



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1051/04 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

ע"מ 1061/05 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

1

### בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המערערת עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל  
באמצעות ב"כ עוה"ד דר' משה דרוקר ויהושע שרמן

נגד

המשיב פקיד שומה רחובות  
באמצעות עו"ד (כתוארו אז) יוסי טופף – פרקליטות מחוז  
תל אביב (אזרחי-פיסקאלית)

2

3

### פסק דין

4

5 לפני ערעורים על שומות שקבע המשיב לשנות המס 1998 ו – 1999 (עמ"ה 1051/04) ולשנות המס  
6 2000 ו – 2001 (עמ"ה 1061/05).

7

8 הרקע והמחלוקת בין הצדדים

9

10 המערערת (להלן: "המערערת" או "מכבי ראש"צ") מנהלת קבוצות כדורסל המשחקות במסגרת  
11 ליגות הכדורסל המאורגנות על ידי איגוד הכדורסל בישראל. בין היתר, ניהלה מכבי ראש"צ בשנים  
12 1998 – 2001 קבוצת בוגרים אשר שיחקה בליגה הראשונה בישראל (להלן: "הקבוצה"). בשנות המס  
13 האמורות העסיקה מכבי ראש"צ שחקנים זרים תושבי ארה"ב (להלן: "השחקנים הזרים").

14

15 בדיווחיה לשנות המס 1998, 1999, 2000 ו – 2001, הצהירה מכבי ראש"צ שכל אחד מהשחקנים  
16 הזרים הרוויח פחות מ – \$400 (ארה"ב) ליום, ועל כן, פטורים הם מתשלום מס מכוח הוראות סעיף  
17 18 לאמנה למניעת כפל מסים בין מדינת ישראל למדינת ארצות – הברית (להלן: "האמנה").

18

19 המשיב דחה את דיווחיה של מכבי ראש"צ וקבע כי על השחקנים הזרים חלות הוראות סעיף 17 (1)  
20 לאמנה ובהתאם היה על מכבי ראש"צ לנכות משכר השחקנים הזרים מס בשיעור 25% בהתאם  
21 לקבוע בתקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ), התשנ"ח – 1987 (להלן: "תקנות ספורטאי חוץ").

22



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1051/04 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

ע"מ 1061/05 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

1 בין הצדדים אין מחלוקת אודות העובדות שפורטו לעיל והשאלה היחידה הטעונה בירור הינה: איזה  
2 מהוראות האמנה שצוינו לעיל, חלות על השחקנים הזרים?

### דיון

3  
4  
5  
6 1. בין ארה"ב לבין ישראל התנהלו שיחות לקראת כריתת אמנה למניעת כפל מס משנות ה –  
7 60 של המאה הקודמת ואף נחתמו בין המדינות אמנות, ביום 30.9.1960, ביום 29.6.1965,  
8 וביום 20.11.1975. אמנות אלה לא אושררו על ידי הגופים המוסמכים בישראל או בארה"ב  
9 והן לא נכנסו לתוקפן. ביום 30.5.1980 נחתם פרוטוקול מתקן לאמנה משנת 1975 שאף הוא  
10 לא אושרר. ביום 26.1.1993 נחתם פרוטוקול המתקן את האמנה משנת 1975 והפרוטוקול  
11 משנת 1980. פרוטוקול זה אושר על ידי ממשלת ישראל ביום 28.9.1994 והאמנה למניעת  
12 כפל מס בין ישראל לארה"ב נכנסה לתוקפה.

13  
14 2. סעיף 17 (1) לאמנה, קובע:

15  
16 **"בכפוף לאמור בסעיף 22 (תפקידים ממשלתיים), שכר עבודה, משכורות**  
17 **ושכר דומה שמפיק יחיד שהוא תושב של אחת המדינות המתקשרות**  
18 **מעבודה או שירותים אישיים שביצע כשכיר, לרבות הכנסה משירותים**  
19 **שבוצעו בידי פקיד של חברה או של תאגיד, רשאית אותה מדינה**  
20 **מתקשרת להטיל עליהם מס. בכפוף לאמור בסעיף קטן (2) ובסעיפים 20**  
21 **(קיצבאות ואנונות פרטיות), 22 (תפקידים ממשלתיים), 23 (מורים), ו –**  
22 **24 (סטודנטים ומתמחים), שכר כאמור המופק ממקורות שבתחומי**  
23 **המדינה המתקשרת האחרת, רשאית גם אותה מדינה מתקשרת לחייבו**  
24 **במס."**

25  
26 סעיף 17 (2) לאמנה, קובע:

27  
28 **"שכר המתואר בסעיף קטן (1) שמפיק יחיד שהוא תושב של אחת**  
29 **המדינות המתקשרות, יהא פטור ממס בידי המדינה המתקשרת האחרת**  
30 **אם –**  
31 **(א) במהלך שנת המס הוא שוהה באותה מדינה מתקשרת אחרת תקופה**  
32 **או תקופות מצטברות שאורכן הכולל הוא פחות מ – 183 ימים;**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1051/04 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

ע"מ 1061/05 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

1 (ב) הוא שכיר של תושב המדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה, או של  
2 מוסד קבע בה;

3 (ג) תשלום השכר אינו מוטל, כמות שהוא, על מוסד קבע שיש למעביד  
4 באותה מדינה מתקשרת אחרת; וכן

5 (ד) השכר נתון למס במדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה".

