

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

השופטת חיות סברה, כי כלל לא קיימת חזקה בנושא, וכל מקרה צריך להיבחן לגופו.

באוגוסט השנה ניתן פסק הדין העליון על ערעורים שהוגשו בשלושת התיקים הנ"ל בנושא אי תחרות של ברנע, אבידן וקרינגל (ע"א 5083/13), ובכולם דחה בית המשפט את טענות הנישומים וקבע כי מדובר בהכנסת עבודה. יחד עם זאת, דומה כי פסק הדין עדיין משאיר פתח צר לטענת אי תחרות במישור ההוני במצבים מסוימים. בכך נדון ברשימה זו, בין היתר, גם על רקע פסק הדין בעניין פלדמן (ע"מ 28006-01-14), שניתן לאחר עניין ברנע.

תמצית פסק הדין העליון בעניין ברנע

פסק הדין נכתב בידי השופט עמית, אשר קבע, בין היתר, כדלקמן:

תחילה אימץ בית המשפט את דעתו של השופט פוגלמן בעניין ניסים (ע"א 2640/11), אשר עסק במיסוי מענקי פיצול והפרטה שקיבלו עובדי בז"ן וגרסה, כי קיימת חזקה, הניתנת לסתירה, כי כל תשלום ממעביד לעובד, לרבות תשלומי אי תחרות, הינו בגדר "הכנסת עבודה". העובדה שמענק אי התחרות משולם עם סיום יחסי העבודה, אין בה כדי להוציאו מתחולת הכנסת עבודה.

בהמשך, קבע השופט, כי הלכת "דין הפיצוי כדין הפרצה", הפרצה שממלא תקבול אי התחרות הינה שכר העבודה החסר שהעובד לא יזכה לו לנוכח התחייבותו שלא להתחרות במעבידו, ובלשונו של

תם ולא נשלם – תקבול בגין התחייבות לאי תחרות כתקבול הוני לאחר פסק הדין בעניין ברנע

פתח דבר

רבות נכתב בשנים האחרונות על סוגיית מיסוי תקבולים בגין התחייבות לאי תחרות מצד עובד כלפי מעבידו. ואכן, סוגיה זו עברה טלטלות לא מעטות. פסקי הדין המחוזיים בעניין ברנע (ע"מ 29425-01-11) ובעניין אבידן (ע"מ 24270-01-11) העניקו רוח גבית לטענה, כי תקבולים כאמור הם הכנסה הונית בידי העובד, אשר שיעור המס עליה הוא מוגבל. לעומת זאת, פסק הדין המחוזי בעניין קרינגל (עמ"ה 6790-01-10) קבע, כי מכירת הזכות להתחרות במעביד היא למעשה הכנסת עבודה, אשר שיעור המס עליה הוא מקסימלי. לאחר מכן ניתן פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין ניסים (ע"א 2640/11), שאמנם דן בסיווג לצורך מס של מענק הפרטה ששולם לעובדים, ולא בשאלת אי תחרות, אך לקביעות בפסק הדין הייתה השלכה ישירה על סוגיה זו. שלושת השופטים קבעו פה אחד שמענק ההפרטה הוא הכנסת עבודה בידי העובדים-הנישומים, אך ניטשה ביניהם מחלוקת לגבי "ברירת המחדל" של הסיווג: השופטת נאור סברה, כי קיימת חזקה חלוטה שתשלומים הניתנים ממעביד לעובדו הם בגדר הכנסת עבודה; השופט פוגלמן סבר, כי החזקה אינה חלוטה וכי היא ניתנת לסתירה; ואילו

גורפת ובלתי מוגבלת בזמן (דבר נדיר במחוזותינו ואף בלתי קביל משפטית).

בהיקש ממשל העץ והפירות, דורש בית המשפט, כי הונו האנושי של עובד ("העץ") עשוי להיות מורכב ממכלול שלם של כישורים ויכולות ("ענפים") אשר באמצעותם ניתן להפיק הכנסות מסוגים שונים ("פירות"). כך למשל, מנכ"ל חברה גדולה הפורש ממקום עבודתו, ועל פי תניית אי התחרות נאסר עליו לעבוד אצל חברות מתחרות למשך מספר שנים. ככלל, אין לומר כי הגבלה מעין זו מהווה גדיעה של העץ, שהרי אותו מנכ"ל יכול לנהל גם חברה בתחום אחר.

