



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5083/13

ע"א 7060/13

ע"א 3051/14

לפני :
כבוד הנשיאה מ' נאור
כבוד השופטת א' חיות
כבוד השופט ע' פוגלמן
כבוד השופט י' עמית
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערער בע"א 5083/13 : פקיד שומה כפר סבא
המערער בע"א 7060/13 : פקיד השומה חיפה
המערער בע"א 3051/14 : אברהם קרינגל

נ ג ד

המשיב בע"א 5083/13 : יוסף ברנע
המשיב בע"א 7060/13 : מאיר אבידן
המשיב בע"א 3051/14 : פקיד שומה פתח תקוה

ע"א 5083/13 : ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בתיק ע"מ 29425-01-11 שניתן ביום 21.5.2013 על ידי כבוד השופט ד"ר א' סטולר

ע"א 7060/13 : ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה בתיק ע"מ 24270-01-11 שניתן ביום 7.8.2013 על ידי כבוד השופט ר' סוקול

ע"א 3051/14 : ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו בתיק עמ"ה 6790-01-10 שניתן ביום 19.1.2014 על ידי כבוד השופט מ' אלטוביה

תאריך הישיבה : י"ג בסיון התשע"ה (31.05.2015)

בשם המערער בע"א 5083/13, המערער : עו"ד יורם הירשברג
בע"א 7060/13 והמשיב בע"א 3051/14 :

בשם המערער בע"א 3051/14 : עו"ד גור יהודה סביר, עו"ד שלמה אביעד זיידר
ועו"ד אוהד כצנלסון

בשם המשיב בע"א 5083/13 : עו"ד אמנון סמרה ועו"ד משה כדר

בשם המשיב בע"א 7060/13 : עו"ד ד"ר משה דרוקר ועו"ד מיקי מיכאלוביץ

פסק-דין

השופט י' עמית:

מה דינו של תקבול המוענק לעובד על ידי מעבידו תמורת חתימה על תניית אי תחרות בעת פרישה ממקום העבודה? האם מדובר בהכנסה הונית בגינה יחוב העובד במס

רווחי הון, או שמא מדובר בהכנסה פירוטית בגינה יחוב העובד במס הכנסה בהתאם למדרגת המס הרלוונטית? זו השאלה המשותפת לשלושת הערעורים שלפנינו.

הערעור האחד – ע"א 5083/13 – הוגש על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בע"מ 29425-01-11 (כב' השופט א' סטולר) – להלן עניין ברנע;

הערעור השני – ע"א 7060/13 – הוגש על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה בע"מ 24270-01-11 (כב' השופט ר' סוקול) – להלן עניין אבידן;

הערעור השלישי – ע"א 3051/14 – הוגש על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בעמ"ה 6790-01-10 (כב' השופט מ' אלטוביה) – להלן עניין קרינגל.

וזו תהא דרך הילוכנו: נפתח ברקע העובדתי הרלוונטי של כל אחד מן הערעורים, בהכרעותיהם של בתי המשפט המחוזיים ובתיאור תמציתי של טענות הצדדים; נמשיך בהקדמה קצרה לגבי אופן סיווגן של הכנסות, תוך התייחסות נקודתית לסיווגם של תקבולים הניתנים לעובד על ידי מעבידו; משם נפנה לדון בתניות אי תחרות – תחילה נקדים דברי רקע לגבי תניות אי תחרות בדין הכללי, ובהמשך נרחיב לגבי מעמדן באספקלריה של דיני המס; נסיים את פסק הדין ביישום הדברים על שלושת הערעורים, כל ערעור על פי נסיבותיו. למען הנוחות, אתייחס לברנע, אבידן וקרינגל יחדיו כאל הנישומים. אל פקיד השומה, שהוא המערער בשניים מן התיקים והמשיב בשלישי, אתייחס בהתאם לתוארו – פקיד השומה.

ע"א 5083/13 – עניין ברנע

1. המשיב, יוסף ברנע, יליד 1936, השתחרר מצה"ל בשנת 1979 בדרגת אלוף משנה והשתלב בתפקידי ניהול בחברות עתירות ידע. בשנת 1987 מונה ברנע לתפקיד מנכ"ל מפעלי חמצן וארגון בע"מ (להלן: מח"א או החברה) העוסקת בייצור גזים למערכת הביטחון ולמערכת הבריאות.

ברנע ומח"א הסדירו את מערכת היחסים ביניהם באמצעות שורה של הסכמים שנכרתו לאורך השנים. בהסכם ההעסקה מיום 25.2.1987 (להלן: ההסכם הראשון) נקבע כי תוקפו יהיה למשך חמש שנים, וכי בתום חמש השנים הוא יתחדש באופן אוטומטי מדי שנה לתקופה נוספת בת שנה (סעיף 10(א) להסכם). עוד נקבע בהסכם כי "עם סיום ההסכם מתחייב ברנע שלא יעבוד במפעל או בחברות המייצרים או משווקים גזים

בתחומי פעילות החברה" (סעיף 10(ו) להסכם). לפי האמור בפסק דינו של בית משפט קמא, מלבד מח"א קיימת בישראל חברה אחת נוספת העוסקת בתחום דומה.

בחלוף כעשר שנים, בחודש נובמבר 1996, חתמו ברנע ומח"א על הסכם נוסף המסדיר את תנאי העסקתו ופרישתו של ברנע (להלן: ההסכם השני או ההסכם). בדומה להסכם הראשון, תוקפו של ההסכם נקבע ל-5 שנים שבסיומן אמור היה להתחדש מדי שנה לתקופה נוספת בת שנה. בסעיף 15 להסכם נקבע כי מלבד שכרו השוטף, ברנע יהיה זכאי ל-1.5% מהרווח הנקי המאוחד השנתי של מח"א. עוד נקבע כי ברנע יהיה זכאי לתשלום האמור גם במשך חמש שנים לאחר ניתוק יחסי עובד-מעביד בינו לבין החברה.

בסעיף 18(א) להסכם נקבעה תניית אי תחרות, בה התחייב ברנע להימנע מקשר עסקי מסוג כלשהו המתחרה במישרין עם מח"א, זאת למשך חמש שנים מיום סיום יחסי העבודה, ובלבד שמח"א עומדת בהתחייבותה לשלם לו 1.5% מרווחיה. בסעיף 18(ב) להסכם נקבע כי בחלוף שלוש שנים מתום ההעסקה, ברנע יהיה רשאי לסיים את התחייבותו לאי-תחרות, או-אז תסתיים התחייבותה של החברה לשלם לו 1.5% מרווחיה.

2. בחלוף כשמונה שנים נוספות, בחודש אוקטובר 2004, חתמו הצדדים על תוספת להסכם השני (להלן: התוספת להסכם השני או התוספת). בתוספת נקבע כי ברנע יסיים את תפקידו כמנכ"ל החברה ביום 31.12.2004, ולאחר מכן ימשיך לעבוד בחברה בשכר בתפקיד מסייע למנכ"ל ולדירקטוריון, וזאת למשך 20 חודשים נוספים, קרי עד ליום 31.8.2006. בדומה להוראות ההסכם השני, נקבע כי מלבד השכר השוטף שישולם לברנע במשך תקופת 20 החודשים, הוא יהיה זכאי ל-1.5% מהרווח הנקי השנתי של החברה לאחר מס, אשר ישולם לו לתקופה של חמש שנים, מתחילת שנת 2005 ועד סוף שנת 2009 (סעיף 10 לתוספת).

נציין שתי הוראות נוספות שנקבעו בתוספת להסכם השני: לפי סעיף 10 סיפא לתוספת, אם מסיבה כלשהי לא יוכל ברנע לקבל את התשלום בסך 1.5% מרווחי החברה, יורשיו יהיו זכאים לכך, אך זאת עד ליום 31.12.2007 בלבד, קרי לתקופה של שלוש שנים מתוך החמש שלאחר פרישתו מתפקידו כמנכ"ל החברה; בנוסף, נקבע כי תניית אי התחרות שנקבעה בסעיף 18(א) להסכם השני תעמוד בתוקפה "כל עוד ברנע זכאי לקבלת 1.5% מרווחי החברה, קרי עד ליום 31 לדצמבר 2009", וכי הוראות סעיף

18(ב) להסכם השני, לפיו יכול היה ברנע לסיים את תקופת אי התחרות בחלוף שלוש שנים מיום פרישתו מתפקיד המנכ"ל – מבוטלות (סעיף 12.2 לתוספת).

3. אין חולק כי ברנע הגיע למעמד רם בתעשיית הגזים העולמית. בין השנים 1996-2004 כיהן בדירקטוריון ארגון יצרני החמצן העולמי (IOMA), ובשנת 2002 מונה לנשיא הארגון וליו"ר הדירקטוריון לשנים 2003-2004. באותה תקופה החליט ברנע לסיים את תפקידו בחברה, או-אז חתמו הצדדים על התוספת להסכם השני, בה הוסכם כי ברנע יסיים את תפקידו כמנכ"ל החברה וימשיך לשמש כיועץ למנכ"ל למשך 20 חודשים.

4. ברנע הגיש לפקיד השומה דו"ח לשנת המס 2006, אליו צירף טופס 106 המעיד על קבלת משכורת בסך כ-1.09 מיליון ₪. ברנע ביקש לנכות מסכום זה רווח הון בסך של 151,054 ₪ בגין "תשלום חד פעמי (אי תחרות) 9/06", בהתאם להוראת סעיף 19(ב)(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה). בדומה, בדו"ח לשנת המס 2007 דיווח ברנע לפקיד השומה על רווח הון בסך 165,976 ₪ שהתקבל בתור "תמורה בגין אי תחרות תשלום 1". סכומים אלה מהווים 1.5% מרווחי מח"א כאמור בתניית אי התחרות.

פקיד השומה דחה את השגותיו של ברנע, בקבעו כי הסכומים הנ"ל לא שולמו בגין הסכם אי תחרות, אלא כחלק ממענק פרישה החייב במס כהכנסה פירוטית לפי סעיף 121 לפקודה. על כך הגיש ברנע את ערעורו לבית משפט קמא.

5. בתמצית, בית משפט קמא קבע כי במישור העקרוני, הזכות להתחרות היא בבחינת "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, כך שוויתור עליה עולה כדי מכירת נכס הוני. במישור הקונקרטי, בית המשפט השתכנע כי מח"א אכן חששה כי ברנע יתחרה בה ופעלה למנוע זאת. בית המשפט עמד על סגולותיו של ברנע, על העובדה שהוא קידם מאד את החברה, על ניסיונו הרב ומעמדו בארץ ובעולם בתחום ייצור גזים ושיווקם, על הרקורד שלו בניהול מפעלי חמצן ועל שורת התפקידים שמילא בשנים שקדמו לעזיבתו – המעידים כולם על יתרונו היחסי הברור לעומת כל אחד אחר שהיה מבקש להתחרות בחברה. חששה של מח"א מפני תחרות מצדו של ברנע, הוביל אותה לפעול כדי לנטרלו באמצעות "חיזוק" תניית אי התחרות ומתן תשלום עבורה.

בית המשפט קבע כי ויתורו של ברנע על הזכות להתחרות היווה אובדן של מקור הכנסה השקול למכירת נכס הון, ועל כן התמורה שקיבל עבורו היא בבחינת רווח

הון החייב במס לפי סעיף 91(ב)(1) לפקודה. עם זאת, בית המשפט הוסיף כי קביעה זו אינה חלה על כל חמש השנים בהן התחייב ברנע שלא להתחרות במח"א. זאת, שכן במהלך 20 החודשים הראשונים מתוך חמש שנות אי התחרות (מיום 1.1.2005 ועד 31.8.2006), ברנע הועסק על ידי מח"א באותו התחום בו עסק בעבר וקיבל שכר עבודה החייב במס לפי סעיף 2(2) לפקודה. על כן, נקבע כי בגין תקופת 20 החודשים, אין לנכות כל סכום מהכנסותיו של ברנע בתקופה זו כהכנסה הונית בגין התחייבותו לאי תחרות. ואילו בגין יתרת התקופה (מיום 31.8.2006 ועד 31.12.2009), יש לקבל את ערעורו של ברנע על שומת פקיד השומה, ולראות את ההכנסות שקיבל מהחברה בגין התחייבותו לאי תחרות כהכנסה הונית החייבת בהתאם במס רווחי הון.

על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הגיש פקיד השומה את הערעור שלפנינו [יצויין כי בפסק הדין נדונו גם תקבולי שכר דירה שקיבל ברנע, אולם אלה אינם רלוונטיים לערעור דנן].

עניין ברנע – עיקר טענות הצדדים

6. לטענת פקיד השומה, מסעיפי ההסכמים שנכרתו בין הצדדים עולה כי התשלום בסך 1.5% מרווחי החברה שולם לברנע כחלק משכר עבודתו, ולא כתמורה מיוחדת עבור הסכמתו שלא להתחרות בה; כי זכותם של יורשיו של ברנע לקבל את התשלום האמור אינה מתיישבת עם היותה תניית אי תחרות; וכי תניית אי התחרות ותשלום האחוז מרווחי החברה אינם חיובים מעורבים. כן מפנה פקיד השומה לעובדה שגם החברה סיווגה את התשלום כהוצאה פירותית.

לחלופין, פקיד השומה טוען כי גם אם מדובר בתשלום תמורה בגין התחייבותו של ברנע שלא להתחרות בחברה, עדיין מדובר בהכנסה פירותית ולא ברווח הון. לעניין זה, מפנה פקיד השומה להגדרתו הרחבה של המונח "הכנסת עבודה" הקבועה בסעיף 2(2) לפקודה ולאופן בו פורשה בפסיקה, ומוסיף כי הפסיקה הכירה בכך שהתחייבותו של עובד להימנע מלהתחרות בחברה אינה מהווה מכירה של נכס הוני על ידו.

עוד נטען כי תניית אי התחרות שנקבעה בהסכם חסרת תוקף משפטי בהיותה נוגדת את תקנת הציבור, שכן לחברה לא היה אינטרס לגיטימי לקיומה של התנייה. מכאן שברנע רשאי היה להתחרות בחברה, וממילא אין לומר כי "מכר את זכותו" להתחרות בה; לחלופין, גם אם היה לחברה אינטרס לגיטימי, אין לומר כי ברנע מכר את הונו האישי, מה עוד שהוכח שהוא המשיך להפיק באמצעותו הכנסה. עוד נטען כי

הערך הכלכלי האמיתי בהגבלת עיסוקו של ברנע טמון במידע שצבר במהלך עבודתו, אולם אין חולק כי לא קיבל תמורה בעבור התחייבותו לשמור על סודיות.

לחלופי חלופין, פקיד השומה טוען כי גם אם יש לראות בתשלום שהתקבל תקבול הוני, היה על בית משפט קמא לקבוע את "יום הרכישה" של הזכות שנמכרה. לטענת פקיד השומה, המועד הרלוונטי לעניין זה הוא מועד תחילת עבודתו של ברנע בחברה, קרי 1987. לטענתו, בגין התקופה שבין 1987-2003 יש למסות את ברנע במס הכנסה לפי שיעור המס השולי הרלוונטי, ואילו על היתרה (משנת 2003 ועד אוגוסט 2006) יש למסותו בשיעור מס רווחי הון הרלוונטי לאותה תקופה.

7. ברנע, מנגד, טוען כי קביעתו של בית משפט קמא כי קיבל את התשלומים עבור התחייבותו לאי תחרות – היא קביעה שבעובדה המבוססת על מכלול הראיות; כי הסכמתו לאי תחרות מהווה ויתור על יתרון יחסי שצמח לו לנוכח מעמדו המקצועי; וכי יתרון זה פקע בחלוף חמש שנים, באופן ששלל ממנו להקים מקור הכנסה שיתחרה בחברה. לשיטתו של ברנע, היות שמדובר בויתור מוחלט על יכולתו לנצל את יתרונו היחסי להתחרות בחברה – הרי שהתקבול שניתן עבורו הוא תקבול הוני.

ע"א 7060/13 – עניין אבידן

8. המשיב, מאיר אבידן, עבד במשך שנים בתחום שיווק ציוד למוסדות רפואיים. בין השנים 1992-1996 עבד אבידן בחברה בשם צ.מ.ל ציוד לרפואה בע"מ (להלן: צ.מ.ל), בה שיווק מוצרים שברובם היו מתוצרת חברת אטיקון בע"מ (להלן: אטיקון), שהיא חברת בת של חברת ג'ונסון & ג'ונסון ארה"ב בע"מ (להלן: ג'ונסון ארה"ב). בשנת 1997, כחלק מרה-אורגניזציה של ג'ונסון ארה"ב, הקימה זו את חברת ג'י סי הל'ת'קר ישראל בע"מ (להלן: ג'ונסון ישראל). באותו מועד עבר אבידן לעבוד בג'ונסון ישראל עד לפרישתו בשנת 2006. בעבודתו בג'ונסון ישראל הועסק אבידן כ"חטיבת אטיקון" העוסקת במכירת מוצריה של אטיקון, והתקדם עד לדרגה של מנהל חטיבת השיווק של מוצרים בתחום הכירורגיה.

ביום 25.6.2006 סיים אבידן את עבודתו בג'ונסון ישראל. מספר חודשים קודם לכן, ביום 7.3.2006, הסכימו אבידן וג'ונסון ישראל על תנאי פרישתו, בכללם פיצויי פיטורין על בסיס שכר ברוטו של כ-46 אלף ₪ לכל התקופה משנת 1992 ועד 2006 (קרי, גם בגין התקופה בה עבד בצ.מ.ל). עוד הסכימו הצדדים כי אבידן יקבל מענק

בסך \$220,000 (ובשקלים: 979,188 ₪) תמורת התחייבותו שלא להתחרות בג'ונסון ישראל למשך 24 חודשים, ובלשון ההסכם:

"כמו-כן הוסכם ביננו כי בתמורה להסכמתך והתחייבותך שלא לעבוד ו/או לייעץ ו/או ליצור קשר עסקי עם גופים עסקיים מתחרים ישירים לחברת ג'ונסון וג'ונסון מדיקל ישראל, העוסקים בשיווק ו/או מכירות של מוצרים מתחומי העיסוק שניהלת בחברה, וזאת לתקופה של 24 חודשים שתחל ביום 25.6.06 – תשלם לך חברת ג'ונסון וג'ונסון מדיקל ישראל סכום חד פעמי בסך 979,188 ש"ח ברוטו" (נספח א' לתצהיר אבידן בבית משפט קמא).

על מסמך זה חתמו אבידן ומנכ"ל החברה. תקבול זה בסך 979,188 ₪ הוא העומד בבסיס המחלוקת בין הצדדים.

9. הסכום המדובר שולם לאבידן בחודש יוני 2006, לאחר שנוכה ממנו מס במקור בהתאם לשיעורי המס על הכנסת עבודה. בחלוף כשנה וחצי, בחודש דצמבר 2007, הגיש אבידן דו"ח שנתי על הכנסותיו בשנת 2006, בו רשם את התקבול המדובר בתור הכנסה מרווח הון. הצהרת אבידן נדחתה על ידי פקיד השומה, שקבע כי מדובר בהכנסה פירותית. השגתו של אבידן נדחתה והוצאה לו שומה בצו לפי סעיף 152 לפקודה, עליה הגיש את ערעורו לבית משפט קמא.

10. בית המשפט המחוזי פתח בסקירה העוסקת בשאלת ההבחנה בין הכנסה הונית להכנסה פירותית ובעניין סיווג תקבולי עובד ממעבידו. לעניין סיווגו של תקבול הניתן לעובד כתמורה להתחייבותו שלא להתחרות במעבידו, בית המשפט קבע כי הדבר מותנה בנסיבותיו של כל מקרה. ככל שמדובר בויתור של העובד על זכותו להשתמש בגורמי הייצור שלו, בכושר עבודתו בתחום עיסוקו, הרי שמדובר בתקבול הוני. מנגד, ככל שמדובר בתקבול הניתן בגין הפסד הכנסה שוטפת או בשל כל טעם אחר, יש לסווגו על פי מהות התקבול, אם כהכנסה שוטפת אם כהכנסה פטורה.

במישור הקונקרטי, בית המשפט דחה את הטענה כי מדובר בתקבול המהווה מסווה לפיצויי פרישה מוגדלים, בקבעו כי התקבול אכן ניתן תמורת התחייבות אבידן שלא להתחרות במעסיקתו. בית המשפט קבע כי שוק מכירת מוצרי אטיקון בו עסק אבידן היה שוק תחרותי, וכי לג'ונסון ישראל היה אינטרס למנוע מאבידן לעסוק בתחום ולהתקשר עם מתחרים. עוד נקבע כי אין באופן בו הגדירה המעסיקה את התשלום

בטופס 106 כדי להכריע מה טיב העיסקה, ואין באופן בו מסווג מעביד תקבול כלשהו כדי להשליך על סיווגו הנכון לצרכי מס.

באשר לסכום התקבול, בית המשפט קבע כי לא נסתרה הטענה כי הסכום נקבע כתוצאה ממשא ומתן בין הצדדים לאחר שאבידן איים כי יפתח עסק מתחרה, וכי אין מדובר בתקבול המחושב על בסיס הכנסות צפויות. בית המשפט הוסיף כי גם תקופת ההתחייבות (24 חודשים), הגם שאין בה כדי לגרום לאבידן לאבד כל אפשרות לחזור לתחום, הרי שהיא אינה תקופה "שולית וחסרת ערך" אלא תקופה משמעותית. עובדה זו מצביעה על כך שמדובר בויתור של אבידן על זכות ממשית לעשות שימוש בכישורי העבודה שלו, זכות שהיא בעלת ערך כלכלי ממשי, ועל כן יש לראות בתקבול ששולם בגין ויתור זה כתקבול בגין מכירת נכס.

על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הגיש פקיד השומה את הערעור שלפנינו.

עניין אבידן – עיקר טענות הצדדים

11. בתמצית, פקיד השומה טוען כי נקודת המוצא בחוק ובפסיקה היא כי הכנסה שניתנה לעובד על ידי מעבידו היא הכנסת עבודה הנכנסת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה. לעניין זה מפנה פקיד השומה לפסק הדין שניתן זה לא מכבר בע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים (2.2.2014) (להלן: עניין ניסים). עוד טוען פקיד השומה כי סיווג התקבול כהכנסה פירותית מתיישב עם מבנה המס הפרוגרסיבי ועקרונות הצדק החלוקתי, שכן דווקא בעלי הכנסות גבוהות הם אלה שבכוחם לנהל משא ומתן על תנאי פרישתם ולפצל את רכיבי השכר שלהם לשכר עבודה ושכר בגין מכירת זכויות.

במישור הקונקרטי, פקיד השומה מערער על קביעתו של בית משפט קמא כי התקבול ניתן לאבידן תמורת התחייבותו שלא להתחרות בחברה. לעניין זה, פקיד השומה מפנה, בין היתר, לטענת אבידן כי לא נחתם עמו הסכם העסקה, אולם לדברי פקיד השומה מדובר בטענה המעוררת תמיהה עמה לא התמודד בית משפט קמא. לטענת פקיד השומה, אילו נקבעה בהסכם ההעסקה תניית אי תחרות, הרי שהדבר מוכיח כי המענק לא שולם בגין הסכמתו שלא להתחרות בחברה. עוד תוהה פקיד השומה הכיצד זה היה אבידן העובד היחיד שקיבל תשלום בגין אי תחרות.

לחלופין, פקיד השומה טוען כי אף לפי ממצאיו העובדתיים של בית משפט קמא, אין לומר כי אבידן מכר נכס כלשהו, שכן הוא אינו יכול למכור את הונו האישי,

ויש להניח שהוא המשיך להפיק באמצעותו הכנסה. פקיד השומה מוסיף כי אבידן התחייב להימנע משיווק שלושה מוצרים רפואיים ספציפיים לתקופה מוגבלת של 24 חודשים, וממילא אין לומר כי מדובר במכירת ידע ויכולות, מה עוד שלא נטען כלל כי הידע וכישורי השיווק שצבר אבידן לאורך השנים מוגבלים לשיווק של שלושה מוצרים אלה. רוצה לומר, כי הגבלת העיסוק לא מנעה ממנו לעבוד כלל, אלא לכל היותר מנעה ממנו ביצוע עבודה מסוימת לזמן קצר.

