהתאם לכך קבעתי כי יש לסווג מחדש את הסכומים שהתקבלו ע"י מר שילוח... כהשתכרות או רווח מעבודה.

... לחילופין... אטען כי התשלומים הינם בגדר הכנסה נוספת שקיבל מר שילוח בגין מתן השירותים למקאן [ה]חייבת במס על פי סעיף 2(1) לפקודה...

... לחילופי חילופין, קבעתי כי כל המסמכים שבפני מעידים כי המצג לפיו שולמו למר שילוח כספים בגין ההתחייבות שלא להתחרות בחברה הוא בגדר עסקה מלאכותית או בדויה, או עסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, והכל במובן סעיף 86 לפקודה...

... ועוד לחילופין אטען, כי גם לו שוכנעתי כי מדובר בתשלום בגין התחייבות לאי תחרות, ולא כך הוא, כי אז טענתי הינה כי בנסיבות המקרה של התחייבות לתקופה של 36 חודשים שניתנה אגב סיום יחסי עובד-מעביד יש לסווג הכנסה זו כהכנסה פירותית שניתנה בקשר ליחסי עובד מעביד, לרבות סיומם של יחסים כאמור."

47. כנגד השומה לפי סעיף 147 הוגש הערעור דנן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

י. תיקון הסכם האי-תחרות

48. לכתב הערעור בהליך הנוכחי צורף, כאחד מן הנספחים הרבים, מסמך שכותרתו "תיקון להסכם אי תחרות שנחתם ביום 10.1.2008", אשר נערך ונחתם בין המערער לבין הפירמה ביום 5.8.2008 (על פי הרשום בו) (להלן: "תיקון הסכם האי-תחרות").

49. תיקון הסכם האי-תחרות קובע לאמור:

1. "הצדדים מתקנים בזאת את ההסכם מיום 10.1.08 בין אילן לחברה, הכל כמפורט להלן.

2. מוסכם בזאת כי התשלומים בהסכם הנ"ל בגין 'אי תחרות', ישולמו במקום זאת בגין כתגמול מנהלים כולל בגין פעילותו ותרומתו של אילן לחברה [כך במקור].

3. לפיכך מוסכם בזאת כי התשלומים המפורטים בסעיף 3 להסכם הנ"ל, ישולמו ע"י החברה לאילן ו/או לחברת פרדוקסאלי... כתגמול מנהלים כולל. בגין תגמול המנהלים הכולל, אילן ו/או פרדוקסאלי, לפי העניין, מתחייבים להעביר לחברה חשבונית וקבלה, בתוך 7 ימים מביצוע כל תשלום, בתוספת מע"מ כדין.

4. תיקון זה נועד להחליף את ההסכם הנ"ל, ומהווה חלק בלתי נפרד ממנו, וההסכם המקורי לא תקף בלעדיו וכפוף ליתר ההסכמות בין הצדדים."

50. בשם הפירמה חתמו על תיקון ההסכם גם המערער וגם [[אחד הבכירים האחרים]].

51. לעניין השלכות האפשריות של קיום התיקון להסכם האי-תחרות נחזור בהמשך.

52. רו"ח דרי, אשר כזכור ייצג את המערער באותה תקופה, העיד בנחרצות כי העתק תיקון הסכם האי-תחרות נמסר לידי המשיב בסמוך לאחר עריכתו, למרות שאין בידו או בידי המערער עותק הנושא חותמת "נתקבל" מטעם המשיב. כהוכחה עקיפה להמצאת המסמך לידי המשיב, הצביע רו"ח דרי על כך כי תיקון דומה להסכם האי-תחרות נעשה גם [[בעניינו של אחד הבכירים האחרים]], ובאותו מועד, ועל גבי מסמך תיקון ההסכם [[שלו]] נמצאת חותמת נתקבל מיום 25.8.2008 מאת רשות המסים. לפי גרסתו של רו"ח דרי, הוא מסר את שני תיקוני ההסכמים [...] לידי רשות המסים ביחד, ובאותו מועד ובאותו מקום.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 13-12-62697 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

53. כחיזוק לכך שהמשיב היה מודע לקיומו של התיקון להסכם האי-תחרות, ממשיך רו"ח דרי ומצביע על המינוח ששימש **בתוספת להסכם השומה** שנחתמה בעניינו של המערער: התוספת האמורה (אשר נחתמה כאמור על ידי עו"ד קנייבסקי בידיעתו של רו"ח מסרי) מתייחסת אל "התשלומים מתגמול המנהלים" – ביטוי מיוחד הלקוח (לפי הטענה) מתיקון הסכם האי-תחרות הנ"ל (שבו נכתב "תגמול מנהלים כולל"). לפי ההסבר, התוספת להסכם השומה נערכה בעקבות הצגת תיקון הסכם האי-תחרות בפני המשיב.

54. הן רו"ח מסרי והן עו"ד קנייבסקי העידו כי הם **אינם זוכרים** את מסמך תיקון האי-תחרות (עמוד 427, שורה 31 עד עמוד 428, שורה 18; עמוד 598, שורות 1 עד 14).

רו"ח שלו וגב' דהרי העידו שהם לא הכירו את מסמך תיקון הסכם האי-תחרות עד לשלב הערעור בבית משפט וכי הוא לא היה מונח לפנייהם בעת פתיחת הסכם השומה והוצאת הצו לפי סעיף 147 לפקודה.

55. יש לומר כי לנוכח העובדה שרו"ח דרי טיפל בהסכמי השומה של ה"ה שילוח, [[ושל שני בכירים נוספים]] וכי הוכח כי למצער מסמך תיקון הסכם האי-תחרות של [[אחד מהם]] נמסר לידי רשות המסים, ממילא לא היה טעם לנסות ולהסתיר מעיני המשיב את המסמך המקביל שנערך לגבי המערער. יחד עם זאת, יש לציין בתמיהה כי לכל הנראה מקומו של מסמך תיקון הסכם האי-תחרות נפקד ממכתב "נימוקי התנגדות לפתיחת שומה והגבלתה לפי סעיף 147 לפקודה" אשר שיגר ב"כ המערער למשיב ביום 16.10.2012.

אורכו של מכתב מפורט זה הוא 59 עמודים, ובין השאר מוזכרת בו במפורש התוספת להסכם השומה (הן בסעיף 15 והן בסעיף 36.11). למכתב צורפו עשרים נספחים, לרבות התוספת להסכם השומה, אולם התיקון האמור משום מה לא צורף.

לטענת המערער עצמו בערעור דנן התוספת להסכם השומה נערכה על רקע התיקון להסכם האי-תחרות אשר לדברי המערער נמסר לעיון המשיב.

והנה משום מה התיקון להסכם האי-תחרות, שתוכנו איננו מקל על המערער בנקיטת גישתו, לא זכה להתייחסות כלשהי במכתב ההתנגדות המקיף הנ"ל.

יא. טענות הצדדים

56. אלה עיקרי טענות המערער:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 13-12-62697 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 (א) לא התקיימה כל עילה, וודאי לא "הצדקה מיוחדת" לפתיחת הסכם השומה שנכרת
2 בינו לבין המשיב.

3 (ב) עריכת הסכם השומה לא לוותה בכל הטעייה או הסתרה.

4 (ג) האמור בהסכם השומה לא עמד בניגוד להוראות הפקודה, להלכה הפסוקה ואף לא
5 להוראות המקצועיות של רשות המסים.

6 (ד) המשיב נימק את פתיחת השומה בטעות מקצועית שנעשתה, דהיינו מתן הסכמה
7 לסיווג התקבולים כרווח הון. לא היה מקום לכך, לפי עמדת המשיב היום, בהעדר
8 התנתקות מוחלטת ומיידית של המערער מקבוצת מקאן. אולם המשיב ידע בעת כריתת
9 הסכם השומה כי המערער ימשיך לתת שירותים לקבוצה, ודרישת "ההתנתקות" נולדה
10 רק שנים לאחר מכן כאשר נשקלה פתיחת הסכם השומה. המשיב לא הראה כל עיגון
11 לדרישה זו:

12 **"טענת ההתנתקות הינה טענה מאוחרת בזמן, והיא נמצאת בדרגת התפתחות**

13 **אבולוציונית גבוהה אשר התפתחה בין השנים 2012 והלאה, וכלל לא הייתה**

14 **קיימת בנמצא בשנת 2008" (סעיף 132 מסיכומי המערער).**

15 (ה) לא היו כל חיובים שלובים בין הסכם האי-תחרות מצד אחד לבין הסכם מתן
16 השירותים מצד שני. הזכאות לתקבולים בהתאם להסכם האי-תחרות לא הייתה מותנית
17 בהמשך מתן שירותים במתכונת כלשהי.

18 (ו) המערער נפרד והתנתק לחלוטין מהחופש שלו להתחרות במקאן. דרישת ההתנתקות
19 היא מהנכס הנמכר (סעיף 2) (לסיכומי המערער).

20 (ז) המערער שינה את מסלול חייו מן הקצה אל הקצה, החל ממועד חתימת הסכם האי-
21 תחרות, ונכנס לעסקי היי-טק.

22 (ח) התקבולים נושאים אופי הוני כי "הגבלת חופש העיסוק של המערער משך שלוש
23 שנים הינה הגבלה משמעותית הפוגעת בעץ עצמו פגיעה אנושה, כיון ששלוש שנים
24 בתחום הפרסום כמוהן כנצח, אשר מפחיתות את כושר התחרות של המערער בצורה
25 משמעותית ביותר" (סעיף 434 לסיכומי המערער) ובהמשך: "לכל היותר יכול המנהל
26 לטעון, כי יש צדדים לכאן ולכאן בקשר לשאלת סיווג ההכנסות מהסכם אי התחרות"
27 (סעיף 468.4 לסיכומי המערער).

28 (ט) אם בכלל, הסכם האי-תחרות "משתלב בצורה הולמת יותר מבחינה סיווגית" עם
29 מכירת מניות הפירמה שהיו בידי המערער (18%) – מכירה שאין חולק כי הרווח שנבע
30 ממנה הוא הוני.

31 (י) לא נפלה כל טעות בהסכם השומה – התקבולים סווגו בצדק כהכנסה הונית. מכל מקום
32 לא הייתה כל "טעות ברורה וחד משמעית" שיכולה להצדיק פתיחתו של הסכם שומה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 (י"א) השווי שיוחס לתניית האי-תחרות על פי חוות הדעת שהוגשה מטעם המערער לא
2 נסתר על ידי המשיב.

3 (י"ב) המערער הסתמך על הסכם השומה ושינה את מצבו לרעה. ההסתמכות באה לידי
4 ביטוי בעיקר בהסכמת המערער להמשיך לתת שירותים לקבוצה (הוא לא היה מסכים לכך
5 אילו ידע כי תידרש התנתקות) וכן בהשקעת כספי התקבולים, לאחר תשלום מס בשיעור
6 המוסכם, במיזמי היי-טק והשקעות בעלות סיכון.

7 (י"ג) אף אם המשיב טעה טעות מקצועית בחותמו על הסכם השומה, האשם התורם של
8 המשיב בקרות השגיאה הוא "כדי 100%, ולפיכך אין מקום להורות על פתיחת [הסכם
9 השומה]" (סעיף 2(י"ז) לסיכומי המערער).

10 (י"ד) עמדת רשות המסים עצמה, כפי שבאה לידי ביטוי בקובץ הפרשנות, היא כי יש
11 להימנע מפתיחת שומה בהסכם אלא אם ההסכם מבוסס על מידע מוטעה או חסר.
12 (ט"ו) חלק מן התקבולים יוחס בהסכמה לשנת המס 2006. שנת מס זו התיישנה והפעלת
13 הסמכות על פי סעיף 147 לפקודה בקשר לחלק זה איננה אפשרית מפאת התיישנות.

14
15 57. ואלה הם, בקליפת האגוז, טיעוני המשיב:

16 (א) המחלוקת בערעור זה "... אינה בשאלה כיצד יש לסווג תקבול מכח תניית 'אי תחרות'
17 – האם כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה או כרווח הון". אלא "השאלה העומדת
18 להכרעה בפני בית המשפט הנכבד בערעור זה הינה... מהי המהות הכלכלית של
19 התקבולים ששולמו למערער מכח הסכם אי תחרות – האם שכר עבודה, כטענת המשיב,
20 או תשלום עבור תניית 'אי תחרות', כטענת המערער." (סעיף 450 לסיכומי המשיב).

21 (ב) "המהות האמיתית" של התקבולים "הינה בבחינת שכר עבודה, שמקורו בשירותים
22 שסיפק המערער לחברה, וככזה – יש למסותו כתקבול פירותי" (סעיף 12 לסיכומי
23 המשיב). "המסקנה היחידה המתחייבת הינה כי התקבולים אשר שולמו למערער מכוח
24 הסכם אי התחרות היו עבור השירותים שהמשיך לספק לחברה..." (סעיף 396 לסיכומי
25 המשיב).

26 (ג) הזיקה בין התקבולים לבין השירותים שסיפק המערער לקבוצה משתקפת היטב
27 במסמך התיקון להסכם האי-תחרות.

28 (ד) הסכם האי-תחרות והסכם מתן השירותים הינם שלובים ואין להפריד ביניהם.
29 (ה) על פי הסכם מתן השירותים, המערער ממילא היה חייב להקדיש את מיטב כישוריו
30 ומרצו לענייני הפירמה כך שלא היה כל צורך בהסדר אי-תחרות – הוא היה מנוע
31 מלהתחרות בקבוצה בשל תפקידיו וכנושא משרה בה.
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 (ו) המערער היה מנוע מלהתחרות בקבוצה על פי חוזי העסקה קיימים ולא היה כל צורך
2 בהסכם אי-תחרות נוסף.
3 (ז) בהסכם השומה נפלה טעות מהותית "היורדת לשורשו של עניין בניתוח העובדות..."
4 (סעיף 20 לסיכומי המשיב).
5 (ח) התקבולים שולמו עבור פעילותו בקבוצה: "... המשך כהונתו של המערער בחברה
6 [מחודש ינואר 2008 ואילך] – בתפקידים הבכירים ביותר – מרוקן מתוכן את הטענה ל'אי
7 תחרות'..." (סעיף 146 לסיכומי המשיב).
8 (ט) קשרי העבודה בין המערער לבין קבוצת מקאן לא נותקו בשנת 2008 והמערער המשיך
9 לשמש נושא משרה בכיר: "זו אינה תמונה המאפיינת מצב בו אדם פרש ממקום עבודתו
10 ונותק ממנו על מנת שלא יתחרה בו" (סעיף 283 לסיכומי המשיב).
11 (י) יש לסווג את התקבולים כהכנסה פירותית כי: "הרי המערער אשר המשיך לעשות
12 שימוש ב'גורמי הייצור' העומדים לרשותו ולספק שירותים לחברת מקאן... בגינם הפיק
13 הכנסות פירותיות, אינו יכול להישמע, בה בעת, בטענה כי אותן הכנסות נובעות ממכירת
14 'אמצעי הייצור' לאותה חברה, המצמיחות רווח הון." (סעיף 300 לסיכומי המשיב).
15
16 (יא) במיזמים החדשים האחרים (מטומי ודה טיים) שימש המערער יושב ראש בלבד ולא
17 מנכ"ל.
18 (יב) הטעות היסודית בשיקול הדעת שנעשתה על ידי רו"ח מסרי בעת כריתת הסכם
19 השומה "נבעה מהעובדה כי מקום שלא נותקו קשרי העבודה בין המערער לבין החברה
20 במועד בו נחתם הסכם אי התחרות והמערער המשיך לספק שירותים לחברת מקאן –
21 באופן כזה או אחר – יש לסווג את התקבולים מכח הסכם אי התחרות כשכר עבודה לפי
22 סעיף 2(2) לפקודה ולא הכנסה מריווח הון..." (סעיף 309 לסיכומי המשיב).
23 (יג) השארת הטעות האמורה על כנה תגרום לאבדן מס גדול ביותר ולאפליה בלתי
24 מוצדקת לטובת המערער לעומת נישומים אחרים.
25 (יד) סעיף 147 לפקודה מעניק סמכות לפיקוח ובקרה על מעשיהם ומחדליהם של פקידי
26 השומה. סמכות זו מתיישבת עם עקרון אי סופיותן של החלטות מינהליות.
27 (טו) הסמכות לפי סעיף 147 לפקודה להתערב בשומה בהסכם אינה מוגבלת אך ורק לסוג
28 מסויים של טעויות או לקיומה של הטעיה מצד הנישום.
29 (טז) אין לקבל את גרסתו של המערער לפיה אילו היה יודע כי המשך מתן שירותים על
30 ידיו לקבוצה עלול להשפיע על סיווג התקבולים לצרכי מס הוא היה מפסיק לאלתר את
31 עבודתו: "במצב דברים זה, טענת המערער כי היה מודיע לחברה על הפסקת עבודתו
32 בחברה באותו מועד בשנת 2008, בעיצומו של משבר ההנהלה, סותרת את גרסתו שלו,
33 כפי שחזר ושנה במהלך חקירתו הנגדית – ולפיה נוכח תחושת המחויבות הארגונית



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 הגבוהה שלו לחברה – אותה כינה 'מפעל חייו', 'הילד שלו' – לבעלי מניותיה, לעובדיה,
2 ללקוחותיה, לא היה עולה על דעתו לזנוח את כל אלה בשעת משבר ולהודיע לחברה על
3 הפסקת שירותיו. (סעיף 433 לסיכומי המשיב).
4 (י"ז) מסמך תיקון הסכם האי-תחרות של המערער לא הוצג בפני המשיב לפני עריכת
5 התוספת להסכם השומה אלא "הוא הומצא, לראשונה, במסגרת נימוקי הערעור דנן"
6 (סעיף 243 לסיכומי המשיב).
7 (י"ח) אין קשר בין הסכם האי-תחרות לבין מכירת מניות הפירמה על ידי המערער אשר
8 החלה שנה לפחות לאחר חתימת הסכם האי-תחרות.
9 (י"ט) לא ניתן כל הסבר כיצד נקבע גובה התקבולים בגין אי-תחרות.
10 (כ) לאור תוכנה האמיתי של המחלוקת "חוות הדעת שערך מר פרלמן אינה רלוונטית כלל
11 לצורך הכרעה בשאלה העומדת לדיון..." (סעיף 471 לסיכומי המשיב).
12 (כ"א) לחילופין, אף אם ייקבע בניגוד לעמדת המשיב כי התקבולים שולמו עבור התחייבות
13 שלא להתחרות ולא כשכר עבודה, אזי לא הייתה כל גדיעה של עץ: אין הבדל בין תשואה
14 הנובעת מהפעלת ההון האנושי לבין תשואה הנובעת מאי הפעלתו.
15 (כ"ב) לגבי טענת המערער כי חלה התיישנות לגבי שנת המס 2006 אליה יוחס חלק מן
16 התקבולים, המשיב מבהיר כי: "...כפי שהסביר רואה חשבון מסרי, במסגרת הסכם
17 השומה הסכימו הצדדים כי מטעמים טכניים יוקדם הדיווח על ההכנסה הנובעת מקבלת
18 שני התשלומים הראשונים בסכום כולל של 1,000,000 דולר ארה"ב תוך 60 יום מיום
19 החתימה על הסכם השומה.
20 מאחר שהסכם השומה נחתם בחודש מרץ 2008, בטרם הוגשו הדוחות השנתיים של
21 המערער לשנים 2007 ו-2008, לצורך שידור הסכם השומה במערכת המחשב של המשיב
22 הוקדמה ההכנסה הנובעת מקבלת שני התשלומים הראשונים, כאמור, ליום 31.12.2006
23 - השנה האחרונה שהוגשו דוחות לגביה במועד החתימה על הסכם השומה." (ההדגשה
24 במקור, סעיף 592 לסיכומי המשיב).

יב. על הנטלים בערעור זה

58. הדיון בערעור זה מורכב למעשה משני היבטים עיקריים: היבט אחד הוא דיון בשאלה האם פתיחת
הסכם השומה הייתה מוצדקת בנסיבות העניין. בהינתן שעצם הפתיחה הייתה מוצדקת, אזי בהיבט
השני תעלה השאלה האם השומה אשר הוציא המשיב על פי סעיף 147 הינה סבירה או שמא יש מקום
"להגדילה או להפחיתה", כלשון סעיף 152(ב) לפקודה, אליו מפנה סעיף 147(ב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

59. כידוע נטל השכנוע בערעורי מס מוטל ברגיל על הנישום המערער. כך, לכאורה, הם פני הדברים גם לגבי ערעורים על השימוש בסמכות המנהל על פי סעיף 147 לפקודה. אולם לדידי, כאשר מדובר בפתיחת הסכם שומה שנכרת באופן רצוני בין הנישום לבין פקיד השומה, בכל זאת רובצת על פקיד השומה חובה להראות ולו לכאורה כי התקיימו אותה הצדקה מיוחדת או אותן נסיבות חריגות העשויות להכשיר, בהתאם לעובדות המקרה, השתחררות מהסכם השומה התקף שנערך. כך הבעתי את דעתי בהחלטת ביניים מיום 22.6.2014 בערעור דנן:

"על סמך דברים אלה, ניתן להסיק כי במקרה של פתיחת הסכם שומה על פי סעיף 147 (ובהעדר הטעיה או כל פגם אחר בעצם כריתת ההסכם) על רשות המסים רובץ נטל שכנוע בפני בית המשפט להצדיק את הפעלת הסמכות כאמצעי לתיקון טעות." (סעיף 16).

לעומת זאת:

"נטל השכנוע בסוגיית סיווג ההכנסה מוטל כרגיל על המערער ועליו לשכנע את בית המשפט כי סיווג ההכנסה (כהכנסה רגילה) כפי שנקבע בצו שהוציא המשיב איננו נכון." (שם, בסעיף 31(ב)).

בסופו של דבר לעניין סדר הבאת הראיות קבעתי כי על המערער לפתוח בהבאת ראיותיו:

"במקרה דנן חומרת הטעות (אם בכלל) יכולה להתברר אך ורק על בסיס אותם ממצאים עובדתיים המשמשים במלאכת סיווג ההכנסות... לא ניתן יהיה למצות כראוי את הדיון בסוגיית הצדקת פתיחת השומה לפי סעיף 147 מבלי לברר את העובדות הנוגעות לעניין הסיווג." (סעיף 26).

יג. על נתיב הדיון והניתוח

60. בתיק העוסק בסוגיית מיסוי תקבולים המוצגים כתמורה בעד התחייבות להימנע מתחרות, יש להבדיל היטב בין שני שלבי ניתוח שונים:

- (א) **בשלב הראשון**, נשאלת השאלה **עבור מה** שולמו התקבולים? האם התשלומים באמת שולמו עבור התחייבות לאי-תחרות, או שמא בשביל דבר אחר? זאת שאלה **עובדתית** במהותה.
- (ב) אם ייקבע כי התשלומים היו עבור אי-תחרות והגבלת חופש העיסוק, אזי **בשלב השני** תישאל השאלה האם לפי דיני המס יש לסווג את התשלומים הנדונים כ"תמורה" כמשמעותה בחלק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

ה' לפקודה העשויה להצמיח רווח הון, או לחילופין יש לסווגם כהכנסה פירותית בהתאם
לסעיף 2(2) ("עבודה") או 2(1) ("עסק ומשלח יד") או 2(10) לפקודה ("מקורות אחרים")?
השלב השני מערב שאלות משנה של עובדה ושל משפט.

הקפדה על ההפרדה בין שני שלבי הניתוח (קביעת מהות התשלום וכן סיווג התשלום לפי מקורות
ההכנסה) תסייע בהבהרת הדברים, בייחוד במקרה הנוכחי בו קיים "מימד" נוסף של בחינת הצדקת
פתיחת השומה.

