בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 **יוני** 2022

ע"מ 30423-01-20 **אלי כהנא אחזקות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב** 3

ע"מ 30454-01-20 **אחים אייזנברג בע"מ נ' פקיד שומה ת"א** 3

ע"מ 30442-01-20 **אליה כהנא נ' פקיד שומה תל אביב** 3

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערים
1. **אלי כהנא אחזקות בע"מ**
2. **אחים אייזנברג בע"מ**
3. **אליה כהנא**

ע"י ב"כ עוה"ד ד"ר גלעד וקסלמן, אור אבי ווזנה

נגד

משיב
פקיד שומה תל אביב 3
ע"י ב"כ עו"ד נגה דגן
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

פתח דבר

עניינם של שלושת הערעורים שבכותרת הוא בסיווגו של תקבול ששולם למערער, מר אליה כהנא (להלן: **המערער**), על ידי חברה זרה בשם FEI MICROSCOPY SOLUTIONS (להלן: **הרוכשת** או FEI) במסגרת מכירת פעילות בתחום מיקרוסקופים אלקטרונים (להלן: **פעילות מ"א**) מחברת האחים אייזנברג בע"מ (להלן: **המוכרת** או **החברה**) לחברה הרוכשת. המערער החזיק במלוא מניותיה של החברה (בעקיפין, באמצעות חברה משפחתית שהייתה בבעלותו המלאה) והוא כיהן בה כדירקטור וכמנהל שכיר.

עיקרי העובדות וטענות הצדדים

1. המערער הוא הבעלים היחיד של חברה משפחתית המחזיקה במלוא הון המניות של החברה. החברה הוקמה בשנת 1952 (נספח 2 לתצהיר המשיב).
המערער עבד בחברה החל משנת 1976 (סעיף 34 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור, פרוטוקול דיון הוכחות עמ' 89 ש' 9) והוא הדמות הדומיננטית והמרכזית בה במשך 40 השנים האחרונות (סעיף 96 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור).
2. בין החברה ובין חברת פיליפס (Philips Electron Optics B.V), שנמנית על קבוצת FEI האמריקאית, נחתם הסכם סוכנות בתאריך 1.1.1998 שהתחדש אוטומטית

http://www.CapiTax.co.il/Attachments/30423-01-20.pdf

לתקופות עוקבות (להלן: **הסכם הסוכנות**, נספח 11 לתצהיר המשיב). במסגרת ההסכם התחייבה החברה לפעול כמתווכת עצמאית מול לקוחות בישראל למכירת מוצרים וחלקי חילוף של פיליפס בתחום מ"א, בתמורה לקבלת עמלה. הוסכם שהחברה תספק גם שירותי תמיכה למוצרים שנמכרו ולצורך כך התחייבה להחזיק צוות טכנאים מיומן.

3. בסעיף 16 להסכם הסוכנות נקבע, כי במקרה של ביטול ההסכם, פיליפס תרכוש את מלאי חלקי החילוף שבידי החברה ותערוך הסדרים לגבי התחייבויות פתוחות למתן שירות ותחזוקה של המוצרים שנמכרו. כן נקבע כי עם מילוי כל התחייבויות החברה לפי ההסכם, היא תפוצה בסכום המייצג 3 אחוז מהערך נטו מכל ההזמנות שיתקבלו ויאושרו על ידי פיליפס למוצרים שיסופקו בישראל במהלך 6 חודשים ממועד ביטול ההסכם. כמו כן, החברה תקבל סכום המייצג 2 אחוז מהממוצע השנתי של ערך מכירות נטו שנצבר במהלך 3 השנים שקדמו לתאריך ביטול ההסכם (נספח 11ג לתצהיר המשיב).

4. כחלק ממגמה כללית של FEI להעביר את פעילותה למתכונת של ניהול ישיר באמצעות הקמת סניפים במדינות היעד, חלף פעילות באמצעות סוכנים עצמאיים, נחתמו בתאריך 4.11.2014 שני הסכמים: האחד, הסכם לרכישת נכסי ופעילות החברה על ידי FEI (נספח 8 לתצהיר המשיב) והשני, הסכם אי תחרות בין המערער ובין FEI (נספח 9 לתצהיר המשיב) (להלן: **הסכם רכישת הפעילות, הסכם אי התחרות**, בהתאמה).

5. במסגרת הסכם רכישת הפעילות מכרה החברה את "הנכסים הנרכשים", כהגדרתם בסעיף 1.1 להסכם, ואת "ההתחייבות הניטלות", כהגדרתן בסעיף 1.2 להסכם, כאשר "העסק" הוגדר במבוא להסכם כ"הפצה ושירותים במוצרים בתחום המיקרוסקופיה, אופטיקה ואלקטרואופטיקה":

> distributing and providing maintenance and support services for certain Purchaser's products and equipment for microscopy, optics and electro-optics.

6. בצד זאת, הוגדרו בסעיפים 1.3-1.4 להסכם "נכסים מוחרגים" ו"התחייבויות מוחרגות" שלא יועברו לרוכשת ויוותרו במוכרת, ובכלל זה פעילות, עסקים ורכוש שאינם בתחום פעילות מ"א.

7. בסעיף 1.5 להסכם רכישת הפעילות נקבע כי, בכפוף למילוי הוראות ההסכם, תשלם הרוכשת למוכרת בתמורה לרכישת "הנכסים הנרכשים" סך של 3.3 מיליון דולר במהלך השנים 2014-2015.
8. בסעיף 4.7 להסכם רכישת הפעילות נקבעה תניית אי תחרות המחייבת את המוכרת שלא להתחרות ברוכשת בתחום מ"א, במהלך התקופה שנקבעה לאי תחרות (כהגדרתה בסעיף 3 להסכם אי התחרות), בין בעצמה ובין מטעם כל אדם אחר, ובכלל זה להימנע מלשווק ומלהפיץ מוצרים וציוד המתחרים באלו של הרוכשת, וכן להימנע מלפנות ללקוחות ולספקים או מלעסוק במכירה ובמתן שירותים בתחום פעילות מ"א (להלן: **תניית אי התחרות**):

During the Non-Compete Period, Seller shall not, for himself or through or on behalf of any other Person...

9. במבוא להסכם רכישת הפעילות נקבע, כי המערער יחתום, בשמו ובשם החברה המשפחתית, על ערבות אישית לצורך הבטחת קיום התחייבויותיה של המוכרת על פי ההסכם, לרבות לעניין התחייבותה לאי תחרות, וזאת בהתאם לנוסח כתב הערבות שצורף כנספח ב' להסכם (להלן: **כתב ערבות אישית**, נספח 10א לתצהיר המשיב):

As a condition and material inducement to the willingness of Purchaser to enter into this Agreement, Eli Kahana…will execute a guarantee in the form attached hereto as Exhibit B.

10. במסגרת הסכם אי התחרות שנחתם בין המערער ובין הרוכשת, התחייב המערער, למשך תקופה בת 3 שנים מיום חתימת ההסכם (להלן: **תקופת אי התחרות**), שלא לפנות ללקוחות או לעסוק או למכור מוצרים וציוד בתחום פעילות מ"א, או ליתר דיוק, בתחום העושה שימוש ב"מאיץ אלקטרונים ואלומת יונים ממוקדת", וזאת בין בעצמו ובין באמצעות אחר, כל עוד לא קיבל הסכמה מוקדמת לכך בכתב של הרוכשת (סעיף 3 להסכם אי התחרות, נספח 9ב לתצהיר המשיב).

בסעיף 2 להסכם אי התחרות נקבע, כי בכפוף להתקיימות תנאי הסכם אי התחרות, תנאי הסכם רכישת הפעילות והערבות האישית, תשלם הרוכשת למערער סך של 2.2 מיליון דולר במהלך השנים 2014-2015.

11. המערער דיווח למשיב על תקבול בסך של 2.2 מיליון דולר (כ- 8.3 מיליון ש"ח) בשנים 2014-2015 כהכנסת רווח הון החייבת בשיעור מס רווח הון לפי סעיף 91(ב)

לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: **הפקודה**). בדו"ח לשנת 2015 קיזז המערער הפסד הון בסך של 170,000 ש"ח, בגין הלוואה שהעניק לבן אחיו, אהוד רמות (נספח 6 לתצהיר המשיב).

החברה דיווחה על תקבול בסך של 3.3 מיליון דולר (כ- 12.5 מיליון ש"ח) בשנים 2015-2014 כחייב בשיעור מס חברות.

12. לטענת המערערים, המערער היה הדמות הדומיננטית ובעל המומחיות בפעילות מ"א בחברה ועל רקע זה ביקשה הרוכשת למנוע ממנו להתחרות בה בעקבות רכישת הפעילות מהחברה. לטענתם, הרוכשת הצליחה לנטרל את המערער ולקבע את השוק בתקופת אי התחרות, כך שבסיומה נגדעה יכולתו של המערער להפיק הכנסות מתחום מ"א, ולכל הפחות, נגדע "הענף העיקרי לבלתי צמוח שוב". בנוסף, המערערים ביקשו להתיר קיזוז הפסד הון בגין אי החזר הלוואה שנתן המערער לאחיינו.

