



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יונסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

המערערים:

1. דניאל יונסיאן
 2. יוניסיאן אחזקות בע"מ
 3. יוניסיאן ייעוץ בע"מ
- ע"י ב"כ עו"ד דורון לוי, עו"ד רחלי גוז-לביא,
עו"ד איתן לדר ו/או עו"ד עומר בן-מתתיהו
ועו"ד טלי ברקובסקי
ממשרד עוה"ד עמית, פולק, מטלון ושות'

נגד

המשיבים:

1. פקיד השומה תל אביב 1
 2. פקיד השומה פתח תקווה
- ע"י ב"כ עו"ד גלית פואה
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

פתח דבר

6 חברה א', בבעלות מלאה של יחיד, נתנה שירותי ייעוץ, בתחום מומחיותו של היחיד, לחברה
7 ב'. חברה א' מחויבת כלפי חברה ב' בתניית אי תחרות למשך תקופה של 4 שנים לאחר סיום
8 ההתקשרות ביניהן.

9 בסמוך לאחר סיום ההתקשרות בין החברות, היחיד מתחייב כלפי חברה א' (שבבעלותו
10 המלאה) שלא להתחרות בעסקה של חברה ב', בתחום מתן שירותי הייעוץ, למשך תקופה של 4
11 שנים וזאת בכפוף לתשלום תמורה.

12 היחיד טוען כי התמורה בידו מהווה הכנסה הונית בגין מכירת זכות התחרות שלו לחברה א'
13 והכנסה זו חייבת בשיעור מס מופחת של 20%. במקביל, חברה א' טוענת כי היא זכאית לנכות
14 את הכספים ששילמה ליחיד כהוצאה בייצור הכנסתה בפריסה של 4 שנים. התוצאה היא,
15 אפוא, חיוב התמורה, הן ברמת היחיד והן ברמת חברה א', בשיעור מס של 20%.

16 רשות המיסים טוענת, מנגד, כי המהות האמיתית של התמורה בידי היחיד היא של דיבידנד
17 החייב בשיעור מס של 25%, וזאת מבלי שתותר הוצאה בחברה א'. לחלופין, סיווגה הנכון של
18 התמורה הוא של הכנסת עבודה החייבת בשיעור מס שולי של 45% תוך התרת הוצאת שכר
19 עבודה בחברה א'.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יוניסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

1 זו, בקליפת אגוז, השאלה העיקרית שבמחלוקת בין הצדדים והטעונה הכרעה בערעור זה.
2 היות שלאופן סיווג התמורה בידי היחיד יש השלכה לעניין התרת ההוצאה בחברה, אוחד הדיון
3 בכל הערעורים שבכותרת ולגבי שני המשיבים.

4

5

רקע עובדתי

- 6 1. דניאל יוניסיאן (מערער מס' 1 להלן: "המערער") הוא רואה חשבון בהשכלתו, בעל
7 תואר ראשון בכלכלה וניהול ותואר שני במנהל עסקים ובעל מומחיות בתחום
8 התמריצים ובתחום הייעוץ הכלכלי לפי החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1958.
9 בשנת 1990, המערער הקים בצוותא עם מר יוחנן קורמן, עמית לספסל הלימודים,
10 חברה לייעוץ כלכלי בשם "יוניסיאן-קורמן".
11 המערער הוביל במסגרת חברה זו את תחום התמריצים ואילו מר קורמן נתן ייעוץ
12 כלכלי בעיקר בתחום שוק ההון וההנפקות. חברה זו פעלה במשך קרוב ל-14 שנים
13 ולטענת המערער הייתה ידועה במומחיותה בתחום חוק העידוד ונתנה ייעוץ בתחום
14 זה למשרדי ראיית החשבון הגדולים בישראל, לחברות תעשייתיות רבות וללקוחות
15 מוסדיים שונים.
- 16 2. בשנת 2003 הקימו המערער, קורמן ואדם נוסף בשם נמרוד בר-נס חברה חדשה בשם
17 "יוניסיאן קורמן ייעוץ כלכלי י.ק.ב (2003) בע"מ (להלן: "חברת י.ק.ב"). המערער ומר
18 קורמן החזיקו, כל אחד, ב-42.5% מהון המניות של החברה ומר בר-נס החזיק ב-15%
19 הנותרים.
- 20 3. בתאריך 24.11.2004 כרתה חברת י.ק.ב הסכם למתן שירותים עם משרד רואי חשבון
21 ברייטמן-אלמגור ושות' (להלן: "דלויט"). הסכם זה נכנס לתוקף בתאריך 1.1.2005
22 (להלן: **הסכם השירותים עם דלויט**).
- 23 בהתאם להסכם השירותים עם דלויט, חברת י.ק.ב התחייבה להקים, לנהל ולפתח את
24 מחלקת התמריצים במשרד. תחום התמריצים כלל מתן שירותי ייעוץ בתחום השגת
25 תמריצים כספיים לחברות, לרבות כל סוג של סיוע ממשלתי מקומי או זר הניתן
26 לתאגידים באמצעות המדען הראשי, מרכז ההשקעות, קרנות דו-לאומיות, סיוע
27 משרדי הממשלה האחרים, מענקים, תמיכות למחקר ופיתוח, סובסידיות מגופים
28 זרים וכו' (סעיף 2.4 להסכם השירותים עם דלויט) (להלן: **תחום התמריצים**).
- 29 4. לפי סעיף 11 להסכם השירותים עם דלויט, דלויט התחייבה לשלם לחברת י.ק.ב
30 תשלומים בשל השירותים שהעניקה לה גם לאחר סיום ההתקשרות ביניהן, וזאת
31 למשך תקופה של ארבע שנים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יוניסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

- 1 בהסכם נקבע מנגנון לפיו, ככל שתקופת ניהול מחלקת התמריצים של דלויט תהיה
2 ארוכה יותר כך חברת י.ק.ב תהיה זכאית בעתיד, לאחר סיום ההתקשרות, לתשלום
3 כספי גבוה יותר (להלן: "תשלומי הפרשים").
- 4 כמו כן נקבע, כי ביצוע תשלומי הפרשים העתידיים מותנה בכך שהחברה לא תתחרה
5 בעסקיה של דלויט בתחום התמריצים למשך תקופה של ארבע שנים מיום סיום
6 ההתקשרות ביניהן ("תניית אי התחרות בהסכם דלויט").
- 7 .5. בשנת 2007 החליטו בעלי המניות בחברת י.ק.ב על סיום הפעילות העסקית המשותפת
8 ביניהם.
- 9 בהמשך לכך, חברת יוניסיאן ייעוץ בע"מ (להלן: "החברה") החלה לקבל את ההכנסות
10 בגין שירותי ניהול מחלקת התמריצים בדלויט. החברה מוחזקת במלואה על ידי
11 המערער באמצעות חברה משפחתית בשם חברת יוניסיאן אחזקות בע"מ (מערערת
12 מס' 2).
- 13 .6. בתאריך 31.12.2010, לאחר שש שנים בהן נוהלה מחלקת התמריצים בדלויט,
14 הסתיימה ההתקשרות על פי הסכם השירותים עם דלויט (להלן: "סיום ההתקשרות")
15 והתגבשה הזכאות לקבלת תשלומי הפרשים בגובה של "מנה מלאה" כהגדרתה
16 בסעיף 5.6 להסכם (50% מרווחי מחלקת התמריצים) וזאת לתקופה של 4 שנים (-2011
17 2014).
- 18 .7. בתאריך 11.8.2011 חתמו המערער והחברה על הסכם לפיו המערער יקבל מהחברה
19 פיצוי בסכום של 3 מיליון ש"ח בגין וויתורו על זכותו להתחרות בדלויט למשך תקופה
20 של ארבע שנים מיום הפסקת עבודתו כמנהל מחלקת התמריצים בדלויט (להלן:
21 "הסכם אי התחרות" ו-"הפיצוי", בהתאמה).
- 22 .8. המערער המשיך לספק שירותים לדלויט במסגרת פרויקט התמ"ת גם לאחר סיום
23 ההתקשרות. בשנת 2011 שילמה דלויט למערער דמי ייעוץ בסכום של 10,000 ש"ח
24 לחודש.
- 25 .9. במסגרת הדו"ח לשנת 2011 דיווח המערער על הכנסה בסכום של 3 מיליון ש"ח כרווח
26 הון החייב בשיעור מס של 20%. כנגד רווח ההון קיזז המערער הפסד הון בסכום של
27 1.1 מיליון ש"ח.
- 28 בדו"חות החברה לשנים 2011-2013 נדרש הסכום הנ"ל כהוצאה שוטפת בפריסה על
29 פני 4 שנים (750,000 ש"ח לכל שנה, באור 10 בדוחות הכספיים של החברה לשנת
30 2011).
- 31 .10. דלויט שילמה לחברה את תשלומי הפרשים בשנים 2011-2013 כדלקמן: בשנת 2011
32 שולם לחברה סכום של 1,234,914 ש"ח; בשנת 2012 שולם לחברה סכום של 1,003,528



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יונסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

1 ש"ח; בשנת 2013 שולם לחברה סכום של 900,756 ש"ח. הסכום המלא בגין שנת 2014
2 מצוי במחלוקת.

3

4

דיון והכרעה

5 א. סיווג שונה של הפיצוי על פי הסכם אי התחרות

6 11. המערער טוען, כי הסכם אי התחרות שבינו לבין החברה נדרש על מנת שהחברה תוכל
7 לעמוד בהתחייבותה לאי תחרות כלפי דלויט. לטענתו, גם הוא וגם החברה פעלו מתוך
8 שיקולים מסחריים על מנת לזכות בתשלומי ההפרשים מדלויט. לולא נחתם הסכם אי
9 התחרות, על תשלומים אלו היה מרחף הסיכון שלא ישולמו לחברה משום שלמערער
10 זכות אישית להתחרות בדלויט ומימושה של זכות זו על ידו היה מסכן את קבלת
11 ההפרשים בידי החברה. לכן, היה זה הכרח המציאות שהחברה תרכוש מהמערער את
12 זכות התחרות שלו בדלויט, תמנע ממנו מלהתחרות בדלויט ועל ידי כך תאפשר את
13 קבלת תשלומי ההפרשים לידה.