61. כפי שנראה להלן, הפסיקה הכירה, במידה מצומצמת, באפשרות של פתיחת שומה מפאת טעות
מהותית גם כאשר נערך הסכם שומה עם הנישום. אולם על מנת לשקול את השיקולים השונים
המובאים בחשבון בהקשר זה (למשל אינטרס ההסתמכות של הנישום מצד אחד ואינטרס ההגנה על
הקופה הציבורית וגביית מס אמת מהצד השני, הכל כפי שיפורט בהמשך), יש קודם כל להיווכח כי אכן
נעשתה טעות וכן לאמוד את מהותיות הטעות. בירורים אחרונים אלה מחייבים צלילה לסוגיות המיסוי
לגופן – כך שלמעשה לא ניתן במקרה כגון זה להפריד בין החלק השייך לתחום המשפט המינהלי (קיום
או אי קיום של עילת השתחררות) לבין החלק השייך לדיני מסים (מהות התשלום וסיווגו לעניין מיסוי).
לא זאת אף זאת, ייתכן שבעניין סוגייה אחת נגיע למסקנה כי לא נעשתה טעות מהותית מספיק כדי
להצדיק פתיחת הסכם שומה (בהתחשב בכלל השיקולים השונים), ואילו בעניין סוגייה אחרת יוכח כי
אכן נעשתה טעות כבדת משקל שמחייבת פתיחת הסכם השומה.

62. על כן, לאחר שנציג להלן את ההלכה בנושא פתיחת הסכם שומה, נפנה לבחון: (א) האם המשיב טעה
טעות מהותית בחותמו על הסכם השומה? ו-(ב) האם לאור מכלול הנסיבות והשיקולים, הטעות
שנעשתה (ככל שנעשתה) מצדיקה פתיחת הסכם השומה והוצאת צו לפי סעיף 147 תחת השומה
המוסכמת? שאלות אלו ייבחנו הן לגבי סוגיית מהות התקבולים והן לגבי סוגיית סיווגם לצרכי מס
(והשוו ד. ביין, "מצנח זהב" ומיסוי תשלומים בגין אי-תחרות לעובדים בכירים לעת פרישתם",
מיסים כט/1 (פברואר 2015), עמוד א-1:

**"חזית המחלוקת עם פקיד השומה מתנהלת בשתי רמות: האחת עובדתית, דהיינו, האם
מה שמציגים הצדדים כתשלום בגין אי-תחרות הוא אכן כזה, או שמא מסתתרים
מאחורי 'החזית' של אי-תחרות תשלומים מסוג אחר.
בשלב השני, בהנחה שאין עוד מחלוקת על כך שאכן התשלום הוא תמורה בגין אי-
תחרות, מתעוררת השאלה המשפטית בדבר סיווג התשלום – האם הוא הוצאה פירותית
או הונית אצל המעביד, ובמקביל – האם הוא בגדר הכנסה פירותית או הונית אצל העובד
שפרש".**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

יד. על פתיחת הסכם שומה – כללי

63. דומה כי כיום ההלכה המחייבת בעניין היקף הסמכות לפתוח שומה בכלל, ושומה בהסכם בפרט, מקבלת ביטוי בפסק דינו של כבוד השופט מזוז בע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' אייזינגר (ניתן ביום 10.5.2015) ("עניין אייזינגר") והדברים ידועים (לעניין אייזינגר קדם כמובן ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' מחלב ואח' (ניתן ביום 16.10.2012), שגם תוכנו מוכר היטב).

64. בעניין אייזינגר הוטעם:

"גם מבחינת התכליות של סעיף 147, אין הצדקה לקבוע דין שונה לשומה בהסכם מהדין החל על כל שומה אחרת. זו גם זו טענות פיקוח לשם הבטחת מינהל תקין, אחידות, שוויון בפני החוק וגביית מס אמת. על כן מובן מאליה שאין להחריג שומה בהסכם מגדר הסמכות לפי סעיף 147, אף כי יש מקום להבחין בין סוגי השומות לענין שיקול הדעת, קרי - לענין מקומה של נקודת האיזון שבין תכליות הסמכות לבין שיקולי הסופיות וההסתמכות, כאשר האחרונים מקבלים משקל נוסף מקום בו מדובר בשומה בהסכם.

...אין ספק כי כאשר השומה נערכה בהסכם עם פקיד שומה, אינטרס ההסתמכות של הנישום הוא בעל משקל רב יותר מאשר במקרה של שומה עצמית או שומה לפי מיטב שפיטה. לכן נדרשת 'הצדקה מיוחדת' (כלשון חוזר מס הכנסה מס' 4/2000, סעיף 2 שם) כדי לפתוח שומה שבהסכם, וממילא המקרים שבהם יעשה שימוש בסמכות לגבי שומה בהסכם יהיו חריגים." (סעיף 37 לחוות דעתו של השופט מזוז).

65. אנסה להלן לתמצת את העקרונות העולים מפסק דין אייזינגר ואשתדל להיצמד למינוח בו השתמש בית המשפט העליון (מפני חשש כי "כל המוסיף גורע"):

(א) כלל יסוד במשפט המינהלי הוא כי על החלטות מינהליות לא חל עקרון סופיות.

(ב) משום כך, רשות מינהלית רשאית לעיין מחדש בהחלטותיה ולשנותן בשל עילות שונות (לרבות הטעייה, טעות בעובדה, טעות שבדין, מידע חדש, סתירה עם הדין או עם המדיניות, שינוי נסיבות).

(ג) עקרון אי סופיות ההחלטה המינהלית מושתת על שני יסודות: איסור החריגה מסמכות מחד, והחובה להפעיל סמכויות לטובת האינטרס הציבורי מאידך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

(ד) יש להבחין בין עצם הסמכות לשנות החלטה מינהלית לבין מהות שיקול הדעת העשוי להצדיק שינוי במקרה נתון.

(ה) שיקול הדעת המופעל אגב שינוי החלטה מינהלית חייב להיות סביר ומידתי ולשקף איזון ראוי בין האינטרסים הציבוריים (המצביעים על הצורך לכאורה בשינוי ההחלטה) לבין אינטרס הוודאות ואינטרס ההסתמכות של הפרט, וזאת על רקע המקרה הקונקרטי לפי נסיבותיו.

(ו) שיקול הדעת המופעל בשקילת שינוי החלטה מינהלית שונה משיקול הדעת אשר הופעל בקבלת ההחלטה מלכתחילה, בשל אינטרס ההסתמכות שנוצר בעקבות מתן ההחלטה המקורית - ראו בג"ץ 3406/91 בבלי נ' היועץ המשפטי לממשלה (ניתן ביום 26.8.1991):

"מערכת השיקולים הנלקחים בחשבון, ואשר העימות ביניהם יוצר את סבירותה או חוסר סבירותה של ההחלטה, שונה הוא בשני המקרים. טעם לשוני זה נעוץ בכך שבמסגרת קבלת ההחלטה השניה, בה חוזרת הרשות המינהלית מההחלטה הראשונה, עליה להתחשב בהחלטה הראשונה. אכן, החלטה זו יצרה מציאות נורמטיבית חדשה, היא ביססה הסתמכות ולעיתים אף שינוי מצב לרעה. שינוי בהחלטה זו עשוי לפגוע בציפיות סבירות. יש לשקול עניין זה במסגרת האיזון הכולל הבוחן את סבירותה של ההחלטה השניה. על כן, יהיו בוודאי מקרים בהם רשות לא תהא רשאית לקבל בדיעבד החלטה שרשאית היתה לקבלה מראש. בין ה'מראש' לבין ה'בדיעבד' חלף זמן, התרחשו אירועים, נוצרה מציאות חדשה. כל אלה עשויים להפוך את ה'בדיעבד' לבלתי סביר, למרות שאילו נתקבל 'מראש' היה הוא סביר בהחלט."

(ז) שיקול הדעת המופעל בשקילת שינוי החלטה הנוגעת לכלל הציבור שונה משיקול הדעת שמופעל בשקילת שינוי החלטה המתייחסת לפרט מסוים, ובמקרה האחרון המרחב לשינוי ההחלטה מצומצם יותר.

(ח) סעיף 147 לפקודת מס הכנסה מהווה מסגרת ייחודית לבחינת אפשרות שינוי החלטה מינהלית קודמת (כגון שומה): הסעיף יוצר "מנגנון פיקוח ובקרה של מנהל רשות המסים על המערך הפקידותי - מקצועי הכפוף לו, לשם הבטחת תקינות מינהלית, מניעת תקלות וטעויות, אחידות בהפעלת הסמכויות ... וגביית מס אמת" (סעיף 30 לחוות דעתו של כבוד השופט מזוז בעניין אייזינגר).

(ט) סעיף 147 מהווה חלק ממכלול התהליך השומתי כך שאין לראות שומה כסופית באופן מוחלט עד לחלוף הזמן להפעלת הסמכות לפי סעיף 147.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

(י) הוראות סעיף 147 חלות גם על השומה שנערכה בהסכם בין הנישום לבין פקיד השומה. גם שומה בהסכם טעונה פיקוח לשם הבטחת מינהל תקין, אחידות, שוויון בפני החוק וגביית מס אמת (שם, סעיף 37 לחו"ד השופט מזוז).

(י"א) יש לראות הסכם שנכרת בין נישום לבין פקיד שומה ככולל תנאי מכללא לפיו רשאי מנהל רשות המסים "לפתוח את השומה בהסכם ולשנותה בהתקיים עילה ראוייה לכך" (סעיף 40 לחו"ד של השופט מזוז). יוער כי למעלה מכך, השופט מזוז הביע את דעתו כי אין לראות הסכם שומה לגבי חבות במס כ"הסכם רגיל הנשלט על ידי דיני החוזים הרגילים". כבוד השופט סולברג, שהסכים עם חוות דעתו של השופט מזוז באופן כללי, לא נדרש באופן מפורש לאמירה אחרונה זו (ראו סעיף 7 לחוות דעתו של השופט סולברג).

(י"ב) לגבי שומה בהסכם, אינטרס ההסתמכות של הנישום מוגבר ולכן נדרשת "הצדקה מיוחדת" כדי לפתוח שומה בהסכם, ולכן הדבר ייעשה רק במקרים "חריגים".

(י"ג) הכח הטמון בסמכויות סעיף 147 מטיל על רשות המסים "חובת הגינות מוגברת ... במיוחד כאשר מדובר בהסכם שבין הרשות לפרט" (סעיף 4 לחוות הדעת של כבוד השופט סולברג בעניין אייזינגר).

66. מאחורי מטרתו הישירה של סעיף 147 לפקודה כמנגנון "בקרת איכות" להחלטות פקידי השומה (לרבות במקרים של עשיית הסכם שומה), עומדים אינטרסים ציבוריים שונים ומגוונים, ובין היתר -

(א) הבטחת שוויון בין הנישומים בפרשנות, ביישום ובאכיפת החוק.

(ב) מניעת פגיעה ממשית בקופה הציבורית בשל טעויות פקידי הרשות.

(ג) שיפור איכות תפקודם של פקידי הרשות, היודעים כי עבודתם ושיקול דעתם עשויים להיבדק על ידי דרג בכיר יותר, ובאופן עקיף, עידוד טיפול יעיל ומהיר יותר בפניות ציבור הנישומים על ידי פקידי רשות המסים שאינם צריכים לחשוש כי כל טעות מצדם תהיה בלתי הפיכה.

(ד) תיקון מעשי הטעייה, השמטה והסתרה העלולים לגרום לאי גביית מס אמת.

67. עם זאת יודגש כי במקרה של הסכם שומה, ישנם אינטרסים ציבוריים אחרים העשויים למשוך לכיוון של אי שינוי ההחלטה המינהלית המקורית:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 (א) שאיפה בסיסית (ואף קיומית) של החברה ליציבות ההסכמות בין איש לרעהו, באשר
2 הם, ובלשון כבוד השופט סולברג "סוף סוף הסכמים יש לכבד" (סעיף 7 לחוות דעתו
3 בעניין אייזינגר). למותר לציין כי שימור יציבות זו לא רק מגן על הפרט בפני אכזבה והפסד
4 אלא מגן על חיותה של האמנה החברתית בין כלל הפרטים.

5 (ב) באופן פרטני יותר, שימור מוסד הסכמי השומה מביא תועלת הן לכלל הנישומים
6 ומייצגיהם והן לרשות המסים עצמה (כזרוע של הציבור כולו), ואף למערכת השיפוטית.
7 השתחררות קלה מדי מהסכמי שומה – או מצד הנישומים או מצד רשות המסים –
8 תכרסם בסופו של דבר באמון ציבור הנישומים במוסד, ואלו ימשכו את ידיהם מחתימת
9 הסכמי שומה ויעדיפו לנקוט עמדות חולקות בסוגיות המיסוי, גם במחיר של התדיינות
10 ממושכת נגד רשות המסים עד להכרעת הסוגיות – התדיינות הכרוכה בדרך כלל בדחיית
11 גביית המס המגיע. דהיינו, ערעור מוסד השומות בהסכם עלול בסופו של דבר לפגוע
12 ביכולתה של רשות המסים לגבות מסים בצורה יעילה ובכך להסב נזק לכלל הציבור.

13 68. מן העבר השני, במקרה של כריתת הסכם שומה, לנישום עצמו יש אינטרס הסתמכות מובהק: הוא
14 רוצה לדעת כי ענייניו נסגרו וכי החבות במס שלו נקבעה באופן מוסמך וסופי. השאיפה לסופיות
15 ולוודאות מתקיימת הן כאשר הסכם השומה מסדיר את סכום המס המגיע עבור שנים קודמות בלבד,
16 והן כאשר ההסכם בין הנישום לבין פקיד השומה צופה פני עתיד.

17 לנישום עניין לדעת את היקף החבות במס, המשפיע מטבע הדברים במישרין על היקף המקורות
18 הכספיים הפנויים אשר יוותרו בידיו. הוא מעוניין לדעת אם קיים עוד צורך באיסוף ושימור מסמכים
19 להוכחת טענותיו. לגבי העתיד, הנישום עשוי לכלכל את צעדיו ולנקוט פעולות בלתי הפיכות על סמך
20 המוסכם עם פקיד השומה, וזאת מתוך ההנחה כי ההסכמה שרירה וקיימת וכי תוצאות המס של
21 פעילותו הכלכלית כבר ידועות ובלתי שנויות במחלוקת.

22 דהיינו, הנישום עלול לשנות את מצבו לרעה בעקבות הסכם, לפחות בשני מובנים שונים: גם בהוצאה
23 ובהשקעה של כספים בסוברו שהם פנויים ממיסוי נוסף, וגם בהתנהלותו הכלכלית העתידית, המביאה
24 בחיוב את תוכן ההסכמות.

25 יתרה מזאת, כשם שהפרש מס גבוה עשוי להצדיק בנסיבות מסויימות התערבות המנהל באמצעות
26 סעיף 147 לפקודה בשל הפגיעה האפשרית הגדולה באוצר המדינה, סכום מס גבוה עשוי להגביר את
27 אינטרס ההסתמכות **אצל הנישום**, וצמאנו לוודאות ולסופיות עשוי להיות חריף יותר דווקא כאשר
28 מדובר בהיקף מס גדול.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

69. נוכחנו אפוא לדעת כי אינטרסים כבדי משקל עשויים להתקיים בשני צדי המשוואה – בהגנה על אוצר המדינה ושמירת החוק מחד, ומאידך בהגנה על הציפיות הסבירות של הנישום כי הסדריו עם פקיד השומה מחייבים **לא רק אותו** אלא גם את רשות המסים.

נפנה עתה למלאכת איזון האינטרסים בנסיבות הקונקרטיות של המקרה דנן.

טו. תוקף פתיחת הסכם השומה מפאת טעות בסיווג ההכנסה

70. כפי שנאמר לעיל, למעשה עמדת המשיב בתיק זה טומנת בחובה טענה כפולה: כי נעשתה טעות **עובדתית** מהותית באשר למטרת התשלומים ששולמו למערער, וכי אף אם ייקבע כי הסכומים שולמו עבור אי-תחרות, נעשתה טעות משפטית מהותית באשר לסיווגם לצרכי מס כרווחי הון ולא הכנסה פירותית. על פי העמדה, לאור הפרש המס הגבוה ביותר שמדובר בו, אין להשאיר שתי טעויות אלו על כנן.

כל אחת מהטעויות הנטענות הנ"ל מצריכה דיון בשתי שאלות: ראשית, האם הסכם השומה אכן היה שגוי באותו עניין, ואם כן – האם השגיאה מצדיקה ומחייבת פתיחתו של הסכם השומה בנסיבות הקונקרטיות, זאת לאור ההלכות בסוגייה זו ואיזון האינטרסים הנדרש לצורך ההכרעה.

71. לשם פישוט הניתוח אתחיל דווקא בדיון בטעות המשפטית הנטענת **לגבי סיווג ההכנסה** (למרות שלפי הסדר הלוגי היא **השנייה** מבין שתי השגיאות הנטענות) – דהיינו, נבחן קודם את עמדת המשיב לפיה אף אם ניתן לומר כי שהתקבולים שולמו כנגד התחייבות שלא להתחרות, הרי הכנסה מעין זו היא פירותית באופייה, ובשל הסיווג השגוי בהסכם השומה אין חובה לכבדו.

72. אקדים ואומר כי לדעתי אם נסיבות המקרה דנן ייבחנו לאור **הפסיקה הקיימת היום** – בייחוד לאחר נתינתם של פסקי הדין בעניין **ניסים** ובעניין **ברנע** כמפורט בהמשך – אין כמעט מקום לספק כי תתבקש המסקנה כי ההכנסה חייבת להיות מסווגת **כפירותית** ולא כהונית.

כזכור הסכם האי-תחרות נכרת לתקופה של שלוש שנים (2008, 2009 ו-2010). בעת עריכת ההסכם, המערער היה בן 50 שנה ועוד כוחו במותניו. אמנם המערער היה בעל מניות (מיעוט) בפירמה אבל ניתן לומר כי מעמדו העיקרי בפירמה לא נבע מהחזקה בהון מניות אלא כעובד הבכיר ביותר, שתרומו המכרעת להצלחת העסקים נבעה **מעמלו האישי** על פני השנים. לשם כך הוא גוייס למשרד קשר בראל מלכתחילה (על הזיקה בין הסכם האי-תחרות ומכירת מניות המערער בשנים 2009-2011, נשוב בהמשך במסגרת הדיון **בפן העובדתי** של הנסיבות).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

73. ההלכה כפי שהתפתחה בשנים האחרונות צמצמה עד מאד את האפשרות לצבוע תשלום ששולם בגין אי-תחרות כרווח הוני כאשר מקבל התשלום היה עובדו של המשלם. הפסיקה דורשת עתה "גדיעה" כמעט מוחלטת של העץ מניב הפירות על מנת להכיר בתקבול כמשולם בגין "מכירת נכס" וכנתון למיסוי במישור ההוני. דומה כי ההלכה המחייבת היום מסוכמת ומבוארת בחוות דעתו של כבוד השופט עמית בע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא ואח' נ' ברנע ואח' (ניתן ביום 10.8.2016) ("עניין ברנע").

"בהעדר הוראה אחרת בחוק, קיימת חזקה הניתנת לסתירה כי תשלום הניתן לעובד על ידי מעבידו הוא הכנסה פירותית הנכנסת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה. הנטל הכבד לסתור חזקה 'חזקה' זו מוטל על כתפי העובד-הנישום.

...
הליך בחינת תשלומי אי תחרות לצרכי מס הוא דו-שלבי: בשלב הראשון יש לבחון האמנם מדובר בתניית אי תחרות אמיתית, או שמא במדובר בכסות לתשלומים אחרים (כגון שכר עבודה או מענק פרישה); אם צלח הנישום את השלב הראשון, יש לבחון אם בנסיבות המקרה עלה בידו לסתור את חזקת הכנסת העבודה ולהראות כי מדובר בתקבול הוני.

ככלל, מנקודת מבטו של העובד, תשלום אי תחרות נועד במהותו לפצות את העובד בגין הירידה הצפויה בהכנסתו, לנוכח העובדה שנחסמה בפניו האפשרות למצות עד תום את כושר השתכרותו בשל ההגבלה המוטלת עליו מכוח תניית אי התחרות. במילים אחרות, 'הפירצה' היא שכר העבודה שהעובד לא יזכה לו, בבחינת 'תחליף שכר' הנכנס בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה.

...
אין לשלול היתכנות מקרים חריגים בהם, לדידו של העובד, תניית אי התחרות תעלה כדי 'גדיעת העץ'. לשם כך יש להראות כי מבחינת העובד, ההשלכה המעשית של תניית אי התחרות היא כריתת העץ (לא יוכל לשוב לעבוד בתום תקופת אי התחרות) או למצער לגדיעת הענף העיקרי לבלתי צמוח שוב (השמדת יכולת לצמיחות). " (מתוך סעיף 66 לחוות דעתו של כבוד השופט עמית).

ובמקום אחר בפסק הדין:

"תניית אי תחרות משולה לתיבה באשר במצב הדברים הרגיל היא כוללת שלושה מִמְדִים של הגבלה: התקופה, התחום הגיאוגרפי, ותחומי העיסוק עליהם תחול ההגבלה. בהיבט זה, תניית אי התחרות 'מרוככת' יותר, באשר היא מוגבלת בשלושה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

היבטים אלה או בחלקם... אך גם מציאות זו, בכוחה לספק דוגמאות למקרים בהם ניתן יהיה לטעון כי 'עסקת' אי התחרות היא בעלת מאפיינים המקרבים אותה לעסקה הונית. כך, ניתן לטעון כי בנסיבות המתאימות, תניית אי תחרות המונעת מהעובד לעסוק בעיסוק מסוים למשך תקופה מסוימת, שוללת ממנו בפועל את האפשרות לחזור ולעסוק באותו עיסוק בעתיד, ולמעשה 'מוציאה אותו מהשוק'. אם נמשיך בקו טיעון זה, אזי ניתן לומר כי גם אם המעביד, מנקודת מבטו, לא קנה מידי העובד את הונו האנושי, הרי שלדידו של העובד, מבחינה מעשית מהותה של העסקה היא 'ויתור' מצדו על הונו האנושי, באופן המהווה עבורו 'גדיעה של העץ'.

...

האם ייתכנו מצבים בהם יהיה מקום להשקיף על 'גדיעת הענף' כעל פעולה השקולה ל'גדיעת העץ', ואם כן – אימתי? ...

...

כשלעצמי, אינני שולל את האפשרות כי ייתכנו מקרים חריגים בהם תניית אי תחרות תהיה, לדידו של העובד, בעלת אפקט דומה לגדיעת העץ, וככזו תהווה 'זכות ראויה' המהווה בתורה 'נכס' כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה...

... החשוב לענייננו, שעל מנת להכיר בתניית אי תחרות כ'גדיעה של העץ', יש להראות כי באופן מעשי, תניית אי התחרות מאיינת את יכולתו של העובד לשוב ולהצמיח פירות, למצער מאותו 'ענף'... (מתוך סעיפים 49, 52 ו-55).

74. פסיקת בית המשפט העליון בעניין ברנע וכן בע"מ 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים שקדם לו (ניתן ביום 2.2.2014) כבר נתנה את אותותיה והנה בהחלטות של בתי המשפט המחוזיים ניכרת לאחרונה מגמת הצמצום: ע"מ 2639-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה (ניתן ביום 19.10.2014); ע"מ 55139-01-13 וינשטוק נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה (ניתן ביום 11.1.2015); ע"מ 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא (ניתן ביום 2.9.2015); ע"מ 47255-01-14 הלמן נ' פקיד שומה תל אביב 4 (ניתן ביום 15.10.2015); ע"מ 55727-04-13 ברמן נ' פקיד שומה כפר סבא (ניתן ביום 16.12.2015); ע"מ 28006-01-14 פלדמן נ' פקיד שומה פתח תקווה (ניתן ביום 13.11.2016); ע"מ 31176-06-13 גילרז רשתות שיווק בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע (ניתן ביום 13.2.2017); ע"מ 34087-12-15 יוניסיאן ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1 ואח' (ניתן ביום 10.7.2017).

75. המערער דגן ניסה לשכנע כי בענף הפרסום והמדיה הדינמי יציאה מן התחום לתקופה של שלוש שנים משמעותה למעשה עזיבת המקצוע באופן צמית וזאת מפני שבמהלך פרק זמן זה ישתנה השוק ללא היכר וקשרי העבודה ההדוקים עם הלקוחות ועם הספקים יינתקו באופן שלא ניתן יהיה לשחזרם:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 ... כיוון שאני כבר בגיל 58, זה כבר לא זמן להקים [משרד פרסום חדש] והם גרמו לי
2 להתרחק מהענף, כי בזמן הזה כבר השקעתי עשרות מיליוני דולרים בתחומים אחרים
3 שמניבים והוציאו אותי בעצם, הם הוציאו לי את העוקץ מהרצון להתחרות וכבר יש לי
4 עסקים אחרים כי השתמשתי בכסף שקיבלתי מאי תחרות להשקעות בדברים אחרים,
5 אז כבר באותו רגע זה כבר, היכולת שלי להתחרות היא לא גדולה, היא ישנה היא לא
6 גדולה והרצון הוא פחות גדול, זה לא היה כמו שהיה ב-2007, עברו מאז ארבע, חמש
7 שנים, זה כבר עולם אחר". (עמוד 297, שורה 1 עד שורה 9).

8
9
10 ב"כ המערער הטעים בסיכומיו (סעיף 434) כי "... שלוש שנים בתחום הפרסום כמוהן כנצח, אשר
11 מפחיתות את כושר התחרות של המערער בצורה משמעותית ביותר" אך לאמירה זו לא הונחה כל
12 תשתית בראיות והמערער עצמו לא העיד באופן כה נחרץ בנקודה זו.

13
14 76. קשה לקבל טיעון זה באספקלריה של ההלכות האחרונות הדורשות גדיעה של ממש של העץ (מקור
15 ההכנסה). האם מעמדו הרם והבולט של המערער בעולם הפרסום הישראלי היה נמחק כליל, בחלוף
16 שלוש שנים ושישה חודשים אילו היה מתנתק לחלוטין ממקאן ועוזב את עולם הפרסום? קשה להשתכנע
17 כי כך היה קורה. יתרה מזאת, עיסוקיו החדשים במסגרת המיזמים מטומי ו-דה טיים היו למצער
18 משיקים לענף הפרסום, אמנם מן הזווית הדיגיטלית והניו מדיה (השקה שלטענתו של המערער לא
19 הגיעה לכדי תחרות אסורה במקאן). משום כך ואף בשים לב לכל ההבדלים בין מהות המיזמים
20 החדשים לעסקיה של מקאן שהדגיש המערער, לא ניתן לומר כי בשלוש שנות אי התחרות הוא היה
21 נעלם מאופק ענף הפרסום הישראלי.

22
23 השאלה היא היפותטית כמובן כי בפועל המערער כיהן כל העת כיושב ראש מקאן (ברמת פעילות כזו
24 או אחרת) וכלל לא נעלם מן האופק.

25
26 77. לפיכך יש לסכם ולקבוע כי אף בהינתן שהתקבולים אכן שולמו עבור אי-תחרות, אילו עובדות המקרה
27 היו נבחנות לאורה של הלכת ברנע, כלומר ב"משקפי 2017", הייתה מתחייבת המסקנה כי הסיווג הנכון
28 של ההכנסה הוא כפירוטי (בהתאם לסעיף 22) לפקודה או לחלופין לפי סעיף 21(1) ולא הוני.
29 מסקנה כזו הייתה מתחזקת (כפי שבואר למשל בעניין ברנע, בסעיף 66 לפסק הדין) לנוכח הוראותיו
30 של סעיף 89(ג) לפקודה, הקובע בחלקו לאמור:

31
32 "ריווח ממכירת נכס העשוי להתחייב במס, הן לפי הפרק הראשון לחלק ב' והן לפי חלק
33 זה או חלק ה1, יראוהו כחייב במס לפי הפרק הראשון לחלק ב' בלבד."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

78. אולם, האם ב"משקפי 2008" – במועד החתימה על הסכם השומה – נעשתה טעות גמורה או מהותית בסיווג ההכנסה? כלל אינני בטוח.

בפתח הדיון בפסק דינו של כבוד השופט סטולר בע"מ 29425-01-11 **ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא**, אשר ניתן ביום 21.5.2013, הובהר כי: **"הן המערער והן המשיב אינם חלוקים על כך כי סוגיית מיסוי אי תחרות הינה סוגיה שטרם זכתה להתייחסות בפסיקה"**.

אמנם פסיקה ישנה יותר עסקה בשאלת סיווג הוצאות אשר הוצאו, לפי הטענה, על ידי מעסיקים בגין השגת הסדרי הגבלת עיסוק אשר מנעו תחרות מצד עובדיהם (ראו למשל ע"א 346/70 **פקיד שומה חיפה נ' עוף חיפה בע"מ**, ניתן ביום 6.4.1971 וכן עמ"ה 8/95 **סופר צ'יפס שיווק 1991 בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון**, ניתן ביום 28.7.1998). בעניין **הולצמן הידוע** (עמ"ה 353/91 **הולצמן נ' פקיד שומה תל אביב 4**, ניתן ביום 14.11.1995), שאלת סיווג תשלום בגין אי-תחרות לא התעוררה מפני שנקבע כי מהות התשלומים שונה: נמצא כי הם היוו שכר עבודה לפי נסיבות העניין.

והנה במאמרם **"האם נשמעה שירת הברבור של תקבולי אי-התחרות ההוניים?"** (מסים כח/2, עמוד א-75) – מאמר שפורסם באפריל 2014 – המחברים נוימן וסבן מסבירים כי **"עד לאחרונה, לא זכתה שאלת סיווג המיסוי של פיצויי אי-תחרות, מנקודת מבטו של העובד, להתייחסות סדורה של בתי המשפט בישראל... פריצת הדרך בסוגיה זו נעשתה רק אשתקד, עת שהתגלגלה שאלת סיווג של פיצויי אי-תחרות לצורכי מס לפתחם של בתי המשפט בישראל במסגרת פרשת ברנע ופרשת אבידן"**.

ובהמשך:

"ביום 21.5.2013 ניתן פסק הדין בעניין ברנע. הלכה למעשה, הייתה זו הפעם הראשונה בה נתבקש בית המשפט להכריע, באופן ישיר, בסוגיית סיווג פיצויי אי-תחרות, מנקודת ראות מקבל הפיצוי" (וכן ראו **"תשלום בגין אי-תחרות - גשר על פני מים סוערים"**, מאת ק. סירוטה לוינר, מיסים כח/6, עמוד א-48 (דצמבר 2014), שם נכתבו דברים דומים).

79. יוער כי חודשים אחדים לפני מתן פסק הדין בעניין **ברנע** בבית המשפט המחוזי, ניתן בבית משפט זה פסק דין בע"מ (ת"א) 1179/09 **עגיב ייעוץ וניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1**, (ניתן ביום 27.2.2013), בו כבוד השופט אטדגי פסק כי נצמח רווח הון ממכירת זכות להתחרות בתחום עסקי מסויים, בו לא עסקה המוכרת קודם לכן (התחרות הייתה עשויה לבוא לידי ביטוי ברכישת תאגידים אחרים שעוסקים בתחום הנדון).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 13-12-62697 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

80. הנה כי כן, בעניין **ברנע** בבית המשפט המחוזי מרכז - לוד נפסק בחודש מאי 2013 כי תמורה בגין ויתור על זכות להתחרות תמוסה כרווח הון. בחלוף כשלושה חודשים, נפסק על ידי כבוד השופט סוקול בבית המשפט המחוזי חיפה בע"מ 11-01-24270 **אבידן נ' פקיד שומה חיפה** (ניתן ביום 7.8.2013) כי תקבול עבור התחייבות להימנע מתחרות יסווג כהכנסה הונית.
81. לימים פסקי הדין המחוזיים בעניין **ברנע** ובעניין **אבידן** ייהפכו בפסיקת בית המשפט העליון, וזאת במסגרת פסק הדין הנ"ל שניתן בחודש **אוגוסט 2016**. באותה מסגרת דחה בית המשפט העליון את ערעורו של הנישום כנגד מסקנותיו של כבוד השופט אלטוביה בבית משפט זה בעמ"ה 6790-01-10 **קריגל נ' פקיד שומה פתח תקווה** - פסק הדין המחוזי בעניין **קריגל** ניתן ביום 19.1.2014 ונקבע בו כי בנסיבות המקרה יש לסווג את התקבול בגין אי-תחרות כהכנסה פירותית, בתור תשואה על הון אנושי.
82. ניתן להיווכח מסקירה קצרה זו כי בחודש מרץ **2008** שאלת מיסוי תקבול עבור התחייבות להימנע מתחרות, בידי עובד או עובד לשעבר, הייתה למצער **שאלה פתוחה** שטרם קיבלה מענה בהלכה מחייבת. לא זו אף זו: בפסקי הדין המחוזיים הראשונים אשר ניתנו **בשנים לאחר מכן** נפסק כי הסיווג המתאים הוא **הוני** דווקא.
83. במצב דברים זה, קשה מאד לומר כי בכל הקשור לסיווג ההכנסה מתקבול בגין אי-תחרות טעה רו"ח מסרי בחותמו על הסכם השומה בחודש מרץ 2008 ומקל וחומר לא טעה "טעות יסודית" או "טעות גמורה" (**וידגש**: הדברים נאמרים **כאן** מתוך ההנחה כי רו"ח מסרי לא שגה בהסכמתו לכך כי התקבולים אכן משולמים במלואם עבור התחייבות שלא להתחרות - שאלה שונה ונפרדת אשר תידון להלן).
84. רוה"ח דרי ומסרי נשאלו על הסדרי האי-תחרות באותה תקופה. כך העיד רו"ח דרי:
- " הוא [סעיד] **ישב אתי על ההסכם, הוא ישב אתי על הרעיון, הוא אמר שיש עוד הרבה עסקאות אי תחרות שהיו...**" (עמוד 128, שורות 33-34).
-
- "**הייתי עם מר מסרי, הוא ידע, אמר לי יש עוד עסקאות אי תחרות שאנחנו מאשרים במס הכנסה**" (עמוד 128, שורות 14-15).
-
- "**יותר מזה, סעיד אמר לי שהעסקאות האלה הן משהו מקובל ורץ הרבה פעמים, אין מחלוקת, זה משהו סטנדרטי.**" (עמוד 158, שורות 19-20).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

יתרה מזאת, אפילו בשנת 2012, כאשר נודע למערער כי רו"ח שלו מהמחלקה המקצועית שוקל פתיחת הסכם השומה, הסוגייה האמורה נותרה בלתי פתורה (כזכור הפסיקה המחוזית בענייני עגיב, ברנע ואבידן ניתנה רק כשנה לאחר מכן, ואף לא תמכה בעמדת רשות המסים בסוגייה).

85. לדעתי יהיה זה נכון יותר לומר כי באותה תקופה (בשנת 2008 ובסמוך לה) השאלה אשר העסיקה את מומחי המס בהקשר זה הייתה איזו תקופה של הגבלת עיסוק במקצוע עשויה להיחשב כמספקת על מנת להבטיח סיווג הוני של תקבול אי-תחרות: שנתיים? שלוש שנים? חמש? עיון בעובדות הרקע בעניין ברנע ובעניין אבידן מגלה כי שם הסכמי האי-תחרות נכרתו בשנים 2004 ו-2006 בהתאמה. תקופות האי-תחרות נקצבו לחמש שנים ולשנתיים, בהתאמה. דומה כי כך פעל השוק. אין זה מפליא אפוא כי רו"ח מסרי, כרכז חוליה הבקיא בתחום המסים והמנוסה בעבודת רשות המסים, כלל לא פסל, בשנת 2008, תקופת אי-תחרות של שלוש שנים ואף היה מוכן לאשר הסכם שומה על בסיס זה, הנוגע לסכום הכנסה גבוה ביותר. אף בתצהירו, מאשר רו"ח מסרי כי:

"סברתי כי המשך קיומם של קשרי עבודה [לתקופה מוגבלת] אין בו כדי לגרוע בהכרח מסיווג התקבול כרווח הון, החייב במס בהתאם לחלק ה' לפקודה. הסכם השומה התבסס על ההנחה כי קשרי העבודה בין המערער לבין החברה ינותקו תוך פרק זמן מסוים (אף אם מדובר בשנתיים או שלוש שנים)". (מתוך סעיף 12).

86. עוד יש להבהיר כי לא זאת בלבד שבשנת 2008 טרם חודדה הדרישה לגדיעה (כמעט) מוחלטת וצמיחה של מקור ההכנסה אלא גם "חזקת הכנסת העבודה" טרם באה לעולם – ודאי לא בצורתה החלוטה כפי שנפסקה בחוות דעתה של כבוד הנשיאה נאור בעניין ניסים, ואף לא בגרסתה המרוככת יותר, הניתנת לסתירה, שהוגדרה בעניין ברנע, שהיא כידוע ההלכה המחייבת היום. והנה במקרים שנדונו בפסיקה המוקדמת יותר, דמויות המפתח (ה"ה ברנע ואבידן) הועסקו כעובדים שכירים בתאגידים אשר שילמו את תקבולי האי-תחרות, ולמרות זאת נפסק כי ההכנסה בידיהם הייתה הונית.

87. אפשר למצוא את שורשי הגישה המצמצמת בפסיקתו של כבוד השופט אלטוביה בעניין קרינגל הנ"ל. השופט אלטוביה הטעים כי:

"ממילא, אין כאן מכירת 'העץ' או גדיעתו, אלא לכל היותר וויתור על הזכות להשתכר או להרוויח מעיסוק בתחום מסוים לתקופה מוגבלת.

...

תשלום בשל אי תחרות במהותו הרי הוא תשואה על הון אנושי. מכירת הון אנושי אינה אפשרית. כישוריו וכשרונו של אדם אחוזים בו עצמו. הם אינם ניתנים 'למכירה'. ניתן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 להעמידם לרשות המעביד, בין בהפעלתם ובין בהתחייבות שלא להפעילם. בשני
2 המקרים התמורה הינה תשואה על נכס.
3 אם יאמר כי מעצם ישיבתו של העובד בבית בשב ואל תעשה, מתכלה הונו האנושי, אזי
4 בכל הכבוד אמירה זו יש בה ערוב מושגי. כישוריו וכשרונו של העובד אינם מתכלים.
5 קשריו בשוק יכול והם מתרופפים, הוא הופך פחות מעודכן בפרט בשוק הנתון לשינויים
6 תכופים. ניסיונו הקודם מאבד מזהירו, אולם כישוריו וכשרונו ויכולותיו האנושיים אינם
7 מתכלים.

8 ... אין שוני לתפיסתי בין התשואה הנובעת מהפעלת ההון האנושי לבין התשואה
9 המתקבלת במקרים מסוימים בשל הימנעות מהפעלתו.
10 (מתוך סעיפים 34 ו-35 לפסק הדין).

11
12 88. דברים אלה צוטטו בחוות דעתו של כבוד השופט עמית בעניין **ברנע** ובסופו של דבר אישר בית המשפט
13 העליון את התוצאה אליה הגיע השופט אלטוביה בעניין **קריגל**. כאמור, הכרעת בית המשפט העליון
14 פורסמה בחודש אוגוסט 2016, ארבע שנים לאחר פתיחת השומה במקרה דנן, ושמונה שנים וחצי לאחר
15 חתימת הסכם השומה הנדון. יתרה מזו, אפילו פסיקת בית המשפט העליון בעניין **ברנע** איננה סותמת
16 את הגולל על כל אפשרות לטעון לתניית אי-תחרות **הונית**, ונותר פתח, בנסיבות המתאימות, להראות
17 כי "גדיעת הענף", דהיינו ויתור על הפעלת כישורים ויכולות מסויימים למשך פרק זמן מסויים, הינה
18 שקולה ל"גדיעת העץ" כולו (פתח שלכאורה כלל איננו קיים אם "**כישוריו וכשרונו של אדם אחוזים בו**
19 **עצמו**" כגישת כבוד השופט אלטוביה וכגישת המלומד פרופ' אלקינס שכתבתו צוטטה בפסק דין **ברנע**
20 בבית המשפט העליון).

21
22 89. אציין, והדברים נאמרים כאן אגב אורחא, כי התפיסה לפיה כישוריו של אדם אחוזים בו מדגישה את
23 העדר האפשרות **למכור** הון אנושי, ומהעדר אפשרות המכירה מוסקת המסקנה כי הטיפול בהכנסה
24 הנובעת מתניית אי-תחרות איננו יכול להיות במסגרת חלק ה' לפקודה (רווח הון). דומה כי "המכירה"
25 לפי גישה זו נתפסת כ**היפרדות** מן הכישורים והכשרונות עצמם כך שאין הם עוד דבקים בנישום, ובכגון
26 דא נאמר כי הדבר איננו אפשרי.

27
28 על כך קשה לחלוק. אולם נראה כי הגדרת המונח "מכירה" שבסעיף 88 לפקודה, לעניין יישום חלק ה'
29 לפקודה הדין במיסוי רווח הון, סובלת פירוש גמיש יותר כי הרי כידוע "מכירה" כוללת גם "**כל פעולה**
30 **או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם**". לא יהיה זה מופרך לומר
31 כי, **מבחינה כלכלית**, השהייה ממושכת או צמיחה של הכוח **לנצל** את הכישורים והכשרונות משולה
32 ל"יצאתם" "מרשותו" של הנישום, אף אם הם עדיין "אחוזים" בו ואין הוא יכול "למכור" אותם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

במובן הצר יותר (והשוו מאמרו הנ"ל של פרופ' בייך, בעמוד 16, שם גורס המחבר כי המכירה עשויה לבוא לידי ביטוי "בדרך של הסכמה על אי-שימוש [בהון האנושי] ועל שחיקתו ופחיתת ערכו...".

90. אוסיף כי לטעמי אין בפסיקה הענפה בתחום דיני העבודה העוסקת בתקפותן של תניות אי-תחרות עליהן מוחתמים עובדים חדשים בתחילת העסקתם, כדי לתרום לניתוח הסוגייה המיסויית; בהמשך נפנה לפסיקה זו בהקשר אחר (ראו סעיפים 138 ו-139 להלן). בתחום דיני העבודה מתקיים מתח בין חופש החוזים של המעביד (ושל העובד) לבין חופש העיסוק (שהינו זכות חוקתית) של העובד, וכל זאת בנסיון להגן על המועמד למשרה, החפץ להתקבל למקום עבודה חדש, בפני לחץ מצד המעביד לוותר מראש על חופש העיסוק לעת סיום העבודה בעתיד. יינתן תוקף להגבלת חופש העיסוק בנסיבות כאלו רק אם היא משרתת "אינטרסים לגיטימיים" של המעביד, כפי שאלה הוכרו בפסיקה האמורה.

בתחום המסים, לעומת זאת, המקרים שנדונו בפסיקה מאופיינים בהסכמי אי-תחרות הנחתמים בדרך כלל לקראת סיום העבודה, ולא כתנאי לקבלתה, והמועסקים הם על פי רוב עובדים בכירים בארגון שכישוריהם וניסיונם כבר מוכחים.

שלא כמו בדיני העבודה, שם השאלה הנשאלת היא "איזו תקופה של הגבלת עיסוק יהיה זה סביר ומוסרי לדרוש מעובד חדש על מנת להגן על האינטרסים הלגיטימיים המוכרים של המעביד", אזי בדיני המסים שאלה זו איננה מתבקשת ומשך תקופת האי-תחרות מובא כנתון ולגביו נשאלת שאלה אחרת: "האם תקופה זו תומכת במסקנה כי נמכר נכס והופק רווח הון אם לא?" כמוסבר, בעקבות הלכת ברנע, רק תקופה ממושכת ביותר, שיכולה להיחשב "גדיעת העץ", עשויה להקים טענה של הפקת רווח הוני.

91. בחזרה לנסיבות ענייננו: מסקנתי היא אפוא שאם סבר המשיב (באמצעות רו"ח מסרי) בעת חתימת הסכם השומה בשנת 2008 ו"במשקפי אותה שנה" כי תניית אי-תחרות לשלוש שנים ראויה למיסוי הוני, אזי לא הייתה בכך טעות מהותית, אם בכלל. וגם אם תמצי לומר כי כן הייתה בכך טעות, אפילו במשקפי 2008, אזי לדעתי באיזון האינטרסים הכללי, אינטרס ההסתמכות היה כה חזק שפתיחת הסכם השומה בחלוף ארבע וחצי שנים מעת חתימתו לא יכלה לעמוד בדרישת ההגינות המוגברת הכרוכה בהפעלת הוראות סעיף 147 במקרה של הסכמה בין הנישום לבין פקיד השומה. במילים אחרות: אם בתיק זה מטרת תשלום התקבולים, כתמורה בגין התחייבות שלא להתחרות, הייתה ברורה ומוכחת ולא היו עוד כהנה וכהנה תהיות לגבי מהות התקבולים, אזי לא היה מקום לדעתי לפתוח את הסכם השומה. אמנם הפרש המס בין גישה הונית לבין גישה פירותית הוא רב ביותר, אך באותה עת הגישה הפירותית טרם שלטה בכיפה ולא היה מקום לחייב את המערער לשלם את המחיר של התפתחות מאוחרת יותר בפסיקת בתי המשפט.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1
2 92. אעיר כי בחלק זה של פסק הדין, אין צורך להידרש להשלכות העובדה כי המערער המשיך לתת שירות
3 למקאן ואף שימש יושב ראש הקבוצה במתכונת זו או אחרת אף לאחר שנת 2007 (סוגיה אשר כונתה
4 על ידי ב"כ המערער "סוגיית ההתנתקות"). עובדה זו עלולה להשפיע על הדיון **בשאלה העובדתית** בגין
5 מה שולמו התקבולים, אבל כאן – בחלק זה – הנחנו כאמור כי התקבולים שולמו עבור אי-תחרות.
6 **בהקשר זה**, כאשר השאלה היא באיזו מידה נגדע העץ מניב ההכנסה, לא יהיה זה נכון להצביע על
7 המשך הכהונה כיו"ר **כסימן להעדר גדיעה**, כי הרי טענת המערער היא כי הוא ויתר על יכולתו הממשית
8 להתחרות במקאן, ומשעשה כן, מותר היה לו למלא חלק מזמנו במתן שירותים למקאן עצמה. מעבר
9 לכך, לא יהיה זה **הוגן** לזקוף את המשך הכהונה כיו"ר לחובתו של המערער בהקשר של בחינת מידת
10 גדיעת העץ. בנקודה זו אין לי אלא להסכים עם המערער כי משידע המשיב, כבר מיום 4.3.2008 או
11 בסמוך לו, כי המערער מתכוון להמשיך ולתת שירותים למקאן, בהיקף של "לפחות 75 שעות בחודש",
12 היה מוטל על המשיב להתריע בפני המערער כי הסדר מתן שירותים זה עלול למנוע את האפשרות
13 להכיר בהסכם האי-תחרות כמניב רווח הוגן. המערער חוזר ומדגיש כי אילו היה יודע בשנת 2008 כי
14 המשך מתן השירותים עלול להיות לו לרועץ בכל הנוגע לסיווג ההכנסה מאי-תחרות, הוא היה מוותר
15 על ההכנסה הנוספת ממתן שירותים (שאיננה מתקרבת בהיקפה לסכומים המתקבלים על פי הסכם
16 האי-תחרות) וזאת כדי לשמר את הסיווג ההוגן של תקבולי האי-תחרות. הדברים אולי לא היו כה
17 פשוטים כפי שהמערער מציג אותם היום (ועל כך נרחיב בסעיפים 165 עד 168 להלן), אבל בנסיבות
18 העניין השימוש בדיעבד בהמשך מתן השירותים כנימוק לאי הכרה בגדיעת העץ וביצוע מכר הוגן, יש
19 בו טעם לפגם ופגיעה של ממש באינטרס ההסתמכות.
- 20
21 93. יתרה מזאת, כאשר שב רו"ח דרי אל המשיב במחצית השנייה של שנת 2008 ונערכה **התוספת להסכם**
22 **השומה**, הרי נקרתה בדרכו של המשיב הזדמנות נוספת להזהיר את המערער כי המשך מתן שירותים
23 עלול לסכן את הסיווג ההוגן, אולם לא כך עשה.
- 24
25 94. בנסיבות אלו, העלאת טענה בדיעבד לפיה המשך מתן השירותים יחד עם שאר הנסיבות, מביא לשלילת
26 סיווג התקבולים עבור אי-תחרות כרווח הוגן, איננה נראית הוגנת, לאחר שהמערער שינה את מצבו
27 לרעה בעניין זה והמשיך לתת את השירותים בדיעת המשיב.
- 28
29 95. אינני משתכנע מטיעונו של המשיב כי המערער היה בכל מקרה ובכל מחיר ממשיך ללוות את מקאן,
30 מתוך נאמנות ומחוייבות לארגון, נאמנות שהוא עצמו העיד עליה; לטיעון זה מפי המשיב, ראו סעיפים
31 3 ו-63 עד 66 לסיכומיו. בעניין הזדהותו עם מקאן העיד המערער כי:
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 "זה מפעל חיי, זה המפעל שבנה אותי ובנה הרבה מאוד, יש לי מחויבות אליו ולאנשים
2 שלו ולעובדים שלו וללקוחות שלו ולבעלי המניות שלו ואני קשור אליהם בעבונ[ת]ות
3 ברמה הרגשית ואתה לא מוותר על זה, זה כמו ילד שלך. זה הכל. אתה לא נותן לזה
4 ליפול". (עמוד 268, שורות 8 עד 11).

5
6 מנגד יש לתת משקל לדברי המערער כי אילו היה יודע בזמן התרחשות האירועים כי הישארותו
7 הנמשכת בפירמה עלולה לסכל את הסדר המיסוי בעניין אי-תחרות, היה מעדיף "להתנתק" ממקאן
8 ולהקדיש את כל זמנו לשני המיזמים החדשים במסגרתם פעל ממילא.

9
10 96. לפני סיום הדיון בנושא זה, נזכיר כי אף בעניין אייזינגר נפסק כי השימוש בסעיף 147 לפקודה על מנת
11 לפתוח שומה בהסכם ייעשה אך ורק ב"מקרים חריגים" (סעיף 37 לחוות דעתו של כבוד השופט מזוז).
12 זהו רף גבוה (גם אם הוא גבוה פחות מזה המתבקש מגישת כבוד השופט דנציגר בעניין מחלב, לפיו
13 השימוש ייעשה במצבים "חריגים שבחריגים ונדירים ביותר").

14
15 לסיכום: (א) אינני סבור כי בשנת 2008 הסדר שומה, לפיו יוטל מס רווח הון על תמורה המשולמת כנגד
16 התחייבות לאי-תחרות משך שלוש שנים, כלל היה בבחינת "מקרה חריג" ולא בהכרח מדובר היה
17 "בטעות" כלשהי; (ב) בשקלול האינטרסים השונים של הפרט ושל הציבור (ראו סעיפים 65 ו-66 לעיל),
18 בעניין סיווג ההכנסה לא היה מקום לפתוח את הסכם השומה, חרף גובה הפרש המס, וידם של אינטרס
19 ההסתמכות ועקרון כיבוד החוזים היא על העליונה.

20
21 97. בהיבט זה המקרה הנוכחי איננו דומה כלל לאלה שנדונו בענייני מחלב או אייזינגר; בעניין אייזינגר
22 הובהר:

23
24 "...אין מדובר בענייננו במצב בו רשות שקיבלה החלטה שינתה לאחר זמן את טעמה,
25 מסיבה כזו או אחרת, אלא בהסכם שומה אשר כבר בעת שנכרת היה מנוגד הן להוראות
26 הפקודה, הן להחלטת מיסוי ספציפית שניתנה על ידי הנהלת הרשות בעניינו של
27 המשיב, הן להנחיית היועץ המשפטי לרשות המסים והן למדיניות רשות המסים.
28 התוצאה של כל אלה היא, שמדובר בהסכם מוטעה לגופו, מנוגד לדין". (מתוך סעיף 45
29 לפסק הדין).

30 ובהמשך:

31
32 "ראוי לשוב ולהדגיש, כי בענייננו אין מדובר אך בטעות שבשיקול דעת, או בפרשנות
33 שגויה של פקיד השומה את הדין. במקרה דנן מדובר במקרה מובהק בו, מחד גיסא -
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 13-12-62697 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

פעל פקיד השומה בניגוד חזיתי להנחיות ולהוראות המחייבות אותו, ומאידך גיסא - המשיב פעל תוך התעלמות מהוראת מיסוי שנקבעה בעניינו, שהייתה ידועה לו ושהוא קיבל אותה על עצמו ונמנע מהצגתה בפני פקיד השומה. קשה לחשוב על מקרה מובהק יותר העונה על תכליתו של סעיף 147 לפקודה." (סעיף 58 לפסק הדין).

בעניין מחלב, בשל טעות של פקיד השומה תוכן השומה בהסכם עמד בסתירה מוחלטת להלכה מחייבת של בית המשפט העליון שנפסקה קודם לעריכת ההסכם.

98. לבסוף נשוב ונזכיר כי שיקול הדעת שעל המנהל היה להפעיל בהשתמשו בסמכות לפי סעיף 147 בשנת 2012 איננו אותו שיקול הדעת שהמשיב הפעיל או היה אמור להפעיל בשנת 2008, ובשלב הפתיחה נדרשים זהירות ואיפוק מוגברים (ראו סעיף 65(ו) לעיל).

לאור המסקנה אליה הגעתי בחלק זה של פסק הדין, שאיננה מחייבת דיון לגופו של עניין בסוגיית סיווג ההכנסה כהונית או כפירותית, אין טעם להידרש לטענות הצדדים באשר לנפקויות האפשריות של הצעת החוק שהועלתה בשנת 2015, לפיה ייקבע, בין היתר, כי טובת הנאה הניתנת "אגב סיום יחסי עבודה" על מנת שהמקבל "לא יעסוק בתחומי הפעילות של המעסיק ... או יתחרה בו בדרך אחרת..." תיחשב להכנסה פירותית לפי סעיף 3 לפקודה (ה"ח 965, התשע"ו, עמוד 124).

טז. תוקף פתיחת הסכם השומה מפאת טעות בקביעת מהות ההכנסה

99. נפנה עתה למישור העובדתי, בו נשאלת השאלה עבור מה שולמו התקבולים?

שוב, גם בקשר לשאלה זו, יש לבחון האם נעשתה טעות מהותית על ידי המשיב בעת עריכת הסכם השומה ואם כן, האם על פי מאזן האינטרסים יש לאפשר לרשות המסים לתקן את הטעות באמצעות פתיחת ההסכם מכוח הסמכות לפי סעיף 147 לפקודה?

100. להשקפתי, במישור העובדתי האמור (קביעת מהות התקבולים) לא קיים חשש כי פתיחת השומה לפי סעיף 147 תיעשה בעזרת "חכמה לאחר מעשה" בכל הקשור להסדרי אי-תחרות. יכולתו של פקיד השומה לבדוק כראוי את עובדות המקרה לפני עריכת השומה המקורית (בין בהסכם ובין שלא בהסכם) איננה שונה מיכולתו של המנהל בשעה שהוא שוקל "פתיחה" בהתאם לסעיף 147. אותם כלים לעריכת בירור עובדתי עומדים לרשות שניהם (והסמכויות לדרוש ידיעות ומסמכים לפי פקודת מס הכנסה הינן רחבות ביותר; ראו למשל סעיפים 135(1)(א), 135(4), 135א ו-136 לפקודה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

101. אמת נכון הדבר, כי הלכות **ניסים וברנע** עסקו בין היתר בקיומה של חזקה עובדתית לפיה כל תשלום המשולם לאדם שהיה קודם לכן עובדו של המשלם מוחזק כ"השתכרות או ריווח מעבודה" החייב במס לפי סעיף 2(2) לפקודה, אלא אם הצליח הנישום להראות כי אין הדבר כך (כאמור, על פי המצב ההלכתי הסופי, בהתאם לפסק הדין בעניין **ברנע**, החזקה האמורה אכן ניתנת לסתירה).

במובן מצומצם זה אפשר לגרוס כי גם "כללי המשחק" לעריכת הבירור העובדתי השתנו וכי בשנת 2008, שש שנים לפני מתן פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין **ניסים**, לא רווחה כל חזקה בעניין, בוודאי לא חלוטה ואף לא כזו שניתנת לסתירה.

יחד עם זאת, **מאז ומתמיד** השכל הישר הובילנו לדרוש הסבר משכנע, הנתמך בראיות, מעובד אשר טען כי סכום שנתקבל בידיו ממעבידו לא שולם כשכר או כתחליף שכר. אין בבירור עובדתי כגון זה כל חידוש.

במובן זה אפוא אינני יכול לקבל את טענת המערער כי הסכם השומה נכרת "בשלב אבולוציוני" קדום יותר (לפי לשון ב"כ המערער; ראו למשל סעיף 213 לסיכומי התגובה); לפני שהשתכללו הכלים לניתוח מקרים של תניות אי-תחרות, כפי שנעשה בפסקי הדין **ניסים וברנע**. בירור עובדתי יסודי על מנת לקבוע את מהות ההכנסה מאז ומתמיד היה חלק ממלאכת המפקחות ללא קשר ל"אבולוציה" שאירעה בשנים האחרונות.

102. ודווקא בעניין זה לדעתי נכשלו אנשי המשיב בזמן כריתת הסכם השומה, ובייחוד לאור סכומי ההכנסה והמס שמדובר בהם. אף אם הם נטו להסכים כי תשלום עבור אי-תחרות לשלוש שנים יכול להיחשב כרווח הון, לפי ההבנה הרווחת אז, היה עליהם קודם כל לחקור ולדרוש האם לפי נסיבות המקרה התקבולים באמת משולמים במלואם בגין אי-תחרות.

103. מטבע הדברים, בדיקה זו איננה יכולה להתחיל ולהסתיים בעיון בהסכם האי-תחרות שנחתם בין הנישום לבין מעבידו. ברי כי **שם**, באותו מסמך, תכונה התמורה כתשלום בגין אי-תחרות, אחרת לא הייתה מתעוררת כל שאלה בהמשך. אלא שמעבר לעיון בהסכם האי-תחרות עצמו היה על פקיד השומה להיווכח, ברמת בטחון סבירה, כי התשלום איננו עבור דברים אחרים, למשל עבור עבודה בעבר, בהווה או בעתיד, או למשל עבור מכירת נכס אחר.

104. מצאנו כי במקרה דנן כבר ביום 4.3.2008 בו התקיים המפגש בין רו"ח דרי ורו"ח מסרי ועו"ד קנייבסקי, נחתם הסכם השומה. רו"ח דרי לא נדרש לספק כל מידע או להמציא מסמכים נוספים כלשהם, מעבר לאלה שצורפו לפנייתו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

לא נותר אפוא כל זמן בידי פקיד השומה להרהר מדוע סכום חריג של למעלה מעשרים מיליון דולר
ישולם בגין תניית אי-תחרות, כיצד נקבע הסכום, והאם, אולי, הסכום משולם בשל סיבות אחרות.
ייתכן כי לאחר בדיקה יסודית ומעמיקה פקיד השומה היה מגיע לאותה מסקנה בדיוק – כי התשלום
הוא כן בשל אי-תחרות, אולם אז לפחות הסכם השומה היה עומד על רגלים איתנות.

105. יובהר כי פתיחת הסכם השומה לא נומקה בהסתרה או בהטעייה מצדו של המערער או מייצגיו, וכך
גם בהליך דנן. טענה כזו איננה מופיעה בהודעה המפרשת את נימוקי השומה ואילו בדיון קדם המשפט
שהתקיים ביום 12.5.2014 הצהירה ב"כ המשיב כי **"לא אמרנו שהסתירו עובדות, אין לנו טענה
למערער שהסתיר עובדות" וכי "לא טוענים להטעייה".** והנה בסיכומי המשיב הוטעם לראשונה,
וכהרחבת חזית, כי:

**"...המערער נמנע מלמסור מידע מפורש או למצער להפנות תשומת ליבו של רואה חשבון
מסרי, נציג המשיב, עמו חתם על הסכם השומה, לתפקיד הבכיר במיוחד שהוא משמש
בחברה באותה עת ולמערך קשרי העבודה המתמשכים בינו לבין החברה במועד הרלוונטי
אשר לא הייתה לו כל כוונה לסיימם – בשום שלב".**
(סעיף 22, פסקה שנייה, לסיכומי המשיב).

דברים דומים שזורים לכל אורך סיכומי המשיב. לדעתי לא הונחה תשתית ראייתית המצדיקה
התייחסות אל המקרה הזה כאל מקרה של הטעייה או הסתרה (והשוו פסקי הדין **מחלב ואייזינגר**
בהקשר זה). אם הפן העובדתי לא מוצה גם המשיב עצמו נושא באחריות לכך.

106. הגעתי למסקנה כי במישור העובדתי (קביעת מהות התקבולים) כן קיימת הצדקה לפתיחת הסכם
השומה בהתאם לאמות המידה שנקבעו בהלכת **אייזינגר**. הפרש המס השנוי במחלוקת גבוה ביותר
ואם נפלה שגיאה מהותית בקביעת מהות התקבולים בשל אי מיצוי הבחינה העובדתית הנדרשת בזמן
כריתת הסכם השומה, אזי כלל משלמי המסים אינם צריכים לשאת במלוא הנזק שנגרם.

אילו המשיב היה בוחן בזמן עריכת הסכם השומה, בשקידה הראויה את מכלול הנסיבות באותה עת,
הייתה עולה שורה של תהיות וסימני שאלה. ייתכן מאד כי כתוצאה מבדיקה כזאת, תוכן הסכם השומה
היה שונה או שהוא לא היה נחתם כלל.

לנוכח הפרש המס בו מדובר והפגיעה האפשרית בקופה הציבורית, השימוש בסעיף 147 לפקודה לא
חרג ממתחם הסבירות, חרף קיומו של הסכם שומה חתום.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

אולם לטעמי **תוצאות** פתיחת השומה בהסכם – דהיינו שלילה **מוחלטת** של מהות התקבולים כתשלום עבור אי-תחרות – לא הייתה מוצדקת, כפי שאנמק להלן.

107. בהליך הערעור דנן, המשיב העלה שורה של סיבות מדוע אין לקבל את המצג לפיו התקבולים הם בקשר להתחייבות שלא להתחרות.

מנגד, המערער ניסה להראות כי הסכום ששולם, על אף היקפו היוצא דופן, משקף מחיר סביר מבחינתה של מקאן עבור מניעת תחרות מצד המערער.

108. נזכיר את עיקרי עמדת המשיב בסוגיה זו:

(א) המערער לא הפסיק לפעול במסגרת הפירמה לאחר חתימת הסכם האי-תחרות, והוא שימש יו"ר הקבוצה והיה מזוהה איתה. במצב דברים זה, המערער ממילא לא היה חופשי להתחרות בה.

(ב) המערער ממילא היה מחוייב על פי תניות אי-תחרות **קודמות** שלא להתחרות במקאן.

(ג) במהלך תקופה ארוכה בשנת 2011 ובמחצית הראשונה של 2012 לא היה כל הסכם אי-תחרות בתוקף בין המערער לבין מקאן, ללמדך כי מקאן לא באמת חששה מתחרות מצדו של המערער.

(ד) **התיקון** להסכם האי-תחרות חושף את פניה האמיתיות של הסדר האי-תחרות בין מקאן לבין המערער - כתגמול מנהלים.

109. ואלה, לעומת זאת, עיקרי עמדת המערער:

(א) יכולתו אז של המערער להתחרות במקאן הייתה רבה ביותר ואילו היה פורש ומצטרף לפירמה מתחרה או מייסד משרד פרסום ומדיה משלו, הדבר היה מנחית על מקאן מכה קשה ביותר ופוגע באופן מרחיק לכת בהכנסותיה ורווחיה.

(ב) גובה התקבולים עבור אי-תחרות תואם את הממצאים בחו"ד פרלמן.

(ג) הסכם האי-תחרות היה חלק בלתי נפרד מתהליך עזיבה מתוכנן מראש, שכלל גם מימוש מנייתו של המערער בפירמה. הוא התכוון לעשות שינוי ממשי ביותר במסלולו המקצועי. אמנם משבר המנכ"לים גרם לכך כי מעורבותו בעסקי הפירמה לא פחתה במידה ובעיתוי המתוכננים, אולם המערער כן צמצם מאד את היקף פעילותו בפירמה וגם אופי הפעילות השתנה והמערער משך את ידו מהניהול היום-יומי.

110. להלן נבחן את ההיבטים השונים אחד אחד. ייאמר כבר כאן, כי העדר עדות מפי איש מקאן העולמית, שיכול היה להסביר מנקודת המבט של הקבוצה עבור מה שולמו התקבולים וכיצד סכומם נקבע, מקשה על מלאכת בירור העובדות והדבר פועל, מטבע הדברים, לחובתו של המערער.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

111. אוסיף כי להבנתי הפסיקה בעניין **ברנע** איננה מקימה חזקה לפיה תניית א-תחרות תיחשב ל"בלתי אותנטית" אלא אם יוכח אחרת, או שהתנייה היא בחזקת "כסות" או "מסווה" לשכר עבודה אלא אם יוכח אחרת (ראו סעיפים 36 ו-37 לחוות דעתו של כבוד השופט עמית). בעניין "האותנטיות", יחול נטל השכנוע הרגיל המוטל על המערער, אולם משנקבע כי התנייה היא אותנטית וכי התמורה היא בעד אי-תחרות, אכן תחול חזקה - אפילו חזקה "חזקה", כלשון השופט עמית - כי התמורה מהווה הכנסה פירותית ולא הונית, אלא אם יצליח הנישום לסתור חזקה זו.

היכולת להתחרות

112. כתנאי לכך שבית המשפט ישוכנע כי סכום זה או אחר שולם לאדם כתמורה להתחייבותו שלא להתחרות בגורם המשלם, על בית המשפט להיווכח כי מקבל התשלום אכן היה מסוגל להתחרות במשלם באופן שעשוי היה להוות איום של ממש לעסקיו של המשלם.

במקרה דנן שוכנעתי כי כך היו פני הדברים: המערער הצטייר כאדם בעל יוזמה, מנהיגות, יכולת ניהול וארגון, חזון עסקי ואסטרטגי, וקשרים ענפים במשק הישראלי, הן אצל המפרסמים (הלקוחות הפוטנציאליים) והן אצל הספקים (אפיקי המדיה השונים). מעמדו הבכיר והבולט בענף לא נסתר או הוטל בספק על ידי עדי המשיב.

מעבר לתכונותיו האישיות, המערער צבר ידע יחודי ורב לגבי ענף הפרסום והמדיה, על כל תחומיו, הן בצד ה"קריאייטיב" (יצירת קמפיין פרסום) והן בצד הרכש (לרבות ידע ברזי תמחור זמן האוויר ושטח הפרסום).

113. כמו כן, לא ניכר מחומר הראיות כי הדרך להקמת משרד פרסום ומדיה חדש, המסוגל להתחרות באופן ממשי בשוק המקומי, הייתה רצופה בחסמים או מכשולים בלתי עבירים (barriers to entry), למשל בשל צורך לגייס סכומי הון גבוהים במיוחד.

114. על כן אני מסיק מן העדויות ומן הראיות כי יכולתו של המערער להתחרות במקאן הייתה אמיתית וממשית. למותר לציין כי המערער היה מהווה איום למעמדה של מקאן בשוק הישראלי גם אם הוא היה עובר למשרד פרסום קיים, המתחרה ממילא במקאן.

תימוכין נוספים למסקנה זו נמצאים דווקא באחת הכתבות אשר צורפו כנספח 7 לתצהירו של מר שלו מטעם המשיב; בכתבה מהעיתון "גלובס" מיום 24.9.2008 נכתב:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

"בענף שבו יש קיבעון של 5-6 משרדים גדולים, המתחלפים ביניהם ב'מגה תקציבים', הייתה עזיבתו של שילוח יכולה לחולל את 'המפץ הגדול', זה שייצר שינוי אמיתי במפה".

"עסקים כרגיל"?

115. המשיב שב וטען כי "מה שהיה, הוא שיהיה", ולמעשה לא התחולל כל שינוי של ממש בהיקף ובתוכן תפקידיו של מערער במקאן לאחר חתימת הסכם האי-תחרות:

"...המערער המשיך לשמש נושא משרה בכיר בחברה בתפקיד מנכ"ל ויו"ר הקבוצה, החתום גם על דוחות כספיים ככזה, על עדכוני שכר ועל מסמכים מהותיים אחרים." (סעיף 160 לסיכומי המשיב).

משתמע מטיעון המשיב כי בדיעבד הוא רואה בכל פרשת פרישתו הנטענת של המערער ממקאן והצורך להסדיר אגב כך את הבטחתו להימנע מתחרות בה, עניין למראית עין בלבד, חסר עיגון בעובדות בשטח. כנגד זה, הסביר המערער כי הוא כן התכוון לשנות את מסלול חייו המקצועיים ועבר ממעמד של "יו"ר פעיל", המעורה בעשייה היום-יומית של הפירמה, למעמד של "יו"ר לא פעיל", האחראי אך לניהול העליון של הפירמה. כאמור, להוכחת הטענה הצביע המערער על שורה של סימנים: נוכחות פיזית מצומצמת במשרדי מקאן, הפסקת הקשר השוטף והשגרתי עם הלקוחות, מינוי מנכ"לים במשרה מלאה (קודם גב' בק, לאחר מכן מר הנטר), ואי השתתפות בישיבות הנהלה.

יובהר כי המערער איננו מכחיש כי מפרוץ משבר המנכ"לים ועד לכניסתה של המנכ"לית החדשה, (גב' בק), הוא עצמו נטל חלק פעיל בניהול הקבוצה בשל כורח המציאות.

116. יתרה מזאת, טוען המערער כי עיסוקיו החדשים במסגרת המיזמים החדשים **מנעו ממנו** להקדיש זמן רב למקאן, שלא כמו בתקופה הארוכה שקדמה לחתימת הסכם האי-תחרות, בה הוא עבד באופן בלעדי ובמסירות מוחלטת בענייני מקאן.

כתמיכה לטיעון זה מצביע המערער בעיקר על עובדות אלו:

- (א) הוא היה יושב-ראש פעיל הן במטומי והן בדה-טיים.
- (ב) בתקופה שבין 2008 לבין 2010, חממת דה-טיים השקיעה בעשרים חברות יעד צעירות לפחות (ורבות נוספות בשנים לאחר מכן) והמערער היה מעורב הן בשלב קבלת החלטת ההשקעה וניהול המשא ומתן והן בליווי חברות הפורטפוליו לאחר ביצוע ההשקעות. כאן אציין כי מעבר לאמירות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

כלליות לגבי חלקו של המערער בתהליכי ההשקעה הנ"ל, לא הובאו ראיות חיצוניות קונקרטיות, מהן ניתן ללמוד כמה זמן המערער השקיע בפועל בקשר לכל השקעה או בכלל.
(ג) מחזור עסקיה של מטומי גדל מ-9 מיליון דולר בשנת 2007 לכדי 107 מיליון דולר בשנת 2011 ומספר עובדיה עלה מ-40 לכדי 195 באותה תקופה. מניות החברה הונפקו בבורסה בלונדון בשנת 2014.

המערער הסביר כי הליך ההנפקה היה כרוך בעבודת הכנה רבה מצדו. יש לשער כי הדבר אכן נכון והמשיב לא הביא ראיה לסתור, אולם גם בנושא זה לא הוכח היקף הזמן שהוקדש על ידי המערער לענייני ההנפקה, ועל פני איזו תקופה.

117. בניגוד לעמדתו הנחרצת של המשיב לפיה "נמשכו העסקים כרגיל" ולא היה כל שינוי של ממש במידת מעורבותו של המערער במקאן, התרשמתי כי כן השתנו הדברים וכי המערער כן התכוון לשנות ולו באופן חלקי את מסלול הקריירה שלו ולגוון את עשייתו.
תכנית זו באה לידי ביטוי במספר דרכים, לרבות כניסתו הפעילה של המערער למיזמים החדשים; הגדרה מחדש של תפקידו במקאן, לרבות צמצום – ככל הנראה – בהיקף השעות שהוא הקדיש לענייני מקאן ובטיב הנושאים בהם הוא טיפל; ומכירת מניותיו במקאן לאחר מכן.

אמנם מספר חברות היעד בהן השקיעו דה-טיים ומטומי איננו בהכרח אינדיקציה לכמות הזמן שהוקדש על ידי המערער באופן אישי בכל אחד ואחד מן המקרים, וכאמור מעבר לדברי המערער עצמו, לא הובאו ראיות להוכחת מעורבותו בכל אחת מן החברות המושקעות או בקשר למידה המדויקת של מעורבות בתהליך הנפקתה של מטומי (אשר הסתיים שנים לאחר תום התקופה הנדונה כאן), אולם התמונה הכללית המצטיירת היא שהמערער אכן פעל באופן אישי ורצוף כמקבל החלטות בכיר בכל אחד מהמיזמים החדשים. ניתן להסיק מכך, כפי שהמערער טוען, כי הזמן שנותר בידיו להקדיש לענייני מקאן צומצם באופן משמעותי כך שמידת המעורבות שלו במקאן, בייחוד ברמת היום-יום, בהכרח השתנתה ופחתה.

יוער כי בנושא אי השתתפות בישיבות ההנהלה של הקבוצה, המערער עצמו הודה כי מאז שנת 2004, עת הפסיק להיות מנכ"ל והפך ליושב ראש פעיל, חדל להשתתף בישיבות אלו (עמוד 243, שורה 12) כך שלא הייתה השתתפותו בישיבות אלו משנת 2008 ואילך אין כל רבותא.

118. המשיב הגיש כתבות שונות (נספח 7 לתצהיר רו"ח עפרי שלו) מהם מתקבל הרושם כי המערער ממשיך להיות מעורב בענייני מקאן ואחראי לכיוון התפתחות הפירמה. המערער מצדו לא ניסה לטעון כי הוא התנתק בפועל ממקאן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

דומה כי בכתבות הנ"ל קיימת מנה לא מבוטלת של יחסי ציבור מצד מקאן, המנסה "להרגיע" את השוק ולומר כי על אף השינויים שהתחוללו בקבוצה, ידו של המערער עדיין מונחת על הגה הספינה. למשל בראיון למוסף "The Marker" מיום 18.2.2012 נשאל המערער כך: **"אבל אתה עסוק בקרן Time שלך ובחברת הסטארט-אפ מטומי, ויש גם טענות שאתה אולי רוצה להתפתח לכיווני השפעה אחרים. מה אתה אומר לאנשים שיגידו שהראש של שילוח כבר לא בפרסום?"** המערער משיב, לפי הציטוט, **"שיבואו למקאן כל יום, יראו אותי פותח את המשרד וסוגר אותו וישאלו אותי מה קורה אצל כל אחד מהלקוחות שלי. המציאות תדבר."** אין ספק כי דברים אלה שהושמעו באוזני המראיין אינם עולים כלל בקנה אחד עם עדות המערער בהליך דנן. יש לשער כי האמת נמצאת בין שני תיאורי המצב השונים כל כך.

ואכן, בביקור במשרדי הקבוצה שנערך על ידי המשיב בשנת 2013 הוסבר כי המערער איננו "מנהל בפועל" ואיננו "מתנהל בניהול תקציבים [תיקי לקוחות]" אלא הוא מעורב בהתוויה של "מדיניות החברה, מיזוגים ורכישות, מינוי מנכ"ל חדש" (נספח 21 לתצהיר גב' דהרי).

119. לדעתי מכל האמור מתבקשת מסקנה כפולה: מחד, היקף המעורבות של המערער בענייני מקאן וודאי לא גדל בשנים לאחר 2008, כך שלא היינו מצפים לראות גידול בחבילת השכר שלו, אולם מאידך, היקף המעורבות לא צומצם במידה המסבירה בהכרח את נכונות המערער להסתפק בתמורה הנקובה בהסכם מתן השירותים הנ"ל, קרי 1.2 מיליון ש"ח בשנה.

האם הגבלת העיסוק הייתה מיותרת לנוכח חובת נאמנות קיימת?

120. לדעת המשיב, הסכם האי-תחרות כלל לא היה נחוץ, בין השאר לנוכח העובדה כי המערער המשיך לתת שירותים למקאן אף לאחר שנת 2007 (אמנם לא כעובד שכיר) כך שהוא היה מחוייב שלא להתחרות בה **מכוח מעמדו הנמשך** כיושב ראש הקבוצה. המעמד האמור כרוך **בחובת נאמנות** (והשוו הוראות סעיף 254 לחוק החברות, התשנ"ט-1999) אשר מעצם טיבה איננה מאפשרת תחרות בקבוצה. בתשובה מסביר המערער כי המצב ששרר משנת 2008 ואילך נוצר מלכתחילה עקב החלטתו לפרוש ממקאן, ואגב כך להסכים שלא להתחרות בה, תמורת סכום כסף נכבד. משנאסר עליו (בהסכמתו כמובן) להצטרף לפירמות מתחרות או לייסד משרד פרסום משלו, לא הייתה סיבה שלא להמשיך ללוות את מקאן אף במתכונת מצומצמת.

דהיינו, לגרסתו, המשך עבודתו במקאן (במעמד נותן שירותים) הוא תולדה של התחייבות קודמת להימנע מתחרות בה, ולא להיפך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

יתרה מזאת, המערער שב ומדגיש – ולא רק בהקשר זה – כי אילו הוא היה יודע שהמשך הקשר שלו עם מקאן יהיה לו לרועץ לעניין אופן מיסוי התקבולים על פי הסכם האי-תחרות, הוא היה מפסיק את שירותו במקאן לאלתר ובאופן מוחלט. המשיב ידע כי המערער עתיד לתת שירות למקאן כי הרי הסכם מתן השירותים נמסר לו לפני חתימת הסכם השומה. מנגד המשיב מסביר כי הוא לא הבין אז, ולא יכול היה להבין, שהמערער ימשיך כיו"ר הקבוצה ואף לתקופה מסויימת כמחליף מנכ"ל.

אני נוטה לקבל את הסבריו של המערער בעניין זה כך שנחיצות תניית האי-תחרות איננה נשללת בשל הנאמנות הנדרשת מכוח מעמדו הנמשך כיושב ראש הקבוצה.

השלמה לשכר השוטף בעבר או בעתיד?

121. מתבקשת שאלה אשר ככל הנראה לא נבחנה בעת עשיית הסכם השומה: הייתכן שסכום תשלום האי-תחרות היה **תוספת שכר** בגין עבודה שבוצעה על ידי המערער בעבר או בגין עבודה או שירות שהוא היה צפוי להעניק בעתיד במסגרת הסכם מתן השירותים? לדידי, יש רלבנטיות בהקשר זה להשוואת נתוני ההשתכרות של המערער בשנים שקדמו להסכם האי-תחרות (עד וכולל שנת המס 2007) לסכום תשלום האי-תחרות עצמו, וזאת כדי לעמוד על היחס הכללי בין השניים.

122. והנה מחומר הראיות עולה כי רמת שכרו הכולל של המערער בשנים הקודמות, **שהוא קיבל באופן אישי וישיר**, הייתה כדלקמן:

2004 :	כ-5.7	מיליון ש"ח
2005 :	כ-7.5	מיליון ש"ח
2006 :	כ-3.6	מיליון ש"ח
2007 :	כ-1.5	מיליון ש"ח

(נתונים אלה נלמדים הן מתקצירי השומה של המערער (נספח 10 לתצהיר רו"ח שלו) והן מהדו"חות השנתיים של המערער (נספח 8 לאותו תצהיר)).

123. כזכור, על פי ההסכם למתן שירותים, המערער עתיד היה לקבל (באמצעות חברת פרדוקסאלי) 1.2 מיליון ש"ח בשנה (בדיעבד התברר כי הסכומים שהוא קיבל בפועל – שלא על בסיס הסכם האי-תחרות – לא תאמו במדויק את האמור בהסכם למתן השירותים, ולא ניתן הסבר ממצה לפערים). לטענתו, המערער צמצם באופן ניכר את מעורבותו במקאן משנת 2008 ואילך, בייחוד לאחר מינוי מנכ"לית חדשה וקבועה, ועל כן אין לצפות כי שכרו בשנים המאוחרות יהיה כשכרו בשנים לפני הסכם האי-תחרות, כאשר הוא היה בשיא פועלו בקבוצה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

124. ניכר מהנתונים הנ"ל כי סכום האי-תחרות המצטבר (למעלה משמונים מיליון ש"ח) איננו עומד בכל פרופורציה לרמת השכר הרגילה של המערער בתקופה הקודמת (וזאת, שוב, לגבי שכרו האישי השוטף והישיר).
לכן קשה להסביר את סכום האי-תחרות כפיצוי או כהשלמה בגין רמת שכר בלתי מספקת **בשנים עברו**. יתרה מזו, לא הובאה כל ראיה לכך כי בפי המערער היו טענות שהוא לא קיבל בשנים הקודמות את מלוא התגמול לו היה זכאי.

ומאידך, אין מקום למחלוקת כי היקף משרתו של המערער במקאן **לא גדלה** משנת 2008 ואילך (ולטענתו, כאמור, הוא פחת באופן ניכר), כך שאין למצוא הסבר לסכום האי-תחרות החרג בצפי לעבודה מאומצת יותר **בעתיד**.

העדר הודעת התפטרות רשמית

125. המשיב מפנה לעובדה כי אין בנמצא כל מכתב או הודעת התפטרות מאת המערער, מכתב שיכול היה להעיד על כוונה לעזוב את מקאן ולפתוח דף חדש.

המערער העיד כי הוא הודיע על התפטרותו בעל פה :

"ש: עכשיו אתה אומר שאתה הודעת על הפרישה שלך מהעבודה בשנת 2007, בתחילת 2007, נכון?

ת: כן.

ש: למי הודעת?

ת: הודעתי למקאן אירופה שהיה שם, יו"ר נדמה לי היה ג'וזפה האיטלקי, נדמה לי שהמנכ"ל היה וורדן, הודעתי להם שאני מעוניין לסיים,

....

ש: ... יש איזה שהוא הודעה כתובה ששלחת בשנת 2007 למישהו? שאומר 'אני מתכוון לעזוב'?

ת: אני לא שולח הודעות כתובות למי שיש לי איתם שותפות של 12 שנה עם סכומים מאוד גדולים עם מניות, אתה יושב עם האנשים, לא ככה מנהלים, אתה לא שולח הודעה כתובה 'להלן מכירת המניות, להלן זה' כי יש לך אחריות... יש לך מערכת יחסים מאוד אינטימית איתם לאורך השנים, הם באים לישראל, אתה נוסע לשם, אתה יושב איתם, מדבר איתם, ואז מתחיל דיאלוג, הם אומרים 'רגע חכה שנייה תן לנו לחשוב מה אפשר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

לעשות, מה אפשר להציע, מה כדאי לעשות' וככה מתחילים דיונים, מתחילים משאים ומתנים."

(עמוד 248, שורה 4 עד שורה 9; עמוד 249, שורה 29 עד עמוד 250, שורה 6).

126. חרף הסברו הנ"ל של המערער הדבר אכן תמוה: המערער היה ללא ספק דמות המפתח בפירמה, והעסקתו מאז הצטרפותו לקשר בראל בשנת 1995 לוותה בהסכמים מפורטים ביותר בהם נקבעו תנאי שכרו וזכאותו לאופציות, מניות ובונוסים (אל ההסכמים האמורים נחזור בהמשך). היינו מצפים אפוא כי אירוע דרמטי כגון פרישתו מהפירמה יזכה לתיעוד נאות ומסודר. המערער מזכיר את קיומה של הודעת התפטרות בסעיף 16 לתצהיר העדות הראשית שלו והנה העתק הודעה או מכתב כלל לא הומצא (פרט להודעת מקאן לרשות המסים מחודש אוגוסט 2008 על גבי טופס 161 כמוזכר לעיל).

עוד יוזכר כי איש מטעם מקאן, מישראל או מחו"ל, לא זומן להעיד בנושא זה ולאשר כי המערער אכן הודיע (בכתב או בעל פה) על כוונה לפרוש. ואם נכתב מכתב בנושא זה, הייתכן כי לא נמצא העתק ממנו בארכיבי מקאן?

העדר רציפות בהסדרי האי-תחרות

127. המשיב מעלה ספק בנחיצות הסדר האי-תחרות בין המערער לבין מקאן מזווית נוספת: הרי הסכם האי-תחרות מושא הסכם השומה פקע בסוף שנת 2010, לאחר תוקף של שלוש שנים. במהלך כל שנת 2011 ואף מעבר לכך המשיך המערער לכהן כיו"ר הקבוצה מבלי שנדרש להאריך את הסכם האי-תחרות. בפועל רק ביום 31.5.2012 נחתם הסכם חדש, בעל תוקף רטרואקטיבי מיום 1.1.2012, שכלל, בין היתר, תניית אי-תחרות. הפעם ההתחייבות שלא להתחרות בקבוצה הייתה למעשה לתקופה של שש שנים (שלוש שנים של המשך מתן שירותים על פי אותו הסכם חדש, ועוד שלוש שנים נוספות לאחר סיום ההסכם – סעיף 4.2).

מקשה המשיב: אם מקאן באמת חששה מפני תחרות מכיוונו של המערער, הכיצד היא אפשרה כי במשך כשנה וחצי לא היה הסכם אי-תחרות בתוקף? ואם סברה מקאן שאיום התחרות חלף לו בסוף שנת 2010, מדוע מצאה לנחוץ להחתים את המערער על הסכם נוסף בשנת 2012?

על כך העיד המערער:

"ש...לשם מה הם צריכים לשלם לך עבור אי תחרות בשנת 2012?

ת. שאלה טובה, שאלה מאוד-מאוד טובה,

ש. ו-?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 ת. ולכן הסכום שהם משלמים לי בשנת 2012 הוא סכום שבערך 25% מהסך של 80
2 מיליון שקל, זה 20 מיליון שקל והסכום הוא לשש שנים, כי עדיין יש להם חשש שאני
3 יכול להצטרף לקבל ב[...] [...] [סוכנות פרסום אחרת] מחר 20%,
4 ש. למה?

5 ת. כי אומרים שעדיין יש לי איזה כוח מסוים בתעשייה, לא גדול כמו שהוא היה ולכן
6 הם חסמו את זה לשש שנים נוספות ושילמו 25% ... זה 5 מיליון \$ על שש שנים שהם
7 חשבו שהם ינטרלו אותי סופית".
8 (עמוד 303, שורה 33 עד עמוד 304, שורה 12).

נחיצות תניית אי-תחרות לנוכח ההסכמים הקודמים

11
12 128. בפי המשיב טענה כבדת משקל לגבי קיומם של תנאי האי-תחרות בחוזים קודמים עליהם חתם
13 המערער. לפי עמדת המשיב, הסכם האי-תחרות מחודש ינואר 2008 כלל לא היה נחוץ, ותשלום
14 התקבולים על פיו היה מיותר כי המערער ממילא היה מחוייב, על פי הסכמות קודמות, להימנע
15 מתחרות במקאן.

16 במה הדברים אמורים?
17

18
19 129. על פי סעיף 9 להסכם העסקתו של המערער עם קשר בראל מיום 1.9.1995 התחייב המערער שלא
20 לעסוק בעסקי פרסום או יחסי ציבור בישראל במהלך העסקתו ובמשך **שנתיים** לאחר תום ההעסקה
21 ("**הסכם ההעסקה המקורי**"). לגבי לקוחות קיימים של קשר בראל תקופת איסור העיסוק הנ"ל הייתה
22 **שלוש שנים** מתום ההעסקה.

23 בהסכם האמור אף צויין, בסעיף 9.2 כי:

24
25
26 "The provisions of this section hereinabove are in addition to the non-competition clauses
27 that are likely to be included in other agreements to which the Employee and the
28 Company might be a party. The Employee hereby agrees and confirms that the provisions
29 of this section hereinabove are reasonable and acceptable considering that he is a senior
30 manager in the Company and his competing with the Company would significantly harm
31 the Company's profitability".

32 ימים ספורים לאחר חתימת הסכם ההעסקה המקורי עם קשר בראל, נחתם הסכם רב צדדים בין
33 המערער, קשר בראל ובעלי המניות (במישרין ובעקיפין) בקשר בראל. הסכם נוסף זה, מיום 6.9.1995,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

מסדיר את השתתפותו של המערער בהון הפירמה באמצעות הקצאת אופציות. גם בהסכם זה מופיע סעיף אי-תחרות (סעיף 8) האוסר על המערער להתחרות בעסקי הפירמה במהלך העסקתו בתפקיד כלשהו או במהלך החזקתו במניות הפירמה, וכן במשך עשרים וארבעה חודשים לאחר סיום תפקידו בפירמה.

130. בשנת 1998 נכנסה לראשונה מקאן העולמית כמשקיעה בקשר בראל. ביום 11.5.1998 נחתם הסכם מפורט ביותר בינה לבין כל בעלי המניות הקיימים (לרבות המערער וחברת פרדוקס אינווסטמנטס בע"מ, באמצעותה הוא החזיק במניות ובאופציות בפירמה ("פרדוקס")). בהתאם לסעיף 8.2 להסכם רכישת המניות, כל עוד בעלי המניות השונים מחזיקים מניות בפירמה, וכן במשך **שנתיים נוספות** לאחר תום החזקת המניות, הם לא יעסקו בישראל, בארה"ב או באיחוד האירופי בעסקי פרסום ויחסי ציבור (כמוגדרים בהסכם).

במקביל להסכם רכישת המניות נחתם באותו מועד הסכם בעלי מניות, הפעם עם מקאן העולמית כאחת הבעלים בפירמה. גם בהסכם זה קיים תנאי אי-תחרות (סעיף 7) ושוב לפי הוראה זו מתחייבים הצדדים בין היתר להימנע מעיסוק בפרסום בישראל, בארה"ב או באיחוד האירופי כל עוד הם מחזיקים במניות הפירמה ולמשך שנתיים לאחר מכן.

131. בדצמבר 1999 נערך תיקון להסכמים הקודמים בכל הנוגע לשכרו של המערער, ולבנוס השנתי, התמריצים הנוספים והאופציות הנוספות להם הוא זכאי לקבל. בהסכם מתקן זה אין תנאי אי-תחרות מפורש אולם נאמר בסעיף 11.1 להסכם המתקן כי:

"Other than as set forth in this Agreement, and the amendments effected hereby, all of the provisions of the Shiloach Agreement and the Employment Agreement shall remain in full force and effect".

יצוין כי גם המערער עצמו וגם פרדוקס חתומים על ההסכם המתקן מדצמבר 1999.

132. הסכם מבהיר נחתם במאי 2004, לאחר שהבעלים המקוריים בקשר בראל מכרו את שארית מניותיהם בפירמה והבעלות נותרה בידי מקאן מצד אחד המערער ופרדוקס מצד שני. פרטי הסכם מבהיר זה אינם רלבנטיים לענייננו, אך גם בהסכם זה מותנה כי כל הוראות ההסכמים הקודמים (בכפוף לשינויים הנערכים בהסכם המבהיר עצמו) יישארו על כנם (סעיף 4).

133. ולבסוף, ביום 29.12.2005 נחתם הסכם העסקה משלים בין מקאן העולמית, פרדוקס, המערער והפירמה ("הסכם ההעסקה המשלים"). בהסכם זה שכרו השנתי הבסיסי של המערער נקבע מחדש, וכן נקבעו שני הסדרי תשלום חדשים ונוספים: הסדר בונוס שנתי, המבוסס על אחוזים משתנים מרווחי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 13-12-62697 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 הקבוצה השנתיים, וכן הסדר להענקת שני תשלומים מיוחדים, אחד אם המערער ימשיך להיות מועסק
2 בפירמה עד ליום 30.9.2008 והשני אם המערער ימשיך להיות מועסק בפירמה עד ליום 30.9.2010. גובה
3 שני תשלומים אלה ייקבע לפי נוסחה מורכבת, המביאה בחשבון, בין היתר, את רווחי הקבוצה
4 הממוצעים על פני תקופה ואת אחוזי ההחזקה של המערער במניות הפירמה. לעניין ההסדר השני
5 האמור (שיכונה להלן "**הסדר תשלומי ההישארות**") לשם הקיצור) נשוב בהמשך. אולם כאן נציין כי:
6 (א) הוראות הסכם ההעסקה המשלים מניחות כי הסכמי ההעסקה הקודמים של המערער לרבות הסכם
7 ההעסקה המקורי מיום 1.9.1995 נותרים בתוקף (בכפוף לשינויים הנעשים בהסכם ההעסקה המשלים
8 עצמו); ו-(ב) הוראות מסויימות בהסכם ההעסקה המשלים אף מזכירות את התחייבויות האי-תחרות
9 של המערער הנובעות מהסכמי ההעסקה הקודמים (ראו סעיף 3(g)(iii)(D) ו-3(g)(iv)(A) להסכם ההעסקה
10 המשלים), כאשר הסכם ההעסקה המשלים עצמו איננו כולל תניית אי-תחרות חדשה.
- 11
12 134. מן המקובץ עולה אפוא כי בשלהי שנת 2007 נותרה על כנה התחייבותו המקורית של המערער להימנע
13 מתחרות עם הקבוצה לאחר סיום עבודתו בה. אמנם במהלך השנים שני תנאי אי-תחרות נוספים
14 וחופפים לפחות נכללו בהסכמים השונים אשר נערכו כמתואר לעיל, אולם הסדר האי-תחרות המקיף
15 והמפורט ביותר היה ההסדר המקורי לפיו המערער, ככלל, לא יעסוק בפרסום בישראל במשך שנתיים
16 לאחר סיום עבודתו, ובמשך שלוש שנים בנוגע ללקוחות הקבוצה. למותר לציין כי הסדר האי-תחרות
17 המקורי, אשר נעשה עם תחילת עבודתו של המערער בקשר בראל בשנת 1995, לא הקנה למערער
18 **תשלום** עבור הימנעות מתחרות. מאידך לא נקבע באופן מפורש כל סכום פיצוי מוסכם אשר יהיה על
19 המערער לשלם לפירמה או למי מהנוגעים בדבר אם יפר את תנאי האי-תחרות (סכום פיצוי מוסכם, על
20 סך 2.5 מיליון דולר נקבע בהסכם האי-תחרות מיום 10.1.2008, לצד התקבולים אשר ישתלמו למערער
21 אם יקיים את הבטחתו).
- 22
23 135. למערער הסברים שונים מדוע נזקקו הצדדים (הוא ומקאן) להסכם אי-תחרות מיוחד בחודש ינואר
24 2008 כאשר לכאורה היו קיימות תניות אי-תחרות בהסכמים קודמים שונים. **ראשית** טוען המערער כי
25 סעיפי האי-תחרות הקודמים "לא היו בתוקף" לאחר שהוא "[סיים את עבודתו] **כמנכ"ל החברה החל**
26 **משנת 2003**" (סעיף 32.1 לתצהיר המערער). אין לקבל הסבר זה: נוכחנו לדעת כי בקבוצה הנדונה לא
27 הקפידו על שימוש מדויק בתואריהם של נושאי משרה שונים והנה הסכם ההעסקה המקורי של
28 המערער שנכרת בספטמבר 1995 מיועד להסדיר את עבודתו כ-"CEO" ועולה בבירור מחומר הראיות כי
29 הסכם זה, כפי שתוקן והוסף עליו מעת לעת, המשיך לחול והמערער אף כונה "מנכ"ל" בדו"חות
30 הכספיים המבוקרים של הקבוצה במשך כל השנים שקדמו לכריתת הסכם האי-תחרות לרבות בשנים
31 שלאחר 2003; ראו גם הערת שוליים 2 בסעיף 171 להלן). יתרה מזאת, על פי ההסכם המקורי האמור,
32 חובת האי-תחרות חלה על המערער "as long he is employed by the Company" ולשון רחבה זו מקיפה
33 לכאורה גם העסקה במשרה **שונה** ממשרת ה-CEO. ואם לא די בכך, הרי כבר ראינו כי חלק מתניות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

האי-תחרות השונות הגבילו את המערער לא רק "בכובעו" כנושא משרה בכיר אלא גם כל עוד הוא היה בעל מניות בפירמה, דירקטור או אף "employee of any kind or other" – ראו סעיף 8.1 להסכם השני מיום 6.9.1995 וכן סעיף 8.2 להסכם רכישת המניות מיום 11.5.1998 (כל עוד הוא בעל מניות) וכך גם בסעיף 7 להסכם בעלי המניות מאותו תאריך.

136. **שנית**, טוען המערער כי תניות האי-תחרות הקודמות היו מצומצמות יותר בהיקפן מאשר התחייבות האי-תחרות לפי ההסכם מינואר 2008 (ראו סעיף 32.4 לתצהיר המערער וכן סעיף 73.5 לסיכומי התגובה מטעם המערער). גם טיעון זה איננו משכנע: הסעיף המקורי משנת 1995 חל לגבי תחרות בישראל בענף הפרסום ויחסי הציבור במשך שלוש שנים בנוגע ללקוחות הפירמה, ובמשך שנתיים בנוגע לכלל השוק.

על פי ההסכם מינואר 2008 התקופה היא שלוש שנים כזכור, והתחולה הגיאוגרפית היא בישראל. יוצא אפוא כי התנייה המקורית דומה בהיקפה להוראות הסכם האי-תחרות הנדון.

137. **שלישית**, גורס המערער כי התניות הקודמות היו "מוחלשות" וכי **"יש ספק רב לגבי תקפותן"** (ראו סעיף 32 לתצהיר המערער וכן את סעיף 73.5 לסיכומי התשובה מטעם המערער). המערער אף העיד כי לקראת כריתת הסכם האי-תחרות של 2008 נועצו הצדדים עם יועצים משפטיים בקשר לתוקפם של הסעיפים הקודמים (סעיף 32.5 לתצהיר המערער וכן עמוד 309, שורה 22 עד עמוד 310, שורה 6 לפרוטוקול הדיון). יצויין כי לא הובאה כל הוכחה חיצונית לקיומן של התייעצויות כאמור.

138. בהיבט זה נראה כי יש ממש בטענת המערער. הסכם ההעסקה המקורי נחתם, מטבע הדברים, עם קבלת המערער לעבודתו החדשה כמנכ"ל קשר בראל. סעיף האי-תחרות היה מרכיב אחד ממכלול הוראות ההסכם ולא יוחדה כל תמורה נפרדת עבור הסכמת המערער להכללת התנאי בהסכם הכולל. בשלב זה (בשנת 1995) טרם הספיק המערער להתנסות בעולם הפרסום והמדיה והרקע העסקי שלו היה כאמור בתחום הייעוץ העסקי.

והנה דווקא בתקופה בין חתימת הסכם ההעסקה המקורי לבין חתימת הסכם האי-תחרות הנדון ניתנה שורה של פסקי דין – בתחום דיני העבודה – בנושא תוקפן של תניות אי-תחרות בחוזי עבודה ונוצרה הלכה מחייבת. בפסיקה זו נותח באופן מעמיק המתח המובנה בין חופש העיסוק מחד וחופש ההתקשרות מאידך ונקבעו אמות מידה להגדרת המקרים בהם תנאי אי-תחרות יוכר כמחייב את העובד. אבני הדרך העיקריות בפסיקה מתקופה זו הן ע"ע 164/99 **דן פרומר וצ'ק פוינט טכנולוגיות תוכנה בע"מ נ' רדגארד בע"מ** (ניתן ביום 4.6.1999) (עניין **צ'ק פוינט**); ע"א 6601/96 **AES SYSTEM INC** **נ' משה סער ואח'** (ניתן ביום 28.8.2000) (עניין **AES**); וכן ע"ע 15/99 **דיירקס מערכות רפואיות בע"מ**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 13-12-62697 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

ואח' נ' אבנר ספקטור (ניתן ביום 21.4.2005). בכל שלושת העניינים הנ"ל תניית האי-תחרות נכללה
מלכתחילה בהסכם העבודה עם כינון יחסי העובד – מעביד; לא שולמה תמורה מיוחדת או נפרדת בגין
ההבטחה להימנע מתחרות לאחר סיום ההעסקה; ובכל המקרים נקבע על ידי בתי המשפט כי התנאי
הנדון איננו אכיף.

139. בעניין צ'ק פוינט נשיא בית הדין הארצי לעבודה, כבוד השופט ס' אדלר הטעים:

”במקרה שלפנינו קיימת התנגשות בין כמה עקרונות יסוד: חופש העיסוק של המערער
והאפשרות של המעסיק החדש (צ'ק פוינט) להעסיקו; חופש ההתקשרות של צדדים
לכרות חוזה עבודה; זכות הקניין של המעסיק הקודם (רדגארד) בסודותיו המסחריים;
חופש ההתקשרות של רדגארד ושל המערער והאפשרות להסכים על הגבלת חופש
העיסוק של המערער; עניין הציבור בתחרות חופשית, בניידות עובדים ובמעבר מהיר
וחופשי של מידע במשק.

...במסגרת האיזון השיפוטי, על בתי-הדין ליישם את מבחן הסבירות והמידתיות, היינו
– עליהם לבחון האם ההגבלה על חופש העיסוק עומדת במבחן הסבירות בנסיבות
המקרה.

לתניית הגבלת עיסוק בחוזה עבודה אישי אין ליתן, לכשעצמה, משקל רב. יש לייחס
לתניה נפקות רק אם היא סבירה ומגנה בפועל על האינטרסים של שני הצדדים, לרבות
המעסיק הקודם ובעיקר על סודותיו המסחריים. בהעדר קיומן של נסיבות כפי שיפורטו
להלן, ובעיקר בהעדר 'סודות מסחריים', גובר עקרון חופש העיסוק על עקרון חופש
ההתקשרות...

...על-מנת להגביל את עיסוקו של עובד, על המעסיק הקודם להוכיח, כי קיימות ראיות
או נסיבות המצביעות על אפשרות סבירה, כי העובד ישתמש ב'סודות המסחריים'
שבדיו במסגרת עבודתו אצל המעסיק החדש ובכך יפר את חובת הנאמנות.

...ממסכת הראיות עולה, ששכרו של המערער ברדגארד השתלם לו על בסיס של 'עובד'
שכיר ולא על בסיס של בעל החברה או אחד ממייסדיה. מכאן, שהמערער לא קיבל
תמורה ראויה ומיוחדת עבור הימנעות משימוש בעתיד בידע ובכישורים.”
(מתוך סעיפים 11, 12, 14, 38 ו-40 לפסק הדין).

בעניין AES נשיא בית המשפט העליון, כבוד השופט ברק הבהיר:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

"מנקודת המבט של לגיטימיות האינטרסים מתבקשת המסקנה הזו: ככלל, אין למעביד
'אינטרס לגיטימי' כי יינתן תוקף להתחייבות לאי-תחרות, בלא כל קשר לאינטרסים
אחרים של המעביד... אכן, ככלל, האינטרס של המעביד למנוע מעובדו לשעבר להתחרות
בו, בלי שהדבר בא להגן על אינטרסים נוספים (פרט לאי-תחרות), כגון סודות
מסחריים או רשימת לקוחות, אינו אינטרס לגיטימי (או 'מוגן')."

...

"נמצא, כי הגבלת התחרות 'כשלעצמה' – הגבלה 'ערומה' שאינה מגנה על אינטרס
המעביד מעבר לאינטרס אי-תחרות – אינה מגנה ככלל על 'אינטרס לגיטימי' של
המעביד. היא נוגדת את טובת הציבור, והיא תיפסל בגדריה של 'תקנת הציבור'. לעומת
זאת הגבלת תחרות הבאה להגן על אינטרסים של המעביד בסודות מסחריים, ברשימת
לקוחות, במוניטין וכיוצא בהם על 'אינטרסים לגיטימיים' של המעביד, וככלל היא אינה
נוגדת את תקנת הציבור."

(מתוך סעיפים 17 ו-22 לפסק הדין).

ואילו בעניין דיירקס שב וסיכם הנשיא אדלר את "הנסיבות העיקריות בהן יינתן תוקף לתניית הגבלת
עיסוק:

(א) שימוש בפטנט רשום או בזכויות יוצרים.

(ב) שימוש שלא כדין בסודות מסחריים.

(ג) המעסיק השקיע משאבים מיוחדים בהכשרת העובד ונקבעה בחוזה ביניהם
התחייבות של העובד לעבוד פרק זמן מינימלי אצל המעסיק.

(ד) העובד קיבל תמורה מיוחדת עבור התחייבותו שלא להתחרות במעסיק עם תום יחסי
העבודה ביניהם.

(ה) בחינת תום-הלב וחובת האמון בין הצדדים מחייבת את אכיפת התניה."

140. כאמור פסקי הדין הנ"ל ניתנו בשנים 1999, 2000 ו-2005, בהתאמה.

אי לכך, מנקודת ראות של תחילת שנת 2008 ועל רקע ההלכה המחייבת אשר עוצבה בבית הדין הארצי
לעבודה ובבית המשפט העליון במהלך העשור שקדם לכך, תוקף התנאי המקורי שהוסכם במקרה של
המערער כלל לא היה מובן מאליו. אמנם בכל ההסכמים הקודמים עליהם חתם המערער עניין האי-
תחרות (הגבלת עיסוק) הוסדר בצמידות לעניין אי גילוי סודות מסחריים, אולם מבחינת מקאן ניתן
היה להשיג התחייבות לאי גילוי סודות (אפילו ללא הגבלת זמן) מבלי לנגוס בחופש העיסוק של המערער
לאחר סיום עבודתו בקבוצה. עוד יוער כי על פי הסכם ההעסקה מקורי של המערער, תקופת האי-



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

תחרות הייתה לשנתיים (באופן כללי) ולשלוש שנים (בקשר ללקוחות הפירמה); בעניין צ'ק פוינט
התקופה הייתה 22 חודשים, בעניין AES לא הייתה מגבלת זמן ובעניין דיירקס התקופה הייתה שלוש
שנים. דהיינו המקרה של המערער לא היה שונה במהותו מן ההיבט הזה, מאלה שנדונו בפסיקה הנ"ל.
141. כאן יש לזכור כי ההסכם שנחתם בינואר 2008 נערך לאחר שהמערער עבד בקבוצה שתיים עשרה
שנים (ולא כתנאי לקבלתו לעבודה), ולאחר שהוא קנה לעצמו מעמד כאחת הדמויות הבולטות
והמובילות בענף הפרסום הישראלי ויכולתו להתחרות במקאן, אילו היה עוזב, ככל הנראה הייתה
מוכחת. יתרה מזאת, הפעם כן נקבעה תמורה מפורשת (וגבוהה) כנגד הבטחתו להימנע מתחרות עם
הקבוצה. לאמור, בנסיבות הקונקרטיות, מאזן השיקולים במתח בין חופש העיסוק לבין חופש החוזים
היה שונה לחלוטין בצומת זה, ואם היה ספק, אפילו ספק רב, לגבי תוקף התניות הקודמות, לא היה
מקום לספק רב לגבי התוקף המשפטי המחייב של ההסכם מינואר 2008, אפילו על רקע הפסיקה
המחמירה שתוארה לעיל.

ההסכם הנוסף משנת 2012

142. המשיב הדגיש כי בחודש מאי 2012 נחתם הסכם נוסף (בתוקף למפרע מיום 1.1.2012), הכולל
התחייבות להימנע מתחרות לתקופה נוספת של עד שש שנים. מיסוי תקבולים נוספים אלה הוא נושא
לשומות אחרות שאינן נדונות בערעור הנוכחי ועל כן אין מקום להידרש להוראות ההסכם משנת 2012
ולנתח את סבירותן. אכן עצם קיום ההסכם משנת 2012 והצורך לכלול בו התחייבויות נוספות לאי-
תחרות עלולים להשליך על סוגיית מידת גדיעת העץ בשנים 2007-2008 – לעניין סיווג ההכנסה הנובעת
מהסכם האי-תחרות משנת 2008 – אולם כאמור לעיל, ממילא נראה כי על פי ההלכה כפי שהיא
התגבשה לאחרונה בדיני המס, הסיווג הנכון של התקבולים אשר השתלמו בהתאם להסכם משנת 2008
הוא פירותי (ראו סעיף 77 לעיל). יחד עם זאת, לעניין קביעת מהות התקבולים ששולמו על פי ההסכם
משנת 2008 נראה כי קיומה של תניית האי-תחרות הנוספת משנת 2012 איננו מעלה או מוריד.

התיקון להסכם האי-תחרות

143. בדרך לקביעת מהותם של התקבולים ניצב המסמך הנושא את הכותרת "תיקון להסכם אי תחרות
שנחתם ביום 10.1.08" ותוכנו המשונה.
התיקון נערך ביום 5.8.2008 לפי האמור בו, דהיינו כשבעה חודשים לאחר חתימת הסכם האי-תחרות
עצמו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

באשר למעמד התיקון לעומת ההסכם המקורי, לשון התיקון כלל איננה נהירה: מצד אחד, בסעיף 1 לתיקון, מוצהר כי הצדדים (כלומר המערער והפירמה) "מתקנים בזאת" את ההסכם המקורי. מצד שני, סעיף 4 רישא לתיקון קובע כי "תיקון זה נועד להחליף את ההסכם הנ"ל" (דבר שכלל איננו אפשרי כי הרי התיקון לבדו איננו מפרט את התקופה הנדרשת להימנעות מתחרות, סכומי התקבולים או מועדי תשלומם). מצד שלישי, בהמשכו של סעיף 4 לתיקון, ובאותה נשימה, נאמר כי התיקון "... מהווה חלק בלתי נפרד [מההסכם המקורי]", ואילו "... ההסכם המקורי לא תקף בלעדיו [בלעדיו התיקון] ...". נותר רק להבין כי התיקון כשמו כן הוא.

144. ומה חידושו של התיקון? כזכור, בסעיפים 2 ו-3 לתיקון מוסכם כי:

"2. ...התשלומים בהסכם הנ"ל בגין 'אי תחרות', ישולמו במקום זאת בגין כתגמול מנהלים כולל בגין פעילותו ותרומתו של אילן לחברה. [כך במקור].
3. לפיכך מוסכם בזאת כי התשלומים המפורטים בסעיף 3 להסכם הנ"ל, ישולמו ע"י החברה לאילן ו/או לחברת פרדוקסאלי בע"מ... כתגמול מנהלים כולל. בגין תגמול המנהלים הכולל, אילן ו/או פרדוקסאלי, לפי העניין, מתחייבים להעביר לחברה חשבונית וקבלה, בתוך 7 ימים מביצוע כל תשלום, בתוספת מע"מ כדין."

בעיני המשיב אמירה מפורשת זו חורצת את גורלם של התקבולים ומגדירה את זהותם: "תגמול מנהלים כולל בגין פעילותו ותרומתו של אילן לחברה". לכאורה משפט זה מכתוב הן את מהות התקבולים (כלא משולמים עבור אי-תחרות אלא בגין "פעילות"), והן את סיווגם הפירוטי לצורכי מס.

145. אמת נכון הדבר כי מסמך התיקון עלול להיתפס כמקים השתק כלפי הצדדים לו, המונע מהם, באופן מוחלט, לחזור ולטעון כי מהות התקבולים היא תמורה בגין התחייבות שלא להתחרות. נוסף לכך כי גם אם יש בסיס לסברה כי מסמך התיקון נמסר לידי רשות המסים בסמוך לעת עריכתו ואף השפיע על אופן ניסוח התוספת להסכם השומה (ראו סעיפים 52 ו-53 לעיל), ניכר כי המערער ומייצגיו לא עשו מאמץ מיוחד לשוב ולהביא את קיומו לתשומת לב אנשי רשות המסים והפרקליטות לאחר מכן.

146. לדעתי תכליתו של התיקון להסכם האי-תחרות שקופה למדי: הפירמה ככל הנראה "התעשתה" והבינה כי הסכם האי-תחרות, על תוכנו ועל מינוחו, עלול לגרום לכך כי הוצאת ענק, המסתכמת בכשמונים ואחד מיליון ש"ח על פני שלוש שנים, לא תותר בניכוי בידיה לצורך חישוב מס החברות בו היא מתחייבת. והנה כבר בתחילת חודש מאי 2008 הוכנה טיוטת חוות דעת משפטית, המופנית לפירמה, הדנה בסוגיה זו ממש והמגיעה למסקנה זו:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 "עקרון השמירה על ההון הקיים, אשר מקורו בפסיקה אנגלית, קובע שהוצאה, שאינה
2 באה ליצור נכס חדש לנישום או לשפר נכס קיים, וכל מטרתה לשמור ולהגן על ההון
3 המשמש בייצור הכנסה, מותרת בניכוי כהוצאה שבפירות.

4
5 ...בענייננו מדובר בהוצאות שהוציאה החברה לצורך הגבלת עיסוקם של הבכירים
6 בתחום המדיה, הפרסום וההפקה [...] במטרה למנוע פגיעה ברווח קבוצת מקאן למשך
7 תקופה מוגבלת של 24 חודשים (לגבי חלק מהבכירים) ו-36 חודשים (לגבי יתר
8 הבכירים) ולהבטיח את המשך זרימת ההכנסות כפי שזרמו עד כה כמו גם לשמור על
9 מאגר הלקוחות הקיים.

10
11 ... מסקנתנו היא שההוצאות שהוציאה החברה לצורך הגבלת עיסוקם המתחרה של
12 הבכירים הינן מסווגות כהוצאות פירותיות וזאת ללא קשר לשאלה כיצד יש לסווג ולחייב
13 במס את התמורה ששולמה ומשולמת לבכירים בחברה".
14 (סעיפים 4.1.4, 4.1.8 ו-4.1.9 לטיטה).

15
16 מובן המאמץ בחוות הדעת להצדיק את הסיווג הפירותי של ההוצאה בידי הפירמה (בעיקר על סמך
17 עקרון "השמירה על הקיים") מבלי לפגוע ביכולתם של העובדים הבכירים לטעון כי בידיהם התקבולים
18 נושאים אופי הוני (תוצאה שאיננה בלתי אפשרית, כפי כתבתי בהחלטתי מיום 22.2.2015 בהליך
19 הנוכחי). יוזכר כי בעת כתיבת טיוטת חוות הדעת טרם נערך התיקון להסכם האי-תחרות.

20
21 147. ככל הנראה, והדבר הוא בבחינת השערה בלבד, מי מטעם הפירמה חשש שלא היה די בחוות הדעת
22 האמורה וכי היה צורך בחיזוק עמדת הפירמה על ידי הבהרה כי תשלומי האי-תחרות משולמים
23 כ"תגמול מנהלים כולל בגין פעילותו ותרומתו" של המערער לפירמה. ודוקו, הסכם האי-תחרות לא
24 בוטל בכללותו, ולא בוטלה התחייבותו של המערער להימנע מתחרות בפירמה. אינני נדרש לדון כמובן
25 בשאלת סיווג ההוצאה בידי הפירמה והפירמה אף לא הייתה צד לערעור דנן.

26
27 אולם ארשה לעצמי לומר כי עריכת מסמך התיקון נראית על פניה מלאכותית ומאולצת; שמטרתה
28 היחידה היא להגביר את הסיכוי כי תתקבל עמדתה של הפירמה לפיה התשלומים למערער מהווים
29 הוצאה פירותית בידיה. כיוון שכך, קשה להסכים כי יש במסמך התיקון עצמו כדי לשפוך אור על
30 מהותם האמיתית של התקבולים המשתלמים לפי הסכם האי-תחרות המקורי (ויצוין כי עד לעריכת
31 התיקון בחודש אוגוסט 2008, ככל הנראה הספיקו להשתלם שניים או שלושה תשלומים לפי ההסכם
32 המקורי).
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

148. לפיכך, ולמורת כל הקושי ותחושת האי נוחות, אינני סבור כי יש בקיום מסמך התיקון כדי ליצור השתק כלפי המערער בניסיונו להגדיר את התקבולים כתמורה בגין הימנעות מתחרות, אם כי יש להביא בחשבון את העמימות סביב מהות התשלום שהמערער (יחד עם הפירמה) יצר במו ידיו.

האם הסכם האי-תחרות היה שלוב עם מכירת המניות?

149. בסיכומי הדגיש המערער חזור והדגש כי קבלת התקבולים על פי הסכם האי-תחרות הייתה מקבילה למכירת מניותיו בפירמה ומשולבת למעשה עם מהלך מימוש המניות, שהוא היה כמובן אירוע בעל אופי הוני מובהק ובלתי שנוי במחלוקת:

”אם חפץ המשיב לשלב את הסכם אי התחרות עם פעולה כלשהי אשר נעשתה על ידי המערער, אזי הדעת נותנת, כי הסכם אי התחרות משתלב בצורה הולמת יותר מבחינה סיווגית עם מכירת 18% המניות מקאן שהיו בבעלות המערער... להיות עסקה הונית, ולא עסקה פירותית, כשם שמכר מניות מקאן סווג כעסקה הונית, ולא כעסקה פירותית, וזאת מבלי שפקיד השומה חלק על כך. השילוב הסיווגי של הסכם אי התחרות עם הסכם הוני של מכר המניות תואם בצורה אמיתית יותר אשר משקפת את התוכן הכלכלי ואת המהות של הנסיבות והעסקאות בענייננו, מאשר שילובו של הסכם אי התחרות יחד עם ההסכם למתן שירותים (אשר תמורתו שולית והשירותים שבו שוליים והוא ניתן לביטול בהתראה קצרצרה ללא כל פיצוי), אשר אין בינו לבין הסכם אי התחרות כל חיובים שלובים.”

(סעיף 2 (ח) לסיכומי המערער).

150. נזכיר כי נכון לסוף שנת 2007 החזיק המערער ב-18% ממניות הפירמה, כאשר מקאן העולמית החזיקה בכל יתר המניות.

דא עקא, מכירת המניות החלה רק בחודש מאי 2009, עם מימושם של 3%, כאשר הרוב המכריע של המניות נמכר בחודשים אפריל וספטמבר של שנת 2011 – למעלה משלוש שנים אחרי הפרישה הנטענת.

דהיינו, העזיבה הנטענת, ההימנעות מתחרות ומכירת המניות לא אירעו יחד על ציר הזמן ומימוש המניות עצמו נמתח על פני כשנתיים וחצי. קשה אפוא להסכים כי מימוש המניות אמור להשליך על קביעת מהות התקבולים, וממילא נושא משרה בכיר בחברה עשוי למכור את מניותיו בה ולפרוש מתפקידיו מבלי להתחייב להימנע מתחרות בה. ואילו לגבי סיווג התקבולים כהכנסה פירותית או הונית, אופי ההכנסה הנצמחת ממכירת המניות כרווח הוני איננו משליך לכאן או לכאן לעניין סוגיית ”גדיעת העץ” הכרוכה בסיווג תשלום המשולם עבור התחייבות אי-תחרות. ברי כי תנאי אי-תחרות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

קצר-מועד לא יזכה לסיווג הוני רק בשל העובדה כי במקרה מסויים הוא נוצר כחלק ממכלול פעולות
הכולל מכירת מניות בחברה המעסיקה.

151. יש להוסיף לכך שתי נקודות נוספות: ראשית, שיעור המס שחל על רווח ההון שהופק ממכירת
המניות (25%) ממילא גבוה משיעור המס שהוסכם בהסכם השומה בקשר לתקבולים על פי הסכם האי-
תחרות (20%); ושנית, בגין מכירת המניות קיבל המערער עשרות מיליוני שקלים, ולא נטען ולא הוכח
כי התמורה אשר שולמה למערער על ידי מקאן העולמית עבור המניות נפלה משוויין ההוגן או
שהתקבולים לפי הסכם האי-תחרות נועדו "להשלים" תמורה חסרה ששולמה (או שתשולם) עבור
המניות. דהיינו זיקה כלכלית בין עסקת המניות לבין עסקת האי-תחרות (הנטענת) לא הוכחה.

חוות הדעת של מר מנחם פרלמן

152. חוות דעתו של מנחם פרלמן נכתבה בשנת 2012, כמעט חמש שנים לאחר עריכת הסכם האי-תחרות.
מטבע הדברים חוות הדעת איננה עוסקת בשאלה העובדתית האם התקבולים אשר שולמו למערער אכן
שולמו עבור התחייבותו להימנע מתחרות בעסקי הקבוצה. מטרת חוות הדעת הייתה לאמוד את השווי
עבור הקבוצה של הבטחה מצדו של המערער שלא להתחרות בה במשך השנים 2008, 2009 ו-2010.
חוות הדעת מתארת באופן כללי את ענף הפרסום והמדיה בישראל באותה תקופה ואת מצבה העסקי
והפיננסי של הקבוצה, על מגזרי הפעילות השונים שלה, לקראת סוף שנת 2007.