לחלופי חלופין, פקיד השומה טוען כי אף אם מדובר בתקבול הוני, הרי שמדובר בתקבול שהוא מענק פרישה כהגדרתו בסעיף 9(א7)(א)(1) לפקודה, החייב במס כהכנסה פירותית; ושוב – לחלופי חלופין – וכפי שטען בעניין ברנע, פקיד השומה טוען כי אף אם אין מדובר בהכנסה פירותית אלא בהכנסה הונית, הרי שיש לקבוע את "יום הרכישה" של הנכס או הזכות שנמכרה.

12. אבידן טוען כי ערעורו של פקיד השומה מופנה בחלקו נגד ממצאי עובדה של בית משפט קמא, וכי חלק מטענותיו של פקיד השומה הועלו לראשונה בשלב הערעור, ביניהן הטענה כי אבידן ניצל לכאורה את כוחו ומעמדו ובאמצעות משא ומתן הביא ל"פיצול התמורה" שניתנה לו עם סיום עבודתו.

לגופם של דברים, אבידן מפנה לקביעותיו של בית משפט קמא כי מדובר בשוק תחרותי, וכי לנוכח מעמדו של המשיב וקשריו עם הלקוחות, ג'ונסון ישראל לא רצתה אותו כמתחרה, ובגין כך ניתן לו הפיצוי. כן טוען אבידן כי אין להתבסס על דעת היחיד של הנשיאה נאור בעניין ניסים, וכי יישום דעת הרוב של השופטים חיות ופוגלמן באותה פרשה מוליך למסקנה כי מדובר בתשלום הוני, שכן מדובר בתניית אי תחרות רחבת היקף אשר יש בה כדי לפגוע בו מהותית בכל הקשור ביכולתו להפיק רווחים משוק זה.

ע"א 3051/14 – עניין קרינגל

13. המערער, אברהם קרינגל, עבד בקבוצת חברות אסם במשך כ-38 שנים עד פרישתו בשנת 2004, עת כיהן כמשנה למנכ"ל קבוצת אסם ונשא בתפקידי ניהול נוספים. ביום 26.12.2004, מספר שבועות לאחר פרישתו של קרינגל, כרתו הוא וחברת אסם השקעות בע"מ (להלן: אסם) "הסכם לשמירת סודיות ואי-תחרות", על פיו התחייב קרינגל לשמור בסודיות על המידע המסחרי והמקצועי הקשור לפעילות החברה, וכן לא להתחרות בעסקי אסם למשך תקופה של שנתיים, כל זאת בתמורה לתשלום בסך 4

מיליון ₪. בהתאם להוראות ההסכם, הסכום המדובר הופקד בחשבון נאמנות, ובחלוף שנתיים הועבר לקרינגל בצירוף ריבית (בסך הכל כ-4.4 מיליון ₪).

קרינגל הגיש לפקיד השומה דו"ח על הכנסותיו, בו סיווג את ההכנסה האמורה כרווח הון החייב במס בשיעור שאינו עולה על 20% לפי סעיף 91(ב)(1) לפקודה. פקיד השומה דחה את סיווגו של קרינגל, בקבעו כי מדובר בהכנסה המהווה חלק ממענק פרישה שקיבל מאסם. לחלופין, פקיד השומה קבע כי מדובר בפיצוי על הגבלה מסוימת שהוטלה על קרינגל לתקופה מוגבלת, שיש לראותה כתחליף שכר ו/או רווח מעסק או משלח יד. על כך הגיש קרינגל את ערעורו לבית המשפט המחוזי.

14. לאחר שבחן את חומר הראיות, בית המשפט המחוזי הגיע למסקנה כי בנסיבות המקרה אין מדובר בתניית אי תחרות "אמיתית", וכי ההסכם נוסח במתכונת של תניית אי תחרות כדי לאפשר לקרינגל לקבל פיצוי פרישה נוסף עליו יחול שיעור מס מופחת. זאת, בין היתר, מן הטעם שאסם כלל לא נדרשה להתקשר עם קרינגל בהסכם אי תחרות, שכן בכירי אסם התחייבו ממילא להימנע מלהתחרות באסם למשך תקופה של שנתיים מיום פרישתם, ובית המשפט הסיק כי גם קרינגל היה כפוף להתחייבות שכזו. בהקשר זה, דחה בית המשפט את טענתו של קרינגל כי מעולם לא נכרת עמו הסכם ההעסקה. זאת, בין היתר על רקע התנהלותה של אסם אל מול יתר בכיריה; העובדה שהללו חתמו על חוזה העסקה בנוסח סטנדרטי (למעט גובה השכר, הגדרת התפקיד ומועד תחילתו); אי התאמות כאלה ואחרות בעדותו של קרינגל; ואי זימונו לעדות של הגורם מולו ניהל קרינגל משא ומתן על תנאי העסקתו.

בית המשפט קיבל את הטענה כי אסם חששה מפני תחרות מצדו של קרינגל. אלא שחרף חשש זה, הסכם אי התחרות לא נכרת עם קרינגל אלא כחודשיים לאחר פרישתו, מה שתומך במסקנה כי אסם הגנה על זכויותיה מפני תחרות עוד קודם לכן, טרם פרישתו של קרינגל, כך שהתקבול המדובר לא שולם תמורת ההתחייבות לאי תחרות. בית המשפט ציין כי קרינגל המשיך לעבוד בקבוצת אסם לאחר פרישתו בתור דירקטור בחברות אסמים ונגה גלילות, שתיהן חברות בקבוצת אסם. מצב זה, כך נקבע, חשף את קרינגל למידע מסחרי של אסם, ואין זה סביר שאסם היתה מוכנה לכך מבלי להבטיח כי קרינגל לא יעשה שימוש בסודות אלה כדי להתחרות בה.

15. למעלה מן הצורך, בית המשפט הרחיב בשאלה הכללית באשר לאופן סיווגו של תקבול הניתן לעובד ממעבידו בתמורה להתחייבות לאי תחרות. בית המשפט הביע עמדתו כי ככלל, מכירת הזכות להתחרות במעביד תוך שימוש בידע שרכש העובד

במהלך עבודתו, מהווה "ריווח מעבודה" או "טובת הנאה שניתנה לעובד ממעבידו" באופן הנכנס בגדרו של סעיף 2(2)(א) לפקודה. בית המשפט ציין כי תשלום מעין זה הוא בבחינת תשואה על הון אנושי, להבדיל ממכירת ההון האנושי שהיא בלתי אפשרית, שכן לא ניתן "למכור" כישורים. בית המשפט הוסיף כי לשיטתו, אין להבחין בין תשואה הנובעת מהפעלת הון אנושי (כגון תשלום שכר עבודה) לבין תשואה המתקבלת בשל הימנעות מהפעלתו (כגון תשלום בגין אי תחרות). בית המשפט ביקש להדגיש כי מסקנתו מתייחסת להסכם אי תחרות שנועד למנוע מהעובד להתחרות במעביד אגב שימוש בסודותיו המסחריים של המעביד שנרכשו על ידי העובד במהלך עבודתו. זאת, שכן רק תנייה מסוג זה, שנועדה להגן על אינטרס לגיטימי של המעביד, היא בעלת תוקף ובכוחה להגביל את זכותו של העובד להתחרות במעבידו. במילים אחרות, זכותו של עובד להתחרות במעבידו אינה בעלת ערך כלכלי ממשי, אלא אם היא כוללת את זכותו לעשות שימוש בסודותיו המסחריים של המעביד.

בפסק דינו התייחס בית המשפט לפסקי הדין של בתי המשפט המחוזיים שניתנו בעניינם של ברנע ו-אבידן. בית המשפט הבהיר שאין הוא מביע עמדה לגבי התוצאה אליה הגיעו בתי המשפט המחוזיים בשני פסקי הדין. אף על פי כן, בית המשפט ערך הבחנה בין נסיבותיו של קרינגל לנסיבות בעניין ברנע, שכן ברנע השיג את מעמדו האישי וידיעותיו תוך כדי מילוי תפקידים ציבוריים ואחרים שלא במסגרת עבודתו במח"א, ואילו קרינגל רכש את יתרונו העסקי הגלום בסודות המסחריים של אסם במסגרת עבודתו באסם. באשר לעניין אבידן, בית המשפט העיר כי מדובר היה בנסיבות שונות, שכן בעניין אבידן התקבול ניתן תמורת אי תחרות בלבד ולא עבור שמירת סודיות או שמירה על רשימת לקוחות, בעוד שבעניינו של קרינגל, לצד התחייבותו שלא להתחרות באסם, הוא התחייב גם לשמור על סודותיה בהם היה גלום ערך כלכלי.

על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הגיש קרינגל את הערעור שלפנינו. [הערה: בפסק הדין נדון גם אופן מיסויין של אופציות לא סחירות של חברת 'נסטלה' שקרינגל מימש ברווח בשנת 2007. על קביעתו של בית משפט קמא בעניין זה לא הוגש ערעור, ואין היא רלוונטית לדיוננו].

עניין קרינגל – עיקר טענות המערער

16. טענותיו של קרינגל מצויות בשני מישורים. במישור העקרוני, קרינגל טוען כי מפסק דינו של בית משפט קמא עולה כי תקבול בגין אי תחרות לעולם יהא פירותי.

אלא שלטענת קרינגל, מסקנה זו אינה עולה בקנה אחד עם הדין, הפסיקה והספרות, ואף לא עם עמדתו של פקיד השומה עצמו.

במישור הקונקרטי, קרינגל טוען כי קביעתו של בית משפט קמא לפיה אין מדובר בהסכם אי תחרות אותנטי, התבססה על השערות והנחות שגויות. כך, בית היתר, קרינגל טוען כי פוטנציאל התחרות שנשקף ממנו לא שיקף חשש מפני שימוש במידע סודי; כי הוא מעולם לא חתם על הסכם העסקה כתוב; כי אין במועד כריתת ההסכם ובנוסחו כדי להעיד על קיומו של הסכם העסקה בכתב ממועד מוקדם יותר; וכי העובדה שבכירים אחרים חתמו על הסכמי העסקה בכתב אינה רלוונטית לגביו, שכן הללו חתמו על ההסכמים במסגרת הסדרת ההתקשרויות של אסם עם "הבנים העובדים" של המייסדים, שקרינגל אינו נמנה עליהם. עוד לגבי מידת האותנטיות של תניית אי התחרות, קרינגל מפנה לעובדה שהתמורה שנקבעה בהסכם שולמה לו בחלוף שנתיים, באופן המעיד כי מדובר בתניית אי תחרות אותנטית. כן טוען קרינגל כי כהונתו כדירקטור באסמים ונגה גלידות היא תולדה של הסכם אי התחרות, ולא להיפך. לבסוף, קרינגל טוען כי במועד פרישתו הוא היה בן 67, כך שתקופת אי התחרות גזרה עליו בפועל סיום קריירה ומנעה ממנו לשוב ולהשתלב בשוק. לעניין זה, קרינגל טוען כי אין בכהונתו כדירקטור בחברות האמורות כדי לשנות מכך, לנוכח ההבדלים המהותיים בין לבין ליבת עסקיה של אסם. בסוף דבריו מלין קרינגל על ההוצאות בסכום של 250,000 ש"ח שהושטו עליו בפסק דינו של בית משפט קמא.

17. אציין כי בתיק זה לא הוגשו סיכומים מטעם פקיד השומה, מאחר שבמועד הרלוונטי נקט ארגון הפרקליטים עיצומים (הודעת פקיד השומה מיום 22.3.2015). בהחלטתה מיום 12.5.2015, דחתה חברתי הנשיאה את בקשת קרינגל כי תינתנה "הוראות נוספות" באשר לאופן ניהול ההליך, וכן דחתה את הצעת הצדדים לדחות את מועד הדיון. זאת, בשים לב לכך שעמדת פקיד השומה בשאלות המשפטיות הובעה בכתבי הטענות שהוגשו מטעמו בעניין ברנע ו-אבידן. לצד זאת, בהחלטתה הבהירה הנשיאה כי "על המדינה להביא בחשבון כי התיק יישמע בלא שהוגשו סיכומים, על כל המשתמע מכך". אל ההשלכות הנובעות ממצב זה, ככל שישנן, נתייחס בהמשך הדברים.

דיון

בין הכנסה פירוטית לרווחי הון – כללי

18. לפנינו, אם כן, שלשה ערעורים. שני ערעורים שהוגשו על ידי פקיד השומה (עניין ברנע ועניין אבידן) וערעור אחד שהוגש על ידי הנישום (עניין קרינגל). במישור המשפטי, שלושת הערעורים תחומים על פניהם לשאלה צרה, שעניינה באופן סיווג של תקבול הניתן לעובד עם פרישתו ממקום העבודה תמורת התחייבותו שלא להתחרות במעבידו.

בתמצית, וכרקע לדברים, ניתן לומר כי הצדדים חלוקים מה טיב התקבול והיכן יש "לשבצו" בסעיפי פקודת מס הכנסה. מצדו האחד של המתרס ניצב פקיד השומה, הסבור כי תקבול מהסוג המדובר הוא הכנסה "פירותית" הנכנסת בגדרו של סעיף 2(א)(2) לפקודה. סעיף קטן זה נוקט לשון מרחיבה הכוללת תחת הכנסה מ"עבודה" כל "השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו". מצדו השני של המתרס ניצבים הנישומים, הסבורים כי זכותם להתחרות במעבידם היא בבחינת "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, הכולל "כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות". לשיטתם, הוויתור מצדם על זכות זו תמורת פיצוי כספי הוא בבחינת "מכירה" של הנכס המצמיחה רווח הון.

19. עמדתם ההפוכה של הניצים בנוגע לאופן סיווג התקבול היא טבעית ומתבקשת, שכן על הכנסת עבודה שהיא הכנסה "פירותית" יש לשלם מס הכנסה לפי מדרגות המס השולי הקבועות בפקודה, בעוד שהכנסה המתקבלת כתוצאה ממכירת נכס לפי סעיף 88 לפקודה היא הכנסה "הונית" בגינה יש לשלם מס רווחי הון. שיעורו של האחרון בתקופה הרלוונטית לענייננו, נמוך במידה משמעותית משיעורו של הראשון.

להמחשת הפער בין שיעורי המס, נציין כי בשנת 2006 (שנת מס רלוונטית לשלושת הערעורים דנן), מדרגת המס השולי הגבוהה ביותר היתה 49% (סעיף 121 לפקודה), ואילו שיעור המס המרבי על רווח הון ריאלי עמד על 20% (סעיף 91(ב)(1) לפקודה) (בהתאם לנוסח הסעיפים כפי שנקבעו בהוראת השעה בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), התשס"ה-2005). המוטיבציה של הצדדים לסווג את העסקה באופן שונה מובנת אפוא. נציין כי להבחנה בין שני סוגי ההכנסות ישנן נפקויות נוספות, כגון לעניין ניכוי הוצאות וקיצוזים, אולם אלה אינן נוגעות במישרין לענייננו

(על הרקע להבחנה בין שני סוגי ההכנסות ונפקויותיה השונות, ראו אהרן נמדר מס הכנסה – יסודות ועיקרים 91-93 (מהדורה רביעית, 2013) (להלן: נמדר); ראו גם יוסף מ' אדרעי מבוא לתורת המסים 129-130 (2008) (להלן: אדרעי)).

20. רבות נכתב על ההבחנה בין הכנסה הונית להכנסה פירותית, ופסיקה ענפה עסקה לאורך השנים במלאכת עיצובם והגדרתם של מבחנים שונים אשר נועדו לסייע להבחין בין השתיים. במבט-על, מקובל להבחין בין שני סוגי ההכנסה על פי המטאפורה הידועה כמשל "העץ והפירות". וכך סיכם את הדברים השופט דנציגר בע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 18 (16.3.2009) (להלן: עניין מגיד):

"דיני המס מבחינים בין הכנסה 'פירותית' לבין הכנסה 'הונית', אם כי ההבחנה ביניהן אינה פשוטה. המטפורה המקובלת להסביר את ההבדל בין השניים היא המטפורה של 'עץ ופירות'. מקור ההכנסה הוא העץ אשר יש לו פוטנציאל להניב פירות באופן חוזר ונשנה, ופירות אלו, הם ההכנסה מהמקור. לעומתה, הכנסה ממכירת העץ עצמו, כלומר, מקור ההכנסה, היא 'הכנסה הונית' (פסק דין חזן, סעיף 16; אדרעי, עמ' 131). במילים אחרות, הכנסה פירותית מאופיינת בכך שהיא נובעת באופן מחזורי ממקור הכנסה קבוע. לעומת זאת, הכנסה הונית נובעת ממכירת מקור ההכנסה עצמו..."

משל העץ והפירות הוא משל נאה, המיטיב להמחיש את ההבחנה בין שני סוגי ההכנסות. ברם, מלאכת סיווגן של הכנסות שונות - אם כהכנסה הונית או פירותית - אינה תמיד מלאכה קלה, ולעתים הקביעה אם הכנסה מסוימת היא מהסוג הראשון או השני אינה כה אינטואיטיבית, ויש שאף תיארו אותה כ"בעיה המרכזית בכל תורת מס הכנסה" (אלפרד ויתקון "קרן ופירות במס הכנסה" הפרקליט יא 25 (תשט"ו)). כמענה לקושי המתואר, פותחו לאורך השנים תתי מבחנים כאלו ואחרים, אשר נועדו גם הם לסייע במלאכת סיווגן של הכנסות שונות. איני רואה לפרט ולהרחיב לגבי כל המבחנים, ואסתפק בסיכום הדברים כפי שהיטיב להציגם השופט דנציגר בע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן, פסקאות 35, 37 (12.8.2012) (להלן: עניין קרן) וכפי שצוטטו על ידי המשנה לנשיא (כתוארה אז) השופטת נאור בעניין ניסים בפסקה 13:

"בפסיקתו של בית משפט זה אוזכרו מבחני משנה רבים באמצעותם תבחן השאלה האם הכנסה הינה 'עסקית-

מסחרית' אם לאו (או 'פירותית' או 'הונית', בהתאמה),
ובניהם: טיב הנכס ואופיו; תדירות העסקאות או
הפעולות המבוצעות בו; קיומו של סיכון עסקי; אופן
מימון העסקה; קיומו של מנגנון כלכלי – פיתוח, טיפוח,
יזמות ושיווק; תקופת ההחזקה בנכס; ידענותו ובקיאיות של
הנישום בתחום אשר בו מתבצעת העסקה; פעילות קבועה
ומתמשכת; היקף כספי נרחב; ומבחן הנסיבות האופפות
את העסקה...

[...]

המבחנים שצויינו לעיל אינם אלא מבחני עזר, כאשר
'שיבוץ פעילות כלכלית זו או אחרת במשבצת עסק או
עסקה, ייגזר מנסיבות כל מקרה ומקרה על ידי בחינת
התמונה השלמה של מכלול מרכיביה של הפעולה
המסוימת' (ההדגשות במקור – י"ע).

(עוד על ההבחנה בין שני סוגי ההכנסות והמבחנים השונים ראו: ע"א 9412/03 חזן נ'
פקיד שומה, נתניה, פ"ד נט(5) 538, 562-563 והאסמכתאות שם (2005) (להלן: עניין
חזן); עניין מגיד, פסקאות 20-31 והאסמכתאות שם; אמנון רפאל מס הכנסה כרך א 62-
54 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן: רפאל); נמדד, עמ' 93-104; אדדעי, עמ' 131).

21. הנה כי כן, אין בידינו מבחן ממצה, ואף לא מספר מבחנים ממצים. כפי שציינ
השופט דנציגר, מדובר במבחני עזר, ואלה לעולם יהיו כפופים לצורך לבחון את "מכלול
מרכיביה של הפעולה המסוימת", כל מקרה על פי נסיבותיו. כך מתחייב על פי שורת
ההיגיון, שכן אין הכנסה אחת זהה לחברתה, ומבחני עזר שונים מתאימים על פי טיבם
לסוגי נכסים מסוימים (כגון למקרקעין או לניירות ערך – עניין מגיד, פסקה 19; וראו
גם בעניין קרון, פסקה 36). יש להישמר אפוא מפני החלה "מכאנית" של מבחן כזה או
אחר על תקבולים מסוגים שונים, ויש לבחון את ההכנסה הנדונה על פי אמות המידה
המתאימות לה ובהתאם לנסיבותיה. כפי שניווכח להלן, אף דומה כי בנסיבות
הערעורים דנן אין הכרח להידרש לתתי-המבחנים השונים וניתן להתחקות אחר מהות
התקבולים בלעדיהם (עוד על כך שאין מדובר ברשימת מבחנים סגורה, על הצורך
ביישום גמיש של המבחנים ועל היות הבחינה בחינה נסיבתית, ראו: עניין חזן, עמ'
563; רפאל, עמ' 61; נמדד, עמ' 106).

22. נציין הוראה נוספת הקבועה בפקודה, המשלימה במידה מסוימת את מלאכת
שרטוט הגבול בין מיסוי הכנסות פירותיות ומיסוי רווחי הון. וכך קובע סעיף 89(ג)
לפקודה:

דין תמורה ודין רווח הון

89. [...]]

(ג) ריווח ממכירת נכס העשוי להתחייב במס, הן לפי הפרק הראשון לחלק ב' והן לפי חלק זה או חלק ה1, יראוהו כחייב במס לפי הפרק הראשון לחלק ב' בלבד. [...]

סעיף 89(ג) מלמדנו כי רווח הצומח ממכירת נכס, שניתן לראותו הן כהכנסה פירוטית הנובעת מאחד ממקורות ההכנסה המנויים בסעיף 2 לפקודה, והן כרווח הון – אין לחייבו בכפל מס. בד בבד, קובע הסעיף מנגנון של מעין "שובר שוויון": כאשר ניתן לסווג את התקבול בשני האופנים, גוברת ידו של מס ההכנסה על פני זו של מס רווחי הון. ובמילים אחרות, פירותי והוני – פירותי עדיף. בבואנו להכריע כיצד לסווג את התקבולים שקיבלו הנישומים בערעורים דנן, נשוב ונעמיד הוראה זו נגד עניינו.

23. כזכור, בענייננו טוען פקיד השומה כי יש לראות את ההכנסות שצמחו לנישומים ככאלו החוסות תחת סעיף 2(2) לפקודה, שעניינו הכנסה מעבודה. שאלת היחס בין "הכנסת עבודה" ל"רווח הון" וסיווגם של מענקים ששולמו לעובדים במסגרת יחסי העבודה – זכתה לא מכבר לדיון מעמיק בפרשת ניסים, בה ישבו בדין חבריי הנשיאה, השופטת חיות והשופט פוגלמן. לנוכח הפערים בדעותיהם של חבריי באותה פרשה, ומשהכבירו הצדדים טענותיהם בנוגע לנפקויותיה של פרשת ניסים לערעורים דנן – אציג בקצרה את הדברים (יצויין כי פסק הדין בפרשת ניסים ניתן לאחר שבתי המשפט המחוזיים נתנו את שלושת פסקי הדין עליהם הוגשו הערעורים שלפנינו).

בין "הכנסת עבודה" ל"רווח הון" – פרשת ניסים

24. בפרשת ניסים הונחה על שולחנו של בית המשפט שאלת סיווגם של מענקים שקיבלו עובדי חברת בז"ן (שהיתה, כזכור, חברה ממשלתית), עם פיצולה לשתי חברות והעברתן לידיים פרטיות. העובדים זכו למענקים משני סוגים: מענק פיצול ומענק הפרטה. לא אאריך לגבי פרטי המענקים והוראות ההסכמים שנכרתו מול העובדים באותה פרשה, והקורא מוזמן לעיין בפסק הדין (בפרט פסקאות 2-5 לפסק דינה של השופטת נאור). החשוב לענייננו, שבדומה לערעורים דנן, פקיד השומה סבר כי מדובר בהכנסת עבודה הנכנסת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה, ואילו הנישומים-העובדים טענו כי מדובר ברווח הון. בית המשפט המחוזי (כב' השופט ר' סקול) פסק כי המענקים

המדוברים הם בבחינת תמורה שקיבלו העובדים עבור ויתור על זכותם להתנגד לשינויים ארגוניים בחברה, ועל כן יש לסווגם כתקבול הוני.