14 לטענת המערער, קיימת תכלית אמיתית וטעם מסחרי ממשי בהתקשרות על פי הסכם
15 אי התחרות ולכן אין לקבל את טענת המשיב, כי יש לסווג מחדש את הפיצוי על פי
16 ההסכם.

17 12. טענה זו של המערער מורכבת, למעשה, מכמה נדבכים הבנויים זה על גבי זה. רק
18 קיומם המצטבר יבסס את טענת המערער, כי הייתה להסכם אי התחרות תכלית
19 אמיתית. אחרת, יצדק המשיב בטענתו, כי בהעדר תכלית אמיתית להתקשרות בהסכם
20 אי התחרות, יש לסווג את הפיצוי שניתן במסגרתו באופן שונה, כך שישווג כמשיכת
21 דיבידנד או, לחלופין, כהכנסת עבודה, חלף הצגתו כרווח הון על ידי המערער.

22 13. ואלו הנדבכים המרכיבים את טענות המערערים, אותם הם נדרשים להוכיח בערעורים
23 דגן:

24 א. המערער אינו מחויב באופן אישי לתניית אי התחרות כלפי דלויט מכוח הסכם
25 השירותים משנת 2004 ולכן יש למערער זכות להתחרות בדלויט בתחום
26 התמריצים לאחר סיום ההתקשרות.

27 ב. אין מניעה, משפטית ומעשית, כי המערער יממש את זכות התחרות שלו בדלויט.

28 ג. ברצונו ובכוונתו של המערער לממש בפועל את זכות התחרות שלו בדלויט.

29 ד. מימוש זכות התחרות של המערער בדלויט מהווה גורם סיכון שמחייב את החברה
30 להתקשר עמו בהסכם אי התחרות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יונסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

- 1 ה. מימוש זכות התחרות של המערער בדלויט, ימנע מהחברה את קבלת תשלומי
2 ההפרשים.
- 3 ו. החברה נדרשה להתקשר עם המערער בהסכם לרכישת זכות התחרות שלו בדלויט
4 אחרת לא הייתה זכאית לקבל את תשלומי ההפרשים.
- 5 14. מאחר שטענות המערערים מבוססות על משקלם המצטבר של הנדבכים לעיל, ברי כי
6 די באי התקיימותו של אחד מהם כדי להוביל למסקנה שלא הייתה תכלית אמיתית
7 להתקשרות בהסכם אי התחרות וכי מכירת הזכות שבוצעה במסגרתה אינה מכירה
8 כלל ולכן צדק המשיב כאשר השתמש בסמכותו לסווג מחדש את הפיצוי.
- 9 15. כפי שאסביר להלן, המערערים לא הצליחו לשכנע בהתקיימותו של אף אחד מנדבכים
10 אלו, לא כל שכן בהתקיימותם במצטבר, ולכן דין טענתם בערעורים להידחות.
- 11 **האם המערער מחויב באופן אישי לאי תחרות בדלויט על פי הסכם השירותים משנת**
12 **2004?**
- 13 16. שאלה זו היא השאלה העיקרית, אם כי לא היחידה, העומדת לדיון בערעור זה.
14 אם נגיע למסקנה, כי למערער הייתה התחייבות אישית כלפי דלויט שלא להתחרות בה
15 בתחום התמריצים לאחר סיום ההתקשרות עמה, כי אז ברור שהמערער לא יכול היה
16 להתחייב שוב לאי תחרות בדלויט, והפעם כלפי החברה.
- 17 המערער לא יכול היה למכור לחברה בשנת 2011 את זכות התחרות שלו בדלויט אם
18 כבר התחייב שלא להתחרות בדלויט בשנת 2004. במקרה כזה, כל הקונסטרוקציה של
19 הסכם אי התחרות והפיצוי שניתן במסגרתו – אין להם על מה לסמוך.
- 20 אקדים ואומר כי, לדעתי, למערער הייתה התחייבות אישית שלא להתחרות בדלויט
21 כבר במסגרת הסכם השירותים עם דלויט ולכן לא יכול היה למכור לחברה את זכות
22 התחרות שלו בדלויט במסגרת הסכם אי התחרות.
- 23 די בכך כדי לאשר את עמדת המשיב לפיה, הסכם אי התחרות אינו מייצג התחייבות
24 אמיתית, שכן המערער אינו יכול למכור זכות שכבר אינה ברשותו.
- 25 17. אכן, צודק המערער בטענתו, כי מבחינה פורמאלית הוא לא היה צד להסכם השירותים
26 עם דלויט. הסכם השירותים נכרת עם חברת י.ק.ב ולא עם המערער. כמו כן, המערער
27 החזיק רק ב- 42.5% מהון המניות של חברת י.ק.ב והיו בחברה בעלי מניות נוספים.
- 28 18. עם זאת, לא יכולה להיות מחלוקת, כי תכלית ההתקשרות בהסכם השירותים עם
29 דלויט הייתה אחת ויחידה – מתן שרותי ייעוץ בתחום התמריצים **על ידי המערער**
30 **באופן אישי**.
- 31 וכך נקבע בהסכם השירותים:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יוניסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

- 1 **"מוסכם ומוצהר כי הניהול והייעוץ מטעם יוניסיאן יינתנו אך ורק על ידי מר דני**
2 **יוניסיאן, אשר ישמש כמנהל במשרה מלאה של מחלקת התמריצים של המשרד..."**
3 [ההדגשה במקור – י"ס] (סעיף 4.1 להסכם).
4 **"בראל [דלויט לענייננו – י"ס] מתחייבת לקבל את שירותיו את מר דני יוניסיאן**
5 **לתקופת זמן שלא תפחת מ- 4 שנים החל ממועד ההצטרפות. יודגש כי התחייבותה**
6 **זו של בראל שלובה בהתחייבותו של מר דני יוניסיאן להקדיש את מלוא מרצו, זמנו**
7 **וכישוריו לצורכי ניהול המחלקה ובהיותו של מר דני יוניסיאן כשיר לחלוטין למלא**
8 **את תפקידיו" (סעיף 9.2 להסכם).**
9 19. בתחום מתן השירותים האישיים, החברה פועלת באמצעות האורגנים שלה ואין
10 לחברה, שהיא תאגיד מלאכותי, יכולת לתת שירותים אישיים משל עצמה.
11 וכך העיד המערער: **"ש. לחברה הזאת [הכוונה ליוניסיאן ייעוץ – י"ס] מן הסתם אין**
12 **ידע אין ניסיון זה אתה עצמך הכול? ת. מה שיש לי יש לחברה, כן נכון" (עמ' 38 שורות**
13 **15-16).**
14 למרות שדברים אלו נאמרו בהקשר לחברת יוניסיאן ייעוץ הם ישימים גם לגבי חברת
15 י.ק.ב, שהרי אין מחלוקת כי רק המערער נתן את שירותי הייעוץ לדלויט במסגרת
16 חברת י.ק.ב.
17 20. מנקודת מבטה של דלויט, לא היה לה כל צורך בשירותים של בעלי המניות האחרים
18 בחברת י.ק.ב, שהתמחותם הייתה בתחום שוק ההון וההנפקות, תחום בו דלויט לא
19 נזקקה לקבלת שירותים (סעיף 11 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור).
20 דלויט גם לא נזקקה לשירותיה של חברת י.ק.ב כ"חברה", שכן לא היה לה ערך מוסף
21 במתן שירותים אלו, שמעצם טיבם, נושאים אופי אישי ותלויים כל כולם בכישוריו,
22 ניסיונו ויכולותיו המקצועיות של המערער ומבוצעים על ידו באופן אישי.
23 דברים אלו ישימים, וביתר שאת, בעניין החברה (יוניסיאן ייעוץ בע"מ), שהמערער
24 החזיק במלוא הון מניותיה ושימש מנהלה היחיד, ומשנת 2008 ואילך החלה לקבל את
25 התשלומים בגין שירותי הייעוץ לדלויט תחת חברת י.ק.ב.
26 **מכאן, ששירותיו האישיים של המערער בתחום התמריצים, הם ורק הם, היו ביסוד**
27 **גמירות דעתה של דלויט בהתקשרותה בהסכם השירותים.**
28 וכך העיד מטעם המערער מר צ'יקורל, שותף במחלקת המיסים בדלויט, ושושבין
29 ההתקשרות בין המערער לדלויט:
30 **"ש. לא זה לא מה ששאלתי. אם המערער היה עובד באופן עצמאי ולא באמצעות**
31 **חברה זה לא היה משנה מבחינתך. היית ממשיך לעבוד איתו, נכון? ת. כן" (עמ' 8**
32 **שורות 7-9).**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יונסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

