



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 6867/22

לפני: כבוד המשנה לנשיא נעם סולברג
כבוד השופטת יעל וילנר
כבוד השופט יחיאל כשר

המערערים: 1. אלי כהנא אחזקות בע"מ
2. אליה כהנא
3. אחים איזנברג בע"מ

נגד

המשיב: פקיד שומה תל אביב 3

ערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו
(השופטת י' סרוסי), מיום 29.6.2022, ב-ע"מ 30423-01-20,
ע"מ 30442-01-20, ו-ע"מ 30454-01-20.

תאריך ישיבה: י"ב שבט תשפ"ה (10.2.2025)

בשם המערערים: עו"ד גלעד וקסלמן; עו"ד אור אבי וזונה

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופט יחיאל כשר:

לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי (השופטת י' סרוסי),
מיום 29.6.2022, ב-ע"מ 30423-01-20, ע"מ 30442-01-20, ו-ע"מ 30454-01-20.
במסגרת פסק הדין נדחו ערעורי מס שהוגשו ביחס לסיווגו של תקבול שקיבל המערער
2, מר אליה כהנא, בגין מכירת פעילות על ידי המערערת 3, אחים איזנברג בע"מ, שאת
מניותיה החזיק באמצעות המערערת 1, חברת אלי כהנא אחזקות בע"מ (להלן, בהתאמה:
כהנא; חברת איזנברג; חברת האחזקות; ושלושתם יחד: המערערים).

רקע הדברים

1. בשנת 1976 החל כהנא לעבוד בחברת איזנברג העוסקת, בין היתר, בתחום של
מיקרוסקופים אלקטרוניים, ובמשך 40 שנה היה הדמות הדומיננטית והפעילה בה. נוסף

על כך, כהנא הינו הבעלים היחיד של חברת האחזקות המחזיקה בכלל מניותיה של חברת איזנברג.

ביום 1.1.1998 נחתם הסכם סוכנות בין חברת איזנברג ובין חברת Philips Electron Optics B.V. מקבוצת FEI, אשר התחדש אוטומטית לאורך השנים (להלן: הסכם הסוכנות). במסגרת הסכם הסוכנות התחייבה חברת איזנברג לפעול כמתווכת עצמאית מול לקוחות בישראל למכירת מוצרים וחלקי חילוף, בתחום המיקרוסקופים האלקטרוניים, בתמורה לעמלה.

2. לאחר מספר שנים, במסגרת מדיניות קבוצת FEI לבצע את פעילותה במדינות העולם באמצעות סניפים ולא סוכנים חיצוניים, התקשרה ביום 4.11.2014 חברת FEI Microscopy Solutions Ltd. (להלן: החברה הרוכשת) בשני הסכמים:

ההסכם הראשון: הסכם לרכישת נכסיה ופעילותה של חברת איזנברג, בתחום המיקרוסקופים האלקטרוניים, על ידי החברה הרוכשת (להלן: הסכם רכישת הפעילות). במסגרת הסכם רכישת הפעילות נקבע, בסעיף 1.5 להסכם, כי החברה הרוכשת תשלם לחברת איזנברג סך של 3.3 מיליון דולר במהלך השנים 2014-2015. נוסף על כך, בסעיף 4.7 להסכם רכישת הפעילות נקבעה תניית אי-תחרות שלפיה על חברת איזנברג (המוכרת) להימנע, במשך שלוש שנים, משורה של פעולות לרבות שיווק והפצה של מוצרים המתחרים עם מוצריה של החברה הרוכשת, פנייה ללקוחות וספקים, פעולה לשכנוע עובדים של החברה הרוכשת לעזוב את מקום עבודתם, ועיסוק במכירה או במתן שירותים בתחום הפעילות הרלוונטי. תניית אי-התחרות מנוסחת כך שעל חברת איזנברג להימנע מהפעולות האמורות הן עבור עצמה, והן עבור אחר או באמצעותו:

"Non-Competition. During the Non-Compete Period, Seller shall not, for himself or through or on behalf of any other Person, without the prior written consent of the Purchaser [...]".

עוד נקבע, בסעיף E למבוא להסכם רכישת הפעילות, כי כהנא יחתום, בשמו ובשם חברת האחזקות, על ערבות אישית לצורך הבטחת התחייבויותיה של חברת איזנברג לפי ההסכם (להלן: כתב הערבות האישית):

"As a condition and material inducement to the willingness of Purchaser to enter into this Agreement, Eli Kahana ('Kahana'), on behalf of himself and on behalf of Eli Kahana Holdings Ltd., an Israeli company, the sole shareholder of Seller (the

'Shareholder'), will execute a guarantee in the form attached hereto as Exhibit B (the 'Kahana Guarantee').

ההסכם השני: הסכם אי-תחרות בין כהנא לבין החברה הרוכשת (להלן: הסכם אי-התחרות). במסגרת הסכם אי התחרות (סעיף 3) התחייב כהנא, במשך תקופה של שלוש שנים, להימנע משורת פעולות, המנוסחות באופן דומה לתניית אי-התחרות שבהסכם רכישת הפעילות. כך, נקבע כי כהנא יימנע, במשך תקופת אי-התחרות, מהפעולות הנ"ל, הן עבור עצמו והן באמצעות או לטובת אחר, בין אם כנושא משרה, דירקטור, עובד, בעל מניות, שותף, יועץ, יועץ בכיר, נושא או בכל צורה אחרת:

"Non-Competition. During the Term (as defined below), Executive shall not, for himself or through or on behalf of any other Person, whether as an officer, director, employee, equity holder, partner, consultant, advisor, creditor or otherwise, without the prior written consent of FEI: [...]"

בסעיף 2 להסכם אי-התחרות נקבע כי החברה הרוכשת תשלם לכהנא, בתמורה להתחייבותו, סך של 2.2 מיליון דולר במהלך השנים 2014-2015. עוד יש לציין, כי בסעיף A למבוא להסכם אי-התחרות נקבע כי במקביל להסכם זה, התקשרו החברה הרוכשת וחברת איזנברג בהסכם לרכישת פעילותה של חברת איזנברג. בהמשך לכך, בסעיף E למבוא להסכם אי-התחרות, נקבע כי כהנא יחתום, בשמו ובשם חברת האחזקות, על ערבות אישית לצורך הבטחת התחייבויותיה של חברת איזנברג לפי הסכם רכישת הפעילות.

3. בעקבות כריתתם של שני ההסכמים דלעיל דיווח כהנא למשיב, פקיד שומה תל אביב 3, על תקבול בסך של 2.2 מיליון דולר בשנים 2014-2015, אותו סיווג כהנא כהכנסת רווח הון החייבת בשיעור מס רווח הון לפי סעיף 91(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה). נוסף על כך, בדו"ח שהגיש כהנא לשנת 2015, קיזז כהנא הפסד הון בסך של 170,000 ש"ח בגין הלוואה שהעניק לאחיינו. לצד זאת, חברת איזנברג דיווחה על תקבול בסך של 3.3 מיליון דולר בשנים 2014-2015 אשר חייב במס חברות.

ביום 19.9.2017 נשלחו למערערים שומות לפי מיטב השפיטה, בהתאם לסעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה. בעיקרו של דבר, בשומות לפי מיטב השפיטה, נקבע כי יש לראות את כל סכום התמורה (הן התמורה לחברת איזנברג בהתאם להסכם רכישת הפעילות, והן התמורה לכהנא בהתאם להסכם אי-התחרות), כהכנסה ששולמה לחברת

איזנברג. משכך, נקבע כי יש לסווג את הכספים שקיבל כהנא באופן אישי כהכנסה פירוטית לפי סעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה (הכנסה מדיבידנד), ולחלופין לפי סעיף 2(2) (הכנסה מעבודה), או לפי סעיף 2(1) (הכנסה מעסק או משלח יד) לפקודת מס הכנסה או לפי סעיף 2(10) (הכנסה ממקור אחר) לפקודת מס הכנסה.

על שומות אלו הגישו המערערים השגה למשיב. בסופו של הליך ההשגה, ביום 16.12.2019, ניתנה הודעת המשיב בדבר פירוט הנימוקים לקביעת הצווים לפי סעיף 158א(ב) לפקודת מס הכנסה. במסגרת זאת, דחה המשיב את השגת המערערים, ונימק מדוע לא קיבל את דיווחיהם וקבע כי יש לסווג מחדש את התקבול שקיבל כהנא מהחברה הרוכשת. על כך הגישו המערערים שלושה ערעורים לבית המשפט המחוזי, אשר נדונו במאוחד.

4. להשלמת התמונה יצוין כי במהלך שנת 2019 מכר כהנא את מניותיו בחברת איזנברג תמורת סך המוערך בכ-8 מיליון ש"ח (ואשר להערכת כהנא עשוי אף להיות גבוה יותר).

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

5. ביום 29.6.2022 ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי (השופטת י' טרוסי), אשר דחה את ערעורי המס שהגישו המערערים.

בית משפט קמא עמד על כך כי בפסק הדין ב-ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר טבא נ' ברנע (10.8.2016) (להלן: עניין ברנע), נקבע כי יש לבחון את סיווגם לצרכי מס של תשלומים שקיבל עובד ממעבידו תמורת תניית אי-תחרות, בשני שלבים: תחילה יש לבחון האם התשלומים שולמו תמורת תניית אי-תחרות אותנטית ולא ככסות לתשלומים אחרים. לאחר מכן, ככל שמצא כי תניית אי-תחרות הינה אותנטית, יש לבחון האם התשלום הינו בעל אופי הוני או פירוטי. עוד ציין בית המשפט המחוזי כי נקבע שקיימת "חזקה 'חזקה'", הניתנת לסתירה, לפיה תשלום בגין תניית אי-תחרות הינו תשלום פירוטי בהיותו הכנסת עבודה (לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה).

בהמשך לכך, ציין בית המשפט המחוזי כי בענייננו אין עסקינן בתשלום שניתן לעובד, על ידי מעבידו, כנגד תניית אי-תחרות. משכך, קבע בית המשפט כי לחזקה "החזקה", שנקבעה בעניין ברנע, אין תחולה ישירה על ענייננו. עם זאת, בית המשפט הוסיף כי כהנא היה לא רק הבעלים של חברת איזנברג (באמצעות חברת האחזקות) אלא גם מנהלה השכיר. על כן, קבע בית המשפט, כי ככל שהתקבול שניתן לכהנא משקף,

למצער בחלקו, פיצוי בגין הפסקת עבודתו בתקופת אי-התחרות, הרי שעשויה להיות תחולה לחזקה האמורה, שכן מבחינת מהותית מדובר בתשלום שנועד להיות חלף שכרו של כהנא. עם זאת, בית המשפט המחוזי ציין כי נוכח התוצאה אליה הגיע הוא אינו נדרש להכריע בשאלה זו.

6. בהתאם לאמור, בחן בית המשפט תחילה האם מדובר בעניין שבפניו בתניית אי-תחרות אותנטית – כלומר האם התשלום שקיבל כהנא במסגרת הסכם אי-התחרות אכן משקף תשלום בגין תניית אי-תחרות אמיתית או שמדובר בתמורה בגין מכירת פעילות חברת איזנברג, אשר פוצלה באופן מלאכותי מטעמי חסכון במס. בית המשפט עמד על כך שפיצול מלאכותי כאמור מוביל לחיסכון במס שכן התקבול שקיבל כהנא, בהתאם לאופן שסווג על ידו, חייב בשיעור המס המופחת על רווחי הון, וזאת תחת תשלום מס חברות על מלוא הסכום ותשלום מס דיבידנד על הסכום שקיבל כהנא.

בית המשפט המחוזי קבע כי מרחף "טימן שאלה של ממש" בנוגע למידת האותנטיות של תניית אי-התחרות בה התקשר כהנא, וזאת מכמה טעמים.

בית המשפט עמד על כך כי אינדיקציה לאותנטיות תניית אי-התחרות היא חלוקה הגיונית של התמורה בין התמורה בגין רכישת הפעילות של חברת איזנברג והתחייבות לאי-תחרות, לבין התמורה עבור ההתחייבות של כהנא לאי-תחרות. ביחס לכך קבע בית המשפט המחוזי כי לא נעשה כל ניסיון מטעם המערערים להעריך את השווי הכלכלי האמיתי של כל אחת מהתמורות, כך שמתעורר החשש שפיצול התמורות נעשה כדיעבד מטעמי הפחתת מס בלבד.

בהמשך לכך, קבע בית המשפט כי התשובה לשאלה מי יזם את פיצול התמורה מהווה אף היא אינדיקציה לאותנטיות תניית אי-התחרות. ביחס לכך ציין בית המשפט כי טענת המערערים שלפיה הדרישה לפצל את התמורה בין ההסכמים הייתה דרישה של החברה הרוכשת לא הוכחה, שכן התברר כי העדה שהביאו המערערים בעניין זה, הגב' רוזלי ברן (להלן: גב' ברן), אשר נמנתה על צוות מיזוגים ורכישות בחברה הרוכשת, אינה רלוונטית, שכן היא אישרה בחקירתה כי חישוב פיצול התמורה נעשה על ידי צוות שהיא לא נמנתה עליו. עוד קבע בית המשפט כי אי-הבאתו לעדות של מר טום ברטליין, אשר ניהל את המשא ומתן מטעם החברה הרוכשת (להלן: מר ברטליין), רובצת לפתחם של המערערים, שכן ייתכן ועדותו יכלה לשפוך אור על השאלה מי יזם את פיצול התמורה בין ההסכמים.

בית המשפט הוסיף וקבע כי העובדה שבהסכם אי-התחרות הודגש כי התמורה ששולמה לכהנא מהווה רכיב בלתי נפרד מהשווי של הנכסים הנרכשים, מלמדת כי התשלום לכהנא פוצל מתוך סך התמורה לחברת איזנברג בגין פעילותה ונכסיה, ולכן אינו משקף תשלום אמיתי בגין התחייבותו של כהנא לאי-תחרות.

נוסף על כך, הדגיש בית המשפט כי התמורה ששולמה לכהנא חושבה כשיעור שרירותי של 40% מהתשלום הכולל ששילמה החברה הרוכשת. זאת, כעולה מעדותו של כהנא עצמו. בית המשפט קבע כי בכך יש כדי ללמד כי התשלום לכהנא לא שולם לפי השווי הכלכלי האמיתי של רכיב אי-התחרות אלא מטעמים של הפחתת נטל המס. בית המשפט הוסיף וקבע כי המערערים אף לא סיפקו הסבר המניח את הדעת לעניין אופן חישוב סכום התמורה הכולל.

אינדיקציה נוספת לבחינת אותנטיות תניית אי-התחרות, עליה עמד בית המשפט המחוזי בפסק דינו, מצויה בתשובה לשאלה לאיזה צד לעסקה היה אינטרס בפיצול התמורה. ביחס לכך קבע בית המשפט המחוזי כי נוכח העובדה שהתשלום לכהנא נגזר בדיעבד ובאופן שרירותי מהתמורה הכוללת ששילמה החברה הרוכשת הרי שלא ניתן לומר כי פיצול התמורה היה אינטרס של החברה הרוכשת.

בהקשר זה ציין בית המשפט כי אמנם גב' ברן ציינה בתצהירה כי החברה הרוכשת דרשה כי כהנא עצמו יתחייב בתניית אי-תחרות, בנפרד מחברת איזנברג, אך לא הסבירה מדוע אין די בכתב הערבות האישית, בה חויב כהנא במסגרת הסכם רכישת הפעילות, כדי לענות על צורך זה. כמו כן, גם בעניין זה קבע בית המשפט המחוזי, כפי שכבר צוין לעיל, כי העובדה שמר ברטליין, אשר ניהל את המשא ומתן מטעם החברה הרוכשת, לא הובא לעדות, רובצת לפתחם של המערערים. נוסף על כך קבע בית המשפט המחוזי כי תמיכה לכך שמי שיזם את פיצול התמורה היה כהנא, ניתן למצוא בשני מכתבים, אשר צירף המשיב, מטעם בכירים בחברת "טרמו-פישר" אשר רכשה את החברה הרוכשת בשנת 2016 (להלן: טרמו-פישר), ושעולה מהם כי פיצול התמורה נעשה לבקשתו של כהנא. בית המשפט הדגיש כי מדובר במסמכים מטעם שני גורמים שונים בחברה רצינית אשר יש להניח שלא הייתה מוציאה מסמכים רשמיים אלו מתחת ידה מבלי לבדוק את אמינות תוכנם. בית המשפט הוסיף כי המערערים לא מצאו לנכון לזמן לעדות את עורכי המסמכים הנ"ל על מנת לעמת אותם עם האמור.