יצויין כי פסק דינו של בית המשפט המחוזי קיבל הד בספרות מלומדים, אשר חלקם הביעו תמיכה בתוצאה אליה הגיע וחלקם מתחו עליה ביקורת (ראו: יוסף מ' אדרעי "מכירת זכויות חוקתיות, זכויות אישיות וזכויות כלכליות ומיסוי מענקי הפרטה" מיסים כו(2) א-1 (2012) (להלן: אדרעי – מכירת זכויות) שתמך בפסק דינו של בית המשפט המחוזי; ומנגד ראו דוד אלקינס "על העץ ועל פי העץ – הערות בעקבות פרשת ניסים נ' פקיד שומה חיפה" מיסים כה(3) א-20 (2011) (להלן: אלקינס)).
[הערה: כך כותרת מאמרו של אלקינס במקור. דומה כי מדובר בטעות סופר וכי הכותרת הנכונה היא "על העץ ועל פרי העץ", בהתאם לנוסח ברכת "מעין שלוש" המובאת בה"ש 1 למאמר]. אל עמדות אלה נשוב ונידרש בהמשך דברינו.

25. ערעורו של פקיד השומה על פסק דינו של בית המשפט המחוזי התקבל, לאחר ששלושת שופטי ההרכב היו תמימי דעים כי יש לסווג את המענקים כהכנסת עבודה תחת סעיף 2(2) לפקודה. עם זאת, דרכם אל התוצאה היתה שונה, וכל שופט הגדיר את היחס בין הכנסות לפי סעיף 2(2) לפקודה לבין הכנסות הוניות באופן אחר. נעמוד על הדברים בקצרה.

המשנה לנשיא (כתוארה אז) השופטת נאור קבעה כי על תשלומים הניתנים ממעביד לעובדו חולשת חזקה הרואה בהם משום "הכנסת עבודה". לצד זאת, פירטה השופטת נאור שני טיפוסים של מקרים בהם הכנסה שכזו תיחשב הכנסה שבהון: האחד – תשלומים הניתנים שלא בכובעם של הצדדים כעובד-מעביד (לדוגמה: תשלום אישי מאב לבנו המועסק אצלו, כפי שנדון בע"א 254/87 סלפותי נ' פקיד השומה נצרת, פ"ד מד(1) 714 (1990) (להלן: עניין סלפותי); פיצויים המשולמים לעובד בגין נזק שסבל כתוצאה מתאונת דרכים בה נפגע על ידי מעבידו, כאשר התאונה אירעה בשעות הפנאי וללא כל קשר ליחסי העבודה בין השניים, וכיו"ב); השני – כאשר קיים הסדר סטטוטורי מיוחד הקובע כי יש לראות תשלום מסוג מסוים הניתן על ידי המעביד לעובדו בתור תשלום בעל מאפיינים הוניים (כגון מענקי פרישה ופיצויי פיטורין לפי סעיף 9(א7)(א) לפקודה; והקצאת מניות חברה לעובדים לפי סעיף 102 לפקודה). בשורה התחתונה, לשיטת השופטת נאור, "בכל הקשור לתשלומים ממעבידים לעובדיהם, ההסדר הקבוע בסעיף 2(2) נהנה מעליונות' או 'עדיפות' על ההסדרים ההוניים, המהווים חריג לו. [...] תשלומים כספיים ששולמו לעובד מאת מעבידו במסגרת

יחסי העבודה הם הכנסת עבודה, אלא אם קבע המחוקק אחרת" (עניין ניסים, פסקאות 19, 34; ההדגשות הוספו – י"ע).

בשונה מהשופטת נאור, השופטת חיות סברה כי אין מקום לקבוע חזקה המסווגת תקבולי עובד-מעביד כ"הכנסת עבודה" תחת סעיף 2(2) לפקודה. השופטת חיות עמדה על כך שככלל, ההכנסות המופקות ממקורות ההכנסה המפורטים בסעיף 2 לפקודה פורשו כהכנסות פירותיות, כך שהסעיף כלל אינו חל על הכנסות הוניות. על כן, בטרם יוחלט אם תקבול כלשהו שניתן לעובד ממעבידו מהווה "הכנסת עבודה", "יש לערוך תחילה בחינה מהותית של תכלית התקבול על מנת לוודא כי מדובר אכן בתקבול פירותי", ואין לחסום עובד מלטעון כי התקבול שקיבל הוא הוני במהותו (שם), פסקה 3 לפסק דינה).

השופט פוגלמן נקט עמדת ביניים. לגישתו, אין לחסום דרכו של עובד מלטעון כי תקבול שקיבל ממעבידו הצמיח לו רווח הון, ויש לבחון כל מקרה לגופו. בכך הצטרף השופט פוגלמן לדעתה של השופטת חיות. עם זאת, השופט פוגלמן סבר כי יש לקבוע חזקה הניתנת לסתירה הקובעת כי כל תקבול שמשולם לעובד ממעבידו הוא הכנסה פירותית שמקורה בעבודה. בכך הביע השופט פוגלמן עמדה קרובה לעמדתה של השופטת נאור, אם כי מרוככת. לדבריו, על מנת להתגבר על החזקה, הנישום לא יידרש להצביע על הסדר סטטוטורי מסוים הקובע כי מדובר ברווח הון, ודי לו שישכנע את פקיד השומה כי לפי מבחני הפסיקה המקובלים, מאפייניו הפרטיקולאריים של התקבול מצדיקים את סיווגו כהכנסה שבהון (שם, פסקאות 5-6 לפסק דינו).

26. לגופה של המחלוקת שנפלה בין חבריי, במישור העיוני דעתי כדעתו של השופט פוגלמן, ואוסיף ואומר כי הגם שמדובר בחזקה הניתנת לסתירה, הרי שמדובר בחזקה "חזקה" שכוחה עמה, כך שבמישור המעשי, הפער בין גישתו לגישתה של הנשיאה נאור אינו גדול. לא אכחד כי גישתה של הנשיאה נאור שובת לב, והיא טומנת בחובה מעלות ויתרונות מרובים, בדגש על חיזוק הוודאות, מניעת התדיינויות והגברת היעילות בגביית המס (על תכליות אלה כתליות הניצבות ביסודם של דיני המס ראו, בין היתר, ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, פסקה 34 לפסק דינה של השופטת נאור והאסמכתאות שם (2012); עניין ניסים, פסקה 22 לפסק דינה של השופטת נאור והאסמכתאות שם). אף ניתן למצוא בפסיקה ביטוי מסוים לגישתה של הנשיאה נאור, כגון הערתו של השופט אלוני בעניין סלפותי, שהביע דעתו כי "אכן כוונתו של המחוקק בסעיף 2(2)(א) לפקודה אינה אלא לתפוש ברשת המס כל הכנסה של עובד, יהיו אופיה או צורתה אשר יהיו, ובלבד שניתנה לו בתוקף יחסים של

עובד ומעביד" (שס, עמ' 718; וראו גם אצל נמדד, עמ' 115-116; רפאל, עמ' 114). בנוסף, יש בגישה זו כדי ליתן מענה לתופעה הרווחת של תכנוני מס (ועוד אשוב לכך בהמשך דבריי בהקשר הקונקרטי של תניות אי תחרות). ולבסוף, יש להניח כי רובם המכריע של התקבולים הניתנים לעובד מאת מעבידו הם ממילא בגדר הכנסת עבודה, כך שההצדקה המעשית לגישה של השופטת נאור היא רבה (וראו גם הערתו של השופט פוגלמן בעניין ניסים, פסקה 3 לפסק דינו).

עם זאת, במישור העיוני גישה זו אכן מעוררת קושי. כפי שציינה השופטת חיות, הפרשנות המקובלת בפסיקה היא כי ההכנסות המנויות בסעיף 2 לפקודה הן הכנסות שהן בגדר פירותיו של המקור, להבדיל מהכנסות הנובעות ממכירת המקור עצמו (עניין ניסים, פסקה 2 לפסק דינה והאסמכתאות שם; וראו עוד, בין היתר, ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת, פסקה 9 (19.12.2007); עניין קרו, פסקה 30; רפאל, עמ' 63). דהיינו, השאלה אם הכנסה מסוימת היא פירותית או הונית היא שאלה מוקדמת, בבחינת תנאי סף להיכנס בשעריו של סעיף 2 לפקודה, ולכן הסעיף איננו יכול לסייע בהכרעה. ככלל, רק כאשר התשובה על שאלה זו היא חיובית, במובן זה שבהכנסה פירותית עסקינן, ניתן לסווג את ההכנסה כ"הכנסת עבודה" הנופלת בגדרי סעיף 2(2) לפקודה (לדוגמאות בפסיקה בהן נקבע כי תקבולים מסוימים שקיבל עובד ממעבידו אינם נכנסים בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה, ראו פסקה 4 לפסק דינו של השופט פוגלמן בעניין ניסים).

27. לטעמי, הגישה הפרשנית בה נקט השופט פוגלמן מספקת פתרון הולם, המפרק במידה רבה את המתח המשפטי הקיים בין גישה של השופטת נאור לגישה של השופטת חיות. כך, בהיבט המשפטי-עיוני, אין בגישה זו משום "ויתור" על הצורך בסיווג התקבול – אם כהוני אם כפירותי. מבחן זה בעינו עומד, כאשר ההבדל העיקרי הוא בשאלת הנטל: סבור הנישום כי תקבול שנתן לו מעבידו הוא תקבול הוני – ייכבד וישכנע את פקיד השומה. בד בבד, בהיבט המשפטי-פרגמטי, יצירת "ברירת מחדל" הרואה בתקבולים הניתנים לעובד על ידי מעבידו משום "הכנסת עבודה", תורמת לחיזוק הוודאות המשפטית ולהבהרת הנורמה הפיסקאלית. היא אף עשויה לעתים ליצור "אפקט מצנן" לדידם של מתכנני המס, אשר יעדיפו לחסוך מעצמם את המחיר הכרוך בהתדיינויות מול פקיד השומה. יודגש, שאין המדובר כאן ביצירת חזקה לרעתו של הנישום, כי אם ביצירת חזקה אשר נועדה להגשים את תכלית החקיקה ולהבטיח את יישומה ביעילות המירבית. זאת, כאמור, מתוך הנחה כי רובם המכריע של תקבולים הניתנים לעובד על ידי מעבידו הם ממילא בבחינת "הכנסת עבודה".

ודוק: החזקה המוצעת אינה עומדת בסתירה למנגנון "שובר השוויון" שקבע המחוקק בסעיף 89(ג) לפקודה ואינה גורעת ממנו. כפי שפורט לעיל, סעיף 89(ג) קובע כי "פירוטי והוני – פירוטי עדיף". דהיינו, כאשר ניתן לסווג תקבול הן כהכנסה הונית והן כהכנסה פירוטית, יש למסות את התקבול כהכנסה פירוטית. מבחינה כרונולוגית, סעיף 89(ג) ממוקם אפוא בסוף הדרך, לאחר סיווג התקבול, וכאשר כפות המאזניים מעויינות (זאת, בדומה לכללי הפרשנות בדיני החוזים נוסח "נגד המנסח" או "נגד הצד החזק" או "לטובת המבוטח", כללים המופעלים כאשר הנסיון לאתר את אומד דעת הצדדים ותכלית החוזה אינם מביאים לתוצאה חד משמעית. ראו, לדוגמה, ע"א 779/89 שלו נ' סלע חברה לבטוח בע"מ, פ"ד מח(1) 221, 230 (1983)). לעומת זאת, החזקה המוצעת עליה עמדנו לעיל ממוקמת בתחילת הדרך, בטרם סיווג התקבול. אם נשרטט את "ציר הזמן", אזי בבואנו לבחון כיצד יש לסווג תקבול שניתן לעובד על ידי מעבידו – מקום בו אין הוראת חוק המסדירה תקבול זה – נקודת המוצא בהתאם לחזקה המוצעת היא כי מדובר בהכנסה פירוטית הנופלת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה. בשלב זה, עומדת בפני הנישום האפשרות לסתור חזקה זו ולהראות כי מדובר בתקבול הוני: אם עלה בידי הנישום לעשות כן תוך שלילת אופייה הפירוטי של ההכנסה – תסווג ההכנסה כהכנסה הונית ותמוסה בהתאם במס רווחי הון; ואילו אם לא עלה בידי הנישום לשלול את אופייה הפירוטי, כך שניתן לסווג את ההכנסה הן כהכנסה הונית והן כהכנסה פירוטית – או-אז ייכנס לפעולה סעיף 89(ג) ויכריע את הכף לטובת הסיווג הפירוטי.

קיצורו של דבר, ש"חזקת הכנסת העבודה" המוצעת והוראת סעיף 89(ג) לפקודה, ממוקמות כל אחת בנקודה שונה על פני "ציר הזמן" של תהליך בחינת התקבול, ואין האחת מייתרת את השניה או באה על חשבונה.

28. בערעורים שלפנינו, ביקש פקיד השומה להסתמך על גישתה של השופטת נאור בפרשת ניסים, ולא בכדי. אילו אימצנו גישה זו וקבענו חזקה חלוטה הרואה בתקבולים הניתנים ממעביד לעובד משום "הכנסת עבודה", היה בכך כדי לסיים את הדיון בערעורים דנן ופקיד השומה היה יוצא כשידו על העליונה. ברם, משעה שבחרנו בדרך ביניים של חזקה הניתנת לסתירה, עלינו לבחון אם עלה בידי הנישומים לסתור חזקה זו. נפנה אפוא לבחון שאלה זו, ונפתח באקדמות מילין קצרות על טיבן של תניות אי תחרות.

29. התקשרות צדדים בחוזה הכולל תניית אי תחרות עשויה לעורר שאלות בשלל תחומי משפט החורגים מדיני המס, והדברים ידועים וזכו לכתיבה ענפה בפסיקה ובספרות. כך, בתחום משפט העבודה, עסקו בתי המשפט בשאלת תוקפן של תניות מסוג זה לנוכח הפגיעה הכרוכה בהן בחופש העיסוק של העובד, דיון המערב שיקולים הלקוחים גם מתחום דיני החוזים והמשפט החוקתי (וראו פסקי הדין המנחים בעניין זה: ע"א 6601/96 AES System Inc. נ' סער, פ"ד נד(3) 850 (2000) (להלן: עניין AES); ע"ע 164/99 פרומר וצ'ק פוינט נ' רדגארד בע"מ, פד"ע לד 294 (1999) (להלן: עניין צ'ק פוינט)). תחום נוסף בו נדרשת התמודדות עם שאלת תוקפן והשלכותיהן של תניות אי תחרות הוא דיני ההגבלים העסקיים, לנוכח הפגיעה התחרותית הטמונה בהן (ראו, בין היתר, דנ"א 4465/98 טבעול (1993) בע"מ נ' שף-הים (1994) בע"מ, פ"ד נו(1) 56 (2001); לניתוח כלכלי של היבטיה השונים של תניית אי תחרות, ראו דיויד גילה "לקראת מדיניות משפטית חדשה כלפי תניות אי-תחרות" עיוני משפט כג 63 (2000); כן ראו דיויד גילה "חוזים המגבילים תחרות, הגבלים עסקיים, ומונופולין", בתוך ספרם של דניאל פרידמן ונילי כהן חוזים כרך ג 635 (2003)).

ככלל, נהוג להבחין בין תניית אי תחרות לבין התחייבות העובד שלא לגלות סודות מסחריים של מעסיקו. הראשונה מסווגת במשבצת "חופש העיסוק" והשניה במשבצת ה"סוד העסקי". בהיעדר התחייבות לאי תחרות, העובד רשאי להתחרות במעבידו, אם על ידי הצטרפות לעסק מתחרה ואם על ידי פתיחת עסק עצמאי. ואילו השמירה על סוד מסחרי נובעת מזכות הקניין של המעביד, כך שהתחייבות העובד לשמור על סוד מסחרי של המעביד היא למעשה מיותרת ואינה נדרשת נוכח יחסי האמון הקיימים מכללא בין עובד למעביד (ראו סעיף 6(2) לחוק עוולות מסחריות, התשנ"ט-1999 (להלן: חוק עוולות מסחריות)). נשאלת אפוא השאלה, מדוע אנו מוצאים בהסכמי העסקה ובהסכמי פרישה, התחייבות לאי תחרות והתחייבות לשמירה על סודות מקצועיים-מסחריים של המעביד בדיבור אחד? התשובה לכך היא, שתהא זו היתממות לטעון כי מדובר בשתי משבצות נפרדות (יצחק עמית "על חופש העיסוק והסוד המסחרי" הפרקליט מא 31 (תשנ"ד), הרשימה נכתבה בעקבות בג"ץ 1683/93 יבין פלסט בע"מ נ' ביה"ד הארצי לעבודה בירושלים, פ"ד מז(4) 702 (1993)). ההבחנה בין כישורים לקשרים ובין ידע וניסיון לבין סוד מסחרי אינה תמיד קלה. ההתחייבות שלא להתחרות, היא אפוא דרך אפקטיבית ויעילה של המעביד לשמור על הסוד המסחרי, ולהימנע משאלות סבוכות הנוגעות לעבודתו של העובד לאחר פרישתו, כגון

האם עשה שימוש בסוד מסחרי או בידע שהוא נחלת הכלל, או בידע שהפך לחלק מכישוריו המקצועיים הכלליים (סעיף 7(א)(1) לחוק עוולות מסחריות). פעמים רבות, מאחורי תניית אי התחרות מסתתר למעשה רצון המעביד להגן על סודות מסחריים-מקצועיים, או על "סוד-השיח" החופשי בדרג ההנהלה, מבלי לחשוש כי מהלכים אסטרטגיים או טקטיים שהעסק נקט או עומד לנקוט – גם אם אינם בבחינת סוד מקצועי-מסחרי במובן הרגיל של הדברים – יגיעו לידיעת המתחרים. באספקלריה זו, תקופת אי התחרות היא מעין "תקופת צינון", בדומה לתקופות צינון הנוהגות לעיתים במעבר מתפקיד בשירות ציבורי לתפקיד בשוק הפרטי (ראו, לדוגמה, חוק שירות הציבור (הגבלות לאחר פרישה), התשכ"ט-1969).

30. בתמצית שבתמצית, בעניין AES התווה הנשיא ברק אמות מידה לפיהן ייקבע אימתי תנייה המגבילה את חופש העיסוק של העובד (כגון תניית אי תחרות) תהא נוגדת את תקנת הציבור באופן ההופך אותה לפסולה מכוח סעיף 30 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973. בפסק הדין פָּרַשׁ הנשיא ברק את האינטרסים, הערכים והשיקולים הרלוונטיים המושכים בכיוונים שונים, ובהם חופש החוזים; אינטרס המעביד והשקעתו בעסקו ובעובדיו; חופש העיסוק; חופש התחרות; אינטרס העובד להגשים את עצמו; ופערי הכוחות המתקיימים לרוב בין המעביד לעובדו. בסוף הדרך, לאחר עריכת איזון בין השיקולים השונים, סיכם הנשיא ברק את הדברים ב"נוסחה" הבאה:

"הנה-כי-כן, הטעמים שעמדתי עליהם מצדיקים את דרך הביניים, שלפיה באיזון הכולל, חופש העיסוק גובר כאשר מנגד עומד אך האינטרס של המעביד לאי-תחרות, ואילו חופש החוזים גובר כאשר לצדו עומד אינטרס לגיטימי של המעביד, כגון אינטרס 'קנייני' או 'כעין קנייני' של המעביד. נמצא, כי הגבלת התחרות 'כשלעצמה' – הגבלה 'ערומה' שאינה מגנה על אינטרס המעביד מעבר לאינטרס אי-התחרות – אינה מגנה ככלל על 'אינטרס לגיטימי' של המעביד. היא נוגדת את טובת הציבור, והיא תיפסל בגדריה של 'תקנת הציבור'. לעומת זאת הגבלת תחרות הבאה להגן על אינטרסים של המעביד בסודות מסחריים, ברשימת לקוחות, במוניטין וכיוצא בהם על 'אינטרסים לגיטימיים' של המעביד, וככלל היא אינה נוגדת את תקנת הציבור. איזון כולל זה נעשה כולו בגדריה של 'תקנת הציבור', והוא מעוצב על-ידי שיקולים של 'תקנת הציבור'. על-כן במקרה מיוחד עשוי להיות אינטרס ציבורי שיצדיק סטייה מאיזון כולל זה" (עניין AES, עמ' 873).

עניין דמארי), וראו הסקירה של הפסיקה בישראל ובידין הזר בסוגיה זו (שם, פסקאות ל"א-ל"ט)). דברים אלה יפים להכנסות המופקות מפעילות בלתי חוקית המצויה בתחום הפלילי, וכוחם יפה גם לגבי תקבולים הנובעים מפעולה הנוגדת את תקנת הציבור. הצורך להישמר מפני פגיעה בתקנת הציבור אינו מאיין אפוא את תחולתם של דיני המס ואת השאיפה לגבות מס אמת (וראו והשוו לעמ"ה (מחוזי ת"א) 923/62 וטרמן נ' פקיד השומה, פ"מ לח 377 (1964) המאוזכר בעניין דמארי בפסקה ל"א, שם חויבה המערערת במס הכנסה בגין הכנסות שצמחו לה מעיסוקה כיצאנית; כן ראו דבריו של השופט רובינשטיין בעניין דמארי בפסקה כ"ג, באשר לצורך לאזן בין עקרון השמירה על תקנת הציבור לבין עקרון הטלת מס אמת ומוצדק).

לכן, טענה הגורסת כי "הזכות הנמכרת" היא זכות חוקתית אשר כלל אינה יכולה להימכר, כוחה יפה בהיבט של תקיפת תוקפה המשפטי של פעולת המכירה והיכולת לאוכפה. ברם, גם במקרים בהם טענה מעין זו תתקבל ובית המשפט יקבע כי התנייה הרלוונטית בהסכם נוגדת את תקנת הציבור ואינה בת אכיפה, אין בקביעה זו כשלעצמה כדי לאיין בהכרח את תחולתם של דיני המס על פעולת המכירה. במילים אחרות, אם שילם המעביד לעובדו תשלום תמורת התחייבות מסוימת, ונמצא כי התחייבות זו היא בלתי חוקית או נוגדת את תקנת הציבור ולכן בית המשפט לא הורה על אכיפתה, הרי שאין בשלילת תוקפה של ההתחייבות כדי להפוך את ההכנסה שניתנה תמורתה לפטורה ממס. כפי שציין השופט רובינשטיין, כלל זה מעוגן במובן הלשוני, הערכי והתכליתי, וכשלעצמי אוסיף כי אף יש בו כדי ליתן מענה מסוים לתכנוני מס שכל מטרתם התחמקות מתשלום מס באמצעות הגדרת העסקה בדרך הנוחה לנישום. ובקיצור, בטלות הפעולה מחמת היותה בלתי חוקית או נוגדת את תקנת הציבור לחוד, ומיסוי תקבולים המשולמים בגינה לחוד, ואין האחד משפיע בהכרח על השני.

33. שנית, ועיקרו של דבר. במקרה הטיפוסי המתעורר בפסיקה בנוגע לתניות אי תחרות, תוקפה של התנייה הוא העומד לרוב במוקד הדיון, כאשר צד אחד לתנייה (העובד) מבקש להיחלץ משיניה בטענה כי אינה תקפה, וכנגדו הצד השני (המעביד) מבקש לאוכפה או לקבל פיצוי בגין הפרתה. הנסיבות בשלושת הערעורים שלפנינו שונות בתכלית. הצדדים לתניות אי התחרות בערעורים דנן אינם מתנערים מהתנייה ואינם מבקשים לטעון נגד תוקפה. נהפוך הוא. שני הצדדים לתנייה, העובדים והמעבידים, התייצבו בפני בית המשפט וטענו בקול אחד כי מדובר בתניית אי תחרות אותנטית בעלת תוקף שניתנה כנגדה תמורה.

זאת ועוד. שלושת הנישומים בערעורים דנן אינם טוענים כי ויתרו על זכות חוקתית שאינה בת ויתור, ואין הם גורסים כי התקבול שקיבלו כנגד ויתור זה פטור ממס. כזכור, אף לשיטתם מדובר בתקבול הוני החייב במס רווחי הון.

בנסיבות אלו, משעה שהעובד-הנישום טוען כי מדובר בתניית אי תחרות בת תוקף, ומשעה שהוא עצמו מכיר בכך שמדובר בתקבול החייב בתשלום מס, איני סבור כי יש להכניס בפיו טענה בדבר בטלות התנייה מחמת היותה נוגדת את תקנת הציבור, באופן הפוטר את התקבול שניתן כנגדה מחבות במס. במילים אחרות, משעה שגדר המחלוקת בערעורים שלפנינו נתחמה לשאלה כיצד לסווג את התקבול המדובר - אם כפירוטי אם כהוני - אין באמות המידה שהותוו בפסקי הדין בעניין AES ו-צ'ק פוינט לעניין תוקפן של תניות אי תחרות, כדי להכריע במחלוקת זו.