21. מבחינת דלויט, זהותה של החברה, באמצעותה התקשר המערער בהסכם, אינה מעלה
ואינה מורידה. החברה אינה אלא כלי בידי המערער לקבלת התשלומים משרותי
הייעוץ והניהול.
וכך העיד מר צ'יקורל:
"ש. זאת אומרת אם דני היה עוזב את יוניסיאן ייעוץ פותח חברה אחרת והולך ועובד
באמצעות חברה אחרת אתה היית הולך איתו? ת. רק איתו" (עמ' 9 שורות 29-31).
"... לי זה לא ממש מעניין למי אנחנו משלמים את הכסף. לדני או לזה או לזה. כמו
שאמרתי, מה שחשוב היה לי זה שדני יהיה איתנו, המסגרת שמאכלסת את הפעילות
שלו, שלו" (עמ' 9 שורות 26-28).
"תראי כשאני עשיתי את הפיתוח העסקי של המחלקה רציתי את דני. המסגרת
המשפטית שבמסגרתה הוא מצטרף אם זה בחרה [צ"ל- בחברה י"ס] איקס וואי זד
לבד פחות מעניין אותי. לא התעסקתי עם זה. אני רציתי את דני" (עמ' 7 שורות 27-
29 וכן סעיפים 9, 13-15 לתצהיר צ'יקורל).
22. העולה מכך, שמבחינה מהותית, החובות והזכויות על פי הסכם השירותים עם דלויט
נקבעו על בסיס מתן השירותים של המערער באופן אישי.
23. מאחר שביסוד ההתקשרות בהסכם השירותים עמד מתן השירותים באופן אישי על
ידי המערער לאורך כל תקופת ההתקשרות, ממילא היה זה גם הרציונל שעמד ביסוד
תניית אי התחרות, היינו, אי מתן שירותים על ידי המערער בתקופת 4 השנים שלאחר
סיום ההתקשרות. שהרי, גם היכולת להתחרות בדלויט, לאחר סיום ההתקשרות,
מבוססת כל כולה על כישוריו המקצועיים האישיים של המערער, בדיוק כמו לגבי מתן
השירותים בתקופת ההתקשרות.
וכך העיד מר צ'יקורל: "אני רציתי שהוא ישב הוא התחייב אצלנו לתקופות ארוכות
ואי תחרות ואני התניתי את הזכות שלו לקבל תקבולים בכל מיני התניות כאלה
ואחרות..." (עמ' 8 שורות 16-18).
24. מנקודת מבטה של דלויט, לא יכולה להיות מחלוקת כי תניית אי התחרות חלה על
המערער באופן אישי. לו היה המערער מתחרה בעסקי התמריצים שלה לאחר סיום
ההתקשרות, דלויט הייתה רואה בכך הפרה בוטה של תניית אי התחרות המקימה
עילה לתביעה משפטית בגין הפרת התחייבות חוזית ועילה לאי תשלום סכום
ההפרשים על פי ההסכם. (עדות ציקורל, עמ' 13 שורות 18-33 ועמ' 14 שורות 1-6).
לאור כל זאת, נכון וראוי, לטעמי, לקרוא אל תוך הסכם השירותים עם דלויט תנאי
מכללא הקובע כי החובות והזכויות על פי ההסכם חלו גם על המערער באופן אישי. יש
לראות את המערער כמי שחלה עליו תניית אי התחרות באופן אישי למרות שמבחינה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יונסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

- 1 פורמאלית לא היה צד להסכם השירותים עם דלויט (ברק, פרשנות במשפט (ד) חוזה
2 385-389; ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות', נז(5)
3 915 (להלן: עניין רובינשטיין)).
- 4 25. מסקנה זו מקבלת חיזוק מסוים מהעובדה שבשנת 2007 הופסקה הפעילות העסקית
5 בין בעלי המניות בחברת י.ק.ב והתשלומים על פי הסכם השירותים עם דלויט החלו
6 להשתלם לחברה (הנמצאת כזכור בבעלותו המלאה של המערער).
7 לא הוצג בפניי הסכם התקשרות חדש בין החברה לבין דלויט ולא הוכחו בפניי תנאיו
8 של הסכם חדש זה וגם לא הוכחה הסבת הזכויות על פי הסכם ההתקשרות מחברת
9 י.ק.ב לחברה. מכאן, שדלויט ראתה לנגד עיניה את התחייבותו האישית של המערער
10 במתן השירותים ולא את "המסגרת שמאכלסת את הפעילות שלו" כלשונו של העד
11 צ'יקורל (עמ' 9 שורות 26-28).
- 12 26. לסיכום הדברים עד כה, יש לראות את המערער כמי שהיה מחויב באופן אישי,
13 לצידה של החברה, לתניית אי התחרות כלפי דלויט מכוח הסכם השירותים משנת
14 2004.
15 קביעה זו מייטרת את הצורך לדון בטענת המערער, כי שומות המשיב חסרות בסיס
16 ודינן להתבטל משום שהן מבוססות על ההנחה השגויה שהמערער היה מחויב באופן
17 אישי לאי תחרות לפי הסכם השירותים עם דלויט.
18 למען הסר ספק אציין, כי שומות המשיב אינן מבוססות רק על הנחה זו אלא על מכלול
19 של שיקולים שהובילו בסופו של דבר למסקנה, כי יש לסווג את התמורה ששילמה
20 החברה למערער באופן שונה מהאופן בו סווג על ידי המערער.
- 21 27. לכאורה, די בקביעה לעיל כדי לשמוט את השטיח מתחת טענות המערער.
22 שכן, אם יש לראות את המערער כמי שהיה מחויב באופן אישי לאי תחרות בדלויט,
23 כבר מכוח הסכם השירותים משנת 2004, לא ניתן לומר כי מכר לחברה בשנת 2011
24 את "זכות התחרות בדלויט", זכות שלא הייתה בידו. פשיטא שאדם אינו יכול למכור
25 את מה שאין לו.
26 לחילופין, ובהתחשב בעובדה שלא נחתם הסכם בכתב חדש בין דלויט לבין החברה,
27 ולמצער לא הוכח כי כלל את תניית אי התחרות, ספק אם החברה מחויבת באי תחרות
28 כלפי דלויט, וממילא ספק אם המערער מחויב בכך, וגם מטעם זה אין להסכם אי
29 התחרות כל תכלית אמיתית.
30 מילים אחרות, לפי טענת המערער, הצורך בכריתת הסכם אי התחרות נבע מכך
31 שהחברה מחויבת לאי תחרות בדלויט בעוד שהמערער אינו מחויב לכך באופן אישי.
32 אולם, אם המערער מחויב באופן אישי לאי תחרות בדלויט, או, לחלופין, הן החברה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יונסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

- 1 והן המערער אינם מחויבים לאי תחרות כאמור, אין להסכם אי התחרות כל תכלית
2 אמיתית.
- 3 הפועל היוצא הוא, שהצגת הפיצוי כאילו ניתן עבור מכירת זכות התחרות של המערער
4 לחברה אין לה על מה לסמוך והמשיב היה רשאי לסווג את הפיצוי כמשיכת דיבידנד
5 בידי בעל מניות תוך תיאום ההוצאה ברמת החברה (וראו לעניין סמכות המשיב לערוך
6 סיווג מחדש של עסקה: ע"מ 1130-07 תהודה השקעות וניהול בע"מ נ' פקיד שומה
7 דן (21.3.2013); ע"מ 34660-02-15 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקוה
8 ((27.08.2015)).
- 9 לכאורה, ניתן היה לסיים את הדיון בנקודה זו. אך למען שלמות התמונה והסרת כל
10 ספק, אמשיך לדון גם בנדבכים האחרים שביסוד טענות המערערים.
- 11 האם המערער מנוע מלממש את זכותו להתחרות בדלויט?
- 12 28. תחת ההנחה שהמערער אינו מחויב באופן אישי לאי תחרות בדלויט, נשאלת השאלה,
13 האם קיימת מניעה משפטית, מעשית או אחרת למימוש זכותו של המערער להתחרות
14 בדלויט?
- 15 אם נגיע למסקנה שהתשובה על כך היא חיובית, לא תהיה לקונסטרוקציה שבנו
16 המערערים במסגרת הסכם אי התחרות והפיצוי על פיו, על מה לסמוך. שהרי, אם
17 המערער מנוע מלהתחרות בדלויט, מסיבה כזו או אחרת, שוב אין הצדקה לחששה של
18 החברה מפני תחרות של המערער. חשש זה, כזכור, הוא שעמד, לטענת החברה, ביסוד
19 התקשרותה עם המערער בהסכם אי התחרות.
- 20 29. המערער הוא המנהל והדירקטור היחיד של החברה. במעמדו זה הוא חב חובת נאמנות
21 לחברה (סעיף 254 לחוק החברות) ועליו להעדיף את טובתה על פני האינטרס האישי
22 שלו (ע"א 817/79 אדוארד קוסוי נ' בנק י.ל. פויכטונגר בע"מ, לח(3) 253; (ת"א)
23 20136-09-12 אליהו ביטון נ' פאנגאיה נדל"ן בע"מ ((21.10.2013)).
- 24 טענת המערער כי, הוא אינו מנוע מלממש את זכות התחרות שלו בדלויט, למרות
25 ידיעתו כי תחרותו בדלויט תגרום לאי תשלום ההפרשים לחברה, אינה עולה בקנה
26 אחד עם חובת הנאמנות שלו כדירקטור בחברה, ולכן אינה סבירה (עמ' 55 שורות 1-
27 14).
- 28 על כך שהמערער היה מודע היטב לעובדה שתחרות שלו בדלויט מסכנת באופן ממשי
29 את תשלום ההפרשים לחברה יעידו דבריו במסגרת החקירה שכנגד (עמ' 37 שורות 10-
30 31).
- 30 30. למערער אין כל אינטרס להתחרות בדלויט משום שאם יעשה כן, החברה לא תקבל את
31 סכומי ההפרשים לידה, כפי שמעיד המערער בעצמו (שם).
- 32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יונסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

