



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

מעוררים יוסף ברנע  
ע"י עוה"ד אמנון סמרה ו/או משה כדר

נגד

משיבים פקיד שומה כפר סבא  
באמצעות פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי) עו"ד מורן סילס

### פסק דין

1

2

כללי

3 לפני ערעור שעניינו בסיווג התקבול אותו קיבל המערער, מר יוסף ברנע עם פרישתו מחברת  
4 מפעלי חמצן וארגון בע"מ מכוח תניית אי-תחרות בהסכם העסקתו בחברה: השאלה היא  
5 האם מדובר בתקבול הוני החייב במס בשיעור קבוע, שמא המדובר בתקבול פירותי המצטרף  
6 להכנסה מיגיעה אישית.

7 בנוסף, התעוררה בערעור דגן סוגיה נוספת, הנוגעת לזכאות המערער לפטור בגין דירת  
8 מגורים אותה הוא משכיר בבית דיר מוגן.

9

10 א. להלן הפרטים הרלוונטיים לעניין

11 1. המערער מר יוסף ברנע (לעיל ולהלן: **ברנע או המערער**) הינו יליד 1936, תושב  
12 ישראל.

13 2. בשנת 1979, פרש ברנע מצה"ל בדרגת אלוף משנה והשתלב בתפקידי ניהול בחברות  
14 עתירות ידע כאלסינט, וטלכור על סמך שירותו הצבאי, הכשרתו והשכלתו האקדמית.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

- 1 3. לאחר שצבר ניסיון ניהולי, מונה ברנע באפריל 1987 כמנהל מפעלי חמצן וארגון  
2 בע"מ הנחשבת לחברה הגדולה ביותר בתחומה בישראל (להלן: "מפעלי חמצן" או "החברה").  
3 החברה עוסקת בייצור גזים מסוג חמצן, חנקן וארגון לתעשייה, למערכת הביטחון ולמערכת  
4 הבריאות. מלבד החברה, קיימת בישראל חברה אחת נוספת העוסקת בתחום דומה.
- 5 4. במסגרת תפקידו כמנכ"ל מפעלי חמצן, הצעיד ברנע את החברה להצלחה עסקית תוך  
6 הגדלה משמעותית של היקפי המכירות, והשאת רווחים לבעלי המניות.
- 7 5. ביום 11.11.96 נקבעו תנאי המשך העסקתו ופרישתו של המערער מהחברה בהתאם  
8 לחוזה אישי שנחתם בין הצדדים (להלן: "ההסכם"). תוקפו של הסכם זה נקבע ל- 5 שנים,  
9 והוא עתיד היה להתחדש עם סיומו לתקופה נוספת של שנה, מידי כל שנה.
- 10 6. ביום 18.10.04 נחתמה תוספת להסכם (להלן: "התוספת להסכם") שבה נקבעו תנאי  
11 המשך העסקתו ופרישתו של המערער. בהתאם לפרק ג' לתוספת להסכם, החל מיום 1.1.05  
12 עד ליום 31.8.06, עלות העסקתו של המערער בחברה נקבעה לסך של 118,500 ₪ לחודש.  
13 סכום זה כלל את הוצאותיה הישירות והעקיפות של החברה בגין העסקתו של המערער  
14 לרבות שכרו, הפרשות סוציאליות, הפרשות לקופות הגמל, החזר הוצאות ועוד.
- 15 7. בנוסף לאמור לעיל נקבע, הן בסעיף 15 להסכם והן בפרק ה' לתוספת להסכם, כי  
16 החברה תשלם למערער סכום השווה ל- 1.5% מהרווח הנקי המאוחד השנתי שלה לאחר מס.  
17 בהסכם נקבע כי סכום זה ישולם למערער גם בגין חמש השנים שלאחר סיום העסקתו  
18 בחברה (ביום 1.1.2005), קרי עד ליום 31.12.2009. יצוין כי תשלום הסכום של 1.5% מרווחי  
19 החברה למערער הותנה בכך שהמערער לא יתחרה בחברה בכל דרך שהיא במהלך תקופת  
20 חמש השנים הנוספות שלאחר סיום העסקתו בחברה וזאת לפי סעיף 2.12 לפרק ו' לתוספת  
21 להסכם.
- 22 8. בסעיף 18ב' להסכם ניתנה למערער האופציה שלא לקיים את התחייבותו לאי תחרות  
23 בעסקי החברה כעבור שלוש שנים (חלף חמש השנים) ממועד סיום העסקתו בחברה. נאמר  
24 בהסכם כי היה ובחר המערער באפשרות זו, הוא לא יהיה זכאי עוד לתשלומים המפורטים  
25 בסעיף ח' דלעיל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

- 1 9. עוד נקבע בסעיף 10 לתוספת להסכם, כי אם מסיבה כלשהי לא יוכל המערער לקבל  
2 את חלקו כאמור בסעיף ח' לעיל יהיו זכאים יורשיו לקבל את הסכומים האמורים, אך זאת  
3 עד ליום 31.12.07, או "עד למועד שבו תיווצר המניעה, לפי המאוחר מבין השניים".
- 4 10. במקביל הגיע ברנע עצמו למעמד ייחודי בתעשיית הגזים בעולם, עת כיהן בשנים  
5 1996-2004 בדירקטוריון IOMA - ארגון יצרני החמצן העולמי (להלן: יומה), והגיע לשיא עם  
6 מינויו בשנת 2002 כנשיא יומה וכי"ר דירקטוריון יומה לשנתיים שלאחר מכן (בשנים 2003-  
7 2004).
- 8 11. במהלך שנת 2004, לאחר 17 שנים כמנכ"ל מפעלי חמצן, ולאחר שהגיע לשיא ההכרה  
9 בעולם בתחום ייצור ושיווק הגזים, החליט ברנע לסיים את עבודתו בחברה.
- 10 12. עם עזיבתו, נתבקש ברנע לשמש כיועץ חיצוני למנכ"ל לצורך השלמת פרויקט  
11 העברת המפעל מהרצליה לקיסריה.
- 12 13. בהתאם לחוזה העסקתו, שילמה מפעלי חמצן לברנע את פיצויי הפרישה שלו  
13 (לגביהם אין מחלוקת), ובנוסף בתמורה להתחייבותו שלא להתחרות בחברה למשך חמש  
14 שנים מיום עזיבתו, שילמה מפעלי חמצן לברנע את התקבולים נשוא הערעור, מדי שנה  
15 בשנה.
- 16 14. בדוח שהגיש המערער לשנת המס 2006 צירף ברנע, בין היתר, טופס 106 המעיד על  
17 קבלת משכורת מהחברה בסך 1,088,891 ₪. מסכום זה ביקש המערער לנכות סכום של  
18 151,054 אותו קיבל לטענתו בשל התחייבותו ל"אי תחרות" ואשר עליו דיווח כהכנסה הוגנת  
19 החייבת במס לפי סעיף 91(ב)(1) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן:  
20 "הפקודה").
- 21 15. בדוח שהגיש המערער לשנת המס 2007 דיווח ברנע בין היתר, על הכנסות שקיבל  
22 מהחברה בגין התחייבותו ל"אי תחרות" בסך של 165,976 ₪ כהכנסה הוגנת החייבת במס לפי  
23 השיעור הקבוע בסעיף 91(ב)(1) לפקודה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

16. המשיב דחה את השגותיו של המערער לשנות המס 2006, ו-2007 והסביר זאת בכך  
שלא השתכנע כי תשלומים אלה שולמו בגין הסכם אי תחרות. לטענתו, הסכום שהועבר  
מהחברה למערער הינו חלק ממענק הפרישה ולכן חייב במס כהכנסה פירותית לפי סעיף 121  
לפקודה.
17. מן הראוי לציין כי המערער שימש כמנכ"ל החברה עד ליום 1.12.04. ואולם, החל  
מינואר 2005 ועד לסוף אוגוסט 2006, המשיך המערער לעבוד בחברה בעיקר בהעתקת מבני  
החברה מהרצליה לקיסריה. במסגרת זו התחייב המערער לעבוד בחברה לא פחות מ- 14 ימי  
עבודה בחודש.
18. בנוסף למחלוקת בעניין אי תחרות התעוררה מחלוקת בעניין דירה בבעלותו של  
המערער (להלן: **הדירה**). המערער דיווח על הכנסתו משכר דירה לפי סעיף 2(6) בסך של  
26,938 כהכנסה פטורה ממס וכן דיווח בשנת 2007 על הכנסה בסך של 25,742 ₪ כהכנסה  
הפטורה ממס. המשיב דחה את השגת המערער בעניין הדירה בטענה כי הכנסה משכ"ד אינה  
עומדת בתנאי חוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות (הוראות שעה ותיקוני חוק), התשמ"א-  
1981 (להלן: **החוק לעידוד השכרת דירות**)). לטענת המשיב, דירתו של המערער מושכרת  
לחברת ניהול והיא זו שמשכירה את דירת המגורים לשוכרים פרטיים. משכך, שכירות הדירה  
אינה נהנית מפטור והיא חייבת בתשלום, כיוון שחברה היא זו המשכירה אותה ולא אדם  
פרטי.
19. דירת המגורים בבעלותו של המערער הינה חלק מפרויקט מגורים הנקרא: בית גיל פז  
אשר הוקם בזמנו ע"י חבורה של יוצאי צבא, אשר ביקשו להקדים ולהכין לעצמם דירת  
מגורים, שתעמוד לרשותם, עת יצטרכו לכך. לצורך כך התאגדה החבורה כעמותה, עמותת  
גיל פז (להלן – **"העמותה"**), ובנו במשותף את הבניין.
20. עם השלמת הבניה התקשרו כל בעלי הדירות שלא עברו להתגורר בבניין עם חברת  
הניהול שהוקמה לצורך תפעול בית הדיור המוגן, בהסכם ייחודי, בהסכם להקמת מאגר  
דירות (להלן – **"הסכם מאגר"**). במסגרת הסכם המאגר (הסכם לדוגמה הוגש וסומן מע/5)



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

1 התחייבה חברת הניהול לפעול כידם הארוכה של בעלי הדירות (כבאת כוחם), הן לצורך  
2 השכרת הדירות, והן לצורך תחזוקתן השוטפת.