34. ודוק: אין פירוש הדבר כי טענות הנוגעות לתוקפה של תניית אי תחרות לעולם לא תהיינה רלוונטיות בהקשר המיסוי. כך, למשל, ניתן להיעזר בטענות בדבר תוקף תניית אי תחרות על מנת לבסס טענה בדבר מידת האותנטיות שלה. לדוגמה, יכולה להישמע מפיו של פקיד השומה הטענה כי לא היתה הצדקה עניינית לקיומה של תניית אי תחרות (שכן למעביד לא היה אינטרס לגיטימי שהיה טעון הגנה), וכי הדבר מלמד שאין מדובר בתניית אי תחרות אותנטית, אלא במסווה למענק פרישה מוגדל. אלא שטענה מסוג זה מצויה במישור העובדתי ועניינה בהתחקות אחר אומד דעת הצדדים בעת שהסכימו על תניית אי התחרות. אין בה כדי להשליך על אופן סיווג התקבול מבחינה מיסויית מקום בו מדובר בתניית אי תחרות "אמיתית" (ראו מאמרו של דן ביין "מצנחי זהב" ומיסוי תשלומים בגין אי-תחרות לעובדים בכירים לעת פרישתם – הרהורים בעקבות פסק דין קרינגל" מיסים כט(1) א-1, עמ' 4-5, 7, 15 (2015) (להלן: ביי)).

אף אין באמור לעיל כדי לשלול נפקותן של טענות במישור החוקתי לגבי "ויתור" על זכויות חוקתיות אחרות (והשוו לעמ"ה (מחוזי ת"א) 169/87 שנקד נ' פקיד השומה כפד-80בא, פ"מ תש"ן(1) 450 (1989), אשר הוזכר גם בעניין ניסים על ידי השופטת נאור (פסקה 18, 30) והשופט פוגלמן (פסקה 4). באותו מקרה טען העובד-הנישום כי תשלום שקיבל בעת פרישתו ניתן לו כ"דמי שתיקה". בית המשפט המחוזי הביע דעתו כי זכות מעין זו עשויה להיות בבחינת "נכס" הניתן למכירה, אם כי באותו מקרה קבע כי מדובר היה בחלק ממענק הפרישה). מכל מקום, הדיון בערעורים שלפנינו תחום לתניות אי תחרות ולאופן מיסוי התקבולים שניתנו כנגדן, ואיננו נדרשים להרחיב את היריעה אל מעבר לכך.

35. סיכומו של דבר, שהשאלה אם תניית אי תחרות נועדה להגן על אינטרס לגיטימי של המעביד, כוחה יפה לעניין תקיפת תוקפה של התניה. עם זאת, אין בה בהכרח כדי להשליך על אופן סיווג התשלומים ששולמו כנגדה לצורך דיני המס. זאת, שכן בטלותה של תניית אי תחרות, אין בה כשלעצמה כדי לאיין את תחולתם של דיני המס ואין בה כדי להפוך את ההכנסה להכנסה פטורה. לפיכך, גם אם בדיעבד ייקבע כי דינה של תניית אי תחרות להתבטל מחמת היותה נוגדת את תקנת הציבור, הצורך לבחון את מהותו של התקבול ששולם כנגדה יותר בעינו.

כעת, משהקדמנו דברי רקע בנוגע לתניות אי תחרות, נשוב ונתכנס לדל"ת אמותיהם של דיני המסים ונבחן כיצד יש להתמודד עם שאלת סיווגם של תקבולים שניתנו כנגד תניות מסוג זה.

סיווג תשלומי אי תחרות בדיני המס

36. הסיווג של תשלומי אי תחרות לצרכי מס, נעשה בהליך דו-שלבי. בשלב הראשון יש לערוך בירור עובדתי, במסגרתו יש לבחון האמנם מדובר בתניית אי תחרות אותנטית, ולא, למשל, בכסות לשכר עבודה או במסווה למענק פרישה מוגדל. לשם כך יש להתחקות אחר כוונותיהם האמתיות של הצדדים, ובין היתר ניתן להסתייע בהסכמים קודמים שנכרתו ביניהם (ככל שישנם), בהסכמים שנכרתו מול עובדים אחרים (ככל שישנם), בפרמטרים המעידים על יכולת אמתית של העובד להתחרות במעבידו, ועוד (ראו גם אצל ב"ן, עמ' 7-9).

מקום בו מתברר כי טיבו האמיתי של התקבול הוא שכר עבודה, אזי יש לסווגו תחת סעיף 2(2) לפקודה ולמסותו בהתאם. כאמור, אפשרות נוספת היא כי מדובר במסווה למענק פרישה הניתן לעובד. הבחנה זו גם היא בעלת נפקות, בין היתר לאור הוראת סעיף 9(א7)(א) לפקודה, בה מוסדר נושא מיסויים של מענקים הניתנים עקב פרישה. בתמצית, ומבלי למצות את הדיון בסוגיה (ועוד אשוב ואתייחס אליה בהמשך), סעיף זה מעניק פטור מתשלום מס הכנסה בגין מענקי פרישה, וזאת עד לשיעור של משכורת חודשית לכל שנת עבודה (עד תקרה מסוימת). בגין יתרת המענק מעבר לתקרה הקבועה בחוק, על הנישום לשלם מס הכנסה כעל הכנסה שוטפת (קרי, בהתאם למס המוטל על הכנסות פירותיות). מכאן מובנת, שמא מתבקשת, טענתו החלופית של פקיד השומה בעניין אבידן, כי אף אם התקבול שניתן על פי תניית אי התחרות אינו תקבול

פירותי המהווה "הכנסת עבודה" לפי סעיף 2(2) לפקודה, ואף אם מדובר בתקבול הנושא אופי הוני, הרי שמדובר במענק פרישה (פסקאות 57-58 לסיכומי פקיד השומה).

אוסף ואזכיר כי הצורך בשלב הבחינה הראשון – הנוגע לטיב תניית אי התחרות מן הפן העובדתי – עולה במישרין גם מערעורו של קרינגל. כזכור, בית המשפט המחוזי קבע בעניינו של קרינגל כי אין מדובר בתניית אי תחרות אותנטית, וכי לאמיתו של דבר, תניית אי התחרות עוצבה בדרך זו כדי לאפשר לאסם, מעסיקתו של קרינגל, לשלם לו 4 מיליון ₪ כפיצוי נוסף על פרישתו או כבונוס על תרומתו לאסם, ובכך להפחית את שיעור המס בו יחוב (שם, פסקה 25 לפסק הדין). כפי שפורט, ערעורו של קרינגל מופנה ברובו נגד קביעה עובדתית זו.

37. אם צלח הנישום את השלב הראשון ותניית אי התחרות נמצאה אותנטית, עוברת הבחינה למגרש המשפטי-מיסויי, בו נבחנת השאלה כיצד יש לסווג את התקבול, כהכנסה הונית או כהכנסה פירותית. כאמור, שאלה זו היא העומדת במוקד הערעורים דנן (זאת אם נניח לטובתו של קרינגל כי תניית אי התחרות במקרה שלו היא אכן אותנטית).

בדרך זו של בדיקה דו-שלבית, עובדתית ומשפטית, צעדו למעשה בתי המשפט המחוזיים בפסקי הדין מושא הערעורים שלפנינו (גם אם הדיון בפסקי הדין לא "הובנה" בצורה זו באופן מפורש). לצורך הדיון כאן, נפתח בשלב השני-העקרוני הנוגע לאופן מיסויים של תשלומי אי תחרות "אמיתיים". אל השלב הראשון-העובדתי נשוב בהמשך ככל שנידרש.

מיסוי תשלומי אי תחרות בפסיקה ובספרות

38. מעניין להיווכח כי לאורך השנים, שאלות בנוגע למיסוי תשלומי אי תחרות לא הרבו להגיע לפתחו של בית משפט זה, ואף לא לבתי המשפט המחוזיים (וראו משפט הפתיחה של בית המשפט המחוזי בפרק הדיון בעניין ברנע, בו ציין כי "הן המערער והן המשיב אינם חלוקים על כך כי סוגית מיסוי אי תחרות הינה סוגיה שטרם זכתה להתייחסות בפסיקה" (שם, פסקה ה(1)).

לאמיתו של דבר, סוגיה זו זכתה בעבר לדיון קצר בפסיקה. בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בעמ"ה 353/91 הולצמן נ' פקיד שומה ת"א 4 (14.11.1995) נדון ערעורו של מנהל (לשעבר) ממקימי חברת סופרפארם, שטען כי

תשלום שקיבל כנגד תניית אי תחרות היווה תקבול שניתן בתמורה למכר המוניטין שלו. בית המשפט (כב' השופט א' פלפל) דחה את הטענה כי מדובר במכירת מוניטין, וקבע כי יש לסווג את ההכנסה כהכנסת עבודה תחת סעיף 2(2) לפקודה. בית המשפט הוסיף כי לחלופין ניתן לראות בתקבול משום "תחליף שכר", שכן קבלת תמורה בגין הימנעותו של אדם מהעמדת יכולתו לרשות אחר, כמוה כשכר שהיה מקבל תמורת העמדת ניצול כישוריו, וככזו מהווה הכנסה מ"משלח יד" לפי סעיף 2(1) לפקודה.

ערעורו של הולצמן לבית משפט זה נדחה בפסק דין קצרצר האוחז פסקה אחת, בה נאמר כי אין מקום להתערב בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, וכי "אין מדובר במכירת מוניטין על ידי המערער אלא מדובר בהתחייבות של עובד פורש להימנע מלהתקשר בעסק מתחרה בעסקה של סופר-פארם או לעזור בהקמת עסק דומה במשך 5 שנים מיום החתימה" (ע"א 834/96 הולצמן נ' פקיד שומה תל-אביב 4 (23.4.1998) (להלן: עניין הולצמן)). אמנם, בשלושת הערעורים שלפנינו לא נטען על ידי מי מהנישומים כי התקבול ניתן להם כנגד מכירת מוניטין שלהם (להבחנה בין מוניטין עסקיים (שהם בבחינת "נכס") לבין מוניטין אישיים (שאינם ניתנים להעברה), ראו ע"א 5118/13 נסים נ' פקיד שומה גוש דן (24.12.2015)). עם זאת, והחשוב לענייננו, שמשעה שבית המשפט קבע בעניינו של הולצמן כי אין מדובר במכר מוניטין, פשוט היה בעינו כי תשלום שהתקבל כנגד תניית אי התחרות הוא תקבול פירוטי החייב במס הכנסה.

39. זווית אחרת של סוגיית מיסוי תשלומי אי תחרות, הפעם מנקודת מבטו של המשלם, התעוררה כעבור כחמש שנים בע"א 762/00 בן שלום נ' פקיד שומה כפר סבא, פ"ד נז(2) 343 (2003) (להלן: עניין בן שלום). בפסק הדין נדונה השאלה אם תשלום למניעת תחרות ששילם אדם לשותפו לשעבר לאחר פירוק השותפות, הוא בגדר הוצאה הונית או פירוטית. בית המשפט עמד על כך שניתן להשקיף על התשלום בשני אופנים: האחד – שאיפתו של המשלם לשריין את רווחיו במשך תקופת אי התחרות שמא יפחתו עקב תחרות מצד השותף הפורש, שאז מדובר בהוצאה שוטפת תוך כדי תהליך ייצור ההכנסה, קרי הוצאה פירוטית; השני – הוצאה שנועדה לאפשר למשלם לבסס את המוניטין בתחום ולהעביר את נכסי ההון של הצד השני לידיו, קרי להשיג יתרון תמידי, שאז מדובר בהוצאה הונית (דברי השופט אנגלרד, בצטטו, בין היתר, מדברי השופט ויתקון בע"א 346/70 פקיד השומה נ' עוף חיפה בע"מ, פ"ד כה(1) 539 (1971) ומדברי השופט ריבלין בעמ"ה (מחוזי ב"ש) 8/95 סופר צ'יפס שיווק 1991 נ' פקיד השומה (28.7.1998)). בסופו של דבר, השופט אנגלרד קבע כי מבחינה עובדתית, תכלית התשלום היתה לשמור על הלקוחות שעבדו עם השותף המשלם, זאת להבדיל

מ"התבססות" של עסק חדש באמצעות רכישת לקוחות, ומשכך מדובר בהוצאה פירותית המותרת בניכוי.

על פני הדברים, פסק הדין בעניין בן שלום מתכתב עם פסק הדין בעניין הולצמן שקדם לו, ושניהם עוסקים בתפר שבין מכירת/רכישת מוניטין לבין "תחליף שכר"/"שריון רווחים". משני פסקי דין אלה עולה כי מקום בו אין מדובר בתשלום העומד כנגד מכירת מוניטין, אזי מדובר בהכנסה/הוצאה פירותית. מאחר שתניית אי תחרות, כשמה כן היא, מטרתה למנוע מהעובד הפורש להעביר אליו את לקוחות העסק, הרי שפסק דינו של השופט אנגלרד בעניין בן שלום, משמיע לנו כי מנקודת מבטו של העסק, מדובר בהוצאה פירותית.

[במאמר מוסגר: סוגיית סיווג ההוצאות של החברות-המעבידות בגין תניית אי התחרות, חורגת ממסגרת הדיון בשלושת הערעורים שלפנינו (הגם שהנושא זכה לאזכור בחלק מכתבי הטענות, כגון בערעורו של פקיד השומה בעניין ברנע, שהפנה לכך שהחברה-המעבידה סיווגה את התשלום כהוצאה פירותית). איני נדרש אפוא ליישום עקרון ההקבלה במקרים אלו, כמו גם לאפשרות כי התשלום יסווג באופן שונה אצל המשלם והמקבל (על סיווג הוצאה המשולמת למניעת תחרות, ראו אצל רפאל, עמ' 593-595; וראו גם ההתייחסות אצל ביי, עמ' 9-10)].

40. נשוב לרגע להבחנה הבסיסית בין הכנסה פירותית להכנסה הונית. ברוח משל העץ והפירות, מקובל לומר כי הכנסות הנובעות משימוש בגורמי ייצור הן הכנסות שוטפות, קרי הכנסות פירותיות החייבות במס הכנסה, בעוד שהכנסות הנובעות ממכירתם של אמצעי הייצור הן הכנסות המצמיחות רווח הון (ראו, בין היתר: אדרעי – מכירת זכויות, עמ' 6; אלקינס, עמ' 25). אם ניישם את ההבחנה לענייננו, השאלה היא אפוא האם תשלום שניתן לעובד ממעבידו תמורת התחייבות להימנע מלהתחרות בו, מהווה הכנסה הנובעת משימוש בגורם הייצור של העובד, או שמא מדובר ברווח המתקבל ממכירת אמצעי הייצור?

נוכחנו לדעת כי בשאלה זו מסתמנות גישות שונות בפסיקת בתי המשפט המחוזיים. כך, מן הצד האחד ניצבים פסקי הדין בעניינם של ברנע ו-אבידן, בהם נקבע כי התקבולים (למצער חלקם) ניתנו לנישומים תמורת ויתורם על זכותם להתחרות במעבידם, וככאלה מהווים תקבול הוני. מנגד, בפסק הדין בענייננו של קרינגל הביע בית המשפט דעתו כי ככלל מדובר בתשלום אשר יש לראותו כהכנסת עבודה (נזכיר כי הדברים נאמרו למעלה מן הצורך, לאחר שבית המשפט קבע כי בנסיבות הקונקרטיות

אין מדובר בתניית אי תחרות "אמיתית". עוד נזכיר כי בעניין קרינגל בית המשפט ערך הבחנה מסוימת בין נסיבותיו של קרינגל לנסיבותיהם של ברנע ו-אבידן, אולם הבהיר כי אין הוא מביע עמדה לגבי שני פסקי הדין האחרים). כן הזכרנו את קביעתו של בית המשפט בעניין הולצמן כי יש לסווג את התקבול כהכנסה פירותית.

אציין עוד כי ביני לביני, לאחר מתן שלושת פסקי הדין מושא הערעורים שלפנינו ולאחר שניתן פסק דינו של בית משפט זה בפרשת ניסים (ובמידה רבה בעקבותיו), ניתנו בבתי המשפט המחוזיים שורה של פסקי דין נוספים בסוגיית מיסוי תשלומי אי תחרות, בהם נפסק כי מדובר בהכנסה פירותית (ראו: ע"מ (מחוזי מר') 2639-02-11 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה (19.10.2014) (כב' השופט א' סטולר); ע"מ 55139-01-13 (מחוזי ת"א) וינשטוק נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה (11.1.2015) (כב' השופט מ' אלטוביה); ע"מ (מחוזי ת"א) 8619-12-09 קרמר נ' מדינת ישראל - פקיד שומה כפר סבא (10.2.2015) (כב' השופטת מ' אגמון-גונן); ע"מ (מחוזי מר') 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא (2.9.2015) (כב' השופט א' סטולר); ע"מ (מחוזי מר') 55727-04-13 ברמן נ' פקיד שומה כפר סבא (16.12.2015) (כב' השופט ש' בורנשטיין). [הערה: על חלק מפסקי דין אלה הוגש ערעור לבית משפט זה, ולמותר לציין כי ככל שמדובר בשאלות שבעובדה או בשאלות משפטיות החורגות ממסגרת הדיון דנא, אין בדברים כדי להביע עמדה לגופם של ערעורים אלה].

41. עיון בספרות מלומדים מלמד גם כן על קיומן של גישות שונות. כך, לדוגמה, במאמרו של אלקינס (אשר כאמור נכתב כמאמר ביקורת על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין ניסים, עוד בטרם ניתן פסק הדין בערעור), הביע המחבר דעתו כי הנכס שהניב לעובדים את ההכנסה המדוברת באותו מקרה היה הונם האנושי, שהוסיף לעמוד לרשותם גם לאחר ויתורם על הזכות הרלוונטית (כזכור, באותו מקרה נטען, בין היתר, כי מענק ההפרטה ניתן לעובדים כנגד ויתורם על זכותם לעבוד בחברה ממשלתית). לדעתו של אלקינס, כאשר מדובר על ויתור תמידי של נישום על זכותו להפיק תועלת מהונו האנושי או מחלק ממנו, ייתכן כי ניתן לראות בכך מכירה של חלק מהיתרון הכלכלי הטמון בהונו האנושי של הנישום (קרי, לראות את התקבול כהכנסה הונית). עם זאת, כאשר מדובר בהסכמה להימנע מהפקת תועלת שכזו לפרק זמן מוגבל, יש לראות בכך הכנסה פירותית (אלקינס, עמ' 27-28. יצויין כי המחבר לא דן במישרין בתניות אי תחרות הנכרות עם פרישת העובד ממקום העבודה).

גישה נוספת ממנה ניתן להסיק כי יש למסות תקבולי אי תחרות כהכנסות פירותיות, עולה ממאמרו של יורם מרגליות "מיסוי מענק פרישה: סיווגו ושיעור המס

הראוי" מיסים כ(3) א-21 (2006) (להלן: מדרגליות). מאמר זה, כפי שכותרתו מעידה, עוסק בסיווגו של מענק פרישה, אולם ניתן להשליך ממנו על תשלומי אי תחרות. במאמרו יורד המחבר לשורש ההבחנה בין הכנסות פירותיות להכנסות הוניות ושיעור המס השונה החל עליהן. לדבריו, ההיגיון הכלכלי מחייב ששיעור המס ומועד הטלתו על שני סוגי ההכנסות יהיה זהה. אלא שבכל הקשור למועד הטלת המס – קשיים אדמיניסטרטיביים (כגון הקושי להעריך שווים של נכסי הון בטרם נמכרו) והרצון להתחשב בקשיי נזילות של הנישום, מובילים לכך שמיסוי עליית הערך נעשה רק בעת מימוש הנכס (ולא במועד ההתעשרות "על הנייר"); ואילו בכל הנוגע לשיעור המס – ישנם שיקולים המצדיקים שיעור מס נמוך יותר בגין רווחי הון, והם: הרצון לעודד אנשים לממש נכסים (שהרי מועד אירוע המס תלוי בהחלטתו של הנישום למכור את הנכס, ואלמלא שיעור המס הנמוך, לנישומים יהיה תמריץ להמשיך והחזיק בנכסיהם, באופן היוצר עיוות כלכלי המכונה "אפקט הנעילה"); וכן הרצון למנוע בריחת הון לחו"ל ולמשוך השקעות לישראל (עוד על מהותו של רווח הון, ראו אצל יוסף מ' אדרעי "מיסוי רווחי הון: על הגדרת 'רווח הון', מאפייני ריווח (והפסד) הון, הבעיות ופתרון" הפרקליט מב(2) 295 (1995), שם מציין המחבר כי "אין הבדלים מהותיים בין הכנסה שוטפת לבין ריווח הון... וכי ראוי למסות שני אלה במס באופן שווה" (שם, בעמ' 306); עוד על שיעורי המס השונים החלים על הכנסות הוניות ופירותיות, ראו יורם מרגליות "בחינת ההצדקות לקיומו של שיעור מס שונה להכנסה רגילה ולהכנסות מהון" מיסים יט(2) א-53 (2005); ראו, לדוגמה, גם בג"ץ 9333/03 קניאל נ' ממשלת ישראל, פ"ד ס(1) 277 (2005) הדן בהצדקות לשיעורי מס נמוכים על הכנסות מריבית ועל רווחים ממכירת ניירות ערך בבורסה).

באשר לאופן סיווגו של מענק פרישה, מדרגליות סבור כי יש לסווגו כהכנסת עבודה תחת סעיף 2(2) לפקודה. עם זאת, לשיטתו, אף אם יש לראות את מענק הפרישה כהכנסה שבהון, הרי שההצדקות דלעיל לקיומו של שיעור מס נמוך אינן מתקיימות, ועל כן ראוי להטיל עליו מס הכנסה כפי שמטילים על הכנסה פירותית. כאמור, במאמרו המחבר לא דן במישרין במיסוי תשלומי אי תחרות, אולם מצא לנכון להדגיש כי שיקולי המדיניות עליהם עמד רלוונטיים "גם למקרים בהם מתקבל מענק פרישה שברור שאינו הכנסת עבודה, כגון תשלום למניעת אי תחרות" (שם, עמ' 26). מכך ניתן להסיק כי לשיטתו של מדרגליות, תקבול הניתן כנגד תניית אי תחרות אינו מהווה הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, אולם יש למסותו כהכנסה פירותית, שכן הטעמים המצדיקים הטלת מס בשיעור נמוך אינם מתקיימים לגביו.

42. מנגד, הזכרנו לעיל את מאמרו של אדרעי – מכירת זכויות, ממנו עולה גישה לפיה תקבול בגין ויתור על זכות חוקתית כלל אינו בר מיסוי. זאת, שכן זכות חוקתית אינה מהווה "נכס" הניתן למכירה (ועל כן אין מדובר ברווח הון), וכך כבד, ויתור על זכות אינו מהווה שימוש בגורמי ייצור (ולכן אין מדובר בהכנסה פירוטית). אציין כי בפסק דין ניסים (פסקה 33) הזכירה השופטת נאור את מאמרו הנ"ל של אדרעי ופירטה בקצרה את גישתו, תוך שהיא מעירה כי זו אינה נקייה מספקות. אין בכוונתי להרחיב מעבר לכך, ואסתפק בהצטרפות להערתה זו.

בעקבות שלושת פסקי הדין מושא הערעורים שלפנינו ופסק הדין בעניין ניסים, התפרסמו גם מאמרים העוסקים ישירות בשאלת מיסוי תקבולי אי תחרות. כך, ביין במאמרו (שכבר הזכרנו לעיל), מצדד בגישתה של השופטת חיות בפרשת ניסים, אשר סברה כי אין מקום לקבוע חזקה לפיה תקבולים הניתנים לעובד ממעבידו הם בבחינת "הכנסת עבודה". באשר למיסוי תשלומי אי תחרות, המחבר סבור כי גישתו של בית המשפט המחוזי בעניין קרינגל גורפת מדי, וכי תיתכנה נסיבות בהן ניתן יהיה לסווג תשלומי אי תחרות כתקבול הוני, כגון כאשר כישוריו של העובד עלולים להישחק מחמת חוסר שימוש בהם (ביין, בפרט בעמ' 15-20).