- 1 אין כל הגיון שהמערער יסכל, במו ידיו, קבלת סכום של כמה מיליונים לחברה
2 שבבעלותו המלאה.
- 3 טענת המערער, כי הוא אינו מנוע מלממש את זכות התחרות שלו בדלויט, למרות
4 ידיעתו כי תחרות כאמור תמנע העברה בפועל של תשלומי ההפרשים לידי החברה,
5 אינה עולה בקנה אחד עם מעמדו כבעל מניות יחיד בחברה שיש לו עניין ברור לקבל
6 באמצעותה את תשלומי ההפרשים לידי.
- 7 דברים אלו אושרו על ידי המערער עצמו. במענה לשאלה, מה מנע בעדו מלהתחרות
8 בדלויט, השיב: "ש. אז אתה מבחינתך מה מנע? אין לך שום מניעה ב- 2011 ללכת
9 להתחרות, נכון? ; ת. טכנית אין מניעה ; ש. אז למה לא עשית את זה? ; ת. משום שאז
10 הייתי פוגע בחברה שבבעלותי" (עמ' 48 שורות 8-11).
- 11 ובהמשך: "ש. ולכן אני אומרת תסכים איתי שהיית באותו מצב בין לפני החתימה או
12 בין אחרי החתימה בשני המצבים לא היית מתחרה בפועל? ת. כי הייתי פוגע בחברה,
13 נכון" (עמ' 50 שורות 28-30).
- 14 31. לסיכום דברים אלו, אף אם נניח שלמערער הייתה הזכות האישית להתחרות בדלויט,
15 מימושה של הזכות אינו עולה בקנה אחד עם חובת הנאמנות של המערער כדירקטור
16 בחברה ועם האינטרס שלו לקבל את תשלומי ההפרשים לידי כבעל מניות יחיד
17 בחברה. לכן יש לראות את המערער כמי שהיה מנוע מלהתחרות בדלויט.
18 לאור זאת, אין הצדקה לחששה של החברה (שהמערער הוא בעל מניות היחיד
19 ומנהלה היחיד) מפני תחרות של המערער בדלויט ואין הצדקה להתקשרות שלה עמו
20 בהסכם אי התחרות.
- 21 האם למערער הייתה כוונה לממש את זכות התחרות שלו בדלויט?
- 22 32. התרשמותי מעדות המערער היא, כי לא הייתה לו כל כוונה לעסוק בתחום התמריצים
23 לאחר העזיבה את דלויט. למערער לא הייתה כוונה כאמור, לא משום שהתחייב לאי
24 תחרות, אלא משום שמיצה את העיסוק בתחום התמריצים ופניו היו, מכאן ואילך,
25 לעיסוקים אחרים לגמרי.
- 26 התרשמותי היא, שרצונו של המערער לחדול מעיסוק בתחום התמריצים ולנסות את
27 מזלו (וכישוריו) בתחומים אחרים, היא הסיבה שהובילה להחלטתו לעזוב את דלויט
28 (עמ' 11 שורות 17-18, 27-33 ; עמ' 19 שורות 26-31).
- 29 כשנשאל המערער על סיבת עזיבתו העיד כך: "רציתי לעשות שינוי. אני עדיין יודע
30 כמה דברים בחיים. אני רואה חשבון בין היתר. אמנם לא עסקתי במקצוע אף פעם
31 אלא עסקתי בתחום התמריצים. אני חושב שאני יכול לעשות עוד כמה דברים
32 אחרים..." (עמ' 20 שורות 5-8).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יוניסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

- 1 ובהמשך העיד כי "כשעזבתי את דלויט הייתי ערב לפני שותף או בחזקת כמעין שותף.
2 למחרת הייתי דני יוניסיאן. לא רצתי לחפש עבודה בתחום בהחלט לא. זה לא איזה
3 שהוא מעבר שאת עושה בלילה." (עמ' 56 שורות 18-20).
4 וכן:
5 "עו"ד פואה: משום שידעת בין היתר שאם תרוץ לחפש עבודה בתחום החברה שלך
6 לא תקבל כספים מכוח הסכם 2004, נכון?; העד מר יוניסיאן: יכול להיות אבל זה גם
7 לא היה בראש שלי באותו עת. זה לא היה בענייני. זה לא עניין אותי, עבודה כזו היא
8 לי מספיק בדלויט" (עמ' 56 שורות 21-24).
9 כפי שהעיד המערער, רצונו היה לעסוק בתחום הזמות: "תראי בסופו של דבר מצאתי.
10 לא בעסקים האלה בעסקים אחרים... אני משקיע שם את כל זמני ומרצי וגם כספי
11 ואני מקווה לטוב" (עמ' 35 שורות 20-23).
12 33. אם המערער עזב את דלויט משום שלא רצה לעסוק יותר בתחום התמריצים, אין סיבה
13 להניח כי יבחר לעסוק בתחום זה לאחר העזיבה וגם אין סיבה לחששה של החברה כי
14 המערער יתחרה בדלויט ויסכל, אגב כך, את קבלת תשלומי ההפרשים לידה.
15 הפועל היוצא מהקביעה, שאין לחששה של החברה טעם מוצדק, הוא שהתקשרותה
16 בהסכם אי התחרות אינה אוטנטית ואינה משקפת התחייבות אמיתית.
17 לכן, רשאי היה המשיב לעשות סיווג מחדש של ההסכם והפיצוי מכוחו ולראות בהם
18 משיכת דיבידנד של בעל מניות מחברה, ובשונה מהמצג שהוצג על ידי המערערים.
19 34. ודוק, אין אנו דנים בשני צדדים זרים שהאינטרסים שלהם מנוגדים. ענייננו במערער
20 ובחברה שבבעלותו המלאה, שהוא גם מנהלה היחיד, וקיימת ביניהם זהות אינטרסים
21 מלאה. המערער חובש את כובע "בעל המניות" או את כובע "החברה" כרצונו.
22 מכאן, שידיעתו של המערער, כי אין בכוונתו לעסוק בתחום התמריצים לאחר העזיבה
23 את דלויט, היא גם ידיעתה של החברה ובמובן זה אין הבדל בין המערער לבין החברה.
24 35. על כך שלא הייתה למערער כל כוונה אמיתית לעסוק בתחום התמריצים לאחר סיום
25 ההתקשרות עם דלויט תעיד גם העובדה, שבמשך תקופה של כשמונה חודשים ועוד
26 בטרם התחייב כלפי החברה לאי תחרות, לא עסק בתחום התמריצים. דווקא בתקופה
27 זו, בה קשריו וכישוריו של המערער הם בשיאם, הדיר רגליו מהתחום, בניגוד למצופה
28 ממי שבכוונתו להתחרות בדלויט. הסברו של המערער, כי בתקופה זו שהה בחו"ל
29 למשך כמה חודשים הופרך, עת התברר כי שהות זו לא ארכה יותר מחודש וחצי. (עמ'
30 18 שורות 17-33).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יונסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

- 1 36. לסיכום הדברים עד כה, גם בהנחה שלמערער הייתה הזכות האישית להתחרות
2 בדלויט, ובהנחה שאין מניעות כי יממש אותה, שוכנעתי כי למערער לא הייתה כל
3 כוונה לעסוק בתחום התמריצים לאחר העזיבה את דלויט.
4 המערער עזב את דלויט מיוזמתו משום שמיצה את העיסוק בתחום התמריצים ופניו
5 היו לעיסוקים אחרים.
6 לאור זאת, מתחייבת המסקנה, כי לא היה בסיס לחששה של החברה מפני תחרות
7 של המערער וגם מטעם זה לא הייתה תכלית אמיתית להתקשרותה עמו בהסכם אי
8 התחרות.
9 האם מימוש זכות התחרות של המערער בדלויט היווה, מבחינת החברה, גורם סיכון
10 שחייב אותה להתקשר עם המערער בהסכם אי התחרות?
- 11 37. תחת ההנחה, ולו לצורך המשך הדיון, כי למערער היו היכולת והרצון לעסוק בתחום
12 התמריצים לאחר סיום ההתקשרות עם דלויט, ותחת ההנחה כי לא חלה על המערער
13 מניעות כזו או אחרת לעשות כן, נשאלת השאלה, האם היה בסיס מוצדק לטענת
14 החברה, כי מימוש זכות התחרות של המערער בדלויט היווה גורם שסיכן את קבלת
15 תשלומי הפרשים בידה באופן שחייב אותה להתקשר עם המערער בהסכם אי
16 התחרות?
17 לדעתי התשובה לשאלה זו היא בשלילה.
- 18 38. הרי המערער הוא זה שטוען, כי הוא אינו צד להסכם השירותים עם דלויט ואינו מחויב
19 באי תחרות. לפי טענה זו, לדלויט אין, לכאורה, עילה משפטית נגד המערער לו היה
20 מתחרה בה, וכל עוד החברה עצמה נמנעת מלהתקשר בהסכמים ונמנעת מפעולות שיש
21 בהן משום תחרות בדלויט, היא זכאית לתשלומי הפרשים.
22 יוצא, אפוא, שלפי טענת המערער עצמו, אין במימוש זכות התחרות שלו משום גורם
23 סיכון לחברה.
- 24 39. זאת ועוד, החברה חתמה עם המערער על הסכם אי התחרות בתאריך 11.8.2011. סיום
25 ההתקשרות עם דלויט היה בתאריך 31.12.2010. מכאן, שבמהלך התקופה שמיום
26 סיום ההתקשרות ועד למועד החתימה על הסכם אי התחרות, היינו, בתקופה של
27 כשמונה חודשים, הייתה החברה חשופה, לכאורה, לתחרות מצדו של המערער ועם
28 זאת לא נקטה כל פעולה למנוע זאת.
29 אם הסיכון הקיים במימוש זכות התחרות של המערער בדלויט הוא כה ממשי, מדוע
30 לא הזדרזה החברה לרכוש את זכות התחרות של המערער כבר במועד סיום
31 ההתקשרות עם דלויט, היינו, בסוף שנת 2010? מדוע הרשתה לעצמה לסכן, לכאורה,
32 את קבלת תשלומי הפרשים?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יונסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

40. סיכומם של דברים: אין בסיס מוצדק לטענת החברה, כי "חשה" מאוימת נוכח אפשרות מימוש זכות התחרות של המערער. זאת, בין משום שהמערער לא התכוון לעסוק עוד בתחום התמריצים, בין משום שהמערער לא היה עושה שום פעולה שתסכן את קבלת תשלומי הפרשים בידי החברה ובין משום שספק אם היה בכך כדי לסכל את זכותה המשפטית של החברה לקבל את הפרשים כל עוד היא עצמה נמנעת מתחרות בדלויט.