עוד נקבע, כי היכולת "לתפור" הסכמי פרישה הכוללים תשלומי אי תחרות נתונה בידי עובדים בכירים בעלי יכולת מיקוח. מתן גושפנקא להתנהלות מעין זו תוביל לפגיעה בעקרון השוויון ולהבחנה בין עובדים בעלי כוח לבין עובדים חלשים יותר.

לגופו של עניין, קבע בית המשפט כי בכל התיקים שלפניו תניית אי התחרות הייתה מגבלה יחסית צרה, אשר אינה משולה ל"גדיעת העץ". על כן, התקבולים ששולמו בגין אי תחרות הם בבחינת הכנסת עבודה.

החריגים המוצגים בעניין ברנע – תקבול עבור

תניית אי תחרות כתקבול הוני

בית המשפט העליון קבע אפוא, כי חזקה על תקבול בגין התחייבות לאי תחרות שהוא "הכנסת עבודה". יחד עם זאת, בית המשפט הותיר פתח לחריג אפשרי, אשר באמצעותו ניתן לסתור את החזקה.

בית המשפט המחוזי, "תחליף שכר". ככזה, דינו להיות ממוסה כשכר עבודה. לעניין זה קבע בית המשפט, כי ההשקפה על תקבול בגין אי תחרות כ"ויתור על זכות" היא מלאכותית, שכן מבחינה מושגית, ניתן להציג כל התקשרות בין בעל נכס לבין צד שני המבקש להשתמש בנכס כ"ויתור על זכות". כך, בעל מקרקעין המשכיר את דירתו לכאורה מוותר בכך על זכותו לעשות שימוש בדירה למשך תקופת השכירות, ולמרות זאת יש לראות את התקבולים כדמי שכירות בידי, ולא כמכירת נכס.

אמנם, תניית אי תחרות שונה מחוזה עבודה רגיל, במובן שאין מדובר בתשלום עבור "שימוש בגורמי ייצור", כי אם בהתחייבות להימנע מלהשתמש בהם, אך לצורך מס אין להבחין בין תשואה הנובעת מהפעלת הון אנושי לבין תשואה הנובעת מאי הפעלתו. באותו אופן, תשלום לבעל מקרקעין תמורת התחייבות שלא להשכירם ייחשב גם הוא לדמי שכירות.

בית המשפט ציין, כי נהוג להשוות את אמצעי הייצור ל"עץ" ואת התשואה ל"פירות". תקבול המשולם בגין "גדיעת העץ" (מכירת אמצעי הייצור) יהווה תקבול הוני, בעוד שתקבול הניתן בגין "קטיף הפירות" (שימוש באמצעי הייצור) יהווה תקבול פירותי. במישור יחסי העבודה, "העץ" הוא הונו האנושי של העובד המקנה לו את עצם יכולתו להשתכר, ואילו "הפירות" הם שכר העבודה.

הקושי בטענה שתשלומי אי תחרות הם תקבול הוני טמונה בכך שמכירת הון אנושי – כישוריו של אדם – אינה אפשרית, אלא אם תניית אי התחרות היא

טכנית, ותחום התמחותם הוא מצומצם (פסקאות 54 עד 56 לפסק הדין): "ניתן לחשוב על דוגמאות בהן גדיעת הענף באמצעות תניית אי תחרות תהא - מנקודת מבטו של העובד - קרובה במהותה לגדיעת העץ. דוגמה היפותטית שהבאנו לעיל היא תניית אי תחרות גורפת שאינה מוגבלת בזמן. דוגמה נוספת יכולה להיות במקרים בהם העץ הרלוונטי הוא בעל ענף דומיננטי בודד המצמיח פירות, כגון בעל מקצוע שכל עיסוקו מצטמצם לאפיק פעולה אחד. טול דוגמה בה טייס מסחרי פורש ממקום עבודתו, ועל פי תניית אי התחרות נאסר עליו לעבוד כטייס בכל חברת תעופה אחרת למשך 7 שנים. אם נניח לצורך הדיון כי במצב הדברים הרגיל, חברות תעופה לא נוהגות להעסיק טייסים שנמנעו מלטוס במשך שנים (שכן "כושר הטיסה" שלהם נשחק), אזי ניתן לומר כי בהיבט התוצאתי, גדיעת הענף למשך מספר שנים משולה לגדיעת העץ..."

כפי שהראינו לעיל, האפשרות של גדיעת העץ, עשויה להיות רלוונטית יותר דווקא לעובדים מקצועיים-טכניים שלא בדרג הבכיר, מקום בו תניית אי התחרות משמעה, הלכה למעשה, השמדת יכולת העיסוק של העובד בתחום המובהק של התמחותו המקצועית. לא כך דרג המנהלים, שתניית אי התחרות לגביו, מהווה על פי רוב מעין "תקופת צינון", שלאחריה ניתן לחזור לשוק העבודה, בין באותו תחום ובין בתחום אחר בו יכולים לבוא לידי ביטוי כישורי הניהול שלהם."

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

חריג מעין זה חל למשל אצל עובד אשר לידע המקצועי שלו יש "תאריך תפוגה", שאחריו כבר אין לו ביקוש. תניית אי תחרות של עובד שכזה, גם אם היא אורכת תקופה מסוימת, גורמת לעובד לאבד את הרלוונטיות שלו ולמעשה "לצאת מהשוק" (פסקה 49 לפסק הדין): "מציאות זו, בכוחה לספק דוגמאות למקרים בהם ניתן יהיה לטעון כי "עסקת" אי התחרות היא בעלת מאפיינים המקרבים אותה לעסקה הונית. כך, ניתן לטעון כי בנסיבות המתאימות, תניית אי תחרות המונעת מהעובד לעסוק בעיסוק מסוים למשך תקופה מסוימת, שוללת ממנו בפועל את האפשרות לחזור ולעסוק באותו עיסוק בעתיד, ולמעשה "מוציאה אותו מהשוק". אם נמשיך בקו טיעון זה, אזי ניתן לומר כי גם אם המעביד, מנקודת מבטו, לא קנה מידי העובד את הונו האנושי, הרי שלדידו של העובד, מבחינה מעשית מהותה של העסקה היא "ויתור" מצדו על הונו האנושי, באופן המהווה עבורו "גדיעה של העץ."

בהמשך בית המשפט נותן דוגמאות לעובדים מסוג זה, ומתמקד בעובדים אשר עבודתם היא מקצועית-

הניהול של הנישום, יוסף ברנע – דרגתו הבכירה בצה"ל, התפקידים הבכירים שמילא לאורך השנים בחברות אלסינט וכור ומעורבותו באסטרטגיה של חברת מפעלי חמצן, ממנה פרש. מעלות אלו שכנעו את בית המשפט המחוזי שתיית אי תחרות מצדו כמוה כויתור על נכס הוני. לפי פסק הדין העליון, אותן המעלות בדיוק היו בעוכריו של הנישום, והביאו את בית המשפט למסקנה ההפוכה – כי מדובר באדם בעל כשרון ניהול מוכח במספר תחומים, שלאחר פרישתו מחברת מפעלי חמצן אף המשיך להתפרנס מכשרונו. מר ברנע עבד בתור מנכ"ל ובעלים של חברת ניהול וייעוץ, וכן שימש כדירקטור חיצוני ויו"ר ועדת הביקורת של הדירקטוריון של חברת סלקום. על כן, התחייבותו שלא להתחרות במפעלי חמצן לא כרתה את הענף או את העץ שהוא מקור ההכנסה של מר ברנע. באופן דומה הסיק בית המשפט העליון, כי הנישום בעניין **אבידן** שהיה במקור איש מכירות ושיווק לא איבד את יכולתו לעבוד בתחומים משיקים במהלך תקופת אי התחרות ולחזור ולעסוק בתחום בסופה: "כשם שמנכ"ל חברה גדולה נוטל עמו בעת פרישתו ממקום העבודה את כישורי הניהול שלו, כך איש ניהול ומכירות הפורש ממקום עבודתו נוטל עמו את כישורי השיווק והמכירה. באספקלריה זו, אין לומר כי הגבלה על איש שיווק ומכירות האוסרת עליו לשווק מוצרים ספציפיים למשך פרק זמן מוגבל, מהווה לדידו כריתה של עץ". בעניין **קרינגל** בית המשפט העליון לא שוכנע, כי מדובר כלל בתנית אי תחרות ולא בתחליף שכר וקבע, כי בכל מקרה

לדידו של בית המשפט, קיים הבדל מהותי בין מנהל בדרג בכיר כגון מנכ"ל, סמנכ"ל כספים או סמנכ"ל שיווק, לבין עובד מקצועי-טכני. מטה לחמו של המנהל הבכיר הוא כישוריו ה"רכים" (soft skills), אשר הולכים אתו תמיד, בין אם הוא מנהל בחברת סלולר ובין אם בחברת תעופה. לעומתו, מטה לחמו של העובד המקצועי הוא הידע שצבר בתחום ההתמחות הספציפי בו הוא עוסק. כך למשל, ידע בתחום תשתיות סלולריות, אשר יש לו ערך רב עבור חברה בתחום הסלולר, אין לו ערך כלל עבור חברה בתחום התעופה.

כן מדגיש בית המשפט, כי גדיעת העץ נבחנת בהקשר לכישורים הספציפיים של העובד הרלוונטי ובלשונו: " יכול הטוען לטעון כי הטייס המושבת - אותו הזכרנו בדוגמה לעיל - יכול להתפרנס כמלצר או כמאבטח בקניון, אך כאשר בגדיעת העץ עסקינו, לא בעצם אפשרות העובד להשתכר שכר כזה או אחר במשלח יד כלשהו עסקינו, אלא באפשרות העובד למצוא עיסוק חלופי מקביל או קרוב מבחינת כישורים, ניסיון, וותק, השכלה, וכיו"ב, גם אם העיסוק החלופי אינו זהה לחלוטין מבחינת המעמד או השכר במקום העבודה ממנו פרש. כך, כפי שהדגמנו לעיל, אין דינו של מנכ"ל, סמנכ"ל כספים או מנהל בעל כישורי ניהול, כדינו של עובד שכל כישוריו המקצועיים קשורים אינהרנטית לתחום עיסוק צר ואף תלויים בו."

בהקשר זה, מעניין להשוות את פסק הדין המחוזי בעניין ברנע לפסק הדין העליון. בפסק הדין המחוזי שם בית המשפט את הדגש על הניסיון וכישורי

"אפשרות הסיווג של תקבול בגין התחייבות לאי תחרות כתקבול הוני, תהא באופן מעשי, בבחינת המיעוט שבמיעוט".

על כן קבע בית המשפט, כי הנישום לא הצליח להיכנס לגדר החריג שנקבע בעניין ברנע, והתקבול שקיבל בגין אי תחרות הוא הכנסת עבודה בידיו.

סיכום מחשבות ותהיות

לסיכום, בית המשפט העליון בעניין ברנע הכריע, כי להוציא מקרים חריגים, תקבול בגין התחייבות עובד לאי תחרות יסווג ככלל כהכנסת עבודה. על מנת להיכנס לגדר החריג הצביע בית המשפט העליון על קיומו של אחד מן החריגים הבאים:

הראשון: תנית אי תחרות לא מוגבלת בזמן.

שנית, תנית אי תחרות, אשר דפקטו מהווה גדיעה של ענף התעסוקה במקרה של בעל מקצוע שכל עיסוקו מצטמצם לאפיק פעולה אחד. כך למשל, טייס שנאסר עליו לטוס במשך שבע שנים. מקרה אחר, המצוין על ידי בית המשפט הוא תנית אי

תחרות על עובד מקצועי טכני שלא בדרג הבכיר.

עיון בחריגים הנ"ל מעורר לכאורה שאלות ביחס לאפשרות קיומם בכלל. שכן, סביר להניח, כי תניית אי תחרות בלתי מוגבלת בזמן לא תעמוד בבחינה חוקתית ותיפסל בשל הפגיעה הקשה בזכויות העובד. לא בכדי, השופטת ברק ארז ציינה בפסק

דינה "כי קשה לחשוב על מצב שבו תנית אי-תחרות המובילה לגדיעתו של מקור ההכנסה תקבל תוקף משפטי". מאותה סיבה, ספק באותו הקשר אם תנית אי תחרות לטייס בת שבע שנים תקבל תוקף חוקי. בנוסף, ניתן לתהות באילו מצבים

לאור כישורי הניהול של הנישום, "הונו האנושי הוסיף לעמוד לרשותו, ואין לומר כי מדובר עבורו ב"כריתת עץ".

פסק הדין בעניין טוביה פלדמן (ע"מ -28006-01)

14

החריג שהותיר בית המשפט העליון כבר מצא את דרכו לטענות הנישומים ולפסיקה, כפי שניתן לראות בפסק הדין המחוזי שניתן זה לא מכבר בעניין פלדמן. הנישום פרש מחברת נס (NESS), כאשר בתפקידו האחרון היה משנה למנכ"ל נס העולמית. ועם פרישתו התחייב שבמהלך תקופה של 24 חודשים ממועד סיום העסקתו, לא יהא מעורב, במישרין או בעקיפין, בכל פעילות אשר מתחרה באופן מהותי בפעילותה של החברה. תמורת התחייבותו זו קיבל הנישום תקבול בסך 550,000 דולר, וטען כי יש להחיל עליו מס רווחי הון. לטענת הנישום, פסק הדין העליון בעניין ברנע אף מחזק את טענתו הנ"ל.

בית המשפט המחוזי דחה את טענתו של הנישום. לדברי בית המשפט, כישוריו של הנישום אינם מוגבלים לתחום מקצועי צר, ותניית אי התחרות לא אסרה עליו לעסוק בכל תפקיד ניהולי באשר הוא. זאת ועוד, לאחר שעזב את חברת נס, הקים הנישום חברה הנותנת שירותי ייעוץ, ולא הוכח, כי שירותי החברה ניתנו ללא זיקה לכישוריו של הנישום שנצברו בעת שנות עבודתו הרבות בחברת נס. יתרה מכך, רבים מלקוחות חברת הייעוץ היו בקשר עם הנישום עוד בתקופת עבודתו בנס. במישור העיוני, קבע בית המשפט, כי לאחר עניין ברנע

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

מעביד יבקש להבטיח אי תחרות מעובד טכני-זוטר, מהחשש, כי תחרות בו מצד אותו עובד תהווה פגיעה משמעותית בעסק. פתרון לכך, ניתן למצוא אולי בהמשך דבריו של בית המשפט, לפיהם ניתן לאשר גם תקבול אי תחרות הוני לעובד בכיר, כל מקרה לפי נסיבותיו. לדידו של בית המשפט העליון החשש מפני תכנוני מס מצד עובדים בכירים "אין בו די כדי לשלול א-פריורי את האפשרות שבמקרים מסוימים תניית אי תחרות תהווה, לדידו של העובד, "גדיעה של העץ", וזאת בין אם מדובר בעובד בכיר ובין אם מדובר בעובד זוטר. כפי שציינתי, על בחינה זו להיעשות בכל מקרה על פי נסיבותיו הקונקרטיות".

מובן, כי להכרעת בית המשפט קיימת נפקות נפרדת גם לעניין החבות בדמי ביטוח לאומי, שכן בעוד שהכנסת עבודה חייבת ככלל בדמי ביטוח לאומי, פיצויי פיטורין ותקבולים הוניים פטורים מחבות זו.

מהיכרותנו את רשויות המס, סביר להניח, כי הן ידחו בלהט כל ניסיון להיכנס לגדרי החריגים. מעניין יהיה לראות, אם בתי המשפט יסכינו למדיניות זו, או לחילופין יכירו בקיומו של החריג במצבים מסוימים, שאחרת פסיקת בית המשפט העליון בעניין ברנע לעניין החריגים תהפוך "לאות מתה".

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז, עו"ד אנה צברי ועו"ד רפאל בוסידאן.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.