לשיטתם של אחרים, פסק הדין בעניין ניסים כלל לא משליך על סיווגם של תשלומי אי תחרות, שכן התשלומים בעניין ניסים שולמו לעובדים במסגרת יחסי העבודה השוטפים, בעוד שתשלומי אי תחרות משולמים לאחר סיום יחסי העבודה ושלא בתמורה לביצוע עבודה עבור המעביד. טענה נוספת שהושמעה היא כי פסק הדין בעניין קרינגל אינו סותר את פסקי הדין בעניין ברנע ובעניין אבידן (ראו: ליאור נוימן ומוטי סבן "האם נשמעה שירת הברבור של תקבולי אי-תחרות ההוניים? – צל הרים כהרים" מיסים כח(2) א-75 (2014)). המחברים סבורים כי "ההלכה שנקבעה בעניין אבידן ובעניין ברנע, לפיה פיצויי אי-תחרות משובצים, ככלל, למישור ההוני, עודנה שרירה וקיימת" (שם, עמ' 94); ראו גם קשת סירוטה לוינר "תשלום בגין אי-תחרות – גשר על פני מים סוערים" מיסים כח(6) א-48 (2014), הסבורה כי שלושת פסקי הדין מושא הערעורים שלפנינו יכולים לדור בכפיפה אחת).

מיסוי תשלומי אי תחרות – דיון

43. בראשית הדברים, אקדים ואזכיר את נקודת המוצא עליה עמדתי לעיל בעקבות פסק דין ניסים, ולפיה קיימת חזקה "חזקה" הניתנת לסתירה כי תשלום הניתן לעובד על ידי מעבידו הוא הכנסה פירוטית הנכנסת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה.

ודוק: בניגוד לסברה שהועלתה בספרות שהוזכרה לעיל, העובדה שמענק אי התחרות משולם עם סיום יחסי העבודה או לאחריהם, אין בה כדי להוציאו מתחולת סעיף 2(2) לפקודה, ואין בה כדי לגרוע מהרלוונטיות של פסק הדין בפרשת ניסים. כזכור, לשונו של סעיף 2(2) רחבה היא וכוללת "כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו", והפרשנות המקובלת היא כי יש להחילו על כל תשלום הניתן כתוצאה מיחסי העבודה בין הצדדים ומשום קיומם של יחסים אלה (רפאל, עמ' 114 והאסמכתאות שם; וראו גם אצל נמדד בעמ' 115-116, הסבור כי לשונו הרחבה של הסעיף מצדיקה את הגישה הרואה כל טובת הנאה הניתנת לעובד ממעבידו כנובעת מיחסי העבודה, אלא אם כן הוכח על ידי הנישום כי היא ניתנה במנותק מקשרי העבודה). כך גם פסק בית המשפט המחוזי בעניין הולצמן, בציינו כי "העובדה שתמורה זו משתלמת במשך תקופה מסוימת לאחר שכבר פקעו יחסי עובד מעביד ביניהם, אין בה כדי לשנות אופי התמורה כהכנסה מ'השתכרות או רווח מעבודה' לפי סעיף 2(א) לפקודה" (שם), פסקה 5 לפסק הדין; וראו והשוו גם לע"א 1707/12 עפר נ' פקיד שומה אשקלון, פסקה 6 (23.4.2014) באשר לחוסר נפקותו של המועד בו ניתן התשלום בפועל לעובד). קשה לחלוק על כך שתשלומי אי התחרות במקרים שלפנינו ניתנו כתוצאה מיחסי העבודה בין הצדדים ומשום קיומם של יחסים אלה, וממילא החזקה הרואה בתשלומים אלה משום "הכנסת עבודה" פירותית – בעינה עומדת. אזכיר כי גם בתי המשפט המחוזיים בפסקי הדין שניתנו לאחר פסק הדין בפרשת ניסים, צעדו לאורו (ראו בפסקה 40 לעיל), ולא בכדי נהגו כן. איני מקבל אפוא את הטענה כי פסק הדין בעניין ניסים נעדר רלוונטיות לסוגיה שלפנינו.

44. ולעצם העניין. להשקפתי, ונאמן לגישתו של בית המשפט בעניין הולצמן, אני סבור כי ככלל, יש לראות בתשלומי אי תחרות בעלי מאפיינים דומים לאלו ששולמו בשלושת הערעורים שלפנינו – משום "הכנסת עבודה" הנופלת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה. אל מסקנה זו אגיע בין אם אחיל על נסיבות הערעורים דנן את "חזקת הכנסת העבודה" עליה עמדנו לעיל לאור פסק הדין בעניין ניסים, ובין אם אבחן את מהותם של התקבולים "דה-נובו" ובהתעלם מחזקה זו. אסביר.

בבסיסן, תניות אי תחרות בין עובד למעביד מהסוג שנדון בערעורים דנן, נועדו לשרת שתי תכליות עיקריות: האחת – מנקודת מבטו של המעביד, המעוניין להבטיח כי הכנסותיו לא תיפגענה וכי העובד-הפורש לא ינגוס בנתח שוק שלו, אם וכאשר זה יפנה לעבוד בשירות המתחרים או יקים בעצמו עסק מתחרה; השנייה – מנקודת מבטו של העובד, המבקש פיצוי בגין הירידה הצפויה בהכנסתו, לנוכח העובדה שנחסמה בפניו

האפשרות למצות עד תום את כושר השתכרותו בשל ההגבלה המוטלת עליו מכוח תניית אי התחרות. [במאמר מוסגר: הזכרנו לעיל פסקי דין בהם נדונה האפשרות כי תשלום אי תחרות נועד לרכוש את המוניטין של הצד השני. כאמור, גם תכלית זו עשויה לעמוד בבסיסן של תניות אי תחרות, אולם אפשרות זו אינה רלוונטית לשלושת הערעורים דנן].

זהו, להשקפתי, לוז העניין. בפרשת ניסים עמדה השופטת חיות על כך שדינו של פיצוי שקיבל נישום כדין הפירצה אותה בא למלא (פסקה 7 לפסק דינה, המפנה לע"א 171/67 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' בהוצאת הספרים ש' ל' גורדון בע"מ, פ"ד כא(2) 186 (1967)). אם נתייחס למענק אי התחרות כאל פיצוי שניתן לעובד-הפורש, אזי מבחינתו של העובד, הפירצה שאותה הוא בא למלא הינה שכר העבודה החסר שהעובד לא יזכה לו לנוכח התחייבותו שלא להתחרות במעבידו, ובלשונו של בית המשפט המחוזי, "תחליף שכר" (עניין הולצמן, פסקה 5). ככזה, דינו להיות ממוסה כדין הפירצה, קרי כדין שכר עבודה – ובכך נחרץ גורלו להיכנס בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה. ההכרה בכך שזו מהותו של התשלום המדובר, אף מייתרת את הצורך להידרש לתתי-המבחנים שנקבעו בפסיקה לצורך ההבחנה בין הכנסות פירותיות להכנסות הוניות (ראו והשוו לדברי השופטת חיות בעניין ניסים, פסקה 12).

45. הניסיון להלביש על כל תשלום מעין זה כסות של תשלום הוני הניתן בגין "ויתור על זכות", הוא בעיני ניסיון מלאכותי, המבקש - במידה מסוימת של תחכום - לזרות חול בעיני המתבונן. הלוא מבחינה מושגית, כל התקשרות בין בעל "נכס הון" לבין צד שני המבקש לעשות "שימוש" בנכס ההון, ניתנת לתיאור בתור עסקה שעניינה "ויתור על זכות". כך, למשל, בעל מקרקעין המשכיר את דירתו, מוותר בכך על זכותו לעשות כל שימוש בדירה למשך תקופת השכירות, תמורת תשלום דמי שכירות. האם ניתן לומר כי מבחינת דיני המס, בעל המקרקעין מכר לשוכר "נכס" בדמות זכות השימוש שלו בקרקע למשך תקופת השכירות? (ראו גם הדוגמאות המובאות אצל אלקינט, עמ' 26). בדומה, עסקאות למתן שירותים ניתנות גם הן לתיאור בתור עסקאות הוניות. כך, ניתן לטעון כי יצרן המתקשר עם מפיץ בהסכם הפצה בלעדי, מוכר "נכס" בדמות זכותו להתקשר עם מפיצים נוספים להפצת סחורתו. האם תתקבל טענתו כי התמורה שקיבל בגין תניית הבלעדיות היא הכנסה הונית?

מדובר, כמובן, בשאלות רטוריות. האפשרות לעצב עסקה במונחים של "ויתור על זכות" או "מכירת זכות", אין בה כדי להפכה לעסקה הונית ואין בה כדי לשלול את אופייה הפירותי. דברים דומים נאמרו מפי השופטת חיות בפרשת ניסים, שם עמדה על

האופנים השונים בהם ניתן לתאר "עסקת פיצוי". במילותיה, "כמעט כל עסקת פיצוי ניתנת לתיאור גם כעסקה שבה נותן הפיצוי 'קונה' ממקבלו את הזכות שעמדה לו לדרוש את הפיצוי, ובמילים אחרות – כתשלום שניתן לו עבור היותו על הזכות לדרוש את הפיצוי" (שם, פסקה 7 לפסק דינה). דברים אלה יפים למצבים של תשלום "פיצוי" (כגון מענק ההפרטה ששולם בעניין ניסים), והם יפים באותה מידה למצבים המתוארים בערעורים שלפנינו, בהם ניתן לעובד מענק תמורת התחייבותו להימנע מלהתחרות במעבידו. אלה גם אלה צריכים להיבחן על פי מהות הפירצה – קרי, אם התשלום נועד לפצות על הפגיעה הצפויה בפירות ההכנסה, או שמא במקור ההכנסה עצמו.

46. אכן, מעצם טיבה, תניית אי תחרות שונה מחוזה עבודה "רגיל". זאת, שכן העובד אינו מעמיד לרשות מעבידו את האפשרות לנצל את כישוריו, ואין מדובר בתשלום עבור "שימוש בגורמי ייצור", כי אם בהתחייבות העובד להימנע מלהפעיל את כישוריו ומלנצל את כושר הייצור שלו לתקופה מסוימת. האם יש בכך כדי להפוך את העסקה לעסקה הונית של "מכירת זכות"? לטעמי, ככלל, התשובה על כך שלילית, ובנקודה זו שותף אני לתפישה הגורסת כי אין להבדיל לעניין זה בין תשואה הנובעת מהפעלת הון אנושי לבין תשואה הנובעת מאי הפעלתו (ראו דברי בית המשפט המחוזי בעניין קרינגל, עמ' 25). אם נשוב לרגע קט לעולם המקרקעין, אזי נשווה בדמיוננו מצב בו מאן דהו משלם לבעל מקרקעין תמורת התחייבותו של האחרון להותיר את המקרקעין פנויים לתקופה מסוימת, במהלכה יימנע מלהשכירם (כפי שאכן אירע בע"א 18/89 חשל חברה למסחר ונאמנות בע"מ נ' פרידמן, פ"ד מו(5) 257, 260-261 (1992), שם ביקשה המשיבה למנוע מהמערערת להשכיר חנות מסוימת לצדדים שלישיים כנגד תשלום חודשי ששולם למערערת). האם יהיה בכך כדי להוציא את התקבול מגדרו של סעיף 2(6) לפקודה? פשיטא בעיניי שהתשובה לכך שלילית, וכי התשלום שיקבל בעל המקרקעין שקול במהותו לדמי שכירות. בדומה לכך, תשלום לעובד תמורת הימנעות מעבודה לתקופה מסוימת, הוא אקוויוולנטי ל"שכר עבודה".

דוגמה נוספת. פרופסור למשפטים נוהג ליתן חוות דעת לגורמים פרטיים בתחומי מומחיותו. אין חולק כי התקבולים שמקבל הפרופסור בגין חוות הדעת הם הכנסות פירותיות, אותן ניתן לסווג כהכנסות הנובעות ממשלח ידו של הנישום החוסות תחת סעיף 2(1) לפקודה (עוד על פרשנות המונח "משלח יד" ראו ע"א 2308/08 פקיד שומה ירושלים 1 נ' שלו (18.11.2010) (להלן: עניין שלו)). נניח כעת כי גורם פרטי מבקש למנוע מאותו פרופסור ליתן חוות דעת לטובת מתחרהו, והוא משלם לו עבור כך שכר. האם תישמע טענת הפרופסור כי מדובר בהכנסה שבהון, שכן היא ניתנה לו בעד "ויתור" על זכותו ליתן חוות דעת לאותו מתחרה? איני סבור כן.

47. אם נשוב לאספקלריה של יחסי עובד-מעביד, ניתן לערוך הקבלה למצב בו המעביד מעוניין למנוע מהעובד-הפורש להתחרות בו במשך תקופה מסוימת, ולשם כך מביע נכונות להמשיך להעסיקו ולשלם לו משכורת תמורת ישיבתו של העובד באפס מעשה. קשה לחלוק על כך שתשלום מעין זה ייחשב "הכנסת עבודה". לטעמי, מדובר בקונסטרוקציה דומה לתשלום אי תחרות הניתן עם סיום יחסי העבודה, וכפי שהבהרנו לעיל, אין בעובדה שמענק אי התחרות משולם בעת סיום יחסי העבודה או לאחריהם, כדי לשלול את היותו "הכנסת עבודה". ניתן לומר, אפוא, כי בשני המקרים מקבל העובד "שכר עבודה" תמורת "אי עבודה". העובדה שבמקרה הראשון הדבר נעשה תחת מעטפת של המשך קיומם של יחסי עבודה פורמאליים, בעוד שבמקרה השני הדבר נעשה עם סיומם של יחסי העבודה, אין בה כדי להעלות או להוריד. אף אין בעובדה שמדובר בתשלום הניתן בצורה של מענק חד פעמי (להבדיל ממשכורת תקופתית), כדי לשלול את אופיו הפירותי של התקבול (וראו והשוו לדברי השופטת חיות בעניין ניסים (פסקה 13), המפנה ל-79אל בעמ' 56, באשר ל"משנה הזהירות" שיש לנקוט בעת יישום מבחן המחזוריות לצורך סיווג תקבולים כהוניים או כפירותיים).

יתרה מכך. בדוגמה לעיל, בה העובד מוסיף להיות "מועסק" אצל מעבידו ולקבל שכר בעד ישיבתו באפס מעשה, אין הוא יכול לנצל את כישוריו במקומות עבודה אחרים. לעומת זאת, במצב בו מסכימים הצדדים על תניית אי תחרות עם סיום יחסי העבודה, יכול העובד להוסיף ולנצל את כישוריו ולעבוד בכל מקום שלא נאסר עליו מכוח תניית אי התחרות. אם במקרה הראשון מדובר בתקבול פירותי שאינו עולה כדי "גדיעת העץ", אזי ניתן לטעון כי הוא הדין לגבי המקרה השני, וזאת מכוח קל וחומר. טענה זו מתקשרת לדיון בתת הפרק הבא.

אך לפני כן, הערה מזווית נוספת. נניח כי עם תחילת עבודתו, חותם העובד על חוזה עבודה בו נקבע כי מלבד שכרו השוטף, יקבל העובד "מענק חתימה" או תוספת שכר מדי חודש תמורת התחייבותו שלא לעבוד במקביל בעבודה נוספת. האם תקבל טענתו כי הוא "מכר" למעבידו "נכס" בדמות זכותו להתפרנס מעבודות נוספות למשך תקופת חוזה העבודה, וכי התמורה המשולמת לו בשל כך היא הכנסה שבהוץ? אף בדוגמה זו התשובה על כך שלילית (ראו הדוגמה המובאת בעניין קרינגל, עמ' 25; וראו והשוו לעמ"ה (מחוזי חי') 214/88 מכבי חיפה נ' פקיד שומה חיפה (23.11.1989) (להלן: עניין מכבי חיפה), בו נקבע כי מענק בסך \$100,000 שניתן לכדורגלן מהווה תוספת למשכורתו השוטפת, זאת גם אם המענק הוקדם ושולם באופן חד פעמי, ובין אם מדובר בתשלום שניתן כביכול תמורת "הסכמתו" של השחקן לשחק בקבוצה או,

כפי שנטען, בגין "המוניטין" שלו). לטעמי, אם כך הדין לגבי "דמי הסכמה" או "מענק חתימה" או "מענק אי תחרות" המשולמים בתחילת תקופת ההעסקה, אזי בהעדר טעם מיוחד המצדיק זאת, איני סבור כי יש להחיל דין שונה כאשר מדובר בתשלום מעין זה הניתן לעובד עם סיום ההעסקה, וכבר הבהרנו לעיל כי אין בסיום יחסי העבודה בין הצדדים כדי לשלול בהכרח את סיווגו של תקבול כ"הכנסת עבודה".

"על העץ ועל פרי העץ" ועל מה שביניהם

48. נחזור למשל העץ והפירות. כזכור, תקבול המשולם בגין "גדיעת העץ" (מכירת אמצעי הייצור) יהווה תקבול הוני, בעוד שתקבול הניתן בגין "קטיף הפירות" (שימוש באמצעי הייצור) יהווה תקבול פירותי. אם ניישם משל זה על הסוגיה שלפנינו (ועל יחסי עבודה בכלל), אזי "העץ" הוא הונו האנושי של העובד המקנה לו את עצם יכולתו להשתכר, ואילו "הפירות" הם שכר העבודה שהעובד מפיך כתוצאה מניצול הונו האנושי וטובות ההנאה שהוא מקבל ממעבידו. משעה שקבענו כי מענק אי התחרות שמקבל העובד מהווה "תחליף שכר" או "פיצוי" בגין הירידה הצפויה בהכנסתו של העובד (לנוכח העובדה שנמנע ממנו למצות עד תום את כושר השתכרותו לאחר פרישתו בשל תניית אי התחרות), אזי נחתם דינו של התקבול להיות מסווג כהכנסה פירותית, בהיותו בבחינת תשואה על הונו האנושי של העובד.

באספקלריה זו, ניתן להבין את הקושי הטמון בטענה כי תשלומי אי תחרות הם תקבול הוני הניתן בגין מכירת "נכס". זאת, שכן "מכירת הון אנושי אינה אפשרית. כישוריו וכשרונו של אדם אחוזים בו עצמו. הם אינם ניתנים 'למכירה'" (דברי בית המשפט המחוזי בעניין קרינגל, עמ' 25). הדברים נאמרו לגבי תניות אי תחרות, והם יפים לגבי חוזה עבודה באשר הם. חלפו הימים בהם בני אנוש היו בבחינת מטבע עובר לסוחר, ובימינו, אדם המתקשר בחוזה עבודה אינו "מוכר" את הונו האנושי לידי המעביד לצמיתות, אלא מתחייב לנצלו לטובת המעביד למשך תקופת החוזה (וראו בדומה תיאורו של בית המשפט המחוזי בעניין מכבי חיפה, כי "...אין השחקן (מאז ביטול העבדות) 'מוכר' את עצמו ואת גופו אלא משכיר אותם לעבודה לתקופת זמן" (שם, עמ' 12; כן ראו אצל אלקינס, עמ' 27)). כאמור, כך בחוזה עבודה וכך בתניית אי תחרות, מכוחה אין העובד-הפורש מוכר את הונו האנושי למעביד, אלא מתחייב שלא לנצלו לפרק זמן מסוים.

49. למרות דברים אלה, ניתן להרהר שמא תיתכנה נסיבות בהן תשלומי אי תחרות מהסוג דנן בכל זאת ילבשו צורה הדומה לעסקה הונית. כך, לדוגמה, אילו היה מדובר

בתניית אי תחרות גורפת ובלתי מוגבלת בזמן, ניתן היה לטעון כי הדבר שקול למצב בו העובד מכר את הונו האנושי. דוגמה זו היא כמובן היפותטית, שהרי מטבע הדברים, תניות מסוג זה אינן שכיחות במחוזותינו וספק אם הן בכלל נהוגות ואם יינתן להן תוקף משפטי, בין היתר בהתחשב בפגיעה הקשה בזכויות העובד הטמונה בהן (ראו לעיל, פסקאות 29-30).

תניית אי תחרות משולה לתיבה באשר במצב הדברים הרגיל היא כוללת שלושה מִמְדִים של הגבלה: התקופה, התחום הגיאוגרפי, ותחומי העיסוק עליהם תחול ההגבלה. בהיבט זה, תניית אי התחרות "מרוככת" יותר, באשר היא מוגבלת בשלושה היבטים אלה או בחלקם. כך, בערעורים שלפנינו, משך תקופות אי התחרות נע בין שנתיים לחמש שנים, ותחומי אי התחרות הוגבלו לתחומי העיסוק של החברות-המעבידות (ובעניין אבידן אף רק לחלק מתחומי העיסוק של החברה). אך גם מציאות זו, בכוחה לספק דוגמאות למקרים בהם ניתן יהיה לטעון כי "עסקת" אי התחרות היא בעלת מאפיינים המקרבים אותה לעסקה הונית. כך, ניתן לטעון כי בנסיבות המתאימות, תניית אי תחרות המונעת מהעובד לעסוק בעיסוק מסוים למשך תקופה מסוימת, שוללת ממנו בפועל את האפשרות לחזור ולעסוק באותו עיסוק בעתיד, ולמעשה "מוציאה אותו מהשוק". אם נמשיך בקו טיעון זה, אזי ניתן לומר כי גם אם המעביד, מנקודת מבטו, לא קנה מידי העובד את הונו האנושי, הרי שלדידו של העובד, מבחינה מעשית מהותה של העסקה היא "ויתור" מצדו על הונו האנושי, באופן המהווה עבורו "גדיעה של העץ".

50. טענה זו מוליכה אותנו אל נקודת התפר שבין גדיעת העץ לבין קטיפת פירותיו, והיא מדגימה לנו כי במובנים מסוימים, משל העץ והפירות אינו ממצה. אסביר.

עץ פרי אינו מורכב מגזע ופירות בלבד. מתוך הגזע משתרגים הענפים, סרעפֵתו ופֵארתו של האילן, ואלה מקשטים את העץ בעלוותם ומפארים אותו בפְרֵיִים. העץ מניב את פירותיו מדי תקופה, ועם בוא העונה המתאימה מבשילים הפירות ונקטפים או נושרים מן העץ, וחוזר חלילה. מכאן הכינוי "הכנסה פירותית", קרי הכנסה שפוטנציאל הצמחתה שריר וקיים גם בתום "עונת הקטיף".

גזע העץ, לעומת זאת, ניצב על הקרקע, שורשיו נטועים עמוק באדמה, הומים אֶל-מִים רְבִים. נעקר הגזע, נגדע פתיל חייו של העץ. שוב לא יצמיח פירות, בסְעֵפָתוֹ כבר לא יקננו כָּל-עוֹף הַשָּׁמַיִם, תחת פֵארתו כבר לא תלדנה כל תֵּית הַשָּׂדֶה, וכְצֵלוֹ כבר לא יִשְׁבוּ כָּל גוֹיִם רְבִים. הנמשל הוא כמובן "ההכנסה ההונית", שמסמלת את

מכירת מקור ההכנסה, היא "גדיעת העץ" שאין לאחריה ולא כלום (תיאור העץ לקוח בהשאלה מתיאור ארז הלבנון במשלו של יחזקאל, פרק ל"א פסוקים ג'-ט').

ואולם, בין גדיעת העץ לבין קטיפת פירותיו ישנם מצבי ביניים. כזו היא, למשל, פעולת גיזום הענפים, הנעשית בידי אדם. בדומה, לעתים נגדעים או נשברים ענפיו של העץ מכוח הטבע. המשותף לשני המקרים, שדרכו של העץ שהוא שב להצמיח ענפים ופירות, לעתים אף ביתר שאת. יתרה מזו, כפי שיודע כל חקלאי, דווקא זמירת הכרם לשם הסרת שריגים ישנים או לשם קיצור הזמורות, משביחה את הגפנים.