6  
7 סעיף 18 לאמנה, קובע:

8  
9 "על אף האמור בסעיפים 16 (שירותים אישיים בידי עצמאי) ו - 17  
10 (שירותים אישיים בידי שכיר), הכנסה שהפיק יחיד שהוא תושב של  
11 מדינה מתקשרת אחת מביצוע שירותים אישיים במדינה המתקשרת  
12 האחרת כבדרך ציבור, כגון אמן תיאטרון, קולנוע, רדיו או טלוויזיה,  
13 מוסיקאי, או ספורטאי, רשאית המדינה המתקשרת האחרת לחייבה  
14 במס, אולם רק אם סכומה ברוטו של הכנסה זו עולה על 400 דולר של  
15 ארצות הברית, או סכום שווה ערך בלירות ישראליות, לכל יום שאותו  
16 אדם נוכח במדינה המתקשרת האחרת לשם ביצוע שירותים כאמור  
17 בה."

18  
19 3. על רקע הוראות אלה התגלעה בין הצדדים מחלוקת ביחס לפירוש הוראות סעיף 18 לאמנה  
20 ובמיוחד הביטוי "על אף האמור" המופיע ברישא של סעיף 18.

21  
22 לטענת המערער, בניסוח סעיף 18 לאמנה התכוונו עורכי האמנה לפטור ממס הכנסות  
23 המופקות בישראל על ידי בדרנים ציבוריים כל עוד אינן עולות על 400 דולר ברוטו ליום.  
24 לפיכך, ועל פי לשונו של סעיף 18 לאמנה ובפרט הביטוי "על אף האמור" הנזכר ברישא של  
25 הסעיף ואף לפי הביטוי Notwithstanding המופיע ברישא של סעיף 18 בנוסח האנגלי של  
26 האמנה, יש לראות בסעיף 18 לאמנה הסדר מיוחד (lex specialis) הגובר על הוראות סעיפים  
27 16 ו - 17 לאמנה.

28  
29 המשיב דוחה את הפרשנות המוצעת על ידי המערער וטוען כי יש לפרש את סעיף 18  
30 לאמנה כמרחיב את ההרשאה למדינת המקור לחייב בדרנים ציבוריים במס אף אם אינם  
31 נלכדים בהרשאה הקבועה בסעיף 17 לאמנה. דהיינו, מדינת המקור רשאית לחייב בדרנים  
32 ציבוריים במס מכוח סעיפים 18 ו - 17 לאמנה. אשר למשמעות הביטוי "על אף האמור"  
33 הנזכר ברישא של סעיף 18 לאמנה, טוען המשיב כי מדובר בהבהרה לפיה אף שלא התקיימו



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1051/04 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

ע"מ 1061/05 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

- 1 התנאים המאפשרים למדינת המקור לחייב במס את הכנסתו של בדרך ציבורי לפי סעיפים  
2 16 או 17 לאמנה, רשאית היא לחייבו במס לפי מבחן גובה ההכנסה הקבוע בסעיף 18  
3 לאמנה.  
4  
5 האמנה הינה מסמך משפטי בעל מאפיינים הסכמיים ומאפיינים נורמטיביים חוקיים.  
6 ההיבט ההסכמי בא לידי ביטוי במשא ומתן המתנהל בין מדינות מתקשרות לקביעת תנאים  
7 מוסכמים וכריתת האמנה. ההיבט הנורמטיבי החוקי בא לידי ביטוי לאחר אשרור האמנה  
8 בכל אחת מהמדינות המתקשרות. בישראל נקבע, כי לאחר ששר האוצר מודיע בצו על  
9 עריכת אמנה יהא לאמנה תוקף לעניין מס הכנסה, על אף האמור בכל חיקוק, ראה סעיף  
10 196 (א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה").  
11  
12 4. משאמרנו שלעניין מס הכנסה יש לאמנה תוקף חוקי מחייב מתעוררת השאלה כיצד תפורש  
13 האמנה. סעיף 2 (2) לאמנה קובע: **"לכל מונח אחר שמשמשים בו באמנה זו ואשר לא**  
14 **הוגדר בה, תהא המשמעות שיש לו לפי דיני המדינה המתקשרת שקובעים את מטיה,**  
15 **אלא אם כן משתמע אחרת מן ההקשר"**. הנה כי כן, את המחלוקת הפרשנית בין בעלי הדין  
16 כאן, יש לפרש בהתאם לכללי הפרשנות הנהוגים בישראל. דהיינו, הוראות האמנה יפורשו  
17 על פי תכליתן של ההוראות הנגזרת מלשון הוראות האמנה.  
18  
19 5. משמה של האמנה ניתן ללמוד שתכליתה של האמנה למנוע כפל מסים בין ישראל לארצות  
20 הברית, אולם לא מן הנמנע שלאמנות למניעת כפל מסים יהיו מטרות ויעדים נוספים, כמו  
21 מתן הטבות למשקיעי חוץ ועידוד פעולות מסוימות במדינות המתקשרות, ראה ספרם של  
22 עוה"ד ד"ר גדעון קלוגמן ומאיר קפוטא (להלן: "המחברים") "האמנה למניעת כפל מסים  
23 בין ישראל לארצות-הברית" (להלן: "ספר האמנה").  
24  
25 6. סעיף 17 (1) לאמנה הינו סעיף כללי מכוחו רשאית מדינת מקור לחייב במס תושב של מדינה  
26 מתקשרת המפיק ריווח במדינת המקור. סעיף 17 (2) לאמנה הינו סעיף פטור לפיו תושב  
27 מדינה מתקשרת יהיה פטור ממס במדינת המקור בהתקיים ארבעה תנאים המנויים בסעיף  
28 זה.  
29  
30 לגישת המערערת, מקום שמתקיים בבדרך ציבורי מבחן ההכנסה, דהיינו הכנסה נמוכה מ –  
31 \$400 ברוטו ליום, פטור הוא ממס במדינת המקור ובמצב דברים זה אין נפקות להוראות  
32 סעיף 17 לאמנה. לשלמות התמונה יצוין, כי על פי גישה זו, מקום שבדרך ציבורי מרוויח מעל



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1051/04 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

ע"מ 1061/05 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

- 1 \$400 ברוטו ליום חייב הוא במס אף אם מתקיימים בו תנאי הפטור הקבועים בסעיף 17 (2)  
2 לאמנה.  
3  
4 לגישת המשיב, מיסוי בדרך ציבורי ייעשה על פי הוראות סעיף 18 ו- 17 לאמנה גם יחד.  
5 דהיינו, מקום שהכנסתו של בדרך ציבורי עולה על \$400 ברוטו ליום יחויב הוא במס במדינת  
6 המקור מכוח הוראות סעיף 18 לאמנה, וככל שהכנסתו תפחת מ- \$400 ברוטו ליום, אזי  
7 יהיה חייב הוא במס במדינת המקור מכוח הוראות סעיף 17 (1) לאמנה אלא אם התקיימו  
8 בו תנאי סעיף 17 (2) לאמנה.  
9  
10 נראה כי הביטוי "על אף האמור" (בסעיפים 16 ו- 17) המופיע בנוסח העברי של סעיף 18  
11 לאמנה או הביטוי Notwithstanding המופיע בנוסח האנגלי של סעיף 18 לאמנה, מתיישבים  
12 הן עם הפרשנות המוצעת על ידי המערערת והן עם הפרשנות המוצעת על ידי המשיב. זאת,  
13 משום שמשמעותו המילולית של הביטוי "על אף האמור" הינה "למרות" או "בניגוד", ראה  
14 ע' 1179 "מילון חדש" אברהם אבן שושן (נספח ז לסיכומי המערערת). אלא, שסעיף 17  
15 שהינו מענייננו, כולל סעיף הרשאה לחיוב במס 17 (1) וסעיף פטור 17 (2), ובמצב דברים זה,  
16 אפשר לראות בביטוי "על אף האמור" שבסעיף 18 לאמנה, כממעט או גורע מההרשאה  
17 והפטור ואפשר לראות בו כממעט או גורע מהפטור בלבד.  
18  
19 משזה מצב הדברים, קיימות מספר אפשרויות מיסוי הנגזרות מהביטוי "על אף האמור"  
20 הנזכר ברישא של סעיף 18 לאמנה.  
21 א. סעיף 18 לאמנה יצר קבוצת נישומים מיוחדת של בדרנים ציבוריים לגביה נקבעו  
22 כללים מיוחדים לחיוב במס של תושב מדינה מתקשרת על ידי מדינת המקור.  
23 ב. סעיף 18 לאמנה בא למעט או לגרוע מהוראות סעיף 17 (2) לאמנה, דהיינו מקום  
24 שתנאי הפטור הקבועים בסעיף 17 (2) לאמנה מתקיימים בתושב מדינה מתקשרת  
25 רשאית מדינת המקור לחייבו במס אם הוא בדרך ציבורי והכנסתו ליום עולה על  
26 \$400 ברוטו.  
27  
28 על פי האפשרויות הראשונה התואמת את שיטת המערערת, יכול להיות מצב לפיו תושב  
29 מדינה מתקשרת ישהה במדינת המקור למעלה מ- 183 ימים בשנת מס וירוויח עד \$400  
30 ברוטו ליום מבלי שיחויב במס במדינת המקור. זאת, שעה שכל שכיר ממדינה מתקשרת  
31 עליו חל סעיף 17 (1) אשר ישהה במדינת המקור למעלה מ- 183 ימים בשנת מס יהיה חייב  
32 במס במדינת המקור גם אם ירוויח פחות מ- \$400 ברוטו ליום (בהתעלם מיתר התנאים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1051/04 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

ע"מ 1061/05 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

- 1 הקבועים בסעיף 17 (2) לאמנה). אפשרות זו מקנה יתרון לקבוצת הבודרנים הציבוריים על  
2 פני יתר השכירים תושבי המדינה המתקשרת.  
3  
4 על פי האפשרות השנייה התואמת את שיטת המשיב, יכול להיות מצב לפיו תושב מדינה  
5 מתקשרת שהינו בדרך ציבורי השהה במדינת המקור פחות מ – 183 ימים בשנת מס, יהיה  
6 חייב במס במדינת המקור אם ירוויח מעל \$400 ברוטו ליום. זאת, שעה שכל שכיר אחר  
7 ממדינה מתקשרת עליו חל סעיף 17 (1) יהיה פטור ממס במדינת המקור. אפשרות זאת  
8 מקנה יתרון לכל השכירים תושבי המדינה המתקשרת על פני קבוצת הבודרנים הציבוריים.  
9  
10 הנה כי כן, כל אחת מהאפשרויות שלעיל, יוצרת אי שוויון בין קבוצת הבודרנים הציבוריים  
11 לבין יתר השכירים תושבי מדינה מתקשרת, וממילא ברור שבניסוח סעיף 18 לאמנה  
12 התכוונו החותמים על האמנה, להחיל על הבודרנים הציבוריים הסדר מס שונה מההסדר  
13 הכללי הקבוע בסעיף 17 לאמנה. משכך וככל שמדובר בתכליתו של סעיף 18 מתעוררת  
14 השאלה האם מנסחי האמנה התכוונו להיטיב עם קבוצת הבודרנים הציבוריים, כטענת  
15 המערערת או שמא התכוונו נסחי האמנה לגרוע מהפטור הכללי הקבוע בסעיף 17 (2) לאמנה  
16 ככל שמדובר בבודרנים ציבוריים, כטענת המשיב.  
17  
18 7. בדיון מיום 4.5.2011 נחקר מר משה גביש (להלן: "מר גביש") אשר שימש כנציב מס הכנסה  
19 בין השנים 1989 – 1994 ולפי עדותו היה שותף למשא ומתן לכריתת האמנה ואף עמד בראש  
20 המשלחת הישראלית (ש' 5 ע' 18 לפרוטוקול הדיון). כך העיד מר גביש (ש' 6 ע' 15  
21 לפרוטוקול הדיון):  
22  
23 "בין 75 שנחתמה האמנה המקורית לבין 93 בה אנו חידשנו את הדיונים,  
24 ארה"ב שינתה את מודל האמנות שלה. אחת הסיבות שלא נחתמה  
25 האמנה זה שישראל רצתה לחזור לאמנה של 75 שמבחינת האמריקאים  
26 לא היו מוכנים להמשיך איתה ורצו מ – 86 לעבוד לפי המודל החדש. אנו  
27 במאמצים רבים מאוד הצלחנו למרות שהמודל החדש יכול היה לעבור  
28 בפחות דיונים, הצלחנו לשכנע את האמריקאים לחזור למודל האמנה של  
29 75 למרות ששום מדינה לא חתמה עם ארה"ב על המודל הזה.  
30 ...  
31 הסיבה שרצינו לחזור לאמנה של 75, כי היו מספר סעיפים שהרגשנו  
32 שנוכל לקבל הקלות במס מול האמריקאים ואכן כך היה, מה שלא היה  
33 ניתן לקבל באמנות החדשות. נחתם פרוטוקול שני על ידנו ואח"כ



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1051/04 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

ע"מ 1061/05 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

1 האמנה אושררה גם אצלנו וגם אצלם, כאשר בניגוד למודל החדש של  
2 האמנות היא השאירה בתוקף 4 סעיפים של הקלות במס שבאמנות  
3 החדשות האמריקאיות הן לא קיימות. הסעיפים האלה היו לגבי מיסוי  
4 מענקים לפי חוק עידוד השקעות הון, דבר שאין לארה"ב עם ארצות  
5 אחרות במודלים החדשים, דבר שני, פטור ממס של הכנסות מתשלום  
6 של ביטוח לאומי של אמריקאים שבאים לישראל, בעיקר להם. המטרה  
7 הייתה לעודד עליה. לגבי פטור מענקים המטרה הייתה לעודד השקעות  
8 אמריקאיות בישראל... הסעיף השלישי שהצלחנו להשיג, סעיף  
9 תרומות...הסעיף הרביעי, היה סעיף שבא לתת פטור לאמנים,  
10 ספורטאים שהם לא כאלה שמרוויחים מיליון דולר בשבוע שמגיעים  
11 לפה, אלא כאלה שברמות בינוניות. המטרה של המלחמה בסעיף הזה  
12 היה לשדרג קבוצות ספורט בישראל בעיקר, למרות שהוא לא חל רק על  
13 ישראלים. הייתה קבוצה של חברי כנסת שפנו אלי ודרשו ממני את  
14 הדבר הזה. מאותה סיבה שניתן פטור או פטור חלקי לעיתונאי חוץ  
15 לשלם פחות מס. פה דובר על ספורטאים לא ברמה הראשונה ולכן הוגבל  
16 הסכום. הסכום הוגבל לספורטאים שמקבלים עד 400 דולר ליום, שזה  
17 12,000 דולר בחודש. נקבע שלמרות שיש באמנה סעיפים המחייבים  
18 במס באופן כללי אנשים כאלה, בא סעיף 18 ופטר אותם. באמנות  
19 החדשות בארה"ב הנוסח הוא אחר...

20 כן. יכול להיווצר מצב שלא ישולם מס לא בישראל ולא בארה"ב...

21 ...

22 כוונת הצדדים הייתה לתת פטור ממס בשתי המדינות ב – 4 הנקודות  
23 שדיברתי: במענקים, קצבת ביטוח לאומי, בתרומות וספורטאים  
24 ובדרנים"

25  
26 בעדותו משמיענו מר גביש שבניסוח סעיף 18 לאמנה התכוונו נסחי האמנה להיטיב עם  
27 בדרנים ציבוריים. תמיכה לעדותו של מר גביש ניתן למצוא בספר האמנה אשר חובר בשנת  
28 1993.

29  
30 בחקירתנו אישר מר גביש כי הוא אשר הזמין מעוה"ד ד"ר גדעון קלוגמן, ומאיר קפוטה את  
31 ספר האמנה. עוד אישר מר גביש שהמחברים השתתפו בדיוני המשא ומתן לכריתת האמנה  
32 (ש' ע' 16 לפרוטוקול הדיונים מיום 4.5.2011). כן העיד מר גביש (שם, ש' ע' 16):



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1051/04 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

ע"מ 1061/05 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

1 "קלוגמן וקפוטא היו בעניין והיו בדיונים ורשמו רשימות בדיונים הצעתי  
2 להם להוציא ספר. בספר הזה מופיע הסמל של מס הכנסה ושל מינהל  
3 הכנסות המדינה. למרות שיצא בהוצאה פרטית הוא היה ההוראות  
4 מקצועיות בקשר עם יישום האמנה. במהלך כתיבת הספר הם שלחו  
5 אליי פרקים הערתי הערות.

6 ...

7 במהלך כתיבת הספר, הספר הועבר אליי, קלוגמן התמצא בחוק  
8 האמריקאי, קפוטא היה היועץ המשפטי של מינהל הכנסות המדינה  
9 ואני כנציב מס הכנסה עברתי על הספר לפני שיצא והספר יצא כפי  
10 שאמרתי כהוראות מקצועיות המחייבות ל מס הכנסה בקשר לאמנה".

11  
12 הנה כי כן, משה גביש אשר היה שותף למשא ומתן לעריכת האמנה מאשר כי ספר האמנה  
13 שימש "כהוראות המקצועיות המחייבות של מס הכנסה בקשר לאמנה".

14  
15 8. ספר האמנה כולל, בין היתר, דברי הסבר על סעיפי האמנה. בדברי ההסבר לסעיף 18 לאמנה  
16 מציינים המחברים (שם, ע' 240):

17  
18 "העקרון שנקבע בסעיף הוא, שהכנסה שהפיק אמן או ספורטאי תושב  
19 אחת המדינות התקשרות, מפעילות שערך במדינה המתקשרת השנייה  
20 (כגון הופעת אמן, תחרות ספורט וכד'), תוכל המדינה השנייה להטיל  
21 עליה מס.

22 הוראה זו, למעשה, מחמירה עם אותם אמנים וספורטאים לעומת נותני  
23 שירותים אחרים: כזכור, הכלל הרגיל לגבי מיסוי הכנסות ממתן  
24 שירותים אישיים הוא שמדינת המקור תוכל להטיל עליהם מס רק אם  
25 מפיק הכנסה שהה 183 ימים או יותר, בשנת המס, באותה מדינה.  
26 לעומת זאת, לאור סעיף 18 לאמנה, בדרנים יחויבו במס במדינת המקור,  
27 גם אם לא שהו באותה מדינה אלא את פרק הזמן הדרוש להפקת  
28 הכנסה.

29 כלל זה קיים בכל שלושת המודלים ובמרבית אמנות המס, וכתוצאה  
30 ממנו, למשל, ספורטאים מקצוענים, המנצחים בתחרויות וזוכים  
31 בעקבות זאת בפרסים, ניתן לגבות מהם מס במדינה שבה בוצעה  
32 התחרות.

33 ...





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1051/04 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

ע"מ 1061/05 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

1 בניגוד לכלל הקבוע בסעיף 17 למודל ה – OECD ולמודל האו"ם, שם  
2 החיוב במס במדינת המקור אינו מוגבל, באמנה הנוכחית נקבע כי זכות  
3 המיסוי של מדינת המקור תקום רק אם סך כל הכנסתו ברוטו של הבדרן  
4 הציבורי עולה על 400 דולר (או הסכום המקביל במטבע ישראלי) לכל  
5 יום שאותו בדרן שוהה במדינת המקור כדי לבצע בה את ההופעות או  
6 התחרויות, שמניבות לו את ההכנסה.  
7 מלשון הסעיף עולה, כי הפטור יוענק רק אם סך כל ההכנסה אינה עולה  
8 על סכום התקרה".

9  
10 מדברי הסבר אלה של המחברים אשר היו שותפים למשא ומתן לכריתת האמנה, עולה כי  
11 הוראות סעיף 18 לאמנה שונות מהוראות מקבילות במודל ה – OECD או מודל האו"ם  
12 לאמנות למניעת כפל מס. המחברים מסבירים כי השוני בין הוראות סעיף 18 לאמנה לבין  
13 הוראות מקבילות באמנות אחרות מתייחס להגבלת ההכנסה המינימלית ליום לפיה מדינת  
14 המקור אינה זכאית למסות בדרן ציבורי מקום שההכנסה היומית של בדרן ציבורי נמוכה  
15 מ – \$400 ברוטו ליום. נמצא, כי בניגוד לטענת המשיב (סעיף 24 לסיכומים), ככל שמדובר  
16 בהכנסה שמתחת ל – \$400 ליום, תומכים הסברי המחברים בעדותו של מר גביש לפיה  
17 בניסוח סעיף 18 התכוונו המנסחים להיטיב עם ספורטאים המשתכרים פחות מ – \$400  
18 ליום.

19  
20 כך ועוד. בפרק "תמצית ההוראות המרכזיות באמנה" שבספר האמנה, מתייחסים  
21 המחברים לבדרנים וספורטאים וכך הם מציינים (שם, ע' 36):

22  
23 "האמנה מעניקה פטור ממס לתושבי ישראל וארה"ב שהינם אמני  
24 תיאטרון, קולנוע, רדיו או טלוויזיה, מוסיקאים או ספורטאים, לגבי  
25 הכנסות שיש להם משירותים שנתנו במדינה השנייה כבדרנים  
26 וכספורטאים. עם זאת, הפטור מותנה בכך שסכום ההכנסה אינו עולה  
27 על התקרה הקבועה באמנה".

28  
29 הפטור הנזכר לעיל אינו מותנה בשהייה שאינה מגיעה ל – 183 ימים במדינת המקור  
30 ומדברים אלה של המחברים עולה כי בניגוד לטענת המשיב, ביחס לספורטאים, סעיף 18  
31 לאמנה הינו מקור ההרשאה היחיד לגביית מס על ידי מדינת המקור.  
32



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1051/04 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

ע"מ 1061/05 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

9. בספרם של דורון לוי ואיתן אסנפי, משנת 2008, "מיסוי בינלאומי הדין הישראלי",  
מתייחסים הכותבים לסעיף 17 לאמנת המודל של ה-OECD העוסק בהכנסות המופקות על  
ידי אמנים וספורטאים, וכך הם כותבים (שם, ע' 1410):

**"סעיף 17 (1) קובע, כי על אף האמור בסעיפים 7 (רווחי עסקים) ו- 15  
(שכר עבודה), הכנסה שמפיק תושב מדינה מתקשרת א' כבדרן  
(entertainer), כגון אמן תיאטרון, קולנוע, רדיו או טלוויזיה, או  
כמוסיקאי או כספורטאי, מפעילויותיו האישיות בתור שכזה, אשר  
בוצעו במדינה מתקשרת ב' – רשאית מדינה מתקשרת ב' למסותם".**

בהערת שוליים (543) מציינים הכותבים כי אמנת המודל האמריקאית מסייגת הוראה זו כך  
שתחול אך ורק ביחס להכנסה שאיננה עולה על \$20,000 (סעיף 16 (1) לאמנת המודל  
האמריקאית משנת 2006).

מדברים אלה, עולה שהסעיף המיוחד לאמנים וספורטאים במודל ה-OECD (17) ואף  
במודל האמריקאי (16), הינו הסעיף הבלעדי מכוחו רשאית מדינת המקור למסות אמנים  
וספורטאים הפועלים ככאלה בשטחה. בכך יש כדי לתמוך במסקנה שסעיף 18 לאמנה  
מהווה אף הוא הסדר מיוחד מכוחו רשאית מדינת ישראל, כמדינת מקור, לחייב אמנים  
וספורטאים במס בגין הכנסותיהם המופקות בישראל.

10. לטענת המשיב, בניסוח האמנה ובמיוחד סעיף 17 נקטו המנסחים בלשון מפורשת כאשר  
ביקשו להוציא מתחולת סעיף 17 סוג מסוים של נותני שירותים והחיל עליהם הוראת סעיף  
מסוים בלבד. כך, בסעיף 17 (1) נקבע: "...למעט כנקבע בסעיף קטן (2) ...", 22 (תפקידים  
ממשלתיים)...". בהוראה זו ביקשו המנסחים להוציא מתחולתו של סעיף 17 את מבצעי  
התפקידים הממשלתיים. ממילא ומשלא הוציאו באופן מפורש את הבדרנים הציבוריים  
מתחולתו של סעיף 17 יש להניח שהתכוונו להחיל על הבדרנים הציבוריים את הוראות  
סעיפים 17 ו- 18 ואין להסיק את ההיפך באופן עקיף.

עיינתי בסעיף 22 לאמנה "תפקידים ממשלתיים" ולא מצאתי בו את הביטוי "על אף  
האמור" המופיע בסעיף 18 לאמנה. בהעדר ביטוי זה ומשאין מחלוקת שסעיף 17 לאמנה  
אינו חל על פקידים ממשלתיים, היו חייבים נסחי האמנה לציין בסעיף 17 שהינו סעיף  
ההרשאה הכללי לחיוב במס על ידי מדינת המקור, את הוצאת התפקידים הממשלתיים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1051/04 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

ע"מ 1061/05 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

1 מתחולת סעיף 17. לפיכך, איני סבור שהעדר הוראה מפורשת המוציאה את הבדרנים  
2 הציבוריים מתחולת סעיף 17 לאמנה, שוללת אפשרות כזאת נוכח לשונו של סעיף 18.

3  
4 11. לתמיכה בטענתו לפיה ספורטאי הפטור ממס מכוח הוראות סעיף 17 לאמנה עשוי להתחייב  
5 במס לפי סעיף 18 לאמנה או ההיפך, טוען המשיב כי האמנה מבוססת על אמנת המודל  
6 האמריקאית (להלן: "אמנת המודל") וסעיף 18 לאמנה מקביל לסעיף 17 לאמנת המודל,  
7 לפיו ספורטאי שהכנסתו פטורה ממס על פי סעיפים 14 ו- 15 לאמנת המודל, המקבילים  
8 לסעיפים 16 ו- 17 לאמנה, עשוי להתחייב במס במדינת המקור בתנאי שהכנסתו עולה על  
9 \$20,000.

10  
11 סעיף 17 לאמנת המודל (כמצוטט בסעיף 20 לסיכומי המשיב), קובע:

12  
13 **"Income derived by a resident of a Contracting State as an**  
14 **entertainer, such as a ... sportsman, from his personal**  
15 **activities as such exercised in the other Contracting State,**  
16 **which income would be exempt from tax in that other**  
17 **Contracting State under the provisions of Articles 14... and**  
18 **15... may be taxed in that other State, except where the**  
19 **amount of the gross receipts derived by such entertainer or**  
20 **sportsman, including expenses reimbursed to him or borne**  
21 **on his behalf, from such activities does not exceed twenty**  
22 **thousand United States dollars (\$20'000) or equivalent ..."**

23  
24 עם כל הכבוד, נוסח זה של סעיף 17 לאמנת המודל אינו דומה כלל לנוסח סעיף 18 לאמנה,  
25 ועל כן, איני סבור שיש באמור בסעיף זה או בדברי ההסבר לסעיף זה, כמפורט בסעיף 20  
26 לסיכומי המשיב, כדי לסייע למשיב. יצוין, כי אף המשיב מודע לכך שסעיף 17 לאמנת  
27 המודל "שונה באופן מהותי" מאמנת המודל שפורסמה בסוף שנות ה- 70 (סעיף 21)  
28 וכמפורט לעיל, האמנה בין ישראל לבין ארה"ב מבוססת על האמנה שנחתמה בשנת 1975,  
29 ראה גם עדותו של מר גביש (שי' 13 ע' 15 ו- שי' 8 ע' 18 לפרוטוקול הדיון מיום 4.5.2011).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1051/04 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

ע"מ 1061/05 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

12. המשיב מצביע על נוסח אמנה שנכרתה בין ארה"ב לבין לוקסמבורג בשנת 1996, כאמנה הדומה לאמנה שנכרתה בין ישראל לבין ארה"ב. עוד טוען המשיב כי דברי ההסבר לאמנה בין לוקסמבורג לבין ארה"ב "תואמים" את דברי אמנת המודל של ארה"ב, ובכך לטענתו יש כדי לתמוך בעמדתו לפיה יש להחיל על ספורטאים גם את הוראות סעיף 17 לאמנה וגם את הוראות סעיף 18 לאמנה (סעיף 22). טענה זו אינה מקובלת עליו מהטעם שדברי ההסבר לאמנת המודל מתייחסים לנוסח שונה באופן מהותי מנוסח סעיף 18 לאמנה.
13. בסיכומיה הזכירה המערערת את האמור בספרו של Klaus Vogel, משנת 1991 "United States Income Tax Treaties" ביחס לאמנת המודל של ארה"ב משנת 1977 (נספח טו), מדברים אלה, עולה כי על פי אמנת המודל הישנה של ארה"ב בדרך או ספורטאי חויב במס במדינת המקור על פי סעיף 17 (המקביל לסעיף 18 לאמנה) ולא לפי הוראות סעיפים 14 ו- 15 (המקבילים לסעיפים 16 ו- 17 לאמנה). בהתחשב ברקע ההיסטורי שקדם לכריתת האמנה, יש בדברים אלה כדי לתמוך במסקנה שסעיף 18 הינו הסדר מיוחד לבדרנים ציבוריים.
14. ביום 5.2.2004 פנה מנהל היחידה למיסוי בינלאומי ברשות המסים, עו"ד ירון שידלו (להלן: "מר שידלו") לרשות המס האמריקאית וביקש את עמדתה בעניין שבמחלוקת. תשובת Robert H. Green, מנהל בינלאומי, ברשות המס האמריקאית התקבלה במסמך מיום 10.6.2004 (מוצג מש/2). בדונו בסוגיה זו רשאי המשיב להתחשב בעמדת מקבילו האמריקאי. ברם בית המשפט הדן בפרשנות האמנה אינו כבול לעמדת המשיב ובוודאי אינו כבול לעמדה נטענת של פקיד ברשות המסים האמריקאית. לכך יש להוסיף, כי עורך המסמך לא העמיד עצמו לחקירת בא כח המערערת ובכך יש כדי לגרוע באופן ממשי ממשקלו של תוכן המסמך. לפיכך, ונוכח האמור עד כאן איני סבור שיש באמור במסמך האמריקאי כדי לסייע למשיב.
15. בהתייחסו לעדותו של מר גביש לפיה מדינת ישראל ביקשה לעודד ספורטאים אמריקאים בינוניים להגיע לישראל, ועל כן, ביקשה לפטור ממס ספורטאי חוץ שהרוויחו פחות מ- \$400 ליום, טוען המשיב כי לא לכך נועדה האמנה למניעת כפל מס. עוד טוען המשיב כי המחוקק הישראלי אמנם ביקש להקל עם ספורטאים תושבי חוץ ואף העניק להם הקלות מיוחדות. כך תקנות ספורטאי חוץ שתוקנו מכוח הוראות סעיף 75 א לפקודה, מקנות לספורטאים זרים אפשרות לנכות מהכנסתם מפעילות ספורט בישראל הוצאות לינה, שכר דירה וארוחות ועוד. בנוסף, נקבעה תקרת מס בשיעור 25% לספורטאים זרים. כל זאת, לתקופה של 48 חודשים. לטענת המשיב, הטבות אלה שהוקנו לספורטאים זרים על פי הדין



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1051/04 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

ע"מ 1061/05 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

- 1 בישראל ניתנו במידתיות ראויה. בנסיבות אלה מתן פטור מלא ממס לספורטאים חוץ יגרום  
2 לאפליה בין ספורטאים מקומיים לספורטאי חוץ.  
3  
4 כפי שהובהר לעיל, מלבד מניעת כפל מס גלומות באמנה מטרות נוספות עליהן עמד מר גביש  
5 בחקירתו. אין ספק שתקנות ספורטאי חוץ מקנות לספורטאי חוץ הטבות מס המפלות  
6 אותם לטובה ביחס לעמיתיהם הספורטאים הישראליים. ממילא אין לשלול את האפשרות  
7 שבעת ניהול המשא ומתן לכריתת האמנה ראו לנכון קובעי המדיניות להעדיף עוד את  
8 הספורטאים תושבי ארה"ב במתן פטור מלא ממס מקום שהכנסתו של הספורטאי הייתה  
9 נמוכה מ – \$400 ברוטו ליום, ובהתאם ניסחו את סעיף 18 לאמנה. כאמור, כך העיד מר  
10 גביש אשר היה שותף למשא ומתן לכריתת האמנה ועדותו לא נסתרה ואף נתמכה באמור  
11 בספר האמנה אותו חיברו עוה"ד ד"ר גדעון קלוגמן ומאיר קפוטא שהיו שותפים אף הם  
12 למשא ומתן. מנגד מר שידלו כי לא היה בנציבות בתקופה בה התנהל המשא ומתן לכריתת  
13 האמנה (ש' 8 ע' 22 לפרוטוקול הדיון מיום 4.5.2011) וממילא אין בעדותו כדי ללמד על  
14 כוונת מנסחי האמנה.  
15  
16 סביר להניח, שהטבות המס הניתנות לספורטאים הזרים במסגרת תקנות הספורטאים  
17 הזרים פוגעות בספורטאים ישראלים הנדרשים לתשלום מס מלא בגין פעילותם במסגרת  
18 אגודות הספורט בישראל, אולם, משכך ראו לנכון לפעול הגורמים המוסמכים אין לעקוף  
19 זאת, בדרך של פרשנות המתעלמת מהתכלית אותה ביקשו מנסחי האמנה להגשים.  
20  
21 16. יצוין, כי סעיף 9 (1) לאמנה נוקט אף הוא בלשון "על אף האמור בסעיף 8" ובדברי ההסבר  
22 בספר האמנה ציינו המחברים כי: "סעיף 9 (1) לאמנה מדגיש כי הוראותיו גוברות על סעיף  
23 8 לאמנה" (שם, ע' 144).  
24  
25 17. משעמדנו על תכליתו של סעיף 18 לאמנה ומצאנו שלשון סעיף 18 מתיישבת עם פרשנות  
26 לפיה סעיף 18 לאמנה נועד להיטיב עם ספורטאי חוץ תושבי ארה"ב, נראה כי נכון יהיה  
27 לפרש את סעיף 18 לאמנה כהצעת המערער.  
28  
29 18. עיינתי בפסק הדין עמ"ה 505/04 אליצור אשקלון נ' פקיד שומה אשקלון (פורסם בתקדין)  
30 ולא מצאתי לנכון לשנות ממסקנתי נוכח האמור בפסק דינו של כבוד השופט י' אלון,  
31 ואסביר. שותף אני למסקנתו של כבוד השופט אלון לפיה ברמה הלשונית של סעיף 18  
32 לאמנה תיתכנה גם פרשנות המערער שם הדומה לפרשנות המוצעת על ידי המערער כאן



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1051/04 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

ע"מ 1061/05 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות

1 וגם פרשנות המשיב שם הדומה לפרשנות המוצעת על ידי המשיב כאן (פסקה 6 לפסק הדין  
2 שם). שותף אני אף לגישתו של כבוד השופט אלון לפיה יש לפרש את סעיף 18 לאמנה על פי  
3 תכליתו (פסקה 6 לפסק הדין שם). אלא, שנוכח עדותו של מר גביש אודות תכליתו של סעיף  
4 18 לאמנה, התמיכה שמצאתי לעדות זו בספר האמנה וכל האמור לעיל, סבור אני בכל  
5 הכבוד שיש להעדיף את הפרשנות המוצעת על ידי המערערת.

6  
7 19. נוכח כל אלה, אני קובע כי בניסוח סעיף 18 לאמנה, התכוונו מנסחי האמנה להיטיב עם  
8 ספורטאי חוץ תושבי ארה"ב ובהתאם יש לפרש את סעיף 18 לאמנה כהסדר מיוחד  
9 להרשאה לחיוב מס על ידי מדינת המקור שאין להוסיף עליו את הוראות סעיף 17 לאמנה.

10  
11  
12 סוף דבר

13  
14 הערעורים מתקבלים.

15  
16 המשיב ישלם למערערת את אגרת בית המשפט וכן הוצאות משפט בסך 4,000 ש"ח ושכ"ט עו"ד  
17 בסך 50,000 ₪.

18  
19 מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים

20 ניתן היום, ג טבת תשע"ג, 16 דצמבר 2012, בהעדר הצדדים.

21  
22

23 מגן אלטוביה, שופט  
24