13. המשיב דחה את דיווחי המערער וקבע, כי יש לסווג את העסקה באופן **שונה**. לפי עמדת המשיב, יש לראות במלוא התקבול, בסך של 5.5 מיליון דולר ששולם על ידי הרוכשת, כחייב במס חברות בידי החברה בגין מכירת פעילותה ונכסיה בתחום פעילות מ"א, ובנוסף לכך לחייב את המערער במס (באמצעות החברה המשפחתית) על תקבול בסך של 2.2 מיליון דולר כמשיכת דיבידנד מהחברה לפי סעיף 2(4) לפקודה או כהכנסת משכורת לפי סעיף 2(2) לפקודה; לחילופין, טען המשיב כי יש לראות בפיצול התמורה בין החברה ובין המערער כפעולה מלאכותית שעיקר מטרתה הפחתת מס בלתי נאותה לפי סעיף 86 לפקודה ולכן יש לסווגה **מחדש**. לחילופי חילופין, טען המשיב כי יש לראות בתקבול ששולם למערער (2.2 מיליון דולר) כהכנסה פירותית בידו המהווה תחליף שכר (סעיף 2(2) לפקודה) או הכנסה ממשלח יד (סעיף 2(1) לפקודה) או הכנסה ממקור פירותי אחר (סעיף 2(10) לפקודה).

<u>דיון והכרעה</u>

14. עניין לנו באופן ניתוח תקבולי אי תחרות שקיבל המערער במסגרת רכישת הפעילות של חברה בבעלותו (בעקיפין). כאמור, המשיב טוען כי יש לסווג תקבול זה באופן שונה מכפי שדווח לו, כך שיחויב במס באופן התואם את טיבו המיסויי האמיתי.

15. בפסק דין ברנע (ע"א 5083/13 **פקיד שומה כפר-סבא נ' יוסף ברנע** (10.8.2016) (להלן: עניין **ברנע**)) נסוב הדיון על דינו של תקבול שקיבל עובד ממעבידו תמורת חתימה על תניית אי תחרות בעת פרישתו ממקום עבודתו.

בעניין **ברנע** נקבע, כי על מנת לעמוד על טיבם המיסויי האמיתי של תשלומי אי תחרות, יש לבחון אותם באופן דו-שלבי: בשלב ראשון, יש לבחון האם התשלומים שולמו במסגרת תניית אי תחרות אותנטית, ולא ככסות לתשלומים אחרים כחלק מניסיון של הנישום להפחית את נטל המס המוטל עליו (פס' 34-35 בעניין **ברנע**). ככל שהמסקנה תהא כי לא מדובר בתניית אי תחרות אמיתית, ימוסו התשלומים בהתאם לטיבם המיסויי האמיתי. לעומת זאת, אם עלה בידי הנישום להוכיח כי מדובר בתניית אי תחרות אמיתית, יש להמשיך לשלב השני ולבחון במסגרתו, האם הוכח כי מדובר בתשלום בעל אופי הוני. בתוך כך, נקבע בעניין **ברנע** כי כאשר מדובר בתשלום הניתן לעובד על ידי מעבידו, קיימת "**חזקה 'חזקה'**", הניתנת לסתירה, לפיה תשלום זה הוא הכנסה פירותית המהווה הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה כאשר הנטל על העובד לסתור חזקה "חזקה" זו.

16. אין לכחד, כי בענייננו התשלום בגין אי תחרות לא שולם למערער על ידי מעבידתו, שהיא החברה המוכרת, אלא על ידי הרוכשת שבינה ובינו לא מתקיימים יחסי עובד-מעביד. במובן זה אכן אין תחולה בענייננו לתחולת החזקה "החזקה" שנקבעה בעניין **ברנע** שעניינה בתשלומי אי תחרות הניתנים לעובד על ידי מעבידו. אולם שלב ההתחקות אחר מידת האותנטיות של תניית אי התחרות עדיין רלוונטי גם בנסיבות בהן אין מדובר ביחסי עובד מעביד, "**שהרי השאיפה לחתור לגביית מס אמת לעולם ניצבת על מכונה, תהא מערכת היחסים בין המשלם למקבל אשר תהא**" (ע"א 8294/14 **גנגינה נ' פ"ש פתח-תקוה**, פס' 17 (20.3.2018) (להלן: עניין **גנגינה**)). בעניין **גנגינה** פסק בית המשפט, על יסוד המתווה שנקבע בעניין **ברנע**, כי יש לראות בתניית אי תחרות אגב מכירת עסקם של המערערים, כתניה אותנטית. עם זאת נפסק כי, התשלום למערערים בגין התחייבותם להימנע מניהול חנויות מתחרות ומהקמת מרכולים חדשים, מהווה תקבול פירותי כ"הכנסת עבודה" לפי סעיף 2(2) לפקודה וכהכנסת "משלח יד" לפי סעיף 2(1) לפקודה.

בענייננו, המערער לא היה רק הבעלים של החברה המוכרת (באמצעות החברה המשפחתית) אלא גם מנהלה השכיר וקיבל ממנה הכנסת משכורת. לפיכך, על אף שהמערער לא קיבל את התשלום בסך של 2.2 מיליון דולר ממעבידתו, אין הדבר

שולל בהכרח את תחולת החזקה "החזקה" בדבר קיומה של הכנסת עבודה, בהנחה שניתן לראות, למצער בחלק מהסכום ששולם לו, כמשקף פיצוי בגין הפסקת עבודתו בחברה בתחום פעילות מ"א בתקופת אי התחרות. מילים אחרות, ככל שהפירצה, שאותה התשלום ששולם למערער בא למלא, היא אותו שכר עבודה חסר שהמערער לא יזכה לקבל מהחברה המעבידה נוכח התחייבותו שלא להתחרות ברוכשת, כי אז, על אף שתשלום זה לא שולם לו על ידי החברה המעבידה, יתכן ומבחינה מהותית הוא ייחשב כתחליף שכר בגין הפסקת עבודתו בתקופת אי התחרות. כפי שנראה בהמשך, לאור התוצאה אליה הגעתי, לא אצטרך להידרש לתחולתה של החזקה "החזקה" על הכנסת עבודה במקרה דנן.

<u>האם מדובר בענייננו בתניית אי תחרות אותנטית?</u>

17. השאלה הנשאלת היא, האם התשלום ששולם למערער במסגרת הסכם אי התחרות מהווה תשלום בגין תניית אי תחרות אמיתית או שמדובר בפיצול מלאכותי של התמורה, שהייתה מיועדת לחברה בגין מכירת פעילותה העסקית, בין שני ההסכמים, כשהמטרה היא לחסוך את המס על הדיבידנד שהיה מושך המערער מהחברה.

18. ודוקו, אם התמורה בסך של 5.5 מיליון דולר הייתה משולמת לחברה, היא הייתה נדרשת לשלם מס חברות על מלוא הסכום ובנוסף לכך היה על המערער לשלם מס על דיבידנד בגין סכום של 2.2 מיליון דולר בגין משיכת הסכום מהחברה לכיסו הפרטי. התוצאה הסופית הייתה חיוב סך של 2.2 מיליון דולר בשיעור מס שולי. לעומת זאת, פיצול הסכומים, כך שהחברה מדווחת על סך של 3.3 מיליון דולר כחייב במס חברות ואילו המערער מדווח על סך של 2.2 מיליון דולר כתקבול הוני בגין אי תחרות, מביא למיסוי הסכום של 2.2 מיליון דולר בשיעור מס מופחת החל על רווח הון.

19. אקדים את המאוחר ואציין, כי סימן שאלה של ממש מרחף בנוגע למידת האותנטיות של תניית אי התחרות בה חויב המערער. אסביר להלן.

20. **<u>ראשית</u>**, בירור השאלות מי יזם את פיצול התמורה לשני הסכמים, כיצד חושב והאם נעשה בדיעבד כחלק מניסיון להפחית את המס החל בעסקה, הן שאלות העומדות בליבת בדיקת האותנטיות של חיובו של המערער באי תחרות.

21. אחת האינדיקציות לקיומה של תניית אי תחרות אותנטית היא העובדה שנעשתה חלוקה הגיונית של התמורה, שחושבה מראש, בין שווי נכסי החברה בצירוף התחייבותה לאי תחרות ובין שווי התחייבות המערער לאי תחרות. לפיכך, היה על המערער להוכיח כי פיצול התמורה נעשה מלכתחילה, ולא בדיעבד, מתוך ניסיון להעריך באופן אמיתי ונפרד את שווי הפעילות של החברה (והתחייבותה לאי תחרות), מחד גיסא ואת שווי תניית אי התחרות כלפיו, מאידך גיסא. ככל שמתברר כי הפיצול אינו עולה בקנה אחד עם השווי הכלכלי האמיתי של כל אחד מרכיבי העסקה, מהווה הדבר אינדיקציה לניסיון לתפור את העסקה באופן מיטבי מבחינה מיסויית.