51. בהשלכה לסוגיה שלפנינו, ניתן לטעון כי הונו האנושי של עובד ("הגזע") עשוי להיות מורכב ממכלול שלם של כישורים ויכולות ("ענפים") אשר באמצעותם ניתן להפיק הכנסות מסוגים שונים ("פירות"). באספקלריה זו, ניתן לומר כי תניית אי תחרות – שעל פי טבעה היא כאמור מוגבלת בתחום ובזמן – היא מעין מצב ביניים בין גדיעת העץ לבין קטיפת פירותיו, ויש בה מן הדמיון לפעולה של גיזום ענפי העץ או גדיעת ענף מענפיו. כך, מחד גיסא, אין מדובר בקטיף פירות במובנו הפשוט (שהרי אין מדובר בשכר עבודה הנובע מהפעלת אמצעי הייצור באופן חוזר ונשנה). מאידך גיסא, אין מדובר בעקירת הגזע, שהרי התנייה מוגבלת בתחום ובזמן: במהלך תקופת אי התחרות עומדים לרשות האדם יתר ענפי העץ המצמיחים פירות (העובד יכול לעסוק בכל עיסוק שאינו נופל בגדרה של התנייה), ואילו בתום תקופת אי התחרות יכול הענף לשוב ולצמח עלווה ולהניב פירות נאים ומתוקים (העובד יכול לשוב ולעסוק בתחום שנאסר עליו מתוקף תניית אי התחרות).

52. בחזרה לשאלה דלעיל. האם ייתכנו מצבים בהם יהיה מקום להשקיף על "גדיעת הענף" כעל פעולה השקולה ל"גדיעת העץ", ואם כן – אימתו? אקדים ואומר כי בשלושת הערעורים שלפנינו שוכנעתי כי לא אלה הם פני הדברים, וממילא הדברים שלהלן הם בבחינת למעלה מן הצורך.

כשלעצמי, אינני שולל את האפשרות כי ייתכנו מקרים חריגים בהם תניית אי תחרות תהיה, לדידו של העובד, בעלת אפקט דומה לגדיעת העץ, וככזו תהווה "זכות ראויה" המהווה בתורה "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה (לפרשנות המונח "זכות ראויה" ראו ע"א 182/72 אברך נ' פקיד השומה, תל אביב 3, פ"ד כז(2) 477 (1973); כן ראו דבריה של השופטת נאור בעניין ניסים, פסקאות 28-34). ואולם, יש להבחין לעניין זה בין גדיעת ענף אשר ישוב לצמוח בעתיד לבין ענף שנגדע לבלתי צמוח שוב. כמו כן, יש להבחין בין סוגים שונים של עצים וענפים, ואין לשלול אפשרות כי גדיעת ענף של

עץ מזון מסוים, אין דינה כגדיעת ענף של עץ מזון אחר. במילים אחרות, יש להבחין בעניין זה בין סוגים שונים של נישומים. אדגים ואסביר.

53. הזכרנו לעיל דוגמה בה פרופסור למשפטים מקבל תשלום מגוף פרטי, תמורת הסכמתו להימנע ממתן חוות דעת לטובת גוף פרטי מתחרה למשך מספר שנים. במקרה כזה, ברי כי בתום תקופת אי התחרות, כישוריו של הפרופסור לא קהו ויכולותיו לא נמוגו והוא יוכל לשוב וליתן חוות דעת לכל דכפין. ממילא, גם אם נאמר כי נגדע ענף מסוים למשך מספר שנים, סופו של הענף שנגדע לשוב ולצמוח. זאת ועוד. בדוגמה המתוארת, גדיעתו של הענף לא עיקרה את העץ ולא הובילה לעקירתו, אף לא לזמן מוגבל. זאת, משום שגם במשך תקופת אי התחרות, הפרופסור יוכל להמשיך ולנצל את כישוריו בדרכים מגוונות (לעבוד באקדמיה, להרצות, לפרסם, ליתן חוות דעת לגופים שאינם נכנסים בגדר תניית אי התחרות וכיו"ב). בהקשר אחר, גם הוא במישור דיני המס, עמדתי על כך שתחת "משלח ידו" של אדם יכולים להיכלל מספר עיסוקים, שהמכנה המשותף שלהם הוא היותם מבוססים על כישורים ו/או ניסיון ו/או השכלה בתחום מסויים (עניין שלו, פסקאות 25, 30). ניתן להשליך מדברים אלה לדוגמה זו, ולומר כי גדיעת הענף (האפשרות ליתן חוות דעת לגוף מתחרה) לא גדעה את משלח ידו של הפרופסור, אלא לכל היותר צמצמה אותו לתקופה מוגבלת, וכי בכוחו של העץ להוסיף ולהניב פירות גם במשך תקופת אי התחרות. במצב שכזה, לא ניתן לומר כי גדיעת הענף עולה כדי גדיעת העץ.

דוגמה נוספת הקרובה יותר לענייננו. מנכ"ל חברה גדולה פורש ממקום עבודתו, ועל פי תניית אי התחרות נאסר עליו לעבוד אצל חברות מתחרות למשך מספר שנים. לטעמי, ככלל, אין לומר כי הגבלה מעין זו מהווה, לדידו של המנכ"ל, גדיעת העץ. ברגיל, כוחו של מנכ"ל טמון בכישורי הניהול שלו. לעתים קרובות מדובר בתפקיד אותו ממלאים למשך שנים ספורות, וחזון נפרץ במחוזותינו שמנכ"ל חברה פלונית עוזב לטובת חברה אלמונית, גם אם זו לא עוסקת באותו תחום. יכול פלוני להיות מנכ"ל חברה למוצרי תינוקות, לאחר מכן לכהן כמנכ"ל של חברת רהיטים ובהמשך לכהן כמנכ"ל חברה למכשירי כתיבה וציוד משרדי. לפיכך, גם אם נאמר כי פוטנציאל ההשתכרות של המנכ"ל נפגע במידה כזו או אחרת עקב תניית אי התחרות (שכן אילו היה הולך לעבוד אצל המתחרה או פותח עסק משל עצמו היה מרוויח יותר), הרי שאין מדובר באובדן העולה כדי גדיעת העץ. זאת, להבדיל, למשל, מתרחיש (היפותטי) בו תניית אי התחרות היתה אוסרת על המנכ"ל לעסוק בכל תפקיד ניהולי באשר הוא.

54. מנגד, ניתן לחשוב על דוגמאות בהן גדיעת הענף באמצעות תניית אי תחרות תהא – מנקודת מבטו של העובד – קרובה במהותה לגדיעת העץ. דוגמה היפותטית שהבאנו לעיל היא תניית אי תחרות גורפת שאינה מוגבלת בזמן. דוגמה נוספת יכולה להיות במקרים בהם העץ הרלוונטי הוא בעל ענף דומיננטי בודד המצמיח פירות, כגון בעל מקצוע שכל עיסוקו מצטמצם לאפיק פעולה אחד. טול דוגמה בה טייס מסחרי פורש ממקום עבודתו, ועל פי תניית אי התחרות נאסר עליו לעבוד כטייס בכל חברת תעופה אחרת למשך 7 שנים. אם נניח לצורך הדיון כי במצב הדברים הרגיל, חברות תעופה לא נוהגות להעסיק טייסים שנמנעו מלטוס במשך שנים (שכן "כושר הטיסה" שלהם נשחק), אזי ניתן לומר כי בהיבט התוצאתי, גדיעת הענף למשך מספר שנים משולה לגדיעת העץ (השוו לתניית אי התחרות שנדונה בע"א 672/96 "אגד" אגודה שיתופית לתחבורה בישראל בע"מ נ' רכטמן, פ"ד נג(5) 25 (1999), שאסרה על חברי "אגד" שפרשו לפני הגיעם לגיל 65 להתעסק "בין במישרין בין בעקיפין, בעסק של הובלת נוסעים בתחבורה ציבורית ובתיירות". אך יודגש כי באותו מקרה תוקף התנייה היה למשך שלוש שנים; וראו הערתו של השופט רובינשטיין בע"א 6378/03 "אגד" - אגודה שיתופית לתחבורה בישראל בע"מ נ' מורון (22.2.2005), שעורר את השאלה "אם נהיגת אוטובוס כשלעצמה היא תחום שלגביו ניתן לאסור במוסרות אפשרות לתחרות או לעיסוק, שהריהו מקצוע הניתן ללמידה בזמן קצר יחסית ואינו דורש השכלה או ידע מוקדם רחב מאוד" (פסקה 4 לפסק דינו)). ובקיצור, ייתכן כי בתחומים או במקצועות מסויימים, יציאה ממעגל התעסוקה למשך תקופה של ממש, תהא שקולה הלכה למעשה לגדיעת העץ.

55. ניתן לחשוב על דוגמאות נוספות העלולות לעורר קושי בסיווג ההכנסה. החשוב לענייננו, שעל מנת להכיר בתניית אי תחרות כ"גדיעה של העץ", יש להראות כי באופן מעשי, תניית אי התחרות מאיינת את יכולתו של העובד לשוב ולהצמיח פירות, למצער מאותו "ענף" (ראו בדומה דבריו של ביינ, כי "קיימות נסיבות שבהן, הלכה למעשה, ההגבלה לתקופה מסוימת על חופש העיסוק פוגעת ביכולת העובד לחזור לעסוק באותו תחום, וכמוה כהסכמה להשמדת יכולת העיסוק באותו תחום" (שם, בעמ' 16, ההדגשה במקור – י"ע); והשוו גם ל-אלקינוס, הסבור כי חוזה עבודה הדורש מהעובד "לוותר על ניצול מסוים של הונו האנושי לעולם ועד... ייתכן שניתן לראות בכך משום מכירה של חלק מהיתרון הכלכלי הטמון בהונו האנושי של הנישום". עם זאת, לשיטתו של אלקינוס, "אם פרק הזמן מוגבל, אזי ההכנסה תיחשב להכנסה פירותית מניצול ההון האנושי" (שם, בעמ' 27-28)).

ודוק: השאלה אם תניית אי התחרות אכן עולה כדי שבירת מטה לחמו של העובד, או למצער גדיעת ענף מענפיו של העץ לבלתי צמוח שוב (באופן המהווה "השמדת יכולת" מסוימת של העובד), היא שאלה שבעובדה התלויה בנסיבותיו של כל מקרה ומקרה. ודוק: יכול הטוען לטעון כי הטייס המושבת – אותו הזכרנו בדוגמה לעיל – יכול להתפרנס כמלצר או כמאבטח בקניון, אך כאשר בגדיעת העץ עסקינן, לא בעצם אפשרות העובד להשתכר שכר כזה או אחר במשלח יד כלשהו עסקינן, אלא באפשרות העובד למצוא עיסוק חלופי מקביל או קרוב מבחינת כישורים, ניסיון, וותק, השכלה, וכיו"ב, גם אם העיסוק החלופי אינו זהה לחלוטין מבחינת המעמד או השכר במקום העבודה ממנו פרש. כך, כפי שהדגמנו לעיל, אין דינו של מנכ"ל, סמנכ"ל כספים או מנהל בעל כישורי ניהול, כדינו של עובד שכל כישוריו המקצועיים קשורים אינהרנטית לתחום עיסוק צר ואף תלויים בו. כזכור, לאור פסק הדין בפרשת ניסים, הנטל להוכיח כי אין מדובר בהכנסת עבודה פירותית מוטל על כתפי העובד-הנישום. על פני הדברים, מדובר בנטל שאינו קל, וכשלעצמי, מסופקני עד כמה שכיחים המקרים בהם תניות אי תחרות אכן שקולות לגדיעת העץ. נקודה זו מובילה אותי להערה הבאה.

56. דומה כי מרביתן של תניות אי התחרות המגיעות לפתחם של בתי המשפט בהקשר המיסויי ביחסי עובד-מעביד, הן בין חברות לבין עובדים ששימשו בתפקידים בכירים, וכי הסכומים ששולמו כנגד תניות אי התחרות אינם סכומים מבוטלים (נזכיר כי בערעורים דנן, ברנע היה מנכ"ל החברה ותמורת תניית אי התחרות קיבל מדי שנה 1.5% מרווחי החברה שהסתכמו במאות אלפי ₪; אבידן היה מנהל חטיבה בחברה ותמורת תניית אי התחרות קיבל כמיליון ₪; ואילו קרינגל שימש כמשנה למנכ"ל קבוצת אסם וקיבל תמורת תניית אי התחרות ארבעה מיליון ₪).

על רקע זה, יכולה להישמע הטענה כי האפשרות "לתפור" הסכמי פרישה מעין אלו בתפירה ידנית ולפצל את רכיבי השכר – כך שחלקם יהיו עבור "ויתור על זכות" של העובד (בצורה של תניית אי תחרות), חלקם יהיו "מענק פרישה" וחלקם "שכר עבודה" – היא יכולת השמורה לעובדים בכירים בעלי עמדת השפעה וכוח מיקוח, היכולים לפעול אל מול המעביד ולדרוש "לבנות" את העסקה באופן האופטימלי עבורם לצרכי מס.

כפי שהראינו לעיל, האפשרות של גדיעת העץ, עשויה להיות רלוונטית יותר דווקא לעובדים מקצועיים-טכניים שלא בדרג הבכיר, מקום בו תניית אי התחרות משמעה, הלכה למעשה, השמדת יכולת העיסוק של העובד בתחום המובהק של התמחותו המקצועית. לא כך דרג המנהלים, שתניית אי התחרות לגביו, מהווה על פי

רוב מעין "תקופת צינון", שלאחריה ניתן לחזור לשוק העבודה, בין באותו תחום ובין בתחום אחר בו יכולים לבוא לידי ביטוי כישורי הניהול שלהם. והנה, בעוד שהעובד המקצועי הזוטר או העובד בדרג הביניים, נדרש לחתום במסגרת חוזה העסקתו על תניית אי תחרות, על פי רוב, מבלי לקבל תמורה כנגד התחייבות זו, דווקא המנכ"ל או המנהל הבכיר, שתניית אי התחרות לגביו היא כבחינת "שלכת" זמנית של העץ או גיזום של אחד מענפי העץ בלבד, זוכה לתמורה כנגד תניית אי התחרות. לעיתים, אף במקרה בו חוזה ההעסקה שלו כלל תניית אי תחרות מלכתחילה. יש בכך כדי לחזק את הטענה כי תניית אי תחרות לעובד בכיר, היא חלק מתנאי "מצנח הזהב" של העובד הבכיר עובר לפרישתו.

אכן, ניתן לטעון כי במקרים מסוימים, מנקודת מבטו של המעביד, תשלומי אי התחרות לא נועדו להוות "תחליף שכר" או מענק פרישה מוסווה, אלא נועדו "לנטרל" מבעוד מועד את הפגיעה הפוטנציאלית הכרוכה בתחרות מצד העובד-הפורש, או "לרכוש את התחרות" שטרם נולדה. טענה זו עשויה להסביר מדוע תשלומי אי תחרות לעובדים בכירים הם בסכומים נכבדים, שהרי פוטנציאל הפגיעה שלהם במעביד גבוה יותר. אלא שגם אם אניח לטובת המעביד כי במקרים מסוימים זו אכן מטרת התשלום, אין בכך כדי להכריע לגבי אופן סיווג התקבול מנקודת מבטו של העובד. שאיפתו של המעביד "לנטרל" את הפגיעה הטמונה בעובד-הפורש, אין פירושה כי לדידו של העובד מדובר בהכרח ב"גדיעת העץ".

57. ובחזרה לטענה כי היכולת "לתפור" הסכמי פרישה הכוללים תשלומי אי תחרות, נתונה בידי עובדים בכירים בעלי יכולת מיקוח. טענה זו מצויה בשני מישורים הכרוכים זה בזה. המישור האחד נוגע לשיקולי מדיניות ולעקרונות הצדק החלוקתי, כאשר הטענה היא כי מתן גושפנקא להתנהלות מעין זו תוביל לפגיעה בעקרון השוויון ולהבחנה בין עובדים בעלי כוח לבין עובדים חלשים יותר, ואף תייצר כר נרחב לתכנוני מס (סיכומי פקיד השומה בעניין ברנע (פסקאות 31-32) ובעניין אבידן (פסקאות 24-23)). לא אכחד כי טענה זו מסברת את האוזן, אולם לטעמי, לא די בה כדי לשלול א-פריורי את האפשרות שבמקרים מסוימים תניית אי תחרות תהווה, לדידו של העובד, "גדיעה של העץ", וזאת בין אם מדובר בעובד בכיר ובין אם מדובר בעובד זוטר. כפי שצינתי, על בחינה זו להיעשות בכל מקרה על פי נסיבותיו הקונקרטיות. זאת, כמובן, מבלי לגרוע מ"חזקת הכנסת העבודה" אשר הנטל לסתור אותה נופל על כתפי הנישום-העובד.

המישור השני הוא המישור העובדתי, כאשר הטענה היא כי לעתים אין מדובר בתניית אי תחרות "אמיתית" אלא בכסות לתשלום מסוג אחר, כחלק מתכנון מס שנועד להפחית לעובד את שיעור חבותו במס הכנסה. כאמור, ועמדנו על הדברים בראשית דברינו (פסקה 36 לעיל), זהו השלב הראשון של הבחינה, בגדרו יש להתחקות אחר מהותה האמיתית של העסקה ועל כוונות הצדדים. בחינה זו היא בחינה עובדתית, ואם יתברר כי מדובר במסווה לשכר עבודה או בחלק ממענק פרישה, ממילא יחוב העובד במס הכנסה בהתאם.

זאת ועוד. לנוכח מסקנתנו כי ככלל, יש לסווג תשלומי אי תחרות כ"הכנסת עבודה", ממילא נפקותו של השלב הראשון (הבחינה העובדתית) פוחתת. זאת, משום שאף אם מדובר בתניית אי תחרות אותנטית, הרי שלפי "חזקת הכנסת העבודה" יש לסווג את התקבול שניתן כנגדה כהכנסה פירותית. עם זאת, שלב הבחינה הראשון אינו מתייטר לחלוטין, שכן במקרים בהם הנישום יעמוד על כך שאין להחיל בעניינו את החזקה, הוא יידרש לסתור אותה ולשכנע את פקיד השומה כי מדובר בתניית אי תחרות המהווה מבחינתו "גדיעת העץ", וכי אין מדובר ב"תחליף שכר" או במסווה למענק פרישה. במקרים אלו, ברי כי תנאי מוקדם לקבלת טענת הנישום הוא כי מדובר בתניית אי תחרות "אמיתית". מכל מקום, בהתייחס לטענה האמורה, יש להניח כי נטל כבד זה המוטל על הנישום, די בו כדי להחליש את התמריץ מצד מתכנני מס לבנות את העסקה בצורה המתוארת באותם מקרים בהם אין המדובר בתניית אי תחרות אותנטית.

מששבנו והזכרנו בנשימה אחת תשלומי אי תחרות ומענקי פרישה, אקדיש מספר מילים למעמדו המיסוי של מענק הפרישה ולאפשרות ללמוד ממנו לענייננו.

מיסוי מענק פרישה

58. סעיף 9 לפקודה, אשר כותרתו "הכנסות פטורות", מונה שורה ארוכה של סוגי תקבולים הפטורים מתשלום מס. סעיף 9(א7)(א)(1) עוסק באופן נקודתי במענקי פרישה, וזו לשונו:

מענק עקב פרישה או מוות
 (1) מענק הון שנתקבל עקב פרישה - עד סכום השווה למשכורת של חודש לכל שנת עבודה, לפי המשכורת האחרונה; עלה סכום המענק על השיעור האמור, רשאי המנהל לפטור את העודף, כולו או מקצתו, בהתחשב בתקופת השירות, בגובה השכר, בתנאי העבודה ובנסיבות הפרישה;

שאלת סיווגו של מענק פרישה התעוררה לא אחת בפסיקה, ומאחר שהדברים זכו לסקירה בפסק דינה של השופטת נאור בעניין ניסים (פסקה 18) כמו גם בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין אבידן (פסקאות 16-17), ובהתחשב בכך שאין מדובר בסוגיה הקשורה במישרין לענייננו, לא ארחיב שלא לצורך ואסתפק בהבאת עיקרי הדברים.

59. בראשית הדרך, עוד לפני כמעט יובל שנים, נקבע בבית המשפט המחוזי (כב' השופט אשר) כי יש לראות מענק פרישה כתקבול פירותי המהווה "הכנסת עבודה", וכי אין ללמוד מצמד המילים הפותח את סעיף החוק המדובר כי המחוקק התכוון לתקבול הוני (עמ"ה (מחוזי ת"א) 377/69 מרוה נ' פקיד השומה תל אביב, פ"מ ע' 171, 179 (1969) (להלן: עניין מרוה); יצויין כי באותם ימים נפתח הסעיף במילים "סכום הון"). כעבור כשלוש שנים שבה הסוגיה ונדונה בפני בית המשפט העליון בע"א 506/71 חפץ נ' פקיד השומה, חיפה, פ"ד כז(1) 212 (1972) (להלן: עניין חפץ). בית המשפט (כב' השופט ויתקון) לא קיבל את גישתו של השופט אשר בעניין מרוה, וקבע כי יש ללמוד מלשון החוק שאכן מדובר בתקבול הוני, אלא שמתוך הגבלת הפטור יש להסיק כי הסכום העולה על תקרת הפטור נחשב לתקבול פירותי (עניין חפץ, עמ' 220). לא חלפו שלוש שנים נוספות, והשופט אשר, שביני לביני מונה לכהן בבית המשפט העליון, שב ונדרש לסוגיה (ע"א 604/73 פרמה שרפ ישראל בע"מ נ' פקיד השומה, חיפה, פ"ד כח(2) 342 (1974)). בהיותו ער לכך שדעתו בעניין מרוה נסתרה בעניין חפץ, קבע השופט אשר כי "אין מנוס מהמסקנה שענין לנו עם הכנסה מסוג מיוחד ולא עם הכנסת עבודה" (שם בעמ' 349, ההדגשה הוספה – י"ע).

השנים חלפו, והתייחסות קצרה לסוגיה ניתנה בפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין בע"א 128/06 כבלי ציון מפעלים מאוחדים בע"מ נ' פקיד שומה אילת (26.4.2007), ממנו עולה כי פיצויי פיטורין הם הכנסה פירותית (אולם משתמע כי התייחסותו היא לסכום שמעבר לתקרת הפטור). התייחסות נוספת, הקוראת תיגר על הלכת חפץ, ניתנה מפי השופט רובינשטיין בע"א 8958/07 פקיד שומה תל אביב יפו 5 נ' שבטון (18.8.2011) (להלן: עניין שבטון). בפסק הדין העלה השופט רובינשטיין הרהור "אם לא באה העת, גם בעקבות העידן החוקתי בו אנו שרויים, לעיון מחדש בהלכת חפץ, ברוח דבריו של השופט אשר" (שם, פסקה ד'), ובמילותיה של השופטת נאור: "לאמץ ראייה של מענקי הפרישה כהכנסת עבודה" (עניין ניסים בפסקה 18, אך יובהר כי השופטת נאור לא הביע בכך דעתה לגופם של דברים, אלא אך התייחסה לדברי

השופט רובינשטיין בעניין שבטון; לסקירה של פסיקה נוספת בעניין מיסוי מענקי פרישה, ראו אצל רפאל בעמ' 353-363).

60. משאזכרנו את הערתו של השופט רובינשטיין, שהניח כדבריו "חומר למחשבה עתידית" (עניין שבטון, פסקה ה'), נזכיר כי גם בספרות הושמעה קשת של דעות בעניין סיווגו של מענק פרישה ואופן מיסויו.

לגישתו של מרגליות (הקרובה לגישתו של השופט רובינשטיין), יש לסווג פיצויי פיטורין כהכנסת עבודה, בהיותם תוספת סוציאלית, דהיינו "שכר נדחה" (שם, עמ' 31). עוד סבור מרגליות כי גם אם יש לראות את מענק הפרישה כרווח הון, אזי יש למסותו כהכנסה פירותית. זאת, הן לאור הלכת חפץ, והן מן הטעם שההצדקות להטלת מס נמוך על רווחי הון אינן מתקיימות בהקשר של מענק הפרישה (וראו פירוט הדברים בפסקה 41 לעיל). גישה נוספת היא זו של נמדר, המביע תמיכה בהלכה שנקבעה בעניין חפץ, ולפיה מדובר בתקבול הוני הניתן כפיצוי על אובדן מקור ההכנסה (אם כי תקבול החייב במס הכנסה פירותי – נמדר, עמ' 137-138). לפי גישה שלישית, מענק פרישה הוא תקבול הוני שיש למסותו (מעבר לתקרת הפטור) במס רווחי הון (מנחם רהב "פיצויי פרישה – רווח הון" מיסים כא(1) א-34 (2007)).