ובל נשכח, ברקע הדברים, את זהות האינטרסים המוחלטת שבין המערער לבין החברה ושאת ידיעותיו וכוונותיו של המערער יש לייחס גם לחברה. במובן זה, המערער והחברה, חד הם.

וזו הייתה תשובתו של המערער במסגרת החקירה שכנגד: "ש. אתה יכול להסביר לי אם יש כל כך חשש גדול שאתה עלול להתחרות בחברה שלך עצמך איך זה שההסכם הזה נחתם רק בחודש אוגוסט 2011? לא בינואר 2011? ; ת. אין לי הסבר" (עמ' 55 שורות 19-21).

האם החברה זכאית לקבלת תשלומי הפרשים אף אם המערער יתחרה בדלויט?

41. שאלה זו נשאלת על רקע טענת המערער עצמו, כי אינו מחויב באופן אישי לאי תחרות בדלויט על פי הסכם השירותים.

הרי אם המערער אינו מחויב לאי תחרות בדלויט, לא יהיה במימוש זכות התחרות שלו כדי למנוע, מבחינה משפטית, את קבלת הפרשים בידי החברה. כל עוד החברה נמנעת מתחרות בדלויט, ומקיימת את תניית התחרות על פי ההסכם, היא זכאית לתשלום הפרשים.

כלומר, לפי טענת המערער עצמו, אין בסיס לחששה של החברה לאי קבלת הפרשים, וגם אם דלויט תימנע מהעברתם בפועל, בשל תחרות המערער בה, לכאורה יש לחברה עילת תביעה כנגד דלויט.

המערער אינו יכול לאחוז במקל משני קצותיו: מחד גיסא, לטעון כי אינו מחויב באופן אישי לאי תחרות בדלויט ומאידך גיסא, לטעון שאם יתחרה בדלויט החברה לא תהא זכאית לקבל את הפרשים.

לפיכך, לא ברור על מה התבסס חששה של החברה, שתחרות המערער בדלויט תמנע ממנה את קבלת הפרשים, חשש שלטענתה היה הבסיס להתקשרותה עם המערער בהסכם אי התחרות.

42. זאת ועוד, קיים ספק אם תניית אי התחרות שבהסכם השירותים עם דלויט חלה על החברה ואם דלויט רשאית שלא לשלם לה את הפרשים בשל תחרות המערער. אבהיר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יוניסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

- 1 43. בחינה של הסכם ההתקשרות עם דלויט (2004) מעלה, כי החברה כלל אינה צד להסכם.
2 חברת י.ק.ב היתה צד להסכם והיא חתומה עליו.
3 כזכור, בשנת 2007 החליט המערער על סיום הפעילות המשותפת עם שותפיו (ה"ה
4 קורמן ובר-נס) והחל לקבל את התשלומים בגין שרותי הייעוץ לדלויט באמצעות
5 החברה.
6 אין מחלוקת, כי לא נחתם הסכם שירותים בכתב בין דלויט לבין החברה: "ת. אין לי
7 הסבר לזה למה לא עשו הסכם התקשרות חדש. הייתה הסכמה שיוניסיאן ייעוץ
8 נכנסת לנעליה של י.ק.ב; ש. הסכמה בעל פה?; ת. כן בעל פה. לא שום דבר כתוב"
9 (עמ' 59 שורות 18-21).
10 אין גם מחלוקת כי לא נחתם הסכם להמחאת החיובים והזכויות על פי הסכם
11 השירותים מחברת י.ק.ב לחברה.
12 מאחר שהחברה אינה צד להסכם, לא ברור על מה היא מסתמכת בטענתה כי היא
13 מחויבת לאי תחרות בדלויט.
14 המערערים טוענים, כי החברה ודלויט גמרו בדעתם לנהוג ביחסיהם העסקיים כאילו
15 החברה נכנסה בנעליה של י.ק.ב וחלים עליה החובות והזכויות מכוח הסכם
16 השירותים, וזאת על בסיס הסכמה בעל פה. אולם, חוץ מהעובדה שהחברה המשיכה
17 לקבל תשלומים בגין שירותי הייעוץ לדלויט, תחת חברת י.ק.ב, המערערים לא הוכיחו
18 כי תנאי הסכם ההתקשרות, לרבות תניית אי התחרות (סעיף 9.7 להסכם), המשיכו
19 לחול על החברה באופן אוטומטי, כפי שחלו על חברת י.ק.ב.
20 לאור זאת, ספק אם תשלום ההפרשים לחברה מותנה בעמידתה בתניית אי התחרות.
21 לכאורה, זכותה של החברה לקבל את ההפרשים אינה מותנית באי תחרות שלה
22 בדלויט וממילא גם אינה מותנית באי תחרות של המערער.
23 כאן המקום לציין כי המערערים אינם עקביים בטענותיהם: אם הם טוענים שהמערער
24 אינו מחויב באופן אישי לאי תחרות בדלויט מהטעם שאינו צד להסכם השירותים
25 משנת 2004, הכיזד הם טוענים שהחברה מחויבת לאי תחרות בדלויט למרות שאינה
26 צד להסכם כתוב עם דלויט? ואף אם נערך הסכם בעל פה לא הוכח כי החברה מחויבת
27 על פיו לאי תחרות ובאילו תנאים.
28 44. יתירה מכך, עיון בהוראות הסכם ההתקשרות מלמד, כי מהותם האמיתית של
29 תשלומי ההפרשים אינה תמורה בגין תניית אי התחרות.
30 ההפרשים מגלמים תקבולים עתידיים בגין שרותי הייעוץ שניתנו לדלויט בתקופת
31 ההתקשרות ולכן מהותם האמיתית היא הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה
32 בידי החברה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יוניסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

- 1 אם אלו הם פני הדברים, גם תחת ההנחה שהחברה כפופה לתניית אי תחרות בדלויט,
2 זכותה המשפטית לקבלת ההפרשים אינה מותנית בעמידה שלה או של המערער
3 בתניית אי התחרות ולכן גם מטעם זה נשמט הבסיס מתחת טענתה, כי לולא התקשרה
4 עם המערער בהסכם אי תחרות, לא הייתה זכאית לקבל את תשלומי ההפרשים.
- 5 45. סעיף 11.1 להסכם השירותים עם דלויט קובע:
6 "הואיל והיתרון וההכנסות שעתידה להפיק בראל כתוצאה משירותי הניהול שיינתן
7 על ידי יוניסיאן עתידים להימשך גם לאחר סיום מתן השירותים על ידי בראל, בעיקר
8 עקב העובדה שתחום התמריצים מאופיין בפרויקטים ארוכי טווח ו/או פרויקטים
9 הנעשים בשלבים ו/או פרויקטים המהווים המשך לפרויקט קודם, מוסכם כי עם
10 סיום ההסכם ולמשך תקופה של 4 שנים ממועד סיום ההתקשרות בין הצדדים, תהא
11 יוניסיאן זכאית לתשלומי הפרשים (להלן "תשלומי הפרשים") המגלמים את
12 ההכנסה העתידית שהייתה עתידה יוניסיאן לקבל כתוצאה משירותי הניהול שניתנו
13 לבראל כדלהלן...".
- 14 עיננו הרואות, כי תשלומי ההפרשים מגלמים את ההכנסה העתידית לה זכאית חברת
15 י.ק.ב כתוצאה ממתן שירותי הניהול לדלויט בתקופת מתן השירותים על פי הסכם
16 ההתקשרות (2005-2010). זאת לאור אופי העבודה בתחום התמריצים המאופיין
17 בפרויקטים ארוכי טווח שהתמורה בגינם עשויה להשתלם שנים לאחר סיום מתן
18 השירות.
- 19 46. תימוכין לכך ניתן למצוא בסעיף 11.3 להסכם השירותים הקובע כי "התשלומים הנ"ל
20 [תשלומי ההפרשים – י"ס] ייחשבו כתמורה נוספת בגין השירותים והם ישולמו כנגד
21 חשבונית מס כדין וישולמו בהתאם למנגנון הקבוע בסעיף 5.7 לעיל".
- 22 47. המערערים מבקשים ללמוד מהכפפתם של תשלומי ההפרשים לתניית אי התחרות, כי
23 תשלומי ההפרשים מהווים את התמורה בגין תניית אי התחרות, אך מסקנה זו אינה
24 הכרחית.
- 25 בסעיף 11.4 להסכם השירותים נקבע כי "זכאותו של יוניסיאן [חברת י.ק.ב – י"ס]
26 לתשלומי הפרישה כאמור לעיל תהיה מותנית בקיום קפדני של הוראות סעיף 9.7
27 לעיל".
- 28 סעיף 9.7 להסכם השירותים קובע כי "עם סיום ההסכם מכל סיבה שהיא מתחייבת
29 יוניסיאן שלא להתחרות בעסקי מחלקת התמריצים ולא לפנות, למי מלקוחות
30 מחלקת התמריצים בנושאים הקשורים לתמריצים, למשך תקופה של ארבע שנים
31 מיום פרישתו של דני יוניסיאן".
- 32 הכפפת תשלומי ההפרשים לעמידתה של חברת י.ק.ב בתניית אי התחרות, אינה
33 מלמדת בהכרח כי מהות ההפרשים היא תשלום בגין התחייבות לאי תחרות. שהרי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יונסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

1 שנינו לעיל, כי מהות תשלומי ההפרשים היא "ההכנסה העתידית שהייתה עתידה
2 יוניסיאן לקבל כתוצאה משירותי הניהול שניתנו לבראל..." (סעיף 11.1 להסכם
3 השירותים).
4 עולה מכך, שרק ביצועם של תשלומי ההפרשים מותנה בעמידה בתניית אי התחרות
5 אך מהותם האמיתית היא הכנסה ממשלח יד בגין מתן שרותי ייעוץ וניהול.
6 בעיניי, וכל עוד לא הוכיחו המערערים אחרת, יש לראות בהכפפת תשלומי ההפרשים
7 לתניית אי התחרות, סוג של "בטוחה" שבאה להבטיח את העמידה בתניית אי
8 התחרות, אך לא יותר מכך.