22. מחומר הראיות עולה, כי לא נעשה כל ניסיון מטעם המערערים להעריך באופן אמיתי את שוויו הכלכלי של כל אחד מרכיבי התמורה המפוצלת, דהיינו, להעריך מראש את שווי הפעילות בחברה (במסגרת הסכם רכישת הפעילות) ואת שוויה של התחייבות המערער לאי תחרות (במסגרת הסכם אי התחרות). מחדל זה מעורר את החשש כי הפיצול נעשה בדיעבד מטעמים של הפחתת נטל המס ולא מטעמים הקשורים בשווים הכלכלי האמיתי של כל אחד מרכיבי התמורה (עניין **גנגינה**, פס' 22-23)

23. גב' רוזלי ברן שהובאה לעדות מטעם המערערים, נמנית על צוות מיזוגים ורכישות ברוכשת שניהל את המשא ומתן מול המערער. היא אישרה בחקירתה כי חישוב פיצול התמורה בין הסכם הרכישה להסכם אי התחרות נעשה על ידי צוות הכספים ברוכשת שהיא אינה נמנית עליו (עמ' 97, ש' 8-14; ראו גם סעיף 6 לתצהירה). עולה מכך כי גב' ברן אינה העד הרלוונטי מטעמה של הרוכשת בנושא זה ונותרנו אפוא עם טענתו הלא מוכחת של המערער, כי ההסכמים פוצלו וכומתו על ידי הרוכשת ועל פי דרישתה. גם העובדה שהמערערים לא הביאו לעדות את מי שהמערער חזר והצביע עליו כמי שמולו נוהל המשא ומתן בעסקת הרכישה, מר טום ברטליין, רובצת לפתחם, שכן יתכן והיה בעדותו לשפוך אור על השאלה מי יזם את פיצול התמורה ואת אופן פיצולה בין שני ההסכמים (עדות המערער, עמ' 46, ש' 20-22, עמ' 90, ש' 10-14).

24. יתירה מכך, הרוכשת הקפידה לציין בהסכם אי התחרות, כי התשלום ששולם למערער תמורת התחייבותו לאי תחרות, "**מהווה רכיב בלתי נפרד מהשווי המיוחס על ידי** FEI **לנכסים הנרכשים ומשתקף בסכום התשלום המצטבר**" (סעיף 6(ב)

לתרגום הסכם אי התחרות, נספח 9ב לתצהיר המשיב). הנה כי כן, הרוכשת שביקשה להגן על עצמה מפני כל טענה אפשרית של החברה על תשלום בחסר עבור רכישת נכסיה ופעילותה, טרחה להדגיש בהסכם אי התחרות, כי התשלום למערער מהווה חלק בלתי נפרד מהתשלום לחברה עבור רכישת נכסיה על פי הסכם רכישת הפעילות. נמצאנו למדים, כי התשלום למערער פוצל מתוך התמורה שהייתה אמורה להשתלם לחברה ולכן אינו יכול לשקף תשלום אמיתי עבור התחייבות לאי תחרות.

25. **<u>זאת ועוד ועיקר</u>**, מחומר הראיות עולה, כי סך של 2.2 מיליון דולר, ששולם למערער לכאורה בגין אי תחרות, חושב לפי שיעור שרירותי של 40 אחוזים מתוך התשלום הכולל בסך של 5.5 מיליון דולר ששילמה הרוכשת. מכאן, שהסכום ששולם למערער לא חושב לפי שוויו הכלכלי האמיתי של רכיב אי התחרות, אלא כנגזרת שרירותית מסכום התמורה הכולל ששילמה הרוכשת. המערער העיד בחקירתו כי הסכום של 5.5 מיליון דולר חושב על בסיס הנזק שהיה עלול להיגרם לרוכשת, אלמלא חויבה <u>החברה</u> באי התחרות:

> "...**ועשיתי גם חשבון כמה אני אוכל להזיק להם אם אני אעבוד לבד. והגענו למסקנה שאנחנו יכולים לקחת** 50% **מהמכירות. בסוף התפשרנו על** 40%" (עמ' 78 ש' 3-1).

אך בהמשך חקירת המערער התברר כי "הפשרה" בשיעור של 40 אחוז לא כוונה <u>כלפי הרוכשת</u> (לצורך כימות הסכום של 5.5 מיליון דולר בגין הנזק שהיה עלול להיגרם לה אלמלא החיוב באי תחרות) אלא <u>כלפי החברה שבבעלותו</u>, לצורך גזירת חלקו של המערער מהתמורה שהייתה אמורה להשתלם לה, ובאופן שרירותי. ראו בהמשך חקירתו של המערער:

> "**ת**: **אני רוצה עוד פעם להסביר. אני, נתתם תחזית שאנחנו נמכור** 75, 74 **מיליון דולר ב-**5 **שנים. והם באו אליי ואמרו הנה, תשמע אנחנו צריכים לעשות הסכם גם לך, גם לאחים אייזנברג ועכשיו צריך לראות איך קובעים את הסכומים שמחלקים, את ה-**5.5, **את הסכומים האלה. ואז התחלנו לחשוב איך לעשות את זה, ואז קבענו את זה לפי הנזק שאני יכול לגרום.**
> **ש**: **אבל זה כבר אמרת, לא הבנתי אם אתה מדבר על** 40%, 74 **מיליון דולר שתחזיות שהיו לך, האם ה-**40 **אחוז הזה מביא אותך בסוף לכל ה-**5.5 **מיליון?**

ת: **לא**, 40% **מביא אותי ל**-2.2" [ההדגשה שלי – י"ס] (עמ' 82 ש' 17-25).

26. כפועל יוצא, סכום של 2.2 מיליון דולר ששולם למערער, לכאורה בגין אי תחרות, נגזר באופן שרירותי מהסכום שהיה אמור להשתלם במלואו לחברה (2.2=40%*5.5). יש בכך ללמד כי פיצול הסכום נעשה מטעמים מלאכותיים הקשורים ברצון להפחית את נטל המס.

27. למעשה, התמונה המצטיירת היא, כי האיום במימוש זכות התחרות של המערער הופנה כלפי החברה שבבעלותו, ולא כלפי הרוכשת, כאשר כביכול החברה משלמת לו כדי שיימנע מלהתחרות בה, באופן התואם את העובדות בעניין **יוניסיאן** (ע"מ (מחוזי ת"א) 34087-12-15 **יוניסיאן נ' פקיד שומה תל אביב** 1 (10.7.2017) (להלן: עניין **יוניסיאן**)). באותו עניין דובר על הסכם אי תחרות בין המערער ובין חברה שבבעלותו, לפיו התחייב המערער כלפי החברה שלא להתחרות בעסקה של חברה אחרת שמקבלת שירותים מהחברה, בכפוף לתשלום תמורה. פסק הדין קבע, כי לא היה בסיס מוצדק לטענת החברה, כי חשה מאוימת נוכח אפשרות מימוש זכות התחרות של המערער כלפיה, שכן אין זה סביר שהמערער היה מתחרה בחברה שבבעלותו תוך סיכון מימוש קבלת התמורה בידה והפרת חובת נאמנותו כלפיה: "**העובדה שהמערער היה בעל המניות, המנהל והעובד היחיד בחברה ולכן היה יכול לערוך עם החברה כל הסכם, כעולה על רוחו, היא זו שאפשרה את עריכת הסכם אי התחרות באופן בו נערך, היינו, ללא כל יסוד הגיוני, כשהמלאכותיות שבו זועקת לשמיים**" (עניין **יוניסיאן**, פס' 64).

28. אפילו אניח לרגע, כי מבחינתה של הרוכשת הסכום של 5.5 מיליון דולר נקבע מראש לאחר שקלול התחייבותו של המערער לאי תחרות (בנוסף להתחייבותה הנפרדת של החברה לאי תחרות), היינו מצפים לקבל את התחשיב של השקלול הזה והסבר לאופן חישוב שוויו של רכיב אי התחרות של המערער. אולם תחשיב כזה לא הוצג, ולא בכדי. כפי שאישר המערער בחקירתו, סך של 2.2 מיליון דולר נקבע כנגזרת שרירותית (40 אחוז) מהסכום המלא שהיה אמור להשתלם לחברה.

29. יוער כי המערערים לא סיפקו הסבר מניח את הדעת לעניין אופן חישוב סכום התמורה בסך של 5.5 מיליון דולר. המערערים הסתמכו על נתונים על פי תחזית מכירות שערך המערער ושנמסרה לרוכשת לפני החתימה על ההסכמים (נספח 6 לתצהיר המערערים). מדובר על תחזית צפויה של מכירות ציוד ב- 5 השנים שלאחר

המכירה (2014-2018) בסך של כ- 74 מיליון, אולם לא ברור מנתוני הטבלה כיצד מסכום זה חושבה התמורה הכוללת בסך של 5.5 מיליון דולר (עמ' 82 ש' 11-20).

30. **מכל מקום, וכמוסבר לעיל, העובדה שחישוב רכיב אי התחרות של המערער נעשה בדיעבד וכנגזרת שרירותית מהסכום שהיה אמור להשתלם במלואו לחברה** (5.5*40%=2.2), **מציב סימן שאלה גדול על מידת האותנטיות של תניית אי התחרות**.