בית המשפט המחוזי קבע כי אינדיקציה נוספת להעדר האותנטיות של תניית אי-התחרות מתבטאת בכך שהסכם רכישת הפעילות בין חברת איזנברג לחברה הרוכשת כבר

כלל תניית אי-תחרות, כך שספק אם היה צורך בהסכם אי-תחרות עם כהנא. בהקשר זה הדגיש בית המשפט כי תניית אי-תחרות בהסכם עם חברת איזנברג נוסחה באופן רחב כך שהיא כוללת גם תחרות באמצעות כל אדם אחר, ומכאן שגם כהנא לא היה רשאי להתחרות בחברה הרוכשת. חיזוק לכך מצא בית המשפט בדרישה שבהסכם רכישת הפעילות כי כהנא יחתום על ערבות אישית להבטחת מילוי התחייבויותיה של חברת איזנברג, לרבות לעניין אי-תחרות. על כן, קבע בית המשפט כי קשה למצוא תכלית אמיתית בחיובו של כהנא בהסכם אי-תחרות נפרד מלבד הרצון להפחית את נטל המס.

נוכח האמור, קבע בית המשפט כי פיצול התמורה בין כהנא ובין חברת איזנברג נעדר טעם מסחרי יסודי ועל כן הינו "מלאכותי", כטענתו החלופית של המשיב, ועל כן המשיב היה רשאי להתעלם מפיצול התמורה, בהתאם לסעיף 86 לפקודת מס הכנסה.

7. לצד זאת, מצא בית המשפט לנכון להתייחס לכך שכהנא זיהה את עצמו לאורך ההליך עם חברת איזנברג "כביכול הוא והחברה חד-הם". ביחס לכך עמד בית המשפט על אישיותה המשפטית הנפרדת של חברת איזנברג, ועל העובדה שמלבד כהנא היו לחברה עשרות עובדים נוספים, וכי מעמדו של כהנא היה מעמד של שכיר. משכך, קבע בית המשפט כי הפעילות העסקית שייכת לחברת איזנברג ולא לכהנא, ועל כן גם ההכנסות ממכירת פעילותה שייכות לחברת איזנברג ולא לכהנא, כך שעליו לשלם מס על דיבידנד ביחס לתמורות שהועברו ישירות לכיסו. בהקשר זה הדגיש בית המשפט כי לאורך השנים צמח לכהנא יתרון מיסויי מהפקת ההכנסות העסקיות באמצעות חברת איזנברג, ולא במישרין על ידו, וכי כהנא נהנה מהיתרונות שבאישיות התאגידית הנפרדת של החברה.

8. אשר לטענתו של המשיב כי התמורה ששולמה משקפת, למצער בחלקה, פיצוי לחברת איזנברג בגין ביטול הסכם הסוכנות, ולא בגין אי-תחרות, ציין בית המשפט כי מוכן הוא להניח, לטובת המערערים, כי התמורה משקפת סכום גבוה יותר מהפיצוי הזה. זאת משום שהחברה הרוכשת לא הייתה מעוניינת בהפסקת הסכם הסוכנות בלבד אלא גם ברכישת פעילותה ונכסיה של חברת איזנברג, בתחום הפעילות הרלוונטי.

9. בית המשפט סיכם את הכרעתו בעניין זה בקביעה כי "סימן שאלה גדול מרחף מעל מידת האוטנטיות של תניית אי-תחרות בה חויב המערער", אשר בגינו אין מקום להתערב בשומת המשיב. עם זאת, בית המשפט הוסיף כי אף אם היה מניח לטובת המערערים כי תניית אי-תחרות הינה אותנטית הרי שיש לבחון האם התקבול בגין אי-תחרות הוא הונו או פירותי, וכי בחינה זו מובילה לשיטתו למסקנה כי התקבול הינו פירותי כך שתוצאת שומת המס לא תשתנה בכל מקרה.

10. אשר לסיווגו של התקבול שקיבל כהנא כתקבול הוני או פירותי, ציין בית המשפט כי יש להתחקות אחר מהות "הפירצה" אותה בא התקבול למלא, וכי אין בכך שהתקבול התקבל אגב מכירת פעילותיה ונכסיה של חברת איזנברג (בהסכם רכישת הפעילות) כדי להכריע כי סיווגו הוא הוני. בית המשפט קבע כי התחייבותו של כהנא בהסכם אי-התחרות קשורה למעמדו כמנהל שכיר בחברת איזנברג, ועל כן הנטייה היא לראות בתקבול, ולמצער בחלקו הגדול, כאילו שולם לו במעמדו כעובד בחברת איזנברג. בית המשפט קבע כי על כן יש לראות בתקבול זה כתקבול פירותי. בהקשר זה ציין בית המשפט כי אין בעובדה שהתשלום שולם לכהנא על ידי החברה הרוכשת ולא על ידי חברת איזנברג, אשר העסיקה אותו, כדי לשנות מסיווג זה.

בית המשפט הוסיף וציין כי תמיכה נוספת לסיווג התקבול שקיבל כהנא כפירותי מצויה בכך שהידע והקשרים שצבר כהנא במסגרת עבודתו בחברת איזנברג הם קניינה שלה, ולא שלו, ועל כן נמכרו, על ידי חברת איזנברג, לחברה הרוכשת, במסגרת הסכם רכישת הפעילות.

עוד קבע בית המשפט כי העובדה שכהנא היה לא רק מנהל בחברת איזנברג אלא גם בעל מניות בה, אין בה כדי לשנות את סיווג התקבולים שקיבל. זאת משום שתניית אי-התחרות נועדה למנוע את ההתחרות של כהנא לא בשל היותו בעליה של חברת איזנברג אלא בשל הכישורים והניסיון שרכש כעובד של החברה.

בהמשך לכך, בחן בית המשפט את תניית אי-התחרות בהתאם למשל "העץ והפירות". אציין כי משל מוכר זה משמש לסיווגם של הכנסות כפירותיות או כהוניות: בעוד שהכנסה הנובעת משימוש בגורמי הייצור הינה בגדר קטיפת פירות העץ ויש לסווגה כפירותית, הרי שהכנסה הנובעת ממכירת גורמי הייצור הינה בגדר גדיעת העץ ויש לסווגה כהונית (ראו: ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 18 לפסק דינו של השופט י' דנציגר (16.3.2009); עניין ברנע, פסקה 20 לפסק דינו של השופט י' עמית; וראו להלן בפסקה 42).

בית המשפט קבע כי בחינת מאפייניה של תניית אי-התחרות מובילה למסקנה כי התחייבותו של כהנא שלא לעסוק בתחום למשך שלוש שנים אינה עולה לכדי "גדיעת העץ". בית המשפט ביסס מסקנה זו על כך שהידע, הניסיון והקשרים של כהנא לא נמוגו בחלוף תקופת אי-התחרות. כך, בתום תקופת אי-התחרות כהנא יכול היה ליהנות מיכולותיו הן כמהנדס אלקטרוניקה והן מיכולותיו הניהוליות, וכן ליהנות מהקשרים שרכש ומהשם שקנה לעצמו בתחום המיקרוסקופים האלקטרוניים. ביחס לאמור, ציין

בית המשפט כי כהנא נותר הבעלים של חברת איזנברג והמנהל השכיר שלה במשך כל תקופת אי-התחרות ואף לאחריה, והשתכר באותן רמות שכר מהן נהנה קודם להסכם מכירת הפעילות והסכם אי-התחרות. בית המשפט ראה בעובדה שכהנא המשיך לעבוד והכנסתו כשכיר לא נפגעה, כמלמדת על כך שתניית אי-התחרות לא "גדעה את העץ". על כן, קבע בית המשפט כי בהתאם למבחן שנקבע בעניין ברנע יש לסווג את התקבול כהכנסה פירותית.

11. בית המשפט הוסיף ודחה גם את טענתו של כהנא שלפיה לאחר ההסכמים לא נותר לו אלא לנסות למכור את חברת איזנברג. זאת משום שכהנא מכר את מניותיו בחברת איזנברג בשנת 2019 תמורת סכום ניכר של כ-8 מיליון ש"ח (וכהנא העיד שהינו מצפה שהסכום לבסוף יהיה אף גבוה יותר), וכי במהלך התקופה שעד למכירתה נותרו בחברה כשלושים עובדים, מהם עובדים ששולמו להם משכורות משמעותיות, כך שלא ניתן לומר שלא נותרה פעילות בחברת איזנברג. יתרה מזאת, בית המשפט קבע כי כהנא נותר מעורב בתחום המיקרוסקופים האלקטרוניים במהלך תקופת אי-התחרות, ושומר על קשר עם הגורמים הרלוונטיים בתחום.

טענה אחרת של כהנא, שנדחתה על ידי בית המשפט, היא טענת "מחזוריות הרכישות" בתחום. בהתאם לטענה זו, בשל העלויות הגבוהות של המיקרוסקופים האלקטרוניים, הלקוחות בשוק זה רוכשים מערכות חדשות רק אחת לכמה שנים. על פי הנטען, לקוח שרוכש מערכת תלוי בספק ובשירותיו במשך כל אותן שנים שעד להחלפת המערכת במערכת חדשה, ועל כן כל עסקה לרכישת מיקרוסקופים אלקטרוניים, שמבוצעת במהלך תקופת אי-התחרות, למעשה מקבעת את מצב השוק לתקופה של 7 עד 12 שנים קדימה. בכך, לטענת המערערים, תקופת אי-התחרות הקשתה על כהנא לשוב ולהשתלב בשוק גם לאחר סיומה של תקופה זו. בית המשפט קבע כי טענה זו כלל לא הוכחה, וכי היא אינה עולה בקנה אחד עם טענת המערערים שלפיה הטכנולוגיה בשוק מתקדמת במהירות כך שיש צורך בתחלופה של המכשיר כל שנתיים וחצי.

12. נוכח האמור, קבע בית המשפט כי "לא ניתן לומר כי נגדע העץ מניב ההכנסות ואף לגבי הענף שהצמיח את ההכנסות בתחום מ"א [מיקרוסקופים אלקטרוניים – י" כ'] לא מדובר בגדיעתו לבלתי צמוח שוב". בית המשפט קבע כי משכך, אף תחת ההנחה שהתקבול שקיבל כהנא בגין אי-התחרות הוא אותנטי, יש לראות בו הכנסה פירותית. בהקשר זה, הבהיר בית המשפט כי אף אם מדובר בתקבול בעל מאפיינים מעורבים, הרי שבהתאם לסעיף 89(ג) לפקודת מס הכנסה יש לסווגו כתקבול פירותי.

13. בטרם סיום, התייחס בית המשפט, בתמצית, לשלוש סוגיות נוספות.

הראשונה – בית המשפט התייחס לטענתו החלופית של המשיב שלפיה יש לסווג את התקבול שקיבל כהנא, לפחות בחלקו, כהכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה. בית המשפט ציין כי יש בסיס לטענה זו בחומר הראיות. זאת משום שכהנא התבקש לבצע פעולות בתחום מומחיותו על מנת להבטיח את הצלחתו של הסניף שהקימה החברה הרוכשת בישראל. עם זאת, בית המשפט ציין כי לא הובאו ראיות לכימות הסכום, וממילא, נוכח קביעתו לעיל לעניין היותה של ההכנסה פירותית, אין נפקות לטענה החלופית דלעיל.

השנייה – עניינה בטענתו של כהנא כי יש לקזז מהכנסתו הפסד הון בסך של 170,000 ש"ח בגין הלוואה שהעניק לאחיינו בשנת 2011. לעניין זה הבהיר בית המשפט כי לא ניתן לקזז הפסד הון כנגד הכנסות שמקורן בסעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה, וכי לא הוכח שמדובר בחוב אבוד. על כן דחה בית המשפט טענה זו.

השלישית – לעניין נפקות סיווג התקבול כהוני או פירותי, ציין בית המשפט כי אף אם היה מקום לסווג את התקבול כהוני, הרי שהיה מקום לקבוע את יום הרכישה של הזכות לפי מועד תחילת עבודתו של כהנא בחברה בשנת 1976, כך שהמחלוקת בעניין הפרש המס הייתה מצומצמת משסברו הצדדים מלכתחילה. בית המשפט ציין כי על רקע זה ניסה להביא את הצדדים לפשרה, אך ללא הועיל.

14. אשר על כן דחה בית המשפט את הערעורים במלואם והותיר את שומות המס של המשיב על כנן. לצד זאת, חייב בית המשפט את כל אחד מהמערערים בהוצאות בשיעור של 25,000 ש"ח.

הערעור

15. על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הגישו המערערים את הערעור שבפנינו. בערעורם העלו המערערים טענות רבות, מן הגורן ומן היקב, אשר רובן מופנות כנגד קביעותיו העובדתיות השונות של בית המשפט המחוזי. עם זאת, דומה כי ניתן לקבץ את טענותיהם של המערערים לשלוש קבוצות: טענות הנוגעות לאותנטיות הסכם אי-התחרות; טענות הנוגעות לסיווג המיסוי של התקבול שקיבל כהנא כתקבול פירותי; וטענות נוספות.

16. אשר לקביעתו של בית המשפט כי הסכם אי-התחרות אינו אותנטי, טענו המערערים כי שגה בית המשפט קמא בקביעתו כי יש ספק כבד אשר לאותנטיות של תניית אי-התחרות בה התחייב כהנא, וזאת מכמה טעמים: ראשית, לטענת המערערים, הדרישה כי כהנא יתחייב באופן אישי שלא להתחרות, הייתה דרישה של החברה הרוכשת, כתנאי לעסקה. כך עולה לטענתם מתצהירה של הגב' ברן. בהקשר זה טענו המערערים כי שגה בית המשפט בקביעתו כי הגב' ברן לא הייתה מעורבת אישית במשא ומתן. כמו כן, לטענתם, כך עולה גם מהסכם רכישת הפעילות עצמו, אשר נוסח לטענתם ברובו על ידי החברה הרוכשת, שבו נקבע (בסעיף G להסכם) כי התחייבות של כהנא לאי-תחרות, הינה תנאי לעסקה.

שנית, לטענת המערערים שגה בית המשפט כאשר בחן את שאלת אותנטיות פיצול התמורה בין כהנא לחברת איזנברג, שעה שהשאלה הרלוונטית היא אותנטיות הפיצול בין הסכם רכישת הפעילות עם חברת איזנברג לבין הסכם אי-התחרות עם כהנא, אשר כאמור נעשה לבקשתה של החברה הרוכשת. עוד טענו המערערים ביחס לכך כי שגה בית המשפט בקביעתו כי התמורה לכהנא נקבעה באופן שרירותי כשיעור מסוים (40%) מהתמורה הכוללת. זאת שכן מאחורי התמורה לכהנא עמדו תחשיבים שונים ותמורה זו מייצגת פיצוי עבור הסכמתו להגבלות התחרות. יתרה מזאת, לטענת המערערים אין כל רלוונטיות לאופן חישוב התמורה שעה שזו נקבעה במשא ומתן בין הצדדים.

טענה נוספת של המערערים בהקשר זה היא כי בית המשפט התעלם מראיה חשובה לאותנטיות הפיצול – דואר אלקטרוני ששלח מר ברטליין, מטעם החברה הרוכשת, לכהנא, שבו ציין כי ההסכם נועד להבטיח שהוא לא יתחרה עם החברה הרוכשת. בהקשר זה הלינו המערערים על כך שבית המשפט זקף לחובתם את העובדה שמר ברטליין לא הובא לעדות, חרף ההסבר שסיפקו שלפיו מר ברטליין פוטר מהחברה הרוכשת ומכוח הסכם עימה מנוע מלמסור מידע אודותיה.

כמו כן, הלינו המערערים על כך שבית המשפט נתן משקל למסמכים שצירף המשיב מטעם בכירים בחברת טרמו-פישר (אשר, כפי שצוין לעיל, רכשה את החברה הרוכשת) ושעולה מהם כי פיצול התמורה נעשה לבקשתו של כהנא. לטענת המערערים גורמים אלו כלל לא היו מעורבים במשא ומתן ואין להם כל ידיעה אישית בנושא ועל כן לא היה מקום לתת משקל כלשהו למסמכים שהוציאו תחת ידם. כמו כן, לטענתם של המערערים, המשיב כלל לא פנה לאנשי החברה הרוכשת אלא לעובדי חברת טרמו-פישר, אשר להם אין כאמור כל ידיעה אישית, ובית המשפט לא זקף זאת לחובת המשיב, כפי

שלדעת המערערים היה ראוי שיעשה. יתרה מזאת, לטענת המערערים, בית המשפט התעלם מהודאתם של עובדים אלה שלפיה אין להם ידיעה לגבי אופן קביעת התמורה ולגבי מטרתו של הסכם אי-התחרות עם כהנא. תחת זאת, בית המשפט קיבל מכתב ותכתובת דוא"ל של עובדים אלו ללא תצהיר וללא עדות, ונתן להם משקל לאור הנחתו כי לא היו מוציאים תחת ידם מסמך רשמי מבלי לבדוק את אמינותו. בכך, לטענת המערערים, הגמיש בית המשפט את דיני הראיות יתר על המידה.

עוד טענו המערערים כי קביעתו של בית המשפט בעניין אי-אותנטיות הסכם אי-התחרות חותרת תחת עיקרון האישיות המשפטית הנפרדת של החברה. כך, כאשר בחן את האותנטיות של הסכם אי-התחרות עם כהנא, קבע בית המשפט כי לא היה כל צורך בהסכם זה משעה שכלולה תניית אי-תחרות בהסכם רכישת הפעילות שבו התקשרה חברת איזנברג, אשר יש בה כדי למנוע מכהנא להתחרות בחברה הרוכשת. לשיטת המערערים, קביעה זו מתעלמת מעיקרון האישיות המשפטית הנפרדת ומחייבת את בעל המניות בהתחייבויותיה של החברה. לטענתם של המערערים, ללא הסכם אי-התחרות עם כהנא, יכול היה כהנא להתפטר מחברת איזנברג, למכור את מניותיה, ולהתחרות בחברה הרוכשת.

לטענתם של המערערים, בית משפט קמא "הכפיף את העובדות כדי להגיע לתוצאה" (לניסוחים שנבחרו על ידי המערערים בהתייחס לבית המשפט קמא ופסק דינו עוד אתייחס להלן). כך, לפי הנטען, בית המשפט התעלם מסעיפי המבוא להסכם רכישת הפעילות הקובעים כי התקשרותו של כהנא בהסכם אי-תחרות היא תנאי לעסקה כולה. כמו כן, התעלם בית המשפט מהסעיפים בהסכם אי-התחרות המורים כי התחייבותו של כהנא היא עצמאית ואינה תלויה בהסכמים אחרים, וכי התשלום לכהנא הוא פיצוי עבור המגבלות שנטל על עצמו.

טענה נוספת אותה טענו המערערים היא כי פסק דינו של בית המשפט המחוזי אינו עולה בקנה אחד עם אמירותיו של בית המשפט עצמו במהלך הדיון בפניו. כך, מפרוטוקול הדיון עולה כי בית המשפט עימת את המשיב עם האפשרות כי הסכם אי-התחרות עם כהנא הינו אותנטי, שכן בלעדיו כהנא יכול היה להקים חברה ולהתחרות בחברה הרוכשת, חרף התנייה בהסכם רכישת הפעילות שבין החברה הרוכשת לחברת איזנברג. לטענת המערערים, למרות האמור, בפסק דינו התעלם בית המשפט מאפשרות זו.

17. לצד זאת, ובנוסף לטיעונים דלעיל, טענו המערערים גם כנגד קביעתו של בית המשפט המחוזי כי יש לסווג את התקבול שקיבל כהנא כהכנסה פירותית. כך, לטענתם של המערערים משמעות פסק דינו של בית המשפט המחוזי היא כי הכנסה מהסכם אי-תחרות עם בעלים של חברה לעולם תסווג כפירותית. זאת אף שמדובר בהכנסה בגין גדיעת מקור ההכנסה כולו ולכן הינה הכנסה הונית מובהקת.

בהקשר זה טענו המערערים כי קביעתו של בית המשפט מאולצות ונועדו על מנת "להתאים" את הנסיבות לפסק הדין ב-ע"א 8294/14 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקוה (20.3.2018) (להלן: עניין גנגינה), שבו הוכרה האפשרות לראות בהכנסה בגין תניית אי-תחרות כהכנסה פירותית אף שאין מדובר ביחסי עובד-מעביד אלא בתשלום לבעלי המניות שניהלו את החברה. כך, בית המשפט קבע כי תניית אי-התחרות נוגעת ליכולותיו של כהנא כמנהל בחברת איזנברג ולא כמהנדס בתחום המיקרוסקופים האלקטרוניים. זאת אף שמהסכם אי-התחרות עולה, לטענת המערערים, כי ההסכם נועד לנטרל תחרות מצידו של כהנא בכובעו המקצועי ולא בכובעו הניהולי. על כן, לטענת המערערים, משמעות פסק הדין היא כי אף כאשר ישנן ראיות לכך שתניית אי-התחרות נועדה לגדוע את עיסוקו המקצועי של הנישום, הרי שהתקבול ייוחס לתפקידו הניהולי ויסווג לעולם כתקבול פירותי.

עוד טענו המערערים כי בית המשפט כלל לא בחן האם כהנא נפגע בכובעו המקצועי כמהנדס אלא ביסס את הכרעתו על ההנחה שתניית אי-התחרות נוגעת ליכולותיו של כהנא כמנהל שכיר. לטענתם, בהתאם לקביעת בית המשפט בעניין ברנע, על מנת לקבוע כי לא "נגדע העץ" אין די בעצם האפשרות של העובד להשתכר במשלח יד כלשהו, אלא באפשרותו למצוא עיסוק חלופי מקביל או קרוב מבחינת כישוריו. המערערים טענו כי בענייננו, התשלום בגין אי-התחרות נוגע ליכולותיו של כהנא כמהנדס בתחום המיקרוסקופים האלקטרוניים ועל כן אין נפקות לאפשרות שהייתה לו להמשיך להשתכר כמנהל שכיר.

לטענת המערערים בית המשפט כלל לא בחן את תניית אי-התחרות בהתאם לפסיקה בעניין ברנע, אשר לפיה יש לבחון את תניית אי-התחרות בשלושה ממדים: אשר לממד הגיאוגרפי – הרי שהסכם אי-התחרות עם כהנא חולש על כלל השווקים בעולם בהם פועלת החברה הרוכשת; אשר לתחום העיסוק – הרי שמדובר בתחום התמחותו של כהנא במשך עשורים רבים (מיקרוסקופים אלקטרוניים); ואשר לממד הזמן – חלק מהמגבלות הן ללא הגבלת זמן וחלקן למשך שלוש שנים. המערערים מוסיפים וטוענים בהקשר זה כי בשים לב למאפייני השוק, משמעות תקופה של שלוש שנים היא נטרול

מוחלט של כהנא מהתחום. אשר על כן, לטענתם של המערערים, כל התבחינים מורים כי בענייננו "נגדע העץ".

עוד טענו המערערים כי בענייננו כהנא רכש את הידע בתחום לא אגב עיסוקו בחברת איזנברג ועל כן שגה בית המשפט בקביעתו כי הידע שצבר כהנא בתחום הוא קניינה של חברת איזנברג ומשכך נמכר לחברה הרוכשת בהסכם רכישת הפעילות. נוכח האמור, טענו המערערים כי מתקיימות בענייננו הנסיבות בגינן יש לסווג את התקבול בגין הסכם אי-התחרות כתקבול הוני ולא פירותי.

עוד נטען על ידי המערערים כי שגה בית המשפט בקביעתו כי הידע, הניסיון והקשרים של כהנא לא נמוגו בתום תקופת אי-התחרות, תוך שהתעלם, על פי הנטען, מהאמור בעדותו של כהנא לפיו נדרש קשר יומיומי עם שאר הגורמים בתחום כדי "לא לצאת מהתמונה". בהקשר זה טענו המערערים כי טעה בית המשפט בקביעתו כי כהנא נותר מעורה ומעודכן כך שלא נוטרל מלעבוד בתחום, שכן הקשרים שנותרו לכהנא הם קשרים חברתיים ולא מקצועיים. כמו כן, לטענת המערערים, שגה בית המשפט בקביעתו כי טענת "מחזוריות הרכישות" בשוק המיקרוסקופים האלקטרוניים לא הוכחה.

18. לצד זאת, טענו המערערים מספר טענות נוספות.

המערערים טענו כי שגה בית המשפט בקביעתו שניתן היה לקבל את טענתו החלופית של המשיב שלפיה יש לסווג את התקבול כהכנסה ממשלח יד בשל תרומתו של כהנא להצלחת העברת הפעילות לחברה הרוכשת. זאת, משום שלטענת המערערים תרומתו של כהנא להצלחת העסקה אינה אלא בגדר "טובה" שעשה ו-"זנבות שנשארו" וברי כי לא ניתן לזקוף את התקבול שקיבל כתשלום בגין הסיוע האמור.

כמו כן, באשר לקיזוז ההלוואה שנתן כהנא לאחיינו, טענו המערערים כי שגה בית המשפט בקביעתו כי לא הוכח שמדובר בחוב אבוד שכשלו סיכויי גבייתו, שכן די בכך שהחוב לא ניתן לגביה באמצעים מקובלים, כפי שהוכח, לטענתם, בענייננו.

לבסוף טענו המערערים כי לא היה מקום לחייבם בשיעור ההוצאות שנפסק לחובתם – 25,000 ש"ח כל אחד – שכן הערעורים אוחדו כבר לאחר הגשת נימוקי הערעור וההליך נוהל בפועל במאוחד, כך שלא נגרמה למשיב טרחה עודפת.

תשובת המשיב לערעור

א. טענות סף

19. בפתח תשובתו לערעור טען המשיב טענת סף שלפיה דין הערעור להימחק על הסף נוכח טענות מבישות שהעלו המערערים כלפי המותב קמא. לטענת המשיב, המערערים פעלו בניגוד לתקנה 32 לתקנות סדר הדין האזרחי התשע"ט-2018 (להלן: תקנות סדר הדין האזרחי) המורה כי כתב טענות ינוסח באופן שאינו מבזה מביא או משתלח. על כן, עתר המשיב כי נעשה שימוש בסמכות לפי תקנות 41(א)(4) ו-147(א) לתקנות סדר הדין האזרחי ונורה על מחיקת הערעור מטעם זה בלבד.

ב. טענות לגופו של עניין

20. לגופו של עניין טען המשיב כי פסק דינו של בית המשפט המחוזי מפורט ומנומק ומבוסס על ממצאי עובדה, אשר אין זה מדרכה של ערכאת הערעור להתערב בהם, אלא במקרים חריגים, אשר המקרה דנן אינו בא בקהלם.

לטענת המשיב אין מקום להתערב בקביעתו של בית המשפט קמא שלפיה הסכם אי-התחרות עם כהנא לא היה הסכם אותנטי וכי תכליתו העיקרית הייתה להפחית את חבות המס של כהנא.

לטענת המשיב מסקנה זו עולה מכך שלחברה הרוכשת לא היה כל אינטרס לשלם לכהנא עבור התחייבות אישית שלו שלא להתחרות בה, שעה שתניית אי-התחרות שבהסכם רכישת הפעילות עם חברת איזנברג חלה על כל גורם מטעמה ובכלל זאת על כהנא. בהקשר זה הדגיש המשיב כי כהנא חתם על כתב הערבות האישית להבטחת התחייבותה של חברת איזנברג, לרבות התחייבותה שלא להתחרות בחברה הרוכשת, וכי לרשות החברה הרוכשת עמדו סנקציות שונות כנגד חברת איזנברג וכנגד כהנא ככל שתניית אי-התחרות הייתה מופרת. על כן, לשיטתו של המשיב, אין לקבל כי החברה הרוכשת שילמה תמורה נוספת בשיעור של 40% מערך כלל העסקה עבור התחייבותו של כהנא בהסכם אי-התחרות.

לטענת המשיב אין יסוד לטענתם של המערערים אשר לפיה בשל עקרון האישיות המשפטית הנפרדת תניית אי-התחרות בהסכם רכישת המפעילות אינה כובלת את כהנא. זאת, שכן טענה מסוג זה נדחתה בפסק דינו של בית משפט זה בעניין גנגינה שבו נקבע כי בעלי המניות לא יכלו להסתתר מאחורי אישיותה המשפטית הנפרדת של החברה, וכי

תחרות מצידם של בעלי המניות הייתה עולה כדי הפרת ההסכם עם החברה והפרת חובת תום הלב כביצועו.

כמו כן, לטענת המשיב, משהמערערים לא סיפקו הסבר משכנע לפיצול התמורה, פנה המשיב לחברת הרוכשת אשר השיבה כי הדרישה לפיצול הייתה של כהנא ולא שלה. בהקשר זה טען המשיב כי יש לדחות את טענת המערערים אשר לפיה לגורמים שהשיבו את התשובה דלעיל אין כל מושג לגבי אופן קביעת התמורה, שכן מדובר בגורמים בחברה אשר רכשה את החברה הרוכשת ועל כן יש להניח שכל המידע הרלוונטי מצוי בידיהם. כמו כן, לטענת המשיב, גב' ברן שהעידה מטעם המערערים לא סתרה את האמור.

בכל הנוגע לטענת המערערים כי הסתמכותו בית משפט קמא על תכתובת הדוא"ל האמורה מנוגדת לדיני הראיות, טען המשיב כי פקיד השומה, כרשות מנהלית, רשאי להסתמך על ראיות מנהליות, וכי על פי דין בערעור מס הכנסה אין בית המשפט כבול לכללי הראיות הרגילים ובידו לקבל כל ראיה שעליה ביסס המשיב את שומתו. עוד טען המשיב כי הנטל לסתור את הראיות שביססו את השומה מוטל על הנישום, ובנסיבות דנן – על המערערים.

נוסף על כך, טען המשיב כי אין ממש בטענת המערערים כי בית המשפט התעלם בפסק דינו מהאפשרות, שהעלה הוא עצמו בדיון, שלפיה היה צורך אמיתי בהסכם אי-התחרות עם כהנא. זאת שכן בפסק דינו הבהיר בית המשפט מדוע להשקפתו אין לקבל אפשרות זו. בהקשר זה טען המשיב כי ממילא שאלות והתבטאויות של בית המשפט במהלך הדיון נועדו לשם ליבון המחלוקת בלבד.

21. עוד טען המשיב כי פיצול העסקה והתמורה המשולמת במסגרתה לשני הסכמים אינו פיצול אותנטי שכן המערערים לא הוכיחו שהיה בסיס כלכלי לחלוקת התמורה. בהקשר זה ציין המשיב כי המערערים לא זימנו לעדות את הגורמים שהיו אחראים לניהול המשא ומתן ולקביעת התמורה בכל אחד מההסכמים. כמו כן, אף שהמערערים טוענים שמאחורי התמורה עמדו תחשיבים שונים הרי שהם לא הציגו תחשיבים אלו. נוסף על כך, לטענת המשיב, החברה הרוכשת עמדה על כך שבהסכם אי-התחרות יובהר כי התשלום מהווה חלק מהתמורה עבור רכישת פעילותה של חברת איזנברג, ויש בכך כדי להוכיח כי חלוקת התמורה הינה מלאכותית. כמו כן, לטענת המשיב, טענות המערערים סותרות זו את זו שכן מחד גיסא טוענים המערערים כי היה בסיס כלכלי לפיצול התמורה בין ההסכמים ומאידך גיסא הינם טוענים שאין רלוונטיות לאופן חישוב התמורות שפוצלו.

22. נוסף על כך, באשר לאותנטיות הסכם אי-התחרות, טען המשיב כי שאלת סיווגו האמיתי של התקבול אינה ייחודית להסכמי אי-תחרות אלא היא עיקרון יסודי בדיני המס לפיו יש למסות עסקה לפי מהותה הכלכלית, ולא בהכרח לפי האופן שבו הציגו הצדדים את העסקה.

23. נוכח כל האמור, טען המשיב כי הסכם אי-התחרות עם כהנא לא היה אותנטי, ודי בכך על מנת לדחות את הערעור ולסווג את ההכנסה כהכנסה פירותית.

24. לחלופין, וככל שייקבע כי הסכם אי-התחרות הינו אותנטי, לטענת המשיב המקרה דנן אינו נכלל בגדר הפתח הצר שנקבע בהלכת ברנע באשר לסיווג תקבול בגין תניית אי-תחרות כתקבול הוני. המשיב טען כי בהלכת ברנע נקבע כי ברוב המקרים תקבול בגין תניית אי-תחרות דינו כהכנסת עבודה פירותית, וכי רק במקרים חריגים ונדירים יהיה מקום לסווג תניית אי-תחרות ככזו הגודעת את מקור ההכנסה ועל כן התקבול בגינה יסווג כתקבול הוני. בעייננו, לטענת המשיב, כהנא המשיך לנהל את חברת איזנברג בתקופת אי-התחרות, ואף לאחריה, עד לשנת 2019, ומשכורתו של כהנא לא פחתה בתקופת אי-התחרות או לאחריה. כמו כן, לטענת המשיב, לחברת איזנברג היו תחומי פעילות נוספים והכנסותיה נותרו כפי שהיו קודם להסכם רכישת הפעילות. בנסיבות אלה, לטענת המשיב, תניית אי-התחרות, שאסרה על כהנא לפעול בתחום פעילות מסוים לתקופה של שלוש שנים, אינה עולה לכדי "גדיעת העץ".

אשר לטענת המערערים שלפיה בית המשפט לא בחן את יכולותיו של כהנא כמהנדס בתחום המיקרוסקופים האלקטרוניים אלא את יכולותיו כמנהל שכיר, ציין המשיב כי כישוריו של כהנא אפשרו לו להמשיך להפיק הכנסה באותו האופן שהפיק את הכנסתו עובר להסכם אי-התחרות, ללא קשר להבחנה בין כובעו הניהולי לכובעו המקצועי. לטענתו של המשיב, התקבול בגין תניית אי-התחרות משקף פיצוי בגין הירידה הפוטנציאלית בהשתכרותו הצפויה של כהנא בשל הצורך לעבור לתחום פעילות אחר, אלא שבענייננו השתכרותו של כהנא כלל לא נפגעה.

עוד נטען כי תקופת אי-התחרות הוגבלה לשלוש שנים, וכי לא הוכח כי יש בכך כדי לסתום את הגולל על אפשרות חזרתו של כהנא לעסוק בתחום המיקרוסקופים האלקטרוניים בסיומה של תקופה זו. ביחס לכך טען המשיב כי המערערים לא הוכיחו את טענתם מרחיקה הלכת שלפיה נוכח מאפייני שוק המיקרוסקופים האלקטרוניים משמעותה של תקופת אי-התחרות בת שלוש שנים בלבד היא נטרולו המוחלט ולצמיתות של כהנא מהשוק.

25. לבסוף, טען המשיב כי אין כל מקום להתערב בשיעור ההוצאות שנפסק לחובת המערערים. זאת משום שהמקרה דנן אינו בא בגדר החריג המצומצם המצדיק את התערבות ערכאת הערעור בהוצאות שנפסקו וכי ההוצאות שנפסקו במקרה דנן אינן חריגות ביחס להיקפו של התיק. לצד זאת, לשיטת המשיב, יש לפסוק למערערים הוצאות של ממש בערכאה זו נוכח העובדה שמדובר בערעור עובדתי מובהק ונעדר כל יסוד, ואשר כתב הערעור בו נוסח באופן לא הולם.

המשך ההליך בפנינו והתייחסות לטענות הסף של המשיב

26. בטרם אעבור לדון בערעור לגופו מצאתי להתעכב על העובדה שבכתב הערעור אכן העלו המערערים טענות מסוימות בסגנון מביש ובצורה המשתלחת בבית משפט קמא.

בסגנון טיעון שכזה נתקלים אנו מעת לעת, אך לרוב הינו שמור לבעלי דין המייצגים את עצמם אשר בלהט הרגע אינם כובשים את כעסם (וגם בכך יש פגם), ולא לעורכי דין האמונים על ייצוג מרשיהם תוך שמירה על כבודו של ההליך המשפטי ועניינותו.

כאמור לעיל, בתשובתו לערעור, טען המשיב כי דין הערעור להימחק על הסף נוכח טענות אלו של המערערים.

27. אכן, לא ניתן להשלים עם צורת טיעון שכזו. כתב הטענות שבפנינו נוסח בניגוד למצוותה של תקנה 32 לתקנות סדר הדין האזרחי, המורה כי: "כתב טענות ינוסח באופן שאינו מבזה, מביש או משתלח". הטלת דופי במותב היושב בדין בשל חוסר שביעות רצון מקביעותיו לגופו של עניין, מפריעה לקיומו של דיון צודק יעיל וענייני וחותרת תחת ההליך כולו. יפים לעניין זה דבריו של הנשיא א' ברק (אף שנאמרו בהקשר שונה מעט): "גוף ההחלטה הוא שצריך לעמוד לביקורת ולא גופו של היושב בדין" (ע"א 5803/04 מצדה חברה להנדסה בע"מ נ' בנק לאומי לישראל בע"מ, פסקה 5 (29.10.2004)).

משכך, במסגרת הדיון שהתקיים בפנינו ביום 10.2.2025 התייחסנו לטענת המשיב כי יש לסלק את הערעור על הסף ועימתנו את באי-כוח המערערים עם השפה הבוטה שבה נוסח כתב הערעור. בעקבות כך, הודיע בא-כוח המערערים כי: "אין לי אלא להתנצל".

בשים לב להתנצלותו של בא-כוח המערערים בדיון שהתקיים בפנינו, החלטנו, בזאת הפעם, כי לא נעשה שימוש בסמכותנו למחוק את הערעור על הסף, אלא נסתפק בהתחשבות באמור בעת פסיקת הוצאות המשפט בגין הליך זה. זאת מתוך תקווה כי די באמור כאן כדי לשמש תמרור אזהרה מפני הישנותה של תופעה פסולה זו, בין במסגרת כתבי בי-הדין ובין במסגרת הטיעונים בעל פה בין כותלי בית המשפט.

28. לגופו של עניין, נוכח טענות הצדדים בערעור ובתשובה לערעור, הצענו לצדדים, בדיון שהתקיים בפנינו, הצעת פשרה שלפיה שיעור מסוים מסכום התמורה הכוללת יסווג כדיבידנד לכהנא וימוסה בהתאם. הצדדים ביקשו לתת את עמדתם באשר להצעה זו לאחר קיום הדיון, ומשכך שמענו באריכות את טענות הצדדים.

בהמשך, הודיעו הצדדים כי אין בידם להסכים להצעתנו, ומשכך בשלה העת ליתן את הכרעתנו לגופו של הליך.

דיון והכרעה

29. בערעור דנן, נדרשים אנו להכריע האם יש לסווג את התקבול שקיבל כהנא מהחברה הרוכשת, בסך 2.2 מיליון דולר, כהכנסה הונית, כפי שטוענים המערערים, או שמא עלינו לסווגו כהכנסה פירותית, כפי שקבע המשיב. בבואנו לבחון שאלה זו מצויים אנו בשדה חרוש אשר פסיקתו של בית משפט זה כבר התוותה את הכללים לגביו, ועל כן לא בשאלות משפטיות עקרוניות עסקינן אלא ביישומם של הכללים שנקבעו בפסיקה על נסיבות המקרה דנן.

כך, בעניין ברנע נדונה בבית משפט זה, בפני הרכב מורחב של חמישה שופטים, שאלת אופן מיסוי תקבולים שהתקבלו בגין תניית אי-תחרות, ובפרט תקבולים שניתנו לעובד מאת מעבידו בעת סיום העסקתו. בפסק הדין בעניין ברנע קבע בית משפט זה כי לשם סיווגם של תשלומים בגין תניית אי-תחרות, יש לערוך בחינה דו שלבית: בשלב הראשון יש לבחון האם מדובר בתניית אי-תחרות אותנטית או שמא מדובר בכסות לתשלומים אחרים. ככל שצלח הנישום את השלב הראשון של הבחינה ונמצא כי תניית אי-התחרות הינה אותנטית, יש לעבור לשלב השני שבו יש לבחון את מהותו של התקבול שהתקבל בגין תניית אי-התחרות ולסווגו כהכנסה הונית או כהכנסה פירותית (עניין ברנע, פסקאות 36, ו-66 לפסק דינו של השופט י' עמית).

בהמשך, בעניין גנגינה, קבע בית משפט זה כי, בעיקרו של דבר, הכללים שנקבעו בעניין ברנע אינם תחומים לנסיבות של יחסי עובד-מעביד, ועל כן גם כאשר לא מדובר

ביחסי עובד-מעביד יש להחיל את המבחן הדו-שלבי שנקבע בפסק הדין בעניין ברנע. לשאר קביעותיו של בית המשפט בעניין גנגינה אשוב בהמשך הדרך.

אם כן המשוכה הניצבת בפני המערערים כפולה, שכן על מנת שהערעור יתקבל יש להכריע בשתי השאלות כשיטתם: תחילה לקבוע כי הסכם אי-התחרות שבין החברה הרוכשת לכהנא הינו הסכם אותנטי והתמורה שניתנה לכהנא משקפת את כבילתו בהסכם זה, ולאחר שקבענו כאמור, להוסיף ולקבוע כי יש לסווג את התקבול האמור כהכנסה הונית.

אעבור לבחון שאלות אלו כסדרן.

1. האם הסכם אי-התחרות שבין כהנא לחברה הרוכשת הינו הסכם אותנטי?

30. כאמור לעיל, בשלב ראשון עלינו לבחון, מבחינה עובדתית, האם הסכם אי-התחרות שבין כהנא לחברה הרוכשת הינו הסכם אותנטי, או שמא תכליתו להביא לפיצול מלאכותי של התמורה, מטעמי מס. ביחס לכך נקבע בעניין ברנע כי יש להתחקות אחר כוונותיהם האמיתיות של הצדדים, תוך הסתייעות בפרמטרים "המעידים על יכולת אמיתית של העובד להתחרות במעבידו" (עניין ברנע, פסקה 36 לפסק דינו של השופט י' עמית).

כזכור, באשר לשאלה זו קבע בית המשפט המחוזי, על סמך שורה של אינדיקציות, כי: "סימן שאלה גדול מרחף מעל מידת האותנטיות של תניית אי התחרות בה חויב המערער, כך שלא הייתי מוצאת להתערב בשומת המשיב, המייחסת לחברה את מלוא התמורה ששולמה על ידי הרוכשת".

31. דומה כי הדיון בסוגיית אותנטיות הסכם אי-התחרות, הן בפסק דינו של בית המשפט המחוזי והן בכתבי הטענות של הצדדים, מתרכז למעשה בשלוש שאלות מרכזיות המתייחסות לאינדיקציות שיש בהן כדי ללמד על אותנטיות הסכם אי-התחרות: האם היוזמה לפיצול בין ההסכמים הייתה של כהנא או של החברה הרוכשת? האם ישנו היגיון כלכלי לפיצול התמורה בין הסכם רכישת הפעילות מחברת איזנברג להסכם אי-התחרות עם כהנא? והאם היה צורך אמיתי בהסכם אי-התחרות? מטבע הדברים ההפרדה בין אינדיקציות אלה מלאכותית במידה מסוימת, שכן אינדיקציה אחת מושפעת מחברתה.

32. היוזמה לפיצול ההסכמים: אינדיקציה מרכזית אפשרית לאותנטיות הסכם אי-התחרות טמונה בתשובה לשאלה האם היוזמה לפיצול בין ההסכמים הייתה של כהנא או

של החברה הרוכשת. בעניין זה טוענים המערערים כי פיצול ההסכמים נעשה ביוזמתה של החברה הרוכשת, ומנגד טוען המשיב כי הפיצול נעשה ביוזמתם של המערערים. בית המשפט המחוזי קבע בעניין זה כי לא עלה בידי המערערים להוכיח כי ההסכמים פוצלו ביוזמתה של החברה הרוכשת.

להשקפתי, התמונה המצטיירת בעניין זה הינה שונה.

כך, הגב' ברן, אשר העידה מטעם המערערים, הצהירה כי החברה הרוכשת דרשה, כחלק מהעסקה, כי כהנא יתחייב באופן אישי שלא להתחרות בחברה הרוכשת, וכי סוגיית אי-התחרות מצידו של כהנא הייתה תנאי מהותי לעסקה מבחינתה של החברה הרוכשת. בית המשפט המחוזי, בפסק דינו, ציין כי הגב' ברן, אשר נמנתה על צוות מיזוגים ורכישות בחברה הרוכשת, אישרה בחקירתה כי חישוב פיצול התמורה נעשה על ידי צוות שהיא לא נמנתה עליו, ועל כן היא אינה עדה רלוונטית לעניין זה. להשקפתי, אף שהגב' ברן אינה העדה הרלוונטית לעניין חישוב אופן פיצול התמורה, הרי שעדותה אכן רלוונטית לעניין השאלה של מי הייתה היוזמה לפיצול ההסכמים. זאת משום שהן מתצהירה של הגב' ברן והן מחקירתה עולה כי אף שאין לה ידיעה אישית באשר לאופן חישוב התמורות, הרי שהיא הייתה גורם מרכזי במשא מתן, ולכן יש ביכולתה לשפוך אור על השאלה מי יזם את התחייבותו של כהנא בהסכם אי-התחרות. בהקשר זה הצהירה הגב' ברן כי נערכה פגישת משא ומתן ביום 26.2.2014, אשר בה היחידים שנשאו ונתנו מצידה של החברה הרוכשת היו מר ברטליין והיא, וכן אישרה בחקירתה כי מלבד פגישה זו לא היו פגישות משא ומתן אחרות שבהן היא לא נכחה. על כן, סבורני כי הגב' ברן הינה עדה רלוונטית לעניין השאלה של מי הייתה היוזמה לפיצול ההסכמים. ביחס לכך העידה הגב' ברן כי החברה הרוכשת היא שדרשה כי כהנא יתקשר בהסכם אי-תחרות וזאת כתנאי לעסקה כולה, ולהשקפתי יש ליתן משקל של ממש לעדות זו.

לצד זאת, זקף בית המשפט המחוזי לחובתם של המערערים את העובדה כי לא הביאו לעדות את מר ברטליין אשר מולו נוהל המשא ומתן, ואשר אפשר שביכולתו היה לשפוך אור על השאלה מי יזם את פיצול ההסכמים. באשר לכך, טוענים המערערים כי בית המשפט התעלם מההסבר שסיפק כהנא בתצהירו שלפיו מר ברטליין לא הובא לעדות שכן הוא פוטר מהחברה הרוכשת ומכוח הסכם עימה היה מנוע מלמסור מידע אודותיה. המשיב בטיעונו לא התייחס לטענה זו. בהקשר זה יש להוסיף כי מר ברטליין אינו תושב ישראל ועל כן יש קושי לכפות עליו להעיד (ראו: רע"א 7998/18 כהן נ' חברת החשמל לישראל בע"מ, פסקאות 15-21 וההפניות שם (5.3.2019)). על כן, דומה כי בנקודה זו

הצדק עם המערערים – משהסברו של כהנא בתצהירו לא נסתר, סבורני כי לא היה מקום לזקוף לחובת המערערים את אי-הבאתו של מר ברטליין לעדות.

עוד טוענים המערערים כי בית המשפט המחוזי התעלם מדו"א אלקטרוני ששלח מר ברטליין לכהנא ממנו ניתן להסיק כי התמורה פוצלה ביוזמתה של החברה הרוכשת. טענתם של המערערים מתייחסת לדו"א אלקטרוני, מיום 16.9.2014, אשר שלח מר ברטליין לכהנא (ואשר צורף לתצהירו של כהנא). בדו"א אלקטרוני זה התייחס מר ברטליין לחשש שהעלה כהנא ולפיו הסכם אי-התחרות הינו רחב מדי ועשוי להגביל אותו בעניינים עסקיים נוספים. בתגובה לחשש זה, הבהיר מר ברטליין, בשמה של החברה הרוכשת, כי מטרתו של הסכם אי-התחרות היא לוודא שכהנא לא יתחרה עם החברה הרוכשת, וכי כהנא מוזמן להציע נוסח חלופי שאינו מגביל אותו בעניינים עסקיים נוספים, אבל שיש בו כדי למנוע מכהנא להתחרות בחברה הרוכשת. להשקפתי, צודקים המערערים כי יש בדו"א אלקטרוני זה משום ראייה לכך שהחברה הרוכשת דרשה התחייבות אישית, חד-משמעית, של כהנא, שלא להתחרות בחברה הרוכשת.

ראיות נוספות לתשובה לשאלה מי יזם את פיצול ההסכמים מצויות בשני המכתבים שצירף המשיב מטעם בכירים בחברת טרמו-פישר שרכשה את החברה הרוכשת. כאמור לעיל, בית המשפט המחוזי קבע כי ממכתבים אלו עולה כי פיצול ההסכמים נעשה לבקשתו של כהנא, וכן קבע כי מדובר במסמכים מטעם שני גורמים שונים בחברה רצינית אשר יש להניח שלא הייתה מוציאה מסמכים רשמיים אלו מתחת ידה מבלי לבדוק את אמינות תוכנם. על כך יצא קצפם של המערערים אשר טענו כי לא היה מקום לקבל מכתבים אלו ללא תצהיר וללא עדות. מנגד, המשיב טען כי ראיות אלה קבילות.

אכן, צודק המשיב כי הראיות דלעיל קבילות, שכן תקנה 10(ב) לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט-1978 קובעת כי:

"בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס המשיב את שומתו או המערער את הדו"ח שהוגש על ידיו או את הטענות שהשמיע על פי סעיף 147(ג) לפקודה, גם אם ראיה כזו לא היתה קבילה בבית משפט בדיון בהליך אזרחי."

כלומר, בהתאם לתקנה זו, בערעורי מס, בית המשפט אינו כבול בכללי הראיות הרגילים, וניתן להגיש גם ראיות שאינן קבילות בהליך אזרחי "רגיל", ככל שמתקיימת אחת החלופות המנויות בסעיף: פקיד השומה ביסס עליהן את שומתו או שהנישום ביסס

עליהן את הדו"ח או שעל בסיסן השמיע הנישום את טענותיו לפני פקיד השומה בהתאם לסעיף 147(ג) לפקודת מס הכנסה (ראו למשל: רע"א 27/20 ברג' נ' היחידה הארצית לשומה, פסקה 21 וההפניות שם (12.5.2020)).

יחד עם זאת, סבורני כי בית המשפט המחוזי הפריז באשר למשקלם של מכתבים אלה. קשה להלום את קביעתו של בית המשפט המחוזי שלפיה: "ניתן להניח, הנחה סבירה, כי טרמו פישר, חברה רצינית עם התנהלות מסודרת, לא הייתה מוציאה תחת ידה מסמך רשמי מבלי לבדוק את אמינותו ושניתן לסמוך על תוכנו". כמו כן, איני שותף לתמיהתו של בית המשפט המחוזי מדוע המערערים לא זימנו את עורכי המכתבים הנ"ל על מנת לעמת אותם לגבי תוכנם. אף על פי כן, ברי כי לא ניתן להתעלם ממכתבים אלו וכי יש להם משקל מסוים לעניין השאלה מי יזם את פיצול ההסכמים.

סיכומי של דבר: בשים לב למכתבים מטרמו-פישר מחד גיסא, ולעדויות של הגב' ברן, ולדואר האלקטרוני מיום 16.9.2014 ששלח מר ברטליין, מאידך גיסא, סבורני, בניגוד לקביעתו של בית המשפט המחוזי, כי עלה בידי המערערים להוכיח כי החברה הרוכשת היא שיזמה את דבר קיומה של התחייבות אישית נפרדת של כהנא לא להתחרות בה.

33. קיומו של היגיון כלכלי בפיצול התמורה: אינדיקציה נוספת באשר לאותנטיות הסכם אי-התחרות עניינה בשאלה האם יש היגיון כלכלי באופן שבו פוצלה התמורה כך שהתמורה משקפת את שווים הכלכלי של כל אחד מההסכמים, או שמא מדובר בחלוקה שרירותית הנעדרת היגיון כלכלי.

כזכור, בית המשפט המחוזי קבע כי לא נעשה כל ניסיון מטעם המערערים להעריך באופן אמיתי את שווים הכלכלי של כל אחד מרכיבי התמורה – שווי פעילותה של חברת איזנברג ושווי אי-ההתחרות מצידו של כהנא. בית המשפט המחוזי הוסיף כי התקבול לכהנא חושב על בסיס שיעור שרירותי של 40% מכלל התשלום ששילמה החברה הרוכשת, כך שניכר כי אין מאחוריו היגיון כלכלי אמיתי.

המערערים מצידם טענו כי בכך נפל בית המשפט המחוזי לכלל טעות, מכמה טעמים: ראשית, לטענתם, הם הציגו תחשיבים המבססים את ההיגיון הכלכלי שמאחורי החלוקה. שנית, לשיטתם, אין כל רלוונטיות לאופן חישוב התמורה שעה שזו נקבעה במשא ומתן בין הצדדים. שלישית, להשקפתם, השאלה הרלוונטית אינה אותנטיות פיצול התמורה כי אם אותנטיות פיצול ההסכמים, אשר שאלת התמורה נגזרת ממנה, ולא להיפך.

אשר לשאלה אם הוצגו תחשיבים המבססים את הגיונה של חלוקת התמורה, סבורני כי לא עלה בידי המערערים לשכנע כי נפלה טעות כלשהי בקביעתו של בית המשפט המחוזי שלפיה לא הוצגו תחשיבים המבססים את ההיגיון הכלכלי שמאחורי חלוקת התמורות.

כמו כן, להשקפתי, בניגוד לעמדתם של המערערים, הרי שיש רלוונטיות לא רק לשאלת פיצול ההסכמים אלא גם לאותנטיות פיצול התמורה. אמנם, ככל שייקבע כי פיצול ההסכמים היה אותנטי, קרי – כי היה צורך אמיתי בהתקשרות של כהנא בהסכם אי-התחרות (וראו על כך להלן) – הרי שברי כי יש היגיון כלכלי בפיצול התמורה הכוללת ששילמה החברה הרוכשת, לשני ההסכמים. על אף האמור, גם כאשר ישנה הצדקה לפיצול התמורה, ברי כי אופן פיצולה, קרי – חלוקת התמורה בין שני ההסכמים – עשוי לשפוך אור על אותנטיות ההסכם.

בהקשר זה אוסיף כי אין בידי לקבל את עמדתם של המערערים שלפיה משעה שהתמורה בכל אחד מההסכמים הינה תוצאה של משא ומתן, הרי שאין מקום להרהר אחר אופן פיצולה. אבהיר. הסיטואציה בה עסקינן הינה עסקה המערבת שלושה צדדים – החברה הרוכשת, חברת איזנברג וכהנא – שבה כהנא וחברת איזנברג "מספקים" יחד את התמורה החוזית המבוקשת (לרבות אי-תחרות אפקטיבית מצידם), אשר הינה תמורה חוזית שאינה ניתנת להפרדה לחלקים. במצב דברים זה, מנקודת מבטה של החברה הרוכשת, המשא ומתן מתנהל על הסכום הכולל אותו היא מוכנה לשלם, לחברת איזנברג ולכהנא יחד, בגין התמורה הנגדית המבוקשת על ידה, אותה ביכולתם לספק לה רק יחד. בשים לב לכך שאין בפנינו עסקה מודולרית, הניתנת להפרדה לחלקים, מנקודת מבטה של החברה הרוכשת לא מתנהל משא ומתן נפרד על התמורה לחברת איזנברג בגין רכישת הפעילות והתחייבותה שלא להתחרות בה ומשא ומתן נפרד עם כהנא בגין התחייבותו שלא להתחרות בה, אלא מתנהל משא ומתן על הסכום הכולל, אשר אופן חלוקתו בין כהנא לחברת איזנברג לא יהיה בדרך כלל מעניינה של החברה הרוכשת (אלא בהקשרי חסכון במס). במצב דברים זה, בניגוד לעסקה מודולרית הניתנת להפרדה לחלקים, אין מקום לקבל את הטענה כי משעה שהתמורה המפוצלת היא תוצאה של משא ומתן בין הצדדים הרי שאין להרהר אחר אותנטיות אופן הפיצול: התמורה הכוללת הינה אכן תוצאה של משא ומתן בין הצדדים, שהינם, לעניין זה, בעלי אינטרסים מנוגדים. מאידך, פיצולה של תמורה זו אינה בהכרח תוצאה של משא ומתן בין צדדים בעלי אינטרסים מנוגדים.

ודוק, בענייננו, המשא ומתן עם החברה הרוכשת נוהל על ידי כהנא הן בשמו והן בשם חברת איזנברג (כאשר חברת איזנברג היא בבעלותו). לעומת זאת, כאשר כל אחד מהצדדים לעסקה המשולשת מיוצג בנפרד, הינו בעל אינטרס עצמאי ונפרד, ומתנהל משא ומתן בין כלל "צלעות" המשולש, אפשר כי ניתן יהיה לראות באופן פיצול התמורה כתוצאה של משא ומתן זה. אולם לא אלו הן הנסיבות דנן.

נוכח האמור, להשקפתי, יש ליתן משקל לכך שלא עלה בידי המערערים להצביע על תחשיב שמבסס את ההיגיון הכלכלי שבאופן פיצול התמורה, ובכך יש אינדיקציה מסוימת, להעדר האוטנטיות של ההסכם (וראו הערתי להלן, בפסקה 39, באשר ליחס שבין אותנטיות הסכם אי-התחרות לבין אותנטיות התמורה בגינו).

34. קיומו של צורך אמיתי בהסכם אי-התחרות: אינדיקציה נוספת שעשויה לסייע בשאלה האם לפנינו הסכם אי-תחרות אותנטי היא האם היה צורך אמיתי בהסכם אי-התחרות בו התקשר כהנא, מלבד החיסכון במס לכהנא. להשקפתי, אינדיקציה זו היא שמבטאת את לב העניין ויש בה כדי להכריע, בדרך כלל, את השאלה שבמחלוקת: ככל שלא היה צורך אמיתי בהסכם אי-תחרות נפרד עם כהנא הרי שיש מקום להניח כי ההסכם אינו אותנטי ונעשה משיקולי מס בלבד, וכן להיפך.

אזכיר כי באשר לאינדיקציה זו, קבע בית המשפט המחוזי כי ספק אם היה צורך בחיובו של כהנא בהסכם אי-תחרות נפרד. זאת, נוכח תניית אי-התחרות הקבועה בהסכם רכישת הפעילות עם חברת איזנברג, שלפיה על חברת איזנברג להימנע מתחרות אף באמצעות אחר. חיזוק לכך, מצא בית המשפט המחוזי בחובה המוטלת על כהנא, מכוח הסכם רכישת הפעילות, לחתום על ערבות אישית להבטחת חיוביה של חברת איזנברג. על כן, לשיטתו של בית המשפט המחוזי, אף בלי הסכם אי-התחרות, לא יכול היה כהנא להתחרות בחברה הרוכשת, מבלי שיהיה בכך הפרה של עיקרון תום הלב.

בטרם אבחן לגופה את השאלה האם היה צורך אמיתי בהסכם אי-התחרות עם כהנא, ברצוני לסלק מן הדרך את טענת המערערים שלפיה קביעה זו של בית המשפט המחוזי אינה עולה בקנה אחד עם אמירותיו במהלך הדיון בפניו. זאת, שכן בדיון בפניו עימת בית המשפט את המשיב עם הטענה שלפיה בהעדר הסכם אי-התחרות יכול היה כהנא להתחרות בחברה הרוכשת.

כפי שציין בצדק רב המשיב, שאלות והתבטאויות של בית המשפט במהלך הדיון נועדו לשם ליבון המחלוקת בלבד, ועל כן אין כל מקום לטענה כי קיים קושי כלשהו בכך

שקביעותיו של בית המשפט בפסק הדין אינן עולות בקנה אחד עם אמירות שונות שנאמרו על ידו במהלך הדיונים שבפניו. כך נקבע בפסיקתו של בית משפט זה כי:

”בתי המשפט מדברים באמצעות החלטות ופסקי דין, ורק באמצעותם. הערותיו של שופט (או שופטת) אשר נרשמות בפרוטוקול הדיון הן חלק מחלופי דברים אשר נועדו לקדם את בירור העניין שהובא להכרעתו של השופט, ואין לראות בהן חלק מפסק הדין או מההחלטה.

לזאת אוסיף, כי קבלת עמדתו של בא-כוח המשיב תיצור אפקט מצנן משמעותי ביותר על השיח ששופט מנהל עם עורכי הדין המופיעים בפניו במטרה לקדם ולייעל את ההליך המשפטי, ולעתים קרובות, כדי להגיע לפתרון מוסכם של המחלוקת. אם כל אמירה של שופט ביחס להליך אשר מתנהל בפניו, ועמה כל חילופי-דברים שבין השופט לעורכי הדין, ישמשו בסיס למתן פירוש ומשמעות להחלטותיו ולפסק דינו, עלול השופט להימנע מלומר את אשר יש לו לומר כדי לקדם את בירור ההליך וכדי להגיע להסכמות. ברי הוא, כי עלינו למנוע תוצאה זו ואת הפגיעה בהליך המשפטי שנובעת ממנה” (בש”פ 6210/22 מדינת ישראל נ’ פלוני, פסקאות 32-33 (18.9.2022); וראו גם: רע”א 1883/23 קבוצת וויז’ן א.ש. יזמות בע”מ נ’ כרמלי, פסקה 41 (10.5.2023)).

35. לגופו של עניין, איני שותף למסקנתו של בית המשפט המחוזי לעניין העדר הצורך בהסכם אי-התחרות בין כהנא לבין החברה הרוכשת. אפרט.

בבואנו לבחון האם היה צורך אמיתי בהסכם אי-התחרות עם כהנא, אכן יש לתת את הדעת על השאלה מה היה המצב אלמלא התחייבותו של כהנא בהסכם זה.

כפי שתואר לעיל, בסעיף 4.7 להסכם רכישת הפעילות נקבעה תניית אי-תחרות המנוסחת בצורה רחבה כך שעל חברת איזנברג להימנע מתחרות הן בעצמה, והן עבור אחר או באמצעותו (נוסחה של התנייה הובא לעיל בפסקה 2). אם כן, לכאורה, מכוח הסכם רכישת הפעילות חלה על כהנא חובה שלא להתחרות בחברה הרוכשת. אם לא די בכך, בסעיף E למבוא להסכם רכישת הפעילות, נקבע כי כהנא יחתום בשמו (ובשם חברת האחזקות) על כתב ערבות אישית לצורך הבטחת התחייבויותיה של חברה איזנברג (ראו לעיל בפסקה 2). על כן, לכאורה, ככל שנותר ספק אם תניית אי-התחרות שבהסכם רכישת הפעילות מגבילה את כהנא, הרי שכתב הערבות האישית מסיר ספק זה ומחייב את כהנא. משכך, לכאורה, אין צורך אמיתי בהסכם אי-התחרות עם כהנא, ובכך יש אינדיקציה חזקה ביותר לחוסר האותנטיות של ההסכם.

סבורני כי הטיעון דלעיל, חרף הגיונו הפנימי, הינו פשטני מדי ועלול להביא למסקנה מוטעית. להשקפתי, השאלה אינה האם הסכם אי-תחרות נפרד הינו מיותר, בהינתן שהצדדים התקשרו בהסכם רכישת הפעילות ובהינתן שכהנא הסכים לחתום על כתב הערכות האישית, אלא האם היה צורך אמיתי בהתחייבות אישית מצידו של כהנא שלא להתחרות בחברה הרוכשת (בין בהסכם נפרד, בין בהתחייבות אישית במסגרת הסכם רכישת הפעילות). אבהיר.

להשקפתי, יש להתבונן על מערכת היחסים שבין הצדדים (החברה הרוכשת, חברת איזנברג וכהנא), באופן הבא:

על מנת לפעול בעצמה בשוק המיקרוסקופים האלקטרוניים בישראל, ביקשה החברה הרוכשת לרכוש את פעילותה של חברת איזנברג ולמנוע ממנה, באופן אפקטיבי, להתחרות בה. לשם כך, לכאורה, די היה בהסכם רכישת הפעילות עם חברת איזנברג, ובהתחייבות של חברת איזנברג לאי-התחרות.

עם זאת, בפועל, על מנת למנוע באופן אפקטיבי תחרות מצד מי שערב בהתקשרות עסקו עבור החברה הרוכשת בשיווק ובמתן שירות בתחום הרלוונטי, לא היה די בהגבלתה של חברת איזנברג, אלא נדרש גם כי כהנא, באופן אישי, לא יתחרה בחברה הרוכשת. כך עולה מתצהירה ועדותה של הגב' ברן שהדגישה כי החברה הרוכשת דרשה כי כהנא גם יתחייב אישית שלא להתחרות בה, וכי מבחינתה של החברה הרוכשת היה זה תנאי מהותי לעסקה כולה. כמו כן, כך עולה גם מהדואר האלקטרוני ששלח מר ברטליין לכהנא ביום 16.9.2014, ובו הבהיר כי הסכם אי-התחרות נועד להבטיח כי כהנא, אישית, לא יתחרה בחברה הרוכשת. יתרה מזאת, כך גם נקבע במפורש בסעיף G למבוא להסכם רכישת הפעילות, אשר לפיו תנאי ותמריץ יסודי לנכונותה של החברה הרוכשת להתקשר בהסכם רכישת הפעילות הוא התקשרותו של כהנא בהסכם אי-התחרות:

"As a condition and material inducement to the willingness of the purchaser to enter into this Agreement, Kahana and the purchaser shall be required to execute and enter into that certain non-compete agreement between Kahana and Purchaser in the form attached hereto as Exhibit D (the "Kahana Non-Compete Agreement"); and Seller shall be required to uphold its non compete, non solicit and confidentiality undertakings pursuant to Sections 4.8 and 4.9 hereunder."

(ההדגשה הוספה – י' כ').

כלומר, מבחינתה של החברה הרוכשת לא היה די בכך שחברת איזנברג לא תתחרה בה אלא נדרש שגם כהנא לא יתחרה בה, ומשכך למעשה לא היה בידי חברת איזנברג "לספק" בעצמה לחברה הרוכשת את התוצאה הנדרשת, קרי – אי-תחרות אפקטיבית, ונדרש היה כי גם כהנא, אישית, "יספק" את התחייבותו שלא להתחרות.

36. סבורני כי משעה שחברת איזנברג והחברה הרוכשת נדרשו לכך שכהנא "יספק" אף הוא חלק מההתחייבות החוזית, ברי כי היה "צורך אמיתי" (ולמצער צורך אמיתי מנקודת מבטה של החברה הרוכשת כמפורט להלן) בהסכם שבו כהנא, אישית, "מספק" חלק מהתמורה שמקבלת החברה הרוכשת (הסכמתו שלא להתחרות).

ודוק, אין כוונתי כי היה צורך אמיתי דווקא בהסכם אי-התחרות במתכונת שבה נערך, אלא כי היה צורך אמיתי בהסכמתו של כהנא, אישית, שלא להתחרות בחברה הרוכשת, נוסף על הסכמתה של חברת איזנברג וזאת בין אם בהסכם נפרד ובין בכל דרך אחרת.

על כן, לשיטתי, אין בחובה המוטלת על כהנא מכוח נוסחה הרחב של תניית אי-התחרות שבהסכם רכישת הפעילות וכתב הערבות עליו חתם, כדי ללמד על חוסר אותנטיות ההסכם. זאת משום שגם חובה זו הינה חלק מהתמורה שסיפק כהנא, באופן אישי, אשר היה בה צורך אמיתי. אלמלא הסכמתו של כהנא ליטול על עצמו מגבלה של אי-תחרות, לא הייתה חברת איזנברג יכולה לספק לחברה הרוכשת את מבוקשה.

ואותם הדברים, אחרת: נוכח עיקרון האישיות המשפטית הנפרדת אין לחברת איזנברג יכולת להטיל מגבלות שונות על כהנא ללא הסכמתו, ומשכך אין בידה "למכור" לחברה הרוכשת את מגבלת אי-התחרות מצידו של כהנא. חברת איזנברג יכולה "למכור" לחברה הרוכשת את "המוצר" בו היא חפצה – אי-תחרות מצידה ומצד כהנא – רק אם יש בידה זכות לכפות גם על כהנא שלא להתחרות בחברה הרוכשת. במצב זה, ברי כי חלק מהתמורה המתקבלת מהחברה הרוכשת בגין רכישת הפעילות כולה, מיועדת למעשה לשמש לשם "רכישת" התחייבותו האישית של כהנא שלא להתחרות בחברה הרוכשת למשך פרק הזמן הקבוע בהסכם. זאת, כאמור, בין במסגרת הסכם נפרד, בין בהוראות מרחיבות בהסכם רכישת הפעילות וערבות אישית של כהנא להתחייבויות אלו, ובין בכל דרך אחרת.

37. ויובהר, גם להשקפתי אין לשלול כי אף בלא התחייבות מצידו של כהנא היו מוטלות עליו מגבלות באשר לאפשרות להתחרות בחברה הרוכשת וזאת מכוח הוראות

כלליות בדין. כך, למשל, ספק אם משעה שחברת איזנברג הייתה מתקשרת בתניית אי-תחרות מול החברה הרוכשת, יכול היה כהנא, בעל מניות יחיד בחברת איזנברג, להסתתר מאחורי עיקרון האישיות המשפטית הנפרדת ולהתחרות בחברה הרוכשת, מבלי שהדבר היה עולה לכדי חוסר תום לב, ואולי אף עולה לכדי עוולת גרם הפרת חוזה בנזיקין. זאת, בדומה להערתו של השופט י' עמית בעניין גנגינה, שלפיה נוכח לשונה הגורפת של תניית אי-התחרות שבהסכם רכישת הפעילות עם החברה, הרי שהנישומים באותה פרשה, בעלי החברה, לא יכלו להסתתר מאחורי האישיות הנפרדת של החברה, וכי יש להניח כי תחרות מצידם הייתה עולה כדי הפרת חובת תום הלב:

”אמנם, מדובר בהסכם שנכרת מול יד יצחק ולא ישירות מול המערערים-בעלי מניותיה. עם זאת, לנוכח לשונה הגורפת של תניית אי-התחרות שאסרה על יד יצחק להתחרות בחנויות 'באופן ישיר ו/או באופן עקיף בכל צורה שהיא', ספק רב אם יכלו המערערים להסתתר לעניין זה מאחורי אישיותה המשפטית הנפרדת של החברה שבבעלותם. ובמילים אחרות, אם למחרת כריתת הסכם המכירה היו המערערים אצים-רצים לפתוח חנות מתחרה תחת שם חדש, יש להניח, ברמת ודאות לא נמוכה, כי היה הדבר עולה כדי הפרת ההסכם בשל הפרת חובת תום הלב” (עניין גנגינה, פסקה 20 לפסק דינו של השופט י' עמית; ההדגשות במקור – י' כ.).

אף על פי כן, להשקפתי, אין באמור לעיל כדי לשנות את העובדה כי מנקודת מבטה של החברה הרוכשת היה ”צורך אמיתי” בקבלת התחייבותו של כהנא, וזאת כפי שיובהר להלן.

כעניין שבשגרה מבקשים גורמים עסקיים שלא להסתמך על חיובים עמומים מכוח הדין הכללי, ודורשים התחייבות חוזית מפורשת. כך, גורמים עסקיים המתקשרים במיזמים עסקיים מבקשים לצמצם את מידת אי-הוודאות הכרוכה בקיום חיוביהם ההדדיים, ועל כן מעדיפים לעגן הסדר חוזי מפורש ומפורט המטיל חיוב על הצד שכנגד, אף כאשר חיוב זה עשוי היה לצמוח גם מכוח הדין הכללי. הישענות על ”חיובי שסתום” עמומים מכוח הדין הכללי כרוכה באי-וודאות, בקושי ובעלויות אכיפה. גם משום כך, מנקודת מבטם של גורמים עסקיים, עיגון חובה חוזית מפורשת ומפורטת, אף כשהיא אינה אלא קונקרטיזציה של חיוב הצומח מכוח הדין הכללי, הינה בעלת ערך כלכלי רב, ואין לראות בה ”מלאכותית”. אדרבה, דומה כי חלק ניכר מהתניות החוזיות שבחוזים עסקיים, שהינם מטבעם מפורטים, היו עלולות להיחשב כ-”מיותרות” או ”מלאכותיות” לולא האמור לעיל. האמור הובהר, בהקשר הדומה לעניינו, בפסק דינו של השופט י' עמית בעניין גנגינה:

"מאידך גיסא, ניתן לטעון כי הסכם אי-התחרות שנכרת מול המערערים אינו 'מלאכותי', אלא בסך הכל משקף התנהלות זהירה מצדה של יינות ביתן. דהיינו, יינות ביתן, שהיתה מעוניינת להגן על עצמה מכל כיוון ומכל זווית אפשרית, לא הסתפקה בהתחייבותה של יד יצחק לאי-תחרות, אלא פעלה 'לשריין' התחייבות זו ולחזק אותה באמצעות התקשרות מול המערערים באופן אישי, שמא ינסו 'לעקוף' את ההסכם שנכרת מול יד יצחק ולנגוס בפלח השוק של החנויות הנמכרות.

אכן, ככל שאלה היו פני הדברים, הרי שמדובר בהתנהלות עסקית סבירה והגיונית מצדה של יינות ביתן. בהחלט ניתן להבין ללב של צד להסכם המקפיד להתנהל בזהירות ומבקש להעלות את הדברים במפורש עלי כתב, ובכך להימנע מהשאת פתח להתדיינות עתידיות. זאת, בפרט כאשר מדובר ברוכש המשלם כסף רב במזומן, המעוניין להבטיח, עד כמה שניתן, שהשקעתו לא תרד לטמיון. דא עקא, שהטענה כי במקרה דנן פיצול התמורה נעשה בשל זהירותה של יינות ביתן, נתקלת בקושי במישור הראייתי" (עניין גנגינה, פסקה 21 לפסק דינו של השופט י' עמית).

בענייננו, סבורני כי זהו המצב: החברה הרוכשת ביקשה לפעול בעצמה בשוק המיקרוסקופים האלקטרוניים בארץ ולשם כך ביקשה לנטרל את התחרות מצידה של חברת איזנברג ומצבו של כהנא באופן אישי. במסגרת זאת, החברה הרוכשת לא רצתה להותיר באופן עמום את השאלה האם די בהתחייבות של חברת איזנברג כדי להבטיח, באופן אפקטיבי, אי-תחרות גם מצידו של כהנא באופן אישי. תחת זאת, כעולה מחומר הראיות שפורט לעיל, התעקשה החברה הרוכשת כי גם כהנא יתחייב כלפיה, אישית, בהסכם אי-תחרות, וראתה בכך תנאי מהותי לעסקה כולה. על כן, אף אם אפשר שתחרות מצידו של כהנא הייתה עולה לכדי חוסר תום לב, גם בלא הסכם אי-התחרות שנכרת עמו, ברי כי מנקודת מבטה של החברה הרוכשת היה "צורך אמיתי" כי כהנא יתקשר בהסכם אי-התחרות כתנאי להתקשרות כולה, וכי הגבלתו של כהנא בהסכם (להבדיל מהישענות על חובות כלליות הנגזרות, כעניין שבדין, מהתחייבויותיה של חברת איזנברג וממעמדו של כהנא בה) הינה בעלת שווי כלכלי ממשי עבורה.

38. סיכום ביניים: אשר לשאלה של מי הייתה היוזמה לפיצול ההסכמים, סבורני, בניגוד לקביעתו של בית המשפט המחוזי, כי עלה בידי המערערים להוכיח כי החברה הרוכשת היא שביקשה לקבל התחייבות אישית נפרדת מצידו של כהנא לאי-תחרות, ובכך יש אינדיקציה לאותנטיות של הסכם אי-התחרות. אשר לשאלת קיומו של היגיון כלכלי בפיצול התמורה, הבהרתי כי לא עלה בידי המערערים לבסס את ההיגיון הכלכלי העומד

בבסיס אופן פיצול התמורה וכי יש בכך משום אינדיקציה מסוימת לחוסר אותנטיות ההסכם. לבסוף, אשר לאינדיקציה החשובה ביותר – שאלת קיומו של צורך אמיתי בהסכם אי-התחרות – קבעתי, בניגוד להשקפתו של בית המשפט המחוזי, כי היה צורך אמיתי בהתקשרותו של כהנא בהסכם המונע את התחרות מצידו בחברה הרוכשת.

39. נוכח האמור, סבורני, בניגוד לקביעתו של בית המשפט המחוזי, כי הסכם אי-התחרות הינו הסכם אותנטי, וזאת למרות שלא עלה בידי המערערים לבסס כי אופן פיצול התמורה הינו אותנטי.

בהקשר זה, אבקש להעיר, מעבר לצורך, הערה קצרה: אכן, כפי שהבהרתי לעיל, אופן פיצול התמורה עשוי להיות אינדיקציה לאותנטיות הסכם אי-התחרות. יחד עם זאת, דומה כי יתכנו מקרים שבהם אף שהסכם אי-התחרות הינו אותנטי, הרי שהתקבול בגינו אינו, במלואו, אותנטי. כלומר, יתכנו מקרים שבהם מצד אחד האינדיקציות השונות מלמדות כי אכן היה צורך בהתקשרותו של העובד בתניית אי-תחרות נוכח יכולתו להתחרות במעביד (או צד שלישי שרכש את פעילותו של המעביד) ורצונו של המעביד (או צד שלישי) למנוע תחרות זו, ומצד שני סכום התמורה הנקוב בהסכם אי-התחרות אינו בהלימה לערך הכלכלי הגלום בהסכמה שלא להתחרות. במצב זה, לא ניתן לטעון כי הסכם אי-התחרות אינו אותנטי, שכן ההתחייבות של העובד אותנטית, ומאידך דומה כי התמורה שניתנה לעובד אינה אותנטית, וחלק מתמורה זו משקף תקבול שלא ניתן בשל ההתחייבות של העובד שלא להתחרות במעביד. מבלי לקבוע מסמרות בדבר, ייתכן כי במקרים מעין אלו – ככל שייקבע כי חרף אותנטיות ההסכם הרי שסכום התמורה הכולל אינו אותנטי – ניתן יהיה למסות את החלק מהתמורה שאינו משקף פיצוי בגין אי-תחרות בהתאם למהותו האמיתית.

אף שאפשר שזהו המצב בענייננו (שכן כאמור לעיל סבורני כי הסכם אי-התחרות הינו אותנטי ומנגד לא עלה בידי המערערים לבסס את ההיגיון הכלכלי שבבסיס אופן פיצול התמורה), אבקש להותיר שאלה זו לעת מצוא. זאת בשים לב לקביעתי להלן באשר לסיווגו של התקבול שקיבל כהנא בגין הסכם אי-התחרות, אשר מייתרת את הצורך להכריע בשאלה זו.

2. האם יש לסווג את התקבול שקיבל כהנא בגין הסכם אי-התחרות כתקבול הוני או פירותי?

40. כפי שצוין לעיל, קביעה שלפיה הסכם אי-התחרות הינו אותנטי אינה מהווה סוף פסוק, ויש לעבור לשלב השני של הבחינה הדו-שלבית – סיווגו של התקבול שהתקבל בגין הסכם אי-התחרות כהכנסה הונית או כהכנסה פירותית.

בטרם אבחן את התקבול בענייננו, ארחיב קמעא אודות המסגרת הנורמטיבית שהותוותה בפסיקה באשר לבחינתה של שאלה זו.

41. ראשית, כפי שנקבע בעניין ברנע, כאשר עסקינן בתשלומים שניתנו לעובד על ידי המעביד קיימת "חזקה 'חזקה'", אם כי ניתנת עדיין לסתירה, שלפיה תקבול שקיבל עובד ממעבידו, ובכלל זאת תקבול בגין אי-תחרות, הוא הכנסה פירותית בהתאם לסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. עוד נקבע כי הנטל לסתור חזקה "חזקה" זו מוטל על הנישום-העובד (עניין ברנע, פסקאות 26-27 לפסק דינו של השופט י' עמית, אליו הצטרפו בעניין זה הנשיאה מ' נאור, השופט ע' פוגלמן, והשופטת ד' ברק-ארז).

יצוין כי עובר לפסק הדין בעניין ברנע, הובעו דעות שונות בסוגיה זו (כפי שהדבר בא לידי ביטוי במחלוקת שבין המשנה לנשיא מ' נאור, השופטת א' חיות והשופט ע' פוגלמן ב-ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים (2.2.2014), להלן: עניין ניסים). בשל אי-הבהירות בסוגיה, נקבע כי עניין ברנע יידון בפני הרכב מורחב (ראו: עניין ברנע, פסקה 1 לחוות דעתה של הנשיאה מ' נאור). פסק הדין בעניין ברנע אימץ את עמדתו של השופט ע' פוגלמן בעניין ניסים.

42. שנית, נקבע בעניין ברנע כי, לגופו של עניין, במסגרת בחינת סיווג התקבול (האותנטי) בגין אי-התחרות כ-"פירותי" או כ-"הוני", יש לבחון את התקבול בהתאם ל"פירצה" אותה הוא בא למלא, ולמסותו כדין אותה "פירצה": ביחס לכך נקבע כי ככלל ה"פירצה" שבא התקבול בגין תניית אי-התחרות למלא הינה שכר העבודה החסר אשר העובד לא יזכה לו נוכח התחייבותו שלא להתחרות, ומשכך יש למסות את התקבול כדין שכר העבודה – כהכנסה פירותית לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (עניין ברנע, פסקאות 44-45 לפסק דינו של השופט י' עמית).

לצד זאת, עמד בית המשפט בעניין ברנע על זווית נוספת לבחינת סיווגו של התקבול – משל "העץ והפירות". כפי שצינתי לעיל, בהתאם למשל "העץ והפירות" סיווגם של הכנסות כהוניות או פירותיות נבחן באמצעות השאלה האם ההכנסות נובעות משימוש בגורמי הייצור, קרי – קטיפת פירות העץ; או שההכנסות נובעות ממכירת גורמי

הייצור, קרי – גדיעת העץ. באשר לתניית אי-תחרות נקבע כי "העץ" הינו הונו האנושי של העובד, המקנה לו את יכולתו להשתכר, ואילו "הפירות" הם שכר העבודה וטובות ההנאה שהוא מפיק מהונו האנושי. בהקשר זה, קבע בית משפט זה בעניין ברנע, כי תקבול בגין תניית אי-תחרות מהווה, ככלל, פיצוי בגין הירידה בהכנסתו של העובד שלא יכול למצות עד תום את כושר השתכרותו נוכח הסכם אי-התחרות. כלומר, ככלל, אין מדובר בגדיעת העץ אלא בגיזום זמני חלקי של ענף מענפי העץ באופן שאינו שולל את האפשרות להצמיח פירות בעתיד. על כן, נקבע כי ככלל מדובר בתשואה על הונו האנושי של העובד ויש לסווג תקבול זה כהכנסה פירותית (שס), פסקה 48 לפסק דינו של השופט י' עמית).

43. יחד עם זאת, בפסק הדין בעניין ברנע הותיר השופט י' עמית פתח צר שלפיו תיתכנה נסיבות שבהן תקבול בגין אי-תחרות בכל זאת יסווג כהכנסה הונית:

"למרות דברים אלה, ניתן להרהר שמא תיתכנה נסיבות בהן תשלומי אי תחרות מהסוג דנן בכל זאת ילבושו 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 (שס), פסקה 49 לפסק דינו של השופט י' עמית, וראו גם פסקאות 29-30 לפסק דינו).

בית המשפט עמד בעניין ברנע על כך שההגבלה שבתניית אי-התחרות נבחנת בשלושה ממדים: התקופה; התחום הגאוגרפי; ותחומי העיסוק עליהם חלה תניית אי-התחרות. בהקשר זה ציין השופט י' עמית, תוך שהדגיש שהאמור הוא למעלה מן הצורך, כי אין הוא שולל את האפשרות כי ייתכנו מקרים חריגים בהם "גיזום הענף" באמצעות תניית אי-התחרות תהיה קרובה במהותה ל"גדיעת העץ". עם זאת, הדגיש השופט י' עמית כי מדובר במקרים חריגים וכי: "על 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' (שס), פסקה 55 לפסק דינו של השופט י' עמית, וראו בהרחבה פסקאות 49-56 לפסק דינו).

להשלמתה של נקודה זו אציין כי בעניין ברנע העירה השופטת ד' ברק-ארז, כי להשקפתה גם באותה מקרים חריגים בהם יצלח הנישום את המשוכה העובדתית ויראה כי הסכם אי-התחרות "גודע את העץ", הרי שברוב מכריע של מקרים אלו עשוי להתעורר

ספק משמעותי ביותר באשר לתוקפה המשפטי של תניית אי-התחרות. לשיטתה של השופטת ד' ברק-ארז: "קשה מאד לחשוב על מצב שבו תניית אי-תחרות המובילה לגדיעתו של מקור ההכנסה תקבל תוקף משפטי". על כן, להשקפתה, במקרים אלו המגמה היא לפרש את הסכם אי-התחרות ככזה שאינו "גודע את העץ", וזאת לאור העיקרון שלפיו יש להעדיף פירוש המקיים את החוזה על פירוש שלפיו הוא בטל, בהתאם לסעיף 25(ב) לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973 (שם), פסקאות 4-6 לחוות דעתה של השופטת ד' ברק-ארז).

44. שלישיית, נקבע כי הוראה נוספת שיש בה כדי להשלים את בחינת התקבול כהוני או פירותי היא ההוראה הקבועה בסעיף 89(ג) לפקודת מס הכנסה:

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 ה', יראוהו כחייב במס לפי הפרק הראשון לחלק ב' בלבד [...]."

כפי שנקבע בפסיקה, הוראה זו מבוססת על הקושי המתעורר לעיתים בהבחנה ברורה בין הכנסה פירותית להכנסה הונית. הוראה זו נותנת מענה לקושי האמור בדמות מנגנון "שובר שוויון" (כפי שכינה אותו השופט י' עמית בעניין ברנע, פסקאות 22, ו-27 לפסק דינו), שלפיו כאשר ניתן לסווג את הרווח הן כהכנסה הונית והן כהכנסה פירותית, וכפות המאזניים מעויינות, הרי שיש להעדיף את הסיווג הפירותי – "פירותי והוני – פירותי עדיף" (כלשונו של השופט י' עמית שם). כלומר, אף אם ניתן לראות בתקבולים בגין אי-התחרות כתקבול הוני, הרי שלא די בכך אלא שיש לשלול כי מדובר בהכנסה פירותית, שכן אם מדובר בהכנסה בעלת מאפיינים מעורבים, גובר הסיווג הפירותי (עניין ברנע פסקאות 22, 27, 62, ו-66 לפסק דינו של השופט י' עמית; וראו גם: ע"א 5369/18 כץ נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקאות 32-33 לפסק דינו של השופט א' שטיין (27.6.2021), להלן: עניין כץ).

45. כפי שציינתי בתמצית לעיל, בעקבות עניין ברנע ניתן פסק דין נוסף שרלוונטי לענייננו – פסק הדין בעניין גנגינה. בפסק דין זה דן בית המשפט בהחלת הכללים שנקבעו בעניין ברנע על תשלומים בגין הסכם אי-תחרות שלא במסגרת יחסי עובד-מעביד אלא בנסיבות הדומות לענייננו: באותו עניין היו הנישומים בעלים ומנהלים של חברה, אשר מכרה את כל פעילותה העסקית לצד שלישי. בד בבד עם הסכם המכירה התקשרו הנישומים והצד השלישי בהסכם אי-תחרות וקיבלו מהצד השלישי תקבול בגין כך.

מלבד הקביעה (עליה עמדתי לעיל) כי ישנה תחולה למבחן הדו-שלבי שנקבע בעניין ברנע גם כאשר אין מדובר ביחסי עובד-מעביד, התייחס בית המשפט בעניין גנגינה לתחולתה של "חזקה 'החזקה'" (שהתקבול הינו פירותי) בנסיבות שבהן התשלום ניתן שלא במסגרת יחסי עובד-מעביד. בעניין גנגינה, בית המשפט קבע כי בנסיבות בהן התשלום בגין ההתחייבות להימנע מתחרות לא שולם במסגרת יחסי עובד-מעביד אין תחולה ל-"חזקה 'החזקה'" שנקבעה בעניין ברנע.

יחד עם זאת, ציין השופט י' עמית בפסק דינו בעניין גנגינה, במאמר מוסגר ולמעלה מן הצורך, כי ככל שהנישומים שימשו לא רק כבעלים של החברה אלא גם כמנהלים בה, ניתן להרהר האם יש בכך כדי להביא לתחולתה של החזקה לפחות בנוגע לחלק מהתקבול שהתקבל. עם זאת, באותו עניין לא נדרש היה להכריע בשאלה זו ועל כן הותירה השופט י' עמית לעת מצוא (עניין גנגינה פסקאות 14-16 לפסק דינו של השופט י' עמית). יצוין כי בעניין גנגינה השופט ע' ברון, אשר הצטרפה אל השופט י' עמית, ואל חלק הארי של הנמקתו, העירה כי לשיטתה אין תחולה לחזקה כאשר לא מתקיימים יחסי עובד-מעביד בין הנישומים לבין החברה ששילמה את התקבול בגין תניית אי-התחרות (עניין גנגינה, חוות דעתה של השופטת ע' ברון).

46. מצוידים בתשתית הנורמטיבית דלעיל נעבור לסיווגו של התקבול נושא הערעור דנן. אפתח בשאלת תחולתה של "חזקה 'החזקה'" בענייננו, לאחר מכן אעבור לסיווגו של התקבול שקיבל כהנא, ולבסוף אדרש לכלל הקבוע בסעיף 89(ג) לפקודת מס הכנסה.

2.א. תחולתה של החזקה שלפיה תשלום שניתן לעובד הינו בגדר הכנסה פירותית

47. השאלה הראשונה המתעוררת בחלק זה של הניתוח היא האם ישנה תחולה ל-"חזקה 'החזקה'" שנקבעה בעניין ברנע, שלפיה תשלום שניתן לעובד במסגרת התחייבות לאי-תחרות הינו בגדר הכנסה פירותית. יוזכר כי נוכח התוצאה אליה הגיע, לא נדרש בית המשפט המחוזי להכריע בשאלה זו במסגרת פסק הדין נושא הערעור דנן.

כפי שהובהר לעיל, התקבול שניתן לכהנא בגין תניית אי-התחרות, ניתן לו לא על ידי המעסיק – חברת איזנברג, אלא על ידי צד שלישי – החברה הרוכשת, אשר ביקשה למנוע תחרות לא רק מצד חברת איזנברג אלא גם מצידו של כהנא, ששימש הן כבעל כל המניות בחברה והן כמנהל וכאיש מקצוע מרכזי בחברה. מצב עובדתי זה דומה במאפייניו היסודיים לסיטואציה שנדונה בעניין גנגינה, שבה קיבלו בעלי המניות של

החברה, ששימשו גם כמנהלים בה, מהחברה שרכשה את פעילותה של החברה שבבעלותם, תקבול בגין אי-התחרות.

48. כפי שציינתי לעיל, בעניין גנגינה העיר השופט י' עמית (למעלה מן הצורך), כי אף שאין תחולה לחזקה שנקבעה בעניין ברנע כשהתקבול לא ניתן במסגרת יחסי עובד-מעביד, הרי שכאשר הנישום שימש גם כעובד וגם היה בעל מניות, ניתן להרהר אם החזקה חלה ביחס לחלק מהסכום.

דומה כי בהתאם להערתו של השופט י' עמית גם בעניינו ניתן להרהר האם יש מקום לתחולת החזקה שנקבעה בעניין ברנע על התקבול שקיבל כהנא (אשר שימש הן כבעלים של חברת איזנברג והן כעובד שכיר שלה) מהחברה הרוכשת שאינה המעביד שלו.

מבלי לקבוע בכך מסמרות, סבורני כי יש קושי בהחלת החזקה שנקבעה בעניין ברנע בנסיבות מסוגן של הנסיבות דנן: החזקה האמורה מבוססת על ההנחה כי "רובם המכריע של התקבולים הניתנים לעובד מאת מעבידו הם ממילא בגדר הכנסת עבודה", ועל כן יש הצדקה להטיל את הנטל על הנישום להוכיח אחרת (עניין ברנע פסקאות 26-27 לפסק דינו של השופט י' עמית). לעומת זאת, כאשר עסקינן בתקבול שניתן שלא על ידי המעביד, אלא על ידי צד שלישי, למי שהינו גם בעלים ומנהל, ספק אם להנחה זו יש מקום (למצער באותה עוצמה). דומה כי היגיון זה עמד בבסיס עמדתה של השופטת ע' ברון בעניין גנגינה שלפיה כאשר אין מדובר בתקבול שניתן במסגרת יחסי עובד-מעביד הרי שאין תחולה לחזקה האמורה. חיזוק לאמור ניתן למצוא בפסק הדין בעניין עמרם (ע"א 550/22 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3, פסקה 17 לפסק דינה של השופטת ר' רונן (29.8.2023)), שבו נדונה שאלת תחולתה של החזקה שנקבעה בעניין ברנע בהקשר של "סיווג מחדש" לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, ולא ביחס לסיווגו של תקבול בגין הסכם אי-תחרות. באותו עניין נקבע כי: "החזקה שנקבעה בעניין ברנע נועדה לחול ביחס לתשלומים שהועברו ממעביד לעובד בשל קיומם של יחסי עבודה ביניהם", וכי יש קושי להחיל חזקה זו כאשר התקבול התקבל שלא כתוצאה מיחסי עבודה (שם).

אמנם, ייתכנו מקרים שבהם העובדה שהתקבול לא ניתן על ידי המעביד אלא על ידי צד שלישי אינה אלא "טכנית", ולאמיתו של דבר "הפירצה" עליה נועד לפצות התקבול אינה אלא שכר עבודה שהמעביד היה משלם. על כן, היה מקום להרהר שמא יש להחיל את החזקה האמורה גם במקרים אלו, למצער ביחס לחלקו של התקבול שהינו "חלף שכר עבודה" (בהתאם להערתו של השופט י' עמית בעניין גנגינה).

עם זאת, סבורני כי כאשר התקבול ניתן על ידי צד שלישי למי שהינו גם בעלים ומנהל, הרי שזיהוי המקרים שבהם ישנה הצדקה להחלת החזקה (מהטעם שמדובר בתשלום "חלף שכר עבודה"), חופף במידה רבה לשאלות הנבחנות במסגרת הבחינה לגופה באשר לסיווגו של התקבול. על כן, דומה כי "המיקום הגיאומטרי" המתאים לבחינה זו הינו במסגרת הדיון בסיווג התקבול לגופו של עניין ולא בהכרעה באשר לתחולתה של החזקה. בהמשך לכך, סבורני כי גם במישור המעשי, נוכח החפיפה האמורה, אין נפקות רבה לקביעה שלפיה יש תחולה במקרים המתאימים לחזקה האמורה גם כאשר התקבול לא ניתן על ידי המעביד. על כן מעדיף אני להשאיר שאלה זו בצריך עיון.

משכך, אניח לטובת המערערים כי במקרה דנן אין תחולה לחזקה שנקבעה בעניין ברנע, ואעבור לבחון את התקבול שקיבל כהנא לגופו, שלא תחת חזקה כלשהי.

2.ב. האם יש לסווג את התקבול שקיבל כהנא כהכנסה הונית או פירותית?

49. כפי שצוין לעיל, ביחס לשאלה שבכותרת קבע בית המשפט המחוזי כי יש לסווג את התקבול שניתן לכהנא כתקבול פירותי. סבורני כי אין כל מקום להתערב בקביעה זו.

50. כפי שצוין לעיל, השאלה הניצבת במוקד הדיון בשלב זה, היא מהי "הפירצה" שאותה בא התקבול שקיבל כהנא למלא. ככל שהתקבול בא למלא "פירצה" שעניינה הכנסה הונית הרי שהתקבול יסווג כהכנסה הונית וככל שהתקבול בא למלא "פירצה" שעניינה הכנסה פירותית הרי שהתקבול גם הוא יסווג כהכנסה פירותית.

אקדים ואציין כי בעניין ברנע נקבע כי, ככלל, "הפירצה" שתקבול בגין תניית אי-תחרות בא למלא הינה שכר העבודה שהעובד לא יהיה זכאי לו נוכח התחייבותו שלא להתחרות, ועל כן, ככלל, הכנסה זו תסווג כהכנסה פירותית בתורת שכר עבודה (עניין ברנע, פסקאות 44-45 לפסק דינו של השופט י' עמית). אמנם, כפי שכבר הודגש לעיל, בענייננו התקבול אותו קיבל כהנא לא התקבל מהמעביד (חברת איזנברג), אלא מצד שלישי (החברה הרוכשת), ועל כן "הפירצה" אותה בא למלא התקבול אינה שכר העבודה מהמעסיק. יחד עם זאת, ברי כי אין משמעות הדבר כי התקבול שלפנינו הינו תקבול הוני, שכן כפי שנקבע בפסיקה גם תשלומי אי-תחרות שלא ניתנו על ידי המעביד יכולים להיחשב כהכנסה פירותית:

"השאלה אינה אם תשלומי אי-תחרות ניתנו במסגרת יחסי עובד-מעביד או לאו, שהרי גם תשלומי אי-תחרות

הנתינים שלא במסגרת יחסי עובד-מעביד יכולים להיחשב הכנסה פירותית. אי לכך, העובדה שתניית אי-התחרות במקרה דנן כוונה כלפי המעוררים גם בכובעם כיזמים וכמקימיה של יד יצחק, אין בה כשלעצמה כדי להפוך את התנייה ל'גדיעת העץ'. על אופי התקבול להיגזר מטיב תניית אי-התחרות וממאפייניה במקרה הקונקרטי" (עניין גנגינה, פסקה 38 לפסק דינו של השופט י' עמית; וראו גם עניין ברנע, פסקאות 50-57 לפסק דינו של השופט י' עמית).

אם כן, על מנת להכריע מהי "הפירצה" אותה בא למלא התקבול שקיבל כהנא, עלינו לבחון את מאפייניו של הסכם אי-התחרות בענייננו בהתאם למשל "העץ והפירות". כלומר, עלינו לבחון האם בהסכם אי-התחרות וויתר כהנא על גורמי הייצור עצמם כך שמדובר ב-"גדיעת העץ" או שמא וויתר על זכותו להכנסה מגורמי הייצור לפרק זמן מסוים כך שמדובר ב-"קטיפת פירות העץ", או "גיזום" זמני של "ענף" מענפי העץ.

51. כפי שצוין לעיל, כאשר עסקינן בתניית אי-תחרות מצידו של גורם בשר ודם, הונו האנושי המקנה לו את אפשרותו להשתכר הינו "העץ" ואילו שכר העבודה שהוא מפיק מהונו האנושי הם "הפירות". משכך, נקבע כי ככלל תניית אי-תחרות לא תעלה לכדי "גדיעת העץ", שכן ככלל תניית אי-תחרות אינה שוללת את היכולת להצמיח פירות בעתיד.

יחד עם זאת, בעניין ברנע הותיר השופט י' עמית פתח צר שלפיו תיתכנה נסיבות שבהן ניתן להרהר שמא מדובר בתקבול הוני, לדוגמה כשמדובר בתניית אי-תחרות "גורפת ובלתי מוגבלת בזמן" (עניין ברנע, פסקה 49 לפסק דינו של השופט י' עמית).

52. לדעתי, קיים בסיס איתן לקביעה שלפיה בחינת הפרמטרים שהוצעו בעניין ברנע, מלמדת כי הסכם אי-התחרות שבו התקשר כהנא אינו עולה לכדי "גדיעת העץ": אף שהתחולה הגיאוגרפית של ההגבלה בהסכם אי-התחרות הינה רחבה, הרי שהגבלת אי-התחרות נוגעת רק לתחום העיסוק של שוק המיקרוסקופים האלקטרוניים (ולא לכל שימוש של כהנא בהונו האנושי).

לצד זאת, ההגבלה שבתניית אי-התחרות תוחמה גם במישור הזמן לשלוש שנים בלבד. במצב דברים רגיל הגבלה למשך זמן שכזה אינה בגדר "גדיעת העץ", ואף לא בגדר "גיזום הענף" לבלי יכולת לשוב ו-"להצמיח פירות". בהתאם למשל העץ והפירות מדובר בהגבלה על הפקת פירות למשך מספר "עונות", אשר לאחר מכן יוכל לשוב העובד ולקטוף את פירות העץ (וראו לדוגמה: ע"א 1839/19 פקיד שומה כפר סבא נ' ריזמן, פסקאות 14-18 לחוות דעתו של השופט ג' קרא (14.6.2021), שקבע כי הגבלת אי-תחרות

נושא ההליך שם, למשך ארבע שנים, אינה עולה כדי "גדיעת העץ" (דרך הנמקתם של השופט א' שטיין ושל חברי השופט נ' סולברג באותו עניין הייתה שונה ולא כללה התייחסות לסוגיה זו); וכן עניין גנגינה שבו נקבע כי הגבלת אי-התחרות נושא ההליך שם, למשך שלוש שנים, אינה עולה כדי "גדיעת העץ".

על כן, על מנת שהתקבול שקיבל כהנא בגין הסכם אי-התחרות יסווג כהכנסה הונית, על המערערים היה לשכנע כי מדובר באחד מאותם מקרים חריגים שבחריגים שבהם אף שתקופת אי-התחרות אינה ארוכה במידה יוצאת דופן, ההגבלה שהסכים כהנא להגביל את עצמו מאיינת באופן מעשי את יכולתו לשוב ולהצמיח פירות לאחר תקופת אי-התחרות, כך שמדובר למעשה ב-"גדיעת העץ", או למצער ב-"גזוז הענף" (עניין ברנע, פסקה 55 לפסק דינו של השופט י' עמית).

סבורני כי לא עלה בידי המערערים להוכיח כי אכן זהו מצב דברים בעניינו של כהנא. בית משפט קמא קבע ביחס לכך כי:

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

ראו עדות המערער:

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

(פסקה 54 לפסק דינו של בית משפט קמא; ההדגשות הוספו – י' כ').

כלומר, בהתאם לקביעתו העובדתית של בית המשפט המחוזי, בתום תקופת אי-התחרות נותרה בידי כהנא האפשרות לשוב ולהצמיח פירות מ-"ענף" עיקרי זה – עיסוקו בתחום המיקרוסקופים האלקטרוניים.

לא מצאתי בסיס להתערב בקביעה עובדתית זו של בית המשפט המחוזי, שיש בה כדי להכריע את הכף לעניין סיווגו של התקבול שקיבל כהנא במסגרת הסכם אי-התחרות.

53. בהקשר זה הוסיפו וטענו המערערים כי למרות שמשך תקופת אי-התחרות הינו שלוש שנים בלבד, הרי שתקופה זו הביאה ל-"גדיעת העץ" נוכח מאפייניו של שוק המיקרוסקופים האלקטרוניים, ובפרט "מחזוריות השוק". לטענתם של המערערים, בשוק המיקרוסקופים האלקטרוניים הלקוחות רוכשים מערכות חדשות רק אחת לכמה שנים, וכי בשוק זה קיימת תלות של הלקוח בספק ובשירותיו לאורך התקופה בה מחזיק הלקוח במערכת. משכך, לטענת המערערים, "יציאה מן השוק" לתקופה מסוימת מייצרת קיבעון לתקופה ארוכה יותר מתקופת אי-התחרות. על כן, לטענת המערערים, בתום תקופת אי-התחרות יש קושי של ממש לשוב לשוק, ויש לראות בהסכם אי-התחרות כ-"גדיעת העץ".

בית המשפט המחוזי התייחס בהרחבה לטענה זו וקבע, כקביעה עובדתית, כי לא עלה בידי המערערים לבססה כראוי. קביעה זו מקובלת עליי. כפי שציין בית המשפט המחוזי, לא הובאו ראיות מספקות, בדמות חשבוניות או עדויות של נציגי לקוחות שרכשו מערכות מיקרוסקופים אלקטרוניים, שיש בהן כדי לבסס את "טענת המחזוריות". על כן, לא ניתן לומר כי בשל תניית אי-התחרות נמנע מכהנא מלהפיק פירות מכישוריו בתחום גם במעלה הדרך באופן שהיה עולה לכדי "גדיעת הענף", ולמצער לא עלה בידי כהנא להוכיח אחרת.

54. נוסף על האמור לעיל, סבורני כי ניתן להצביע על אינדיקציה נוספת התומכת בכך כי אין לראות בהסכם אי-התחרות, בנסיבות דנן, ככזה ש-"גדע את העץ": כפי שציין בית המשפט המחוזי, לאחר שהתקשרו הצדדים בהסכם אי-התחרות ובהסכם רכישת הפעילות, המשיך כהנא לשמש בתפקידו בחברת איזנברג עד לשנת 2019. במהלך תקופה זו המשיך כהנא להשתכר באותה רמה בה השתכר ערב הסכמים אלו. כלומר, ההכנסות שהפיק כהנא מיכולותיו לא השתנו בעקבות הסכם אי-התחרות ובוודאי שלא ניתן לומר כי נגדעה אפשרותו להפיק הכנסות מיכולותיו המקצועיות.

אכן, אפשר שאלמלא התקשר בהסכם אי-התחרות יכול היה כהנא להפיק רווח גדול אף יותר מהונו האנושי, למשל אילו היה עוזב את חברת איזנברג (תוך מכירת מניותיו או הפקדתן בנאמנות) ומקים חברה שמתחרה בחברה הרוכשת בתחום המיקרוסקופים האלקטרוניים. ברם, השאלה אינה האם הסכם אי-התחרות פגע בהכנסותיו של כהנא, אלא האם הסכם אי-התחרות גדע את מקור הכנסתו כך שלא יעלה

בידו להפיק ממנו פירות בתום תקופת אי-התחרות. סבורני כי יש להשיב לשאלה זו בשלילה – לא נמנעה מכהנא האפשרות להמשיך להפיק הכנסות מכישוריו בתום תקופת אי-התחרות (ובפועל כהנא אף עשה כן).

55. ודוק, כפי שצוין לעיל, בעניין ברנע העיר השופט י' עמית, בבחינת למעלה מן הצורך, כי אין הוא שולל את האפשרות כי ייתכנו מקרים חריגים בהם "גדיעת הענף" באמצעות תניית אי-התחרות תהיה קרובה במהותה ל-"גדיעת העץ". ביחס לכך, ציין השופט י' עמית, כי לא כל "גדיעת ענף" כמוה כעקירתו של העץ. כך, כאשר העובד יכול להמשיך ולנצל את כישוריו בדרכים מגוונות הרי שאין לראות בהגבלה על עיסוק מסוים ("גדיעת ענף" מסוים) כ-"גדיעת העץ". לעומת זאת, כאשר מדובר בבעל מקצוע שכל עיסוקו מצטמצם לאפיק פעולה אחד הרי שיתכן כי יש לראות בכך כ-"עץ בעל ענף דומיננטי בודד" אשר גדיעתו משולה ל-"גדיעת העץ" (עניין ברנע, פסקאות 52-55 לפסק דינו של השופט י' עמית). על כן, להשקפתו של השופט י' עמית:

"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" (עניין ברנע, פסקה 55 לפסק דינו של השופט י' עמית).

ביישום לענייננו, ניתן היה לטעון כי אף אם תניית אי-התחרות בה התקשר כהנא אינה בגדר "גדיעת העץ" (כפי שקבעתי לעיל), הרי שהיא בגדר "גדיעתו" של "ענף" בעץ שהינו בעל "ענף דומיננטי בודד", וככזו שקולה היא ל-"גדיעת העץ"; ובנמשל: ניתן היה לטעון כי באפשרותו של כהנא להשתכר מכישוריו רק (ולמצער בעיקר) בתחום המיקרוסקופים האלקטרוניים, כך שתניית אי-התחרות בתחום זה למעשה מונעת ממנו מלהשתכר באמצעות כישוריו בעיסוק דומה מבחינת המעמד והשכר.

סבורני כי לא עלה בידי כהנא להראות כי תניית אי-התחרות עולה לכדי גדיעתו של "ענף דומיננטי בודד":

ראשית, איני משוכנע כי יש לראות בעיסוקו המקצועי של כהנא בשוק המיקרוסקופים האלקטרוניים משום "ענף דומיננטי בודד", ושאין לראות ביכולות הניהול הכלליות אשר תניית אי-התחרות אינה חלה עליהן כ"ענפי השתכרות" דומים מבחינת המעמד או השכר. בהקשר זה, יוזכר כי כהנא המשיך לשמש באותו תפקיד ובאותן רמות שכר בחברת איזנברג גם במהלך תקופת אי-התחרות ולאחריה. ברי כי

נסיבות אלו רחוקות מהדוגמה שהביא השופט י' עמית בעניין ברנע באשר לנסיבות שבהן אין די בעצם האפשרות להמשיך להשתכר ממשלח יד כלשהו (טייס אשר הסכם אי-התחרות לא מונע ממנו מלהתפרנס כמלצר או כמאבטח בקניון).

שנית, אף אני אניח לטובתו של כהנא כי אין להתחשב ביכולות ניהול כלליות אלו וכי יש להתחשב רק בעיסוקו המקצועי בתחום המיקרוסקופים האלקטרוניים כמקור הכנסה המתאים לכישוריו, סבורני כי לא עלה בידי כהנא להוכיח כי יש לראות בתניית אי-התחרות ככזו ש- "גדעה" את ה- "ענף הדומיננטי הבודד". כפי שצוין לעיל, בית המשפט המחוזי קבע, כקביעה עובדתית, כי כישוריו של כהנא בתחום המיקרוסקופים האלקטרוניים לא נמוגו בתום תקופת אי-התחרות וכי בתום תקופה זו לא נמנע ממנו מלהפיק פירות מכישוריו בתחום (ראו פסקה 54 לפסק דינו של בית המשפט המחוזי המצוטט לעיל בפסקה 52 לחוות דעתי). על כן, לא ניתן לקבוע כי "נגדע" אותו "ענף" באופן שלא יוכל להצמיח עוד פירות בעתיד.

אשר על כן, סבורני כי לא עלה בידי כהנא להראות כי תניית אי-התחרות הביאה ל- "גדיעת העץ" ואף לא לגדיעתו של "ענף דומיננטי בודד", ומשכך תמים דעים אני עם בית משפט קמא אשר קבע כי יש לסווג את התקבול שקיבל כהנא כהכנסה פירותית.

56. לקראת סיום הדיון בסוגיית סיווגו של התקבול בגין תניית אי-התחרות, דומני כי יש מקום לשוב ולהדגיש כי אין ללכת שולל אחר האפשרות לתאר את העסקה במונחים הוניים, אלא יש להתחקות אחר מהותה האמיתית של העסקה ולהכריע האם התקבול נועד לפצות על הפגיעה בפירות ההכנסה או במקור ההכנסה עצמו. היטיב לתאר זאת השופט י' עמית בעניין ברנע:

"הניסיון להלביש על כל תשלום מעין זה כסות של תשלום הוני הניתן בגין 'ויתור על זכות', הוא בעיניי 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'.

[...]

האפשרות לעצב עסקה במונחים של 'ויתור על זכות' או 'מכירת זכות', אין בה כדי להפכה לעסקה הונית ואין בה כדי לשלול את אופייה הפירותי.

[...]

אלה גם אלה צריכים להיבחן על פי מהות הפירצה – קרי, אם התשלום נועד לפצות על הפגיעה הצפויה בפירות ההכנסה, או שמא במקור ההכנסה עצמו" (פסקה 45 לפסק

דינו של השופט י' עמית; וראו גם עניין ניסים פסקה 7
לפסק דינה של השופטת א' חיות).

בענייננו, חרף ניסיונם של המערערים לשוות להסכם אי-התחרות אופי של עסקה הונית, סבורני כי לאמיתו של דבר התקבול שקיבל כהנא נועד לפצות על הפירצה שעניינה הפגיעה האפשרית בפירות שיפיק מהונו האנושי ולא בגין גדיעת מקור ההכנסה עצמו, ולמצער לא עלה בידם של המערערים להוכיח אחרת.

57. לבסוף, בשולי הדיון בנקודה זו, אעיר כי איני מוצא ממש בטענת המערערים כי משמעות פסק דינו של בית המשפט המחוזי היא כי הכנסה מהסכם אי-תחרות עם בעלים של תאגיד לעולם תסווג כפירותית. פסק הדין צועד בסוגיה זו בעקבות אמות המידה שהותוו בעניין ברנע: ככלל תניית אי-תחרות לא תעלה לכדי "גדיעת העץ", וההכנסה בגינה תסווג כהכנסה פירותית, אך ייתכנו מקרים, שהינם אכן נדירים וחריגים, שבהם תניית אי-התחרות תעלה לכדי "גדיעת העץ" וההכנסה בגינה תסווג כהונית, וכי השאלה האם תניית אי-התחרות עולה לכדי גדיעת העץ "היא שאלה שבעובדה התלויה בנסיבותיו של כל מקרה ומקרה" (עניין ברנע, פסקה 55 לפסק דינו של השופט י' עמית). בניגוד לטענתם של המערערים, פסק דינו של בית המשפט המחוזי לא סגר את הדלת בפני האפשרות כי בנסיבות עובדתיות מסוימות (חריגות ונדירות) ההכנסה מהסכם אי-תחרות תסווג כהונית.

58. סיכומו של דבר: סבורני כי יש לסווג את התקבול שקיבל כהנא כהכנסה פירותית ולמסותה בהתאם.

ג.2. סעיף 89(ג) לפקודת מס הכנסה: "פירותי והוני – פירותי עדיף"

59. כפי שצוין לעיל, בסעיף 89(ג) לפקודת מס הכנסה נקבע מנגנון, אשר כונה בפסיקה מנגנון "שובר שוויון", לפיו, כאשר עסקינן ברווח בעל מאפיינים הוניים ופירותיים מעורבים, יש לראות ברווח האמור כהכנסה פירותית: "פירותי והוני – פירותי עדיף" (עניין ברנע פסקאות 22, 27, 62, ו-66 לפסק דינו של השופט י' עמית; עניין כץ, פסקאות 32-33 לפסק דינו של השופט א' שטיין). ודוק, כפי שציין השופט י' עמית בעניין ברנע, בניגוד לחזקה בעניין תקבולים שהתקבלו במסגרת יחסי עובד-מעביד, אשר "המיקום הגיאומטרי" שלה הוא בתחילת הליך סיווג ההכנסה, הרי ש-"המיקום הגיאומטרי" של הכלל הקבוע בסעיף 89(ג) לפקודת מס הכנסה הוא בסוף הליך הסיווג, ככל שכפות המאזניים מעויינות (ראו עניין ברנע, פסקה 27 לפסק דינו של השופט י' עמית).

על כן, בענייננו, אף אם הייתי סבור כי אין בחומר שלפנינו אינדיקציות חותכות לסיווגו של התקבול שקיבל כהנא כהכנסה פירותית, הרי שבהתאם לכלל האמור יש לסווג את התקבול כהכנסה פירותית. זאת, משום שבהתאם לכלל האמור, כאשר כפות המאזניים מעוינות הרי שיש לבכר את הסיווג הפירותי. משכך, על מנת להעדיף את הסיווג ההוני, היה על המערערים לשכנע כי לא ניתן לסווג את התקבול כהכנסה פירותית. לשיטתי, המערערים לא עמדו ברף זה, ועל כן להשקפתי דינו של התקבול שקיבל כהנא כהכנסה פירותית, כפי שקבע בית המשפט המחוזי.

עוללות

60. כאמור לעיל, המערערים טענו כי בית המשפט שגה בקביעתו שניתן היה לקבל את טענתו החלופית של המשיב שלפיה יש לסווג את התקבול כהכנסה ממסלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה. בשים לב לקביעתי כי יש לסווג את התקבול שקיבל כהנא בגין הסכם אי-התחרות כהכנסה פירותית, הרי שאיני נדרש לדון בטענה זו.

61. טענה נוספת אותה טענו המערערים היא כי שגה בית המשפט בקביעתו כי אין לקזז מהכנסתו של כהנא הפסד הון בגין הלוואה שנתן לאחיינו. דין טענה זו להידחות. כפי שציין בית המשפט המחוזי, לא ניתן לקזז הפסד הון מהכנסותיו של כהנא (נוכח סיווגו לעיל), ובכל מקרה לא עלה בידי המערערים להצביע על טעם שיש בו כדי להצדיק התערבות בקביעתו העובדתית של בית המשפט המחוזי שלפיה לא הוכח שמדובר בחוב שכשלו סיכויי גבייתו.

62. עוד אציין כי להשקפתי אין מקום להתערב בסכום ההוצאות שפסק בית משפט קמא. בפסיקתו של בית משפט זה הודגש כי אין זו מדרכה של ערכאת הערעור להתערב בהוצאות המשפט שפסקה הערכאה הדיונית אלא במקרים נדירים וקיצוניים שבהם נפלה טעות משפטית או כשדבק פגם מהותי בשיקול דעתה של הערכאה הדיונית (ראו למשל: ע"א 47643-05-26 הוד הבירה פרויקטים בע"מ נ' לוי, פסקה 7 והפניות שם (9.7.2026)). במקרה דנן, להשקפתי, לא עלה בידי המערערים להצביע על פגם מהותי שנפל בהוצאות המשפט שפסק בית משפט קמא. אכן, ערעורי המס שהגישו המערערים נדונו במאוחד ולא נוהלו כשלושה הליכים נפרדים. עם זאת, סבורני כי בשים לב לטיבו של ההליך, מורכבותו, אופן ניהולו של ההליך והסכום שבמחלוקת בין הצדדים (בהתאם להוראת

תקנה 153(ג) לתקנות סדר הדין האזרחי, לא נפל כל פגם בסכום הכולל שנפסק לחובתם של המערערים – 25,000 ש"ח כל אחד, ובסך הכל 75,000 ש"ח.

סוף דבר

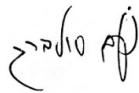
63. נוכח האמור אציע לחבריי כי נדחה את הערעור דנן. בנסיבות העניין, ובהתחשב באמור לעיל בפסקה 27, אציע לחבריי כי המערערים יישאו בהוצאות המשיב, בסך 25,000 ש"ח כל אחד, ובסך הכל 75,000 ש"ח, גם בערכאה זו.



יחיאל כשר
שופט

המשנה לנשיא נעם סולברג:

אני מסכים.



נעם סולברג
משנה לנשיא

השופטת יעל וילנר:

אני מסכימה.



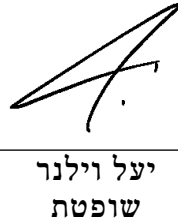
יעל וילנר
שופטת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' כשר.

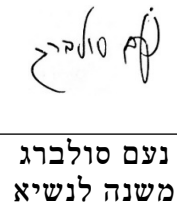
ניתן היום, י"ג תשרי תשפ"ז (24 ספטמבר 2026).



יחיאל כשר
שופט



יעל וילנר
שופטת



נעם סולברג
משנה לנשיא