9 48. חיזוק לכך שתשלומי ההפרשים מגלמים את הכנסתה העתידית של חברת י.ק.ב בגין
10 מתן השירותים לדלויט, ניתן למצוא גם בעובדה שההפרשים חושבו בדיוק על אותו
11 בסיס על פיו תוגמלה י.ק.ב עבור מתן השירותים בשנות העסקתה (ראו סעיפים 5,6 ו-
12 11 להסכם ההתקשרות עם דלויט).

13 49. מכל מקום, אף אם חלק מתשלומי ההפרשים מגלם תמורה בגין אי תחרות, המערערים
14 לא עמדו בנטל להוכיח מהו אותו חלק וכיצד נקבע שיעורו.

15 50. ועוד אחזור ואזכיר, כי עם פירוק הפעילות המשותפת בחברת י.ק.ב, פקע הסכם
16 השירותים על הוראותיו המיוחדות בעניין תשלומי ההפרשים והכפפתם לתניית אי
17 התחרות. כך שגם אם נקשר הסכם בעל פה בין החברה לבין דלויט, לא הוכח כי החברה
18 מחויבת באי תחרות ולא הוכח כי תשלומי ההפרשים מהווים תמורה בגין אי התחרות.

19 51. לסיכום הדברים: על פי טענות המערער עצמו, יש לקבוע כי זכאותה המשפטית של
20 החברה לקבלת ההפרשים אינה מותנית בעמידתו בתניית אי התחרות שהרי לטענת
21 המערער הוא אינו מחויב לאי תחרות בדלויט באופן אישי; לכאורה, תניית אי
22 התחרות לא חלה על החברה שכן היא אינה צד להסכם השירותים עם דלויט ולא
23 הוכח כי תנייה זו נכללה בהסכם בעל פה שנקשר בין החברה לדלויט, אם נקשר.
24 מכאן, שאין קשר בין זכותה המשפטית של החברה לקבלת ההפרשים לבין עמידתה
25 בתניית אי התחרות; תשלום ההפרשים מגלם תקבולים עתידיים שהחברה זכאית
26 לקבל עבור שרותי ייעוץ שניתנו לדלויט בתקופת ההסכם ועמידה בתניית אי התחרות
27 מהווה אך תנאי לביצוע התשלום ואינה מלמדת על מהות התשלום.

28 מכל אחד מטעמים אלו עולה, שזכאותה של החברה לתשלומי ההפרשים אינה
29 מותנית באי תחרות שלה או של המערער בדלויט. הצגת הדברים על ידה, כביכול
30 נדרשה להחתים את המערער על הסכם אי תחרות אחרת לא הייתה זכאית לתשלומי
31 ההפרשים, איננה מתיישבת עם העובדות.

סיכום ביניים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יונסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

- 1 52. בשל כל אחד מהנימוקים לעיל, קל וחומר בשל משקלם המצטבר, לא מצאתי בסיס
2 לטענת המערער לפיה, החברה התקשרה עמו בהסכם אי התחרות על מנת להבטיח את
3 קבלת תשלומי ההפרשים מדלויט.
- 4 53. לא מצאתי תכלית אמיתית בהתקשרות של המערער עם החברה בהסכם אי התחרות:
5 בין משום שהמערער ממילא מחויב באופן אישי לאי תחרות בדלויט, בין משום שאין
6 שום טעם הגיוני שבכוחו להסביר מדוע המערער, החב חובת נאמנות לחברה כדירקטור
7 ושיש לו אינטרס ברור כבעל מניות שהחברה תקבל את ההפרשים, מהווה גורם סיכון
8 לחברה, ובין משום שספק אם החברה כפופה לתניית אי התחרות ואם זכאותה
9 המשפטית להפרשים מותנית בכך.
- 10 54. ודוק, רק קיומם של יחסים מיוחדים, כמו אלה ששררו בין המערער לבין החברה, אשר
11 קיימת ביניהם זהות אינטרסים מלאה, הם שאפשרו התקשרות ריקה מתוכן אמיתי,
12 של מכירה שאינה מכירה ושל רכישה שאינה רכישה, כפי שהייתה במסגרת הסכם אי
13 התחרות.
- 14 55. **יתירה מכך ועיקר**, אם מטרת ההתקשרות בהסכם אי התחרות הייתה לאפשר את
15 קבלת תשלומי ההפרשים מדלויט בידי החברה, כל שנדרש מהמערער היה **לחדול**
16 **מלעשות**, הא ותו לא!
17 **לו היה המערער נוקט בגישה של "שב ואל תעשה"**, נמנע מתחרות בדלויט, הרי היה
18 מאפשר, בדרך המלך, את קבלת תשלומי ההפרשים לידי החברה. מה פשוט מזה?
19 איזה צורך אמיתי היה בהתקשרותו של המערער עם החברה בהסכם אי התחרות אם
20 היה יכול להגיע לאותה תוצאה ממש על ידי הימנעותו מתחרות?
- 21 56. גם מבחינת החברה, הרי די היה בכך שהייתה נמנעת מלעשות מעשה, היינו, נמנעת
22 מתחרות בדלויט ובכך סוללת את דרך המלך לקבלת ההפרשים. כזכור, היה זה
23 המערער שטען, כי תניית אי התחרות על פי הסכם דלויט חלה רק על החברה ואינה
24 מחייבת אותו ולכן, לפי טענת המערער עצמו, די היה בישיבתה של החברה בחיבוק
25 ידיים ובאפס מעשה כדי לזכות בהפרשים. אם כך, איזה צורך בא הסכם אי התחרות
26 לשרת?
- 27 57. בהערת אגב אציין, כי המצב היה שונה, אילו דלויט הייתה מחייבת את החברה במניעת
28 תחרות של צד ג' כלשהו, בעל פוטנציאל התחרות בעסקי התמריצים של דלויט, וזאת
29 כחלק מהתחייבותה של החברה למניעת תחרות בדלויט. במקרה כזה היה טעם מסחרי
30 אמיתי להסכם אי תחרות שחברה הייתה עורכת עם אותו צד ג'.
31 אך המצב בענייננו שונה בתכלית השינוי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יוניסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

- 1 58. התוצאה, אפוא, שבדין סיווג משיב מס' 1 את הפיצוי על פי הסכם אי התחרות
2 כמשיכת דיבידנד על ידי המערער מהחברה בשנת 2011 (באמצעות יוניסיאן אחזקות
3 שהיא חברה משפחתית), תחת הצגתו על ידי המערערים כרווח הון במכירת נכס.
4 בהתאמה, הצדק עם משיב מס' 2 כי יש לתאם את ההוצאה בגין תשלום הדיבידנד
5 בשומת החברה בשנים 2011-2013.
6 מסקנה זו מייצרת את הצורך לדון בסיווגם של סכומים המתקבלים בגין תניית אי
7 תחרות, האם כרווח הון או כהכנסה שבפירות. עם זאת, אדרש לכך בהמשך הדרך, אך
8 מכיוון אחר.
9
- 10 ב. הסכם אי התחרות – טענת מלאכותיות
- 11 59. כאמור, יש לקבל את טענתו העיקרית של המשיב, כי יש לסווג את הפיצוי סיווג שונה
12 ולראות בו משיכת דיבידנד בידי המערער מהחברה, תוך תיאום ההוצאה ברמת
13 החברה.
14 60. אך ניתן היה להגיע לתוצאה זהה גם באמצעות יישום הכלל האנטי תכנוני של עסקה
15 מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה (ע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ
16 נ' פקיד שומה פתח תקווה (21.6.2011); עניין רובינשטיין).
17 סעיף 86 לפקודה קובע, כי עסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הפחתת מס בלתי
18 נאותה, ניתן להתעלם ממנה ולשום אותה לפי טיבה האמיתי.
19 61. כפי שפורט לעיל, לא מצאתי שום טעם הגיוני, וודאי לא יסוד מסחרי ראוי להגנה
20 (כלשונו של השופט ריבלין בעניין סגנון שרותי תקשוב), להתקשרות בין המערער לבין
21 החברה במסגרת הסכם אי התחרות.
22 לתוצאה המיוחלת של קבלת ההפרשים מדלויט בידי החברה ניתן היה להגיע בדרך
23 המלך של הימנעות מתחרות בדלויט, הן של המערער והן של החברה. מה גם, שלא
24 היה שום צורך בהתקשרות בהסכם אי התחרות שכן לא היה בסיס לחששה של החברה
25 מפני תחרות של המערער.
26 62. החיסכון במס של המערערים בא לידי ביטוי בשני היבטים:
27 א. האחד, המערער שילם מס רווח הון על הפיצוי בשיעור של 20% (בשנת 2011)
28 (לאחר שקיזז מהפיצוי הפסד הון בהתאם לסעיף 92(א)(4)(ב) לפקודה).
29 השני, החברה ניכתה את סכום הפיצוי כהוצאה שוטפת (בפריסה של 4 שנים)
30 ונהנתה מחיסכון מס בשיעור של 24%-26.5% (בהתאם לשיעור מס החברות בשנות
31 ניכוי ההוצאה, 2011-2013).
32 התוצאה היא, תשלום מס בשיעור של 20% - "עד הבית".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יוניסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

