



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 47255-01-14 חיים הלמן נ' פקיד שומה תל אביב 4
 ע"מ 42950-02-15 חיים הלמן נ' פקיד השומה תל אביב 4
 ע"מ 47384-01-14 אופיר זוהר נ' פקיד שומה תל אביב 4
 ע"מ 47325-01-14 דרור כהן נ' פקיד שומה תל אביב 4

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המעוררים:
 1. חיים הלמן (ע"מ 47255-01-14 ו – ע"מ 42950-02-15)
 2. דרור כהן (ע"מ 47325-01-14)
 3. אופיר זוהר (ע"מ 47384-01-14)
 ע"י בא כח עוה"ד משה אהרוני (רו"ח)

נגד

המשיב:
 פקיד שומה תל אביב 4
 ע"י בא כח עוה"ד מיכל ריצ'ולסקי פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

3

4

פסק דין

5

6 לפני ערעור על שומה שקבע המשיב בצו לשנות המס 2008 ו – 2009 (ע"מ 47255-01-14), שומה שקבע
 7 המשיב בצו לשנות המס 2008 (ע"מ 47325-01-14), שומה שקבע המשיב בצו לשנות המס 2008 ו –
 8 2009 (47384-01-14) ושומה שקבע המשיב בצו לשנות המס 2010 (ע"מ 42950-02-15).

9

10 רקע

11

12 בתקופה הרלבנטית החזיק כל אחד מהמעוררים בשיעור מסוים מהון המניות המונפק של אקס אי
 13 וי בע"מ (להלן: "החברה"). ביום 31.12.2007 רכשה IBM את מניות החברה ובמסגרת רכישה זו
 14 נכרתו בין IBM לבין בעלי המניות של החברה: הסכם רכישה (להלן: "הסכם הרכישה"), הסכם בעל
 15 נייר ערך מיועד (להלן: "הסכם מיועד") והסכם שימור עובדים (להלן: "הסכם שימור"). מכוח
 16 ההסכמים האמורים קיבל כל אחד מהמעוררים סכום מסוים לאלתר וסכומים נוספים ששולמו
 17 בפריסה של שלוש שנים ובתנאי ששימש כעובד או יועץ של IBM או חברה קשורה (הסכומים
 18 הנוספים יכוננו להלן: "התמורה הנוספת").

19

20 בדיווחיהם למשיב, הצהירו המעוררים כי התמורה הנוספת הינה בגדר רווח הון הנובע מעסקת
 21 מכירת מניות החברה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 47255-01-14 חיים הלמן נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 42950-02-15 חיים הלמן נ' פקיד השומה תל אביב 4

ע"מ 47384-01-14 אופיר זוהר נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 47325-01-14 דרור כהן נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 המשיב דחה את הצהרות המערערים וקבע כי התמורה הנוספת הינה בגדר הכנסת עבודה לפי סעיף
2 (2) (א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"). לחילופין, קבע
3 המשיב כי יש לראות בתמורה הנוספת רווח הון בשנת המס 2007.

טענות המערערים

7 א. ההסכם המיועד והסכם השימור נכרתו יחד עם הסכם הרכישה "כמקשה אחת" ביום
8 31.12.2007, כאשר כל התקבולים שהתקבלו אצל המערערים הינם תמורה הונית לעסקה
9 המבטאת את מלוא שווי החברה כ"עסק חיי".

11 ב. בין הצדדים לעסקה הוסכם על שווי חברה בסך 300 מיליון דולר ובכלל זה מניות החברה,
12 הטכנולוגיה, הפטנטים, (IP), ומכלול ההון האנושי. כדי להבטיח את הסכמת בעלי המניות
13 שעבדו בחברה להמשיך ולעבוד עבור IBM גם לאחר המכירה, הוסכם כי סכום בשיעור 5%
14 מסכום הרכישה הכולל (15 מיליון דולר) יחולק לבעלי המניות שעבדו בחברה בפריסה של 3
15 שנים ובתנאי שימשיכו לעבוד ב IBM או בחברה קשורה.

17 ג. לאחר המכירה המשיכו המערערים לעבוד עבור IBM תמורת משכורת ששולמה להם
18 בהתאם למקובל ב IBM. זאת מעבר לתמורה הנוספת שקיבלו בהתאם למוסכם עם IBM.

טענות המשיב

22 לביסוס טענתו לפיה התמורה הנוספת מהווה הכנסת עבודה, מצביע המשיב על העובדות שלהלן:

24 א. על פי ההסכם המיועד והסכם השימור, היה על המערערים להמשיך לעבוד ב – IBM על מנת
25 לקבל את התמורה הנוספת.

27 ב. התקבולים שקיבל כל אחד מהמערערים היה מקביל לתקופת העסקתו ב IBM בפועל. ככל
28 שמי מהמערערים הפסיק את עבודתו ב IBM בטרם חלפו שלוש שנים, חדלה IBM מלשלם לו
29 את חלקו בתמורה הנוספת. כך, מערער 2 אשר הפסיק לעבוד ב IBM תקופה קצרה לאחר
30 המכירה קיבל סכום נמוך בהשוואה למערערים האחרים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 47255-01-14 חיים הלמן נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 42950-02-15 חיים הלמן נ' פקיד השומה תל אביב 4
ע"מ 47384-01-14 אופיר זוהר נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 47325-01-14 דרור כהן נ' פקיד שומה תל אביב 4

ג. המערערים העלו טענות חלופיות ביחס לתמורה הנוספת. פעם אחת טענו כי מדובר בתשלום בגין מניות החברה, במקום אחר טענו כי מדובר בתשלום בגין אי תחרות ובמקום שלישי טענו כי מדובר בתשלום בגין ויתור על חופש העיסוק. החלפת הגרסאות כאמור, תומכת במסקנה שהתמורה הנוספת היא למעשה תשלום שכר עבודה והמערערים מנסים להתחמק משיעור המס הנובע מכך.

דיון

1. סעיף 2 (2) (א) לפקודה, קובע:

" מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:

השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו...; והכל – בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו;"

בע"א 254/87 ג'אלב אסעד סלפותי נ' פקיד שומה נצרת, (פורסם בתקדין) (להלן: "עניין סלפותי") דן בית המשפט בתחולתו של סעיף 2 (2) (א) לפקודה, וכך נקבע (פסקה 6 לפסק הדין של כבוד השופט ש. אלוני):

"גישה עקרונית זו המבחינה בין יחסי עבודה ובין יחסים אישיים, מקובלת עליי. סבור אני, כי אכן כוונתו של המחוקק בסעיף 2(2)(א) לפקודה אינה אלא לתפוש ברשת המס כל הכנסה של עובד, יהיו אופיה או צורתה אשר יהיו, ובלבד שניתנה לו בתוקף יחסים של עובד ומעביד. אין לייחס למחוקק כוונה להטיל מס על כספים, מתנות, תמיכה מתמשכת וכיוצא באלה הטבות, הניתנות על ידי מעביד לעובדו, בלא כל קשר ליחסי העבודה שביניהם, במיוחד כשמדובר במעביד שהוא אביו של עובדו. תרגומו המעשי של עיקרון זה חייב להיעשות בזהירות, תוך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 47255-01-14 חיים הלמן נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 42950-02-15 חיים הלמן נ' פקיד השומה תל אביב 4
ע"מ 47384-01-14 אופיר זוהר נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 47325-01-14 דרור כהן נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 שהנטל הוא על שכמו של העובד להראות, שכספים שקיבל ממעבידו
2 מנותקים כליל מיחסי העבודה שביניהם. זהירות זו דרושה, כמובן, כדי
3 למנוע פתח נרחב לעקיפת מס. מאידך גיסא, החשש, שמא ייעשה בכך
4 שימוש לרעה, אין די בו כדי לשלול מאת אלה המוכיחים מערכת יחסים
5 אישית כאמור ליהנות מפטור מתשלום מס על מתנות ותמיכות כאלה".

6
7 בע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים (פורסם בבנו) (להלן: "עניין ניסים") דן בית
8 המשפט בתחולת הוראות סעיף 2 (א) לפקודה, ובעניין זה נחלקו הדעות. המשנה לנשיא
9 (כתוארה אז), כבוד השופטת מרים נאור, סברה כי אלא אם נקבע אחרת בחוק, סכום כסף
10 שמשלם מעסיק לעובד "חזקה כי מבחינת העובד התשלום הוא הכנסת עבודה לפי סעיף 2
11 (2) לפקודה" (שם, פסקה 19). לעומתה סברה כבוד השופטת אסתר חיות כי יש לבחון כל
12 תשלום ששילם מעסיק לעובד על פי מהותו. כבוד השופט עוזי פוגלמן התייחס למחלוקת
13 האמורה, וכך קבע (שם, פסקה 6):

14
15 "עם זאת, בדומה לחברתי המשנה לנשיא ומטעמיה, גם אני סבור כי מן
16 הראוי לקבוע חזקה שלפיה כל תקבול שמשולם לעובד ממעבידו הוא
17 הכנסה פירותית שמקורה בעבודה (לפי סעיף 2(2) לפקודה). זאת, מכיוון
18 שככלל, תקבול המשולם לעובד ממעבידו יהיה בתמורה לעבודתו. אולם
19 לשיטתי חזקה זו ניתנת לסתירה. לשם סתירת החזקה האמורה, העובד
20 לא יידרש בהכרח להצביע על הוראת חוק ספציפית הקובעת כי מדובר
21 ברווח הון, אלא יידרש לשכנע את פקיד השומה ואת בית המשפט כי
22 מאפייניו הפרטיקולאריים של התקבול מצדיקים את סיווגו כרווח הון,
23 על רקע המבחינים שנקבעו בהלכה הפסוקה. להשקפתי, קביעת חזקה
24 כאמור מאזנת כראוי בין החשש מפני הסוואת מס הכנסה כרווח הון,
25 לבין השאיפה לגבות מס בשיעור הקבוע בדין בהתאם למהות התקבול".

26
27 מהאמור לעיל, עולה כי נקודת המוצא היא שסעיף 2 (א) לפקודה, הינו מקור חיוב רחב
28 תחולה לפיו כל טובת הנאה או תשלום ששולם לעובד ממעבידו מהווה הכנסת עבודה אלא
29 אם מדובר בתשלום ששולם על רקע יחסים החורגים מיחסי עובד מעביד.

30
31 2. בענייננו, אין חולק שמלבד התמורה הנוספת קיבלו המערערים שכר בעד עבודתם כמקובל

32 ב – IBM ולגבי שכר זה דווחו המערערים כעובדים ושיעור המס בגין הכנסה זו נקבע בהתאם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 47255-01-14 חיים הלמן נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 42950-02-15 חיים הלמן נ' פקיד השומה תל אביב 4
ע"מ 47384-01-14 אופיר זוהר נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 47325-01-14 דרור כהן נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 להוראות סעיף 2 (2) לפקודה. המחלוקת בין הצדדים נוגעת לתמורה הנוספת שקיבל כל
2 אחד מהמערערים בשנים 2008 ו/או 2009 בהתאם לחלקו במניות החברה.
3
4 3. אין ספק שהתמורה הנוספת שקיבל כל אחד מהמערערים באה בגדרו של המונח "טובת
5 הנאה" שקיבל כל אחד מהמערערים ממעבידו. אלא שבענייננו, מתעוררת השאלה האם
6 התמורה הנוספת התקבלה אצל המערערים בקשר עם יחסי עובד מעביד, שאז היא באה
7 בגדרו של סעיף 2 (2) (א) לפקודה, או שמא בקשר עם ההתקשרות שהייתה בין המערערים
8 לבין IBM למכירת מניות החברה שאז יש לראותה כהכנסה הונית.
9
10 4. לאחר בחינת טענות הצדדים והראיות שהוצגו בפני, מתבקשת המסקנה כי יש לראות
11 בתמורה הנוספת הכנסת עבודה ולהלן אפרט את טעמי.
12
13 5. העסקה שנכרתה בין IBM לבין בעלי המניות בחברה נועדה להעביר לידי IBM את החברה,
14 אולם היא נועדה גם להבטיח שהמערערים אשר נחשבו key personnel, ימשיכו לעבוד
15 בחברה לפחות למשך שלוש שנים תוך ניצול מומחיותם וניסיונם בתחום בו פעלה החברה.
16
17 אופיר זוהר נחקר בדיון מיום 25.1.2015, וכך העיד (ש' 14 ע' 7 לפרוטוקול הדיון):
18
19 "ש. האם נכון שעל פי ההסכם המיועד, נספח י"א לתצהירך, היית חייב
20 להיות בגדר עובד או יועץ לאי בי אם או לצד קשור על מנת לקבל את
21 הכסף?
22 ת. לא לגמרי מדויק.
23 ש... כדי לקבל את הכסף לפי ההסכם הזה, היית צריך להיות עובד באי
24 בי אם או בחברה קשורה לה.
25 ת. כן.
26 ...
27 ש. אם לא היית נחשב עובד של אי בי אם לא היית מקבל את הכספים
28 לפי תכנית לשימור עובדים.
29 ת. נכון.
30 ש. זה גם נכון לגבי דרור כהן וחיים [הלמן].
31 ת. ההסכמים דומים".
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 47255-01-14 חיים הלמן נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 42950-02-15 חיים הלמן נ' פקיד השומה תל אביב 4
ע"מ 47384-01-14 אופיר זוהר נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 47325-01-14 דרור כהן נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 הנה כי כן, התמורה הנוספת התקבלה על ידי המערערים על רקע היותם עובדים של IBM.
2 אפשר שהתמורה הנוספת כלל לא הייתה משולמת למערערים אילולא נכרת ההסכם לפיו
3 רכשה IBM את מניות החברה, אולם משתשלים התמורה הנוספת הותנה בקיומם של יחסי
4 עובד מעביד בין המערערים לבין IBM, נראה כי היא באה בגדרו של סעיף 2 (א) לפקודה.
5
6 .6. לטענת המערערים, בגין עבודתם עבור IBM קיבלו שכר מלא, והתמורה הנוספת שולמה להם
7 ללא קשר לעבודתם בפועל.
8
9 נכון אני לקבל את טענת המערערים לפיה התמורה הנוספת התקבלה אצלם ללא התאמה
10 לעבודתם בפועל, אלא שתשולם התמורה הנוספת הותנה בקיום יחסי עובד מעביד בין IBM
11 לבין המערערים או כיועץ ובכך מתקיימת זיקה ישירה בין העסקת המערערים על ידי IBM
12 לבין התמורה הנוספת. אפשר לומר שגובה הסכומים שקיבל כל אחד מהמערערים על פי
13 ההסכמים שנכרתו בין IBM לבין כל אחד מהמערערים בקשר עם רכישת מניות החברה לא
14 היה תלוי בהיקף העבודה שביצעו המערערים עבור IBM אולם עצם זכותו של כל אחד
15 מהמערערים לקבל סכום כלשהו על חשבון התמורה הנוספת הייתה תלויה בהיותו עובד או
16 יועץ של IBM ומכאן שתשולם התמורה הנוספת שולם על רקע יחסי עובד מעביד או למצער
17 בזיקה ישירה ליחסי עובד מעביד באופן המצדיק לראות בתמורה הנוספת טובת הנאה
18 הבאה בגדרו של סעיף 2 (א) לפקודה. בהקשר זה, ראוי לציין כי כל אחד מהמערערים
19 קיבל את חלקו בתמורה הנוספת בהתאם לתקופה בה עבד ב- IBM. כך לדוגמא מערער 2
20 (מר דרור כהן) קיבל רק את התמורה הנוספת שנקבעה ביחס לתקופה הראשונה משום
21 שעבד ב- IBM רק עד אוקטובר 2008 (ש' 27 ע' 14 לפרוטוקול הדיון מיום 25.1.2015). זאת
22 ועוד. סעיף 2 (א) לפקודה, אינו מצמצם את תחולתו רק לתקבולים שקיבל עובד בתמורה
23 לעבודתו או לשירותו והוא חל גם על כל טובת הנאה או קצובה שקיבל עובד ממעבידו.
24
25 .7. אכן, על פי הסכם השימור, במקרה של מוות או סיום העסקה של המערערים ללא סיבה
26 מוצדקת היו המערערים זכאים לקבלת התמורה הנוספת ובכך יש לכאורה כדי לתמוך
27 במסקנה שאין מדובר בהכנסת עבודה. אולם כפי שכבר צוין לעיל, התמורה הנוספת שולמה
28 למערערים בזיקה ישירה להעסקתם על ידי IBM, ונראה לי שאילו הייתה משתלמת להם
29 התמורה הנוספת במקרה של סיום העסקה ללא סיבה מוצדקת, גם אז יש לראות בתשולם
30 כזה כבעל זיקה ישירה להעסקת המערערים על ידי IBM ובגדר "טובת הנאה או קצובה
31 שניתנו לעובד ממעבידו". הוא הדין במקרה של מוות. ויודגש, התמורה הנוספת שולמה על
32 מנת להותיר את מקבליה מעורבים בחברה על דרך ניצול כישוריהם והידע שצברו. תמורה זו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 47255-01-14 חיים הלמן נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 42950-02-15 חיים הלמן נ' פקיד השומה תל אביב 4
ע"מ 47384-01-14 אופיר זוהר נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 47325-01-14 דרור כהן נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 היא במובהק במשור הפירותי. זאת במובדל מהתמורה ששולמה בגין היזמות בהקמת
2 החברה ובזכויות בחברה מכוח הבעלות בה. בסופו של יום החברה הרוכשת IBM נכונה
3 היתה לשלם סכום מסוים בגין המניות \ הזכויות ולהוסיף סכום אם יוותרו בעלי המניות
4 מעורבים בעשיה בחברה בשל כישוריהם, ניסיונם, הידע שצברו וכיוצא באילו. התוספת
5 הלזו היא אינה אלא תשואה על הון אנושי וכזו היא תשואה פירותית.
6
7 8. בהסכם העבודה שנערך בין יבמ מדע וטכנולוגיה ישראל בע"מ לבין אופיר זהר (נספח 22
8 לתצהיר מטעם המשיב), לא נזכרת התמורה הנוספת, ובכך יש לכאורה כדי לתמוך בטענת
9 המערערים, אלא שעל מהות התמורה הנוספת אין ללמוד מההסכם האמור אלא
10 מההסכמים מכוחם קיבלו המערערים את חלקם בתמורה הנוספת ומהתנאים שנקבעו
11 בהסכמים אלה. בהסכמים האמורים, הותנה תשלום התמורה הנוספת בהיותם של
12 המערערים עובדים של IBM או של החברה, ובכך יש כדי להצדיק את המסקנה שמדובר
13 בתשלום המשולם על ידי מעביד לעובדו בקשר עם יחסי עובד מעביד.
14
15 9. כך העיד, אופיר זוהר (ש' 26 ע' 3 לפרוטוקול הדיון מיום 25.1.2015):
16

17 **"ש. האם נכון שבהסכם הרכישה נכתב בצורה מפורשת, מפנה לנספח 5**

18 **לתצהיר אורלי מלר, שתמורת הרכישה היא 262.5 מיליון דולר?**

19 **ת. מה שכתוב, כתוב..."**

- 20
21 בהמשך ניסה אופיר זוהר לשכנע כי למרות האמור במפורש בהסכם המכירה ביחס לתמורה
22 בגין מניות החברה, הסכימו הצדדים לעסקה שסכום התמורה בעד המניות כלל את
23 התמורה הנוספת, אלא שלא הוצגה בפני כל ראייה לסתור את האמור בהסכם הרכישה ביחס
24 לסכום התמורה, ועל כן, אין לי אלא לדחות את טענת המערערים כאילו הוסכם שסכום
25 התמורה בעד מניות החברה כולל גם את התמורה הנוספת. גם העובדה שבסופו של דבר
26 חלק מהמערערים לא קיבלו את מלוא התמורה הנוספת, משום שהפסיקו את עבודתם ב
27 IBM או לא עבדו בכלל (מר ירון רווח) תומכת במסקנה שגובה התמורה בעד המניות תואם
28 את האמור בהסכם הרכישה, בעוד התמורה הנוספת שולמה למערערים כתמורה להסכמתם
29 להמשיך ולעבוד עבור החברה או IBM.
30
31 10. טענות המערערים כאילו במסמך עקרונית שנערך בין IBM לבין בעלי מניות החברה נקבע כי
32 התמורה בעד המניות תעמוד על סך של 300 מיליון דולר, דהיינו כולל התמורה הנוספת,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 47255-01-14 חיים הלמן נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 42950-02-15 חיים הלמן נ' פקיד השומה תל אביב 4
ע"מ 47384-01-14 אופיר זוהר נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 47325-01-14 דרור כהן נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 אינה יכולה להועיל להם אף מבלי שאדרש לאמור בהסכם העקרונות, משום שבסופו של
2 דבר הסכימו הצדדים לתמורה ולתנאים שנקבעו בהסכמים הסופיים שנכרתו בין הצדדים.
3 בהקשר זה יודגש כי אף המערערים מודים שתשלום התמורה הנוספת "נדחה והותנה
4 בהיותו של המקבל בסטטוס של עובד במועד התשלום הנדחה" (סעיף 34 לסיכומים), וכפי
5 שהובהר לעיל תשלום כזה בא בגדרו של סעיף 2 (2) (א) לפקודה. בהקשר זה אוסיף, כי
6 בניגוד לטענת המערערים די בזיקה הישירה שבין תשלום התמורה הנוספת להיות
7 המערערים בסטטוס של עובדים (או יועצים) ב IBM (או בחברה), ואין צורך שייקבעו יעדי
8 ביצוע או ביצוע של עבודה מסוימת או שירות על ידי המערערים.
9
10 11. בנוסף ולחילופין טוענים המערערים, כי יש לראות בתמורה הנוספת תמורה עבור הסכמתם
11 לעבוד עבור IBM, ומשמעות הסכמתם זו הינה ויתור על חופש העיסוק או על הזכות
12 להתחרות ב IBM.
13
14 טענה זו של המערערים אינה מקובלת עליי. ראשית, המערערים טענו כי התמורה הנוספת
15 שולמה כנגד מנייתיהם וכמי שהיה צד להסכמים ושותף לעריכתם אין הם יכולים לטעון
16 טענות חלופיות ביחס למהות הנכס או הנכסים שנמכרו במסגרת ההסכמים שנכרתו בין
17 הצדדים להסכמים. שנית, כפי שנקבע לעיל הוראות ההסכמים שנכרתו בין הצדדים
18 משקפים את הסכמות הצדדים, והמערערים לא הצביעו על הוראה בהסכמים לפיה התמורה
19 הנוספת שולמה להם כנגד ויתור על חופש העיסוק או אי תחרות. זאת, אף שיש להניח
20 שהסכמת המערערים לתנאי לפיו התמורה הנוספת תשולם להם רק בהיותם בסטטוס של
21 עובד ב IBM מגלמת גם הסכמה להגביל את חופש העיסוק שלהם ולוותר על זכותם
22 להתחרות ב IBM.
23
24 12. עוד אוסיף, כי אפילו ניתן לראות בתמורה הנוספת כתמורה בעד "נכס" כהגדרתו בסעיף 88
25 לפקודה, בהתחשב בתנאי לפיו ביצוע תשלום התמורה הנוספת כפוף להיותם של המערערים
26 עובדים של IBM, יש לראות את התמורה הנוספת כריווח ממכירת נכס העשוי להתחייב במס
27 גם על פי הוראות סעיף 2 (2) (א) שבפרק הראשון לחלק ב' בפקודה וגם על פי הוראות חלק
28 ה1 לפקודה, ובמקרה כזה יחויב הריווח במס לפי הפרק הראשון לחלק ב' בלבד, כאמור
29 בסעיף 89 (ג) לפקודה. ועוד, מהי ההגבלה על חופש העיסוק כאן? כל עובד שכיר או אחר
30 מגביל את חופש עיסוקו שעה שהוא מתחייב כלפי מקום עבודה או מעסיק, מגבלות בהתאם
31 להבנות שבין המעביד לעובד. היאמר כי יש מרכיב הוני בשל מגבלת חופש העיסוק הזו בשכר
32 העבודה? התמורה המשולמת בגין העמדת היכולות והכישורים לטובת המעביד באופן מלא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 47255-01-14 חיים הלמן נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 42950-02-15 חיים הלמן נ' פקיד השומה תל אביב 4
ע"מ 47384-01-14 אופיר זוהר נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 47325-01-14 דרור כהן נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 או חלקי, היא שכר עבודה. שכר זה כולל בחובו גם תשלום שהוא בעד הגבלת עיסוקו של
2 העובד והקנייתו העיסוק לטובת המעביד. וכאמור, אף אם מדובר בהעמדת נכס לטובת
3 המעביד הרי סעיף 89(ג) לפקודה משמיע לנו כי התמורה תסווג תחילה כתמורה פירותית.
4 המחשה זו מבהירה היטב את הגיונו של סעיף 89(ג) האמור.

5
6 13. העובדה שהתמורה הנוספת אינה פרופורציונלית למשכורות שקיבלו עובדי IBM במעמדם
7 של המערערים והעובדה שמעבר לתמורה הנוספת קיבלו המערערים משכורת כמקובל ב
8 IBM, משמיעה לנו לכאורה שמדובר בתשלום שאינו שכר עבודה. ברם בכך אין כדי להועיל
9 למערערים משום שגם כאשר מדובר בטובת הנאה שאינה בגדר שכר עבודה המשולמת
10 לעובד על ידי המעביד בקשר או בתנאי שמתקיימים יחסי העובד מעביד בין השניים, יש
11 לראות את טובת ההנאה כתקבול הבא בגדרו של סעיף 2 (א) לפקודה.

12
13 14. משנראה שיש לדחות את הערעורים בגין שנות המס 2008 ו- 2009, אין אלא לבטל את
14 השומות החלופיות שקבע המשיב למערערים 2 ו- 3 לשנת המס 2007, וכך נקבע.

סוף דבר

15
16
17
18
19
20 הערעורים נדחים בכפוף לקבוע בסעיף 14 שלעיל.

21
22 המערערים ישלמו למשיב את הוצאות המשפט, ושכ"ט עו"ד בסך 72,000 ₪.

23
24
25 **מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים**
26 **ניתן היום, ב' חשוון תשע"ו, 15 אוקטובר 2015, בהעדר הצדדים.**

27
28
29
30

מגן אלטוביה, שופט



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 47255-01-14 חיים הלמן נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 42950-02-15 חיים הלמן נ' פקיד השומה תל אביב 4
ע"מ 47384-01-14 אופיר זוהר נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 47325-01-14 דרור כהן נ' פקיד שומה תל אביב 4

1
2
3
4
5