3 **ב. השאלות שבמחלוקת**

4 1. בנוגע לתקבול ממפעלי חמצן מתעוררות שתי שאלות: הראשונה, עובדתית – בעבור  
5 מה שילמה מפעלי חמצן לברנע, האם מדובר בתמורה עבור התחייבותו שלא להתחרות  
6 בחברה, או שמא כטענת המשיב, מדובר בהפרשים והשלמות שכר בעבור עבודתו בחברה  
7 טרם לעזיבתו; והשנייה משפטית – ככל שהתקבול הינו בעבור אי התחרות, האם מדובר  
8 בתקבול הוני ("מכירת העץ"), או בתקבול פירוטי ("מכירת הפרי" המחזורי שמניב העץ).

9  
10 2. האם ההכנסה משכר הדירה עומדת בתנאי חוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות  
11 (הוראות שעה ותיקוני חוק), התשמ"א-1981.

12

13

14

15

16 **ג. טענות המערער**

17 1. לטענת ברנע, הוכח מעבר לכל ספק, שמפעלי חמצן שילמה לו בעבור וויתורו על  
18 הזכות להתחרות בה, ולכן התשלום מהווה תקבול הוני, וזאת בשים לב לראיות שיובאו  
19 להלן.

20 2. בעת פרישתו היה ברנע בעל כישורים, קשרים, ויכולות, שהעניקו לו יתרון יחסי,  
21 ואפשרו לו להתחרות במפעלי חמצן בצורה אפקטיבית, תחרות שהייתה אף עלולה לפגוע  
22 במפעלי חמצן בצורה משמעותית; זאת, כיוון שמפעלי חמצן חששה מברנע ומיכולתו



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

1 להתחרות בה, הייתה מוכנה לשלם לו, כפי שהתחייבה לכך מראש בהסכם העסקתו, כדי  
2 להסיר את החשש של תחרות מצידו.

3 3. בחלוף חמש השנים מיום עזיבתו (בתום תקופת אי התחרות), בשים לב לאופי  
4 הפעילות של החברה, משך ההתחייבות, וסוג הקשרים שטווה בזמנו ברנע בארץ ובעולם,  
5 איבד ברנע את יתרונו היחסי בתחום, ואת יכולתו להתחרות בצורה אפקטיבית במפעלי  
6 חמצן.

7 4. הסכמת ברנע לא להתחרות במפעלי חמצן היוותה, הלכה למעשה, וויתור על יתרונו  
8 היחסי, על זכותו האישית להתחרות במפעלי חמצן וויתור המהווה בענייננו מכירת נכס הון.  
9 מכאן, שהתקבול נשוא הערעור, מהווה תקבול הוני.

10 5. כמפורט בנימוקי הערעור, בין ברנע לבין מפעלי חמצן, נחתמו למעשה שלושה  
11 הסכמי העסקה, כאשר כל הסכם מתקן או מוסיף על קודמו. הסכמים אלו, הם בבחינת  
12 הראיה הטובה ביותר – ראיה בכתב שנערכה ב"זמן אמת" – המעידה על הלך רוחה ואומד  
13 דעתה של מפעלי חמצן, בכל הנוגע להחלטתה לשלם לברנע את התקבולים נשוא הערעור.  
14

15 6. בכל הנוגע לשכר הדירה, הרי שבמסגרת הערעור הפריכו המערערים את טענת  
16 המשיב כאילו דירתו מושכרת לחברה, והוכיחו כי דירת המגורים מושכרת לשוכרים פרטיים,  
17 באמצעות חברת הניהול, המתפקדת כ"ועד הבית" מטעם הבעלים במקום, ומשכירה את  
18 הדירה בשם המערערים – באופן זהה לעו"ד הדואג להשכרת דירה בשם בעליה מכוח ייפוי  
19 כוח.

20

21 **ד. טענות המשיב**

22 1. לטענת המשיב, התקבול בסך 1.5% מרווחי מפעלי חמצן שקיבל מכוח סעיף 15א'  
23 להסכם שנחתם בשנת 1996 הינו תקבול בגין אי תחרות. לטענתו, כלל לא מדובר בתקבול  
24 שמקורו באיסור על התחרות, אלא מדובר בתקבול שמקורו בעבודת המערער. מדובר



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

- 1 בסכומים האמורים להשתלם לו על ידי החברה בגין עבודתו, וללא כל קשר לתניית אי  
2 תחרות.
- 3 2. כלל בסיסי הוא, כי תשלומים המתקבלים במסגרת יחסי עובד ומעביד הם בגדר  
4 הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. בית המשפט העליון הבהיר כי הכלל הוא  
5 שכל תשלום אשר ניתן במסגרת יחסי עובד ומעביד חוסה תחת מערכת זו.
- 6 3. מקורו של הפיצוי שקיבל המערער הוא בתשלום זכויות המשולמות לו מעצם היותו  
7 "עובד" והתשלום קשור קשר הדוק לרכיבי שכרו של המערער ולא לזכות אחרת. עובדה היא  
8 שתשלומים אלו נקבעו בסעיף 15 להסכם – המסדיר את תנאי שכרו של המערער גם בהיותו  
9 עובד, ומבלי שסעיף זה מזכיר ולו ברמז את תניית אי התחרות, המופיעה בסעיף 18 - ללא  
10 שכר בצידה. תשלום זה הוא חלק אינטגרלי ממערכת יחסי העבודה השוררים בין הצדדים.
- 11 4. כבר מלשון סעיף 15 להסכם 96 ניתן לראות כי הזכות לקבלת 1.5% בכל שנה וגם 5  
12 שנים לאחר סיום העבודה - כבר הושלמה - ומקור הזכות לתשלום נמצא בעבודתו ופעילותו  
13 של המערער במהלך שנות עבודתו. חיזוק לטענה זו ניתן למצוא בניסוחו של סעיף 15  
14 להסכם הקובע כי "היה ומכל סיבה שהיא ההתקשרות עם ברנע הסתיימה לפני סוף שנת  
15 המאזן, ישולם לו הסכום הנ"ל כחלק יחסי עד ליום סיום ההתקשרות". הנה כי כן, המקור  
16 לזכות היא חודשי עבודתו של המערער ותרומתו לפעילות החברה. למעשה, די לקרוא את  
17 לשון החוזים על מנת להכריע בתיק זה כעמדת המשיב.
- 18 5. אופן ניסוח כותרת פרק ה' בתוספת להסכם 2004: "שותפות ברווחים" מעיד על אופי  
19 התשלום כזכות לקבלת תקבול בגין חוזים ארוכי טווח שהחברה ערכה בתקופת כהונתו של  
20 המערער, ולכן המערער זכאי לחלק מהם. גם המערער העיד בעדותו שהוא הגדיל את מחזור  
21 הפעילות של המעביד פי עשר ואת המחזור הרווחי פי 30 (ע' 31 ש' 29). הנה כי כן, מדובר  
22 בתשלום שניתן לו מרווחי החברה לאור תרומתו לרווחי המעביד וחלקו באותם רווחים.
- 23 6. יושם לב כי מדובר בתקבול על עבודה – שהיה חלק מתנאי שכרו של המערער מאז  
24 שנת 96 ובעודו עובד כמנכ"ל. לפתע, מרגע הפרישה, מנסה המערער לצבוע את אותו תקבול  
25 – שמקורו בתנאי שכרו בסעיף 15 להסכם – כאילו קשור במקור אחר. עצם העובדה שגובה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

1 התשלום, ואופן חישובו לא השתנה, מעיד כי מדובר בתקבול ששורשו ומקורו בתנאי  
2 העבודה השוטפים.

3 7. סעיף 2(2) לפקודה מורה כי הכנסת עבודה הינה: "השתכרות או רווח מעבודה; כל  
4 טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו... והכל בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, ...  
5 במישרין או בעקיפין". הוראה זו פורשה באופן מרחיב ובלשונו של המלומד א' רפאל בספרו  
6 מס הכנסה (1995), עמ' 69: "הכנסה הנובעת לנישום כתוצאה מקיומם של יחסי עובד  
7 ומעביד, ואשר משתלמת לו משום קיומם של יחסים אלה – על פי רוב על ידי מעבידו – היא  
8 הכנסת עבודה". כלל בסיסי הוא, כי תשלומים המתקבלים במסגרת יחסי עובד ומעביד הם  
9 בגדר הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2). כך הובהר בפסיקת בית המשפט העליון פעמים רבות.

10 8. מתן הפיצוי ליורשים מעקר מתוכן את הטענה שהזכות לתשלום הינה בגין אי  
11 תחרות. משמעות העובדה שיורשיו של המערער יוכלו לקבל את התקבול בסך 1.5% מרווחי  
12 החברה בכל מקרה וללא קשר להתחרותו של המערער, מעקרת מתוכן את ההגבלה לאי  
13 תחרות. שהרי היורשים ממילא לא מהווים איום לתחרות. בנוסף, מעצם מהותה, תניית אי  
14 תחרות היא אישית ולא ניתנת להעברה – ומדובר בנכס של המערער עצמו, ולא בנכס אחר,  
15 תיאורטי, כגון מפעל, שיכול היה המערער להקים לכאורה בעזרת הנכס שלו, כפי שניסה  
16 המערער לטעון לראשונה בערעור.

17 9. העץ אינו נגדע – המערער המשיך להפעיל את כישוריו בתחום כיועץ. המערער  
18 שימש כיועץ והמשיך לתת את שירותיו לחברה עד יום 31.6.06, בעוד שעל פי טענתו כבר  
19 ביום 31.12.04 פרש והיה זכאי לקבל תקבול בגין גדיעת העץ והתחייבותו שלא להתחרות.  
20 בכל זאת, מחודש דצמבר 2004 ועד לסיום עבודתו עם החברה בשנת 2006 שולם לו 1.5%  
21 מרווחי החברה והתשלום סווג על ידי המערער כאי תחרות.

### דיון והכרעה

22  
23 ה. סוגית מיסוי אי תחרות





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

- 1 הן המערער והן המשיב אינם חלוקים על כך כי סוגית מיסוי אי תחרות הינה סוגיה שטרם  
2 זכתה להתייחסות בפסיקה. זאת שכן, לטענת המערער בכל הנוגע לתשלום בגין אי תחרות,  
3 הרי למיטב ידיעתו אין "התייחסות ספציפית לתשלומים מאין אלו בפסיקה העוסקת בדיני  
4 מס". זאת, בעוד, המשיב הבהיר שהשאלה כיצד יסווג פיצוי בגין אי תחרות עם עזיבתו של  
5 עובד את העבודה "[שאלה זו] נותרה פתוחה בפסיקה". המשיב אף מצא לנכון להפנות בית  
6 משפט זה לעיון בפסק דין שניתן על ידי כב' השופט מגן אלטוביה (ע"מ (מחוזי – ת"א)  
7 1172/07 טנזר מיילן נ' פקיד שומה רמלה (ניתן ביום 6.9.12, להלן: עניין טנזר) ובגדרו ניסח  
8 בית המשפט את השאלה דלעיל, מבלי להכריע בה, תוך שציין כי "השאלה האם 'גדיעה' או  
9 'מכירה' אפשריים כלל כאשר מדובר בהון אנושי, תאלץ להתין להכרעה בהזדמנות אחרת".
- 10 2. ההבחנה בין הכנסה הונית והכנסה פירותית, מקורה ב"גישת המקור", עליה התבססה  
11 בזמנו גם פקודת מס הכנסה, אשר ראתה לנכון למסות אך ורק הכנסה מחזורית שניתן  
12 ליחסה למקור קבוע. זאת להבדיל מהכנסה חד-פעמית (דוגמת הכנסה ממכירת נכס הון),  
13 אשר לא חויבה כלל במס. עם השנים תוקנה הפקודה, והוסף לה החלק העוסק במיסוי רווחי  
14 הון. בהמשך, נקבע שיעור מס זהה הן להכנסה פירותית והן להכנסה הונית, ולכן פגה  
15 החשיבות שיוחסה להבחנה בין הכנסה פירותית והונית. בשנת 2003, במסגרת תיקון 132  
16 לפקודת מס הכנסה, תוקנו שיעורי המס על ההכנסה ההונית, ונקבע שיעור מס אחיד ונמוך  
17 יותר להכנסה זו. עם כניסת התיקון לתוקף, ביום 1.1.03, שבה וצפה אותה אבחנה בין  
18 הכנסות הוניות והכנסות פירותיות.
- 19 3. סעיף 88, סעיף ההגדרות בחלק ה' לפקודה, מגדיר את המונחים הרלבנטיים כדלקמן:

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

22 " 'נכס' - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או  
23 טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם  
24 מחוץ לישראל, למעט..."



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

1 "מכירה' - לרבות חליפין, ויתור, הסבה...וכן כל פעולה או אירוע

2 אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם..."

3 בפסיקת בית המשפט העליון נאמר, כי נכס הינו כל רכוש, בין מקרקעין ובין מטלטלים,  
4 לרבות זכויות מוחשיות ושאינן מוחשיות, בעוד שמכירה הינה כל פעולה במסגרתה יצא נכס  
5 מרשותו של אדם, לרבות במקרה של חליפין, העברה, מתנה, וויתור וכו' (מיסים און-ליין -  
6 עליון, ע"א 418/86, ש. רוזין נ' מנהל המכס מיסים ג/4 (יולי 1989) עמ' ה-4 מיסים ג/4 (יולי  
7 1989)).

8 4. ככלל, הפסיקה נוטה לראות בויתורו של אדם על זכות הקנויה לו, בעבור תשלום,  
9 כאילו הייתה זו מכירה של נכס הוני. שאלה הקרובה לנושא שלנו התעוררה בקשר לפרשנותו  
10 של המונח "נכס" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה. בע"א 182/72, צבי אברך נ. פקיד השומה תל  
11 אביב 3, פד"י כ"ז(2), 477 נבחנה השאלה, אם יש לראות בסכום הפיצויים, ששולם למערער  
12 בגין ביטול תביעה לפירוק חברה, אשר בה היה בעל מניות ושימש כמנהל, משום "רווח הון",  
13 שהופק ממכירת נכס על פי סעיף 88 לפקודת מס הכנסה. כך הסביר את העניין כב' השופט  
14 מני:

15 "המערער טוען כי ויתורו על תביעת הפירוק שהוא הגיש נגד החברה  
16 אינו בא בגדו ויתור על "זכות ראויה". לדבריו, "זכות ראויה צריכה להיות  
17 זכות לנכס שאפשר להשיגו על-ידי תביעה בלבד" בעוד ש"הזכות לפרק  
18 את החברה איננה זכות לנכס ולכן הוויתור עליה אינו מביא בעקבותיו  
19 תשלום מס בגין ריווח הוני".

20 טענה זו אינה נכונה. המונח "זכות ראויה" שאוב מן החוק  
21 האנגלי (CHOSEIN ACTION) והוא כולל בתוכו לא רק זכויות לנכסים  
22 גשמיים (CORPOREAL) או ערטילאיים (INCORPOREAL), ולא רק  
23 זכויות הנובעות מחוזים או מעוולות אזרחיות, אלא גם זכויות בלתי-  
24 חוזיות וכן כלזכות שניתנת לאכיפה באמצעות תביעה. נוכח המיגוון



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

1 הגדור של זכויות שעליו משתרע המונח הזה אינני רואה כל סיבה מדוע  
2 הזכות לתבוע פירוקה של חברה לא תיכלל אף היא בר".

3 בעמ"ה 169/87, שמחה שנקר נ' פקיד השומה כפר סבא מיסים ג/4 (יולי 1989) עמ' ה-25  
4 מיסים ג/4 (יולי 1989) עמ' ה-25, עמ' 141 להלן: "עניין שנקר" נקבע, בין היתר בהסתמך על  
5 פס"ד אברך, כי כל דבר שזכותך לעשותו או שלא לעשותו והוא בעל ערך כספי, כלומר שאחר  
6 ישלם טבין ותקילין למען הניע או הניא את הפעלתו, הרי הוא נכס בידי אותו בעל זכות.

7  
8 5. בהקשר של פיצוי בגין אי תחרות נעשתה אבחנה במסגרת פס"ד עוף חיפה בע"מ  
9 (מיסים און-ליין - עליון, ע"א 346/70, פקיד השומה חיפה נ' עוף חיפה בע"מ פד"א ד', עמ'  
10 107) לפיה בנסיבות בהן נותרת בידי אדם המקבל פיצוי בשל ויתור על זכותו להתחרות  
11 בעסקי משלם הפיצוי, היכולת להתחרות- יסווג הפיצוי כפירותי, שהרי נכס ההון נותר בידי  
12 המוותר כשהיה. מאידך, אם הוויתור על הזכות להתחרות על ידי יצירת מקור מתחרה,  
13 משמעותה, הלכה למעשה, אובדן של מקור הפרנסה או של היכולת ליצור מקור פרנסה, ניתן  
14 לומר כי הנישום ויתר כליל על זכותו להתחרות, זכות השקולה במקרים רבים לנכס הון.  
15 הקושי הוא באבחנה שבין ויתור על המקור עצמו (וויתור הוני) לבין וויתור על ההכנסות  
16 הנובעות מהמקור (וויתור פירותי). בהקשר זה נפסק בעניין שטיין (מיסים און-ליין - עליון,  
17 ע"א 463/71, מאיר שטיין נ' פקיד השומה, תל-אביב 1 פ"ד כ"ז(1), 183 פ"ד כ"ז(1), 183) כי  
18 היכולת ליצור ולבסס מקור מתחרה מהווה נכס הוני, אשר הוויתור על כלל הפירות הנובעים  
19 ממנו מהווה וויתור הוני, שכן הפגיעה הישירה היא במנגנון עצמו בעוד שהפגיעה בפירות  
20 הנה בעלת אופי עקיף בלבד.

21 6. שאלת מיסוי תקבולים, המתקבלים מתוקף חוזים המגבילים את חופש העיסוק  
22 All 1943) **Beak v. Robson**, נדונה באנגליה בעניין **Beak v. Robson** (E.R  
23 בפסק דין זה הוסכם בין הנישום למעבידו, כי אם החוזה ביניהם יבוא לקיצו, לא יתחרה  
24 הנישום בעסקי מעבידו לתקופה של חמש שנים, זאת תמורת תשלום סכום חד-פעמי של



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

1 7,000 ל"ש. בית-המשפט פסק, כי התשלום לא נבע מעבודתו של העובד ולפיכך לא היה חייב  
2 במס בהתאם ל-Schedule E, שדן בהכנסה מעבודה.

3 בעניין **Higgs v. Olivie** (33 T.C. 136) השתתף הנישום בסרט "הנרי הרביעי" והסרט לא זכה  
4 להצלחה רבה. החברה המפיקה ביקשה להבטיח את האינטרסים שלה ולצורך כך, חתמה עם  
5 הנישום על הסכם, לפיו יימנע ממשחק, הפקה או בימוי בכל סרט אחר, תמורת 15,000 ל"ש.  
6 הוחלט, כי הסכום לא היה הכנסה בידי השחקן הנישום, הואיל ולא בא לו אגב ניצולו את  
7 משלח-ידו כשחקן.

8 בפרשת אחרת **Wilcock v. Eve** (18 STC [1995]) קיבל הנישום תשלום מהחברה-האם של  
9 מעסיקתו, כפיצוי על אובדן זכאותו לתוכנית האופציות שנהגה באותה קבוצת חברות, עם  
10 מכירת החברה-הבת (המעסיקה). בית-המשפט קבע, כי מדובר בתשלום שלא היה חייב במס,  
11 בהיותו תשלום עבור אובדן הזכאות ליהנות מהטבות תוכנית האופציות ומכיוון שלא שולם  
12 עבור "עבודה" (תמצות של פסקי הדין הנ"ל ראו: **מיסים און-ליין - אמנון רפאל, מס הכנסה**  
13 **כרך א): פרק שני: מהותה של הכנסה / 2.05 בסיס המס – הכנסות שונות**).

14 7. נוכח האמור, עולה כי הזכות להתחרות הנה "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, כך  
15 שוויתור על זכות דנן עולה כדי מכירת נכס הוני. בעניין זה יפים דברי כב' השופט הגין בעניין  
16 שנקר בעמ' 148 אשר השווה מידע שיש בידי העובד כנכס אשר וויתור עליו כמוהו כמכירת  
17 הנכס:

18

19 "לשנקר היה מידע שהוא צבר ואסף. הוא היה בן חורין ובעל זכות  
20 מלאה לעשות שימוש במידע זה כראות עיניו. הבנק מטעמיו רצה  
21 למנוע שימוש שכזה ולשם כך שילם לו דמים, למען ימנע מר שנקר  
22 משימוש שכזה. זכות וחירות זו הינם הנכס שלו. ויתור עליהם הינו  
23 מכירת הנכס.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

- 1 לא אומר כי כל מה שאדם רשאי לעשות ומקבל על עצמו להימנע  
2 מעשותו הינו נכס. אולם ברור כי כאשר לזכות כזו יש שווי כספי, לו  
3 ולאחר המוכן לשלם, הרי זכות זו הינה נכס.
- 4 כעולה מן הציטוט, זכות המצויה בידי עובד מהווה "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה.  
5 תשלום של המעביד לשעבר בעבור מניעת שימוש באותה זכות מהווה "מכירה" של ה"נכס"  
6 לעניין סעיף 88 לפקודה. לא מן המותר להסתמך על דעתו של המלומד אמנון רפאל ולפיה:
- 7 **"דינם של תשלומים אחרים, שאינם חלק מ"מענק הפרישה", כגון**  
8 **אלה המשולמים על-ידי המעביד בתמורה לנכס כלשהו שמכר העובד**  
9 **(לרבות ויתור על זכות), טרם נדון על-ידי בית-המשפט ולא מן**  
10 **הנמנע, שתשלומים מסוג זה יסווגו כתקבול הוני"** (מיסים און-ליין -  
11 אמנון רפאל, מס הכנסה (כרך א): פרק שני: מהותה של הכנסה /  
12 2.05 בסיס המס – הכנסות שונות)).
- 13 8. מהכלל אל הפרט; לאחר שקבעתי כי יש לראות תקבול בעבור אי התחרות כתקבול  
14 הוני ("מכירת העץ") עליי לדון בשאלה הספציפית והיא בעבור מה שילמה מפעלי חמצן  
15 לברנע, האם מדובר בתמורה עבור התחייבותו שלא להתחרות בחברה, או שמא כטענת  
16 המשיב, מדובר בהפרשים והשלמות שכר בעבור עבודתו בחברה טרם לעזיבתו? התשובה  
17 לשאלה זו נגזרת מאומד דעת הצדדים בהינתן אישיותו וכישוריו המקצועיים של האדם  
18 המוותר על אי תחרות ובענייננו ביתר פירוט מחוזי העבודה שנחתמו בין הצדדים.
- 19 9. מהראיות שהוצגו לי ובמיוחד עדותו של ברנע בפני ועדותו של המנכ"ל הנוכחי מר  
20 גבריאל ביטון באתי לכלל מסקנה, כי החברה אכן חששה כי ברנע יוכל להתחרות עימה ועל  
21 כן עשתה כל שביכולתה שלא יעשה כן. בראש ובראשונה אומר כי השתכנעתי שברנע  
22 באישיותו הכריזמטית ובכישוריו כאדם כמנהל וכמומחה היווה פוטנציאל של תחרות כלפי  
23 החברה לאחר פרישתו.
- 24 ראשית כל אומר כי ברנע הוא אדם בעל רקורד מכובד ומפואר, קורות חייו והשכלתו  
25 מרשימים וכך הם נשמעו בפיו:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

1 "שמי יוסף ברנע, נולדתי בחיפה, 1936 היינו היום אני בן 76 דור  
2 תש"ח. שירתתי בצה"ל במשך 26 שנים בגולני, בשיריון, מפקד הלוחמה  
3 האלקטרונית בחיל הקשר וסיימתי את שירותי הצבאי לאחר 26 שנות  
4 שירות. ב 1980 – והחלטתי לעבור לתעשייה. התפקיד הראשון היה סגן  
5 נשיא בחב' אלסינט בע"מ, חברה להדמייה רפואית שם שימשתי כסגן  
6 נשיא לייצור תשתיות, משאבים וכדומה. לאחר קרוב ל 5 – שנים עזבתי  
7 ועברתי להיות מנכ"ל כור שגם היא תעשיית הייטק והמדובר בעיקר  
8 בערוצי תקשורת למזל"טים ואז זה היה דבר מאוד לא ידוע והיום זה  
9 נהפך לדבר ברור. התפטרתי מתפקידי שם כמנכ"ל כי תרבות הניהול של  
10 כור באותם שנים לא הייתה לרוחי, לתפיסת עולמי, וחיפשתי עבודה  
11 ושמעתי שמפעלי חמצון מחפשים באותה תקופה מנהל כללי והסתבר לי  
12 שמפקדי לשעבר בצבא היה חבר דירקטוריון וביררתי והתמודדתי על  
13 התפקיד ואם זיכרוני אינו מטעני היו עוד שניים, אני נבחרתי ומדברים  
14 עכשיו על אמצע 1984". (עמ' 29 לפרו').

15 10. במסגרת תפקודו בחברה אין מחלוקת שברנע קידם מאד את החברה ורשם הישגים  
16 ניכרים כאשר ניהל אותה במשך שנים רבות. כך הוא מתאר את פעלו בחברה בעדות שלא  
17 נסתרה כלל:

18 "אני רוצה להבדיל בין שתי תקופות: מה עשתה החברה לכשהגעתי  
19 אליה או כשקיבלתי את תפקיד המנכ"ל ומה בעצם היא עשתה  
20 כשסיימתי שם את תפקידי וכנראה עוסקת באותם הדברים גם היום  
21 אך איני בקיא לגמרי כיום. החברה חברת מח"א היא באותה תקופה  
22 שנכנסתי אליה היא ייצרה גזי אוויר, חמצן, חנקן וארגון, את  
23 התערובות שלהם וסיפקה אותם לשוק די מוגדר למערכת הבריאות,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

1 למערכת הביטחון, תעשיית המתכת ובזה בערך היה הכל. כאשר  
2 סיימתי את תפקידי בחברה היא נהייתה חברה הרבה יותר גדולה  
3 ובהרבה יותר מגוונת. אני הנהגתי או הכנסתי לחברה אסטרטגיה  
4 חדשה שנועדה להרחיב את הפעילות של החברה ולהרחיב את השוק  
5 שלה ולשאת תשואה יותר טובה הן לעובדים והן לבעלים. אתן מספר  
6 דוגמות כיצד זה נעשה: אני הבאתי ארצה טכנולוגיות חדשות שהן  
7 הרחיבו את השוק, ייבוא של גזים מיוחדים שלא היו עד אז בידי  
8 החברה, פיתוח מגזר חדש מסביב לגזים המיוחדים האלה וזה נעשה  
9 תוך הקמה של חברה משותפת למח"א ולחברה רב לאומית שהכרתי  
10 אותה במסגרת מגעיי עם העולם הרחב יותר של התעשיות האלה"  
11 (עמ' 30 לפרו').

12 הישגיו בניהול החברה קיבלו ביטוי בתוצאות פיננסיות יוצאות מן הכלל וכדבריו:

13 "אני זוכר את המספרים בגדול כמובן. כשאני הגעתי לחברה החברה  
14 הייתה בערך בנתח של כ 50 אחוז של השוק ויתר השוק נתפס על ידי  
15 חברה אחת יותר קטנה מקסימה ועוד 2 – חברות וכשסיימתי את  
16 תפקידי בחברה כמנכ"ל נתח השוק היה בערך בין 60 ל – 65 אחוז.  
17 המחזור של החברה גדל ריאלית פי 10 והמחזור הרווחי גדל בערך פי  
18 30".

19

20 11. ניסיונו בתחום, מעמדו האישי בארץ ובעולם בתחום ייצור ושיווק הגזים, הרקורד  
21 המרשים שלו בניהול מפעלי חמצן, החדשנות אותה הוביל במסגרת ניהול החברה, ומעל  
22 לכולם הקשרים האישיים אותם טוה בארץ ובעולם במהלך השנים, מעידים על יתרונו  
23 היחסי הברור של ברנע ביחס לכל אדם אחר שהיה מבקש להתחרות בחברה. ניתן להתרשם  
24 ממעמדו הייחודי של ברנע בתעשייה בכלל, ובתעשיית הגזים בפרט בראש ובראשונה משורת  
25 התפקידים אותה מילא בשלוש-ארבע השנים שקדמו לעזיבתו את מפעלי חמצן, ובסמוך



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

1 לאחר מכן: בתעשיית הגזים בעולם, שימש ברנע כחבר דירקטוריון יומה בשנים 1996-2004,  
2 מתוכן שנה כנשיא הארגון יומה (בשנת 2002) (ראו פרו' עמ' 33), ובשנתיים שלאחר מכן  
3 כיו"ר דירקטוריון הארגון (ר' מכתב יומה המאשר זאת, מע/2). במקביל לתפקידים אלו, כיהן  
4 ברנע בשורה של תפקידים בהתאחדות התעשיינים ובמכון הישראלי ליצוא (ר' מע/2, עדות  
5 ביטון עמ' 24 שורות 15-20, עדות ברנע עמ' 34 שורות 1-7), ולאחר עזיבתו, בשנת 2005 אף  
6 זכה בפרס התעשייה בישראל.

7 12. עדות חשובה על יכולתו ויתרונו היחסי של ברנע נשמעה בדיון מפיו של מר ביטון,  
8 מחליפו בכסא המנכ"ל, אשר פרט את חששו שלו מפני תחרות מצד ברנע:

9 "יושב פה בן אדם שיוצא החוצה בלי עין הרע חזק, בריא, ראשו על  
10 כתפיו, נשיא היומה לשעבר, כל חב' הספקים הגדולות בעולם מכירות  
11 אותו, כל יצרני הגזים מכירים אותו, הוא יוצא החוצה לשוק וזה לא  
12 ארה"ב או אירופה שאני אשב באנגליה והוא ברוסיה, זאת מדינה  
13 קטנה, זה היה חשש גדול מאוד שהבעתי אותו בפני הדירקטוריון  
14 ששכרו אותי. באותה תקופה נודע לי כיוון שהחברה המתחרה שלנו  
15 שנקראת מקסימה היא חב' ציבורית אז כל דוח שלה מופיע בבורסה  
16 ואנו יכולים לקרוא אותו בניגוד לנו שאנו חב' פרטית, שהמנכל של  
17 מקסימה התפטר ועובר ל אנגליה, מנכל של חב' מתחרה יחידה בארץ  
18 עוזב ומשתחרר מנכל עם 20 שנות וותק רק בתחום הזה ואני לא  
19 מדבר על עבר צבאי מפואר ועל שירות בחב' אחרות וקח שים אותו  
20 בחב' של מקסימה ופתרת לך את הבעיות וזאת בעיה מאוד חמורה  
21 שקורית ברחבי העולם בצורה מאוד דרסטית ואני יכול להעיד כמנכל  
22 שהמנהלים של החב' הגדולות באירופה וארה"ב עברו לנהל מפעלים  
23 אחרים מתחרים וזאת תופעה ידועה בשוק של הגזים. זו בעיה  
24 ראשונה שחששתי ממנה." (עמ' 20 לפרו').

25





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

1 "בעיה נוספת היא הידע העצום שאגור אצל יוסף ברנע וההכרה  
2 העמוקה, המעמיקה של החברות הגזים בחו"ל, של חברות ספקי הציוד  
3 בחו"ל, אין ספקים בארץ, היא קטנה מדיי לדבר הזה והיכולות שלו  
4 להיות גורם תחרותי משמעותי בכמה תחומים: תחום אחד זה פשוט  
5 תחום של החברה שאנו עוסקים, חב' בינלאומיות מאוד מתעניינות  
6 בארץ ועד היום מדברות אתנו ומדברות עם החברה המתחרה ומה  
7 טוב יותר מאשר בן אדם שעבד במקצוע שהיה נשיא היומה ומכיר את  
8 כולם, לבוא אליו ולהתחיל גרעין של התחלת עסק שזה נותן להם פתח  
9 עצום, מכיר את כל הלקוחות בארץ, מחירים, אז זה עוד חשש של חב'  
10 בינלאומיות. דרך אגב כל החששות הללו הועלו בפני האנשים ששכרו  
11 אותי והייתה וועדת דירקטוריונים." (עמ' 20-21 לפרו').

12 דבר שלישי שחששתי ממנו זה נושא של גזים מיוחדים, אנו מייצרים  
13 גזים מהאוויר שאתם נושמים פה בחדר, זה דבר סטנדרטי, יש גזים  
14 מאוד מיוחדים שהולכים לתעשיית ההייטק והגזים מיוצרים בחו"ל  
15 בלבד במפעלים עתירי ידע ומיובאים לארץ ולא צריך הון התחלתי ולא  
16 צריך שום דבר אלא צריך רק להכיר את החברות שמייצרות, לייבא  
17 לארץ והן יביאו לך, הן יבנו לך מחסן פה והם עשו את זה אתנו  
18 ותתחרה בשוק, הבעיה בשוק הזה שהמרווח הוא עצום יחסית  
19 למרווחים הקטנים בגזים הסטנדרטיים. באינטל אני מוכר גז כזה ב -  
20 5000 דולר לגליל או ב - 2500 דולר ובתעשייה שלנו אנו מכורים ב - 25  
21 שח לגליל, אז זה פי 1000 והשוק הזה נמצא כיום בשליטה שלנו ושל  
22 המתחרה וזה גזים כמו סילאן, פוספין, ארסין, הליום בצורה מאוד  
23 נקייה וכו', זה עשרות גזים שלא מייצרים בארץ וזה מאוד חששתי  
24 והחשש הזה מבוסס על כך שבארץ אני פיתחתי את הביזנס הזה  
25 ומכרתי אותו למפעלי חמצן כשעזבתי חזרה באירופה אז מאוד חששתי  
26 מהנושא הזה (עמ' 21 לפרו').



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

1 בחקירתו הנגדית הוסיף ביטון וסיפר גם על התעניינות במעשיו של ברנע לאחר עזיבתו  
2 ברמה העולמית מצד גורמים ב "יומה" (עמ' 26 שורות 28-31) וכפי שסיכם זאת מר ביטון  
3 (פרו' עמ' 22 שורה 1):

4 **"במכלול שהסברתי שיכול להביא חב' מתחרה ויכול להחליף את חב'  
5 מקסימה, יכול להביא מחוללים, יכול להביא גזים מיוחדים, במכלול  
6 הזה הוא יכול היה לנגוס במפעלי חמצן משהו ברמה של 30 אחוז  
7 מהמחזור ואני יכול לתת דוגמאות של אנשים שלא מכירים...שגילו  
8 את שיטת המחוללים והחלו לספק בארץ ומתחרים רציניים  
9 שלי...ללא ידע בשוק..."**

10 13. אודות הקשרים האישיים אותם קשר ברנע במהלך ניהולו את החברה העיד הוא  
11 עצמו. בדבריו לא ביקש לפאר או להלל עצמו, אך מתוך תיאור פעילותו ומעשיו כמנכ"ל  
12 החברה, ניתן ללמוד רבות על כישוריו, היכרותו, הבנתו, חדשנותו, ויכולותיו בתחום הגזים.  
13 כך לדוגמה, מנה ברנע מספר דוגמאות על פעולותיו שלו להרחבת פעילות החברה בארץ,  
14 לרבות החדרת הגזים לתחומי תעשייה נוספים (לדוגמה בתחום גידול הדגים, עמ' 31 שורות  
15 6-24), הקמת מיזמים המשותפים ביחד עם חברות בינלאומיות בתחום הגזים המיוחדים (פרו'  
16 עמ' 30, שור' 22 ואילך), וכן כניסה לתחום צרכי הנשימה לחולים במקום מגוריהם מחוץ  
17 לבית החולים (עמ' 31 שורה 1-3). פעילויות אלה אינן מובנת מאליהן ומעידות בראש  
18 ובראשונה, על חדשנותו של ברנע, חשיבתו האסטרטגית, כישוריו, קשריו, ויתרונו היחסי  
19 בתחום תעשיית הגזים אותה הכיר על בוריה.

20 14. ראיה טובה לחששה של מפעלי חמצן מפני תחרות מצד ברנע בתחום ייצור ושיווק  
21 הגזים, מצויה דווקא בהסכמי העסקתו של ברנע, ובעובדה שהחברה התחייבה לשאת  
22 בתשלום כספי בתמורה לאי-תחרות מצידו. בנסיבות שנוצרו, נאלץ ברנע לזמן לדוכן העדים  
23 את עו"ד אשר רבינוביץ, שותף במשרד עוה"ד ש. פרידמן ושות', מי שליווה את מפעלי חמצן  
24 בעשור האחרון, מי שעמד בקשר עם יו"ר הדירקטוריון ערב עזיבתו של ברנע את מפעלי  
25 חמצן ומי שניסח את התוספת להסכם משנת 2004. מתוקף תפקידו ומעורבותו בניסוח



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

1 ההסכם, העיד עו"ד אשר רבינוביץ על אומד דעתה של מפעלי חמצן. בהתאם לכך, העיד עו"ד  
2 רבינוביץ, והסביר, בין היתר:

3 **"נוצר חשש בחברה שעם פרישתו הוא עלול להתחרות בחברה כולל**  
4 **הקמת מיזם עצמאי משלו בשיתוף עם אחרים, דבר שיגרום נזק לא**  
5 **מבוטל. כתוצאה מזה ביקשו ממני לנסח תוספת להסכם שתגדיל**  
6 **ותעצים את נושא אי התחרות מצידו..." (פרו' עמ' 5, שורות 5-8).**

7 דברים אלו, מפי עורך דינה של החברה, מי שעמד בקשר ישיר עם יו"ר הדירקטוריון, ומי  
8 שנשלח בשמה לנסח את התוספת להסכם בשנת 2004, מהווים ראיה ישירה לחששה של  
9 מפעלי חמצן ערב עזיבתו של ברנע, ולאומד דעתה של החברה בעת ההתקשרות.

10 מכלול הראיות, הן בכתובים, והן בע"פ בסוגיה זו, מעידים כי מפעלי חמצן חששה באמת  
11 ובתמים מאפשרות לתחרות מצד ברנע, וזאת לאור יתרונו היחסי הגדול בהשוואה לכל גורם  
12 אחר בשוק, ביצירת תחרות עסקית אפקטיבית למפעלי חמצן בתחום הגזים. בשים לב לחשש  
13 זה שקינן בחברה, התחייבה מפעלי חמצן לשלם לברנע בעבור התחייבותו שלא להתחרות בה  
14 למשך חמש שנים, במסגרת הסכמי העסקתו.

15 15. כמפורט בנימוקי הערעור, בין ברנע לבין מפעלי חמצן נחתמו למעשה שלושה הסכמי  
16 העסקה, כאשר כל הסכם מתקן או מוסיף על קודמו. כאמור, הסכמים אלו, הם ראיה טובה  
17 לאומד דעתם של הצדדים.

18 16. הסכם העסקה הראשון (נספח 1 לנימוקי הערעור) נחתם בשנת 1987 עם בחירת ברנע  
19 לתפקיד מנכ"ל מפעלי חמצן. עיון בהסכם זה מלמד, כי החל מיומו הראשון בחברה מחויב  
20 היה ברנע הן לשמירה על סודיות, והן לאי תחרות. בהתאם לנוהג, ולפרשנות הפסיקה  
21 באותה עת, תניית אי-התחרות בהסכם נוסחה באופן כללי וגורף, ואף לא הוגבלה בזמן. על  
22 פי סעיף 10(ו) להסכם הוסכם בין הצדדים כדלקמן:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

1 **"עם סיום ההסכם מתחייב ברנע שלא יעבוד במפעל או**  
2 **בחברות המייצרים או משווקים גזים בתחומי פעילות**  
3 **החברה"**

4 מטבע הדברים, ובהיותו של ברנע שחקן חדש בתחום, נדרש ברנע להסכים לתניה זו, אף  
5 מבלי שהחברה התחייבה לשלם לו בעבור הסכמתו שלא להתחרות בה.

6 הסכם העסקה המחודש (השני במספר) נחתם בנובמבר 96 (נספח 2 לנימוקי הערעור). בתום  
7 9 שנים כמנכ"ל מפעלי חמצן לאחר שהציעד את החברה להצלחה מסחרית - הביא להרחבה  
8 בפעילותה, במחזוריה, וברווחיה - ולאחר שצבר ניסיון בתחום וזכה למעמד בנושא ייצור  
9 הגזים, עמד ברנע בעמדה אחרת לגמרי מול החברה. כפועל יוצא, קיבל ברנע תנאי שכר  
10 שונים לגמרי (ר' ההסכם גופו, וכן עדותו של ברנע בנושא המו"מ וההסכם, עמ' 32 לפרו'  
11 שורה 23 - עמ' 33 שורה 14). בין יתר השינויים בהסכם זה, שונתה לחלוטין תניית אי-  
12 התחרות, ונתקבלה דרישתו לתשלום תמורה כספית בעבור הסכמתו לכך.

13 בין השינויים הנוגעים לתנאי העסקה, הוסכם כי החברה תשלם לברנע 1.5% מן הרווח  
14 הנקי של החברה. כפי שהעיד ברנע (עמ' 32, שור' 32 - עמ' 33, שור' 4), במקור ברנע ביקש  
15 לקבל מניות (או אופציות) בחברה, אך לאחר שנתקל בסירוב מוחלט, הסכימו הצדדים על  
16 הסדר זה. ויצויין כי בסעיף 15 ו' לחוזה שבו הוסכם בין השאר כי ברנע יהיה זכאי לקבל 1.5%  
17 מהרווח הנקי המאוחד של החברה נאמר במילים מפורשות כי **"ברנע יהיה זכאי לאמור**  
18 **בסעיף זה על כל סעיפיו גם משך 5 שנים לאחר ניתוק יחסי עובד מעביד בינו לבין החברה"**.

19  
20 17. בכל הנוגע לתנית אי-התחרות גופא (סעיף 18 להסכם), הרי שזו נוסחה כעת בצורה  
21 מפורטת, ואף הוגבלה בזמן. בסעיף 17 לחוזה נאמר כי ברנע מתחייב לשמור על סודיות  
22 מלאה בכל הקשור לחברה ועסקיה הן בתקופת קיומם של יחסי עבודה בין ברנע לחברה והן  
23 לאחר סיומם של אותם יחסים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

- 1 בסעיף 18 לחוזה נאמר שוב כי ברנע מתחייב במשך תקופה של חמש שנים מיום סיום יחסי  
2 העבודה שלא לקיים קשר עסקי כלשהו המתחרה במישרין עם החברה בארץ כעובד כעצמאי  
3 או כבעל מניות.
- 4 בתמורה להסכמת ברנע לתנית אי התחרות בניסוחה המעודכן, דרש ברנע – וקיבל –  
5 תמורה בעבור התחייבותו שלא להתחרות בחברה. בנוסף, נאלצה החברה להעניק לברנע את  
6 האופציה לקצר את תקופת אי-התחרות מחמש לשלוש שנים. התמורה עצמה נקבעה לפי  
7 אותו מנגנון עליו סיכמו הצדדים כחלק מתנאי השכר הנוספים – 1.5% מן הרווח הנקי של  
8 החברה בכל אחת משנות אי-התחרות.
- 9 בעדותו נשאל ברנע על הרציונל שעמד מאחורי מנגנון זה, והסביר כי נוח וקל היה לצדדים  
10 לאמץ את אותו מנגנון עליו התפשרו הצדדים כתמורה נוספת (לעיל); ושנית, כי תמורה  
11 הנגזרת מהרווח הנקי מהווה תמריץ כלפיו שלא להתחרות בחברה כדי לא לכרסם באותם  
12 רווחים ממנו נגזר התקבול (ר' עמ' 48 לפרו' שור' 31-30).
- 13 ויודגש, העובדה שהחברה הסכימה בהסכם המחודש לשלם לברנע בגין אי התחרות, שעה  
14 שבהסכם המקורי לא היתה כל התחייבות כזו - מעידה הן על מעמדו של ברנע באותה  
15 תקופה בחברה ומחוצה לה, הן על חששה הגובר של החברה מפני תחרות מצידו של ברנע,  
16 הן על חשש החברה מפני היתרון היחסי שעשוי להיות לברנע בתחרות שכזו, והן על רצונה  
17 לחזק את תניית אי-התחרות.
- 18 18. התוספת להסכם משנת 2004, היא למעשה הסכם העסקה השלישי שבין החברה  
19 לברנע, ונועדה להסדיר את עזיבתו של ברנע. כאמור, בהתייחס להסכם זה, ועל הנסיבות  
20 שהביאו לחתימתו, העיד עו"ד רבינוביץ, עורך ההסכם, ומי שהיה בקשר עם יו"ר הדירקטוריון  
21 דאז, כי החשש מתחרות מצד ברנע והרצון לחזק את אי-התחרות, הם שעמדו בבסיס  
22 ההסכם. ויזכר, בשנים שחלפו מאז חתימת ההסכם הקודם, הפך ברנע ממומחה מוכר  
23 בתחום הגזים בארץ, לאישיות ידועה ומוערכת במגרש העולמי. זאת, לאחר שהקים מיזמים  
24 ושותפויות עסקיות בין מפעלי חמצן לחברות בינלאומיות להקמת מתקנים בארץ, ולאחר  
25 שמילא שורת תפקידים בארגון הבינלאומי יומה. על רקע זה, ניתן להבין את עדותו של עו"ד



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

1 רבינוביץ, באשר לחשש שקינן במפעלי חמצן באותה תקופה. מונעת מהחשש, דרשה מפעלי  
2 חמצן לבטל את האפשרות שניתנה לברנע לקיצור תקופת אי התחרות, כך שהמגבלה תעמוד  
3 על חמש שנים מלאות.

4 19. הנה כי כן, בחינת דברי העדים ומכלול ההסכמים דלעיל מצביע על חששה של מפעלי  
5 חמצן מפני תחרות מצד ברנע בתחום ייצור ושיווק הגזים, חשש אשר מטבע הדברים, הלך  
6 וגבר ככל שמעמדו של ברנע בארץ ובעולם הלך התעצם, וככל שיתרוננו היחסי בתחרות מעין  
7 זו הלך וגדל. כפועל יוצא, ועל מנת להיערך מראש, ולנטרל את אותו חשש, פעלה מפעלי  
8 חמצן לחזק את תניית אי-התחרות מצד ברנע, ואף התחייבה לשלם בעבור אי התחרות  
9 מצידו. ממכלול הראיות עולה מסקנה ברורה לפיה: בעת עזיבתו הייתה לברנע יכולת  
10 להתחרות במפעלי חמצן בתחום הגזים בצורה אפקטיבית, שעה שברנע נהנה מיתרון יחסי  
11 מובהק בהשוואה לכל גורם אחר בתחום שהיה מנסה להתחרות בחברה.

12 יכולתו הפוטנציאלית של המערער להתחרות בחברה הינה זכות המהווה "נכס" כהגדרתו  
13 בסעיף 88 לפקודה. משכך, יש לראות בתשלום של החברה בעבור מניעת שימוש באותה זכות  
14 כ"מכירה" של ה"נכס" לעניין סעיף 88 לפקודה. על כן, וויתור על יכולת זו מהווה מכירה  
15 לעניין חלק ה' לפקודה.

16 **מכאן באים אנו לכלל מסקנה לפיה ויתורו של ברנע על הזכות להתחרות היוותה אבדן של**  
17 **מקור הכנסה השקול למכירת נכס הון. אשר על כן יש לראות בתמורה שהתקבלה בידי ברנע**  
18 **בעבור התחייבותו שלא להתחרות בחברה כרווח הון אשר תחוייב במס רווח הון כאמור**  
19 **בסעיף 91(ב)(1) לפקודה.**

20 20. ואולם קביעה זו דלעיל אינה חלה על כל חמש השנים שבהם התחייב ברנע שלא  
21 להתחרות בחברה דהיינו בין 1.1.05 ועד 31.12.09. זאת שכן, אין מחלוקת כי מפעלי חמצן  
22 העסיקה את ברנע תמורת שכר וזאת במסגרת הפרויקט להעתקת המפעל מהרצליה  
23 לקיסריה.

24 באופן מעשי הועסק ברנע בחברה בתקופה שבין 1.1.05 ועד ליום 31.8.06 כשעלות העסקתו  
25 של המערער בחברה נקבעה לסך של 118,500 ₪ לחודש. סכום זה כלל את הוצאותיה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

1 הישירות והעקיפות של החברה בגין העסקתו של המערער לרבות שכרו, הפרשות  
2 סוציאליות, הפרשות לקופות הגמל, החזר הוצאות ועוד. ברנע הועסק בתקופה זו בגין  
3 כישוריו ועל כן יש לקבוע כי בתקופה זו ברנע עבד בחברה וקיבל שכר בגין עבודתו זו. אין  
4 בידי לקבל את טענתו של המערער לפיה עסק בייעוץ בלבד שכן העובדות הראו כי ברנע עבד  
5 הרבה וקשה תוך ניצול מלוא כישוריו. בעניין זה העיד המנכ"ל מר גבריאל ביטון שעדותו  
6 מהימנה עלי לחלוטין:

7 "אך אתם יכולים לבדוק שאני נחשב בעולם בגלל התפקידים שמילאתי  
8 והתחלתי כמהנדס ואמרתי שלא עושים דבר כזה [העתקת מפעל ממקום  
9 למקום אחר - א.ס], לא עושים ואני לא מאמין שהפרויקט יצליח ודאגתי שזה  
10 יהיה בכתובים ואמרתי שפרויקט כזה עושים מאוד פשוט, לוקחים את המפעל  
11 ונותנים אותו למפעל גרוטאות בטורקיה ולא ידעתי שיש מפעלים בישראל  
12 לגרוטאות ומוכרים לברזל שיתיכו אותו וקונים מפעל חדש אז יעלה עוד 12  
13 מיליון דולר, החברה אמידה ורצינית אך לא, הוא יעבור. ביקשתי אז מיוסף  
14 שישב אתי וישבנו ימים ולילות והראה לי את התכנית, שרטוטים ואמרתי עם  
15 כל הכבוד אני כמנכל חדש לא מאשר דבר כזה אבל מועצת המנהלים הלכו  
16 דווקא עם יוסף נגד הרוח בעולם לעשות דבר כזה ואני אמרתי, אני גם חדש  
17 בתפקיד, אני גם בארץ כמו חדש, עולה חדש וזה תפקיד שדורש 25 שעות ביום  
18 אז איך אני עושה מנכלות? איך אני מפתח את העסק? ואני דרשתי שיהיה  
19 מישהו שיעשה את הדבר הזה, את הפרויקט הזה ובד"כ לפרויקט כזה מביאים  
20 מבחוץ מישהו, זה פרויקט של שנתיים או שנתיים וחצי ומביאים מומחה גדול  
21 מבחוץ בעולם שיעשה אותו אך לשמחתנו היה המומחה שקוראים לו ברנע  
22 ודרשתי שמישהו ינהל את הפרויקט הזה ואני מלמעלה אסתכל ואבוא  
23 לשיבות חודשיות או דו חודשיות אך או זה או זה והם הסכימו ויוסף למעשה  
24 ניהל, ייעץ בפרויקט הזה והוא לא ישב בחברה, הוא ישב במשרד אחר לא  
25 רחוק מאתנו והוא ניהל את הפרויקט הזה במשך 18 חודש. את העברה של  
26 המפעל מהרצליה לקיסריה וצריך להבין מה גודל הפרויקט הזה, זה מכונות  
27 ענקיות מסתובבות, גופים ענקיים ישנים, חלודים וצריך היה לשפצם, הכל



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

1 בארץ. להעביר, להרכיב מחדש, ללחוץ על כפתור שזה יעבוד ואמנם אני  
2 נכשלתי אולי כי אמרתי שזה לא יעבוד והוא ניהל את הפרויקט ולחצנו על  
3 כפתור וזה עבד"(ההדגשות שלי, ראו עמ' 23 לפרו' מיום 6.11.11).

4 כיוון שברנע עבד יש לראות בשכרו ששולם לו בתקופה שבין 1.1.05 ועד ליום 31.8.06 כשכר  
5 עבור עבודה. סעיף 2(2) לפקודה מורה כי הכנסת עבודה הינה: "השתכרות או רווח מעבודה;  
6 כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו... והכל בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף,  
7 ... במישרין או בעקיפין". הוראה זו פורשה באופן מרחיב ובלשונו של המלומד א' רפאל  
8 בספרו מס הכנסה (1995), עמ' 69: "הכנסה הנובעת לנישום כתוצאה מקיומם של יחסי עובד  
9 ומעביד, ואשר משתלמת לו משום קיומם של יחסים אלה – על פי רוב על ידי מעבידו – היא  
10 הכנסת עבודה". אכן, כלל בסיסי הוא, כי תשלומים המתקבלים במסגרת יחסי עובד ומעביד  
11 הם בגדר הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2).

