

קיבלת פיצוי - מה עם המס?

פסק הדין בעניין אבידן שניתן לאחרונה הפיח רוח חיים בשאלת סיווג תקבול שמקבל עובד בגין התחייבות לאי תחרות מבחינת דיני המס. יש לבחון את שאלת סיווג הפיצוי בהיבט מהותי ובהיבט דיוני

משה דרוקר



עו"ד ד"ר משה דרוקר (רו"ח),
ד"ר מ. דרוקר ושות' -
עורכי דין ונוטריונים

הנה כי כן, בשנים האחרונות שבה ועולה השאלה מה דינו של פיצוי הניתן לעובד (מאמר זה משאיר בצריך עיון פיצוי כאמור, המתקבל עקב התחייבות לאי תחרות כשהמתחייב הוא קבלן משנה או בעל מניות) שהפסיק את עבודתו אצל המעסיק, ואגב הפסקה זו התחייב שלא להתחרות במעסיק וקיבל על כך פיצוי.

במאמר זה תיבחן שאלת סיווג הפיצוי דגן בשני היבטים: היבט מהותי, קרי מהי תחרות ומה משמעות התחייבות של העובד שלא להתחרות; והיבט דיוני, כלומר מה נדרש להוכיח כדי שההתחייבות לאי תחרות והפיצוי המתקבל בעטיה יסווגו כפעיל

לזכות במישרור ההוני. ייאמר ויודגש כי הבחנה זו חשובה נוכח עקרון-על בדיני המס, כנזכר בהלכת חזן (ע"א 9412/03), כי גביית מס אמת היא "נשמת החוק ותכליתו".

היבט מהותי

שלוש אבני יסוד משמעותיות נקודת מוצא בדיונו:

לאחרונה נתקבל בבית המשפט המחוזי בחיפה פסק הדין בעניין מאיר אבידן (ע"מ 11-01-24270) (להלן: פרשת אבידן), והפיח רוח חיים בנושא סיווג תקבול שמקבל עובד בגין התחייבות לאי תחרות. זאת בהמשך לפסיקת בית המשפט המחוזי מרכז בפרשת יוסף ברנע (ע"מ 11-01-29425) (להלן: פרשת ברנע) ופסיקת בית המשפט המחוזי בחיפה בעניין חיים נסים (עמ"ה 859/08).

הכלל בסיווג פיצוי שמקבל נישום, אם היא הכנסה לעניין פקודת מס הכנסה ואם כן מה טיבה, הוכרע בפרשת מצדה הוצאת ספרים (ע"א 161/67), ונקבע כי דין הפיצוי הוא כדין הפרצה שהוא בא למלא.

הוזה אומר, אם פיצוי מסוים מחליף הכנסה פירותית הנרבעת משימוש בגורמי הייצור, ייכנס בנעליה ויחויב במס לפי חלק ב' לפקודה; לחלף פין, אם עסקינן בפיצוי המ"שולם בגין נזק הוני המתקבל בשל מכירת גורמי הייצור או נזק ממשי שנגרם להם, יחולו הוראות חלק ה' לפקודה.

**השאלה השבה ועולה היא
מה דינו של פיצוי הניתן
לעובד שהפסיק את עבודתו
אצל המעסיק, ואגב הפסקה
זו התחייב שלא להתחרות
במעסיק וקיבל על כך פיצוי**



היא מהווה ויתור על זכותו של העובד לעבוד ולה- שתכר כחלק מחופש העיסוק. מודגש כי אין עסקינן בהתחייבות לשמור על סודות החברה לבל יהפכו לנחלת מתחריה; התחייבות כאמור נועדה לשמור על קניינה של החברה או המעסיק ואין בה כדי לפגוע בקניינו של העובד, לכן אין לה ערך כלכלי מבחינתו ואין הוא זכאי לפיצוי בגינה.

בפרשת אבידן נקבע כי "סיווג תקבול שמשלם מעסיק לעובד שסיים עבודתו בתמורה להתחייבות העובד להימנע מתחרות מותנה בנסיבותיו של כל מקרה... כל תקבול ייבחן על פי טיבו ומהותו, בשים לב למאפייניו השונים". ואלה הם:

- **תנאי השוק הרלוונטי** (מבחן אובייקטיבי). משמעות מבחן זה היא קיומם בפועל של מתחרים המוכרים מוצרים, או מספקים שירותים, דומים או

האחת, כפי שנפסק בפרשת AES (ע"א 6601/96), היא כי לכל אדם חירות לעסוק בכל תחום שיחפוץ, בכפוף למגבלות שבדין. כלומר, חופש העיסוק הוא חלק מ"נכסיו" האישיים של אדם, וזכותו הבסיסית לעשות בהם שימוש בכל דרך שיחפוץ - בהפעלה, בהשכרה או מכירה (הימנעות מעיסוק). השנייה, כפי שנפסק בפרשת שמחה שנקר (עמ"ה 169/87), היא כי בדרך כלל כל התשלומים המשולמים לעובד אגב פרישתו הם חלק מפיצויי פיטורים, והטוען אחרת, עליו נטל הראיה. השלישית, כפי שנפסק לאחרונה בפרשת אבידן הנ"ל, היא כי ייתכנו מקרים שבהם תקבול המשולם לעובד בזמן עבודתו או בסיומה יוגדרו כמכירת גורמי הייצור שלו, קרי התקבול בידיו יהיה תקבול הוני. כדי להכריע בטיבו של הפיצוי יש לבחון את טיבה של ההתחייבות שלא להתחרות, אם

חליפיים, לשוק שבו משווקים מוצרי החברה המ- עסיקה, או קיומם של מתחרים פוטנציאליים שע- שויים להיכנס לשוק בהשקעה סבירה במונחי עלות וזמן ולהתחרות בחברה המעסיקה. לא די שקיימת תחרות בפועל או בכוח, כי אם נדרש שהתחרות כאמור תהיה רלוונטית לעובד שהתחייב שלא לה- תחרות, שאם לא כן מתרוקנת התחייבותו מכל תוכן כלכלי. מודגש כי באין תחרות, לא להלכה ולא למ- עשה, אם משום שהשוק אינו משוכלל, או במקרה של מונופול או זיכיונות, או יש בו הגבלה חוקית, ואם משום חוסר הכדאיות הכלכלית האובייקטיבית להתחרות בשוק הקיים (למשל במונופול טבעי) הרי שהתחייבות לאי התחרות לא תהיה רלוונטית אלא ריקה מכל תוכן כלכלי.

• **כישורים אישיים של העובד** (מבחן אובייקטיבי). מהרציונל בפרשת ברנע עולה כי ככל שהמוצר או השירות של החברה המ- עסיקה מזוהה ישירות עם העובד המתחייב שלא לה- תחרות, וככל שיש לעובד כישורים ספציפיים מיוחדים, ידע ספציפי, קשרים אישיים משמעותיים, מעמד אישי ורקורד מוכח או זכויות בק- ניין הרוחני של החברה, כך התחייבותו שלא לעשות בהם שימוש תפגע משמער- תית בזכותו הבסיסית לעבוד במומחיותו.

• **קיומה בפועל של התחייבות שלא להתחרות וערכה הכלכלי** (מבחן אובייקטיבי). מפרשת אבי- דן עולה כי התחייבות שלא להתחרות חייבת להיות מפורשת. אף כי אין דרישת כתב מהותית, על ההת- חייבות שלא להתחרות לנבוע מתוך אומד דעת הצ- דדים בהסכם אי התחרות – מבחן סובייקטיבי. זאת ועוד, נדרש כי להתחייבות זו יהיה ערך כלכלי ממשי, קרי לעובד עשויה לצמוח תועלת כלכלית ממשית מהתחרות במעסיק, והתחייבות שלא להתחרות תסב לו פגיעה ממשית בכושר השתכרותו.

• **מרכיביה של ההתחייבות שלא להתחרות** (מבחן אובייקטיבי). ככל שהפגיעה בחופש העיסוק של העובד תהיה רחבה וספציפית – המגבילה את

זכותו של העובד למכור מוצר מסוים או לספק שי- רות מסוים, בשוק מסוים, באזור גאוגרפי רחב, הן במישרין והן בעקיפין, גם בדרך של מכירה או מתן שירות ישיר או בדרך של סיוע וייעוץ לאחר – כך תהיה ההתחייבות דנן מכירה של גורמי הייצור ושל פירותיו, קרי מכירה הונית.

• **משך זמן ההתחייבות שלא להתחרות.** בפרשת ברנע נקבע כי תקבול בגין ההתחייבות שלא להתח- רות הוא תקבול הוני, אף שתקופת ההתחייבות במ- קרה זה הייתה מוגבלת. חיזוק לכך ניתן גם בפרשת אבידן. לפיכך אפשר לומר כי כאשר משמעותו המ- עשית של משך זמן ההתחייבות שלא להתחרות היא הוצאתו של העובד מהשוק לצמיתות או לתקופה ארוכה מאוד, שתגרום לו לפגיעה משמעותית ביכו- לתו להשתכר בשוק ספציפי, בעת שהמעסיק מבסס את מעמדו בשוק הספציפי על חשבוננו של העובד,

מתחייבת המסקנה כי הפיצוי הוא הוני – גם כאשר תקופת הזמן היא קצרה בלבד. יודגש כי על פי אותו רציונל, הפיצוי בגין התחייבות לאי תחרות לתקופת זמן ארוכה שאין בה כדי לגרום לעובד נזק ביכולת השתכרותו, ובסופה הוא יכול לשוב ולעסוק בתחומו, ייח- שב כהכנסה שבפירות.

היבט דיוני

מהוראות סעיף 155 לפקודה ומהפסיקה בע- יינו עולה כי נטל הראיה והשכנוע מוטל כעיקרון על כתפי הנישום, ומנגד חל על פקיד השומה נטל ההצדקה כי שומתו סבירה. בענייננו, הטוען כי הפי- צוי בגין ההתחייבות שלא להתחרות הוא פיצוי הוני צריך להוכיח כי במקרה שלו יש לסטות מדרך המלך שבה התקבול יסווג כפירותי. לפיכך על הטוען להוכיח במצטבר את קיומה האובייקטיבי של תח- רות בפועל או בכוח; להוכיח כי תחרות זו רלוונטית לו, קרי נעשה ניסיון ממשי ליצור מצב של תחרות עתידית; להוכיח כי קיימת התחייבות לאי תחרות רחבה וארוכה, בנסיבות העניין, גם לפי אומד דעת הצדדים, והתקבול הוא פיצוי על ההתחייבות שלא להתחרות.

בפרשת אבידן נפסק כי ייתכנו מקרים שבהם תקבול המשולם לעובד בזמן עבודתו או בסיומה יוגדר כמכירת גורמי הייצור שלו, קרי התקבול שבידיו יהיה התקבול הוני

עורכי הדין מיקי מיכאלוביץ ואריאל דיאמנט סייעו בכתיבת מאמר זה