- 1 (הערה: סכום של כמיליון ש"ח נותר בחברה ללא הוצאה כנגדו. לטענת המערער
2 הפיצוי בסכום של 3 מיליון ש"ח הוא היוון של תשלומי הפרשים לחברה העומדים
3 על סכום של כ- 4 מיליון ש"ח. עמוד 50 שורות 11-17).
- 4 ב. לו היה המערער מושך את סכום הפיצוי כדיבידנד, היה משלם עליו מס בשיעור של
5 25% והחברה לא הייתה רשאית ליהנות מחיסכון במס (בסכום של כ- 720,000
6 ש"ח) שכן לא הייתה זכאית לניכוי הוצאה בשל הדיבידנד.
7 בדומה, לו היה המערער מושך משכורת מהחברה היה מתחייב עליה בשיעור מס
8 של 45% (שנת 2011) והחברה הייתה זכאית להתרת הוצאת משכורת.
- 9 63. מסקנתי היא, שלהסכם אי התחרות לא הייתה כל תכלית מסחרית ומטרתו היחידה
10 הייתה להפחית את המס הכולל החל על תשלום הפרשים ובאופן בלתי לגיטימי.
11 לאור זאת, יש לקבוע כי ההתקשרות בהסכם אי התחרות היא עסקה מלאכותית
12 שמטרתה הפחתת מס בלתי נאותה וניתן להתעלם מהאופן בו נערכה ולשום אותה
13 לפי טיבה האמיתי, היינו, לראות בפיצוי ששולם למערער (באמצעות חברת יוניסיאן
14 אחזקות, חברה משפחתית) כהכנסת דיבידנד בידו ובהתאם לתאם את ההוצאה בגין
15 חלוקת הדיבידנד בחברה.
- 16 64. העובדה שהמערער היה בעל המניות, המנהל והעובד היחיד בחברה ולכן היה יכול
17 לערוך עם החברה כל הסכם, כעולה על רוחו, היא זו שאפשרה את עריכת הסכם אי
18 התחרות באופן בו נערך, היינו, ללא כל יסוד הגיוני, כשהמלאכותיות שבו זועקת
19 לשמיים.
- 20 65. כשנשאל המערער על ידי בית המשפט על מהות ההתקשרות בהסכם אי התחרות,
21 השיב: "קיבלתי את זה [3 מיליון ש"ח - י.ס.] על מנת שהנושא של אי תחרות האלמנט
22 ההוני יבוא לידי ביטוי אחרת כל ההכנסות האלה מסווגות כהכנסות פירותיות וזה
23 לא נכון" (עמ' 51 שורות 27-28) ובהמשך: "נכון, ייתכן שהייתה דרך נוספת להפיג]
24 צ"ל להציג - י"ס] את זה כהכנסה הונית. יכול להיות והתוצאה הייתה תוצאה דומה,
25 הדרך שאני בחרתי בעצה אחת עם ערך הדין זה לסווג את זה בצורה כזו" (עמ' 52
26 שורות 9-11).

27

ג. ייחוס תשלום הפרשים במישרין למערער

- 28 66. המערערים טוענים לחלופין כי, ככל ותקבל עמדת המשיבים, לפיה המערער חויב
29 באופן אישי באי תחרות כלפי דלויט, כבר בהסכם השירותים משנת 2004, הרי שיש
30 לייחס למערער באופן אישי את תשלומי הפרשים ולסווגם אצלו כתקבול הוני בגין
31 מכירת זכות התחרות שלו לדלויט.
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יוניסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

- 1 67. טענה זו אין לקבל.
- 2 68. המסקנה לפיה יש לראות את המערער כמחויב באופן אישי לאי תחרות בדלויט, כבר
- 3 מכוח הסכם 2004, אינה גוררת את המסקנה כי המערער היה זכאי לקבל את תשלומי
- 4 ההפרשים באופן אישי.
- 5 ראשית, התחייבות המערער לאי תחרות נלווית להתחייבות החברה ולא באה
- 6 במקומה.
- 7 שנית, מי שהיה זכאי להכנסה בגין תשלומי ההפרשים, כמו גם להכנסה בגין שרותי
- 8 הייעוץ והניהול, היא החברה ולא המערער.
- 9 69. המערער בחר לקבל את ההכנסה בגין שרותיו לדלויט באמצעות חברה בע"מ. תחילה,
- 10 באמצעות חברת י.ק.ב ומאוחר יותר (החל משנת 2007), באמצעות החברה (יוניסיאן
- 11 ייעוץ).
- 12 בשום שלב המערער לא קיבל את הכנסות דמי הייעוץ מדלויט באופן אישי. ולא בכדי.
- 13 למערער היה אינטרס מיסויי ברור, כי הכנסה עסקית החייבת בשיעור מס שולי (45%)
- 14 תתקבל באמצעות חברה ולא במישרין אליו.
- 15 טענתו של המערער כעת, כי יש לראותו כמי שזכאי לקבל את ההפרשים במישרין, רק
- 16 על מנת לזכות בסיווג הוני של פיצוי אי תחרות ובשיעור מס מופחת "עד הבית", אינה
- 17 הוגנת.
- 18 לא ניתן לסמן את המטרה - תקבול הוני בשיעור מס של 20% במקום תקבול שבפירות
- 19 בשיעור מס של 45% - ולהתאים את המציאות העובדתית לתוצאה המיסויית הרצויה.
- 20 באותו אופן בו בחר המערער להתמסות על ההכנסה משרותי הייעוץ בתקופת
- 21 ההתקשרות עם דלויט, היינו, באמצעות החברה, כך יתמסה על תשלום ההפרשים
- 22 לאחר סיום ההתקשרות עם דלויט, ולא במישרין.
- 23 70. זאת ועוד, כפי שפורט לעיל (סעיפים 45-48), תשלומי ההפרשים מגלמים את ההכנסה
- 24 העתידית של חברת י.ק.ב (ומאוחר יותר של החברה) כתוצאה ממתן שירותי הייעוץ
- 25 והניהול לדלויט בתקופת ההתקשרות. זאת לאור אופי העבודה בתחום התמריצים
- 26 המאופייין בפרויקטים ארוכי טווח שהתמורה בגינם עשויה להשתלם שנים לאחר סיום
- 27 מתן השירות.
- 28 לפיכך, אפילו היה המערער זכאי לקבל את תשלומי ההפרשים במישרין, יש לסווגם
- 29 כהכנסת משלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה החייבת בשיעור מס שולי (45%).
- 30 71. יתירה מכך, אף אם אלך כברת דרך עם טענת המערער לפיה יש לראות את תשלומי
- 31 ההפרשים כמשולמים לו במישרין, וגם אם אניח לרגע ששולמו לו עבור התחייבותו
- 32 שלא להתחרות בדלויט מכוח הסכם 2004 – **טענות שכולן נדחות על ידי** - גם אז אין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יונסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

- 1 לקבל את טענת המערער כי מדובר בתקבול הוני החייב בשיעור מס מופחת. זאת משום
2 שהסיווג הנכון של התשלומים בגין תניית אי התחרות הוא של הכנסה פירותית ולא
3 של הכנסה הונית.
- 4 72. אפנה, אפוא, לדון בסיווגם הנכון של תשלומי ההפרשים, האם כהכנסה הונית (כטענת
5 המערערים) או כהכנסה שבפירות (כטענת המשיב).
- 6 בבסיס דיון זה, שהוא למעלה מן הצורך אך כוחו יפה בהבהרת התמונה כולה, מונחות
7 שתי הנחות: האחת, שהתשלומים שולמו למערער במישרין מדלויט (ולא באמצעות
8 החברה). השנייה, שהתשלומים שולמו למערער בתמורה להתחייבותו שלא להתחרות
9 בעסקי התמריצים של דלויט בתקופה של 4 שנים לאחר סיום ההתקשרות.
- 10 **תניית אי התחרות – סיווג הוני או פירותי?**
- 11 73. גישות שונות הסתמנו בשאלה זו בפסיקת בתי המשפט המחוזיים עד שבא בית המשפט
12 העליון והכריע בה (בהרכב מורחב של חמישה שופטים) ב-ע"א 5083/13 **פקיד שומה**
13 **נ' יוסף ברנע** (10.8.2016) (להלן: "עניין ברנע").
- 14 74. בעניין **ברנע** נקבע כי נקודת המוצא בשאלת מיסוי תשלומי אי תחרות היא כי קיימת
15 "חזקה 'חזקה' הניתנת לסתירה" כי תשלום הניתן לעובד על ידי מעבידו (או לנותן
16 שירותים על ידי מקבל שירותים, כמו בענייננו) הוא הכנסה פירותית ולא הונית.
17 מכאן, שעל המערער מוטל נטל כבד להתגבר על החזקה "החזקה", שכוחה עימה,
18 ולהתכבד ולשכנע מדוע תשלומי ההפרשים, בהבדל מההכנסות השוטפות משרותי
19 הייעוץ לדלויט, אינם הכנסה ממשלח ידו?
- 20 75. יובהר, כי לא די בכך שהמערער יוכיח כי ההפרשים מהווים הכנסה הונית אלא נדרש
21 כי ישלול את אופיים הפירותי. אם לא יעלה הדבר בידו, וניתן יהיה לסווג את
22 ההפרשים הן כרווח הון והן כהכנסה פירותית, או אז ייכנס לפעולה סעיף 89(ג) לפקודת
23 מס הכנסה. סעיף 89(ג) קובע מנגנון שובר שוויון לפיו כאשר ניתן לסווג תקבול הן כהוני
24 והן כפירותי, יש למסות אותו כהכנסה פירותית, היינו, סיווג פירותי עדיף על סיווג
25 הוני.
- 26 נמצאנו למדים, כי לא רק שנטל ההוכחה לסתירת החזקה מוטל על כתפיו של המערער,
27 ולא רק שנטל זה הינו כבד מהרגיל, אלא שעל המערער לשלול את אופיו הפירותי של
28 הפיצוי ולא להסתפק בהוכחה כי מדובר בתקבול הוני.
- 29 כפי שנראה להלן, המערער לא עמד בכל אלו ולכן תכריע הכף לטובת סיווגו של הפיצוי
30 כהכנסה פירותית.
- 31 76. טענתו העיקרית של המערער היא שתניית אי התחרות, המונעת ממנו לעסוק בתחום
32 התמריצים למשך ארבע שנים, שוללת ממנו בפועל את האפשרות לחזור ולעסוק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יונסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

- 1 בתחום התמריצים בעתיד ולמעשה "מוציאה אותו מהשוק". מנקודת מבטו של
2 המערער, תניית אי התחרות גרמה לויתור מצידו על משלח ידו בתחום התמריצים
3 באופן המהווה גדיעה של מקור הכנסתו זה לצמיתות. לאור זאת, יש לסווג לטענתו
4 את התמורה בגין אי התחרות, היינו, תשלומי ההפרשים, כתקבול הוני.
5 העיד על כך מר צ'יקורל: "אם אתה מונע מבן אדם את היכולת לממש את הידע שלו
6 לפרק זמן כזה אחרי ארבע שנים הוא כבר לא יכול לחזור לשוק, מאוד קשה" (עמ' 12
7 שורות 12-14).
- 8 77. אין בידי לקבל טענה זו.
- 9 78. ראשית, משלח ידו של המערער אינו כולל רק את תחום תמריצי המס. המערער הוא
10 רואה חשבון, כלכלן ובוגר מנהל עסקים.
11 התרשמותי מהמערער הייתה, כי מדובר באדם בעל יכולות גבוהות ומוכחות ולרשותו
12 עיסוקים אחרים בהם הוא יכול לעסוק, מלבד תחום התמריצים.
13 המערער גם העיד בפועל כי, לאחר העזיבה את דלויט, פנה לעשייה בתחומים אחרים:
14 "ת. לא ניסינו, הצלחנו. החברה רצתה להימכר. מצאנו את הקונה. תיווכנו, קיבלנו
15 את דמי התיווך; ש. זאת אומרת ניסית, עסקת, בכל מיני עבודה לא יזומה, יזמות;
16 ת. ניסיתי כן (עמ' 35 שורות 11-14) ובהמשך: "תראי בסופו של דבר מצאתי. לא
17 בעסקים האלה, בעסקים אחרים. אני היום יחד עם חבר שהוא רופא שיניים הקמנו
18 חברה שעוסקת אמרתי פיתוח של איזשהו אביזר..." (עמ' 35 שורות 20-22).
19 לאור זאת, אין לקבל את הטענה כי נגדע משלח ידו של המערער. משלח ידו של המערער
20 מורכב מסך היכולות והכישורים שלו, לרבות העתידיים, ולא רק מיכולותיו בתחום
21 התמריצים.
- 22 79. המערער טוען כי התמחותו המיוחדת בתחום התמריצים, ובמשך שנים רבות, העניקה
23 לו יתרון יחסי בשוק וכי יתרון זה עתיד להיעלם לאחר תקופת צינון בת ארבע שנים.
24 גם טענה זו אין לקבל.
25 אמנם פרק זמן של ארבע שנים אינו פרק זמן מבוטל, ואין דינו כדין תקופת צינון בת
26 שנה או שנתיים. עם זאת, עדיין אין מדובר בתניה גורפת שאינה מוגבלת בזמן כלל.
27 לא הונחה בפניי תשתית ראייתית מספקת להוכחת הטענה, כי הפסקה בת ארבע שנים
28 תסתום את הגולל על אפשרות חזרתו של המערער לתחום התמריצים.
- 29 80. במהלך שנות עבודתו רכש המערער מוניטין רב והיכרות עם משרדי רואי החשבון
30 הגדולים במשק, עם חברות מובילות וגורמים מקצועיים רבים והטביע את חותמו
31 בתחום התמריצים. קשה להלום כי לא יוכל לרענן את קשריו ואת ידיעותיו בחלוף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יונסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

1 תקופה של ארבע שנים ואף אם יהיה זה "קשה מאוד", כדברי מר צ'יקורל, לא
2 שוכנעתי כי יהיה זה בלתי אפשרי.
3 גם אם אני לוקחת בחשבון את העובדה שתחום התמריצים הוא תחום דינמי,
4 המתפתח חדשות לבקרים, קשה להשתכנע כי יציאת המערער ממעגל התעסוקה למשך
5 תקופה של ארבע שנים שקולה לאובדן משלח ידו בתחום זה ושיש בכך לחסום לחלוטין
6 את דרכו לשוב לשוק העבודה.
7 בל נשכח, שהמערער עסק במשך כל שנות חייו המקצועיות, החל משלב התמחותו
8 בראיית חשבון ועד לפרישתו מניהול מחלקת התמריצים בדלויט, בתחום התמריצים
9 באופן אינטנסיבי, מול המשרדים הגדולים ביותר. קשה להלום כי ידיעותיו, ניסיונו
10 וקשריו יתפוגגו עד לבלי הותיר זכר בתקופה של ארבע שנים ועד כדי השמדה לצמיתות
11 של יכולותיו בתחום זה.
12 81. יתירה מכך, כפי שאפרט להלן, ספק רב אם המערער נמנע לגמרי מעיסוק בתחום
13 התמריצים בתקופת ארבע השנים שכן, הונחה תשתית ראייתית לפיה המערער המשיך
14 לעבוד בתחום זה במסגרת דלויט גם לאחר מועד סיום ההתקשרות (31.12.2010).
15 המערער העיד כי לפחות בשנים 2011-2012 המשיך לתת שירותים בתחום התמריצים
16 במסגרת דלויט בגין פרויקט מיוחד הקשור למשרד התמ"ת: "ש. אבל אתה בכל זאת
17 המשכת ללות את הפרויקט גם ב- 2011? ; ת. כי אנשים לראות בישיבה ריבונית את
18 דני יונסיאן אז אני לא אפריע אני אגיע ואני אהיה שם..." (עמ' 21 שורות 23-21) וכך:
19 "2011 כן אני מדבר על ה-. היו פגישות קצת יותר אינטנסיביות. היה פעם פעמיים
20 שלוש בשבוע שהייתי צריך להתערב לשאלו היו כמה נסיעות עם אנשי התמ"ת..."
21 (עמ' 38 שורות 27-28) ובהמשך: "לשיטתי לפי מיטב זכרוני הסתיימה אי שם ב-
22 2011 באמצע 2012... אם היה משהו לאחר מכן אני לא יודע, יכול מאוד להיות שהיה.
23 אני לא הייתי מודע לזה" (עמ' 61 שורות 23-21).
24 לפי טענת המשיב שירותים אלו נמשכו עד לשנת 2014: "לפחות לפי חברת דלויט אתה
25 נתת להם שירותים עד שנת 2014" (עמ' 61 שורה 16).
26 עבור שירותים אלו קיבל המערער דמי ניהול בסכום של 120,000 ש"ח (בשנת 2011)
27 וזאת בנוסף לתשלומי הפרשים ששולמו לחברה (עמ' 42 שורות 33-13).
28 יוצא מכך, שהמערער המשיך לספק שירותים בתחום התמריצים גם לאחר סיום
29 ההתקשרות עם דלויט ולא נותר לי אלא לחזור על דברי המשיב בסיכומיו: "היעלה על
30 הדעת כי המערער אשר המשיך 'לקטוף פירות' מאותו עץ ממש יישמע בטענה בדבר
31 'השמדת' יכולתו לעסוק בתחום השקולה לגדיעת העץ?! וודאי שלא".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יוניסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

1 82. הנה כי כן, אין לומר כי תניית אי התחרות "כרתה את העץ" ואין לומר כי "גדעה ענף
2 מענפיו", לבלתי צמוח שוב, כלשונו הציורית של השופט עמית בעניין ברנע. מדובר
3 בהגבלה זמנית של תחום עיסוקו של המערער בתחום התמריצים.
4 לפיכך, אפילו הייתי רואים בתשלומי הפרשים כהכנסה שנתקבלה במישרין בידי
5 המערער ובתמורה להתחייבותו האישית לאי תחרות בדלויט, וכאמור אין זו דעתי,
6 סיווגם הנכון הוא הכנסה פירותית המהווה הכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1)
7 לפקודה והחייבת בשיעור המס השולי (תוך התרת ההוצאה בחברה).
8

סוף דבר

9 הערעורים שבכותרת נדחים במלואם והשומות שהוצאו למערערים על ידי המשיבים נותרות
10 על כן.
11 התוצאה, אפוא, שבדין סיווג משיב מס' 1 את הפיצוי על פי הסכם אי התחרות כמשיכת
12 דיבידנד על ידי המערער מהחברה בשנת 2011 (באמצעות יוניסיאן אחזקות שהיא חברה
13 משפחתית), תחת הצגתו על ידי המערערים כרווח הון במכירת נכס.
14 בהתאמה, הצדק עם משיב מס' 2 כי יש לתאם את ההוצאה בגין תשלום הדיבידנד בשומת
15 החברה בשנים 2011-2013.
16

17 המערערים יישאו בהוצאות המשיבים בסכום של 50,000 ש"ח.
18
19
20
21
22
23
24
25

26 ניתן היום, ט"ז תמוז תשע"ז, 10 יולי 2017, בהעדר הצדדים.
27

ירדנה סרוסי, שופטת

28
29
30
31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2017

ע"מ 34087-12-15 יונסיאן ואח' נ' פקיד השומה תל אביב 1 ואח'

1