61. כפי שציינה השופטת נאור בעניין ניסים, התמונה הנוגעת למענקי פרישה היא מורכבת: "ביסוד התפיסה שמענק הפרישה הוא תקבול הוני עומדת ראייתו של מענק זה כפיצוי על אובדן מקום העבודה; בעוד ביסוד התפיסה המנוגדת כי מענק הפרישה הוא הכנסה פירותית עומדת ראייתו של המענק כתשלומים בעד עבודת העובד, שתשלומם נדחה עד לסיום תקופת ההעסקה" (שם, פסקה 18).

סוגיית מיסוי מענקי פרישה חורגת מהעניין שלפנינו, ואין בכוונתי להידרש לשאלות העולות ממנה במסגרת פסק דין זה. ואולם, מצאתי לנכון להביאה משום שכפי שציינה השופטת נאור, מדובר בתקבול שניתן להשקיף עליו ביותר מצורה אחת. ולראיה, ההתייחסויות השונות בפסיקה, שבשורה התחתונה ראתה בו מעין "יצור כלאיים" פירותי-הוני: תקבול הוני מן הצד האחד, ומיסוי פירותי מן הצד השני (ככל שמדובר בתשלומים החורגים מתקרת הפטור). כאמור, כל זאת אף שנקבע כי אין מדובר ב"הכנסת עבודה" (אך אשוב ואפנה ל"הרהורי הכפירה" של השופט רובינשטיין בנקודה זו, כפי שצוטטו לעיל מדבריו בעניין שבטון).

62. לטעמי, גם אם אין מקום לערוך גזירה שווה בין מענק פרישה לתשלומי אי תחרות (בהתחשב, בין היתר, בקיומו של הסדר הסטטוטורי ספציפי הקבוע בסעיף 9(א7)(א)), אין מניעה לערוך היקש בין שתי הסוגיות. דהיינו, גם אם אניח לטובת הנישומים כי תשלומי אי תחרות אינם יכולים להיות בגדר "הכנסת עבודה" (וכאמור איני סבור כן), וגם אם אהיה נכון להניח כי לתשלומי אי תחרות ישנם (גם) מאפיינים הוניים, אין פירוש הדבר כי נסתם הגולל על האפשרות למסותם במס הכנסה כהכנסה פירותית (ואשוב ואפנה לעניין זה למאמרו של מרגליות, ממנו עולה ספק האמנם קיימת הצדקה להטיל מס בשיעור מופחת (מס רווחי הון) על תקבולי אי תחרות (ראו לעיל, פסקה 41)).

בנקודה זו אחזור ואפנה גם להוראת סעיף 89(ג) לפקודה שכבר הזכרתי בראשית דבריי (פסקה 22 לעיל). כזכור, הוראה זו מלמדת אותנו כי "פירותי והוני – פירותי עדיף". לאמור, כאשר לפנינו הכנסה שניתן לסווגה בשני אופנים – הן כהכנסה פירותית הן כתקבול שבהון – דינה להיות ממוסה כהכנסה פירותית.

על פני הדברים, ניתן היה להיעזר בסעיף זה לצורך הדיון בסיווגו של מענק פרישה, וכשלעצמי, איני רואה מניעה להסתייע בו גם לצורך הדיון שלפנינו. רוצה לומר, כי גם לשיטתם של אלו הסבורים כי ניתן להשקיף על תשלומי אי תחרות כעל תקבול הוני הניתן בגין "ויתור על זכות", לא די בכך כדי להוביל לתוצאה של הטלת מס רווחי הון. זאת, שכן עדיין יש צורך לשלול את האפשרות כי מדובר בהכנסה פירותית, שהרי אם מדובר בהכנסה בעלת מאפיינים מעורבים – גוברת ידו של הסיווג הפירותי. כפי שפירטתי בהרחבה לעיל, דעתי היא כי ככלל, יש לראות תשלומי אי תחרות כ"תחליף שכר" או "שכר עבודה" הנכנסים בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה. משכך, אף אם נניח כי תזת הסיווג ההוני היא אפשרית – אין בכך כדי לגרוע מסיווגו של התקבול כהכנסה פירותית.

[הערה: הנכונות להכיר בתשלומי אי תחרות כתקבול הוני יכולה לעורר שאלות, כגון לעניין מועד הרכישה (כפי שטען פקיד השומה בערעוריו בעניין ברנע ובעניין אבידן), כמו גם לעניין המחיר המקורי של "הנכס" (שמה מדובר במחיר אפס – ראו אצל מרגליות בעמ' 21, המפרש כך את גישת השופט ויתקון בעניין חפץ בנושא מיסוי מענק פרישה). אציין כי בתי המשפט המחוזיים בעניין ברנע ו-אבידן לא התייחסו לנקודה זו, וניתן להניח כי ראו בסכום כולו בתור רווח הון החייב במס רווחי הון. כשלעצמי, גישה זו נראית לי הגיונית וסבירה, אך כאמור, לנוכח התוצאה אליה הגענו, הדברים הם בבחינת למעלה מן הצורך, ואין צורך להידרש אליהם].

63. לא ניתן לסיים את הדיון בערעורים שלפנינו מבלי להזכיר את הצעת החוק להעמקת גביית המסים ולהגברת החקיקה (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2015 (ה"ח הממשלה התשע"ו 965, עמ' 124 (להלן: הצעת החוק)), אשר ביקשה להוסיף תיקון לפקודת מס הכנסה. וזו לשון נוסח התיקון המוצע:

תיקון פקודת מס הכנסה

1. בפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה) –

(1) בסעיף 3, בסופו יבוא:

”(יא) סכום, מענק או טובת הנאה אחרת (בסעיף קטן זה – טובת הנאה) שהגיעו לידי יחיד אגב סיום יחסי עבודה, לרבות פרישה, או אגב הפסקת מתן שירותים, בין במישרין ובין בעקיפין, ובכלל זה טובת הנאה שניתנה ליחיד כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של המעסיק או מזמין השירות, או יתחרה בו בדרך אחרת... יבואו בחשבון בקביעת הכנסתו”. [...]

על רקע התיקון המוצע, יכולה להישמע הטענה כי במצב החוקי דהיום לא ניתן לסווג תשלומי אי תחרות כהכנסת עבודה או הכנסה ממסלח יד, ומכאן הצורך בתיקון הפקודה. המשכה של טענה זו הוא כי לפי הדין השורר כיום, יש לסווג תשלומי אי תחרות כתקבול שבהון (ראו למשל סעיפים 35-37 לסיכומי אבידן).

64. דין הטענה להידחות.

בדברי ההסבר להצעה זו נאמרו הדברים הבאים:

”לאור טענות שלפיהן תשלומים המשולמים אגב סיום יחסי עבודה ולא במהלכם חייבים במס רווח הון (ולא במס שולי), מוצע להבהיר, כי כל סכום או מענק, או טובת הנאה אחרת (להלן – טובת הנאה), שהגיעו לידי יחיד אגב סיום יחסי עבודה, לרבות פרישה, בין במישרין ובין בעקיפין, ובכלל זה טובת הנאה שניתנה ליחיד כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של המעסיק או מזמין השירותים או יתחרה בו בדרך אחרת... יבוא בחשבון בקביעת הכנסתו וימוסה במס שולי” (שס, ההדגשה הוספה – י”ע).

הנה כי כן, לפי דברי ההסבר להצעת החוק, מדובר בתיקון המבחר מצב קיים. לאמור, מנסחי הצעת החוק סבורים כי מדובר בתיקון המשקף את המצב המשפטי הקיים, כך שהתיקון נושא אופי דקלרטיבי. ודוק: אין בהשקפתם של מנסחי הצעת התיקון לחוק כדי להכריע לגבי המצב החוקי דהיום. מלאכת פרשנות החוק מסורה לבית המשפט, וגם אם מנסחי הצעת החוק סבורים כי התיקון המוצע אינו משנה מצב קיים, אין בכך כדי לכבול את שיקול דעתו של בית המשפט בבואו לבצע את מלאכתו (ראו אצל אהרן ברק פרשנות במשפט כרך ב (פרשנות החקיקה), 51-54 (תשנ"ג) בנוגע לתפישתו הפרשנית של המחוקק והיחס בין חוק מוקדם לחוק מאוחר). עם זאת, יכול הדבר לשמש כלי נוסף בארגז הכלים העומד לרשות בית המשפט בבואו לפרש את החוק ולהתחקות אחר כוונת המחוקק.

65. לענייננו. התיקון המוצע הוא קטגורי באופיו, ומבקש לקבוע כי כל תשלום אי תחרות מהווה הכנסה פירותית. לא זה המצב המשפטי השורר כיום. כפי שהובהר בפסק דיננו לעיל, תשלומי אי תחרות אמנם מהווים, ככלל, הכנסה פירותית. אך בד בבד, אין לשלול את האפשרות שבנסיבות מסוימות תשלומים מסוג זה יסווגו, על פי הדין דהיום, כתקבול הוני. אין מדובר אפוא בתיקון הבא להפוך מצב קיים מן היסוד, אך בד בבד אין מדובר בתיקון שכל כולו הבהרת מצב קיים.

בנסיבות אלו, אין בכוחו של התיקון המוצע כדי להכריע את הכף בשלושת הערעורים דנן. אכן, אם וכאשר תבשיל הצעת החוק לכדי חוק חרות, דומה כי יהיה בכך כדי להסדיר את המצב החוקי בנוגע לסיווגם של תשלומי אי תחרות, ולגזור את דינם לטובת הסיווג הפירותי (אם כי מתקבל הרושם שיום זה אינו קרוב, לנוכח דבריו של בא כוח פקיד השומה בדיון לפנינו כי מדובר בהצעת חוק "שעברה קריאה ראשונה ואז עברה מהעולם" (פרוטוקול, עמ' 8)). מכל מקום, עד אז, בהעדר קביעה ברורה של המחוקק, מתגלגלת המלאכה כדרכה לפתחם של בתי המשפט. כך הגענו עד הלום.

סיכום ביניים

66. נתמצת את מהלך הדברים עד כה:

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

(-) העובדה שמענק אי התחרות משולם עם סיום יחסי העבודה או לאחריהם, אין בה כדי להוציאו מתחולת סעיף 2(2) לפקודה, ואין בה כדי לגרוע מהרלוונטיות של פסק הדין בפרשת ניסים.

(-) שאלת תוקפה של תניית אי תחרות לחוד, ושאלת מיסוי תשלומים שניתנו כנגדה לחוד. ממצא לפיו תניית אי תחרות אינה מגינה על אינטרס לגיטימי של המעביד (ולפיכך דינה להתבטל מחמת היותה נוגדת את תקנת הציבור), אין בו כשלעצמו כדי לאיין את תחולתם של דיני המס וכדי להשליך על אופן סיווג התקבול.

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

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

(-) דין "שכר אי-עבודה" כדין "שכר עבודה". דהיינו, אין להבדיל לעניין זה בין תשואה הנובעת מהפעלת הון אנושי לבין תשואה הנובעת מאי הפעלתו. דין שתיהן להיות ממוסות כהכנסת עבודה פירותית.

(-) מזוית נוספת ועל פי המטפורה של עץ ופירות – תניית אי תחרות אינה משולה ברוב המקרים לגדיעת העץ, אלא ל"שלכת" זמנית של העץ או לגיזום זמני או חלקי של ענף מענפי העץ, באופן שאינו שולל את האפשרות להצמיח פירות. דהיינו, אין מדובר בעקירתו או עיקורו של העץ.

(-) אין לשלול היתכנות מקרים חריגים בהם, לדידו של העובד, תניית אי התחרות תעלה כדי "גדיעת העץ". לשם כך יש להראות כי מבחינת העובד, ההשלכה המעשית של תניית אי התחרות היא כריתת העץ (לא יוכל לשוב לעבוד בתום תקופת אי

התחרות) או למצער לגדיעת הענף העיקרי לבלתי צמוח שוב (השמדת יכולת לצמיחות).

(-) לאור הוראת סעיף 89(ג) לפקודה, אם שני הסיווגים – ההוני והפירותי – אפשריים, תגבר ידו של הסיווג הפירותי. לפיכך, גם אם עלה בידי הנישום לסתור את "חזקה הכנסת העבודה" ולהראות כי תשלומי אי התחרות שקיבל הם בעלי מאפיינים הוניים, לא די בכך כדי להכריע את הכף לטובת הסיווג ההוני. על מנת לסווג את התקבול כהוני, על הנישום לשכנע כי אין מדובר בתקבול בעל מאפיינים מעורבים, דהיינו שבנסיונות העניין לא ניתן לסווגו כהכנסה פירותית.

67. על רקע דברים אלה, נותר לנו לפנות ולבחון אם עלה בידי הנישומים בשלושת הערעורים שלפנינו לסתור את "חזקת הכנסת העבודה" ולהראות כי תניות אי התחרות בעניינם הן לדידם בבחינת "כריתה של העץ" או גדיעה של ענף מענפיו לבלתי צמוח שוב. כפי שצינתי בדבריי לעיל, דעתי היא כי לא עלה בידי הנישומים לעשות כן. להלן פירוט הדברים.

מן הכלל אל הפרט

(1) עניין ברנע

68. אזכיר, כי לטענת ברנע, וכפי שעולה מההסכמים, כנגד תניית אי התחרות קיבל ברנע סכום השווה ל-1.5% מרווחי החברה מדי שנה, החל מיום פרישתו מתפקיד המנכ"ל, למשך חמש שנים. בית המשפט המחוזי קיבל את ערעורו של ברנע (בחלקו), וקבע כי תשלומי אי התחרות שניתנו לו לאחר תום עבודתו במח"א הם תקבולים הוניים.

טענתו הראשונה של פקיד השומה מופנית נגד קביעתו של בית משפט קמא כי בתניית אי תחרות "אמיתית" עסקינן. בכך מכוון פקיד השומה חיציו תחילה לשלב הבחינה הראשון, השלב העובדתי.

69. לא אכחד כי קיימים אלמנטים מסוימים בהסכמים בין ברנע למח"א, העשויים להתיישב עם טענת פקיד השומה. כך, מההסכמים עולה כי זכותו של ברנע לקבלת 1.5% מרווחי החברה עמדה בתוקף גם במהלך 20 החודשים לאחר פרישתו מתפקיד המנכ"ל, בהם הוסיף ועבד בחברה בתור מסייע למנכ"ל ולדירקטוריון. בהקשר זה אפנה

לקביעתו של בית משפט קמא, כי בתקופה זו בת 20 החודשים "ברנע עבד הרבה וקשה תוך ניצול מלוא כישוריו" (פסקה 20 לפסק הדין). עוד יצויין כי מלבד תשלום בסך 1.5% מרווחי החברה, ברנע קיבל בתקופה זו משכורת שוטפת נאה תמורת עבודתו. רוצה לומר, כי "תניית אי התחרות" והתשלום שניתן כנגדה עמדו בתוקפם גם במהלך התקופה בה ברנע המשיך לעבוד בחברה במשרה מלאה, לאחר פרישתו מכיסא המנכ"ל. אלמנט נוסף העשוי להתיישב עם טענת פקיד השומה, הוא הסכמת הצדדים כי יורשיו של ברנע יהיו זכאים, אם יתעורר הצורך, לקבל את התשלום בסך 1.5% מרווחי החברה במשך שלוש השנים הראשונות, מה שיכול לתמוך בטענה כי אין מדובר בתשלומי אי תחרות אלא במענק פרישה.

70. על אף האמור, איני רואה להתערב בקביעתו של בית משפט קמא כי מדובר בתניית אי תחרות אמיתית. קביעה זו בוססה, בין היתר, על עדותו של מר ביטון, מחליפו של ברנע בכיסא המנכ"ל; ועל עדותו של עו"ד רבינוביץ', שליווה את מח"א וניסח את התוספת להסכם. בית המשפט התרשם מכישוריו ויכולותיו של ברנע, והשתכנע כי מח"א חששה מפני תחרות מצדו של ברנע לנוכח מעמדו הרם ויתרונו היחסי בתחום. כאמור, בקביעה זו איני רואה להתערב.

אלא שגם בהנחה כי מדובר בתניית אי תחרות אותנטית, עדיין נדרש ברנע לסתור את החזקה ולהראות כי מדובר בתקבול הוני המהווה לדידו גדיעה של העץ או הענף. לטעמי, לא זה המקרה.

71. ברנע פרש בגיל 43 משירותו בצה"ל בדרגת אלוף משנה, לאחר 26 שנות שירות. בתפקידו האחרון שימש ברנע כסגן מפקד חיל הקשר והאלקטרוניקה, ולפני כן כמפקד מערך הלוחמה האלקטרונית בחיל הקשר. עם פרישתו מצה"ל עבר ברנע לתעשייה האזרחית, שימש כחמש שנים כסגן נשיא בחברה להדמיה רפואית בשם אלסינט בע"מ, ומשם עבר לשמש כמנכ"ל חברה העוסקת בערוצי תקשורת למזל"טים, שם עבד כשנתיים (מתוך עדותו של ברנע המובאת בפסקה 9 לפסק דינו של בית משפט קמא; ראו גם קורות החיים של ברנע – מוצג י' למוצגים מטעם פקיד השומה). את עבודתו במח"א התחיל ברנע בשנת 1987, והמשיך בה כ-17 שנה (לא כולל תקופת 20 החודשים לאחר פרישתו מכס המנכ"ל). אין חולק על כישוריו וסגולותיו של ברנע, שהציע את מח"א להצלחות יפות, לשגשוג ולפריחה.

טענתו של ברנע השזורה לכל אורך סיכומיו היא כי הסכמתו להימנע מלהתחרות במח"א היוותה מבחינתו "ויתור מוחלט על היתרון היחסי בו החזיק ערב פרישתו", וכי בכך איבד את יכולתו להקים מקור הכנסה שיתחרה במח"א.

72. אכן, כפי שהיטיב ברנע להסביר, תניית אי התחרות היוותה לדידו "ויתור על יתרון יחסי". אלא שבנסיבות העניין, ויתור כגון דא אינו עולה כדי כריתת העץ או גדיעת ענף מענפיו לבלתי צמוח שוב. ברנע, אדם ברוך כשרונות, בעל יכולות ניהול מוכחות במספר תחומים, הסכים לא להתחרות בתחומי פעילותה של מח"א, קרי תחום פעילות מאוד מסוים, למשך מעט למעלה משלוש שנים מתום עבודתו (יצויין כי בניגוד לטענת ברנע, בפועל אין מדובר ב"יציאה מן השוק" למשך חמש שנים, שכן במשך 20 החודשים הראשונים מתוך חמש השנים, ברנע נותר כל כולו בתוך השוק הספציפי וכאמור עבד במלוא המרץ. בפועל מדובר אפוא בהגבלה למשך שלוש שנים וארבעה חודשים).

גם אם נקבל את טענת ברנע כי נפגע היתרון היחסי שלו, קרי נפגעה יכולתו להתחרות בתחומי הפעילות של מח"א, איני סבור כי מדובר בגדיעת הענף ("השמדת יכולת") ובוודאי שלא כריתת העץ. כל מעסיק המתקשר עם עובדו בתניית אי תחרות, מבקש לפגוע ביתרונו היחסי של העובד וביכולתו של העובד להתחרות בו. זוהי התכלית המרכזית הניצבת בבסיסן של תניות מסוג זה מנקודת מבטו של המעביד. אך אין בכך כדי להפכן לעסקאות הוניות של "מכירת זכות".

נשוב ונדגים, ברוח הדוגמאות שהבאנו בפרק הדיון לעיל: טול דוגמה בה מנכ"ל חברת סלולר פורש מתפקידו, ועם פרישתו מקבל תשלום נאה תמורת התחייבותו לא לעבור לחברת סלולר מתחרה למשך פרק זמן מסוים. האם הפגיעה ב"יתרון היחסי" של המנכ"ל בשוק הסלולר מהווה "מכירה של זכותו" להמשיך לעבוד בתחום הסלולר באופן ההופך את התקבול להוני? התשובה על כך שלילית. המנכ"ל יכול לנצל את הונו האישי ואת כישוריו בשלל תחומים אחרים, והפיצוי שיקבל בגין "ויתורו על יתרונו היחסי" שקול לפיצוי בגין הירידה הפוטנציאלית בהשתכרותו הצפויה בגין הצורך לעבור לתחום פעילות אחר. מה עוד, שבהנחה כי תקופת אי התחרות היא מוגבלת למשך שנים בודדות, קשה לומר כי יש בדבר כשלעצמו כדי לסתום את הגולל על אפשרות חזרתו של אותו מנכ"ל לתחום הרלוונטי.

אוסף, כי מטענותיו של פקיד השומה שלא נסתרו, המתבססות על קורות חייו של ברנע, עם תום עבודתו במח"א עבד ברנע בתור מנכ"ל ובעלים של חברת ניהול

וייעוץ, וכן שימש כדירקטור חיצוני ויו"ר ועדת הביקורת של הדירקטוריון של חברת סלקום בע"מ. לאמור, ברנע תיעל את כישוריו ויכולותיו לתחומי פעילות אחרים. (אציין עוד, למעלה מן הצורך, כי לא נקבע בפסק דינו של בית משפט קמא כי בפועל נחסמה דרכו של ברנע לשוב לתחום הפעילות של מח"א בתום תקופת אי התחרות).

73. סיכומו של דבר, שמדובר באדם בעל כישורי ניהול מוכחים, כישורים אותם רתם לטובת שירות משמעותי בצה"ל עד הגעתו לתפקידי פיקוד בכירים. בהמשך, בתחילת דרכו בתעשייה האזרחית, ברנע רתם כישורים אלה לטובת פעילות בתחומי האלקטרוניקה, ולאחר מכן, במשך שנים, לטובת פעילות בתעשיית הגז, ועשה כן בהצלחה יתרה. נכונותו של ברנע להימנע מלהתחרות בתחום פעילותה של מח"א עם פרישתו, אמנם פגעה ביכולתו למצות את פוטנציאל ההשתכרות שלו למשך כשלוש שנים, אולם אין לומר כי היא היוותה לדידו כריתה של העץ, ואף אין מדובר במקרה בו גדיעת הענף משולה, מבחינת העובד, לכריתת העץ או להשמדת יכולת מסוימת שלו.

לפיכך, יש לראות את תשלומי אי התחרות שקיבל ברנע כפיצוי בגין הירידה הצפויה בכושר השתכרותו למשך תקופת אי התחרות. ככאלה, מהווים תשלומים אלה תקבול פירוטי שהוא בבחינת הכנסת עבודה הנכנס בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה. בכך מתקבל ערעורו של פקיד השומה על פסק דינו של בית משפט קמא.

(2) עניין אבידן

74. בדומה לנסיבותיו של ברנע, גם בעניין אבידן קיבל בית המשפט המחוזי את ערעורו של אבידן על החלטת פקיד השומה, וקבע כי תשלומי אי התחרות שקיבל הם תקבול הוני החייב במס רווחי הון. הערעור שלפנינו מוגש אפוא מטעם פקיד השומה, שגם כאן הקדיש חלק מטענותיו למישור העובדתי, באשר לטענתו אין מדובר בתניית אי תחרות אמיתית.

ברוח דבריי לעיל בעניין ברנע, לא אכחד כי גם נסיבותיו של אבידן מעוררות אי אלו סימני שאלה אם אכן בתניית אי תחרות אמיתית עסקינן. כך, למשל, יש קושי מסוים בטענתו של אבידן כי חרף מעמדו הבכיר בחברה, לא נחתם עמו לאורך השנים הסכם העסקה. תמיהה זו מתחזקת לנוכח עדות מקבילו של אבידן בחברה, שאישר כי עמו דווקא נחתם הסכם העסקה. על אף האמור, גם במקרה זה איני רואה להתערב בקביעתו של בית משפט קמא כי מדובר בתניית אי תחרות אמיתית. מדובר בקביעה שבעובדה, ובסופו של דבר לא שוכנעתי כי יש מקום לסטות הימנה. מכל מקום, כפי

שיפורט להלן, גם כאן אין בכך כדי להושיע את אבידן, ודין ערעורו של פקיד השומה להתקבל.

75. נזכיר כי על פי תניית אי התחרות המדוברת, הוסכם כי אבידן יקבל סכום חד פעמי בסך של כ-980,000 ₪ תמורת הסכמתו שלא לעסוק בשיווק ומכירה של מוצרים מתחומי העיסוק של החברה, וזאת למשך 24 חודשים. מתצהירו של אבידן עולה כי "תחומי עיסוק" אלה הוגדרו על ידי הצדדים בצורה מדויקת ובאופן הבא: "חוטי תפירה דביקים; מוצרים מתחרים במוצרי גיינקר; מוצרי חבישה מתוחכמת – מתחרים במוצרינו" (סעיף 5.5 לתצהירו של אבידן – מוצג ו' למוצגי המערער).