153. ראשית, הגיע מר פרלמן למסקנה כי בנסיבות העניין היו למקאן סיבות כלכליות ממשיות להתקשר
עם המערער בהסכם אי-תחרות:

"ואדגיש, למקאן אריקסון היה תמריץ להתקשר עם מר שילוח בהסכם לאי תחרות ללא
תלות בהסכם למתן שירותים, ואף אם האחרון כלל לא היה מתקיים. הסכם אי התחרות
נועד למנוע תחרות מצד מר שילוח, שבעת הנדונה עלולה הייתה לפגוע קשות במקאן
אריקסון.

... על מנת להעריך שווי אי תחרות יש לבחון כיצד ישתנו התוצאות העסקיות בהיעדרה.
כלומר, יש להשוות בין שווי החברה... כאשר קיימת התחייבות לאי תחרות ובין שווי
החברה... כאשר לא קיימת התחייבות כאמור."
(סעיפים 55 ו-56 לחוו"ד פרלמן).

154. המתודולוגיה העומדת בבסיס חוות הדעת מתוארת בתמצית כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 "הדרך המקובלת להעריך שווי חברה היא באמצעות היוון תזרים המזומנים העתידי
2 (DCF Discounted Cash Flows) בשני מצבי עולם: פעם אחת כאשר ההתחייבות לאי תחרות
3 קיימת ופעם שניה כאשר ההתחייבות לאי תחרות לא קיימת.

4 ...

5 הפער בין שתי הערכות השווי השונות הוא השווי הכלכלי של אי התחרות."

6 (סעיפים 58 ו-59 לחו"ד פרלמן).

7
8 לגבי כל "מצב עולם" נערכו בחוות הדעת אומדנים של הכנסות וההוצאות לשנים הבאות (משנת 2008
9 ואילך) ומכך נגזר תזרים המזומנים הצפוי בכל חלופה. מתזרימי המזומנים העתידיים הצפויים נגזר,
10 כמקובל, שווי הקבוצה לסוף שנת 2007 בדרך של היוון (בשיטת ה-Discounted Cash Flow).

11
12 מהפרשי השווי בין החלופות השונות הוסק שווי תניית האי-תחרות.

13
14 אלה הם שני מצבי העולם החלופיים שעמדו בבסיס ההשוואה:

15
16 "במצב עולם ראשון, מר שילוח ממשיך להיות חלק מקבוצת מקאן במשך שלוש שנים
17 2010-2008 ולאחר מכן עוזב את הקבוצה ומתחרה בה. במצב עולם שני, מר שילוח עוזב
18 את קבוצת מקאן בסוף שנת 2007 ומתחרה בה.

19
20 עבור שני מצבי העולם ערכתי הערכת שווי על בסיס היוון תזרים המזומנים העתידי
21 (Discounted Cash Flow) השיטה הנהנית מהביסוס התיאורטי המוצק ביותר."
22 (סעיפים 102 ו-103 לחו"ד פרלמן).

23
24 155. בתוך החלופה הראשונה – הישארותו של המערער בקבוצה לשלוש שנים נוספות, נבחנו "שני
25 תסריטי צמיחה אפשריים: צמיחה מהירה וצמיחה איטית" (סעיף 105 לחו"ד) – כלומר הנחות שונות
26 לגבי שיעור הצמיחה בהכנסות בטווח הארוך לצורך חישוב ההיוון.

27
28 יצויין כי תחזיות ההכנסות וההוצאות לשנים הבאות (2008 ואילך) נערכו בנפרד לגבי כל אחד מארבעה
29 מגזרי פעילות: מקאן אריקסון, יוניברסל, דיסיפלין וטופר (כאן יוזכר כי בשנת 2007 [[מרבית הכנסות
30 הקבוצה נבעה מרכש מדיה והמיעוט]] מהפקת פרסומות (קריאייטיב)).

31
32 כמו כן יוער כי לגבי כל החלופות הונח כי המערער לא ימשיך לפעול במסגרת הקבוצה משנת 2011
33 ואילך – דהיינו במקרה הטוב יש בתניית האי-תחרות משום "דחיית הקץ". לגבי מצב העולם בו
34 המערער עוזב את הקבוצה כבר בסוף 2007 ומתחיל להתחרות בה, או במסגרת משרד פרסום קיים
35 אחר או במסגרת משרד חדש שהוא עצמו ייסד, מניחה חוות הדעת כי תתרחש ירידה חדה במכירות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

בכל מגזרי הפעילות. בין היתר, הנחה זו מבוססת על סיפור עזיבתו של שותף ומייסד בכיר במשרד פרסום מוביל אחר (עזיבה שהתרחשה בשנת 2011, כשנה לפני כתיבת טיוטת חוות הדעת). במקרה האחר האמור, נצפתה ירידה של "כמחצית מסך כל תקציבי הפרסום בהם טיפל המשרד קודם לעזיבתו של [השותף המייסד המסויים]". במקרה של המערער דן חוות הדעת לא חזתה ירידה של מחצית בהכנסות אלא צמצום מתון יותר [[אשר הייתה מגיעה על פני שלוש שנים לכדי 25% עד 32% בתחומי הפעילות השונים]].

156. חוות הדעת מסתיימת בהצגת טווח התוצאות – בהפרשי שווי הקבוצה – בין שתי חלופות המשנה לפיהן המערער נשאר בפירמה לשלוש שנים נוספות לבין השווי החזוי אם הוא היה עוזב לאלתר. כל תוצאה כזו מוצגת בטבלת רגישות לפי חלופות שונות של שיעורי היוון (בין 10% לבין 13%). בין עשרים וארבע התוצאות השונות בטבלאות הסיכום, הנמוכה ביותר היא הפרש שווי של 55 מיליון ש"ח (ומכאן שווי תניית אי-תחרות באותו סכום) ואילו התוצאה הגבוהה ביותר היא 123 מיליון ש"ח. חציון התוצאות הינו (במקרה או שלא במקרה) 81 מיליון ש"ח, כאשר בפועל שולם למערער, כזכור, סכום מצטבר הקרוב ביותר למספר זה.

157. האם יש מקום לקבל את מסקנות חוות דעתו של העד המומחה פרלמן? בנושא זה המערער מדגיש בסיכומיו כי המשיב לא טרח להמציא כל חוות דעת "נגדית" העשויה להפריך את הממצאים והמסקנות שבחוות הדעת של מר פרלמן. המשיב כמובן דבק בעמדה שלא שולמה מאומה עבור אי-תחרות, ולפיכך לגישתו חוות הדעת איננה רלבנטית כלל. אף בהעדר חוות דעת חולקת מטעם המשיב, רשאי מבית המשפט לבחון את חוות הדעת שכן הוגשה בעין ביקורתית, בייחוד כאשר מדובר בנושא כלכלי כללי ולא בנושא מדעי מיוחד, המובן ליחידי סגולה בלבד.

158. לטעמי, בחוות הדעת של פרלמן מספר נקודות חולשה. בין היתר, הבחירה באחוזי הקיטון במקרה של עזיבה מיידית איננה מנומקת דיה והעיון להנחת הקיטון כולה ולהיקף האפשרי של הקיטון הוא סיפורו של משרד פרסום אחר אחד. ובתוך כך אף לא נערך דיון אם היעדרו של המערער ישפיע באותו אופן על עסקי רכש המדיה ועל עסקי הקריאייטיב (ייתכן כי בשל תכונותיו של המערער ומידת מעורבותו הקודמת בכל אחד ממגזרי הפעילות העיקריים, עזיבתו הייתה מורגשת באופן שונה בתחומי הפעילות השונים).

יתרה מזאת, לטעמי הנחת היסוד של מר פרלמן לפיה פירמה תהיה מוכנה לשלם את מלוא הירידה הצפויה בשווייה כדי להסיר איום תחרות איננה משכנעת: לכאורה אין טעם להוציא שקל על מנת להרוויח שקל (בייחוד אם הסרת האיום היא זמנית בכל מקרה) – הרי אחת ממטרות הפירמה היא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

להשיא רווחים (עולה מחו"ד פרלמן וגם מדו"חות הכספיים של הקבוצה כי בשלוש השנים שקדמו לחתימת הסכם האי-תחרות שיעור הרווח לפני מס של הקבוצה (כאחוז מסך ההכנסות) היה [...] בממוצע). ההנחה כי פירמה תהיה מוכנה לשלם למתחרה פוטנציאלי סכום השווה למלוא הרווח העתידי שהתחרות מצדו עלולה לסכן, נראית מוקשית.

סיכום ביניים

159. נסכם כאן את התמונה הכללית המצטיירת: לפי דברי המערער עצמו הרצון שלו לפרוש ממקאן התגבש בשנת 2007. הוא הודיע על כך למקאן ומקאן זיהתה את האיום הכלכלי הנכון לפירמה אם המערער יעזוב ויתחיל להתחרות בה בענף הפרסום בשוק הישראלי.

מקאן הייתה מוכנה לשלם למערער כדי להבטיח שלא יתחרה בה בטווח המידי לפחות, והתנהל משא ומתן בין הצדדים על גובה התשלום (לפי עדותו של המערער, תחילה הוא דרש [...] מיליון דולר כתמורה עבור הימנעות מתחרות ואילו מקאן העולמית הציעה לו [...] מיליון דולר – עמוד 299, שורה 19 עד שורה 22).

אין לשכוח כי כל הנרטיב האמור סופר על ידי המערער לבדו (ועל ידי בא כוחו) ואיש ממקאן העולמית לא זומן להעיד מטעם המערער ולתמוך בגרסה הנ"ל.

לפי גרסת המערער, פניו היו מועדות לכיוון עסקי אחר אך משהחליט שלא להתחרות במקאן בענף הפרסום לא הייתה סיבה לעזוב באופן מוחלט והוא הסכים להמשיך ללוות את הפירמה במעמד חדש, המעורה פחות בעסקים השוטפים, ובהיקף מצומצם הרבה מאשר בעבר. נכונות זו להמשיך במשרה חלקית אף סיפקה למקאן פתרון זמני למשבר המנכ"לים כך שבפועל המערער תיפקד כמנכ"ל הקבוצה עד לגיוס המחליפה הקבועה. במקביל, על פי גרסה זו, החל המערער לממש את החזקותיו במניות הפירמה, היבט נוסף של תהליך הפרישה.

160. המשיב לא הביא עדויות לסתור את הגרסה הנ"ל אלא הצביע על עובדות שלמעשה אינן שנויות במחלוקת כדי להפריך את סיפורו של המערער: המערער לא התנתק בפועל ממקאן אלא המשיך לשרת אותה כל העת ובתפקיד רב השפעה (יו"ר הקבוצה); הסכם האי-תחרות תוקן ו"פניו האמיתיות" נחשפו: התשלום כונה "תגמול מנהלים כולל"; למקאן לא הייתה כל סיבה לשלם למערער סכום כלשהו, ולא כל שכן למעלה מעשרים מיליון דולר כדי למנוע ממנו להתחרות בה כאשר המערער ממילא היה חתום על תניות אי-תחרות קודמות שעמדו בעינן גם לקראת סוף שנת 2007.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

161. בהקשר זה אני מסכים עם המערער כי ההגנות מחייבת כי המשך העסקתו בפירמה משנת 2008 ואילך (באמצעות חברת פרדוקסאלי) לא יכול לעמוד **כנימוק עיקרי** להצדקת פתיחת הסכם השומה (ראו פירוט הנימוקים לקביעת השומה מיום 30.12.2013, עמוד 2, פסקה שנייה). כפי שנטען, הסכם מתן השירותים הוצג בפני המשיב לפני חתימת הסכם השומה, ואף אם המשיב לא הבין את המשמעות המעשית של הסכם מתן השירותים (המשך כהונה כיושב ראש הקבוצה) ואף אם הדבר לא הוסבר לו ביוזמת מייצג המערער, המשיב ידע כי לא יהיה נתק מוחלט למרות חתימת הסכם האי-תחרות, והדבר נכתב במפורש בפניית מייצג המערער למשיב מיום 4.3.2008 ("...הוא מתעתד לפעול מעתה בתחום המדיה, הפרסום וההפקה, לרבות בדרך של מתן שירותי ייעוץ לקבוצה לפי הסכם שירותי הייעוץ המצ"ב..."). יתרה מזאת, כאשר נערכה התוספת להסכם השומה מאוחר יותר בשנת 2008, הייתה למשיב הזדמנות נוספת לבחון את מידת המעורבות הנמשכת של המערער בענייני מקאן ושוב להיווכח כי אין ניתוק מוחלט. הדבר ככל הנראה לא נעשה על ידי המשיב והוא אשר את הסכם השומה, תוך עריכת השינויים שביקש המערער.
- אילו המשיב היה מעמיד את המערער על הסיכון הכרוך בהמשך מתן שירותים לקבוצה – דהיינו הסיכון שעובדה זו תוביל בסופו של דבר לשלילת ההסדר המוסכם לגבי אופן מיסוי התקבולים על פי הסכם האי-תחרות – המערער יכול היה לכלכל את צעדיו ולשקול את כדאיותה של כל דרך פעולה. אין לדעת היום, בדיעבד, אם המערער באמת היה מפסיק לתת שירות לקבוצה אילו היה נודע לו מבעוד מועד כי המשך מתן השירותים יסכן את הסדר המס שהושג בעניין התקבולים על פי הסכם האי-תחרות. למצער האפשרות שהוא היה מחליט לחדול ממתן השירותים איננה מופרכת.
162. אשר על כן, לטעמי שימוש בהעדר ניתוק מוחלט כהוכחה לכך שאין לפנינו תשלום אי-תחרות אמיתי איננו הוגן, וודאי לא בהקשר הרגיש של הפעלת הוראות סעיף 147 לפקודה על מנת לפתוח הסכם שומה חתום. באופן דומה אינני יכול לקבל את טענת המשיב לפיה המערער, אשר המשיך בתפקיד יו"ר הקבוצה גם לאחר שנת 2007, ממילא חב חובת נאמנות למקאן ולכן הסדר הגבלת עיסוק היה מיותר. כאמור, על פי גרסת המערער הוא נאות להמשיך כיושב ראש הקבוצה מפני שהתחייב להימנע מתחרות במקאן ולא יכול היה לעבוד בענף הפרסום הישראלי במסגרת אחרת באותה תקופה.
163. למרות זאת וכפי שכבר ציינתי לעיל, לדעתי רשות המסים **הייתה רשאית** לשקול פתיחת הסכם השומה, חרף היותו חוזה מחייב בין הצדדים, וזאת בשל סכום המס הגבוה שמדובר בו והחשש כי נפלה טעות עובדתית של ממש בכל הקשור לקביעת מהות התקבולים.
164. פתיחת הסכם שומה וביטול תוכנו וודאי אינם דבר של מה בכך, בייחוד כאשר מדובר בהסכם רב משמעות מבחינה כספית, ובחלוף למעלה מארבע שנים. אף בהתאם לאמות המידה אשר נקבעו בעניין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

אייזינגר הדבר ייעשה במשורה. אולם בהקשר זה יש להעיר כי בפני המערער עמדה דרך פעולה שהייתה
מקנה וודאות מוחלטת באשר לתוצאות המס (בהינתן גילוי מלא של נסיבות המקרה). הרי המערער
בחר לחתום על הסכם האי-תחרות לפני שפנה לרשות המסים בנסיון להשיג הסכם שומה לשביעות
רצונו. לכאורה לא הייתה מניעה לפעול בסדר ההפוך: מאז 1.1.2006 נישום יכול לבקש החלטת מיסוי
בהתאם לפרק שני-ב' לחלק ט' לפקודה ("החלטת מיסוי"). לפי סעיף 158 לפקודה, "נתן המנהל
החלטת מיסוי, לא יהיה רשאי לחזור בו מההחלטה, אלא אם כן מצא כי לא נמסר לו פרט מהפרטים
או מסמך מהמסמכים הדרושים להחלטה, אם שונו הנסיבות הנוגעות להחלטה, או אם נמסר לו פרט
כוזב, שגוי או מטעה". דומה כי הסופיות המוקנית על פי סעיף 158 רישא לפקודה איננה כפופה לעיון
מחדש על ידי המנהל מכוח סמכויותיו לפי סעיף 147 לפקודה (אם כי אינני נדרש לדון בנקודה זו כאן)
והדרך היחידה בה המנהל יכול לחזור בו מן ההחלטה היא זו הקבועה בסעיף 158 סיפא, בהתקיים
אחת העילות המנויות שם. המערער דן לא ביקש החלטת מיסוי בעניינו, ומחיר ההליכה במסלול
"הסכם השומה" הינו חוסר הסופיות הטמון בעצם קיומו של סעיף 147 לפקודה ככלי בקרה.

165. לדעתי קשה מאד להגיע למסקנה כי מלוא התקבולים אכן התקבלו כתמורה בגין הבטחה להימנע
מתחרות ואנמק מדוע.

ראשית, אף אם לא נזקוף לחובת המערער את העובדה כי הוא המשיך לפעול במסגרת הקבוצה ולא
התנתק באופן מיידי ומוחלט ממנה, עדיין קיימת האפשרות כי בעת גיבוש ההסכמה בינו לבין מקאן
לגבי גובה התקבולים אשר ישולמו לפי הסכם האי-תחרות נלקח בחשבון כי הוא עתיד להמשיך וללוות
את הקבוצה, ודווקא בעת משבר. המערער מציג את שני ההסדרים – אי-תחרות מחד ומתן שירותים
מאידך – כנפרדים לחלוטין, כאשר הסדר האי-תחרות, לפי הטענה, קדם בהתגבשותו להסדר מתן
השירותים, וההסדר הראשון כלל לא הושפע מהשני.

קשה לקבל גרסה זו בשלמותה. הסכם האי-תחרות והסכם מתן השירותים נחתמו באותו יום
(10.1.2008). הסכם מתן השירותים לא הוגבל בזמן "והוא יישאר בתוקפו עד להבאתו לידי סיום על
ידי מי מהצדדים" (סעיף 7.1 להסכם).

166. המערער שב ומבהיר כי קבלת התקבולים על פי הסכם האי-תחרות כלל לא הייתה מותנית או תלויה
בהמשך מתן השירותים על פי הסכם מתן השירותים (כל עוד הסכם האי-תחרות עצמו לא הופר על
ידיו). יתרה מזו, הוא היה רשאי לסיים את הסכם מתן השירותים באורח חד צדדי – ללא עילה מיוחדת
– במתן הודעה שלושים ימים מראש, ומבלי לפגוע כלל בזכאותו לתקבולים לפי הסכם האי-תחרות.
לדעת המערער, עובדות אלו מוכיחות כי התמורה בהתאם להסכם האי-תחרות נקבעה ללא כל קשר
למתן שירותים בהיקף זה או אחר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

167. ייתכן שהמציאות הייתה מורכבת יותר. המערער כבר הוביל את הפירמה שתיים עשרה שנים והוא הגדיר את עבודתו בה כ"מפעל חייו".

גיבושם וניסוחם של שני ההסכמים הנ"ל, לאי-תחרות ולמתן שירותים, אירעו בשיאו של משבר המנכ"לים. ההסכמים נחתמו כאמור באותו יום. קשה אפוא להלום כי לא הייתה אצל מקאן העולמית, אשר הסכימה לשלם למערער סכום עתק בכל קנה מידה, ציפייה כי המערער לא ייטוש את הפירמה באבחה אחת, בשעת מצוק. אמנם ציפייה זו לא גובתה בזכות משפטית לחיבו להמשיך לתת שירותים לקבוצה ומבחינה משפטית הוא אכן היה חופשי לעזוב בהודעה של חודש אחד בלבד מראש. אולם אף בהעדר זיקה משפטית בין שני ההסכמים, יהיה זה סביר להסיק מן הנסיבות כי בכל זאת התמורה על פי הסכם האי-תחרות הושפעה מהציפייה שהמערער "יישאר בתמונה" חרף פנייתו לעיסוקים נוספים וחדשים – כפי שאכן התרחש, עד עצם ניהול ההליך דנן.

יתרה מזאת, דומה כי מקאן ניצלה את הישארותו של המערער בתמונה כאות הרגעה חשוב לשוק, כפי שמשתקף בכתבות שצורפו לתצהירי המשיב.

168. יש להוסיף לכך כי עזיבתו של המערער אמורה הייתה להיות כרוכה בהקרבה כלכלית ממשית ביותר מצידו. כמוסבר, על פי הסכם מתן השירותים המערער היה זכאי לקבל (באמצעות חברה משפחתית בשליטתו) 1.2 מיליון ש"ח בשנה. אין ספק כי סכום זה היה נמוך במידה ניכרת ממה שהמערער קיבל, במישרין או בעקיפין, עבור עבודתו בשנים הקודמות.

נכון הוא שהסכם מתן השירותים איננו מסדיר עבודה במשרה מלאה (אלא שירותים אשר "יינתנו בהיקף של לפחות 75 שעות בחודש" (סעיף 3.2)). ונכון הוא כי המערער העיד שבפועל מעורבותו בענייני הקבוצה צומצמה באופן ניכר והוא הקדיש זמן רב למיזמים החדשים שהיו אז בראשית דרכם. אולם הקיטון בתגמול היה דרמטי מאד ומתבקשת השאלה האם חלק מהסכום הגבוה ששולם לכאורה בשביל הימנעות מתחרות לא היווה פיצוי עקיף בגין הקיטון בתגמול עבור שירות?

169. שאלה אחרונה זו מובילה אותנו לדון בשני היבטים נוספים הקשורים לחבילת השכר של המערער.

ההשתכרות הנוספת שהגיעה לחברה בבעלות המערער

170. כפי שפורט לעיל (סעיף 122) בשנים שקדמו לפרישה הנוטענת המערער השתכר באופן אישי כדלקמן: 2005: כ-7.5 מיליון ש"ח; 2006: כ-3.6 מיליון ש"ח; 2007: כ-1.5 מיליון ש"ח.

171. בנוסף לכך סכומים ניכרים מאד שולמו, ככל הנראה, לחברת פרדוקס בשליטתו הבלעדית של המערער (כזכור פרדוקס הייתה צד לכל הסכמי ההעסקה מחודש מאי 1998 ואילך). המשיב לא טרח



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 13-12-62697 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 להגיש את דו"חות המס של פרדוקס, שנישומה במשרד שומה אחר, וניסה ללמוד על היקף התשלומים
- 2 לפרדוקס דווקא מתוכן הדו"חות הכספיים המאוחדים של קבוצת מקאן, דהיינו באופן עקיף. ב"כ
- 3 המערער חלק על כך שניתן ללמוד מביאור 10(ה) שבדו"חות הכספיים של הקבוצה (בשורת
- 4 ה"מענקים") איזה חלק מתוך הסכומים המצויינים שם שולם לפרדוקס עבור המערער, ולא לגורמים
- 5 (מנהלים) אחרים. כמו כן העלה ב"כ המערער את הסברה (שלא נתמכה בכל ראיה) כי הסכומים
- 6 בדו"חות הכספיים מייצגים הפרשות להוצאות עתידיות ולא דווקא הוצאות ששולמו בפועל.
- 7
- 8 לדידי הדברים ברורים דיים כדי להסיק כי פרדוקס קיבלה (או הייתה אמורה לקבל) מהקבוצה מיליוני
- 9 שקלים ואף עשרות מיליוני שקלים בשנים שקדמו לפרישתו הנטענת של המערער, וזאת בנוסף לשכרו
- 10 הישיר של המערער.² אכן, יש להצטער על כך שגם בנושא חשוב זה רשות המסים לא השכילה למצות
- 11 את בדיקת העובדות לאשורן, לא בשלב כריתת הסכם השומה ולא בשלב הפתיחה.
- 12
- 13 172. אם כן משתמע מחומר הראיות כי סך המענקים (בונוסים) המצטבר לשנים 2005, 2006 ו-2007 אשר
- 14 הגיעו לידי המערער או לידי חברה בשליטתו, עלה לכדי כמעט 47 מיליון ש"ח (בכפוף לאפשרות הבלתי
- 15 מוכחת כי חלק מהסכומים נותרו בגדר התחייבות ולא שולמו בפועל). יהיה הנתון המדויק אשר יהיה,
- 16 הירידה לרמת הכנסה של 1.2 מיליון ש"ח לשנה כתמורה למתן שירותים החל משנת 2008 הייתה חדה
- 17 ביותר.
- 18
- 19

² אמנם בביאור 10(ה) לדו"חות מקאן ("פירוטים נוספים לדו"חות הכספיים – הוצאות הפעלה, הנהלה וכלליות") מופיעה מדי שנה שורה כללית של "מענקים" ללא ציון מיהם מקבלי המענקים. אולם למטה משורה זו מצויין במפורש "מענקים למנהל כללי". אין מקום לספק כי המונח "מנהל כללי" – בכל הדו"חות הנ"ל – מכוון למערער, מר שילוח (השוו ביאור 6(ג) ו-7(ב) לדו"חות הכספיים). ככל הנראה סכומי המענקים למנהל הכללי כוללים גם תשלומים ישירים וגם תשלומים באמצעות חברה בשליטתו. הסכומים בביאור 10(ה) הם (בקירוב): 2005: 5.3 מיליון ש"ח; 2006: 18.8 מיליון ש"ח; 2007: 22.8 מיליון ש"ח. יתרה מזאת, ביאור 11 לדו"חות הכספיים של הקבוצה עוסק ב"עסקאות ויתרות עם בעלי עניין ועם צדדים קשורים", לרבות "הכנסות והוצאות הנובעות מעסקאות עם בעלי עניין ועם צדדים קשורים" (ביאור 11(א)). המונח "בעל עניין" מוגדר בביאור 1(א)2 לדו"חות הכספיים. נאמר בביאור 11(א) כי "מספר מקבלי שכר" שהם בעלי עניין עומד על אחד (1). גם כאן אין מקום לספק כי מדובר במערער. ביאור 11(א) מפרט את סכומי "שכר ונלוות (כולל מענקים)" לבעל העניין. אלה הסכומים (בקירוב): 2005: 6.5 מיליון ש"ח; 2006: 20.5 מיליון ש"ח; 2007: 24.5 מיליון ש"ח. אם נותר ספק כי סכומים אלה מתייחסים, במישרין או בעקיפין, למערער, ניתן להצליב את הנתונים הנ"ל עם האמור בחוות הדעת של מר פרלמן אשר הוגשה על ידי המערער. בחווה"ד מוסבר כי המספרים המוצגים מתוך הדו"חות הכספיים של הקבוצה הם "בנטרול הבונוס ששולם למר שילוח" (הערת שוליים 13, בעמוד 19). והנה בסעיף 81 לחווה"ד (עמוד 26) מופיעה טבלת "הוצאות הנהלה וכלליות". שם נמצאת שורה של "בונוסים להנהלה". כאמור סכומים אלה אינם כוללים בונוסים ששולמו למערער. אם מצרפים סכומים אלה מתוך חווה"ד לסכומים אשר שולמו כמענקים ל"מנהל הכללי" לפי ביאור 10(ה) לדו"חות הכספיים, מקבלים את סכום המענקים הכולל המופיע בביאור 10(ה) לדו"חות הכספיים (במיליוני ש"ח, 2005: 5.3+12.6=17.9; 2006: 15.5+18.8=34.3; 2007: 23+22.8=45.8).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

גורלם של "תשלומי ההישארות"

173. כפי שהוזכר לעיל, בהתאם להוראות הסכם ההעסקה המשלים מדצמבר 2005, הוסכם כי המערער יהיה זכאי לתשלום בונוס בסכום אחד ("First Payment Right") וזאת " provided he remains in the employ of the Company as of September 30, 2008". נקבעה נוסחה מורכבת לחישוב סכום הבונוס האמור. כמו כן, הוסכם כי המערער יהיה זכאי לתשלום בונוס נוסף בסכום אחד ("Second Payment Right") אם הוא יישאר מועסק על ידי הפירמה עד ליום 30.9.2010. גם לגבי הבונוס השני נקבעה נוסחה חישוב, שהיא דומה מאד לזו שחלה לגבי הבונוס הראשון.

174. לכאורה אם נכונה טענתו של המערער כי הוא התפטר מעבודתו בשלהי שנת 2007 או בתחילת שנת 2008 ומעורבותו בפירמה משלב זה ואילך הייתה על בסיס שונה (נותן שירותים בהיקף מוגבל), אזי לכאורה הוא לא עמד בתנאי הזכאות של אף לא אחד משני הבונוסים הנ"ל. הצדדים להליך הנוכחי לא התייחסו לשאלה העובדתית האם תשלומי ההישארות שולמו בפועל (למרות הכל) או שמא בעיני מקאן תנאי הזכאות לקבלתם לא התקיימו. לא הובאו ראיות ישירות בנושא זה.

175. בדו"ח הכספי של הקבוצה לשנת 2005 (מש/2), בביאור 6(ג)(4) נאמר בין היתר כי "חוזה [ה]העסקה [מחודש דצמבר 2005] קבע תוכנית בונוסים למנכ"ל, אשר לחלקם יהיה זכאי במידה וימשיך את עבודתו בחברה עד לשנים 2008 ו-2010, הכל כמפורט בהסכם" (קו ההדגשה אינו במקור).

נוסחו של ביאור 6(ג)(4) הנ"ל לא השתנה בדו"חות הכספיים לשנים 2006 ו-2007.

176. הדו"ח הכספי לשנת 2008 נחתם ביום 1.2.2009, דהיינו **לאחר** שניתן היה לדעת אם המערער "remained in the employ of the company" עד ליום 30.9.2008. והנה בדו"ח הכספי לשנת 2008 נוסח הביאור השתנה ונכתב "...אשר לחלקם הינן זכאי מתוקף היותו עובד בחברה לשנת 2008, ולחלקם יהיה זכאי במידה וימשיך את עבודתו בחברה עד לשנת 2010..." (ההדגשה אינה במקור).

משתמע מניסוח זה כי מקאן סברה כי זכאותו של המערער לתשלום ההישארות **הראשון** אכן התגבשה, וזאת מכוח המשך העסקתו עד ליום 30.9.2008 כנדרש.

נוסח הביאור הנ"ל בדו"חות הכספיים לשנת 2009 זהה לזה שהיה בדו"ח 2008.

177. הדו"ח הכספי לשנת 2010 נחתם ביום 3.2.2011, כלומר **לאחר** שניתן היה לדעת אם עבודתו של המערער בפירמה המשיכה גם עד ליום 30.9.2010. והנה בדו"ח הכספי לשנת 2010 נאמר " ... אשר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 לחלקם היה זכאי מתוקף היותו עובד בחברה עד לשנת 2008, ולחלקם הינו זכאי מתוקף היותו עובד
2 בחברה עד לשנת 2010...". (ההדגשה אינה במקור).

3 משתמע אפוא מניסוח זה כי מקאן סברה כי זכאותו של המערער לתשלום ההישארות השני אף היא
4 התגבשה, וזאת מכוח המשך העסקתו עד ליום 30.9.2010 כנדרש.

5
6
7 178. יושם אל לב כי על פי הסכם האי-תחרות התמורה הכוללת חולקה לחמישה עשר תשלומים שונים,
8 מתוכם שניים עשר על סך 850 אלף דולר כל אחד, אחד על סך 150 אלף דולר, ושניים על סך חמישה
9 מיליון דולר כל אחד.

10
11 על פי ההסכם, שני התקבולים הגדולים היו אמורים להשתלם בתאריכים 30.4.2009 ו-30.4.2011.

12 דומה כי מועדים אלה קרובים למועדים בהם היו צריכים להשתלם תשלום ההישארות הראשון
13 ותשלום ההישארות השני, בהתאם לסעיף 5 להסכם ההעסקה המשלים מחודש דצמבר 2005 ובהתאם
14 להוראות חלק C לנספח A להסכם האמור. גם בצירוף מקרים זה יש כדי להעלות תהייה.

15
16 179. אם כן, לא מן הנמנע כי תשלומי ההישארות שולמו בפועל לידי המערער ואף לא מן הנמנע כי הוסכם
17 בינו לבין מקאן כי חלק מהתקבולים על פי הסכם האי-תחרות יהיה חלק תשלומי ההישארות המגיעים
18 לו.

19
20 אילו מדובר היה בסכומים פעוטים אולי לא הייתה לנושא זה חשיבות לענייננו. אולם עיון בנוסחאות
21 החישוב (המורכבות) של שני תשלומי ההישארות מביא למסקנה כי ייתכן והסכומים היו מהותיים
22 ביותר. יישום הנוסחאות מחייב ידיעה באשר לסכומיהם של משתנים שונים המוגדרים בנספח להסכם
23 ההעסקה המשלים, מידע שאיננו מונח בפני בית המשפט.³

24
25 זאת ועוד, ייתכן שהרצון לשמר את הזכאות לקבלת שני תשלומי ההישארות מסביר את העדרו של
26 מכתב התפטרות, וזאת בניסיון בהן הגשת הודעת התפטרות מסודרת הייתה מצופה ומתבקשת.

27
28 180. לפי קו הטיעון של מערער, אם יש לראות בו כמי שהמשיך לעבוד בפירמה, הרי ה"אשמה" נעוצה
29 במשיב דווקא אשר לא התריע בפניו כי המשך העבודה עלול לאיין את הסדר מיסוי רווחי ההון לפי
30 הסכם השומה. הסכמתי לעיל עם המערער במובן זה שאין מקום לקבוע את מהות התקבולים

³ על פי הערכה "גסה" המבוססת על המידע החלקי הכלול במש/2 ומתוך ההנחה כי המערער מימש את זכותו לכל אחד מתשלומי ההישארות בהזדמנות הראשונה, נראה כי סך שני הבונוסים יחד יכול היה להגיע לכדי עשרות מיליוני שקלים, אולם אינני מתיימר לקבוע כל ממצא בנדון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 כהשתכרות מהעבודה (או מעסק) רק על סמך עריכת הסכם מתן השירותים, בייחוד במצב בו פעל
2 המשיב לפי סעיף 147 לפקודה וחלה עליו חובת הגינות מוגברת.

3
4 אולם יש גם גבול למספר קצות החבל שהמערער רשאי לאחוז. הוא מצהיר כי אילו היה יודע בזמן אמת
5 כי חתימתו על הסכם מתן השירותים תערער את יסודות הסכם השומה הוא לא היה חותם. אולם
6 לנוכח הסדר תשלומי ההישארות הנ"ל, ייתכן כי עשרות מיליוני שקלים היו מונחים על כפות
7 המאזניים, אם הוא היה שוקל פרישה מוחלטת וסופית בשלהי שנת 2007.

8
9 181. כמו כן, המערער חוזר ומצביע על כך שקבלת התקבולים על פי הסכם האי-תחרות לא הייתה מותנית
10 בביצוע הסכם מתן השירותים וכי ניתן היה להפסיק את הסכם מתן השירותים בהודעה של 30 ימים
11 מראש. אולם ככל שהבנה בין המערער לבין מקאן הייתה כי הסכם האי-תחרות, בחלקו לפחות,
12 מחליף את הסדר תשלומי ההישארות מתוך ציפייה הדדית שהמערער ימשיך ללוות את הפירמה
13 במתכונת זו או אחרת, אזי פרישה מוחלטת וסופית בשלהי שנת 2007 הייתה בכל זאת עלולה לסכל את
14 ההבנות עם מקאן ולערער את הסכם האי-תחרות.

15
16 **אולם אין לדעת אם כך היו פני הדברים אם לאו** – כי איש מטעם מקאן לא הובא להעיד, והמשיב אף
17 בנושא זה לא מיצה את הבדיקה העובדתית. על כן, בסופו של דבר, עניין תשלומי ההישארות נותר
18 בבחינת נעלם.

התוצאה

19
20
21 182. מן המקובץ עולה החשש כי מה שכונו תקבולים בגין אי-תחרות שולמו **בחלקם לפחות** בעקבות
22 הסדרים אחרים שנעשו מעת לעת בין המערער לבין מקאן בקשר לתגמולו כעובד הבכיר ביותר בקבוצה.

23
24 183. אולם מן העבר השני ניצבת העובדה כי קבוצת מקאן, אשר 82% ממניותיה נמצאו בידי מקאן
25 העולמית, הסכימה לשלם למערער 20,350,000 דולר על פני כ-38 חודשים. חיוב זה עוגן במסמך שכונה
26 "הסכם אי תחרות". יכולתו של המערער להתחרות במקאן הייתה, כך נמצא, אמיתית. אין ברמת
27 השכר של המערער, לרבות הבונוסים השונים להם היה זכאי, במישרין או בעקיפין, כדי להסביר את
28 גובה התקבולים על פי הסכם האי-תחרות ולהצדיק את זיהויים כהכנסת עבודה. ככלות הכל, במישור
29 המשפטי לפחות, קבלת התקבולים לא הייתה מותנית בדבר פרט לאי הפרתו של ההסכם. מקאן
30 העולמית הסכימה להסדר זה והסכימה גם לכך כי הסכם מתן השירותים יהיה ניתן לסיום בהתרעה
31 של חודש בלבד. נוסף לכך כי מעמדו של המערער לא היה כעובד מן השורה, והוא ומקאן העולמית
32 (אשר הייתה צריכה להסכים כי הסכומים הגבוהים ישולמו לידי המערער) חלקו ביניהם את הבעלות
33 בקבוצה הישראלית. במידה רבה תשלום התקבולים לידי המערער הפקיע מידי הקבוצה חלק מהותי
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

מרווחיה באותה תקופה (בשלוש השנים **שקדמו** לחתימת ההסכם, הסכום המצרפי של הרווח לפני מסים של הקבוצה היה [...] ש"ח - מש/2 – ואילו לפי הסכם האי-תחרות הובטח למערער סכום של 81,400,000 ש"ח).

כמו כן, עבור מכירת מניותיו בפירמה במהלך השנים 2009-2011 קיבל המערער עשרות מיליוני שקלים ולא נטען כי המניות נמכרו למקאן מתחת לשווי ההון, דהיינו, תקבולי האי-תחרות לא שולמו כתחליף לתמורה בעד המניות (ואם כך היה נקבע, המס המגיע בשל כך היה בשיעור של 25% בלבד, ולא מס פירות/שולי כטענת המשיב).

184. ובכן לאחר שקלול כל הגורמים והנסיבות הגעתי למסקנה כי התוצאה הסבירה ביותר תתקבל מאימוץ ערך תניית האי-תחרות המצוי **בצד הנמוך** של טווח התוצאות שבחוות הדעת של מר פרלמן – חוות דעת אשר הוגשה על ידי המערער עצמו. הערך הנמוך ביותר בטווח זה הוא 55 מיליון ש"ח. ההפרש בין סכום זה לבין סך התקבולים ששולמו (הפרש העומד על כ-26 מיליון ש"ח) עשוי לשקף את ציפיותיהם של מקאן העולמית ושל המערער כי בפועל החתימה על הסכם האי-תחרות **לא** תלווה בהפסקה מיידיית ומוחלטת של פעילות המערער בקבוצה – שהייתה שרויה כאמור במשבר המנכ"לים. לאור זאת, וחרף הצמצום המתוכנן בהיקף תפקידיו ואחריותו, צניחה ברמת שכרו לא הייתה מוצדקת. ויודגש כי הסברה לפיה הסכום הכולל של התקבולים שיקף ערכים כלכליים נוספים מעבר לשווי ההבטחה להימנע מתחרות, **איננה** קשורה לעריכת **הסכם השומה** והעדר דרישה מצד המשיב להתנתקות המערער מן הקבוצה. משום כך ייחוס חלק מסך התקבולים לסיבות אחרות, מלבד האי-תחרות, במישור העובדתי, איננו כרוך בכל חוסר הגינות כלפי המערער בעקבות הסתמכות או שינוי מצבו לרעה.

185. אולם בכך לא סגי: לדעתי יש להפחית עוד את הסכום אשר ייוחס להתחייבות שלא להתחרות **במקדם מסויים** אשר ישקף, ולו באופן מתון, את העובדה שבעת חתימת הסכם האי-תחרות **כבר היו קיימות תניות אי-תחרות** בחלק מההסכמים הקודמים (ראו סעיף 128 ואילך לעיל). כפי שנומק לעיל, המערער צודק, ככל הנראה, שתנאים אלה היו "חלשים" והיה מקום לספק, בשנת 2007 או 2008, אם התניות המקוריות היו אכיפות במקרה של הפרה. אך בכל זאת סעיפים קודמים אלה לא בוטלו על ידי הצדדים עצמם ואף בהסכם ההעסקה המשלים מחודש דצמבר 2005 הצדדים הפנו לחיוביו של המערער בעניין אי-תחרות (ראו סעיף 133 לעיל). יכולתו של המערער לדרוש ולקבל מידי מקאן בשנת 2008 סך של למעלה מעשרים מיליון דולר כדי להבטיח אי-תחרות מצדו בענף הפרסום הייתה תלויה בראש ובראשונה בחופש הפעולה המלא שלו לממש הלכה למעשה את "איום" התחרות. אולם על חופש פעולה זה ריחפה עננה – בדמות תניות האי-תחרות הקיימות, גם אם אפשרות אכיפתן הייתה מוטלת בספק. מעדותו של המערער בדבר התייעצויות משפטיות בסוגייה זו בטרם חתימת הסכם האי-תחרות משתמע



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 כי הצדדים עצמם (המערער ומקאן) הבחינו ב"עננה" זו. דהיינו מבחינה כלכלית בשנת 2008 המערער
2 היה צריך "לפדות" כל מחויבות קודמת לאי-תחרות לפני שידרוש תמורה עבור הימנעות מתחרות
3 המבוססת על הפגיעה המלאה שעזיבתו הייתה עלולה להסב לקבוצה. החלטתי לאמץ, לצורך אומדן
4 ההפחתה הנדרשת, את סכום הפיצוי המוסכם המופיע בהסכם האי-תחרות (סעיף 7.3). סכום זה ישמש
5 כאינדיקציה למחיר הנדרש מהמערער על מנת להסיר את החשש כי הוא נותר כבול בתניות האי-תחרות
6 **הקודמות**. סכום הפיצוי המוסכם היה שווה ביום עריכת הסכם האי-תחרות לכ-9.5 מיליון שקלים
7 חדשים.⁴

8
9 186. אשר על כן הייתי מעמיד את הסכום המתקבל בגין אי-תחרות על סך של 45.5 מיליון ש"ח (— 55
10 9.5). על סכום אחרון זה יוטל מס בהתאם לשיעור הקבוע בהסכם השומה (20%), וזאת לנוכח קביעתי
11 כי לא היה מקום בנסיבות העניין לפעול פי סעיף 147 לפקודה בעניין סיווג ההכנסה (פירותית לעומת
12 הונית). על כל יתרת ההכנסה (כ-35.9 מיליון ש"ח) יוטל מס לפי המדרגות הקבועות בסעיף 121 לפקודה
13 בהתאם למועדי קבלת התקבולים (כאשר כל תקבול ותקבול יחולק לחלק הוני ולחלק פירותי, על בסיס
14 יחסי).

יז. עוללות

15
16
17
18 187. לנוכח התוצאה אליה הגעתי, דומה כי אין צורך להכריע בסוגיית התיישנות השומה לשנת המס 2006.
19 הרי לאותה שנה יוחסה הכנסה בגובה מיליון דולר. היות וקבעתי כי סכום **גבוה מכך** ימשיך להיות
20 מוכר כרווח הון החייב במס על פי תנאי הסכם השומה, טענה חלופית זו מתייתרת למעשה.

21
22 188. למעלה מן הנדרש אומר כי הטיעון איננו משכנע. הוסבר כי הצורך לקלוט את הדיווח לגבי שני
23 התקבולים הראשונים במסגרת השומה לשנת המס 2006 נבע מן העובדה כי בעת כריתת הסכם השומה
24 טרם הוגשו דו"חות המס לשנים 2007 ו-2008. יצירת חיוב מיידי במס על שני התקבולים הראשונים
25 הייתה אפשרית מבחינה טכנית, רק באמצעות שיוכם לשנת 2006.
26 פיקציה זו הייתה פרי הסכמה בין הצדדים "**מטעמים טכניים**" (סעיף 2 להסכם השומה), אולם
27 ההסכם מבהיר כי במישור המהותי "**מועד אירוע המס לגבי כל התשלומים ייקבע ליום חתימת**
28 **ההסכם** [דהיינו, בשנת 2008]" (סעיף 3 להסכם השומה; ההדגשה איננה במקור).
29

⁴ 2,500,000 \$ × 3.8505 = 9,512,500



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

אכן הופקה שומה לשנת 2006 כאילו שני התקבולים הראשונים נתקבלו באותה שנה – לנוחות שני הצדדים ועל מנת לאפשר את יישומו של הסכם השומה – אך אין בכוחו של הסדר טכני זה כדי לגרוע משני עקרונות יסוד שנקבעו בהסכם השומה: האחד, כי אירוע המס **כולו** התרחש עם עריכת הסכם האי-תחרות (דהיינו, על בסיס מצטבר, כנדרש לפי חלק ה' לפקודה), והשני, כי המס ישולם על בסיס מזומן בסמוך למועדי קבלת התקבולים בפועל.

לדעתי אין בעובדה, כי ההסדר לגבי שנת המס 2006 עוגן בטופס נפרד ("הסכם בעניין שומת מס הכנסה" שאף הוא נחתם ביום 4.3.2008) כדי להעלות או להוריד בהקשר זה.

נראה כי טענת המערער, לאחר מעשה, כי שומת שני התקבולים הראשונים היא חסינה בפני ביקורת מפתא התיישנות רק בזכות הסדר הגבייה הטכני **שהוסכם** בין הצדדים, לוקה בחוסר הגינות וחוטאת לכוונת הצדדים.

מכל מקום, כמוסבר, דומה כי ההכרעה בשאלה זו איננה נדרשת לנוכח תוצאת הערעור.

189. לבסוף אינני מקבל את טיעון המערער כי הפעלת הסמכות לפי סעיף 147 לפקודה הייתה מוגבלת להסכם השומה המקורי ולא נגעה **לתוספת** להסכם השומה שנערכה בהסכמה לאחר מכן כאילו יש בטענה זו כדי למלט את המערער מהשלכות הצו (ראו לדוגמה סעיף 280 לסיכומי התגובה). הרי ההוראה על "הפתיחה" (מיום 26.8.2012) התייחסה באופן כללי ביותר ל"שומות" המערער לשנים 2008 עד 2010, ואילו נימוקי הצו (מיום 30.12.2013) מזכירים במפורש את ה"תוספת להסכם השומה" שנחתמה (בפסקה הרביעית בעמוד 1). די בכך כדי לדחות את הטענה האמורה, אם אכן ירדתי לסוף דעתו של ב"כ המערער.

יח. סיכום

190. אינני סבור כי בנסיבות העניין מוצדק לפתוח את הסכם השומה בגלל **סיווג** התקבולים, ככל שהם שולמו עבור הימנעות מתחרות, אף אם בהתאם לפסיקה המאוחרת יותר יש לשער כי ההכנסה הייתה מסווגת כפירותית.

191. לא כך לגבי קביעת **מהות** התשלומים וכאן לדעתי הפרש המס הגבוה מאד מצד אחד, ואי מיצוי הבירור העובדתי המתבקש בעת כריתת הסכם השומה מאידך מצדיקים פתיחה ועיון מחדש, והדבר עולה בקנה אחד עם הלכת **אייזינגר**.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2017

ע"מ 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1

192. באשר למהות התקבולים, הנסיבות המורכבות פורטו בהרחבה לעיל והצטיירה תמונה מעורבת, המלווה (עדיין) בסימני שאלה מסויימים. לאחר ניתוח הגורמים השונים הגעתי למסקנה כי יש מקום להכיר בחלק מסכום התקבולים כתשלום עבור אי-תחרות ואילו לגבי היתרה, יש לייחסו למעמדו של המערער כעובד בקבוצה (או כנותן שירותים), הכל כמפורט בסעיף 186 לעיל.

193. לאור התוצאה המעורבת אליה הגעתי, אינני מוצא לנכון לעשות צו לתשלום הוצאות המשפט.

הותר לפרסום היום, כ"ח תשרי תשע"ח, 18 אוקטובר 2017 (ניתן במקור ביום 30.8.2017).

הרי קירש, שופט