12 בית המשפט העליון בע"א 254/87 ג'אלב אסעד סלפית נ' פקיד שומה נצרת, מיסים ד/3  
13 (פברואר 1990) עמ' ה-7, עמ' 63 (להלן: "עניין סלפית") הבהיר, כי הכלל הוא שכל תשלום  
14 אשר ניתן במסגרת יחסי עובד ומעביד חוסה תחת מערכת זו, וזו לשונו:

15 "סבור אני כי אכן כוונתו של המחוקק בסעיף 2(א) לפקודה אינה  
16 אלא לתפוש ברשת המס כל הכנסה של עובד, יהיה אפיה או צורתה  
17 אשר יהיה ובלבד שניתנה לו בתוקף יחסים של עובד ומעביד. אין  
18 ליחס למחוקק כוונה להטיל מס על כספים....בלא כל קשר ליחסי  
19 העבודה שביניהם... תרגומו המעשי של עקרון זה חייב להיעשות  
20 בזהירות תוך שהנטל הוא על שכמו של העובד להראות שכספים  
21 שקיבל ממעבידו מנותקים כליל מיחסי העבודה שביניהם. זהירות זו  
22 דרושה, כמובן, כדי למנוע פתח נרחב לעקיפת מס".

23 בעניין דומה (עניין טנזר) קבע בית המשפט המחוזי בתל אביב, כי העובדה שהמערער שם  
24 המשיך לעבוד בערוצי ספורט גם לאחר הפרישה מעידה כי התחייבותו לא גדעה את העץ  
25 (ניסיון וכישורי ניהול ערוץ ספורט) אשר המשיך להניב לו הכנסה שוטפת גם לאחר כריתת





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

1 ההסכם (פסקה 4 לפסה"ד). כך גם בענייננו, המערער המשיך לעבוד באותו התחום כמנהל  
2 ועימו נשארו כישוריו, ניסיונו, השכלתו, וכי"ב. בנוסף, מאחר ופיצוי המערער נגזר מרווחי  
3 החברה, הרי שעד לשנת 2006 הוא המשיך ותרם לרווחי החברה, ובכך ברור כי שולם לו שכר  
4 בגין עבודתו.

5

6

7 21. התוצאה היא שבתקופה שבין 1.1.05 ועד ליום 31.8.06 המערער עבד תמורת שכר  
8 ששולם לו בגין עבודתו. משכך אין לנכות כל סכום מהכנסותיו בתקופה זו כהכנסה הונית  
9 בגין התחייבות המערער לאי תחרות.

10 לעומת זאת בתקופה שבין 31.8.06 – 31.12.09 לרבות שנת המס 2007 יש לקבל את  
11 ערעורו של המערער ולפיו יש לראות את ההכנסות שקיבל מהחברה בגין התחייבותו לאי  
12 תחרות כהכנסה הונית החייבת במס לפי השיעור הקבוע בסעיף 91(ב)(1) לפקודה.

13 **1. סוגיית הדירה**

14 1. המערער דיווח על הכנסתו משכר דירה לפי סעיף 2(6) בסך של 26,938 כהכנסה  
15 פטורה ממס וכן דיווח בשנת 2007 על הכנסה בסך של 25,742 ₪ כהכנסה הפטורה ממס.  
16 המשיב טען כי מאחר שהמערער משכיר את דירתו לחברת גיל פז ולא משכירה באופן ישיר  
17 ליחיד אחר אין ההכנסה מהדירה פטורה ממס.

18 2. מתן פטור להשכרת דירה מוסדר בחוק הנקרא: **חוק מס הכנסה (פטור ממס על**  
19 **הכנסות מהשכרת דירת מגורים), התש"ן – 1990 (להלן: חוק הפטור).**

20 סעיף 1 לחוק הפטור קובע:

21 " **דירת מגורים' - דירה בישראל... המיועדת לשמש, לפי טיבה**  
22 **למגורים...**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

1 **דמי שכירות' - דמי שכירות מהשכרת דירת מגורים אחת או יותר**  
2 **המשמשת למגורים לשוכר שהוא יחיד או לשוכר שהוא חבר-בני-**  
3 **אדם שקבע לענין זה נציב מס הכנסה..."**

4 סעיף 2 לחוק מקים את הפטור בקובעו בס"ק (א):

5 **"יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה של דמי שכירות, יהא פטור**  
6 **ממס על הכנסה זו, ובלבד שלא היתה לו הכנסה מהשכרת דירות**  
7 **מגורים בסכום כולל העולה על 4,680 שקלים חדשים בשל חודש**  
8 **השכרה כלשהו בשנת המס..."**

9 כעולה מהוראות חוק הפטור, דירה המיועדת לשמש למגורים, המושכרת ליחיד (להבדיל  
10 מחברה), ודמי השכירות בגינה אינם עולים על התקרה החודשית הקבועה בחוק – דמי  
11 השכירות פטורים ממס.

12 3. האמור בהסכם מאגר שבין בית גיל פז לבין המערערים שופך אור על מהות  
13 ההתקשרות שבין בית גיל למערערים (להלן: **הסכם מאגר**). לפי הסכם המאגר, המערער הוא  
14 המחזיק בזכות ליחידת מגורים במרכז הידוע כבית גיל פז. על פי תנאי ההסכם שחתמו  
15 המערער ואשתו עם חברת פז גיל בע"מ (כדוגמת מע/5), מוגדרות הזכויות כדלקמן:

16 **"הואיל והמחזיק הינו החוכר/הזכאי לזכות חכירה ביחידת מגורים**  
17 **במרכז הידוע כבית גיל פז;**

18 **והואיל וברצון המחזיק להעמיד את היחידה לרשות פז גיל על מנת**  
19 **שזו תטפל עבורו בהשכרת היחידה לאחרים על בסיס מאגר (pool)**  
20 **ביחד עם יחידות נוספות במאגר שיועמדו לרשות פז גיל..."**  
21 **(ההדגשה הוספה).**

22 4. קריאת ההסכם המאגר מבהירה כי מדובר במאגר (pool) של דירות אשר אחת מהם  
23 משויכת למערער, ולא מדובר בדירה "רגילה" אשר למערער שליטה מלאה בה. כך למשל,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא

ע"מ 880-11-11 ברנע ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

1 החברה היא שמשכירה את היחידה לדיירים שלישיים; המערער לא יכול להביא את ההסכם  
2 עם גיל פז לידי סיום אם וחברת פז גיל מנהלת מו"מ עם שוכר עתידי (ס' 4 למש/5); אם  
3 דירתו של המערער מושכרת לצד שלישי – למערער זכות לדירה חלופית ממאגר הדירות  
4 הפנויות (ס' 4.2 א למש/5); ואולם, ייתכן שהמערער יאלץ להמתין לדירה חלופית ולהצטרף  
5 לרשימת ממתנינים של מחזיקים ורשימת ממתנינים של דיירים חיצוניים (ס' 4.2 ז); בנוסף, פז  
6 גיל היא שמנהלת את הניהול ומתן שירותי האחזקה (ס' 5.1), והיא זו שקובעת את משך  
7 ההשכרה, דמי ההשכרה ויתר השירותים שינתנו בהתחשב בשיקולים המסחריים של המאגר  
8 כאשר למחזיק אין זכות להתערב בשיקולי פז גיל (ס' 5.4).

9 5. זאת ועוד, למערער אין חוזה עם הדייר. למערער יש חוזה רק מול חברת גיל פז.  
10 משמע, חרף ניסיון המערער להציג את העסקה כאילו חברת גיל פז אינה שוכרת את הדירה  
11 מהמערער, הרי שהעובדות בשטח מצביעות על כך שהחברה היא שמתקשרת אל מול הדייר,  
12 לאחר שהיא בוחרת אותו, ולאחר שהיא קובעת את שיעור שכר הדירה המשולם, ומכך  
13 משתמע שהמערער משכיר את דירתו לחברה – היא הצד היחיד לחוזה מולו.

14 6. מכל האמור לעיל, יש לדחות את טענת המערער כאילו הוא משכיר את דירתו ליחיד.  
15 על פי האמור לעיל, אין בידי לקבל את טענת המערער שאינם משכירים את דירתם  
16 לחברה, אלא נעזרים בשירותי החברה לצורך השכרתה וגביית שכר הדירה בגינה. מכאן אין  
17 לי אלא לקבוע שקביעתו של המשיב כי ההכנסה משכר דירה אינה עומדת בתנאי חוק מס  
18 הכנסה (עידוד להשכרת דירות הוראות שעה ותיקוני חוק), התשמ"א – 1981- בד"ק יסודה.

19 **לסיכום**

20 התוצאה היא שבתקופה שבין 1.1.05 ועד ליום 31.8.06 המערער עבד תמורת שכר ששולם לו  
21 בגין עבודתו. משכך יש לראות הכנסתו בתקופה זו כהכנסה פירותית. והערעור המתייחס  
22 לפרק זמן זה נדחה.

23 לעומת זאת בתקופה שבין 31.8.06 – 31.12.09 לרבות שנת המס 2007 יש לקבל את ערעורו  
24 של המערער ולפיו יש לראות את ההכנסות שקיבל מהחברה בגין התחייבותו לאי תחרות  
25 כהכנסה הונית החייבת במס לפי השיעור הקבוע בסעיף 91(ב)(1) לפקודה.