31. **<u>שנית</u>**, אחת האינדיקציות שמלמדות על האותנטיות של תניית אי התחרות היא <u>שהיה זה האינטרס של הרוכשת בפיצול התמורה</u>.

לאור מסקנתי לעיל, כי התשלום למערער נגזר בדיעבד ובאופן שרירותי מהתמורה הכוללת ששילמה הרוכשת לחברה, לא ניתן לומר כי היה זה האינטרס של הרוכשת בפיצול התמורה.

מכל מקום, לא עלה בידי המערערים להוכיח כי הרוכשת היא זו שדרשה את חיובו הנפרד של המערער באי תחרות.

32. כאמור, המערערים הביאו לעדות את גב' רוזלי ברן מצוות מיזוגים ורכישות ברוכשת, שניהלה את המשא ומתן מול המערער בפגישתם מתאריך 26.2.2014 בהילסבורו ארה"ב ביחד עם מר טים ברטליין. גב' ברן ציינה בתצהירה (סעיף 4) כי: "FEI demanded as a part of the transaction personal undertaking of Mr. Kahana… separately from EB's undertakings".

אולם גב' ברן לא הסבירה מדוע לא היה בערבות האישית בה חויב המערער למניעת תחרות מהחברה, כדי לענות על הצורך האמור בסעיף 4 לתצהירה.

גם כאן, העובדה שהמערערים לא הביאו לעדות את מר טום ברטליין, רובצת לפתחם.

33. זאת ועוד, המשיב צרף לתצהירו שני מסמכים: מסמך אחד, ממר פיאנו, מנהל חשבונות בחברת טרמו פישר (נספח 20 לתצהיר המשיב), שרכשה את FEI בשנת 2016, (עמ' 95, ש' 21-22). מר פיאנו מסר כי אינו יודע כיצד פוצלה התמורה בין ההסכם לרכישת הנכסים ובין הסכם אי התחרות אך הוסיף כי פיצול הסכומים: "were presented by the seller without explanation or analysis".

מסמך שני, ממר קרמרס, מנהל בכיר בחברת טרמו פישר (נספח 21 לתצהיר המשיב), לפיו:

"Our records show that Mr. Kahana requested the division of purchase price".

אמנם, ה"ה פיאנו וקרמרס לא היו בצוות ניהול המשא ומתן מול המערער אבל קשה לקבל כי היו מוציאים תחת ידם מסמך רשמי מבלי לערוך את הבדיקות הנדרשות. ניתן להניח, הנחה סבירה, כי טרמו פישר, חברה רצינית עם התנהלות מסודרת, לא הייתה מוציאה תחת ידה מסמך רשמי מבלי לבדוק את אמינותו ושניתן לסמוך על תוכנו. יש גם לתת משקל לכך ששני גורמים שונים מחברת טרמו פישר ציינו את אותה עובדה, לפיה המערער הוא זה שביקש את פיצול התמורה. כאשר נחקרה בעניין זה גב' ברן, היא לא יכלה לשלול את האפשרות שמר פיאנו בדק את העניין מול מר טום ברטליין (עמ' 96, ש' 10-14), והעידה כי היא מכירה את מר קרמרס וכי הוא "**בחור רציני**" (עמ' 96, ש' 15-18). התוצאה היא שלא היה בעדותה של גב' ברן כדי לסתור את תשובותיהם של שני נציגי טרמו פישר, כי מי שדרש את פיצול התמורה היה המערער ולא הרוכשת.

34. האמור במסמך גם לא נסתר על ידי המערערים. אף אם אייחס משקל נמוך לתשובותיהם של ה"ה פיאנו וקרמרס, תעמוד בעינה השאלה, מדוע לא מצאו המערערים לנכון לזמנם לדיון בבית המשפט על מנת לאמת אותם עם תשובותיהם, כאשר מחקירתו של המערער עולה כי הוא ידע במי מדובר (עמ' 71, ש' 1-31) ומשלא הוצגה כל מניעה לזמנם לעדות.

35. אף לא הוכחה הטענה המופיעה (לראשונה יש לציין) בסעיף 15 לסיכומי המערער לפיה משרד עוה"ד יגאל ארנון, שייצג את הרוכשת, הוא זה שדרש התחייבות נפרדת של המערער לאי תחרות. לא הובאו תצהירים ולא נשמעה עדות בעניין זה ולכן הטענה לא הוכחה ואין לקבלה.

36. בהתחשב בחשיבות הדברים מבחינת המערערים להוכחת גרסתם, כי היה זה האינטרס של הרוכשת בפיצול התמורה, היה עליהם לבסס טענה זו היטב במישור הראייתי ולזמן כל גורם שיכול היה לשפוך אור בעניין זה. הימנעותם מלעשות זאת רובצת לפתחם בהתאם לכלל, כי הימנעות בעל דין מהבאת ראיה מלמדת בדרך כלל כי היא הייתה פועלת לרעתו ולכן נמנע מהבאתה (ע"א 3886/12 **זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ** פס' 34 (26.8.2014), עניין **גנגינה** פס' 24).

37. **משעה שלא הוכח בפניי, כי היה זה האינטרס של הרוכשת להתקשר בשני הסכמים נפרדים, ואף קיים בסיס ראייתי לטענת המשיב כי היה זה המערער**

שיזם את פיצול התמורה, חוזר ועולה החשש כי פיצול התמורה נעשה על מנת להקטין את חבות המס הכוללת בעסקה ולחסוך למערער תשלום מס על דיבידנד.

38. **<u>שלישית</u>**, מאחר שהסכם רכישת הפעילות בין החברה ובין הרוכשת כבר כלל בחובו תניית אי תחרות המכוונת כלפי החברה, ספק אם היה צורך בחיובו של המערער בתניית אי תחרות נפרדת.

תניית אי התחרות כלפי החברה נוסחה באופן רחב באופן שאסר עליה להתחרות ברוכשת בתחום מ"א גם "**באמצעות או מטעם כל אדם אחר**" (סעיף 4.7 להסכם, נספח 8 לתצהיר המשיב). לאור לשונה הגורפת של תניית אי התחרות המכוונת כלפי החברה, לא ברור מה ראתה הרוכשת צורך לקשור גם את המערער בתניית אי תחרות אישית, בתמורה לסכום ניכר של 2.2 מיליון דולר.

אמת, אפשר לצדד בטענת המערערים, כי החיוב על החברה להימנע מתחרות חל עליה כישות נפרדת ועצמאית ואין בו כדי למנוע מהמערער, כאדם פרטי, מלהתחרות ברוכשת. לפי זה, יש היגיון מסוים בדרישת הרוכשת להגן על עצמה מפני תחרות של המערער באמצעות החתמתו באופן אישי על מניעת תחרות.

אולם מצד שני, כאשר משקיפים על הדברים מנקודת מבטה של הרוכשת, לא ניתן לומר כי היה טעם בניסוחה הרחב של תניית אי התחרות כלפי החברה לולא ביקשה להגן על עצמה גם מפני תחרות של המערער באופן אישי. חיזוק ותמיכה לכך ניתן למצוא בדרישתה המפורשת של הרוכשת כי המערער יחתום על ערבות אישית להבטחת מילוי התחייבויותיה של החברה, לרבות במניעת תחרות (כתב ערבות אישית, נספח 10 לתצהיר המשיב). מנקודת מבט זו, ועל רקע ההיכרות האישית רבת השנים בין המערער ובין הרוכשת, קשה למצוא תכלית אמיתית בחיובו הנפרד של המערער בהסכם אי תחרות מלבד הרצון להפחית את המס החל בעסקה.

39. אפילו נניח לרגע, כי יימצא היגיון בדרישתה של הרוכשת לחזק ולשריין את אי התחרות החלה על החברה גם בחיובו האישי של המערער באי תחרות, וזאת כחלק מהתנהלות זהירה ומוקפדת שלה בניהול עסקיה, ספק אם הייתה לכך הצדקה נוכח חיובו של המערער בערבות <u>אישית</u> להבטחת התחייבויות החברה על פי הסכם רכישת הפעילות, לרבות לעניין חיובה של החברה באי תחרות (כתב ערבות אישית, נספח 10 לתצהיר המשיב). בנסיבות אלו, כל ניסיון מצד המערער להתחרות ברוכשת, תוך הסתמכות על אישיותה המשפטית הנפרדת של החברה, היה עולה כדי הפרה בוטה של הסכם הרכישה בשל הפרת **עיקרון תום הלב** בדיני החוזים וניתן

להניח, הנחה סבירה, כי הרוכשת הייתה מודעת לכך ולכן ספק אם ראתה צורך אמיתי לחזק את ההגנה מפני אי תחרות בהחתמתו של המערער על הסכם אי תחרות אישי. על רקע זה, יותר סביר להניח כי הייתה זו דרישתו של המערער ומטעמי הפחתת המס.

וראו בהקשר זה בעניין **גנגינה** (פס' 20): "**אם למחרת כריתת הסכם המכירה היו המערערים אצים-רצים לפתוח חנות מתחרה תחת שם חדש, יש להניח, ברמת ודאות לא נמוכה, כי היה הדבר עולה כדי הפרת ההסכם בשל הפרת חובת תום הלב**".

40. הקביעה כי, מבחינה מהותית, הסכום ששולם למערער היווה חלק מהתמורה הכוללת ששולמה לחברה בגין רכישת פעילותה העסקית ונכסיה, מובילה גם למסקנה כי פיצול התמורה בינו ובין החברה נעדר טעם מסחרי יסודי ולכן הוא "מלאכותי", בהתאם לטענתו החלופית של המשיב (סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, ע"א 2965/08 **סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקוה** (21.6.2011)). לפיכך, רשאי היה המשיב להתעלם מהפיצול ולייחס את מלוא התמורה לחברה.

41. זאת ועוד, לאורך ההליך הייתה למערער נטייה ברורה לזהות את עצמו עם החברה בכל הנוגע לפעילותה בתחום מ"א, כביכול הוא והחברה חד-הם. מעבר לעובדה שלחברה אישיות משפטית נפרדת, אין לשכוח כי לחברה היו עשרות עובדים במשך השנים וביניהם טכנאים, הנדסאים ומהנדסים שהרכיבו את מערך השירות וההפצה שבלעדיו לא ניתן היה להוציא לפועל את פעילותה בתחום מ"א. המערער אישר זאת בעצמו בחקירתו בבית המשפט:

"**את שואלת אותי, אני אמרתי לך, אני כתבתי לכם שיש לנו, שאנחנו מכרנו** 80 **מכשירים של** FEI. **ואת רוצה שאני אתן שירות ואני אטפל ואני אשלח ואני אביא ואני הכל לבד?**" (עמ' 42, ש' 26-28).

ובהמשך דבריו:

"**אני לא מבין את השאלה, איך אפשר, איך אפשר לנהל, מה זה חנות מכולת שאני יכול לעשות הכל לבד?**" (עמ' 43, ש' 1-2).

כאשר נשאל בחקירתו, מדוע לא נערך עמו הסכם במישרין לאחר הפסקת הסכם הסוכנות, זו הייתה תשובתו:

"**אבל** FEI **רצה גם מהאחים אייזנברג כל מיני... מאוד חשובים שהיו לאחים אייזנברג, למשל כל חוזה השירות. תראי קונים מכשיר, כל המידע הטכני, כל**

הידע על החוזי שירות, כל ההמשכיות היא קשורה לאחים אייזנברג" (עמ' 63, ש' 12 עד עמ' 64, ש' 3).

לאורך השנים המערער היה שכיר בחברה וקיבל ממנה משכורת. הפעילות בתחום מ"א התבצעה במלואה במסגרת החברה ולמערער לא היה עסק פרטי משל עצמו. החברה, ולא המערער, היא שנקשרה עם לקוחות ועם ספקים במכירת ציוד ובמתן שירותים. גם במהלך קיומו של הסכם הסוכנות, החברה היא זו שהתחייבה לשמש כסוכן של הרוכשת והיא זו שהתחייבה לבצע את השירותים על פי ההסכם, כאשר המערער היה חתום על הסכם הסוכנות כמנכ"ל החברה ולא באופן אישי. גם ההתקשרות בהסכם רכישת הפעילות הייתה מול החברה ולא מול המערער.

לפיכך, הכנסות החברה ממכירת פעילותה שייכות לה, ולא למערער. ככל שברצון המערער לקבל הכנסות אלו לכיסו, עליו לשלם מס על משיכת דיבידנד מהחברה.

42. כך שגם תחת ההנחה, כי הפעילות בתחום מ"א נסובה בעיקרה על הידע והניסיון האישיים של המערער, ההכנסות מהמכירות והשירותים בתחום זה הופקו מאז ומתמיד במסגרת <u>החברה</u>, ולא על ידו באופן אישי ולכן המערער אינו יכול לייחס לעצמו את הכנסות החברה בגין מכירת פעילותה תוך דילוג על שלב מיסויי. אף לא ניתן להתעלם מכך שלמערער צמח יתרון מיסויי בהפקת ההכנסות העסקיות באמצעות החברה, שהתבטא בדחייה של המס (כמחצית) לעומת הפקת הכנסות אלו במישרין על ידו. המערער גם נהנה מיתרונות אחרים שבהתאגדותה של החברה. כך שאין לקבל את טענתו כעת, המובילה להתעלמות מהישות התאגידית הנפרדת של החברה.

עמד על כך השופט עמית בעניין **גנגינה** ויפים הדברים לענייננו: "**ברי כי אין במתווה הנבחר כשלעצמו כדי להכריע כיצד יסווג התקבול, שהרי לעולם יש לבחון את מהותו של התקבול, וקשה להלום שעצם פיצול התמורה יוביל לכך ששיעור המס יפחת בכמחצית... עלינו להשתכנע כי מבחינה מהותית אין מדובר בחלק מהתמורה הכוללת ששולמה ליד יצחק בגין מכירת הפעילות העסקית, אלא בתשלום שניתן למערערים שהוא במהותו תקבול שבהון**" (פס' 34).

43. לקראת סיום חלק זה, נותר להתייחס לטענת המשיב, כי התמורה ששילמה הרוכשת, ולמצער חלקה, משקפת את סכום הפיצוי לו הייתה זכאית החברה במקרה של ביטול הסכם הסוכנות, ולכן אין לראות בה כמשקפת את שווי

התחייבותו של המערער לאי תחרות (סעיף 16 להסכם הסוכנות, נספח 11 לתצהיר המשיב).

לטענת המערערים, חישוב סכום הפיצוי על פי הסכם הסוכנות מלמד, כי החברה הייתה זכאית לכל היותר לסכום של 85 אלף דולר במקרה של ביטול הסוכנות ומכאן שהתמורה ששילמה הרוכשת, בסך של 5.5 מיליון דולר, משקפת תשלום עבור שווי רכישת נכסי החברה ובנוסף תשלום עבור מניעת תחרות מצד המערער. מבלי להיכנס לעובי הקורה, יצוין כי המערערים כשלו מלספק הסבר מניח את הדעת לגבי אופן חישוב סכום הפיצוי בסך של 85 אלף דולר. לא נמסר תחשיב בעניין וגם בתצהירה של גב' ברן אין לכך זכר (למרות שהיא מתייחסת בסעיף 3 לתצהירה לביטול הסכם הסוכנות). אותו מכתב שנשלח לפקיד השומה מטעם מייצג המערער (מתאריך 12.9.2019, נספח 23 לתצהיר המשיב), ובו הסבר על אופן חישוב סכום הפיצוי בגין הפסקת הסכם הסוכנות, אינו משכנע (למשל, סכום של 4.3 מיליון דולר המאוזכר בו, המשקף את הכנסות החברה בתחום מ"א בשנים 2012-2014, אינו עולה מנתוני הטבלה שבנספח 23א לתצהיר המשיב).

עם זאת, אני מוכנה לצאת מנקודת הנחה לטובת המערערים, כי התמורה ששילמה הרוכשת שיקפה סכום גבוה מסכום הפיצוי לו הייתה זכאית החברה בגין ביטול הסכם הסוכנות. מחומר הראיות אכן עולה, כי הרוכשת לא הייתה מעוניינת בהפסקת הסכם הסוכנות בלבד אלא גם ברכישת נכסיה של החברה ובגיוסה לצורך העברה מסודרת של פעילותה העסקית בתחום מ"א לטובת הסניף החדש שהקימה בישראל. בכל מקרה, אין בכך לשנות לעצם השאלה, האם מבחינה מהותית התמורה שולמה גם עבור מניעת תחרות מצד המערער.

44. בסיום חלק זה אציין, ולו למען הסר ספק, כי אין בדיון לעיל על מידת האותנטיות של תניית אי התחרות בה חויב המערער כדי להטיל חלילה ספק ביושרו או ביכולותיו המקצועיות המוכחות בתחום מ"א, כמו גם בעובדה שהיה המוציא והמביא והרוח החיה בחברה בתחום זה, כעולה מחומר הראיות ומעדותו הבהירה והעניינית. אלא ששאלת האותנטיות של חיובו באופן אישי במניעת תחרות נגזרת מניתוח עובדתי ומשפטי של חומר הראיות שהובא בפניי, שכאמור הוביל אותי למסקנה אליה הגעתי.

45. **מכל הטעמים המפורטים לעיל, דעתי היא כי סימן שאלה גדול מרחף מעל מידת האותנטיות של תניית אי התחרות בה חויב המערער, כך שלא הייתי מוצאת**

להתערב בשומת המשיב, המייחסת לחברה את מלוא התמורה ששולמה על ידי הרוכשת.

אלא, שכפי שנראה להלן, גם אם אניח לטובת המערערים כי עסקינן בתניית אי תחרות אותנטית, בחינת מהותם של תקבולי אי התחרות בידי המערער תוביל למסקנה כי יש לסווגם, בין כה ובין כה, כהכנסה פירותית ולא כתקבול הוני, כך שתוצאת המס על פי השומה לא תשתנה (מבלי לחוות דעה על היבטי מס או תשלומי חובה אחרים).

<u>הדיון להלן ייערך אפוא תחת ההנחה שחיובו של המערער באי תחרות היה אמיתי תוך שאני נדרשת לבחינת מהותו של התקבול בידו, האם כהכנסה פירותית או כתקבול הוני</u>.

<u>מהותה של תניית אי התחרות בה חויב המערער</u>

46. יובהר, כי העובדה שהמערער מכנה את "מכירת הנכס" לרוכשת כ"וויתור על זכות תחרות", אינה הופכת את התשלום בגינו, מינה וביה, לתקבול הוני. שומה עלינו להתחקות אחרת מהות הפירצה אותה בא תשלום זה למלא ולבחון עניינית האם מדובר ברווח הון או בהכנסה פירותית (עניין **גנגינה** פס' 26).

47. עוד יובהר, כי העובדה שהמשיב סיווג את תקבולי החברה בגין הסכם רכישת הפעילות כתקבול הוני, אינה מחייבת, מינה וביה, שזה יהיה גם סיווגו של התשלום שקיבל המערער במסגרת אותה עסקה. כלומר, העובדה שכספי אי התחרות שולמו למערער אגב מכירת עסקה של החברה, אינה מכריעה לעניין סיווגו ההוני של התשלום בידו.

וראו בהקשר זה בעניין **גנגינה** (פס' 34):

"**החשוב לעניין זה, שהעובדה שמדובר בתשלום אי-תחרות המתבצע אגב מכירת העסק, אין בה כשלעצמה כדי להכריע לעניין סיווגו של התקבול לצרכי מס, ואין בה כדי לפטור אותנו מהצורך להידרש למאפייניה של תניית אי-התחרות בנסיבות הקונקרטיות שלפנינו**".

48. עיון בתנאי תניית אי התחרות בה חויב המערער מלמד כי, מנקודת מבטה של הרוכשת, כובעו של המערער כמנהל שכיר בחברה תפס בה חלק נכבד (איסור על שיווק והפצת מוצרים בתחום מ"א, איסור על שידול לקוחות וספקים, איסור על התקשרות בהסכם כלשהו שעניינו תחרות או סיוע לתחרות ברוכשת, ראו סעיף 3

להסכם אי התחרות, נספח 9ב לתצהיר המשיב). גם הניסיון והידע הרב שיוחסו למערער בפתיח להסכם אי התחרות כוונו להיותו מנהל שכיר בחברה.

49. עמדתי לעיל על כך, שהמערער היה בעל מניות ומנהל שכיר בחברה. התחייבותו בהסכם אי התחרות שלא לעשות שימוש בידע, בניסיון ובקשרים שצבר בתחום מ"א קשורה אפוא בזיקה הדוקה לכובעו כמנהל שכיר בחברה ומתוקף עבודתו בה. לאור זאת, הנטייה הברורה היא לראות, לפחות בחלק משמעותי מתשלומי אי התחרות, כאילו שולמו לו בכובעו כעובד בחברה. משמעות הדברים היא שאותו חלק מתשלומי אי התחרות שניתן לייחס לכובעו של המערער כעובד שכיר הוא תקבול פירותי. כפי שציינתי לעיל, אין בעובדה שתשלום זה לא שולם למערער על ידי החברה המעבידה כדי לשנות ("**שהרי גם תשלומי אי-תחרות הניתנים שלא במסגרת יחסי עובד-מעביד יכולים להיחשב הכנסה פירותית**"; עניין **גנגינה**, פס' 38) .

50. ניתן לראות את הדברים גם מזווית אחרת (שתומכת בשומת המשיב): הידע והקשרים שצבר המערער בתחום מ"א, במסגרת עבודתו כמנהל בחברה, הם קניינה של החברה. מדובר אפוא "בנכס" של החברה שהמערער אינו יכול למכור לרוכשת ולכן אינו זכאי לתקבול עבורו. ממילא, נכסי החברה, לרבות המוניטין, הידע והקשרים שלה, כבר נמכרו לרוכשת במסגרת הסכם רכישת הפעילות.

51. האם העובדה שבמקרה דנן המערער לא היה רק מנהל בחברה אלא גם בעל מניות בה אמורה לשנות את סיווגם של תשלומי אי התחרות? לדעתי, התשובה היא בשלילה. הרוכשת פעלה לכבילת ידיו של המערער בתניית אי תחרות משום שהיא חששה מתחרות עמו. חשש זה לא נבע מהיותו של המערער בעלים של החברה אלא מכישוריו וניסיונו בתחום מ"א, אותם רכש במסגרת עבודתו בחברה (יצוין כי לא חלה על המערער כל הגבלה בתקופת אי התחרות להמשיך ולהחזיק בגופי השקעה בתנאים מסוימים, כמו גם בחברת בי-ננו העוסקת בתחום מ"א, סעיף 3(c)-3(d) להסכם אי התחרות, נספח 9א לתצהיר המשיב).

52. זאת ועוד, בעניין **ברנע** נדונה בהרחבה השאלה, באלו נסיבות תיחשב תניית אי תחרות כעולה כדי "גדיעת העץ", שאז התשלום בגינה ייחשב להכנסה הונית ומתי תיחשב כ"קטיפת הפירות", שאז תהווה הכנסה פירותית.

53. **בחינת מאפייניה של תניית אי התחרות במקרה דנן מובילה למסקנה, כי התחייבות המערער שלא לעסוק בתחום מ"א במשך 3 שנים, לא "גדעה את העץ" ולא הובילה להיעלמותו לנצח מהתחום. אסביר.**

54. לא ניתן לומר כי הידע, הניסיון והקשרים של המערער נמוגו בחלוף 3 שנים. מחומר הראיות עולה, כי המערער הכיר היטב את פלח שוק מ"א בתחום המכירות והשירותים, הוא קשר קשרים הדוקים עם לקוחות ועם אנשי מפתח באקדמיה בישראל ובחברות מובילות, היה בעל ידע ומומחיות ודאג לשמר ולטפח את המוניטין שלו במשך כמה עשורים. המערער קנה לו שם בתחום עיסוקו, הוא היה מוכר ומוערך, ולא ניתן לומר כי תקופת אי תחרות בת 3 שנים תגדע יכולות אלו או את הידע והניסיון שצבר, עד כדי בלתי צמוח שוב (עמ' 23, ש' 23-25, עמ' 24, ש' 18-11).

ראו עדות המערער:

> "**המיקרוסקופיה האלקטרונית זה חבורה מאוד קטנה, יש בארץ היום כ-100 מכשירים, בעצם זה לא, מכל מיני סוגים ומרוכזים במעט, בכמה עשרות מעבדות. אז יש מעט מאוד אנשים וכולם מאוד מכירים אחד את השני**" (עמ' 84 ש' 22-25).

55. המערער טען כי בבסיס תניית אי התחרות עמד חששה של הרוכשת מהקשרים ההדוקים ויחסי האמון שרקם עם לקוחותיו במשך שנים ארוכות. אלא שתכונות ויכולות אישיות, כגון כריזמה אישית וכישורי ארגון וניהול, הולכים עם המערער באשר ילך ואין לומר כי נמוגו או קהו משמעותית בתקופת אי התחרות.

56. יכולותיו של המערער כמהנדס אלקטרוניקה, בתחום המכירות, השירות, הטכנולוגיה וההתאמה לצורכי הלקוח – כפי שתיאר זאת בסעיף 2 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור מטעמו – יכולות מהסוג המתואר רלוונטיות לא רק לתחום מ"א וניתן לעשות בהם שימוש גם בתפקיד ניהולי באופן כללי. כך שלא ניתן לומר כי יכולותיו של המערער כ"מנהל" נפגעו.

57. יצוין כי המערער נותר הבעלים של החברה והמשיך לנהל אותה בתקופת אי התחרות, וגם לאחריה, עד למכירתה בשנת 2019. המערער המשיך לפקח על ניהול הפעילות בחברה בתחומים הנוספים (רק 35 אחוז בממוצע ממכירות החברה היו של מוצרי FEI, סעיף 34 לתצהיר המשיב, נספחים 13-14 לתצהיר המשיב). על קיומו של ממשק בין תחומים אלו לתחום מ"א תעיד גם העובדה כי 3 עובדי מפתח

בתחום מ"א נותרו לעבוד בחברה והוכשרו, תוך תקופה קצרה, לעבוד בתחומי הפעילות האחרים בחברה:

"**זה אותה חברה, זה אנחנו רוצים לתת שירות... כאילו יש לי מחסן ויש לי מדפים, אז אני לא יכול לשים ציוד במחסן? הבן-אדם הזה הוא מהנדס אלקטרוניקה, אני ראיתי שיש לו זמן פנוי בתחום הזה והוא השתלם בתחום השני כל השנים**" (עמ' 42, ש' 4-7).

המערער ידע לפרט, ללא כל קושי, את תחומי העיסוק הנוספים של החברה ואת לקוחותיה בכל תחום ואין מחלוקת כי המשיך לפקח על ניהולם בתקופת אי התחרות (תרשומת ביקור בעסק מתאריך 14.5.2017, נספח 5 לתצהיר המשיב, עמ' 17, ש' 12-15, עמ' 18-19).

58. במשך כל תקופת אי התחרות, ואף לאחריה (וגם לאחר מכירת מניות החברה בשנת 2019), המשיך המערער לעבוד כשכיר בחברה ולהשתכר את אותן רמות שכר שהורגל לקבל לפני 2014 (כ- 700 אלף לשנים 2014-2018, כ- 400 אלף בשנת 2019, נספח 3 משיב) (עמ' 17, ש' 5-10, סעיף 120 תצהיר המערער).

העובדה שהמערער המשיך לעבוד בחברה, כבעבר, והכנסתו כשכיר כלל לא נפגעה מלמדת, כי תניית אי התחרות לא עלתה כדי גדיעת עיסוקו. רחוק מכך. המערער המשיך לנהל את החברה באין מפריע והמשיך להפיק ממנה את אותן רמות שכר להן הורגל לפני תקופת אי התחרות:

"**אני צריך להצדיק את הדברים בחברה שלי בבעלותי כלפי עצמי, ואני קובע את רמת השכר. מה השאלה פה?**" (עמ' 20, ש' 11-12).

כלומר, עד למכירת החברה בשנת 2019 המשיך המערער לקטוף את אותם פירות (המשכורות שקיבל) שהניב לו העץ (עבודתו כמנהל החברה) והתחייבותו להימנע מתחרות בתחום מ"א לא שינתה מכך מאומה.

לפיכך, לא ניתן לומר כי נגדע או נחלש משמעותית מקור פרנסתו של המערער. מקור פרנסתו של המערער היה ונותר עבודתו בחברה, ובכל מקרה, מניעת העיסוק בתחום מ"א לא גדעה את ענף העיסוק לבלתי צמוח שוב וסופו היה לשוב ולצמוח בתום תקופת התחרות, לו רק היה המערער מעוניין בכך.

יצוין כי גם הכנסות החברה נותרו גבוהות (בשנת 2015 עמד מחזור החברה על כ- 46.8 מיליון ש"ח, כולל 4 מיליון ש"ח בגין מכירת פעילות מ"א, בשנת 2016 עמד המחזור על כ- 50.5 מיליון ש"ח, בשנת 2017 על כ- 46.5 מיליון ש"ח (נספח 15

לתצהיר המשיב, סעיף 35 לתצהיר המשיב)). כך גם לגבי רווחי החברה שנותרו גבוהים (בשנת 2015, כ- 12.7 מיליון ש"ח ועוד 3.5 מיליון ש"ח מפעילות FEI, בשנת 2016, כ- 14.5 מיליון ש"ח ובנוסף כ- 1.8 מיליון ש"ח מפעילות FEI, ראו נספח 5 לתצהיר המערער ונספח 15 לתצהיר המשיב).

59. המערער טען כי כל שנותר לו לאחר שנת 2014 הוא "**לנסות למכור את החברה, כי אני הבנת שהחברה אין תכלית...כי כל מה שנשאר... זה לא החזיק את החברה**" (עמ' 17 ש' 15-16). טענה זו אינה מתיישבת עם העובדה שמניותיו בחברה נמכרו בשנת 2019 בסכום של 8 מיליון ש"ח: "**אני קיבלתי עד עכשיו לפי הערכתי בערך** 8,000,000 **שקלים אבל אני מאוד מקווה שאני אקבל יותר. כמה אני אקבל אני לא יודע וכל**" (עמ' 21, ש' 8-9) ואף אינה מתיישבת עם העובדה, שנכון לשנת 2015 נותרו בחברה כ- 30 עובדים ובין השנים 2015-2019 היו בין עובדי החברה כאלו ששולמו להם משכורות בסדרי גודל של בין 200 אלף ש"ח ל- 400 אלף ש"ח (נספח 3 לתצהיר המשיב). כך לא מתנהלת חברה שאין בה פעילות. ואפילו נאמר כי הימנעות החברה מלעסוק בתחום מ"א הובילה להיחלשות בפעילותה, ברי כי לא היה בכך כדי לשבור את מטה לחמה:

"**ש: ובתקופה שבה היו הכי מעט עובדים לפני שמכרת את המניות, כמה עובדים בערך היו?**

ת: אני חושב שבאזור ה-30" (עמ' 21 ש' 30 עד עמ' 22 ש' 1).

60. זאת ועוד, המערער אמנם התחייב להדיר רגליו ממכירת ציוד וממתן שירותים בתחום מ"א בתקופת אי התחרות, אך נותר מעורה ומעודכן ושמר על קשר עם הגורמים הרלוונטיים בתחום, כפי שיפורט להלן. העובדה שהמערער נותר מעורה בתחום מ"א ושמר על קשרים עם אנשי מפתח בתקופת אי התחרות מלמדת כי לא נס לחו ולא קהו כישוריו ולא היה בכוחה של תניית אי התחרות לגדוע את יכולותיו בתחום.

61. לדוגמא, בשנת 2020, 3 שנים לאחר תום תקופת התחרות, הצליח המערער לקבל מלקוחותיו (פרופ' פרידמן וד"ר פופוב, נספח 4 לתצהיר המערערים) מכתבים, לצורך הצגתם בבית המשפט, המעידים על ההערכה המקצועית הרבה שהם רוחשים לו:

"**יש לי קשר מעולה עם הלקוחות, ויש לכם כמה מכתבים של לקוחות שיכולים, שמצביעים בדיוק על מה הם חושבים עליי ועל המעמד שלי**

בשוק, **ואם היה צריך הייתי מביא עוד** 50 **כאלה מכתבים**" (עמ' 23, ש' 11-9).

ממכתבה של ד"ר פופוב מהאוניברסיטה העברית בירושלים אף עולה כי האוניברסיטה המשיכה להתקשר עם החברה בתקופת אי התחרות לצורך רכישה של מערכות בתחום אנליזת חומרים מתקדמת (וראו עדותו של המערער, בעמ' 40 לפרוטוקול, על הממשק בין תחום זה לתחום מ"א).

62. דוגמא נוספת לכך שהמערער נותר מעורה בשוק מ"א ו"חי את השטח" בתקופת אי התחרות היא עדותו על כי תחזיותיו לגבי היקף מכירות הציוד בתקופה זו התממשו. המערער ידע לומר את שמות הלקוחות שרכשו את הציוד:

"**העד**, **מר המערער**: **בטח אני יכול להגיד לך**, **אינטל קנו**, **אוניברסיטת בן גוריון קנו**, **את הטכניון קנו**, **מכון ויצמן קנה**, **טבע קנו**.

עו"ד דגן: **בתקופה הזאת של** 2014 **עד** 18'.

העד, **מר המערער**: **כן**. **כן**" (עמ' 45, ש' 14-17).

המערער אף ידע לומר כי בשנים 2016-2015 לקוחות רבים רכשו חוזי שירות מהסניף הישראלי של הרוכשת (ס' 97 לתצהירו) וציין ששמר על קשר עם אנשי FEI, עם אנשי שירות שלהם ועם הלקוחות (עמ' 75 ש' 20 עד עמ' 76 ש' 2). כן העיד כי בשוק מ"א: "**יש מעט מאוד אנשים וכולם מאוד מכירים אחד את השני**" (עמ' 84, ש' 25-24); "**אני מדבר**, **לדבר מותר לי עם כולם**. **כולם מדברים איתי**" (עמ' 62, ש' 8); "**כל שבוע היה בא מישהו אחר אליי למשרד**" (עמ' 65, ש' 5-4).

יצוין כי החברה, בניצוחו של המערער, המשיכה לקבל הכנסות מ- FEI בשנות אי התחרות, 2017-2015 (כ- 3.5 מיליון, כ- 2 מיליון, 247 אלף, נספח 19 לתצהיר המשיב ונספח 5 לתצהיר המערערים).

63. המערערים הדגישו בטיעוניהם את הטענה הנוגעת ל"מחזוריות רכישת מערכות חדשות". לשיטתם, מחזוריות רכישת מערכות חדשות גרמה לקיבעון בשוק מיקרוסקופית האלקטרונים בישראל באופן שהיה מקשה על המערער לחזור לשוק העבודה בתום תקופת אי התחרות. לפי הטענה, מפאת העלויות הגבוהות של המערכות, הצטיידות במכשיר חדש נעשית רק אחת לכמה שנים. מאחר שכל מכירה יוצרת תלות של הלקוח בספק ובשירותיו לכל אותן שנים, ומאחר ומדובר בשוק קטן, כל מכירה שנעשתה בשנות אי התחרות קיבעה את המצב השוק לתקופה של 12-7 שנים קדימה, ולמעשה מנעה מהמערער לחזור ולהשתלב בשוק מ"א.

דא עקא, שטענה זו כלל לא הוכחה. המערערים התבקשו להמציא חשבוניות על מכירות של מ"א ללקוחות על מנת להוכיח את "טענת המחזוריות" אך רק 3 חשבוניות היו בגין מכירת מכשירים בתחום מ"א והשאר ייצגו מכירות של חלקי חילוף או מתן שירות. מאחר ו- 3 החשבוניות היו של רוכשים שונים (טכניון 2007, אינטל 2011 ומשרד הביטחון 2014), לא הוכחה טענת המחזוריות של רוכש ספציפי. גם העובדה שלא הובאו לעדות נציגי לקוחות שרכשו ציוד מ"א, על מנת שיעידו על המחזוריות, רובצת לפתחם של המערערים (עמ' 176, ש' 17-19, עמ' 177, ש' 20-30). יתירה מכך, המערערים טענו כי הטכנולוגיה בשוק מתקדמת במהירות ויש צורך בתחלופה של המכשיר כל 2.5 שנים. טענה זו אינה עולה בקנה אחד עם טענת המחזוריות, שכן משמעות הדברים היא שלקוחות שרוכשים מכשיר, אחת לעשר שנים, משתמשים במכשיר לא עדכני. משנשאל על כך המערער הוא חזר בו מהטענה שהטכנולוגיה הופכת להיות לא רלוונטית בחלוף כ- 3 שנים:

"**לא קונים מכשיר של שני מיליון דולר כל שנתיים וחצי בגלל שיש שם איזה משהו שהוא יותר טוב**" (עמ' 67, ש' 26-27).

"**ש: זה אומר שהמכשיר שקניתי בנקודת זמן מסוימת, ימשיך ויהיה טוב גם כעבור** 3 **שנים, ת: נכון**" (עמ' 68, ש' 8-10).

64. **סיכומם של דברים**, המערער המשיך לעבוד בחברה בתקופת אי התחרות ואף לאחריה. מטה לחמו לא נשבר. בין לפני תקופת אי התחרות, בין במהלכה ובין לאחריה, המערער המשיך לקבל הכנסות משכורת מהחברה, שנותרו בערכים דומים לאלו שלהן הורגל לפני חיובו באי תחרות (כ- 700 אלף ש"ח בשנה). יש לזכור כי המערער לא הפיק את הכנסותיו בתקופה שקדמה לאי התחרות בכובע עצמאי ומקור פרנסתו היה ונותר עבודתו בחברה. מחומר הראיות עולה, שהכנסות ורווחי החברה נותרו גבוהים בתקופת אי התחרות, ואף לאחריה. מכאן שלא ניתן לומר כי נגדע העץ מניב ההכנסות ואף לגבי הענף שהצמיח את ההכנסות בתחום מ"א לא מדובר בגדיעתו לבלתי צמוח שוב. המערער המשיך להיות מעורב ומעורה בשוק מ"א גם לאחר שנת 2014 וידיעותיו וקשריו בתחום זה לא נמוגו ואף לא קהו בתקופה של 3 שנים. **לפיכך, תחת ההנחה שחיובו של המערער באי תחרות הוא אותנטי, יש לראות בתשלום ששולם לו כהכנסה פירותית החייבת במס שולי.**

יובהר, כי אף אם היה מדובר בתשלום בעל מאפיינים מעורבים, הוניים ופירותיים, סעיף 89(ג) לפקודה קובע כי "**פירותי והוני – פירותי עדיף**", כך שדינו של התקבול כולו להיות מסווג כתקבול פירותי.

<u>עוללות</u>

65. יצוין כי ניתן לבסס את טענתו <u>החלופית</u> של המשיב בחומר הראיות, לפיה יש לסווג את התשלום למערער, למצער את חלקו, כהכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה, החייבת בשיעור מס שולי.

מחומר הראיות עולה, כי בעקבות לקחי העבר בפתיחת הסניף שלה בדרום אפריקה, ביקשה הרוכשת לקבל את שיתוף הפעולה האישי של המערער בבניית הסניף שלה בישראל, לרבות לעניין מעבר חלק של מהנדסי השירות, הרגעת הלקוחות, מתן מידע כללי על צורכי השוק וכיו"ב. המערער התבקש אפוא לבצע פעולות אקטיביות בתחום מומחיותו על מנת להבטיח הקמה מוצלחת של הסניף החדש של הרוכשת בישראל וקיבל על כך תמורה מהרוכשת, באופן שעשוי לעלות כדי הכנסה מ"משלח יד", כמפורט להלן.

גב' ברן הצהירה כי הרוכשת שילמה "**כדי לאפשר עסקה חלקה**" (סעיף 3 לתצהירה) ופירטה בחקירתה כי הכוונה למעבר "חלק" של מהנדסי השירות, בניית קשר עם הלקוחות, יחסי יציבות וביטחון והבנת צורכי השוק (עמ' 97, ש' 15-23). כן העידה כי גם לאחר חתימת ההסכם בשנת 2014, המערער סייע במציאת מיקום למשרד, מקום אחסון המלאי, איתור מנכ"ל ועוד (עמ' 98, ש' 1-5), "**כל דבר שהיינו צריכים הם עזרו לנו**" (עמ' 98, ש' 19).

המערער ציין בתצהירו כי נדרש על ידי הרוכשת לעזור באופן אישי בהצלחת המהלך של הקמת הסניף הישראלי (סעיף 29 לתצהיר המערער) והעיד בחקירתו כי הרוכשת שילמה לו עבור זה:

"**להם היה חשוב...שהמעבר יהיה שקט...שלא יהיה...שום בעיה. ובזה הם ביקשו את העזרה שלי, בשביל זה הם שילמו לי**" (עמ' 61, ש' 19-21).

"**כל מיני דברים, כל מיני זנבות שנשארו...אני עזרתי להם... בכל מיני דברים...ב... שירות לקוחות** FEI" (עמ' 61, ש' 11-17).

"**כן, והם עמדו על זה, ישבו לי על הוריד, לי אישית שאני אדאג ש...הם עובדים שאני יכול להעביר. הייתי צריך לעשות שכנוע אישי, להגיד לאנשים לעבור...זה אחת הסיבות ש-**FEI **חתמו איתי על כל ההסכמים האלה**" (עמ' 76, ש' 17-23).

"**אני אישית מצאתי להם את המנכ"ל, ליאור גדות...מצאנו להם את המשרד...**" (עמ' 62, ש' 11-15).

"**אני באופן אישי קבעתי פגישות עם לקוחות חשובים ואמרתי להם תשמעו...אתם עובדים איתי** 20 **שנה**, 30 **שנה**, **אתם יודעים שמה שאני אומר זה נכון. אני אומר לכם שאני אחראי**, **במילים אלו**, **אני אחראי שהמעבר יהיה חלק**" (עמ' 83, ש' 13-10).

הנה כי כן, קיימת תשתית ראייתית לשיבוץ התשלום ששולם למערער, למצער את חלקו, תחת האכסניה של "משלח יד" לפי סעיף 2(1) לפקודה. ברם, לא הובאו בפניי ראיות לכימות הסכום, ומאחר שממילא לא תהא לכך נפקות לעניין תוצאת המס על פי השומה (מבלי לחוות דעה לעניין היבטי מס ותשלומי חובה אחרים), הדברים נאמרים אגב אורחא ורק למען שלמות התמונה.

66. המערער ביקש לקזז בשנות השומה הפסד הון בסך של 170,000 ש"ח בגין הלוואה שהעניק לאחיינו בשנת 2011 (נספח 24 לתצהיר המשיב). יובהר, כי לא ניתן לקזז הפסד הון כנגד הכנסות המערער שמקורן בסעיף 2(4) לפקודה (ואף לא כנגד הכנסות שמקורן 2(2) או 2(1) לפקודה, ראו סעיף 92 לפקודה). בכל מקרה, לא הוכח שמדובר בחוב אבוד שכשלו סיכויי גבייתו ולא הובאו העדים הרלוונטיים להוכחת טיבו של ההפסד. מטעמים אלו, דין הטענה על קיזוז הפסד הון להידחות.

67. בשולי הדברים יצוין, כי גם אם היה מקום לראות בתשלום למערער כתקבול הוני, היה מקום לקבוע את "יום הרכישה" של הזכות שמכר לפי מועד תחילת עבודתו בחברה (1976). בהינתן אופן חישוב שיעור מס רווח הון בנסיבות בהן "יום הרכישה" קדם ל"מועד הקובע" (וראו סעיף 91(ב1) לפקודה, "שיטת חישוב המס הליניארי", עניין **ברנע** פס' 62), המחלוקת בין הצדדים בעניין הפרש המס השנוי במחלוקת הייתה מצומצמת מכפי שסברו בתחילה. על רקע זה, השקיע בית המשפט מאמצים בניסיון להביא את הצדדים לידי פשרה כספית אך, למרבית הצער, מאמצים אלו לא נשאו פרי, והגענו עד הלום.

68. כפועל יוצא מכלל האמור לעיל, הערעורים נדחים במלואם ושומות המשיב נותרות על כנן.

כל אחד מהמערערים יישא בהוצאות המשיב בסך של 25,000 ש"ח ובסה"כ בסכום של 75,000 ש"ח.

ניתן היום, ל' סיוון תשפ"ב, 29 יוני 2022, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת