



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8294/14

לפני: כבוד השופט ח' מלצר
כבוד השופט י' עמית
כבוד השופטת ע' ברון

המערערים: 1. רוני גנגינה
2. ניסים ביטון
3. שלום סרוסי

נגד

המשיב: פקיד שומה פתח תקוה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד
בתיק עמ 11-02-002623 שניתן ביום 19.10.2014 על ידי
כבוד השופט א' סטולר

בשם המערערים: עו"ד ד"ר ישראל לשם, עו"ד מיכאל טסלר
ועו"ד עמרי דוידוב

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופט י' עמית:

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (כב' השופט א' סטולר), בו נדחה ערעור המערערים על שומות מס הכנסה שהוציא להם המשיב בגין תשלומי אי-תחרות שקיבלו בעת מכירת עסק שהיה בבעלותם.

העובדות הצריכות לענייננו

1. בשנת 1992 הקימו המערערים חברה בשם "יד יצחק סיטונאות מזון בע"מ" (להלן: יד יצחק או החברה) העוסקת במכירת מוצרי יסוד ליחידים. החנות הראשונה נפתחה בראש העין, ובחלוף השנים החנות הורחבה וחנויות נוספות נפתחו בפתח תקווה ובכפר סבא. המערערים היו בעלי המניות בחברה וניהלו את חנויותיה.

ביום 18.4.2007, כחמש עשרה שנה לאחר הקמת החנות הראשונה, התקשרה יד יצחק בהסכם מכירה עם חברת יינות ביתן בע"מ (להלן: הסכם המכירה ו-יינות ביתן בהתאמה). על פי הסכם המכירה, יד יצחק מכרה ליינות ביתן את כל פעילותה העסקית, לרבות שמה המסחרי, המוניטין והציוד שלה, תמורת 91 מיליון ₪ (סעיף 4 להסכם).

הסכם המכירה כלל גם תניית אי-תחרות, בה התחייבה יד יצחק שלא להתחרות בשום צורה בחנויות ובפעילותן למשך שלוש שנים.

בד בבד עם חתימת הסכם המכירה, התקשרו המערערים ויינות ביתן בהסכם אי-תחרות, בו התחייבו המערערים שלא לעשות שימוש בידע, בניסיון ובקשרים שצברו במהלך ניהול העסק הנמכר לצורך תחרות ביינות ביתן (להלן: הסכם אי-התחרות). בתמורה להתחייבות זו קיבל כל אחד משלושת המערערים סך של 10 מיליון ₪. נציין כבר עתה כי תניית אי-התחרות שחלה על המערערים היתה "מרוככת" בשלושת הממדים הרלוונטיים להגבלת עיסוק: תחום העיסוק – שהוגדר בתור "פתיחה, הפעלה וניהול של סופרמרקט"; התחום הגיאוגרפי – הגבלת תוקף תניית אי-התחרות לרדיוס הקטן מ-50 ק"מ מחנויות יד יצחק; וממד הזמן – העמדת תקופת אי-התחרות על כשלוש שנים (סעיפים 2, 3 להסכם אי-התחרות).

2. אופן סיווגם המיסוי של תשלומי אי-התחרות שקיבלו המערערים, הוא העומד במוקד המחלוקת בין הצדדים. בתחילת הדרך, המערערים הגישו הודעות למשיב בהן נאמר כי מתשלומי אי-התחרות נוכה מס במקור בשיעור של 20%, בהתאם לשיעור שחל בשעתו על רווחי הון ליחיד מכוח סעיף 91(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה). לאחר שהמערערים ונציגי המשיב לא הגיעו להסכמה בנוגע לאופן מיסוי התמורה, הוציא המשיב שומה לחברה, בה נקבע כי תקבולי אי-התחרות מהווים רווח הון שנצמח בידי החברה (רווח החייב במס חברות), וכי בנוסף לכך יש לראות את קבלת הסכום על ידי המערערים כמשיכת דיבידנד מכספי החברה (החייב במס בשיעור של 25%). המערערים הגישו השגות על שומה זו, ובעקבותיהן שינה המשיב את נימוקי השומה וקבע כי יש לראות את תשלומי אי-התחרות כהכנסה פירותית שנתקבלה בידי המערערים. על שומה זו הגישו המערערים ערעור לבית המשפט המחוזי.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

3. בית המשפט המחוזי ייחס משקל לעובדה שמלבד היות המערערים בעליה של החברה, הם שימשו גם כעובדי החברה ומנהליה. בית המשפט קיבל את עמדת המשיב כי אלמלא שימשו המערערים כעובדים דומיננטיים בחברה במשך 15 שנים, לא הייתה יכולה לקום להם זכות לאי-תחרות וממילא הם לא היו מקבלים את התשלום המדובר. בית המשפט הפנה לעניין זה לסעיף 2(2) לפקודה ולפרשנות המרחיבה שניתנה לסעיף זה בפסיקה, שראתה בו סעיף שנועד לתפוס ברשת המס כל הכנסה של עובד שניתנה לו מכוח עבודתו, יהיו אופי ההכנסה וצורתה אשר יהיו. בית המשפט הפנה גם למכתב של

רואה החשבון מטעם המערערים שנשלח לרשויות מע"מ בשנת 2007, בו נטען כי אין לראותם כמי שמכרו נכס כלשהו ליינות ביתן. בית המשפט הסיק מכך כי המערערים עצמם תפשו את התשלום בתור פיצוי בגין הפסקת עבודה וכתשלום חד פעמי בגין הידע שנצבר בידם מתוקף עבודתם בחברה.

בית המשפט הוסיף כי אופייה המרוכך של תניית אי-התחרות, אינו מצביע על מכירת ידע ויכולות הגלומים במערערים, שכן המערערים יכלו להקים עסק מחוץ לטווח הגיאוגרפי ואין לומר כי כשרונם וכישוריהם איבדו מערכם. לכן, אין מדובר ב"גדיעת העץ" אלא בתקבול בעד ה"פירות". בנוסף, בית המשפט דחה את טענת המערערים כי ניתוקם משוק הדיסקאונט למשך 3 שנים כמוהו "כהיעלמות לנצח", בפרט בהתחשב ביכולתם של המערערים להקים חנויות דומות ולהפעילן במרחק של 50 ק"מ מהחנויות שנמכרו. נקבע, אפוא, כי מדובר בהגבלה זמנית על עיסוקם של המערערים וכי יש לראות את התשלום כהכנסת עבודה.

4. בית המשפט הוסיף כי כבר מספר שנים קודם למכירת החברה ליינות ביתן, המערערים בחנו אפשרות למכור את חנויותיהם ולא היו מעוניינים לפתוח חנויות נוספות; כי חרף טענתם של המערערים כי יינות ביתן היא שדרשה מהם התחייבות ל"אי-תחרות", המערערים נמנעו מלזמן נציג מטעם יינות ביתן למתן עדות ובחרו להסתפק בעדותם שלהם בעניין זה; וכי טענתם כי הם מהווים "סיכון מיוחד" עבור יינות ביתן, נאמרה מן הפה ולחוץ ובשום שלב לא הובאה ראיה לכך. באשר לעצם תשלומי אי-התחרות, בית המשפט שוכנע מחומר הראיות, ובכלל זה מעדותו של רואה החשבון מטעם המערערים, כי פיצול התמורה לשני הסכמים (הסכם מכירה והסכם אי-תחרות) נועד לצורך הקטנת החבות במס, שכן אלמלא הפיצול היו התקבולים חייבים במס פעמיים – מס חברות בגין התמורה שנתקבלה בידי יד יצחק ומס על דיבידנד בגין משיכת הכספים על ידי המערערים (כפי שנקבע בשומה הראשונה).

בסיכומו של דבר, בית המשפט המחוזי קבע כי יש לסווג את תשלומי אי-התחרות שקיבלו המערערים כתקבול פירותי, ועל כן דחה את ערעורם על שומתו של המשיב. מכאן הערעור שלפנינו.

עיקר טענות הצדדים

5. לטענת המערערים, הסכם אי-התחרות נועד לענות על החשש של יינות ביתן שמא המערערים יפעלו להקמת עסקי מרכולים חדשים, ורכישת המוניטין של יד יצחק

לא היתה שלמה ללא התחייבות שכזו. המערערים טוענים כי חששה של יינות ביתן לא נבע מהיות המערערים עובדים שכירים ביד יצחק, אלא מכישוריהם שאפשרו להם להקים את יד יצחק. לשיטתם, המרכולים הם "העץ" שהניב להם "פירות" (דיבידנדים) מדי שנה, ולפיכך ויתור על זכותם להתחרות ביינות ביתן (קרי, ויתור על זכותם להקים מרכולים) הוא בבחינת מכירת נכס העולה כדי "גדיעת העץ".

עוד טוענים המערערים כי בין יינות ביתן למערערים לא שררו יחסי עובד מעביד, ולכן לא ניתן לראות את התמורה ככזו הנכנסת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה; כי ליינות ביתן היה דרוש זמן מוגבל על מנת להתבסס באזור של החנויות, ועל כן אין באופייה המרוכך של תניית אי-התחרות משום סתירה לכך שהויתור של המערערים על זכותם להתחרות הוא ויתור מוחלט; כי התכתובת בין המערערים לרשויות מע"מ אינה מלמדת כי התמורה שניתנה על פי הסכם אי-התחרות היתה פיצוי על הפסקת עבודה; וכי פיצול התמורה הכוללת לרכיבים נפרדים של "מכירה" ו"אי-תחרות" אינו מלאכותי ולא נועד להקטין את החבות במס, אלא משקף את רכיבי התמורה השונים. דהיינו, סכום התמורה הכוללת בסך 121 מיליון ש"ח כלל בתוכו את רכיב אי-התחרות.

6. המשיב, מנגד, מעלה מספר טענות, חלקן חלופיות. ראשית, לטענתו תניית אי-התחרות במקרה דנן אינה תנייה אמיתית, אלא כסות שנועדה לצורך הפחתת מס; שנית, התקבול שולם למערערים כפיצוי בגין הפסקת עבודתם ומכוח היותם עובדי החברה (כפי שגם עולה מהמכתב שנשלח מטעמם לרשויות מע"מ), וככזה מהווה הכנסה פירוטית; ושלישית, העובדה שהמערערים שימשו גם כבעלי מניות בחברה, אינה שוללת את אופייה של ההכנסה כהכנסת עבודה, שכן אין מדובר במקרה דנן במכירת נכס, אלא בהתחייבות להימנע מהפעלת כישורים לתקופה מוגבלת. לחלופי חלופין, המשיב טוען כי אם ייקבע כי יש לראות את המערערים כמי שמכרו "נכס", אזי לצורך חישוב מס רווח ההון, יש לראות את יום הרכישה של הנכס כיום הקמת החברה ותחילת פעילותה.

דיון והכרעה

7. בפתח הדברים אזכיר כי בשנה האחרונה נקבעה בבית משפט זה הלכה בהרכב מורחב בשאלת אופן מיסוי תקבולי אי-תחרות ששולמו לעובד על ידי מעבידו בעת סיום עבודתו (ע"א 5083/13 ברנע נ' פקיד שומה כפר טבא (10.8.2016) (להלן: עניין ברנע)). אין חולק כי המערכת העובדתית בעניין ברנע אינה זהה למקרה שלפנינו, ועם זאת, דומה כי השאלות המתעוררות במסגרת שני התיקים הן בעלות זיקה זו לזו, ולכן

חשיבות רבה לצורך הכרעה בערעור שלפנינו. אף הצדדים התייחסו להלכת ברנע בחלק מכתבי טענותיהם ובדיון שהתקיים בפנינו, מי בניסיון להיבנות ממנה ומי בניסיון לאבחנה. משכך, אפתח גם אני בתיאור קצר של הלכה זו.

הלכת ברנע

8. למען הבהירות, ומאחר שהדברים אינם נטולי רלוונטיות לפן הדיוני של הערעור שלפנינו, אפתח בתיאור המסגרת הדיונית של פסק הדין בעניין ברנע. בפסק הדין אוחד הדיון בשלשה ערעורים שונים: ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ברנע; ע"א 7060/13 פקיד השומה חיפה נ' אבידן; וע"א 3051/14 קרינגל נ' פקיד שומה פתח תקוה. הכרעותיהם של בתי המשפט המחוזיים בשלושת התיקים לא היתה אחידה. בשני התיקים הראשונים (עניינם של ברנע ו-אבידן) קבעו בתי המשפט המחוזיים כי יש לראות את תשלומי אי-התחרות שקיבלו העובדים-הפורשים כהכנסה הונית, ואילו בתיק השלישי (עניינו של קרינגל) נקבע כי יש לראות את התשלום כהכנסה פירותית. בפסק הדין בערעור נקבע כי בשלושת המקרים יש לסווג את תשלומי אי-התחרות כהכנסה פירותית. בכך התקבלו ערעוריו של פקיד השומה בעניינם של ברנע ו-אבידן, ונדחה הערעור בעניינו של קרינגל.

9. לא לחינם פתחתי בתיאור דלעיל, ובטרם אדרש לפן המהותי של הלכת ברנע אקדים הערה כרונולוגית הנוגעת לערעור שלפנינו: המערערים הגישו את סיכומיהם בערעור דנן מספר חודשים לפני שניתנה הלכת ברנע, והם ביקשו להסתמך על פסקי הדין המחוזיים בעניין ברנע ו-אבידן כביסוס לטענתם כי ויתור על זכותם להתחרות ביינות ביתן מהווה "נכס" שהתמורה בגין מכירתו מהווה רווח הון.

המשיב, לעומת זאת, הגיש את סיכומיו בערעור דנן מספר חודשים לאחור שניתנה הלכת ברנע, ואין תימה כי הוא שש על אמרותיה כמוצא שלל רב והקדיש לה חלק משמעותי מסיכומיו.

משעה שפסקי הדין המחוזיים בעניינם של ברנע ו-אבידן התהפכו בשלב הערעור, לא נותר למערערים אלא לבצע "פניית פרסה" מסוימת. וכך, חלף טענותיהם בסיכומיהם בדבר הרלוונטיות של שני פסקי הדין המחוזיים, ביקשו המערערים בסיכומי התשובה מטעמם לערוך הבחנות בין הלכת ברנע לבין עניינם שלהם, באופן המסביר, לשיטתם, מדוע אין להחילה על נסיבות המקרה שלפנינו.

אכן, יד המקרה היא שהובילה לאופן בו התפתחו לוחות הזמנים, ומוכן כי אין לזקוף זאת לחובת המערערים. עם זאת, דומה כי ניסיונם של המערערים בראשית הדרך להיבנות מפסקי הדין המחוזיים בעניין ברנע ו-אבידן, מלמד כי אף לשיטתם קיימת זיקה בלתי מבוטלת בין הלכת ברנע לבין המקרה דנן, חרף ההבחנות השונות שניתן לערוך בין נסיבותיהם של המקרים השונים. על זיקה זו אשוב ואעמוד בהמשך הדברים.

10. ולהלכת ברנע לגופה: כפי שהוזכר, הלכת ברנע עסקה בשאלת אופן סיווגם של תשלומי אי-תחרות הניתנים לעובד מאת מעבידו בעת סיום העבודה. בחלקו הראשון של פסק הדין נדונה השאלה העקרונית כיצד יש להתייחס לתשלומים הניתנים לעובד על ידי מעבידו, בראי סעיף 2(2) לפקודה העוסק בהכנסה מעבודה. בשאלה זו הובעו בעבר גישות שונות (ראו דעותיהם השונות של המשנה לנשיא (כתוארה אז) נאור, השופטת חיות והשופט פוגלמן בע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים (2.2.2014) (להלן: עניין ניסים)). מבלי להאריך בדברים, ניתן לסכם ולומר כי בהלכת ברנע נקבע כי קיימת חזקה "חזקה" הניתנת לסתירה, ולפיה תשלום הניתן לעובד על ידי מעבידו (לרבות תשלום כנגד התחייבות לאי-תחרות) הוא הכנסה פירותית הנכנסת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה, וכי הנטל לסתור חזקה זו מוטל על כתפי העובד-הנישום.

11. באשר לאופן ניתוח תקבולי אי-תחרות, נקבע כי יש לערוך בחינה דו-שלבית: תחילה יש לבחון אם מדובר בתניית אי-תחרות אותנטית, להבדיל מכסות לתשלומים אחרים או מניסיון "לתפור" עסקה באופן מלאכותי לצורך הפחתת נטל המס. ככל שעלה בידי הנישום לצלוח את השלב הראשון, יש לפנות אל השלב השני ולבחון אם עלה בידו לסתור את חזקת הכנסת העבודה ולהראות כי מדובר בתקבול הוני. בהקשר זה נקבע כי ככלל, מנקודת מבטו של העובד, תשלומי אי-תחרות נועדו לפצותו בגין הירידה הצפויה בהכנסתו עקב תניית אי-תחרות, לנוכח העובדה שנחסמה בפניו האפשרות למצות עד תום את כושר השתכרותו. דהיינו, תשלומי אי-תחרות הם בבחינת "תחליף שכר", וככאלה יש לראותם כהכנסה פירותית הנכנסת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה.

בד בבד, נקבע כי ייתכנו מקרים חריגים בהם, לדידו של הנישום-העובד, תניית אי-תחרות תיחשב הכנסה הונית. זאת, מקום בו התוצאה המעשית של תניית אי-תחרות היא "גדיעת העץ" (דהיינו כאשר העובד לא יוכל לשוב לעבוד בתום תקופת אי-תחרות) או "גדיעת הענף העיקרי לבלתי צמוח שוב" (קרי השמדת יכולת של העובד לצמיתות).

12. לבסוף, בתום הליך הבחינה המתואר לעיל, יש לבחון אם יש תחולה לסעיף 89(ג) לפקודה. סעיף זה קובע כי ריווח שהתקבל ממכירת נכס, שניתן לסווגו הן כהכנסה פירותית והן כהכנסה הונית, תגבר ידו של הסיווג הפירותי, ובלשון פסק הדין "פירותי והוני – פירותי עדיף". וכך נאמר:

"לפיכך, גם אם עלה בידי הנישום [העובד] לסתור את 'חזקת 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 שבנסיבות העניין לא ניתן לסווגו כהכנסה פירותית" (עניין ברנע, פס' 66 סיפא, וראו בפס' זו גם את סיכום הנקודות העיקריות של הלכת ברנע).

13. זהו, בתמצית שבתמצית, הגרעין הקשה של הלכת ברנע, ועוד נשוב ונידרש להלן לחלקים נוספים מקביעותיה. עתה נפנה לבחון מהי, אם בכלל, נפקותה למקרה שלפנינו.

בין הלכת ברנע למקרה דנן

14. המערערים ביקשו לערוך הבחנות בין נסיבותיה של הלכת ברנע לבין המקרה דנן. לטענתם, הלכת ברנע עסקה בתשלומי אי-תחרות הניתנים לעובד מידי מעבידו, בעוד שבמקרה דנן אין מדובר ביחסי עובד-מעביד, אלא בתשלומי אי-תחרות ששילם צד שלישי (יינות ביתן) למערערים בכובעם כבעלים של יד יצחק. עוד טוענים המערערים, כי משעה שהלכת ברנע הכירה בכך שייכתנו מקרים (חריגים) בהם תשלומי אי-תחרות הניתנים לעובד על ידי מעבידו יסווגו כתקבול הוני, אזי קל וחומר שיש מקום להכיר בכך כאשר אין מדובר ביחסי עובד-מעביד, כבמקרה דנן.

15. ההבחנה שביקשו המערערים לערוך בין הלכת ברנע למקרה דנן – יש בה טעם. המקרה שלפנינו אכן שונה משלושת התיקים שנדונו בהלכת ברנע, שכן איננו עוסקים במצב קלאסי של תשלומי אי-תחרות הניתנים במסגרת סיום יחסי עבודה, אלא בתשלומי אי-תחרות הניתנים כחלק מתמורה כוללת המועברת בעת מכירת עסק. שאלה נפרדת היא אם הבחנה זו חורצת את גורל הערעור ואם בכוחה להביא לקבלת טענת המערערים כי הלכת ברנע אינה רלוונטית וכי בתשלום הוני עסקינן. לטעמי, בנסיבות

המקרה דנן, יש להשיב על שאלה זו בשלילה, ובדין קבע בית המשפט המחוזי כי יש לסווג את תשלומי אי-התחרות שקיבלו המערערים כהכנסה פירותית. אסביר.

16. הלכת ברנע אמנם נסבה על שלשה מקרים בהם שררו בין הצדדים להסכם יחסי עובד-מעביד, אולם אין לומר כי כל כולה תחומה למצבים של יחסי עובד-מעביד. במה דברים אמורים? כפי שהוזכר לעיל, פסק הדין בעניין ברנע נחלק למספר חלקים. בחלקו הראשון של פסק הדין נדונה השאלה כיצד יש להתייחס לתקבול הניתן לעובד על ידי מעבידו, וזאת על רקע חילוקי הדעות בין שלושת שופטי ההרכב בעניין נסים. בתשובה לכך נקבע כי קיימת חזקה ולפיה תשלום הניתן לעובד מידי מעבידו, ובכלל זה תשלום תמורת אי-תחרות, מהווה הכנסה מעבודה הנכנסת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה.

בכל הנוגע לחלק האמור בהלכת ברנע, ברי כי הדין עם המערערים, במובן זה שאין תחולה לחזקה המדוברת בנסיבות בהן התשלום ניתן שלא במסגרת יחסי עובד-מעביד. על כן, בהנחה כי במקרה שלפנינו אין להשקיף על תשלומי אי-התחרות ששילמה יינות ביתן למערערים ככאלו שניתנו במסגרת יחסי עובד-מעביד, ממילא אין תחולה לחזקה המדוברת, ובהיבט זה, ההבחנה לה טענו המערערים היא אכן מבוססת [במאמר מוסגר: אין חולק כי מלבד היותם בעליה של יד יצחק, המערערים שימשו גם כעובדים וכמנהלים של החנויות השונות. כפי שיפורט בהמשך, נקודה זו היא בעלת חשיבות לענייננו, ולכאורה, ניתן היה להרהר שמא אף יש בכך כדי להביא לתחולת החזקה האמורה, למצער בנוגע לחלק מהסכום ששולם למערערים. לנוכח התוצאה אליה הגעתי, איני רואה להידרש לשאלה זו ואני נכון להניח כי מדובר בתשלום שהחזקה האמורה לא חלה עליו].

17. אלא שהקביעה כי אין להחיל את "חזקת הכנסת העבודה" בעניינם של המערערים, אין פירושה כי הלכת ברנע על יתר חלקיה איבדה מתוקפה לגביהם. עיון בפסק הדין בעניין ברנע מלמד כי חלקיו האחרים כוללים דיון בעל אופי עקרוני בנוגע לאופן סיווגם של תשלומי אי-תחרות, דיון החורג מגבולותיהם הצרים של יחסי עובד-מעביד, וזאת במספר היבטים מרכזיים. כך, בהלכת ברנע נקבע כי בשלב הראשון של בחינת תשלומי אי-תחרות, יש להתחקות אחר מידת האותנטיות של תניית אי-התחרות, שמא מדובר בכסות לתשלום מסוג אחר. פשיטא כי שלב בחינה זה עומד בתוקפו גם בנסיבות בהן אין מדובר ביחסי עובד-מעביד, שהרי השאיפה לחתור לגביית מס אמת לעולם ניצבת על מכונה, תהא מערכת היחסים בין המשלם למקבל אשר תהא.

חלק אחר בפסק דין ברנע דן בהרחבה בדרכי ההבחנה בין תשלומי אי-תחרות הוניים לפירותיים, ובשאלה אם ניתן, בנסיבות מסוימות, להשקיף על התחייבות הנישום להימנע מתחרות כעל "גדיעת העץ", באופן ההופך את התשלום שניתן כנגד התחייבות זו לתקבול הוני. ודוק: משל "העץ והפירות" המשמש להבחנה בין הכנסות הוניות לפירותיות, מהווה אבן בוחן ביחס לכל סוגי הכנסות, לרבות הכנסות נטולות כל זיקה ליחסי עובד-מעביד (ראו, למשל, ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538 (2005) שעסק בעסקאות שבוצעו במקרקעין). אף הדוגמאות ההיפותטיות שהובאו בעניין ברנע לצורך הדיון בהבחנה בין הכנסה הונית לפירותית לא בהכרח עסקו ביחסי עובד-מעביד (ועוד אשוב ואדרש לחלק מהדוגמאות בהמשך). מובן אפוא כי הדיון העקרוני בעניין ברנע בנוגע ליישום משל העץ והפירות לגבי תשלומי אי-תחרות, לא תחם עצמו למצבים בהם התשלום ניתן במסגרת יחסי עובד-מעביד.

18. ניתן לסכם ולומר, כי גם אם במקרה דנן אין מדובר ביחסי עובד-מעביד, וגם אם במקרה דנן אין תחולה ל"חזקת הכנסת העבודה", יתר העקרונות שנקבעו בהלכת ברנע – אם בנוגע לבחינת האותנטיות של תניות אי-תחרות ואם בנוגע למבחנים שהותוו לצורך סיווג תשלומי אי-תחרות – כוחם עמם. משכך, אין לומר כי הלכת ברנע לא חלה מעיקרא במקרה דנן, והשאלה הנכונה היא אם נסיבותיו של המקרה דנן מצדיקות סטייה מהעקרונות שנקבעו בהלכת ברנע. טענת המערערים כי הלכת ברנע נטולת נפקות למקרה דנן – נדחית אפוא. אל יישומה של ההלכה על עובדות המקרה שלפנינו נפנה כעת.

שלב א' – האמנם מדובר בתניית אי-תחרות אותנטית?

19. בסוף פסק דינו, בית משפט קמא קבע כי ממכלול הראיות עולה כי פיצול התמורה לשני הסכמים (הסכם מכירה והסכם אי-תחרות) "לא נועד אלא לשם הקטנת החבות במס". זאת, משום שאם מלוא התמורה היתה משולמת ליד יצחק, היתה החברה נדרשת לשלם מס רווח הון על מלוא הסכום, ואילו המערערים היו נדרשים לשלם בנוסף מס על דיבידנד בשיעור של 25% על הסכום שהיו מבקשים למשוך לכיסם (פס' 24 לפסק דינו, ההדגשה הוספה – י"ע).

20. לקביעתו של בית משפט קמא ישנם תימוכין מסוימים בחומר הראיות. ראשית, נזכיר כי הסכם המכירה שנכרת בין יינות ביתן ליד יצחק כבר כלל סעיף "אי תחרות", בו התחייבה יד יצחק בזו הלשון:

”בכפוף להוראות כל דין מתחייבת [יד יצחק] שלא להתחרות באופן ישיר ו/או באופן עקיף בכל צורה שהיא בחנויות ובפעילותן במשך תקופה של שלוש שנים...” (סעיף 15 להסכם המכירה).

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 לפתוח חנות מתחרה תחת שם חדש, יש להניח, ברמת ודאות לא נמוכה, כי היה הדבר עולה כדי הפרת ההסכם בשל הפרת חובת תום הלב. יפים לעניין זה דבריו של השופט חיים כהן שנאמרו בהקשר דומה, גם אם לא זהה:

”משמכרת את המוניטין של עסקך, כלומר את כוח עסקך למשוך לקוחות, ולקחת עבורם טבין ותקילין, כל ניסיון מצדך למשוך את הלקוחות אליך לעסק מתחרה – ויהא זה גם עסק לא שלך כי אם של בתך או אף של זר שהנך מעוניין בו – מעיד כמאה עדים על חוסר תום לב בביצוע החוזה” (ע”א 627/78 וייצמן נ’ אברמזון, פ”ד לג(3) 295, 299 (1979)).

21. 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 ללבו של צד להסכם המקפיד להתנהל בזהירות ומבקש להעלות את הדברים במפורש עלי כתב, ובכך להימנע מהשארית 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. טענה זו אמנם הועלתה לאורך ההליך, אולם היא נשמעה אך

מפיהם של המערערים, שנמנעו מלזמן לעדות גורם כלשהו מטעם יינות ביתן שיתמוך בטענתם כי היה זה האינטרס של יינות ביתן להתקשר בשני הסכמים נפרדים. בית משפט קמא עמד על כך מפורשות בפסק דינו, בציינו כי אף שהמערערים טענו כי היתה זו דרישתה של יינות ביתן כי הם יתחייבו באופן אישי שלא להתחרות בה, הם לא הצביעו על כל אינדיקציה חיצונית לכך והסתפקו בעדותם שלהם (פס' 22 לפסק דינו). קושי זה נותר בלתי פתור גם בשלב הערעור, והוא רובץ לפתחם של המערערים.

22. תימוכין נוספים לקביעתו של בית משפט קמא ניתן למצוא בעדותו של רו"ח הכהן, שייעץ למערערים בזמן אמת בנוגע להיבטי מס הקשורים לעסקה. לדבריו, הובהר לו על ידי המערערים שהתמורה הכוללת עומדת על סך 120 מיליון ₪, והוא נתבקש לחוות דעתו לגבי פיצולה לשני רכיבים. במילותיו:

”ש. ב-2007 כשבחנת את העסקה, מה בחנת?
ת. לא בחנתי את העסקה אלא קיבלתי מידע על משא ומתן שנסגר עקרונית לפיו התמורה הכוללת תהיה כ-120 מיליון ₪ ואז התעורר הצורך בפיצול התמורה בין מרכיב אי התחרות לבין המוניטין של יד יצחק.

[...]

ש. אתה למעשה ייעצת למערערים מה הסכום שיש לדרוש כתשלום לאי התחרות?
ת. לאחר עיון – כפי שכתוב בתצהיר וגם לפי מיטב זיכרוני אני חיויתי את דעתי בדבר גובה התמורה המיוחסת, אי תחרות כפי שהוצגה בפניי שהייתה 30 מיליון עבור אי התחרות ו-90 מיליון עבור המוניטין.
ש. לאחר שהצדדים כבר סיכמו על אותם סכומים, נכון?

ת. את יינות ביתן איני מכיר והוצג בפניי מידע לפיו הקונה מוכן לשלם 120 מיליון עבור העסק בכללותו כולל מרכיב אי התחרות.

ש. האם המערערים הציגו בפניך נתונים לפיהם יינות ביתן מסכימה לשלם 90 מיליון עבור הפעילות ו-30 מיליון עבור אי התחרות?

ת. הם לא הציגו בפניי נתונים על הסכמתה של יינות ביתן אלא מסרו לי את התמורה הכוללת המוסכמת.

ש. הם באו להיוועץ אתך האם הסכום שנקבע או שהם רוצים להסכים עליו לצורך אי תחרות הוא הסכום הראוי?

ת. היה ברור לשנינו שהתמורה הכוללת היא 120 מיליון ועצתי או התייחסתי התבקשה האם פיצול שלפיו 30 מיליון עבור אי תחרות ו-90 מיליון עבור המוניטין הגיוני ומתקבל על הדעת ויחזיק מעמד גם לצרכי מס הכנסה ומע"מ” (פרוטוקול מיום 6.12.2012, עמ' 76-77).

על פני הדברים, דברים אלה מתיישבים עם מסקנתו של בית משפט קמא כי פיצול התמורה לא נעשה מלכתחילה מתוך ניסיון להעריך באופן אמיתי ובנפרד את שווי הפעילות והמוניטין של יד יצחק מן העבר האחד (הסכם המכירה), ואת שוויה של התחייבות המערערים לאי-תחרות מן העבר השני (הסכם אי התחרות). חלף זאת, התמונה המצטיירת היא כי הפיצול נעשה כדיעבד, ובדיקת רואה החשבון נדרשה על מנת להבטיח שהוא "יחזיק מעמד גם לצרכי מס הכנסה ומע"מ".

23. שוב, מנגד, ניתן היה לטעון כי מבחינתה של יינות ביתן, התמורה הכוללת בסך 121 מיליון ₪ נקבעה לאחר שקלול התחייבות המערערים שלא להתחרות בה (בנוסף להתחייבות הנפרדת של יד יצחק). לפי קו טיעון זה, אין מדובר בפיצול מלאכותי, כי אם בחלוקה הגיונית של התמורה הכוללת שחושבה לפי שווי הפעילות של יד יצחק בצירוף שווי התחייבות המערערים לאי-תחרות. דא עקא, ששוב אנו חוזרים לכך שלא הובאה ראיה לכך, ומלבד עדותם של המערערים עצמם, נותרה לנו עדותו הנ"ל של רו"ח הכהן. זו כאמור עולה בקנה אחד עם קביעתו של בית משפט קמא כי הפיצול נעשה כחלק מניסיון "לתפור" את העסקה בצורה המיטבית מבחינה מיסויית, ולא דווקא מטעמים הנעוצים בשוויים הכלכלי האמיתי של רכיבי העסקה.

24. בהתחשב בגרסתם העובדתית של המערערים בבית משפט קמא – ולפיה הייתה זו יינות ביתן שדרשה כי ייכרת בנוסף הסכם אי-תחרות נפרד מול המערערים, וכי בבסיס דרישה זו עמד חששה של יינות ביתן מפני המערערים; ובהתחשב בחשיבות הדברים לצורך הוכחת התזה העומדת בבסיס טענות המערערים – ניתן היה לצפות כי המערערים יעשו כל אשר לאל ידם כדי לבסס את טענתם זו במישור הראייתי, ובכלל זה ידאגו לזמן גורם מטעם יינות ביתן להעיד כי כך אכן אירע. יצויין, כי לא הועלתה כל טענה מצד המערערים כי מדובר בראיות שלא היו בהישג ידם. בנסיבות אלו, ובהעדר הסבר סביר להימנעות זו, יש לזקוף אותה לחובת המערערים (להלכה לפיה הימנעות בעל דין מהבאת ראיה רלוונטית האמורה לשמש לטובתו, מובילה ככלל למסקנה כי אילו הובאה היתה פועלת נגדו, ראו בין היתר: ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, פס' 34(ב) (26.8.2014); ע"א 2275/90 לימה חברה ישראלית לתעשיות כימיות בע"מ נ' רזנברג, פ"ד מז(2) 605, 614 (1993); ע"א 55/89 קופל בע"מ נ' טלקאר חברה בע"מ, פ"ד מד(4) 595, 603 (1990); ע"א 548/78 פלונית נ' פלוני, פ"ד לה(1) 736, 760 (1980); ובדין הפלילי ראו ע"פ 6101/16 עווד נ' מדינת ישראל, פס' 43 (28.6.2017); ע"פ 6171/13 פלוני נ' מדינת ישראל, פס' 31 (28.6.2017)).

25. לכאורה, יכולנו לסיים הילוכנו כאן ולומר כי בהעדר עילה להתערב בקביעתו של בית משפט קמא בנוגע למידת האותנטיות של תניית אי-התחרות, אזי נחתם גורלו של הערעור להידחות. ואולם, בהינתן שהלשון בה נקט בית משפט קמא מלמדת כי קביעתו בנקודה זו היא קביעה לכאורית בלבד; בהינתן שהתימוכין לקביעה זו הם לכל היותר אינדיקטיביים ולא קונקלוסיביים; ובהינתן שכבילת המערערים באופן אישי בתניית אי-התחרות היתה צעד הגיוני מבחינתה של יינות ביתן – בהינתן כל אלה, לא אעזור כאן ואמשיך לשלב הבא במתווה שנקבע בהלכת ברנע, בגדרו יש לבחון את מהותם של תקבולי אי-התחרות.

שלב ב' – מהותה של תניית אי-התחרות

26. אבן הבריח בערעורם של המערערים היא טענתם כי "הנכס" שנמכר על ידם הוא "זכותם להתחרות" ביינות ביתן. ואולם, כפי שציינתי בעניין ברנע, האפשרות לעצב עסקה במונחים של "ויתור על זכות", אין בה כשלעצמה כדי להפוך את העסקה להונית ולשלול את אופייה הפירותי. זאת, משום ש"מבחינה מושגית, כל התקשרות בין בעל נכס הון לבין צד שני המבקש לעשות 'שימוש' [או להבטיח אי-שימוש] בנכס ההון, ניתנת לתיאור בתור עסקה שעניינה 'ויתור על זכות'" (שם, פס' 45). לפיכך, לעולם עלינו להתחקות אחר מהות התקבול, להידרש למהות ה"פירצה" ולבחון אם מדובר בתקבול המשולם בגין "גדיעת העץ" או בגין "קטיפת הפירות".

27. המערערים שבים ומדגישים את עובדת היותם מקימיה של יד יצחק, וטוענים כי תשלומי אי-התחרות ניתנו להם על מנת שלא יקימו עסק מתחרה. בכך, טוענים המערערים, שונה המקרה שלהם לעומת מקרים בהם עובד מקבל ממעבידו תשלום אי-תחרות כדי שלא יעבוד (כשכיר) אצל המתחרה (כפי שאירע בשלושת המקרים שנדונו בעניין ברנע). לשיטת המערערים, הבחנה זו צובעת את התקבול שקיבלו בגוונים הוניים.

28. טענה זו של המערערים מעוררת קושי במספר מישורים. ראשית, במישור העובדתי, אין חולק כי תפקידם של המערערים ביד יצחק לא התמצה בהיותם בעלי המניות, וכי הם שימשו בפועל גם בתור מנהלי חנויותיה, קרי כשכירים בחברה שהיתה בבעלותם (וראו דוחות ההכנסות לשנת 2007 שהגישו המערערים לפקיד השומה, שם צוין כי עיסוקם העיקרי הוא "שכיר" וכי המעביד הוא יד יצחק (נספח 1 לתצהיר אלפסי מטעם המשיב)). כאמור, המערערים ביקשו להמעט מחשיבות היותם מנהלי החנויות, והציבו את הזרקור על חששה הנטען של יינות ביתן מפני האפשרות שהם יקימו עסק

חדש שיתחרה בה. ברם, עיון בלשון הסכם אי-התחרות מלמד כי לא כך בהכרח הם פני הדברים. וכך נפתח המבוא להסכם (ההדגשות להלן הוספו – י"ע):

"הואיל [והמערערים] הינם בעלי מניות בחברת יד יצחק המנהלת מזה שנים רשת סופרמרקטים...

והואיל [והמערערים] מנהלים את חנויות יד יצחק מאז הקמתן ולהם ניסיון וידע רב בענף".

ובהמשך בתניית אי-התחרות גופא המעוגנת בסעיף 3 להסכם:

"בעבור התמורה שתשולם להם על ידי [יינות ביתן], מתחייבים בזה [המערערים]... שלא לעשות שימוש בידע, בניסיון ובקשרים אשר צברו במהלך ניהול העסק הנמכר, לתחרות בחנויות יד יצחק לאחר מכירתן לידי [יינות ביתן] כדלקמן:

3.1 לא להתחרות במישרין או בעקיפין בחנויות יד יצחק, בין כעצמאים ובין כשכירים לרבות על ידי שותפות ו/או על ידי החזקה בעצמם ו/או על ידי אחרים, במניות או בזכויות בתאגידים שיתחרו בחנויות יד יצחק;

3.2 לא לנהל, בעצמם או באמצעות אחרים, סופרמרקט כדוגמת חנויות יד יצחק;

3.3 לא להתקשר, במישרין או בעקיפין, עם כל גוף עסקי אחר בהסכם שעניינו, במישרין או בעקיפין, תחרות בחנויות יד יצחק או סיוע לתחרות.

'תחרות' לצורך הסכם זה תיחשב פתיחה, הפעלה וניהול של סופרמרקט ברדיוס קטן מ-50 ק"מ מחנויות יד יצחק".

פשוטו של מקרא, שמבחינתה של יינות ביתן, כובעם "הניהולי" של המערערים תפס חלק משמעותי בתניית אי-התחרות: כך, התנייה כללה באופן מפורש איסור על המערערים להתחרות ביינות ביתן כשכירים; איסור על ניהול סופרמרקטים; ואיסור על התקשרות בהסכם כלשהו שעניינו תחרות או סיוע לתחרות ביינות ביתן. בנוסף, התיבה "תחרות" הוגדרה בסיפא של התנייה ככוללת גם "הפעלה" ו"ניהול" של סופרמרקט. אף מהמבוא להסכם עולה כי "הניסיון והידע הרב בענף" שיוחס למערערים נכתב בקשר עם היותם מנהלי החנויות, ולא בזיקה להיותם בעלי המניות ביד יצחק. צא ולמד,

שהחשש שמא המערערים יעבדו בתור מנהלים של חנויות מתחרות, עמד גם עמד לנגד עיניה של יינות ביתן.

מסקנה זו נתמכת לא רק בלשון ההסכם לבדה, אלא גם בהגיונם של דברים. מלבד החשש הטבעי של יינות ביתן מפני הקמת רשת מרכולים חדשה על ידי המערערים (תהליך שמעצם טיבו צפוי לארוך זמן מה), ניתן להניח כי אילו היו המערערים מצטרפים לאחת הרשתות המתחרות כמנהלים או כנושאי משרה בכירים ומנצלים את הפלטפורמה והתשתית הקיימת של אותה רשת מתחרה, הם יכולים היו לנגוס לא פחות, ושמא אף יותר, בפלח השוק של יינות ביתן. מכאן רצונה של יינות ביתן להתגונן מפני תרחיש מעין זה, ומכאן ניסוחה הרחב של התנייה וההקפדה לפרט 'ברחל בתך הקטנה' את גדר האיסורים החלים על המערערים.

29. בנסיבות אלו, קשה לקבל את הטענה כי חששה של יינות ביתן מפני מצב בו המערערים ינהלו חנויות מתחרות היה בבחינת 'חשש של מה בכך'; וקשה לקבל את ניסיונם של המערערים לגמד את חשיבות היותם מנהליהן של החנויות ולהציג את התחייבותם להימנע מניהול חנויות מתחרות כהתחייבות שהיא "טפלה" או "נספחת" להתחייבותם שלא להקים עסק חדש שיתחרה ביינות ביתן (ונזכיר זו פעם נוספת כי המערערים נמנעו מלזמן לעדות גורם מטעם יינות ביתן שיתמוך בגרסתם). עלינו לצאת אפוא מנקודת הנחה כי התשלום שניתן למערערים ניתן להם גם בכובעם כמנהלי חנויות, וזאת לצד כובעם כמקימיה ובעליה של יד יצחק.

30. דומה כי לא בכדי ביקשו המערערים להצניע את הזיקה בין תניית אי-התחרות לכובעם כמנהלי החנויות. זאת, משום ששימת הדגש על התחייבותם להימנע מניהול חנויות מתחרות למשך תקופת אי-התחרות, צובעת את תשלומי אי-התחרות בגוונים עזים של הכנסת עבודה פירותית. מסקנה זו עולה במישרין ובמפורש מהלכת ברנע – על שלושת הערעורים הפרטניים שנדונו במסגרתה – בה נקבע כי במישור העקרוני, תשלומי אי-תחרות המשולמים למנהל-פורש הם בבחינת "הכנסת עבודה" הנכנסת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה. ואכן, היה זה בא כוח המערערים שאישר בדיון שהתקיים בפנינו, כי אף לשיטתו, אילו דובר במקרה דנן במנכ"לים שהתקשרו בהסכם אי-התחרות, צריך היה למסות את תקבולי אי-התחרות כהכנסה פירותית (פרוטוקול, עמ' 3). בהעדר מחלוקת בנקודה זו איני רואה להאריך בכך.

31. השאלה היא אפוא האם העובדה שבמקרה דנן המערערים לא שימשו רק כמנהלים, אלא היו גם מי שהקימו את יד יצחק והחזיקו במניותיה, הופכת את תשלומי אי-התחרות לתקבול הוני? לטעמי התשובה על כך שלילית.

לאמיתו של דבר, מקרה בעל נסיבות דומות כבר נדון בעבר בפסיקה. כך, בעמ"ה (ת"א) 353/91 הולצמן נ' פקיד שומה ת"א 4 (14.11.1995) נדון ערעורו של מי שהיה "בעל מניות ומנהל בחברת סופרפארם ישראל בע"מ ממקימי סופר פארם בישראל" (שם בפס' 1, ההדגשות הוספו – י"ע). הולצמן-המערער מכר את מניותיו בחברת סופרפארם לחברה אחרת, ובו ביום התקשר עם סופרפארם בהסכם אי-תחרות, בו התחייב "להימנע מלהתקשר בעסק מתחרה לעסקה של סופרפארם או לעזור בהקמת עסק דומה במשך 5 שנים מיום החתימה" (שם, ההדגשות הוספו – י"ע). טענתו של הולצמן היתה כי התמורה ששולמה לו כנגד התחייבות זו ניתנה עבור מכירת המוניטין שלו, ולכן מדובר בהכנסה הונית. בית המשפט המחוזי (כב' השופט א' פלפל) דחה את הטענה, בקבעו כי יש לסווג את ההכנסה כהכנסת עבודה, שכן מדובר בתמורה ששולמה עבור התחייבות שלא לנצל מידע המהווה קניינו של המעביד המעוניין להבטיח עצמו מפני פגיעה בקניינו הוא (שם, פס' 5). ערעורו של הולצמן לבית המשפט העליון נדחה בפסק דין בן פסקה אחת, בו נקבע כי "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)). מדברים אלו עולה כי משעה שבית המשפט השתכנע כי אין מדובר במכר מוניטין, פשוט היה בעיניו כי התשלום שהתקבל כנגד תניית אי-התחרות הוא תקבול פירוטי החייב במס הכנסה (וראו גם ההתייחסות לעניין הולצמן בפסק דיני בעניין ברנע בפס' 38).

32. אכן, אין לכחד כי נסיבותיו של עניין הולצמן אינן זהות לנסיבות המקרה שלפנינו. בעניין הולצמן, הסכם אי-התחרות נכרת בין המנהל-הפורש-בעל המניות אל מול החברה שאת מניותיה הוא מכר (סופר-פארם). בעוד שבמקרה שלפנינו, הסכם אי-התחרות נכרת בין המנהלים-בעלי המניות אל מול החברה הרוכשת (ינות ביתן). במילים אחרות, אילו במקרה שלפנינו היה אחד המערערים מוכר את מניותיו ביד יצחק לצד ג' כלשהו ובמקביל מתקשר בהסכם אי-תחרות עם יד יצחק, אזי ניתן היה לומר כי המסגרת העובדתית בשני המקרים זהה.

אלא שלטעמי, אין בהבדל זה כדי להוביל לתוצאה שונה מזו שנפסקה בעניין הולצמן. הסיבה שבגינה הסכם אי-התחרות בעניין הולצמן נכרת מול סופרפארם, נבעה

מן העובדה שהולצמן, שהחזיק אך בחלק ממניותיה של סופרפארם, מכר את חלקו בלבד, כך שסופרפארם המשיכה בפעילותה העסקית ולכן נדרשה להגן על עצמה מפני מצב שבו הולצמן יחבור למי ממתחריה. לעומת זאת, במקרה שלפנינו כל פעילותה של יד יצחק בשוק הרלוונטי נמכרה ליינות ביתן, וממילא מי שנדרשה להגן על עצמה מפני תחרות מצד המערערים היתה יינות ביתן.

33. דומה כי הבדל זה בין שני המקרים מחדד ומציף את הקושי הלכאורי שהערעור דגן מעורר. קושי לכאורי זה נובע, כך נראה, מן העובדה שתשלומי אי-התחרות שולמו למערערים בעת מכירת העסק, מה שמוביל לנטייה לתפוש את תשלומי אי-התחרות בתור חלק מהתמורה הכללית ששולמה עבור מכירת העסק כולו.

במקרה דגן, תפישה זו אף עולה במישרין מחומר הראיות. כך, כפי שפורט לעיל, היה זה רו"ח הכהן שהעיד כי התמורה כולה עבור פעילותה של יד יצחק הועמדה על 121 מיליון ₪, כאשר פיצולה להסכם מכירה (91 מיליון ₪) והסכם אי-תחרות (30 מיליון ₪) נעשה בדיעבד. מכאן הנטייה הטבעית לראות את התשלום בסך 30 מיליון ₪ כחלק מהתמורה הכוללת, ומכאן יכולה להישמע הטענה כי כשם שהתשלום בסך 91 מיליון ₪ הוא תקבול הוני ("גדיעת העץ"), כך ה-30 מיליון ₪ המהווים חלק מהתמורה הכוללת – גם הם תקבול הוני.

34. אלא שתפישה זו בטעות יסודה. אכן, אין חולק שהתמורה בסך 91 מיליון ₪ ששולמה ליד יצחק עבור מכירת פעילותה העסקית, היא תקבול הוני. באספקלריה זו, ברי כי אם מלוא התמורה בסך 121 מיליון ₪ היתה משולמת ליד יצחק, היה הסכום כולו מסווג כתקבול הוני (החייב במס חברות). או-אז, אילו רצו המערערים להעביר חלק מהתמורה מקופתה של יד יצחק אל כיסם הפרטי, הם יכלו לעשות כן בצורה של משיכת דיבידנד מכספי החברה (מה שהיה מחייב אותם בתשלום מס על דיבידנד). [יצויין כי במישור התוצאתי מבחינת שיעורי המס, צירופם של מס חברות + מס על דיבידנד הוא דומה עד כדי זהה לתשלום מס על הכנסה פירותית].

הצדדים במקרה שלפנינו בחרו במתווה שונה בדמות שני הסכמים נפרדים ופיצול התמורה לשני חלקים. ואולם, ברי כי אין במתווה הנבחר כשלעצמו כדי להכריע כיצד יסווג התקבול, שהרי לעולם יש לבחון את מהותו של התקבול, וקשה להלום שעצם פיצול התמורה יוביל לכך ששיעור המס יפחת בכמצחצית. במילים אחרות, אלמלא הפיצול, אין חולק כי הדרך מקופת החברה לכיסם של המערערים היתה כרוכה בתשלום מס מלא (מס חברות + מס על דיבידנד). לפיכך, על מנת לאפשר למערערים

"לעקוף" את הצורך לשלם מס מלא, עלינו להשתכנע כי מבחינה מהותית אין מדובר בחלק מהתמורה הכוללת ששולמה ליד יצחק בגין מכירת הפעילות העסקית, אלא בתשלום שניתן למערערים שהוא במהותו תקבול שבהון.

מזווית אחרת, ניתן לומר כי לפנינו אחת מבין שתי אפשרויות: אילו מדובר בתקבול שהוא חלק מהתמורה הכוללת בגין מכירת הפעילות העסקית של החנויות, אזי תמורה זו שולמה ליד יצחק, והדרך לכיסם הפרטי של המערערים עוברת בתשלום מס חברות + מס על דיבידנד (כפי שנקבע במקרה דנן על ידי פקיד השומה בשומתו הראשונה); מנגד, אילו מדובר בתשלומי אי-תחרות "אמיתיים" המיועדים למערערים באופן אישי, אזי יש לבחון את מהותה של תניית אי-התחרות (אם עולה היא כדי "גדיעת העץ"). החשוב לעניין זה, שהעובדה שמדובר בתשלום אי-תחרות המתבצע אגב מכירת העסק, אין בה כשלעצמה כדי להכריע לעניין סיווגו של התקבול לצרכי מס, ואין בה כדי לפטור אותנו מהצורך להידרש למאפייניה של תניית אי-התחרות בנסיבות הקונקרטיות שלפנינו.

35. הנה כי כן, שבנו לנקודת ההתחלה של שלב הבחינה השני על פי הלכת ברנע: כעת, בהנחה שתניית אי-התחרות היא אכן תנייה אותנטית, עלינו להידרש למהותה. לטעמי, בחינה זו מובילה למסקנה אחת שאין בלתי, ולפיה יש לסווג את תשלומי אי-התחרות שניתנו למערערים כהכנסה פירותית. אפרט בקצרה.

בהלכת ברנע נדונה בהרחבה ההבחנה בין "גדיעת העץ" ל"קטיפת הפירות" בהקשר של תניות אי-תחרות. כפי שפורט שם בהרחבה, על דרך העיקרון, כאשר מנהל או מנכ"ל פורש ממקום עבודתו ונאסר עליו לעבוד אצל המתחרים למשך מספר שנים, אזי לדידו של המנכ"ל אין מדובר ב"גדיעת העץ". זאת, משום שברגיל, כוחו של מנכ"ל טמון בכישורי הניהול שלו, והתחייבותו שלא לעבוד אצל המתחרים אינה מונעת בעדו מלהמשיך ולנצל את כישורי הניהול שלו לטובת גופים שאינם נמנים על המתחרים. לכן, גם אם הכנסתו תיפגע עקב תניית אי-התחרות, הרי שמדובר בפגיעה בפוטנציאל ההשתכרות שאינו עולה כדי גדיעת העץ (שם, פס' 53). עוד נקבע, כי לדידו של המנהל-הפורש, "הפירצה שאותה [מענק אי-התחרות] בא למלא הינה שכר העבודה החסר שהעובד לא יזכה לו לנוכח התחייבותו שלא להתחרות במעבידו", בבחינת "תחליף שכר", וככזה דינו להיות ממוסה כשכר עבודה (שם בפס' 44, ההדגשות במקור – י"ע).

36. עמדנו לעיל על כך שבמקרה דנן, חלק משמעותי מתניית אי-התחרות כוון כלפי המערערים בכובעם כמנהלי החנויות. קביעה זו היא בעלת חשיבות רבה, וכפי שכבר הזכרנו, אף בא כוח המערערים הסכים כי אילו שימשו המערערים (רק) כמנכ"לים – אזי תשלומי אי-התחרות היו מסווגים כהכנסה פירותית. עולה מהאמור, כי ככל שניתן "לייחס" חלק מתשלומי אי-התחרות ל"כובעם הניהולי" של המערערים, הרי שחלק זה הוא תקבול פירותי מובהק.

יצויין, בהקשר זה, כי התייחסות לתשלומי אי-התחרות כאל "פיצוי בגין הפסקת עבודה" עולה במפורש מהתכתובת של המערערים מול רשויות מע"מ בעקבות כריתת ההסכם (ראו כותרת מכתבו של רו"ח (ומשפטן) שלומי ואקנין מטעם המערערים מיום 29.4.2007 (נספח 2 לתצהיר גרינברג מטעם המשיב)). יתרה מכך, בגוף המכתב נאמר במפורש כי התחייבותם של המערערים בהסכם אי-התחרות היתה "שלא לעשות שימוש בידע, בניסיון ובקשרים אשר צברו במהלך ניהול העסק הנמכר"; כי "מדובר בקבלה חד פעמית של סכום המשולם בשל הידע אשר נצבר בידי בעלי המניות מתוקף עבודתם בחברה"; וכי "ביסודו של הסכם אי התחרות, עומדת הימנעותם של הבעלים מלתת שירותים בעתיד ולמכור נכסים בעתיד הנוגעים לעיסוקי החברה" (ההדגשות הוספו – י"ע). מכאן, שאף לשיטת המערערים, הזיקה בין התשלומים לבין כובעם כמנהלי החנויות היא משמעותית ומובהקת. אין להתפלא אפוא כי בסיכומיהם בערעור, המערערים היו נכונים, ולו לחלופין, להכיר בכך שחלק מתשלומי אי-התחרות שולמו להם בכובעם כשכירים (פס' 13 לסיכומי התשובה מטעמם).

עוד אוסיף, כי אם נצעד ברוח פסק הדין המחוזי בעניין הולצמן, אזי ככל שתשלומי אי-התחרות שולמו למערערים תמורת הקשרים שהם צברו "במהלך ניהול העסק הנמכר" ו"מתוקף עבודתם בחברה", ניתן לטעון כי מדובר בידע שהוא קניינו של המעביד (יד יצחק) ולכן אין לראות בכך מכירת "נכס" על ידי המערערים. מה עוד, שאין חולק כי המוניטין של יד יצחק נמכר ליינות ביתן במסגרת הסכם המכירה (ראו, בין היתר, הגדרת "הממכר" בסעיף 2.9 להסכם המכירה, הכולל את "המוניטין של המוכרת, והחנויות, שמה המסחרי של המוכרת...").

סיכומו של דבר, שחלק משמעותי של תניית אי-התחרות כוון כלפי המערערים בכובעם כמנהלי החנויות, באופן ההופך חלק זה לתקבול פירותי המהווה הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה.

37. קביעה זו מובילה אותנו לשאלה כיצד יש להתייחס לחלק הנוחר של תניית אי-התחרות, דהיינו לחלק שכוון כלפי המערערים בכובעם "היזמי" בתור מקימי יד יצחק. המערערים, והדברים הוזכרו בראשית פסק הדין, ביקשו להגדיר את "הנכס" שנמכר על ידם בתור "הזכות להתחרות ביינות ביתן". ואולם, כפי שציינתי, לא די בתיאור העסקה בתור עסקה של "מכירת זכות" כדי להפוך אותה להונית, ולעולם יש לבחון את מהותה של העסקה.

יתרה מכך. הטענה כי עסקה של "מכירת הזכות להתחרות" היא עסקה הונית, רחוקה מלהיות מדויקת וממצה. אמנם, אין חולק כי יינות ביתן ביקשה למנוע תחרות, והרי בדיוק לשם כך היא פעלה לכבילתם של יד יצחק והמערערים בתניות אי-התחרות. ואולם, עובדה זו אינה מובילה בהכרח למסקנה כי הזכות "שנמכרה" על ידי מקבל התשלום היא "נכס" הוני בדמות "הזכות להתחרות". עמדתי על הדברים בעניין ברנע:

"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 בגדיעת העץ" (שם בפס' 56, ההדגשות במקור – י"ע).

דברים אלה נאמרו באספקלריה של יחסי עובד-מעביד, והם יפים גם במישור העקרוני: שאיפתו של הגורם המשלם למנוע תחרות, אינה הופכת את מקבל התשלום למי שמכר נכס הוני בדמות הזכות להתחרות. רוצה לומר, שהשאלה אם התנייה מונעת בפועל אפשרות להתחרות, היא חיצונית לשאלה מהי הזכות הנמכרת, ושומא עלינו לתהות על קנקנה של אותה "זכות להתחרות".

38. דוגמה לתשלומי אי-תחרות ששולמו שלא במסגרת יחסי עובד-מעביד הובאה בעניין ברנע, שם תואר מקרה בו פרופסור למשפטים מקבל תשלום מגוף פרטי, תמורת הסכמתו להימנע ממתן חוות דעת לטובת גוף פרטי מתחרה למשך מספר שנים. וכך נאמר שם בנוגע לשאלה אם תניית אי-תחרות מהסוג המתואר עולה כדי "גדיעת העץ":

"...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). [...] [ניתן לומר 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" (שס, פס' 53).

הנה כי כן, השאלה אינה אם תשלומי אי-התחרות ניתנו במסגרת יחסי עובד-מעביד אם לאו, שהרי גם תשלומי אי-תחרות הניתנים שלא במסגרת יחסי עובד-מעביד יכולים להיחשב הכנסה פירותית. אי לכך, העובדה שתניית אי-התחרות במקרה דנן כוונה כלפי המערערים 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.

39. ומהם מאפייניה של תניית אי-התחרות במקרה דנן? כפי שתואר בראשית פסק הדין, אנו עוסקים בתניית אי-תחרות "מרוככת" בשלושה היבטים: תחום העיסוק – שהוגדר בתור "פתיחה, הפעלה וניהול של סופרמרקט"; התחום הגיאוגרפי – הגבלת תוקף תניית אי-התחרות לרדיוס הקטן מ-50 ק"מ מחנויות יד יצחק; וממד הזמן – העמדת תקופת אי-התחרות על כשלוש שנים (סעיפים 2, 3 להסכם אי-התחרות).

לטעמי, שילובם של שלושה היבטים אלה של תניית אי-התחרות מוביל למסקנה ברורה כי התחייבותם של המערערים אינה עולה כדי "גדיעת העץ". רחוק מכך. כפי שציין בית משפט קמא, המערערים יכלו לנצל את כישוריהם ואת ניסיונם ולפתוח מרכזים בנקודות הממוקמות מחוץ לטווח 50 הק"מ [הערה: הגבלה גיאוגרפית זו נקבעה אך ורק בהסכם אי-התחרות שנכרת מול המערערים באופן אישי, בעוד שתניית אי-התחרות שחלה על יד יצחק על פי הסכם המכירה לא הוגבלה לטווח גיאוגרפי מסוים]. בית המשפט המחוזי דחה את טענת המערערים כי ניתוקם משוק

הדיסקאונט למשך 3 שנים "כמוהו כהיעלמות לנצח", וקבע כי "הנכס העיקרי בו החזיקו המערערים היה יכולת ניהול ראויה בלוויית ניסיון וידע רב... בתחום הקמעונאות", וכי הידע והניסיון של המערערים לא ילך לאיבוד בחלוף שלוש שנים, בפרט כאשר המערערים יכולים להקים חנויות דומות מחוץ לטווח 50 הק"מ (פס' 16-15 לפסק הדין).

קביעות אלה של בית משפט קמא מקובלות עלי בעיקרן, ואף אם אניח כי הנכס העיקרי של המערערים לא היה בהכרח "יכולת ניהול", אלא גם "יכולת הקמה" של מרכולים, אין בכך כדי להעלות או להוריד, שכן יכולת זו לא התבטלה עם כריתת תניית אי-התחרות, אלא הוסיפה להתקיים. לכל היותר, ניתן לומר כי יכולתם של המערערים להקים מרכולים חדשים נחלשה במידת מה למשך תקופת אי-התחרות, שכן המומחיות והקשרים שהם רכשו לאורך השנים התמקדו באזור המרכז, ואילו התרחקות גיאוגרפית של כמה עשרות קילומטרים תאלץ אותם לרקום קשרי עבודה עם גורמים חדשים ולהשקיע משאבים נוספים. אני אף נכון להניח כי יכולתם של המערערים להקים מרכולים חדשים בתוך תחום 50 הק"מ לאחר תקופת אי-התחרות – נחלשה במידת מה בעקבות הסכם אי-התחרות, בשל התרופפות קשרי מסחר ועבודה וכניסה אפשרית של שחקנים נוספים לשוק. אלא ש"היחלשות" זו אינה משולה ל"גדיעת העץ" של המערערים, אף לא קרוב לכך. בשורה התחתונה, במונחיה של הלכת ברנע, אין לומר כי התוצאה המעשית של תניית אי-התחרות היא שלילת יכולתם של המערערים לשוב ולהקים מרכולים, לא במהלך תקופת אי-התחרות ולא בתומה.