אף אם לא אקבל את טענת פקיד השומה כי התחייבות זו היא "כביכול להימנע משיווק של שלשה מוצרים ספציפיים" (פסקה 45 לסיכומיו), וגם בהנחה שמדובר בהימנעות מלעסוק בשיווקם של שלושה סוגי מוצרים, עדיין איני סבור כי ניתן להשקיף על תנייה זו כעל גדיעת העץ או הענף באופן ההופך את התשלום שניתן כנגדה לתקבול הוני.

76. אבידן עבד במשך כארבע עשרה שנה בתחום שיווק ציוד למוסדות רפואיים. לאורך שנות עבודתו התקדם אבידן במעלה ההיררכיה המקצועית בחברה, עד שבתפקידו האחרון שימש בתור מנהל חטיבת השיווק של מוצרים בתחום הכירורגיה. גם אם אניח כי עיקר עיסוקו של אבידן בעבר כאיש שיווק היה בתחום של חוטי תפירה דביקים, לא הוכח כי בתור מנהל חטיבת השיווק הוגבל עיסוקו למוצרים אלה, ומכל מקום, אין לומר כי הימנעות משיווק מוצרים אלה למשך שנתיים "גדעה" את העץ או הענף. אציינן, למעלה מן הצורך, כי היה זה בית המשפט המחוזי שקבע כי אף שתקופת אי התחרות (24 חודשים) אינה שולית וחסרת ערך, "אין גם לקבל את הטענה שהמערער איבד בשל תקופה זו כל אפשרות לחזור לתחום... ברור כי אין בכך לשלול אפשרות של התעדכנות וכניסה מחודשת לתחום" (פסקה 50 לפסק הדין). די בכך כדי לקבוע כי אין מדובר בגדיעת העץ.

לבסוף, במישור העקרוני, אחזור לדברים שאמרתי לעיל בעניין ברנע. ככלל, כשם שמנכ"ל חברה גדולה נוטל עמו בעת פרישתו ממקום העבודה את כישורי הניהול שלו, כך איש שיווק ומכירות הפורש ממקום עבודתו נוטל עמו את כישורי השיווק והמכירה. באספקלריה זו, אין לומר כי הגבלה על איש שיווק ומכירות האוסרת עליו לשווק מוצרים ספציפיים למשך פרק זמן מוגבל, מהווה לדידו כריתה של העץ. אמנם, ברי כי העץ נפגע, שהרי פגיעה זו קיימת כל אימת שישנה הגבלה מסוימת על חופש

העיסוק של העובד. דא עקא, שהעץ לא נגדע. אחד מענפי העץ נפגע, וגם זאת באופן זמני. בכך לא די כדי להוביל לסיווג התשלום שניתן כתקבול הוני.

77. סיכמו של דבר: תניית אי התחרות המדוברת הגבילה את אבידן, מנהל חטיבת השיווק של מוצרים בתחום הכירורגיה בחברת ג'ונסון & ג'ונסון, בכך שמנעה ממנו לעסוק בשיווק ומכירה של שלשה סוגי מוצרים למשך 24 חודשים. הגבלה זו לא "כרתה את העץ" ולא "גדעה ענף מענפיו" לבלתי צמוח שוב. מדובר בהגבלה צרה על תחום עיסוקו של אבידן, שהתשלום שניתן בגינה הוא תקבול פירותי המהווה הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה. בכך מתקבל ערעורו של פקיד השומה על פסק דינו של בית המשפט המחוזי.

(3) עניין קרינגל

78. נסיבותיו של עניין קרינגל הן במידה רבה תמונת ראי לנסיבותיהם של עניין ברנע ו-אבידן. אצל שני האחרונים, בתי המשפט המחוזיים קבעו כי במישור העובדתי מדובר בתניית אי תחרות אותנטית, וכי מבחינה משפטית יש לסווג את תשלומי אי התחרות כתקבולים הוניים (לפחות ברובם). לעומת זאת, בעניינו של קרינגל בית המשפט המחוזי קבע כי אין מדובר בתניית אי תחרות אותנטית, אלא במסווה למענק פרישה מוגדל. למעלה מן הצורך, בית המשפט הביע דעתו כי ככלל, יש לסווג תשלומי אי תחרות כתקבול פירותי המהווה הכנסת עבודה.

79. קרינגל מעלה שורה של טענות נגד קביעתו של בית משפט קמא בדבר חוסר האותנטיות של תניית אי התחרות, וטוען כי קביעה זו התבססה על הנחות, השערות ומסקנות שאינן עולות מחומר הראיות.

עיון בפסק דינו של בית משפט קמא מעלה כי קביעתו התבססה על שורה ארוכה של נימוקים. אכן, בחלקם נימוקים אלה מבוססים על מסקנות מחומר הראיות (כגון המסקנה בדבר קיומו של הסכם כתוב שנכרת עובר לפרישתו של קרינגל, וכן בנוגע לתנאי העבודה השווים של "הבנים העובדים"). עם זאת, ברי כי בכך אין די כדי לסטות מקביעתו של בית משפט קמא, ועל המערער הנטל לשכנע כי מדובר במסקנות שגויות. מנגד, פקיד השומה נמנע מלהגיש סיכומי תשובה מטעמו בתיק זה (בשל שביתת הפרקליטים – ראו פסקה 17 לעיל), וכך נותרנו ללא מענה לטענותיו של קרינגל במישור העובדתי.

בנסיבות אלו, חרף התמיהות הרבות שפורטו בפסק דינו של בית משפט קמא, המציבות סימן שאלה של ממש בנוגע למידת האותנטיות של תניית אי התחרות, ואף שמסופקני אם אמנם ישנה הצדקה להתערב בקביעתו של בית משפט קמא, אני נכון להניח לטובתו של קרינגל כי בתניית אי תחרות אמיתית עסקינן. אלא שבדומה לעניינם של ברנע ו-אבידן, אין בכך כדי להועיל לקרינגל, שכן בין כך ובין כך יש לסווג את התקבול כהכנסה פירוטית, ועל כן דין הערעור להידחות בנקודה זו.

80. קרינגל עבד בקבוצת אסם במשך כ-38 שנה, והגיע למעמד הרם של משנה למנכ"ל קבוצת אסם, תוך שהוא משמש בתפקידי ניהול נוספים. על פי תניית אי התחרות, נאסר עליו להתחרות בעסקי אסם למשך 24 חודשים, וכנגד התחייבות זו קיבל קרינגל סכום של ארבעה מיליון ₪, שהופקדו אצל נאמן והועברו לידי (בצירוף ריבית) בתום תקופת אי התחרות. יצויין כי בדומה לנסיבות בעניין ברנע, הצדדים הסכימו שבמקרה הצורך ישולם הסכום האמור ליורשיו של קרינגל, מה שעשוי להתיישב עם קביעתו של בית משפט קמא לפיה אין מדובר בתניית אי תחרות אמיתית אלא בחלק ממענק הפרישה.

ברוח הדברים שנאמרו לעיל בעניינם של ברנע ו-אבידן, אין לומר כי הגבלת מנהל כה בכיר מלהתחרות בעסקי המזון למשך 24 חודשים, מהווה מבחינתו "גדיעה של העץ". גם אם קרינגל רכש מומחיות בתחום המזון, ההנחה היא כי אל התפקיד הרם של משנה למנכ"ל קבוצת אסם הוא הגיע גם בזכות כישורי ניהול בהם התברך. במילים אחרות, גם אם כתוצאה מתניית אי התחרות נפגעה יכולתו למצות את כושר השתכרותו למשך שנתיים מיום פרישתו (במהלכן לא יוכל להציע את שירותיו למתחריה של אסם), הונו האנושי הוסיף לעמוד לרשותו, ואין לומר כי מדובר עבורו ב"כריתת העץ". למעלה מכך, אף ספק רב בעיניי אם נחסמה דרכו לשוב לשוק המזון בחלוף תקופת 24 החודשים, ואזכיר כי לאחר פרישתו הוסיף קרינגל לכהן כחבר דירקטוריון בנגה גלידות וכיו"ר דירקטוריון אסמים חבילות שי בע"מ, שתיהן חברות בקבוצת אסם, כך שבוודאי לא "נותק" מן השוק.

81. על אף האמור, בנקודה מסוימת דין ערעורו של קרינגל להתקבל. בית המשפט המחוזי השית על קרינגל הוצאות משפט בסך 250,000 ₪. אף שמפסק דינו של בית משפט קמא ניכרת התרשמותו השלילית מערעורו של קרינגל (בין היתר לנוכח מסקנתו כי מדובר בתניית אי תחרות שאינה אותנטית), אין חולק כי מדובר בסכום החורג מהנהוג בתיקים דומים. לשם ההשוואה, בעניין ברנע נקבע כי כל צד ישא בהוצאותיו

(אך יצויין כי ערעורו של ברנע התקבל בחלקו), ואילו בעניין אבידן חויב פקיד השומה בהוצאות בסך 15,000 ₪.

אף שאין דרכה של ערכאת הערעור להתערב בגובה ההוצאות שהושתו בערכאה הדיונית אלא במקרים חריגים, הרי שאין מדובר בכלל מוחלט, וכאשר מדובר בהוצאות החורגות בצורה קיצונית מן השיעור הראוי, אין מניעה להתערב בכך (ראו, למשל, רע"א 10879/07 טי.גי.סי הנדסה בע"מ נ' הכונס הרשמי (27.3.2008)). במקרה דנן מדובר, על פני הדברים, בהוצאות בשיעור חריג. בנסיבות אלו, ובהעדר טענה מצד פקיד השומה המבקשת להצדיק השתת הוצאות בשיעור זה (כזכור, פקיד השומה נמנע מלהגיש סיכומים) – דין ערעורו של קרינגל להתקבל בנקודה זו. הייתי מציע אפוא לחבריי לבטל את הוצאות המשפט שהושתו בבית המשפט המחוזי, ולקבוע כי תחתם ישא קרינגל בהוצאות משפט בסך כולל של 50,000 ₪ בגין הדיונים בשתי הערכאות.

טוף דבר

82. על רקע כל האמור לעיל, אציע לחבריי לקבוע כי תשלומי אי התחרות שקיבלו שלושת הנישומים שלפנינו הם הכנסה פירותית המהווה "הכנסת עבודה" לפי סעיף 2(2) לפקודה. לפיכך:

ע"א 5083/13 – עניין ברנע – דין ערעורו של פקיד השומה על פסק דינו של בית המשפט המחוזי להתקבל. ברנע ישא בהוצאות פקיד השומה בסך 30,000 ₪.

ע"א 7060/13 – עניין אבידן – דין ערעורו של פקיד השומה על פסק דינו של בית המשפט המחוזי להתקבל. אבידן ישא בהוצאות פקיד השומה בסך 30,000 ₪.

ע"א 3051/14 – עניין קרינגל – דין ערעורו של קרינגל על פסק דינו של בית המשפט המחוזי להידחות לעניין סיווג תקבולי אי התחרות; דין ערעורו של קרינגל להתקבל לעניין ההוצאות שהושתו עליו בבית המשפט המחוזי. החיוב בהוצאות מבוטל אפוא, ותחת חיוב זה ישא קרינגל בהוצאות פקיד השומה בשתי הערכאות בסך כולל של 50,000 ₪.

בשולי הדברים: ביום 30.12.2015 הגיש פקיד השומה בקשה להוספת אסמכתא בדמות פסק דין של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בתיק ע"מ 55727-04-13 ברמן נ' פקיד שומה כפר סבא (16.12.2015) (כב' השופט ש' בורנשטיין). חלק מהנישומים התנו

הסכמתם לבקשה בכך שיתאפשר להם להגיש התייחסות קצרה. אין מקום להיעתר לכך. פסק הדין המדובר אמנם אוזכר על ידינו (ראו פסקה 40 לעיל), אולם אין בו כדי להעלות או להוריד לצורך ההכרעה בערעורים דנן, ובנסיבות אלה אין מקום להידרש לכך.

הוא הדין לגבי בקשתו של אבידן מיום 10.7.2016 להוספת אסמכתא בדמות פסק דינו של בית משפט זה בע"א 749/13 תדיראן בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (22.7.2015). אומר בקצרה, כי פסק הדין המדובר נסב על מיסוי תקבולים בגין מכר מוניטין, ואכן, כפי שציינה השופטת חיות, הסכם אי תחרות הוא "אחד הסממנים החשובים לעסקה של מכירת מוניטין" (שם, פסקה 15 סיפא). אף אנחנו עמדנו לעיל על הקשר האפשרי בין הסכמי אי תחרות לבין מכר מוניטין (ראו פסקאות 38-39, 44), אלא שכפי שפורט לעיל, בשלושת המקרים שלפנינו אין מדובר במכר מוניטין, כך שאף באסמכתא המדוברת אין כדי להשליך על התוצאה בערעורים דנן.

ש ו פ ט

השופטת ד' ברק-ארז:

1. אני מסכימה עם פסק דינו המקיף של חברי השופט י' עמית.
2. גם אני, כמו חברי, סבורה כי תקבול בגין תניית אי-תחרות צריך להיחשב ברגיל תקבול פירותי. כמו כן, אני מסכימה שחזקה זו ניתנת לסתירה. עם זאת, אני מבקשת להוסיף ולהבהיר כי לשיטתי יישום החזקה דנן ובחינת האפשרות לסתור אותה צריכים להיעשות גם בהתייחס לעקרונות החלים על ההכרה בתוקפה של תניית אי-התחרות מהיבט תקנת הציבור (והשיקולים החוקתיים שביסודה). אסביר את גישתי.
3. אפתח ואומר כי הגישה המצדדת בכך שהחזקה ניתנת לסתירה היא גישה ראויה כעניין של השקפת עולם כללית במשפט. השימוש בחזקות הוא אמצעי חשוב המשקף את ניסיון החיים ויש בו כדי לתרום ליעילות העבודה השיפוטית. עם זאת, האפשרות לסתור את החזקה משמרת את החתירה לצדק אינדיווידואלי ובהקשר זה את ההכרה בערכו וייחודו של כל אדם. על כן, גם במקרה שבפנינו אני סבורה כי הגישה המוצעת באשר לאימוצה של חזקה ניתנת לסתירה היא ראויה באופן שמשאיר פתח עקרוני לאפשרות לסתור חזקה זו.

4. כעת, וזהו העיקר מבחינתי בהקשר הנוכחי, אני מבקשת לעבור לשאלת ה"ממשק" שבין דיני המסים לבין המשפט החוקתי. עולה מפסק דינו של חברי כי ההצדקות לחזקה שנקבעה הן עובדתיות בעיקרן, ואף האפשרות לסטות מחזקה זו ולבחון האם תניית אי-תחרות "גודעת את העץ" או רק פוגעת בכושר ההשתכרות של הנישום לתקופה מסוימת מבוססת על בדיקה עובדתית בעיקרה. אני מסכימה עם חברי אך מבקשת להציע נדבך נוסף לדיון שיש בו כדי להשפיע הן על קביעת החזקה האמורה והן על האפשרות לסתור אותה – הנדבך שעניינו העקרונות החוקתיים החלים על תוקפה של תניית אי-תחרות. אני סבורה כי ברוב המקרים שבהם נישום יצליח לדלג מעל המשוכה העובדתית (הגבוהה כשלעצמה כפי שהסביר חברי) ולהראות כי ההסכם שנעשה להגבלת חופש העיסוק שלו צפוי "לגדוע את העץ" של משלח ידו, עשויים לקום ספקות משמעותיים ביותר באשר לתוקפה המשפטי של התנייה. על פני הדברים, הדוגמאות שמביא חברי למצב שבו תנייה להגבלת עיסוק תוביל לגדיעת העץ עצמו מעוררות שאלות של ממש מהיבטם של המבחינים שנקבעו בפסיקה באשר לבחינת תוקפן של תניות להגבלת חופש העיסוק (ראו למשל: ע"א 6601/96 AES System Inc. נ' טער, פ"ד נד(3) 850 (2000)). לשיטתי, קשה מאד לחשוב על מצב שבו תניית אי-תחרות המובילה לגדיעתו של מקור ההכנסה תקבל תוקף משפטי. ככל שהסכם אי-תחרות עלול להוביל לחוסר יכולתו של אדם לעבוד בעתיד במשלח ידו קרוב לוודאי שהוא ייחשב ללא תקף (וזאת, ללא קשר לשאלה האם המעסיק כיוון לכך). זאת ועוד: המגמה תהיה לפרש הסכם זה כך שהוא אינו גודע את העץ ולפיכך תניית אי-התחרות הנמצאת בו היא חוקית, וזאת בהתאם לעיקרון הפרשני לפיו פירוש המקיים חוזה עדיף על פני פירוש שלפיו הוא בטל (כפי שמורה סעיף 25(ב) לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973).

5. באופן כללי יותר, אני סבורה שקיים קושי מובנה במצב שבו אדם יוכל ליהנות מהסדר מס עדיף (מיסוי הוני להבדיל ממיסוי פירותי) על בסיס טענה שעשה הסכם הסותר את תקנת הציבור מבחינת היקף הפגיעה בחופש העיסוק שלו. הקושי בעניין זה הוא עקרוני ומעשי כאחד. במישור העקרוני – קשה להלום מצב שבו מערכת המשפט מדברת בשני קולות: מגנה הסכמים של הגבלה לא מידתית של חופש העיסוק בתחום דיני החוזים אך ממסה אותם באופן מיטיב בתחום דיני המס. במישור המעשי – אם ההסכם כולל הגבלה של חופש העיסוק באופן שסותר את תקנת הציבור אזי, כפי שצינתי בפתח הדברים, קיים חשש שהנישום יחויב במיסוי הוני (שהוא מתכונת המיסוי המועדפת מבחינתו), אך בהמשך במסגרת התדיינות עתידית בינו לבין המעסיק יוכל לטעון כי ההסכם אינו תקף, כך שאכיפתו תוגבל מאד (באופן שיחייב להוביל

למסקנה כי לא העץ נגדע, אלא רק נקטפו פירותיו). אכן, כפי שציין חברי, שאלת חוקיותם של הסכמים או של מקורות הכנסה אינה מעלה או מורידה לעניין החיוב במס. אולם, בפנינו שאלה נוספת – לא שאלת החיוב במס אלא השאלה של מתכונת החיוב, ובהקשר זה, אין מקום לכך שמי שעשיית הסכם הנוגד את תקנת הציבור תוביל לכך שמצבו של הנישום יהיה עדיף דווקא.

6. לאחר שאמרתי כל זאת – עדיין נותרת על כנה העמדה כי החזקה ניתנת לסתירה. כפי שצינתי לעיל, קשה לחשוב על מצב שבו תניית אי-תחרות המובילה לגדיעתו של מקור ההכנסה תקבל תוקף משפטי. אולם, אין בכך כדי לקבוע באופן קטגורי כי לא ניתן יהיה לעשות זאת. על כן, נישום שיהיה מעוניין להפריך את החזקה יצטרך להוכיח לא רק כי מבחינה עובדתית תניית אי-תחרות גודעת את עץ ההכנסה שלו ולכן נועדה להעניק לו רווח הוני, אלא גם כי מבחינה נורמטיבית מדובר בתנייה שעומדת במבחנים החוקתיים להגבלת חופש העיסוק, ולכן אינה צריכה להיחשב בטלה.

ש ו פ ט ת

השופט ע' פוגלמן:

מצטרף אני לחוות דעתו המקיפה של חברי השופט י' עמית.

בהמשך לדברים שאמרתי בעניין ניסים (ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים (2.2.2014) (להלן: עניין ניסים)), מקובלת עלי מסקנת חברי כי קיימת חזקה "חזקה" – הניתנת לסתירה – שלפיה תשלומי "אי תחרות" בקטגוריה שעליה עמד חברי, הם הכנסה פירותית, הנכנסת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]; וכי הנטל לסתירה מונח על כתפי העובד – הנישום.

מקובלים עלי גם השלבים הנוספים בניתוח העיוני שאותו ערך חברי, כמו גם יישומו במקרים הפרטניים שעמדו להכרעה בהליכים שלפנינו.

ש ו פ ט

כחברי השופט י' עמית אף אני סבורה כי בשלושת המקרים נושא הערעורים שבפנינו יש לראות בתשלומי אי התחרות "הכנסת עבודה" הבאה בגדר סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

1. בע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים (2.2.2014) (להלן: עניין ניסים) ציינתי כי לגישתי "יש לבחון כל תקבול ותקבול על פי מהותו על מנת לקבוע האם מדובר ברווח הון או בהכנסה פירותית" ואין לקבוע חזקה חלוטה או אפילו חזקה הניתנת לסתירה לגבי היות התקבול הכנסה פירותית, אך משום העובדה שהוא משתלם לעובד על ידי מעסיקו. מדעתי זו לא שיניתי וכאז כן עתה אני סבורה כי לצורך סיווגם של תקבולים כאמור מן הראוי לנקוט גישה שאינה כבולה לחזקות ולפיה תיבחן מהותו של התקבול בכל מקרה לפי נתוניו (ראו לעניין זה גם דן ביין "מצנחי זהב" ומיסוי תשלומים בגין אי-תחרות לעובדים בכירים לעת פרישתם הרהורים בעקבות פסק דין קרינגל" מיסים כט/1 א-1 בעמ' 19 (פברואר 2015)). חברי השופט עמית מצדד בגישה אחרת, אותה אימץ חברי השופט ע' פוגלמן בעניין ניסים, ולפיה קמה לגבי תקבולים המשתלמים לעובד על ידי מעסיקו חזקה "חזקה" הניתנת לסתירה כי מדובר בהכנסה פירותית, אלא אם כן יוכיח העובד אחרת. בענייננו מוסיף עם זאת חברי השופט עמית וקובע כי:

ככלל, יש לראות בתשלומי אי תחרות בעלי מאפיינים דומים לאלו ששולמו בשלושת הערעורים שלפנינו - משום 'הכנסת עבודה' הנופלת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה. אל מסקנה זו אגיע בין אם אחיל על נסיבות הערעורים דנן את 'חזקת הכנסת העבודה' עליה עמדנו לעיל לאור פסק הדין בעניין ניסים, ובין אם אבחן את מהותם של התקבולים "דה-נובו" ובהתעלם מחזקה זו (פסקה 44 לחוות דעתו, ההדגשה שלי-א.ח.)

לעמדתו זו של חברי אני מצטרפת מן הטעמים שאותם פירט בהרחבה בחוות דעתו, וכן מקובלת עליי הערתו לפיה תיתכנה נסיבות - אם כי נדירות וחריגות - אשר בהן עשויים תשלומי אי תחרות ללבוש בכל זאת צורה הדומה לעסקה הונית (ראו פסקאות 49, 52, 54-55 לחוות דעתו).

שופטת

1. בהחלטתי מיום 1.3.2015 קבעתי כי שלושת הערעורים שבכותרת יישמעו בפני הרכב של חמישה שופטים. הדבר נבע מהעמדות השונות שהבענו חבריי ואני בע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים (2.2.3014) (להלן: פרשת ניסים), עמדות שהביאו לאי בהירות. כבר אז היה ברור שבמוקדם או במאוחר תתחייב הכרעה בין העמדות בהרכב מורחב. הצורך בהכרעה זו מתחדד גם על רקע קיומם של ערעורים נוספים בעניין התלויים ועומדים בפני בית משפט זה.

2. עתה אצרף דעתי לעמדתו של חברי השופט י' עמית כפי שהיא, כדי שתצא מבית משפט זה הלכה אחת ברורה שהכל ינהגו על פיה, עד אשר יבוא, אם יבוא, כתוב שלישי ויכריע ביניהם (וראו פסקה 63 לחוות דעתו של חברי השופט י' עמית בעניין הצעת החוק להעמקת גביית המסים ולהגברת החקיקה (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2015, שהוגשה בנושא). בעיניי, ועמדתי על כך בפסקה 22 בפרשת ניסים יש בכגון דא חשיבות רבה לוודאות המשפטית, ולכך עלינו לחתור.

ה נ ש י א ה

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, ו' באב התשע"ו (10.8.2016).

ש ו פ ט ת

ה נ ש י א ה

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ש ו פ ט