אשר על כן, יש לראות את התקבול ששולם למערערים גם בכובעם כמקימי יד יצחק, כנגד התחייבותם להימנע מהקמת מרכולים מתחרים – כתקבול פירותי.

40. בשולי הדברים, אעיר כי לטעמי, ספק אם המשבצת של "הכנסת עבודה" לפי סעיף 2(2) לפקודה (בגדרה הכנסנו את תשלומי אי-התחרות שניתנו למערערים בכובעם כמנהלים שכירים), היא האכסניה המתאימה לתשלומי אי-התחרות ששולמו להם בכובעם כמקימי יד יצחק. דומה כי יש קושי מסוים להשקיף על פרקטיקה של "הקמת מרכולים" כעל "הכנסה מעבודה", ושמה תיאור מדויק יותר הוא כי מדובר ב"עסקם" של המערערים (וראו הגדרת "עסק" בסעיף 1 לפקודה: "לרבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשייה"). ייתכן אפוא כי מבין מקורות ההכנסה המנויים בסעיף 2 לפקודה, המשבצת של סעיף 2(1) שכותרתו "עסק ומשלח יד" – העוסק ב"השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעל אופי מסחרי" – היא המשבצת הנכונה לסיווג התקבול האמור.

41. למעלה מן הצורך, אציין כי אילו היו נסיבות המקרה שונות, באופן שהיה מוביל אותנו למסקנה כי החלק של תניית אי-התחרות שכוון כלפי המערערים בכובעם "היזמי" בתור מקימי יד יצחק הוא התחייבות המהווה "גדיעת העץ" – עדיין לא היה הדבר בבחינת סוף פסוק. או-אז היה עלינו להידרש לשאלה כיצד, אם בכלל, ניתן לבצע חלוקה אריתמטית של תשלומי אי-התחרות בין שני "כובעים" אלה של המערערים ומהי ההשלכה המיסויית של חלוקה שכזו. שאלה נוספת שעשויה היתה להתעורר היא בנוגע לתחולתו של סעיף 89(ג) לפקודה. כזכור, סעיף 89(ג) קובע כי "פירוטי והוני – פירוטי עדיף", ומקום בו מדובר בתקבול שהוא בעל מאפיינים מעורבים – אזי לכאורה דינו של התקבול כולו להיות מסווג כתקבול פירוטי. מנגד, ייתכן שיש להבחין לעניין זה בין שני מצבים שונים: האחד – כאשר הסכום המלא מורכב מתקבול הוני ומתקבול פירוטי שיש קושי להפריד ביניהם; והשני – כאשר ניתן לסווג את הסכום כולו הן כתקבול פירוטי הן כתקבול הוני. כשלעצמי, דומני כי מנגנון "שובר השוויון" המעוגן בסעיף 89(ג) נועד למצבים מן הסוג השני בהם התקבול כולו ניתן לסיווג כפול. מכל מקום, לנוכח מסקנתי כי מלוא תשלומי אי-התחרות במקרה דנן הם תקבול פירוטי, איני רואה להידרש לשאלות אלה.

סיכום וסוף דבר

42. נסכם את התחנות בהן עברנו בדיוננו לעיל:

א. חלקה הראשון של הלכת ברנע, בה נקבעה "חזקת הכנסת עבודה" בנוגע לתשלומי אי-תחרות, אינה חלה במקרה דנן (זאת על בסיס ההנחה שבמקרה דנן איננו עוסקים בתשלומים הניתנים במסגרת יחסי עובד-מעביד). עם זאת, יתר חלקיה של הלכת ברנע כוללים דיון עקרוני החורג מתשלומים הניתנים במסגרת יחסי עובד-מעביד, ועל כן המתווה שנקבע בה לצורך בחינת תשלומי אי-תחרות, והעקרונות שנקבעו לצורך הבחנה בין תקבולי אי-תחרות הוניים ופירוטיים – עומדים בתוקפם גם במקרים בהם אין מדובר ביחסי עובד-מעביד, כבמקרה דנן.

ב. בהתאם לשלב הראשון של מתווה הבחינה שנקבע בהלכת ברנע, יש לבחון אם תניית אי-התחרות היא אותנטית, או שמא מדובר בכסות לתשלום אחר או בניסיון להתחמק מתשלום מס. במקרה דנן, אף שישנן אינדיקציות לכך שפיצול התמורה להסכם מכירה + הסכם אי-תחרות נעשה בדיעבד לשם הפחתת שיעור המס

(כפי שבית משפט קמא קבע), הרי שאין מדובר בממצא קונקלוסיבי, ועל כן עלינו לצאת מנקודת הנחה כי מדובר בתניית אי-תחרות אותנטית.

ג. במישור העקרוני, העובדה שמדובר בתשלומי אי-תחרות המשולמים אגב מכירת עסק, אין בה כשלעצמה כדי להפוך את תשלומי אי-תחרות לתקבול הוני, ואין בה כדי לפטור אותנו מהצורך להידרש למאפייניה הקונקרטיים של תניית אי-תחרות.

ד. במקרה דנן מדובר בתניית אי-תחרות "מרוככת", הן בהיבט הגיאוגרפי (רדיוס של 50 ק"מ) והן בממד הזמן (3 שנים). בנוסף, תניית אי-תחרות כוונה כלפי המערערים הן בכובעם כמנהלי החנויות ומפעיליהן והן בכובעם כמקימיה של יד יצחק. בכל הנוגע להתחייבותם של המערערים להימנע מניהול חנויות מתחרות, הרי שעל פי הלכת ברנע, מדובר בתקבול פירותי מובהק המהווה "הכנסת עבודה" הנכנסת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה. באשר להתחייבותם של המערערים להימנע מהקמת מרכולים חדשים, הרי שלנוכח מאפייניה המרוככים של התנייה, מדובר בתנייה שאינה עולה כדי "גדיעת העץ", ואף רחוק מכך. זאת, משום שלא נשללה מהמערערים היכולת להקים מרכולים במהלך תקופת אי-תחרות (מחוץ לתחום 50 הק"מ) ואף לא בתום שלוש השנים של תקופת אי-תחרות (היכן שירצו). אי לכך, מדובר בתקבול פירותי הנכנס בגדרו של סעיף 2(1) לפקודה, שעניינו בהכנסה מ"עסק ומשלה יד".

ה. לאור מסקנתנו דלעיל, איננו נדרשים לשאלת תחולתו של סעיף 89(ג) לפקודה, הקובע את העקרון "פירותי והוני – פירותי עדיף".

43. סוף דבר, שיש לסווג את מלוא תשלומי אי-תחרות שקיבלו המערערים כתקבול פירותי, ועל כן דין ערעורם להידחות.

המערערים ישאו בשכר טרחת המשיב בסך 45,000 ₪.

1. בנסיבות הענין – אני מצטרף לתוצאה המוצעת ע"י חברי, השופט י' עמית, בחוות דעתו המקיפה ולחלק מהנמקותיו, המבססות את התוצאה האמורה. כמוהו – אף אני אינני סבור כי יש להרחיב את מה שנפסק ב-ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ' יוסף ברנע (10.08.2018) (להלן – ענין ברנע; שם נקבע כי על תשלומי אי-תחרות שמשלם מעביד לעובדו חלה חזקה הניתנת לסתירה שמדובר בהכנסת עבודה פירותית) – גם על מצבים של אי-תחרות בהם סכומי כסף משולמים כחלק מתמורה המועברת מאת הקונה למוכר בעת מכירת עסק.

יחד עם זאת דרך הניתוח הבסיסית שלי שונה, ולפיכך בהערותי שלהלן אפרט רק אותם עניינים ושיקולים שהעלה חברי – להם אינני יכול להיות שותף.

2. לשיטתי – מעבר לעניינים שעליהם חלה ההלכה שנפסקה בענין ברנע – "יש לבחון כל תקבול ותקבול על פי מהותו על מנת לקבוע האם מדובר ברווח הון, או בהכנסה פירותית". בכך אני מאמץ את הניסוח וההגיון שעמד ביסוד גישתה של חברתי, השופטת א' חיות (כתארה אז) בענין ברנע, שסברה בדעת יחיד שם שזה צריך להיות הדין אף במה שעמד לדיון בפרשה הנ"ל. אמנם דעתה זו בענין ברנע (שהובעה על ידה עוד קודם לכן ב-ע"א 2640/16 פקיד השומה נ' ניסים (02.02.2014)) – לא נתקבלה באותו מקרה, ולפיכך ההלכה שנפסקה בסוגיה שעמדה לדיון בענין ברנע מחייבת, ואולם טעם הדברים שהוצגו על ידי חברתי נכון ולו בקל וחומר על סיטואציות אחרות מאלו שנדונו בענין ברנע, לגביהם יש להכריע פרטנית. בהקשר האמור וביחס לחזקה הניתנה לסתירה שנקבעה שם, יש לציין כי בית משפט זה כבר הבהיר בעבר (בהרכבים מורחבים) ובפסיקות נוספות כי ככל שניתן ראוי להימנע מיצירת חזקות בחקיקה, או ב"חקיקה שיפוטית", או על דרך של פרשנות (ואכן אף חברי סבור כך כאמור במקרה שלפנינו). עיינו: בג"צ 10662/04 חסן סלאח נ' המוסד לביטוח לאומי, פ"ד ס"ה (1) 782 (28.02.2012) (להלן: הלכת חסן); ע"מ 5017/12 אמזלג נ' עמידר, החברה הלאומית לשיכון בישראל בע"מ (29.01.2013); ע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נתניה (17.01.2014). חוות דעתי ב-ע"מ 9447/16 פלוני נ' היועץ המשפטי לממשלה ולמשרד הרווחה (28.02.2017) (להלן: עניין פלוני).

זאת ועוד – אחרת. לתפיסתי הניתוח של ההתנהלות והתוצאה המיסיית צריכים להיגזר פה ממתודולוגיה המבוססת על עקרונות של משפט חוקתי ומינהלי לנוכח דיני המס, ולא דווקא על יסוד הפיתוח המוצע על-ידי חברי. הנה כי כן כאשר

מדובר בזכות חוקתית שנפגמת יש לקבוע, ככל שאין למצוא פרשנות "מרככת" לגבי הגריעה מהזכות – כי הפגיעה איננה עומדת בתנאי "פיסקת ההגבלה" (השוו: הלכת חסן ועניין פלוני). הזכות לתכנון מס נשענת לפיכך, לשיטתי, על עקרונות חוקתיים מבוססים, והיחסים שבין הפרט לבין רשויות המס, מעוגנים בהקשרים אלה, בין השאר, במשפט המנהלי, לצד הוראות דיני המס.

עיינו: ע"א 8958/07 פקיד שומה תל אביב יפו 5 נ' שבטון (18.08.2011), בפסקה 36, והאסמכתאות המובאות שם; דוד גליקסברג "המשפטיזציה של המיסים: על זיקתו של השיח המסי לשיח המשפטי הכללי" ספר ברק 595, 614 (2009); יוסף מ' אדרעי "דיני מיסים כמשפט ציבורי" משפט וממשל ה' 57 (1999). אפרט את הדברים להלן.

3. מדברי כב' השופט ד"ר א' סטולר בפסק הדין, מושא הערעור, והן מעמדת חברי בחוות דעתו כאן, עולה כי דעתם איננה נוחה מתכנון המס שנעשה פה.

לגישתי שלילת האפשרויות לתכנון מס בגבולות הדין – איננה עומדת בתנאי "פסקת ההגבלה". מבלי לקבוע מסמרות לגבי כל המותר והאסור בסוגיה מורכבת זו, אביא מדברים שנכתבו בהקשרים אלה בדו"ח הועדה לטיפול בתכנוני המס האגרסביים (2005), שהוגש בשעתו למנהל רשות המיסים (להלן – דו"ח הועדה), ואשר מקובלים עלי במלואם:

"מרחב תכנון המס והזכות לתכנון

האפשרות להשיג מטרה מסויימת במספר דרכים חלופיות וחוקיות, כאשר לכל דרך תוצאת מס שונה, יוצרת למעשה את מרחב תכנון המס. כך, למשל, קיום פעילות עסקית כיחיד עצמאי, או באמצעות חברה בע"מ, המפיקה הכנסות המחולקות כדיבידנד ליחיד, מביאה לתוצאות מס שונות.

מקובל להתייחס לתכנון המס "כמונח כולל, לתיאור מכלול של מהלכים ופעולות משפטיות, הננקטים מתוך תכנון מוקדם ומניבים ארוע מורכב, שתכליתו, ולרוב גם תוצאתו, היא הפחתה או ביטול חבות המס." (א' שמואלי, הימנעות או השתמטות – תכנון מס בין הדינים, הפרקליט מח (דצמ' 2004), עמ' 137).

ככלל, לנישום יש חופש תנועה לנוע במרחב תכנון המס, שמשמעו הזכות לתכנן את עסקיו באופן שחבותו במס תהיה אופטימאלית ולבחור לעצמו את האלטרנטיבה האופטימלית מבחינת חבות המיסים, אך זאת בתנאי שהאמצעים שנקט הינם חוקיים (מקום בו

האמצעים שנקט הנישום הינם בלתי חוקיים הרי שבמדובר ב"התחמקות ממס" (Tax Evasion), המצויה במישור הפלילי של דיני המס...).

יחד עם זאת, גם במקרים שבהם נקט הנישום באמצעים חוקיים בתכנון המס, רשאי פקיד השומה, מנהל מיסוי מקרקעין, או מנהל מע"מ, לפי העניין (כולם, להלן: "פקיד השומה") לקבוע כי העסקה היא "מלאכותית", או ש"עיקר מטרתה הן הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה" ולהתעלם ממנה על פי ההוראות האנטי תכנוניות הקבועות בדיני המס (סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין וסעיף 138 לחוק מע"מ, לפי העניין).

קביעה כאמור של פקיד השומה תיעשה במקרים בהם תוצאת תכנון המס מעוותת, או נוגדת את כוונת המחוקק ותכלית החקיקה, וכפי שהיא משתקפת לאור המטרה העיקרית של העסקה (ראו ע"א 3415/97 פשמ"ג נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פתוח ומימון בע"מ פ"ד נ"ז (5), 915 (2003) (להלן – ענין רובינשטיין)).

ויפים לעניין זה דבריו של כב' הנשיא (דאז) מ' שמגר בעניין חזון (ע"א 4639/91, מנהל מס שבח מקרקעין נ' חזון דוד ואלזה, ליפשיץ דוד וחנה, מור עוזי ובת שבע, פ"ד מ"ח (3), 156 (1994):

"עצם העובדה כי צדדים בחרו במבנה משפטי דל מיסים אינה מצביעה כי המבנה "מלאכותי" או "בדוי". זכותם - ואף חובתם - של מומחים בענייני מיסים לתכנן עסקאות משפטיות כך שלא תהיינה עתירות מס. גבולות תכנון המס היא שאלה קלאסית ונצחית אשר נקבעת בהתאם לנסיבות הספציפיות של כל עניין ועניין.

...אדם רשאי לנצל לטובתו כל הוראה שבדין, הפוטרת ממס או מקילה בו, שהרי לשם כך היא נוצרה; והוא, כמובן, כל עוד אינו מנסה לעוות במעשיו את כוונת המחוקק או לעשות מעשה כלשהו שלא כדין כדי להיכנס לתחומי פטור או הקלה, שלא נועדו לו."

לדעת מלומדים, הזכות לתכנן מס שואבת את הצדקתה, בין היתר, מעקרונות חופש החוזים, חופש ההתאגדות, חרות האדם והאוטונומיה האישית לו, וכנגזרת מזכות ההגנה על קניינו של האדם (ראו: י' גרוס, "הימנעות ממס ועסקאות מלאכותיות", מיסים טו/4, עמ' א-7, עמ' י-6 (אוגוסט 2001), וראו ד' גליקסברג, "גבולות תכנון המס", המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי ע"ש הארי סאקר, הפקולטה למשפטים, האוניברסיטה העברית בירושלים (תש"ן 1990-), עמ' 29).

לגיטימיות צמצום הזכות לתכנון מס

א. כללי

זכותו של אדם לתכנן את עסקיו כך שיחוב בתשלום מס מינימלי, איננה זכות מוחלטת. זכות זו, הגם שהיא לגיטימית, הינה זכות יחסית הצריכה לדור בכפיפה אחת עם זכויות ואינטרסים אחרים. תכנון מס שתכליתו השתמטות ממס (Tax Evasion), קרי העלמת מס או התחמקות ממס, ועל פי רוב, במסגרתו ננקטים אמצעים בלתי חוקיים – אינו ראוי להגנה חוקית וככזה מצוי במישור הפלילי של דיני המס.

שונה המצב באשר לתכנוני מס אחרים, אשר ננקטים בהם אמצעים חוקיים, אך הלגיטימיות שלהם בהקשר של דיני המס יכולה להיות שנויה במחלוקת. כלומר, האם בתכנון המס הרחיק הנישום לכת בהעדר טעם מסחרי לעסקה, או טעם שולי ולא ממשי ונכנס למסגרות שבהן המס מופחת שלא בהתאם לכוונת המחוקק, והכל כפי שעולה ממטרתה העיקרית של העסקה וממכלול הנסיבות.

תכנוני מס אלה יכולים להעלות שאלות של צדק, מוסר, שוויון ועוד - שאלות הנוגעות לקו הגבול שבין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס שאינו כזה ומתי זכותה של המדינה, בשל העדפת האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית, להתערב בתכנון המס, ולהתעלם ממנו.

יפים לעניין זה דבריו של כב' השופט א' ברק בעניין רובינשטיין:

"עסקה מלאכותית אין משמעותה עסקה בלתי חוקית. על פי רוב, מדובר בעסקה חוקית, אך מטעמים מסויימים, המחוקק רואה בה עסקה בלתי לגיטימית בהקשר הפיסקאלי. המתח אינו, איפוא, בין חוקי לבלתי חוקי; המתח הוא בין לגיטימי לבלתי לגיטימי מבחינת דיני המס; המתח הוא בין עסקה שמפחיתה מס באופן לגיטימי לבין עסקה שמפחיתה מס באופן לגיטימי. הדילמה היא בקביעת קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס בלתי לגיטימי. הרצון הוא לקבוע את קו הגבול ולאזן בין זכותו של הנישום לתכנן את המס על ידי ניצול לגיטימי של דיני המס השונים, ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית."

(שם בעמ' 11 ו-12 לדו"ח הוועדה; ההדגשות שלי – ח"מ)

עיינו גם: יחזקאל פלומין, תכנון מס בעסק 9-21 (הוצאת סדן-2007).

4. ראוי לציין כי גם במשפט האמריקאי אנו מוצאים תפיסה דומה לזו המבוטאת בדו"ח הוועדה. ראו: Am. Boat Co., LLC v. United States, 583 F.3d 471 (7th Cir. 2009); Candyce Martin 1999 Irrevocable Tr. v. United States, 822 F. Supp. 2d 968(N.D Cal 2011), Salina P'ship LP, FPL Group, Inc. v. Comm'r, 80 T.C.M. (CCH) 686 (2000) ("It is well settled that taxpayers generally are free to structure their business transactions as they please, even if motivated by .tax avoidance considerations.")

יחד עם זאת בחקיקה האמריקאית הוטלו חובות גילוי ודיווח נרחבות על נישומים ועל מי שמסייעים להם בתכנון היבטי מס (רו"ח ועו"ד) – כדי ליצור שקיפות של העיסקאות מול רשויות המס. ראו: דו"ח הוועדה עמ' 14-16 וכן עיינו – לגבי החובות האתיות הנובעות מכך וחלות על היועצים ומתכנני המס: Heather M. Field, AGGRESSIVE TAX PLANNING & THE ETHICAL TAX LAWYER 36 Virginia Tax Review 261 (2017).

5. אף אצלנו, בעקבות דו"ח הוועדה, נערכו תיקונים בפקודת מס הכנסה (תיקון מס' 147) ובחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 והוטלו חובות של גילוי ודיווח על פעולות שהן תכנון מס, זאת מתוך מטרה להפנות את תשומת-לב רשויות המס לקיומו של תכנון מס כדי לאפשר להן לבחון את לגיטימיות התכנון, בסמוך לאחר הגשת הדוחו"ת. הוראות אלו עונות להבנתי לדרישות "פיסקת ההגבלה".

חובת הדיווח על פי פקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה) נקבעה במסגרת תיקון מס' 147 (להלן – תיקון 147) בסעיף 131 (א) (ד) לפקודה והיא מורה כדלקמן:

"אדם שעשה פעולה שנקבעה לפי ס"ק (ז') כתכנון מס חייב בדיווח".

בגדר תיקון 147 הוסמך גם פקיד השומה (בסעיף 145א2 לפקודה) לבצע הליכי שומה נפרדים ביחס לפעולות החייבות דיווח, במנותק מיתר מרכיבי הכנסת הנישום.

מכח הסעיפים המסמיכים, שהוספו בתיקון 147, הוצאו: תקנות מס הכנסה (תכנון החייב בדיווח), תשס"ז-2006. ראו גם: תקנות מס ערך מוסף (תכנון החייב בדיווח), תשס"ז-2006.

בהקשר האמור אעיר עוד כי לשיטתי גם בנושאים שאינם כלולים בחובות הדיווח הנ"ל – הנישום צריך לנהוג בגילוי לב כלפי שלטונות המס, כל אימת שערך תכנון מס, וזאת בשל חובות תום הלב החלות על האזרח ביחסיו עם הרשות. השוו לחוות דעתו של השופט י' זמיר ב-בג"צ 164/97 קונטרס בע"מ נ' משרד האוצר, פ"ד נ"ב (1), 289 (1998).

ע"ת אחיל ואישם את הכללים הנ"ל על ענייננו.

6. המערערים והחברה שבשליטתם (יד יצחק סיטונאות מזון בע"מ) סיכמו עקרונית עם חברת יינות ביתן בע"מ (להלן גם: הקונה, או יינות ביתן) למכור לה את כל פעילותם העסקית בעבור 121,000,000 ש"ח, והתחייבו שלא להתחרות בקונה ברדיוס של 50 ק"מ מחנויות יד יצחק למשך 3 שנים.

לאחר סיכום עקרוני זה פנו המערערים ליודעי דין, מיסוי וחשבונאות (ובהם לרו"ח נדב הכהן) וביקשו כי העיסקה שסוכמה כאמור תיערך ותנוסח כך שתמוזער, במסגרת הדין, חבות המס שלה. הייעוץ שקיבלו מרו"ח הכהן היה לפצל את העיסקה ואת התמורה שסוכמה ל-2 חוזים: האחד יסדיר את המכירה תמורת סכום של 91,000,000 ש"ח – הוא הסכם המכירה, כמשמעו בחוות דעת חברי, השופט י' עמית והאחר יסדיר את אי-התחרות של יחיד המערערים, בעבור 10 מיליון ש"ח לכל אחד מהם – הוא הסכם אי-התחרות, כמשמעו בחוות דעת חברי, השופט י' עמית.

בפניה לייעוץ כאמור ובתוצרי הייעוץ (2 ההסכמים) – אין למצוא, לשיטתי, פסול כשלעצמו, במיוחד לנוכח אי-הבהירות ההלכתית ששררה באותה העת בסוגיות הרלבנטיות, ואשר תוארה, בין השאר, גם בחוות דעת חברי. יתר על כן אף רשויות המס סיווגו בתחילה את הסכם אי התחרות כהוני, ורק לאחר מכן שינו את טעמם והגדירו אותו כפירוטי (יחד עם זאת בדוחו"ת המס של יינות ביתן הוכרה תמורת הסכם אי התחרות כנכס ולא כהוצאה – ראו פסקה 18 לסיכומי המשיב בבית המשפט המחוזי הנכבד, בהסתמך על סעיף 30 לתצהיר הרכזת של מס ההכנסה, שדנה במכלול).

אם בכך היה מסתיים העניין – הייתי נוטה לחשוב שהתנהלותם הראשונית של המערערים והייעוץ שקיבלו היו סבירים בנסיבות, והיה מקום, ולו חלקי, להשגותיהם בערעורם. דא עקא שבמגיעיהם עם רשויות המס הם לקו בפגם מאיין, שמכתיב, לצד נימוקים נוספים שיוזכרו בהמשך – שינוי בתוצאה. על כך מיד בסמוך.

7. בתאריך 24.09.2007 פנה רו"ח שלומי ואקנין במכתב מטעם המערערים למר שי ברגר, מנהל המחלקה המקצועית במע"מ (לעיל ולהלן: "מכתב הפנייה", ראו: נספח 1 לתצהירו של רו"ח גל גרינברג מטעם המשיב). במכתב זה העלה רו"ח ואקנין את עניינם של המערערים, אשר נקשרו בהסכם אי תחרות עם יינות ביתן וביקש את אישור מע"מ לכך כי לא קמה למערערים חבות במע"מ בשל קבלת התמורה בגין הסכם אי התחרות עם יינות ביתן. רשויות מע"מ העניקו, במכתב התשובה שלהם מיום 2.5.07, את האישור המבוקש (ראו נספח 2 לתצהיר רו"ח גל גרינברג הנ"ל).

כפי שנכתב ע"י כב' השופט ד"ר א' סטולר בפסק דינו, מושא הערעור, כבר מן הנדון של מכתב הפנייה, מובהרת מהותו של התקבול נשוא ערעור זה, כפי שהוצגה בפני רשות מע"מ ע"י המערערים: "הנדון: קבלת פיצוי בשל הפסקת עבודה ואי תחרות – חבות במס ערך מוסף" (ההדגשה שלי – ח"מ). הנה כי כן, על פי שיטת המערערים באותו המעמד – מהותו של התקבול הוא פיצוי בשל הפסקת עבודה, דהיינו נושא אופי פירוטי. זאת ועוד – בסעיף 4 למכתב הפנייה נאמר מפורשות: "במקרה דנן, אין מדובר בפעילות כלכלית מתמשכת של הבעלים, אלה (צ"ל – אלא) מדובר בקבלה חד פעמית של סכום המשולם בשל הידע אשר נצבר בידי בעלי המניות מתוקף עבודתם בחברה" (ההדגשה שלי – ח"מ).

השופט, ד"ר א' סטולר, מוסיף בפסק דינו, נשוא הערעור, בהקשר האמור כדלקמן, ואני מסכים עימו בנקודה זו:

"אם לא די בכל אלה, הרי מגיע סעיף 8 למכתב הפנייה, אשר סותם לחלוטין את הגולל על טענות המערערים בערעור זה, כאילו התקבול הינו הוני, בגין "מכר" לכאורי של "נכס": "...לפיכך לא ניתן לראות בבעלי המניות ככאלו אשר מכרו נכס כלשהוא לחברה..." (בהמשך הפיסקה במכתב הפניה נאמר כך: "שכן התמורה בהסכם אי-התחרות משולמת להם בשל כישוריהם ויכולתם להקים עסק מתחרה" – התוספת וכן ההדגשות בציטוט הן שלי – ח"מ).

בערעור טוענים עתה המערערים אחרת. התנהלות עקלקלה שכזו יש בה חוסר תום לב, במשמעותו ובנפקותו המשפטית, והיא אף מולידה מניעות משפטית. ראו: ע"א 9056/12 קינג נ' פקיד שומה ירושלים (04.08.2014), שם בית המשפט קבע כך:

"דוקטרינת ההשתק השיפוטי אינה מוגבלת לטענות בפני ערכאות השיפוט בלבד, והיא חלה אף על טענות

עובדתיות סותרות שהועלו בפני הרשויות, ובכלל זה על טענות שהעלה נישום בפני רשות המיסים".

עיינו גם: ע"א 732/15 פקיד שומה נ' טל (21.03.2016) פסקה 7; ע"א 8659/12 רויכמן נ' מדינת ישראל פקיד שומה חיפה, פסקה 19 לפסק דינו של השופט צ' זילברטל (10.12.2014); ע"א 8453/14 ש. שלמה חברה לביטוח נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (05.06.2016 בפסקה 14); ע"א 782/86 חברת אוטובוסים מטאר נ' מנהל מס ערך מוסף פ"ד מג(2), 564, עמ' 571-572 (1989) ו-ע"א 4107/09 בן עוד שמואל נ' פקיד שומה חיפה (10.08.2011), סעיף כ"ט ואילך.

המסקנה היא, לפיכך, כי המערערים מושקעים מלטעון לפנינו כי התקבול שעל פי הסכם אי-התחרות לא שולם להם כפיצוי בגין הפסקת עבודתם של המערערים ומתוקף תפקידם בחברה.

8. יתר על כן גם מהטעמים המפורטים בחוות דעתה של חברתי, השופטת ע' ברון – לא ניתן לבצע בדיעבד את ההפרדה שהמערערים מבקשים לחילופין לערוך בהסדרי הסכם אי-התחרות ובתמורה שנקבעה בו. בהקשר זה אוסיף כי תכנון מיסוי שנערוך מלכתחילה בגבולות הדין הוא לגיטימי כאמור, אבל בדרך כלל לא ניתן לשנותו בדיעבד, שהרי הסיכוי והסיכון הכלולים בהסכם "המתוכנן" כרוכים יחדיו (יתכן וקם לכך חריג בעקבות שינוי הלכתי, ובלבד שבמהלך המגעים עם רשויות המס היה גילוי מלא מצד הנישום ועמדה עקבית מצידו לכל אורך הדרך).

9. טעם נוסף להצדקת התוצאה בנסיבות נעוץ, לגישתי, בהוראת סעיף 89(ג) לפקודה, אשר מורה כדלקמן:

"89(ג) ריווח ממכירת נכס העשוי להתחייב במס, הן לפי הפרק הראשון לחלק ב' (הכנסה פירותית – ח"מ) והן לפי חלק זה או חלק ה' (הכנסה הונית – ח"מ), יראוהו כחייב במס לפי הפרק הראשון לחלק ב' בלבד (הכנסה פירותית – ח"מ)..."

ראו: פרופ' אהרון נמדר, מס הכנסה, עמ' 604-605 (2010).

10. לסיכום: בכפוף לכל האמור לעיל – אני מצטרף לתוצאה המוצעת ע"י חברי, השופט י' עמית.

המשנה לנשיאה

אני מצטרפת בהסכמה לתוצאה שאליה הגיע חברי השופט י' עמית בפסק דינו המקיף.

חברת יינות ביתן בע"מ (להלן: יינות ביתן) רכשה מחברת יד יצחק סיטונאות מזון בע"מ (להלן: יד יצחק) את פעילותה העסקית ברשת מרכולים (בראש העין, פתח תקווה וכפר סבא); ובכלל זה מכרה יד יצחק ליינות ביתן את השם המסחרי שלה, המוניטין והציוד. במסגרת עסקה זו שילמה יינות ביתן ליד יצחק סך של 91 מיליון ש"ח. נוסף לכך, יינות ביתן התקשרה בהסכם אי תחרות עם שלושת המערערים, שהם בעלי המניות ביד יצחק, מכוחו שילמה לכל אחד מהם סך של 10 מיליון ש"ח (ובסך הכל 30 מיליון ש"ח) (להלן: תשלום אי התחרות ו-הסכם אי התחרות, בהתאמה). על פי הסכם זה המערערים התחייבו להימנע למשך שלוש שנים, מהקמה, הפעלה וניהול מרכולים ברדיוס של 50 ק"מ ממרכולי יד יצחק.

רשויות המס קבעו כי תשלום אי התחרות ששולם למערערים מהווה הכנסה פירוטית, ואילו המערערים סבורים כי מדובר בהכנסה הונית. הנפקות היא בכך שאם תשלום אי התחרות מסווג כהכנסה הונית, המס שיחול על הכנסה זו הוא בשיעור נמוך באופן משמעותי מן המס שיחול אם ההכנסה מסווגת כפירוטית.

בע"א 5083/13 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא (10.8.2016) (להלן: עניין ברנע) נקבעה חזקה (ניתנת לסתירה), שלפיה תשלום ששולם לעובד על ידי מעבידו מהווה הכנסה פירוטית ("חזקת הכנסת עבודה"). מטבע הדברים חזקה זו לא חלה במקרה דנן, שכן בין יינות ביתן לבין המערערים לא מתקיימים יחסי עובד-מעביד. עם זאת, תמימת דעים אני עם חברי כי בענייננו יש להחיל את המבחן הדו-שלבי שנקבע בעניין ברנע, שלפיו שומה על בית משפט להקדים ולהשתכנע כי תניית אי התחרות היא תניה אותנטית; ורק ככל שהמענה לכך הוא בחיוב, יש לבחון אם התשלום בגין אי התחרות מהווה תקבול הוני או פירוטי.

במקרה שלפנינו מתעוררים ספקות ממשיים בשאלת האותנטיות של תשלום אי התחרות. הרושם העולה מן הדברים שנאמרו בעדותו של רואה החשבון שיעץ למערערים בהיבט המיסוי של העסקה, הוא שהתמורה בגין רשת המרכולים פוצלה על ידי המערערים בדיעבד ובאופן מלאכותי לשני רכיבים (תמורה בגין הפעילות העסקית

של יד יצחק, ותשלום אי התחרות למערערים), וזאת מטעמי חיסכון במס. מכל מקום, לא עלה בידי המערערים להניח תשתית מתאימה על מנת לקבוע אחרת; קרי: כי לכתחילה העריכו המערערים את שווי התחייבותם לאי תחרות בסכום כולל של 30 מיליון ש"ח. חרף האמור, השופט עמית מצא לנכון להמשיך לשלב השני של המבחן הדו-שלבי, ואני תמימת דעים עימו כי גם מבחן זה אינו מתקיים בנסיבות דנן. עם זאת, אבקש להעיר בעניין זה מספר מילים.

הסכם אי התחרות חל כאמור הן על הקמה של עסק מתחרה הן על ניהול עסק כזה. חברי מציין כי המערערים המעיטו מחשיבות היותם מנהלי המרכולים, ושמו את כובד המשקל על התחייבותם שלא להקים עסק מתחרה – וזאת במטרה לצבוע את תשלום אי התחרות בגווני הונויים. ואולם לגישתו של חברי, על פי הסכם אי התחרות חלק משמעותי מהתשלום ניתן למערערים בכובעם כמנהלי המרכולים, ומכאן שיש לסווגו כהכנסה פירותית. כך על יסוד ההלכה שנקבעה בעניין ברנע, שלפיה תשלומי אי תחרות המשולמים למנהל בעת פרישתו מתפקידו, מהווים ככלל "הכנסת עבודה"; קרי: תקבול פירותי. השופט עמית מוסיף ומציין שלפחות חלק מתשלום אי התחרות ניתן למערערים בגין התחייבותם שלא להקים עסק מתחרה – ואולם לגישתו גם תקבול זה הוא פירותי, בהינתן מגבלות הזמן והמקום החלות על תניית אי התחרות. ואילו להשקפתי, בנסיבות המקרה לא ניתן להפריד בין כובעם הניהולי של המערערים לבין כובעם כזמני ובעלי המרכולים; ובלשון אחר – יש להשקיף על תניית אי התחרות כמאגדת את הפן הניהולי והפן היזמי של פעילות המערערים תחת כובע אחד. ועם זאת אין בכך כדי לשנות מן התוצאה שאליה הגיע חברי; ואבאר.

המערערים הקימו את יד יצחק בשנת 1992. בראשית הדרך הם פתחו מרכול אחד, בראש העין, ועם השנים הרחיבו בהדרגה את פעילותם ופתחו מרכולים נוספים בפתח תקווה ובכפר סבא. במשך כל השנים הללו, המערערים ניהלו באופן אישי את העסק שיזמו והקימו. במצב דברים זה, כאשר מדובר במי שהקימו את המרכולים ומשמשים כבעלים וכמנהלים גם יחד, התחייבותם להימנע הן מהקמה הן מניהול של עסק מתחרה, מעצימה את הפגיעה בפוטנציאל ההשתכרות שלהם. בהמשך לאמור, דעתי היא שאין לומר כי ההגבלה על תחום העיסוק כפי שנקבעה בהסכם אי התחרות, היא "תניה מרוככת" כלשונו של חברי.

ואולם ההגבלה על תחום העיסוק אינה ניצבת לבדה, ויש לבחון אותה לנוכח מאפייניה הייחודיים, בין היתר בהתייחס להגבלות הגיאוגרפיות ולמשך התחולה שנקבעו בהסכם אי התחרות. בהקשר זה, הסכם אי התחרות הגביל את המערערים

מלהקים ולנהל עסק מתחרה בהיקף גיאוגרפי מוגבל ולמשך זמן מוגדר ולא ארוך במיוחד: המדובר בהגבלה ברדיוס של 50 ק"מ מחנויות יד יצחק, ולמשך תקופה של שלוש שנים. בהינתן האמור, אני שותפה לדעתו של חברי כי ההתחייבות שנטלו על עצמם המערערים אינה עולה כדי "גדיעת העץ", כלשון המטאפורה על "העץ והפירות" כאמת מידה להבחנה בין הכנסה הונית להכנסה פירותית; שכן לא היתה מניעה כי יקימו או ינהלו מרכולים במקומות אחרים בארץ, ובכל מקרה בתום שלוש שנים אף ההגבלה הגיאוגרפית פוקעת.

על יסוד האמור, ואף אם נניח כי הסכם אי התחרות הוא הסכם אותנטי, התוצאה היא שיש לסווג את התשלומים שקיבלו המערערים מכוחו כהכנסה פירותית.

ש ו פ ט ת

הוחלט, פה אחד, לדחות את הערעור.

ניתן היום, ד' בניסן התשע"ח (20.3.2018).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה