



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

לפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערער: אליניב פליקס ברדה

ע"י ב"כ עו"ד ענת אנגל טנא ו/או הלנה בן ברוך ואח'

נגד

פקיד שומה חיפה

המשיב:

ע"י ב"כ עוה"ד לינוי רוזנר מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

1
2

פסק דין

3 שחקן כדורגל ישראלי מחזיק ב"כרטיס השחקן" שלו בעצמו, ובמקביל להתקשרותו בהסכם
4 העסקה עם קבוצת כדורגל בישראל, חותם הוא גם על הסכם "למכירת זכויות ספורטיביות"
5 הגלומות בכרטיס השחקן, ומקבל על פי אותו הסכם תמורה נפרדת ונוספת על השכר שעליו הסכים
6 עם קבוצת הכדורגל בהסכם ההעסקה.

7 הערעור דן עוסק בשאלה מה דינו של אותו תקבול שהתקבל על ידי שחקן הכדורגל בגין העברת
8 כרטיס השחקן שלו לידי הקבוצה - האם מדובר בתקבול הוני או פירותי?

9 המערער, אליניב פליקס ברדה (להלן – **המערער**), אשר היה, במועדים הרלבנטיים לערעור זה, שחקן
10 כדורגל ותיק ובעל מוניטין, הגיש ערעור על שומות בצווים לשנות המס 2013-2015 (להלן – **שנות**
11 **המס שבערעור**) שהוציא לו המשיב, פקיד שומה חיפה (להלן – **המשיב**). לטענת המערער, ה"זכויות
12 הספורטיביות", או כרטיס השחקן, מהווה "נכס" סחיר בידו, ועל כן התקבול שקיבל בגין העברתו
13 לקבוצת הכדורגל הפועל באר-שבע (להלן – **הקבוצה**), בסך 3.6 מיליון ₪ (כ-1 מיליון דולר ארה"ב),
14 מהווה הכנסה הונית.

15 מנגד, סבור המשיב כי התקבול המדובר הינו בגדר הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה
16 [נוסח חדש] (להלן – **הפקודה**), בהיותו נובע מיחסי עובד-מעביד בין המערער לקבוצה ומהווה חלק
17 משכרו של המערער. לחלופין גורס המשיב, כי יש לראות בפיצול התמורה בגין כרטיס השחקן משום
18 עסקה מלאכותית המהווה תכנון מס בלתי לגיטימי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

הרקע הדרוש לענייננו:

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12
- 13
- 14
- 15
- 16
- 17
- 18
- 19
- 20
- 21
- 22
- 23
- 24
- 25
- 26
- 27
- 28
1. המערער, יליד שנת 1981, החל את הקריירה שלו כשחקן כדורגל בשנת 1998. תחילה שיחק המערער בקבוצת הנוער של הפועל באר שבע, וכבוגר עבר לשחק בקבוצת מכבי חיפה ולאחר מכן בקבוצת הפועל תל-אביב.
 2. משנת 2007 ועד מחצית שנת 2013 שיחק המערער בקבוצת הכדורגל "ראסינג גנק" הבלגית (להלן - **הקבוצה הבלגית**).
 3. בתקופת ששיחק המערער בקבוצת כדורגל ישראליות שולם לו שכר של כ-800,000 ₪ לעונה. לאחר שעבר המערער לשחק בקבוצה הבלגית, הגיע שכרו לכדי למעלה מ-860,000 ₪ אירו לעונה.
 4. המערער שב לישראל כשחקן כדורגל מצליח ובעל מוניטין במהלך שנת 2013 וחתם עם חברת א.א. החברה לקידום הספורט באר-שבע בע"מ, בעלת הקבוצה, על שני הסכמים: האחד, הסכם העסקה לשנים 2013-2015, והשני, הסכם למכירת זכויות ספורטיביות.
 5. על פי המוסכם בהסכם ההעסקה מיוני 2013 (מוצג מש/2) להלן – **הסכם ההעסקה**), קיבל המערער משכורת בסיס בסך של כ-40,000 ₪ לחודש, לה התווספו תגמולים ובנוסים בהתאם לביצועים שהפגין באופן יחידני ולהישגי הקבוצה בכללותה. המערער שילם מס שולי כדין על משכורתו זו.
 6. המשכורות שקיבל המערער מהקבוצה בשנות המס שבערעור היו כדלקמן: בשנת 2013 – עמד השכר על 240,284 ₪; בשנת 2014 – עמד השכר על 706,293 ₪; ובשנת 2015 קיבל המערער מהקבוצה שכר בסך של 1,167,237 ₪.
 - יצוין, כי על פי הסכם ההעסקה נקבע כי בתקופת ההסכם תשלם הקבוצה למערער את משכורתו בכל מקרה, לרבות במקרה של פגיעה שתשלול ממנו את יכולתו לשחק (לא כולל בנוסים).
 7. במסגרת ה"הסכם למכירת זכויות ספורטיביות" (מוצג מש/1) להלן – **הסכם הזכויות**), אשר נחתם באותו יום בו נחתם הסכם ההעסקה, סוכם כי המערער יקבל סכום של 3,628,000 ₪ (כ-1 מיליון דולר), אשר ישולם לו בשלושה תשלומים, בחודשים אוגוסט 2013, אוגוסט 2014 ואוגוסט 2015. תשלומים אלו לא היו מותנים בתפוקה מסוימת מצד המערער או בתוצאות משחקים, ואף לא בהתחייבות מצידו להמשיך לשחק.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

8. בדיקה שערך המשיב העלתה כי למערער היו הכנסות מפרסומות בשנות המס שבערער, 1 בסך 3,000 ₪ ו-21,350 ₪ בהתאמה, שהושמטו מהדוחות שהגיש. המערער לא הכחיש 2 הכנסות אלו והודיע כי הוא פועל על מנת להסדיר את תשלום המס בגינן מול רשויות המס. 3
9. עוד יש לציין כי בשנים 2016 ו-2017 (שאינן חלק מהערעור דנן) נחתמו הסכמי העסקה 4 נוספים בין הקבוצה למערער, ובמקביל חתם המערער על שני הסכמים נוספים למכירת 5 זכויות ספורטיביות. על פי הסכמים אלו קיבל המערער, עבור כל שנת העסקה, שכר בגובה 6 של כ-2 מיליון ₪ לשנה, וכן קיבל סך של 600,000 ₪ לכל שנה בגין מכירת זכויותיו 7 הספורטיביות. 8

תמצית טענות המערער:

- 9
10. הסכם למכירת זכויות ספורטיביות מהווה פרקטיקה מקובלת בענף הכדורגל, המתחייבת 10 מהוראות תקנון התאחדות הכדורגל העולמית – FIFA (Federation Internationale 11 de Football Association) (להלן – **פיפ"א**), אליו כפופות קבוצות הכדורגל הישראליות. 12 הסכם זה עומד בפני עצמו, והוא חיצוני להסכם ההעסקה שנכרת בין הקבוצה לשחקן 13 ובלתי תלוי בו, ואף אינו מוגבל בזמן. 14
11. כרטיס השחקן כולל את הזכויות הכלכליות שמתלוות לשחקן הכדורגל מראשית הקריירה 15 שלו. בעת מכירת זכויותיו אלו, נפרד המערער מהפטונציאל הכלכלי הטמון בהן, וזה מועבר 16 במלואו לידי הקבוצה, יחד עם הסיכון הכלכלי. משמע, מדובר בנכס בעל קיום עצמאי, ובעל 17 שווי שוק ברור ואובייקטיבי, והוא סחיר באופן נפרד מהסכם ההעסקה המתגבש בין 18 השחקן לקבוצה. 19
12. יש להחיל בעניינו של המערער את ההלכה שנקבעה בע"א 7883/12 **קשר ספורט בע"מ נ' 20 משרד האוצר – אגף המכס ומע"מ ת"א 3**, מיסים כט/4 (2015) (להלן – **הלכת קשר 21 ספורט**), בה קבע בית המשפט העליון כי אופי ענף הכדורגל מחייב הכרה בהסכמים למכירת 22 זכויות ספורטיביות כעסקאות נפרדות מהסכם ההעסקה, וכי התמורה המשולמת בגינן 23 היא תמורה בגין נכס הוני. 24
13. אין נפקא מינא אם **הלכת קשר ספורט** עסקה בהעברת זכויות ספורטיביות בין שתי 25 קבוצות, שכן הנכס המועבר הוא אותו נכס. כשם שרואים במכירת הזכויות הספורטיביות 26 בין קבוצה לקבוצה כמכירת נכס הוני – כך הוא הדין גם כאשר השחקן הוא זה שמוכר 27 אותו לקבוצה, ואין כל בסיס להוציא את השחקן נפסד במצב דברים זה. 28



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

- 1 נוסף על כך, אין זה ראוי כי המשיב, שהציג עמדה מנוגדת במסגרת הלכת קשר ספורט –
2 יהפוך את עורו ויטען עתה טענה הפוכה.
- 3 14. אף מנקודת המבט של הקבוצה, יש לראות בעסקה בזכויות ספורטיביות כעסקה הונית,
4 שכן גם היא דיווחה במאזנה על רכישת הזכויות הספורטיביות כנכס ולא כהוצאת שכר.
- 5 15. המסקנה כי התמורה ששולמה למערער בגין מכירת הזכויות הייתה תמורה הונית, נלמדת
6 גם מתנאי ההסכמים שבין הצדדים.
- 7 בעוד ששכרו של המערער לפי הסכם ההעסקה היה מותנה בהשתתפות פעילה במשחקים
8 ובביצועים שלו – התמורה בגין מכירת הזכויות לא הייתה מותנית באף תנאי, לרבות אי-
9 פרישתו מענף הכדורגל.
- 10 16. המערער חתם על הסכם הזכויות למשך שלוש שנים מתוך הבנה משותפת כי זהו משך "חיי"
11 הזכויות שלו – לאור גילו המתקדם. כוונת הצדדים המקורית הייתה, כי הזכויות תימכרנה
12 לצמיתות. מאחר שהמערער המשיך להיות שחקן מצליח, נחתם הסכם זכויות נוסף בפעם
13 השנייה והשלישית. מדובר אפוא, בהארכה של ההסכם הראשון, ולא במכירה שנייה
14 ושלישית, והזכויות לא חזרו לידי מעולם.
- 15 17. הזכויות הספורטיביות של המערער משמשות את הקבוצה עד היום, במכירת סחורה
16 ממותגת בסך של כ- 6,000 ₪ בשנה, ועל כן ניתן לראות כי המערער נפרד באופן סופי
17 ומוחלט מפוטנציאל הרווח הגלום בזכויותיו הספורטיביות.
- 18 18. טענת המשיב, לפיה החתימה על הסכם הזכויות בנפרד מהסכם ההעסקה מהווה עסקה
19 מלאכותית – משוללת יסוד. המערער הוכיח כי שכרו על-פי הסכם ההעסקה היה מהגבוהים
20 בקבוצה ובענף הכדורגל בישראל, ואין מדובר בפיצול מלאכותי. עוד יש להוסיף, כי המשיב
21 עושה איפה ואיפה בהחלטותיו. במקרה של שחקן כדורגל אחר, מאור בוזגלו, קיבל המשיב
22 במלואה את טענתו של אותו שחקן כי יש לראות בתמורה שקיבל ממכירת כרטיס השחקן
23 שלו כרווח הון, וכאמור, גישה זו אושררה במסגרת הלכת קשר ספורט.
- 24 19. עמדת המשיב מתעלמת מהמציאות הכלכלית, סותרת את תקנון פיפ"א ועלולה להוביל
25 לפגיעה קשה בזכויות הקניין של המערער. ענף הכדורגל שונה מענפי תעסוקה מסורתיים
26 אחרים ומחייב טיפול מיסוי שונה.

27

28



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

תמצית עמדת המשיב:

- 1
20. בענף הכדורגל קשורים הסכם ההעסקה וההסכם למכירת זכויות ספורטיביות זה בטבורו של זה ונחתמים, ככלל, באותו מעמד. בהתאם לפסיקת בית-המשפט העליון, יש לראות במכלול ההסכמים שנכרתו עם המערער **כהסכם העסקה כולל**, אשר נכרת במסגרת יחסי עובד-מעביד. לפיכך, יש לראות בתגמול שקיבל המערער מכוח הסכם הזכויות כשכר בגין העמדת ההון האנושי שלו לטובת המעסיק, המסווג כהכנסה פירותית לפי סעיף 2(2) לפקודה.
21. לחלופין, יש לראות את התקבול מכוח הסכם הזכויות כהכנסה פירותית אחרת לפי סעיף 2(10) לפקודה או כעסקה של השכרת זכויות לפי סעיף 2(7) לפקודה.
22. העמדת ההון האנושי לטובת המעסיק אינה יכולה להיחשב לעולם ככנס או כזכות ראויה. אין אדם יכול להיפרד מההון האנושי שלו עצמו, ועל כן, אין לראות במערער כמי שמכר נכס.
23. אף אם ניתן לראות בכרטיס השחקן ככנס או זכות ראויה, הרי שזה לא נמכר לצמיתות, ולראייה – המערער מכר את כרטיס השחקן שלו **לאותה קבוצה** שלוש פעמים ב-4 שנים. נוסף על כך, נוכח העובדה כי כרטיס השחקן חוזר לידי השחקן עם פקיעתו של חוזה ההעסקה, הרי שלא ניתן לומר כי השחקן נפרד מכרטיס השחקן לצמיתות. גם בעת שנדרשת העברתו של השחקן מקבוצה לקבוצה – הסכמתו היא תנאי הכרחי לכך, ועל כן יש לומר כי הזכויות הספורטיביות הולכות אחרי השחקן באשר ילך, והוא אינו מתנתק מהן.
24. אין להקיש מפסק הדין בעניין **הלכת קשר ספורט** ומעמדת רשות המיסים שם למקרה הנדון כאן. קיים הבדל ברור בין תוצאות המיסוי של עסקה לרכישת זכויות ספורטיביות על-ידי קבוצה אחת מידיה של קבוצה אחרת, לבין המקרה בו כרטיס השחקן מוחזק בידי השחקן עצמו – כבענייננו. שכן, כאשר קבוצה מעבירה את כרטיס השחקן לקבוצה אחרת, היא מוכרת את הזכויות שיש לה על-פי חוזה. במצב דברים זה, מתרחש ניתוק לצמיתות בין הקבוצה המעבירה לכרטיס השחקן.
25. סכומי השכר המופיעים בהסכם ההעסקה של המערער הם סכומים נמוכים ביחס לשחקן כדורגל בעל מוניטין כשלו בשנות המס שבערעור. צירוף התקבולים שקיבל המערער בשני ההסכמים – הסכם ההעסקה והסכם הזכויות - מביא לתגמול כולל למערער ברף השכר המקובל בהתאם ליכולת ההשתכרות המוכחת שלו. העובדה כי המערער בעל יכולת מיקוח גבוהה, מעידה כי הוא מסוגל להשפיע על הסכמים שיחתמו איתו, בצורה המיטבית עבורו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

26. לחילופין, יש לראות בפיצול הסכם העסקה לשני הסכמים שונים (הסכם ההעסקה והסכם הזכויות) כפעולה מלאכותית המהווה תכנון מס בלתי לגיטימי, בהיותה נעדרת טעם כלכלי אחר מלבד הפחתת מס. השוואה בין סכומי המשכורת שקיבל המערער בשנים שקדמו לפיצול ההסכמים לבין השנים המאוחרות, מעלה כי משכורתו ירדה באופן דרסטי – דווקא כאשר המוניטין שלו עלה בשובו משנותיו בקבוצה הבלגית וכשבמקביל, קיבל סכומים גבוהים מאוד במסגרת ההסכם למכירת זכויותיו הספורטיביות.

27. טענות המערער ביחס לעמדת רשות המיסים בעסקת המכירה של כרטיס השחקן של מאור בוזגלו אינן במקומן. מדובר בעמדה שהייתה מקובלת עובר למתן פסק הדין בעניין ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ' יוסף ברנע (10.08.2016) (להלן – הלכת ברנע). בנוסף, ככל שנפלה טעות - אין הכרח לחזור עליה ועמדת רשות המיסים בעניין זה כיום היא ברורה.

11 **דין והכרעה:**

12 **א. התשתית המשפטית הרלבנטית:**

28. ענף הכדורגל בארץ מוסדר על-ידי ההתאחדות לכדורגל בישראל, שהיא עמותה רשומה האחראית על ארגון כל משחקי הליגה וגביע המדינה, על איגוד הנבחרות והמועדונים השונים וכן מנהלת את בתי הדין המשמעתיים. ההתאחדות לכדורגל משתייכת להתאחדות הכדורגל העולמית - פיפ"א וכן להתאחדות הכדורגל האירופאית (Union of European Football Association – UEFA), אופ"א, וכפופה להוראותיהן, בפרט כפי שמופיעות בתקנון פיפ"א בדבר מעמדם והעברתם של שחקנים (להלן – תקנון פיפ"א).

29. חוק הספורט, תשמ"ח-1988 (להלן – חוק הספורט) הוא דבר החקיקה המסדיר את הפעילות בתחום הספורט, לרבות של אגודות ספורט, ארגוני ספורט, התאחדות ואיגודי ספורט.

22 סעיף 10 לחוק הספורט עוסק ב"תקנונים" והוא קובע:

23 (א) "התאחדות או איגוד יתקינו תקנונים שיסדירו את הניהול התקין של
24 הענף או של ענפי הספורט שהם מרכזים, לרבות תקנונים בדבר משמעת,
25 שיפוט פנימי, ובכלל זה מוסדות השיפוט הפנימיים וסדרי הדין
26 שלפיהם ידונו – בכפוף לסעיף 11, העברת ספורטאים – בכפוף לסעיף
27 11א, וכן בדבר שכר ותשלומים לספורטאים, למאמנים ולבעלי תפקידים
28 אחרים."

29



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

30. בהתאם לסעיף 10 לחוק הספורט התקינה ההתאחדות לכדורגל שני תקנונים מרכזיים: 1
תקנון היסוד, השואב את הוראות תקנון פיפ"א ומחיל אותן על מועדוני הכדורגל בישראל; 2
תקנון הרישום, העוסק ברישום שחקנים ובהגדרתם ומסדיר את העברת השחקנים או 3
השאלתם מקבוצה אחת לאחרת. 4
31. סעיף 6ח' לתקנון הרישום עניינו "זכויות הנובעות מהעברה/השאלה של שחקן" ובו נקבע: 5
- "(1) כל הזכויות הכלכליות הנובעות מהעברה/השאלה של שחקן תהיינה רק 6
בידי הקבוצה ממנה עובר השחקן, לרבות קבוצות קודמות ו/או קבוצה 7
אליה עובר השחקן ו/או בידי השחקן עצמו. הזכות להחליט לגבי רישום, 8
העברה והשאלה של שחקן וכן לגבי הסכם התקשרות שלו עם הקבוצה, 9
הינה אך ורק של הקבוצה ממנה מועבר או אליה עבר השחקן בעת פעולת 10
הרישום ו/או של השחקן על פי הקבוע בתקנות זה. 11**
- "(א1) קבוצה לא תהיה זכאית להחזיק בזכויות כלכליות הנובעות 12
מהעברה/השאלה של שחקן אלא אם השחקן היה רשום בשורותיה, 13
עובר להעברה, לפחות 30 ימים. ... 14**
32. אף כי המונח "כרטיס שחקן" אינו נזכר במפורש בסעיף 6ח' לתקנון הרישום, העוסק 15
בזכויות הכלכליות הנובעות מהעברה או השאלה של שחקן, הרי שבפועל זו מהותו של 16
המושג "כרטיס שחקן", מושא פסק הדין דנן. 17
33. "כרטיס שחקן" הוא מושג ערטילאי, וכאמור, הוא אינו מוגדר בתקנוני ההתאחדות 18
לכדורגל או בחוק הספורט. בפסק הדין בעניין ע"מ 1200/07 בני יהודה ואח' נ' מנהל מס 19
ערך מוסף ת"א 3, מיסים כו/4 ה-38, הוגדר כרטיס שחקן כ"ביטוי לאגד של זכויות שיש 20
להן שווי כלכלי". 21
- למעשה, כרטיס השחקן מקנה לקבוצה, המחזיקה בכרטיס של שחקן מסוים, את הזכות 22
הבלעדית לקבל וליהנות משירותי שחקן הכדורגל, ובכלל זה לרשום אותו כשחקן במועדון 23
הכדורגל שלה. 24
34. בית המשפט העליון סיכם בתמצית בהלכת קשר ספורט (ראו פסקה 3 לפסק הדין) את 25
הכללים הנוגעים להעסקתו של שחקן על ידי קבוצה מסוימת והתנאים הנדרשים לצורך 26
זה, כמו גם את הכללים הנוגעים למעבר שחקן מקבוצה אחת לאחרת: 27
- "כעולה מתקנות ההעברה ומטיעוני המערערות, זהו הילוכם של דברים: שחקן 28
מקצועי חותם על הסכם העסקה עם מועדון כדורגל, כאשר התקופה המקסימלית 29
היא 5 שנים (תקנה 18). בחתימת הסכם העסקה אין די על מנת לאפשר לשחקן 30
לשחק במשחקים רשמיים. תקנה 5, העוסקת ברישום השחקן, קובעת כי שחקן 31
חייב להיות רשום בהתאחדות כדי לשחק עבור מועדון כדורגל כלשהו החבר בה 32
ולהשתתף במשחקים מאורגנים. עוד קובעת התקנה כי בעצם הרישום, שחקן 33**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

1 מסכים לציית להוראות פיפ"א וההתאחדויות. שחקן יכול להיות רשום רק
 2 במועדון אחד בזמן נתון. ככלל, ניתן לסיים את הסכם ההעסקה רק בהגיע תקופתו
 3 לקיצה או בהסכמה הדדית (תקנה 13). שחקן רשאי לנהל משא ומתן להעסקתו
 4 על ידי מועדון אחר רק אם הסכם העסקתו עם המועדון הנוכחי פקע או עתיד
 5 לפקוע בתוך 6 חודשים (תקנה 18). לעומת זאת, במקרה של הסכמה על סיום
 6 היחסים, מתנהל משא ומתן משולש בין השחקן, המועדון הנוכחי והמועדון
 7 המעוניין לגבי תנאי שחרור השחקן מהראשון והעסקתו על ידי האחרון.
 8 [ההדגשות שלי – א.ו.]

9 ההכרח להבטיח שהשחקן ישחק בשורותיה של קבוצה אחת מוגדרת למשך חוזה ההעסקה .35
 10 שלו, מבלי שנתונה לו הזכות להשתחרר ממנו (אלא בתנאים הקבועים בתקנון פיפ"א),
 11 מתחייב בשל מאפייניו הייחודיים של ענף הכדורגל, כענף ספורט קבוצתי. על מנת להבטיח
 12 את קיומה של הקבוצה, את רמתה, יכולותיה ויציבותה, ולמנוע זליגה של שחקנים אליה
 13 והחוצה ממנה, הגדירו דיני ענף הכדורגל כללים מוסדרים שמטרתם לאגד את היחידים
 14 לכדי קבוצה. אחד מכללים אלו, כאמור, הוא זכות הבלעדיות על שחקן כל זמן שהוא
 15 מועסק בידי הקבוצה:

16 "דיני הספורט הם ענף מיוחד במשפט. הדבר נכון ביתר שאת כאשר עסקינן
 17 בספורט קבוצתי. ישנם ענפי ספורט - כדורגל, כדורסל, כדור-בסיס - שלא ניתן
 18 לקיים בהם תחרות בדרך של אחד מול אחד. זאת לעומת ענפי ספורט כגון טניס,
 19 גולף וריצה - שהתחרות בהם היא אינדיבידואלית - כל אחד בשביל עצמו. על רקע
 20 זה, ושיקולים כלכליים אחרים כגון קיומו של מועדון המשווץ לעיר מסוימת, נוצר
 21 צורך להגדיר את הקבוצה ולקבוע כללים ביחס אליה. שחקנים לא יכולים לבוא
 22 ולצאת בכל משחק או להצטרף לכל קבוצה כאוות נפשם. המועדון דורש, אפוא,
 23 מיזוג של יחידים לכדי קולקטיב. אין זה שולל שינויים בשידוך הקבוצתי של
 24 היחיד, ורבים הם בנמצא, אך נקודת המוצא היא אחרת.

25 רקע זה דורש הסדר. לצד הכללים במשחקי הספורט עצמם, ישנם הכללים
 26 המחייבים לגבי המועדונים והקבוצות. כך ודאי כאשר האחרונים חוצים גבולות
 27 וימים. מכאן חשיבות התקנונים של פיפ"א ואופ"א, ובפרט תקנות ההעברה.
 28 מציאות זו מכתיבה את אופייה של מערכת ההסכמים המשולשת - בין שתי
 29 הקבוצות ובין הקבוצות לשחקן." (הלכת קשר ספורט, בפסקה 13).
 30

31 כרטיס השחקן מונע למעשה משחקן לבצע "Team-Shopping" ולעבור מדי עונה .36
 32 לקבוצה אחרת, כמי הנותן שירותיו למרבה במחיר. באופן זה, ישנה מחויבות הדדית בין
 33 השחקן לקבוצה, הקשורה גם להשקעה של הקבוצה בשחקן, באימונו, הכשרתו וקידומו
 34 הספורטיבי, אשר מגיעה לכדי סיום בעת פקיעת הסכם ההעסקה, או בהסכמה הדדית,
 35 כאשר השחקן מועבר מהקבוצה לקבוצה אחרת.

36 הנה כי כן, כאשר מתעורר הצורך או הרצון למעבר שחקן לידי קבוצה אחרת, נכרת מעין .37
 38 "הסכם משולש" בין הקבוצה המעבירה, הקבוצה הקולטת והשחקן.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

- 1 במסגרת הסכם זה משחררת הקבוצה המעבירה את זכויותיה בכרטיס השחקן ומעבירה
2 אותן לידי הקבוצה הקולטת, תמורת גמול הולם. יודגש, העברה שכזו מחייבת את הסכמת
3 השחקן, המתקשר תוך כדי עסקה זו בהסכם העסקה עם הקבוצה הקולטת.
- 4 38. על רקע מצב משפטי זה ותוך שהוא מבקש להסתמך על הלכת קשר ספורט, טענתו
5 המרכזית של המערער בערעור זה היא, כי העברת הזכויות בכרטיס השחקן על-ידו לקבוצה
6 מהווה מכירה של נכס הונני, ובהתאם לכך, עליו להיות ממוסה במס רווח הון. לשיטת
7 המערער, אין נפקא מינה בידי מי מוחזק כרטיס השחקן, שכן בין אם זה מוחזק בידי
8 הקבוצה ובין אם בידי השחקן - בשני המצבים נמכר נכס בעל ערך כלכלי.
- 9 39. חלק ה' לפקודה העוסק ב"רווחי הון" נפתח בסעיף 88 לפקודה, הוא סעיף ההגדרות, ובו
10 מצויה הגדרת "נכס":
- 11 **"כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או**
12 **מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל..."**
- 13 "מכירה" מוגדרת בסעיף 88 לפקודה באופן הבא:
- 14 **"מכירה" – לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה, פדיון, וכן כל**
15 **פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם,**
16 **והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה."**
- 17 40. ההלכה הפסוקה הגדירה זה מכבר מהי "זכות ראויה" במסגרת ע"א 182/72 אברך נ' פקיד
18 השומה, תל-אביב 3, פ"ד כז(2) 477 (1973) (להלן – הלכת אברך), בה נקבע כי המונח "זכות
19 ראויה" כולל אף זכויות הנובעות מחוזים או מעוולות אזרחיות, כמו גם זכויות בלתי-
20 חוזיות וכל זכות הניתנת לאכיפה באמצעות תביעה (שם, בעמוד 480).
- 21 41. בתי-המשפט חזרו וחיזקו את הלכת אברך, בכל מקרה לגופו, אולם טרם נקבע האם גם
22 זכויות אישיות וחוקתיות נכללות בגדרי מונח זה.
- 23 ראו ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים (2.2.2014) (להלן – הלכת חיים ניסים),
24 בפסקאות 31-34:
- 25 **"...ההלכה המחייבת היחידה לעניין פרשנות המונח "זכות ראויה" בפקודת מס**
26 **הכנסה היא הלכת אברך, שלפיה כאמור יש לפרש מונח זה ככולל "זכויות בלתי-**
27 **חוזיות וכן כל זכות שניתנת לאכיפה באמצעות תביעה" (שם, בעמ' 480). גם לפי**
28 **המלומד נמדר, בכללן של "זכויות ראויות ומוחזקות" ייכללו "מניות, זכויות**
29 **אובליגטוריות הנובעות מחוזים שנכרתו בין צדדים שונים, זכויות הנובעות**
30 **כתוצאה מעוולות אזרחיות, וכל זכות אחרת בעלת ערך כספי ניתן לאכיפה"...**
31 **שאלה מעניינת – וחשובה לכאורה לענייננו – היא אם בגדרה של "זכות ראויה"**
32 **באות גם זכויות חוקתיות המנויות בחוקי היסוד, זכויות הנגזרות מהן, זכויות**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

- 1 **עובדים קיבוציות (כגון זכות השביתה) וכיוצא באלה זכויות.... מכלול השאלות**
2 **המתעורר מגישה הרואה בזכויות חוקתיות זכויות עובדים לסוגיהן "נכס" אותו**
3 **יש למסות במס רווחי הון – הוא מכלול מורכב.... על כן את הניתוח המדויק של**
4 **המונח "זכות ראויה" בסעיף 88 ותוכנו האפשרי – מחוץ ליחסי העבודה – אותיר**
5 **לעתיד לבוא."**
6
- 7 .42 **בהלכת קשר ספורט** נדונה השאלה מה דינם של תשלומים, ששילמו המערערות שם -
8 קבוצות ומועדוני ספורט העוסקים בכדורגל בישראל, על פי הסכמים שנכרתו בינן לבין
9 קבוצות כדורגל זרות מחו"ל, לשם הסדרת שחרור השחקנים מהסכמי ההעסקה שלהם
10 בקבוצות הזרות בהן היו רשומים (או מושאלים), והכל לצורך העסקתם כשחקנים
11 בקבוצות המערערות בישראל.
- 12 באותה פרשה, טען מנהל מע"מ כי התשלומים הינם בגין רכישת הזכות להעסקת השחקנים
13 על ידי המערערות, ובהתאם – מדובר ברכישת זכויות בנכסים בלתי מוחשיים לפי חוק מס
14 ערך מוסף, תשל"ו – 1975 (להלן – **חוק מע"מ**), אשר ייבואם לישראל מחייב בתשלום מס
15 ערך מוסף. המערערות שם, הקבוצות ששילמו את התשלומים שבמחלוקת, טענו כי מדובר
16 בתשלומים שבמהותם מהווים פיצוי בגין הפרת הסכם ההעסקה.
- 17 כבוד השופט הנדל קבע, כי במסגרת ההסכמים רכשו קבוצות הכדורגל המערערות
18 מהקבוצות הזרות את זכות ההעסקה של השחקנים, וזכות זו היא בעלת ערך כלכלי. על כן,
19 זכות זו נכללת בגדרי המונח "טובין" בהתאם לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975.
- 20 **"במסגרת ההסכמים רכשו המערערות – באופן קבוע או לתקופה קצובה**
21 **ובהשאלה – זכות להעסקת השחקן על ידן, זכות שהייתה מוקנית עד אז לקבוצות**
22 **הזרות. זכות זו היא בעלת ערך כלכלי, ולכן נכללת בהגדרת "טובין" לפי חוק**
23 **מע"מ." (הלכת קשר ספורט, בפסקה 19).**
24
- 25 .43 דהיינו - כרטיס השחקן מהווה למעשה מעין אסמכתא להעסקה בלעדית של שחקן הכדורגל
26 על ידי הקבוצה, ולאסמכתא זו יש ערך כלכלי מוגדר. כל אימת שכרטיס השחקן מצוי בידי
27 הקבוצה, זו נהנית משירותי השחקן באופן בלעדי.
- 28 הקבוצה "משביחה" את השחקן על ידי אימונו ועל ידי תרומתה לתפקודו הספורטיבי
29 ולקידומו, ובהתאם נהנית מהסיכוי להעביר את כרטיס השחקן ברווח נאה.
- 30 עם זאת, הקבוצה אף נושאת בסיכון, שמא השקעתה תרד לטמיון, אם לדוגמה השחקן
31 ייפצע, או אם התקוות שנתלו בהתקדמותו המקצועית – יתבדו.
- 32
33



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

44. עוד יצוין, כי כאשר מבקשת הקבוצה להעביר את כרטיס השחקן, היא נעזרת באתרי הערכת שווי שחקנים, כדוגמת אתר www.transfermarket.com (ראו נספח ב' לתצהירו של מר ניר כץ, סמנכ"ל הכספים של קבוצת הפועל באר שבע, שהעיד מטעם המערער, מוצג מע/2; וכן ראו עמוד 37 לפרוטוקול, שורות 6-1). על פי העדויות שהובאו בפניי, לכרטיס השחקן יש מעין שווי כלכלי אובייקטיבי, המשקלל פרמטרים כגון: גיל השחקן, מדינת מוצאו, מעמד, נתונים ספורטיביים וכן פוטנציאל יכולת ההעברה של השחקן (פרק הזמן שנותר עד תום הסכם ההעסקה של השחקן בקבוצה בה הוא מועסק).

45. יש להפנות אף להוראות צו מס הכנסה (קביעת סוגי שכר כהכנסה) התשכ"ז-1967 (להלן – **צו סוגי שכר**), אשר נקבע על פי סמכותו של שר האוצר מכוח הוראת סעיף 164 לפקודה, העוסק ב"חובת ניכוי מס במקור".

סעיף 164 לפקודה קובע:

"כל המשלם או האחראי לתשלומה של הכנסת עבודה לרבות חלק ממענק שנתקבל עקב פרישה או מוות, שאינו פטור על פי סעיף 9(א7), של השתכרות או רווח שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים, כאמור בסעיף 2א, של סכום המתקבל עקב היוון קיצבה שאינו פטור על פי סעיפים 9א או 9ב, או של סכומים ותשלומים שחל עליהם סעיף 18(ב) והמהווים הכנסה בידי מקבלם או של הכנסה לפי סעיף 5(2), או של סכומים ותשלומים שחל עליהם סעיף 3(ה7), או של הכנסה חייבת שהעבירה קרן להשקעות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 2א64 לבעלי מניותיה, או של תמורה כמשמעותה בסעיף 88, או של ריבית או דיבידנד (עד תיקון מס' 147 נאמר: של התמורה כמשמעותה בסעיף 88) או של כל הכנסה אחרת ששר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, קבעה לכך בצו, ינכה בשעת התשלום מן הסכום המשתלם מס באופן ובשיעורים שנקבעו, ואולם רשאי שר האוצר לקבוע לענין השתכרות או רווח כאמור בסעיף 2א כי ניכוי המס יהיה כפי שיקבע, אף שלא בשעת התשלום ושלא מן הסכום המשתלם; הוראה זו חלה גם על המדינה."

על פי סעיף 2 לצו סוגי שכר נקבע:

"שכר אמנים, שכר בוחנים, שכר מרצים, שכר מעניקי שירותי משרד, שכר דירקטורים ושכר ספורטאים יהיו הכנסה לענין סעיף 164 לפקודה."

בסעיף 1 לצו סוגי שכר, הוא סעיף ההגדרות, מצויה הגדרה של "שכר ספורטאים", וזו לשונה:

"שכר ספורטאים" – סכומים המשתלמים על ידי חייב למקבל שהוא ספורטאי, בין בכסף ובין בשווה כסף, לרבות מס ערך מוסף על פי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, כמענקי חתימה לרבות תשלום מראש לקראת פתיחת עונת המשחקים, תשלום בעד העברת שחקן, תשלום לשחקן - חוזה בעד הסכמתו לשחק בשורות האגודה, תשלומים בעד תרגול, השתתפות במשחקים, באימונים או הופעה במשחקים, תשלומים של החזר הוצאות לרבות הוצאות נסיעה, הפסד



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

1 שעות עבודה או ויתור על הכנסה אחרת, תשלומים של מענקים התלויים
2 בתוצאות משחק, בעד השתתפות במסגרת תחרות או אירועים מיוחדים ומענקים
3 בעד הישג מיוחד, או כל תשלום דומה להם, בין בתשלומים חד-פעמיים ובין
4 בתשלומים תקופתיים, והכל למעט תשלומים שעליהם חלה חובת הניכוי לפי
5 תקנות ניכוי ממשכורת;"

6 על פי הוראת תקנה 2(ב) לתקנות מס הכנסה (ניכוי מסוגי שכר מסוימים) התשכ"ז-1967
7 (להלן – תקנות מ"ה ניכוי מסוגי שכר) חלה חובה על "חייב" (אדם המשלם שכר
8 ספורטאים) לנכות משכר זה מס בשיעור של 30%.

9 אציין, כי הצדדים לא הפנו בטיעוניהם ובסיכומיהם לצו סוגי שכר ולתקנות מ"ה ניכוי .46
10 מסוגי שכר. לפיכך, ב"כ הצדדים התייצבו ביום 24.10.21 לדיון לצורך השלמת טיעון גם
11 ביחס לדברי החקיקה הנ"ל, מאחר וסברתי כי עשויה להיות להם רלבנטיות לסוגיה
12 שבמחלוקת בערעור דן.

13 ב"כ המערער סברה כי יש ללמוד מן העובדה שהמחוקק מצא לנכון לקבוע שיעור ניכוי מס
14 במקור של 30% ביחס ל"שכר ספורטאים" – כי בקביעת שיעור ניכוי מס במקור שהוא אחר
15 וחריג גם המחוקק מכיר בכך, כי במערך היחסים בין ספורטאים לקבוצות המעסיקות
16 יכולים להיות תקבולים שחבות המס הסופית ביחס אליהם היא לא במישור יחסי עובד
17 מעביד ולא לפי המס השולי. לפיכך, אין להיבנות מן ההגדרה של "שכר ספורטאים" כדי
18 קביעה כי כל תשלום המשולם בגין מי מהפעולות המנויות בהגדרה הנ"ל – הינו בהכרח
19 בגדר "שכר" לפי סעיף 2(2) לפקודה. באת כוח המערער הסכימה, עם זאת, כי קביעת שיעור
20 מס של 30% לצורך ניכוי במקור אין משמעו כי זהו המס הסופי החל על השחקן.

21 ב"כ המשיב טענה מנגד כי צו סוגי שכר וההגדרה של "שכר ספורטאים" הותקנו, על פי
22 ההיסטוריה החקיקתית שהוצגה בפני בית המשפט, עקב הקושי שנוצר בשל העברות כספים
23 בין קבוצות (או גורמים אחרים הבאים מטעמן) לשחקנים, שזכו לכינויים שונים, על אף
24 שבמהותם מהווים הם תשלום שכר.

25 באת כוח המשיב טענה כי התקנת צו סוגי שכר ותקנות מ"ה ניכוי מסוגי שכר נועדו להקל
26 על רשות המיסים בגביית מס כדן, בתחום שהיה "פרוץ" (טענה עמה הסכימה באת כוח
27 המערער). באת כוח המשיב טענה כי שיעור המס המנוכה במקור אינו מעיד על שיעור המס
28 המקסימלי בו יחויב השחקן ואינו מהווה אינדיקציה למהות ההכנסה הממוסית, אשר
29 תיקבע על פי הדין ופסיקת בית המשפט העליון.

30 בהינתן מכלול דברי החקיקה והפסיקה – יש לבחון ולקבוע כעת את מהות התקבול שקיבל .47
31 המערער בשל העברת כרטיס השחקן שלו לקבוצה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

- 1 **ב. מהות ההתקשרות בין המערער לקבוצה:**
- 2 48. כאמור, המערער טוען כי בהלכת קשר ספורט נקבע כי התמורה ששילמו הקבוצות
3 המערערות שם לשם הסדרת העברת הזכויות הספורטיביות, היא תמורה ששולמה עבור
4 רכישת נכס הונני, ובהתאם - כך יש לקבוע לגביו. דהיינו: כי הזכויות הספורטיביות
5 המגולמות בכרטיס השחקן שלו, שהוחזק על ידו במועד החתימה על הסכם הזכויות ביחס
6 לשנות המס שבערעור – הן נכס הון בידי, נכס שנמכר על ידו לקבוצה במסגרת הסכם
7 הזכויות, ועל כן התמורה שהתקבלה בעדו חייבת במס רווח הון בשיעור של 25%.
- 8 המערער סבור כי יש לראות ב"זכויות הספורטיביות" נכס הונני נפרד מהסכם ההעסקה,
9 אשר ניתן למסחור בנפרד מהסכם ההעסקה (ראו פסקאות 34-38 לסיכומי המערער).
- 10 **אין בידי לקבל את עמדת המערער.**
- 11 49. המערער מבקש למעשה כי תוצאת המס הנובעת מהעברת כרטיס השחקן שלו לידי הקבוצה
12 תיקבע בשל המונח "כרטיס שחקן" המרמז, כביכול, על קיומו של "נכס". אלא שקבלת
13 טענת המערער משמעה כי "הזנב מכשכש בכלב" – ולא היא.
- 14 קביעת תוצאת המס של התמורה, אשר קיבל המערער בעד העברת כרטיס השחקן שלו לידי
15 הקבוצה תיעשה בהתאם למהות הכלכלית האמיתית שלה, ולא לפי המינוח שניתן
16 ל"כרטיס השחקן".
- 17 מושכלות ראשוניים בדיני מיסים הם, כי עסקה יש למסות על-פי מהותה הכלכלית
18 האמיתית, ואין לראות באופן שבו הכתירו הצדדים את כותרת העסקה או את המתכונת
19 שבה ערכו אותה כחזות הכול. ראו לעניין זה דברי כבוד השופטת (כתוארה אז) א. חיות
20 בע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ
21 (16.8.2006):
- 22 "אחד מעקרונות היסוד בדיני המס הוא כי עסקה יש למסות על פי תוכנה
23 הכלכלי ועל פי מהותה האמיתית... על מנת להתחקות אחר טיבה של העסקה
24 מבחינה כלכלית אין לראות בכותרת שהכתירו אותה הצדדים חזות הכול והוא
25 הדין באשר לאופן שבו כינו אותה, למתכונת שבה ערכו אותה וללבוש שהעטו
26 עליה" (שם, בפסקה 7).
- 27 50. כפי שכבר בואר לעיל, "כרטיס שחקן" איננו מוחשי. בראי עיניה של קבוצה, המבקשת
28 להעסיק שחקן כדורגל במסגרת מועדון הכדורגל שלה - מדובר באמצעי המאפשר לקבוצה
29 להעסיק באופן בלעדי את השחקן, לרשום אותו כשחקן במועדון שלה, כמו גם להעבירו
30 לקבוצה אחרת תמורת רווח נאה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

51. המערער נשען בערעור זה בכל כוחו על **הלכת קשר ספורט** ומבקש להחילה על עניינו (כשחקן). עם זאת, לעמדתי יש לראות את קביעות בית המשפט העליון ב**הלכת קשר ספורט** כחלות ורלבנטיות לצדדים לאותה פרשה, לעובדות הקונקרטיות באותה פרשה ולסוגיה המשפטית שנדונה באותה פרשה, וממילא הלכה זו כלל ועיקר אינה רלוונטית לעניין שבפניי. ראשית, משום שהלכת **קשר ספורט** דנה בהיבטים המשפטיים של העברת כרטיס שחקן בין שתי קבוצות – זו המעבירה המחזיקה בכרטיס, וזו הקולטת – המבקשת לקבל את הכרטיס ואת הזכות להעסיק את השחקן בשורותיה;
- שנית, משום שפסק הדין ב**הלכת קשר ספורט** בוחן את העובדות הרלבנטיות על פי חוק מע"מ ואילו עניינו של המערער נדון בהתאם ל**דיני מס הכנסה** – ובעניין זה לא קיימת זהות ברמה המשפטית בין הוראות הפקודה להוראות חוק מע"מ.
- במאמר מוסגר אציין, אף כי זו אינה הסוגיה הנדונה בערעור דנן - כי ספק בעיניי אם במישור דיני מס הכנסה בהכרח יש לראות בתמורה המתקבלת על ידי קבוצות בשל העברות של כרטיסי שחקנים (לא כל שכן השאלת כרטיסי שחקנים) - כהכנסה הונית דווקא ולא כהכנסה פירונית, כדין הכנסה מעסק או מעסקת אקראי.
52. אין זאת אלא כי בערעור זה יש לבחון מה מהותו של אותו "כרטיס שחקן" **בראי עיניו של השחקן עצמו ולצורך פקודת מס הכנסה**.
- המהות הכלכלית האמיתית של החזקת "כרטיס השחקן" על ידי השחקן עצמו, ובמקרה זה – המערער, היא כי המערער יכול לשלוט ולקבוע בעצמו באיזו קבוצה הוא מעוניין לשחק בעונות הבאות ובאילו תנאים. העברת "כרטיס השחקן" מהמערער לקבוצה והתמורה ששולמה בגין העברה זו, מגלמת את הסכמתו של המערער לשחק באופן בלעדי בקבוצה, ובהיבט משפטי ממוקד – **את הסכמת המערער לעבוד עבור מעסיקה מסוימת** – היא הקבוצה.
- תמורת אותה הסכמה של המערער להיות מועסק כשחקן בקבוצה באופן בלעדי - קיבל המערער תקבולים.
53. המערער קיבל תקבול בדמות משכורת חודשית כפי שפורט בהסכם ההעסקה (מוצג מש/2 - ראו סעיף התמורה, וכן ראו מוצג מש/4 בסעיף 4 ומוצג מש/6 בסעיף 4).
- בנוסף, קיבל המערער תקבול על פי "הסכם הזכויות" – בסך של 3,628,000 ₪, אשר נקבע כי ישולם לו בשלושה תשלומים, בסוף חודש אוגוסט של כל עונת משחקים (2013 עד 2015) בה ישחק בקבוצה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

54. עמדתי היא, כי בראי דיני המס לא קיים כל שוני במהות התקבול שקיבל המערער על פי הסכם ההעסקה לעומת התקבול שקיבל על פי הסכם הזכויות.
- בסופו של יום, המערער קיבל תמורה עבור הסכמתו להעניק לקבוצה את כישוריו וההון האנושי שלו למשך תקופת ההסכם ולהיות מועסק, באופן בלעדי, כשחקן בקבוצה. הקבוצה, מצידה, שילמה למערער תמורה עבור הסכמתו לשחק בקבוצה ועבור העמדת כישוריו וכישורו לרשות הקבוצה באופן בלעדי למשך תקופת ההסכם.
- יוצא אפוא, כי בכל אחד משני ההסכמים – הן הסכם ההעסקה והן הסכם הזכויות - קיבל המערער תמורה עבור הסכמתו להעמיד את שירותיו, את כשרונו, כישוריו וההון האנושי שלו, באופן בלעדי לטובת הקבוצה למשך תקופת ההסכם ובהתאם לתנאי ההסכם.
- כך או כך – בין אם לפי הסכם ההעסקה ובין אם לפי הסכם הזכויות – תמורה זו, בראי עיניו של השחקן – מהווה שכר עבודה בידינו.
55. הוראת סעיף 2(2) לפקודה קובעת כי יש לשלם מס הכנסה על הכנסתו של אדם שנצמחה ממקור שהוא השתכרות או ריווח מעבודה. המערער, כעובד הקבוצה, קיבל את התמורה מושא הערעור דנן, תמורת הסכמתו לעבוד אצל הקבוצה, מעסיקתו.
- אלמלא הסכים המערער לשמש כשחקן בקבוצה – לא היה מקבל את התמורה. משנתן הסכמתו להעסקתו הבלעדית בקבוצה – קיבל תמורה עבור הסכמה זו, כאשר התמורה נקבעה בהתאם ליכולת המיקוח של השחקן - לאור כישוריו, כושרו, כשרונו, יכולת המשכיכה שלו של קהל למגרש הקבוצה, פרק הזמן המוערך שעוד נותר לו לשחק כדורגל, היכולת להעברתו לקבוצה אחרת תמורת רווח, ועוד כהנה פרמטרים.
- זוהי המהות וזוהי תוצאת המס של העברת כרטיס השחקן מידי המערער לקבוצה. לעמדתי, אין לקבל אפוא את הטענה כי המערער מכר "נכס הון" לקבוצה. אין כאן "מכר" של "זכות ראויה". יש כאן הסכמה של שחקן (עובד) להעמיד את כוח העבודה שלו לטובת המעביד (הקבוצה) באופן בלעדי, למשך תקופת ההעסקה.
- העובדה כי קיימת רגולציה ספציפית בענף הכדורגל, המחייבת העברה/השאלה של שחקן בדרך מסוימת הנדרשת לצרכי יצירת סדר ובלעדיות לקבוצה על העסקת השחקן בשל הצורך ליצור קבוצה איכותית ומלוכדת - אין משמעה כי יש להתייחס לפורמט רגולטורי זה כמייצר טיפול מיסויי שונה או חבות מס שונה מבחינת השחקן, אשר בסופו של יום – הינו עובד הקבוצה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

56. למה הדבר דומה? לעובד החותם על הסכם העסקה עם מעסיק, הכולל את שכרו ותנאי עבודתו, וכחלק מההסכמה על העסקתו, מוסכם בין העובד למעביד כי ישולם לו תשלום עבור התחייבות לבלעדיות או לאי-תחרות, או כי ישולם לו מענק בתחילת העבודה, מעין "מענק חתימה". כל תשלום כזה, המשולם לעובד במסגרת יחסי עבודה – דינו בהיבט של דיני המס – כתשלום שכר.

אוסף ואדגיש, כי אין בעובדה כי התקבול בגין הסכם הזכויות שולם בחלקו מראש (ובהמשך בשני תשלומים שנתיים נוספים בתחילת כל עונת משחקים), ללא תלות בביצועים, כדי לשנות מהמסקנה כי תקבול זה מהווה תשלום הנובע ממערכת היחסים שבין עובד-מעביד (ראו הלכת חיים ניסים, בפסקאות 25-26).

ממילא, כפי שניתן להיווכח מהוראות הסכם ההעסקה (מוצג מש/2) – גם משכורתו החודשית של המערער שולמה למערער "בכל מקרה לרבות גם במקרה של פגיעה חמורה כהגדרת להלן במהלך העונה הראשונה" (ראו סעיף התמורה במש/2). זכאותו הנפרדת של המערער לבונוסים בשל ביצועים אישיים שלו או הישגים של הקבוצה, מעבר למשכורת החודשית – לא גרעה מזכאותו לקבל את משכורתו גם אם לא שיחק כלל בשל פגיעה. ברור כי גם אותם בונוסים – דינם כחלק מתנאי שכרו של המערער ועל כן המערער חייב במס בשיעור המס השולי החל עליו הן על משכורתו והן על התנאים הנלווים לה דוגמת בונוסים וכיוצ"ב. לעמדתי, התמורה שקיבל המערער בגין העברת כרטיס השחקן, המגלמת את התמחור בעד הסכמתו לשחק בקבוצה באופן בלעדי, במהלך תקופת הסכם ההעסקה – אינה שונה מבחינה מיסויית מכל יתר רכיבי השכר של המערער.

57. לפיכך, וכאמור לעיל, בראי דיני המס יש לראות בתקבול שקיבל המערער על פי הסכם הזכויות כמעין תמורה עבור התחייבות מצידו לבלעדיות לקבוצה, ויפים לענייננו דבריו של כבוד השופט י. עמית בהלכת ברנע, בפסקה 47:

"נניח כי עם תחילת עבודתו, חותם העובד על חוזה עבודה בו נקבע כי מלבד שכרו השוטף, יקבל העובד "מענק חתימה" או תוספת שכר מדי חודש תמורת התחייבותו שלא לעבוד במקביל בעבודה נוספת. האם תתקבל טענתו כי הוא "מכר" למעבידו "נכס" בדמות זכותו להתפרנס מעבודות נוספות למשך תקופת חוזה העבודה, וכי התמורה המשולמת לו בשל כך היא הכנסה שבהון? אף בדוגמה זו התשובה על כך שלילית (ראו הדוגמה המובאת בעניין קרינגל, עמ' 25; וראו והשוו לעמ"ה (מחוזי חי') 214/88 מכבי חיפה נ' פקיד שומה חיפה (1989.11.23) (להלן: עניין מכבי חיפה), בו נקבע כי מענק בסך \$100,000 שניתן לכדורגלן מהווה תוספת למשכורתו השוטפת, זאת גם אם המענק הוקדם ושולם באופן חד פעמי, ובין אם מדובר בתשלום שניתן כביכול תמורת "הסכמתו" של השחקן לשחק בקבוצה או, כפי שנטען, בגין "המוניטין" שלו). לטעמי, אם כך הדין לגבי "דמי הסכמה" או "מענק חתימה" או "מענק אי תחרות" המשולמים בתחילת תקופת ההעסקה, אזי בהעדר טעם מיוחד המצדיק זאת, איני סבור כי יש להחיל דין



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

1 שונה כאשר מדובר בתשלום מעין זה הניתן לעובד עם סיום ההעסקה, וכבר
2 הבהרנו לעיל כי אין בסיס יחסי העבודה בין הצדדים כדי לשלול בהכרח את
3 סיווגו של תקבול כ"הכנסת עבודה" [ההדגשות שלי – א.ו.]

4 בפסק הדין בעמ"ה 214/88 מכבי חיפה נ' פקיד שומה חיפה, מיסים יח 19 (1989) (להלן –
5 פרשת מכבי חיפה), אליו הפנה כבוד השופט עמית בהלכת ברנע, נדונה שאלת מהותו של
6 תשלום בסך של 100,000 דולר שקיבל שחקן מכבי חיפה ד"אז, דניאל בריאלובסקי, לאחר
7 שנחתם הסכם לפיו עבר בריאלובסקי מקבוצה במקסיקו לקבוצת מכבי חיפה. מכבי חיפה
8 טענה כי התשלום הנ"ל שולם לבריאלובסקי בגין המוניטין שלו ועל כן יש למסותו כרווח
9 הון ואילו פקיד שומה חיפה גרס כי מדובר בתשלום המהווה חלק משכרו של בריאלובסקי.
10 כבוד השופט ד. ביין קבע בפרשת מכבי חיפה כי שחקן אינו יכול למכור את המוניטין שלו,
11 אלא אך ורק להעמידו לרשות הקבוצה:

12 "כשם שאין השחקן (מאז ביטול העבודת) "מוכר" את עצמו ואת גופו אלא
13 משכיר אותם לעבודה לתקופת זמן, אותו הדין צריך לחול גם על ה"מוניטין".
14 לשון אחרת, השחקן מקבל תמורה אחת בלתי ניתנת לחלוקה מבחינה כלכלית
15 בגין שירותיו אותם הוא מעמיד לרשות המעוררת וגובה התמורה המשולמת בגין
16 שירותים אלה, מושפעת כמובן מהמוניטין שיצאו לשחקן, אך יהיה זה מלאכותי
17 וללא בסיס כלכלי לאמר כי יש לפצל את התמורה באופן שחלק משולם בגין
18 המוניטין וחלק עבור השתתפות השחקן במשחקים.

19 ...
20 בראילובסקי לעומת זאת העמיד לרשותו המערערת את "המוניטין" הסובב אותו
21 לתקופה מוגבלת, דהיינו כל עוד קיימת ההתקשרות בינו לבין המערערת. וכשם
22 שאין אדם נפרד מצילו, כך במקרה של שחקן כדורגל (כמובן כל עוד הוא נמצא
23 בכושר) מלווה אותו המוניטין בכל אשר ילך ובמידה ויעבור לקבוצה אחרת תהנה
24 היא ממוניטין זה.

25 בנסיבות אלה בין אם תאמר שהתשלום שנעשה ע"י המערערת לבריאלובסקי
26 הוא עבור הסכמתו לשחק אצל המערערת ובין אם תאמר שזה עבור "מוניטין",
27 הרי דינו של התשלום לא יוכרע לפי סמנטיקה אלא לפי מהותה הפנימית של
28 העסקה. מבחינה כלכלית, יש כאן תוספת חד פעמית לתשלומים השוטפים
29 הנעשים לשחקן, שהם בבחינת הכנסת עבודה אצלו. לשון אחרת, יש כאן נעין
30 הקדמת תשלום חד פעמית במקום להוסיף לתשלומים השוטפים.
31 יצוין כי בפסיקה הישראלית, לא מצאו סימוכין לכך שתשלום בגין הסכמה
32 לעבוד נחשבת כרווח הוני (ראה רפאל ואפרתי (שם) ע' 66-65). [ההדגשות אינן
33 במקור – א.ו.]

34 על אותו משקל - שחקן כדורגל המעמיד לרשות הקבוצה המעסיקה אותו את כשרונו,
35 כישוריו, זמנו ומיומנויותיו ומקבל תמורה עבור שירותיו אלו, הרי שתמורה זו – בין אם
36 היא באה לידי ביטוי בשכר חודשי ובין אם היא באה לידי ביטוי בתשלום עבור כרטיס
37 השחקן שלו (קרי: הסכמתו לשחק בשורות הקבוצה והזכות לרשום אותו כשחקן בקבוצה
38 ולהעסיקו) – חד היא. מדובר בתמורה עבור העסקתו של השחקן על ידי הקבוצה ותמורה
39 זו היא בגדר שכר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

1 יתרה מזו וכפי שהובהר לעיל - העברת כרטיס השחקן מגלמת הסכמה מצד השחקן לשחק
2 באופן בלעדי בקבוצה אחת. תמורה שכזו, בין אם נתייחס אליה כתמורה בגין התחייבות
3 להעסקה בלעדית ובין אם כתמורה בגין התחייבות לאי-תחרות, מהווה על פי הדין -
4 תמורה פירותית. (ראו לעניין זה הלכת חיים ניסים וכן הלכת ברנע)

5 .60 עוד יובהר, כי בהלכת קשר ספורט נפסק כי בעת שמוכרת קבוצה אחת את כרטיס השחקן
6 לקבוצה אחרת, היא מוכרת את זכויותיה על-פי חוזה, ובכך מקבלת היא "פיצוי" בגין
7 השתחררותה המוקדמת (בהסכמה) מזכות ההעסקה, וויתורה על קשר עתידי בינה לבין
8 השחקן וכישוריו.

9 "....לנוכח ההשלכות הכלכליות שיש לטיב הקבוצה ומעמדה ולאיכות שחקניה,
10 אך סביר להניח כי הסכמה הדדית להעברת שחקן מקבוצה לרעותה אינה ניתנת
11 "בחינם" - ותמורתה בצידה... עם תום תקופת ההסכם - חופשי השחקן לשחק
12 בכל מועדון בו יבחר, והוא משוחרר מכל חבות כלפי קבוצתו הנוכחית. כרטיס
13 השחקן - הזכות להעסקתו - היא למעשה בידי, והוא שבוחר למי להעניקה. לא
14 כך הוא במהלך חייו של ההסכם, ושחרורו של השחקן במצב כזה כרוכה (למצער)
15 בתשלום פיצויים." (הלכת קשר ספורט, בפסקאות 15-17).

16 כאשר כרטיס השחקן מוחזק בידי השחקן, הרי שזה "מתאחד" עם גופו של השחקן ועם
17 כישוריו. רוצה לומר, כאשר כרטיס השחקן מצוי בידי השחקן או חוזר לידי-הרי שזכות
18 ההעסקה החוזית והשחקן וכישוריו - חד הם.
19

20 .61 כאמור, קביעה זו מעוגנת בתפישת המוסר המקובלת בימינו, לפיה אין אדם יכול להיפרד
21 מהונו האנושי, הכולל את כישוריו והידע שצבר, או מחופש העיסוק שלו. תמו זה מכבר
22 הימים בהם בני-אדם היו מושא למסחר, משל היו מטבע עובר לסוחר, וענף הכדורגל אינו
23 שונה לעניין זה.

24 יודגש אפוא, כי "המסחר" שמבצעות קבוצות כדורגל בשחקנים אינו אלא מסחר בזכות
25 החוזית להעסקה הבלעדית שברשותן, המגולמת בכרטיס השחקן - ולא בשחקנים עצמם.
26 פרקטיקה זו אפשרית מחמת הרגולציה הייחודית החולשת על התחום (הלכת קשר ספורט,
27 בסעיף 18).

28 ראו לעניין זה קביעותיו של כבוד השופט עמית בהלכת ברנע, הדוחה את הניסיון "להלביש"
29 כל תקבול בלבוש "הוני", וקובע את משמעותו של תשלום בגין התחייבות לאי תחרות,
30 בפסקאות 45-47:

31 "הניסיון להלביש על כל תשלום מעין זה כסות של תשלום הוני הניתן בגין ויתור
32 על זכות", הוא בעיני ניסיון מלאכותי, המבקש - במידה מסוימת של תחכום -
33 לזרות חול בעיני המתבונן. הלוא מבחינה מושגית, כל התקשרות בין בעל "נכס



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

1 הון" לבין צד שני המבקש לעשות "שימוש" בנכס ההון, ניתנת לתיאור בתור
 2 עסקה שעניינה "ויתור על זכות". כך, למשל, בעל מקרקעין המשכיר את דירתו,
 3 מוותר בכך על זכותו לעשות כל שימוש בדירה למשך תקופת השכירות, תמורת
 4 תשלום דמי שכירות. האם ניתן לומר כי מבחינת דיני המס, בעל המקרקעין מכר
 5 לשוכר "נכס" בדמות זכות השימוש שלו בקרקע למשך תקופת השכירות? (ראו
 6 גם הדוגמאות המובאות אצל אלקינס, עמ' 26). בדומה, עסקאות למתן שירותים
 7 ניתנות גם הן לתיאור בתור עסקאות הוניות. כך, ניתן לטעון כי יצרן המתקשר עם
 8 מפיץ בהסכם הפצה בלעדי, מוכר "נכס" בדמות זכותו להתקשר עם מפיצים
 9 נוספים להפצת סחורתו. האם תתקבל טענתו כי התמורה שקיבל בגין תניית
 10 הבלעדיות היא הכנסה הונית?

11 מדובר, כמובן, בשאלות רטוריות. האפשרות לעצב עסקה במונחים של "ויתור על
 12 זכות" או "מכירת זכות", אין בה כדי להפכה לעסקה הונית ואין בה כדי לשלול
 13 את אופייה הפירותי. דברים דומים נאמרו מפי השופטת חיות בפרשת ניסים,
 14 שם עמדה על האופנים השונים בהם ניתן לתאר "עסקת פיצוי". במילותיה,
 15 "כמעט כל עסקת פיצוי ניתנת לתיאור גם כעסקה שבה נותן הפיצוי 'קונה'
 16 ממקבלו את הזכות שעמדה לו לדרוש את הפיצוי, ובמילים אחרות - כתשלום
 17 שניתן לו עבור הויתור על הזכות לדרוש את הפיצוי" (שם, פסקה 7 לפסק דינה).
 18 דברים אלה יפים למצבים של תשלום "פיצוי" (כגון מענק ההפרטה ששולם
 19 בעניין ניסים), והם יפים באותה מידה למצבים המתוארים בערעורים שלפנינו,
 20 בהם ניתן לעובד מענק תמורת התחייבותו להימנע מלהתחרות במעבידו. אלה גם
 21 אלה צריכים להיבחן על פי מהות הפירצה - קרי, אם התשלום נועד לפצות על
 22 הפגיעה הצפויה בפירות ההכנסה, או שמא במקור ההכנסה עצמו.

23
 24 אכן, מעצם טיבה, תניית אי תחרות שונה מחוזה עבודה "רגיל". זאת, שכן העובד
 25 אינו מעמיד לרשות מעבידו את האפשרות לנצל את כישוריו, ואין מדובר בתשלום
 26 עבור "שימוש בגורמי ייצור", כי אם בהתחייבות העובד להימנע מלהפעיל את
 27 כישוריו ומלנצל את כושר הייצור שלו לתקופה מסוימת. האם יש בכך כדי להפוך
 28 את העסקה לעסקה הונית של "מכירת זכות"? לטעמי, ככלל, התשובה על כך
 29 שלילית, ובנקודה זו שותף אני לתפישה הגורסת כי אין להבדיל לעניין זה בין
 30 תשואה הנובעת מהפעלת הון אנושי לבין תשואה הנובעת מאי הפעלתו (ראו דברי
 31 בית המשפט המחוזי בעניין קרינגל, עמ' 25). אם נשוב לרגע קט לעולם
 32 המקרקעין, אזי נשווה בדמיוננו מצב בו מאן דהו משלם לבעל מקרקעין תמורת
 33 התחייבותו של האחרון להותיר את המקרקעין פנויים לתקופה מסוימת,
 34 במהלכה יימנע מלהשכירם (כפי שאכן אירע בע"א 18/89 חשל חברה למסחר
 35 ונאמנות בע"מ נ' פרידמן, פ"ד מו(5) 257, 260-261 (1992), שם ביקשה המשיבה
 36 למנוע מהמערערת להשכיר חנות מסוימת לצדדים שלישיים כנגד תשלום חודשי
 37 ששולם למערערת). האם יהיה בכך כדי להוציא את התקבול מגדרו של סעיף 2(6)
 38 לפקודה? פשיטא בעיניי שהתשובה לכך שלילית, וכי התשלום שיקבל בעל
 39 המקרקעין שקול במהותו לדמי שכירות. בדומה לכך, תשלום לעובד תמורת
 40 הימנעות מעבודה לתקופה מסוימת, הוא אקוויוולנטי ל"שכר עבודה".

41
 42 ...
 43 מכירת הון אנושי אינה אפשרית. כישוריו וכשרונו של אדם אחוזים בו עצמו. הם
 44 אינם ניתנים 'למכירה' (דברי בית המשפט המחוזי בעניין קרינגל, עמ' 25).
 45 הדברים נאמרו לגבי תניות אי תחרות, והם יפים לגבי חוזה עבודה באשר הם.
 46 חלפו הימים בהם בני אנוש היו בבחינת מטבע עובר לסוחר, ובימינו, אדם
 47 המתקשר בחוזה עבודה אינו "מוכר" את הונו האנושי לידי המעביד לצמיתות,
 48 אלא מתחייב לנצלו לטובת המעביד למשך תקופת החוזה..."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

ראו גם בפרשת חיים ניסים, בפסקה 26:

"קיומה של זכות והכרה בה במסגרת דיני העבודה אין פירושה שפיצוי לעובד בגין ויתור עליה או השעייתה יהווה "מכירה" של "נכס" בדיני המס.... במישור דיני המס, לעומת זאת, אין מקום להכרה כי הפיצוי הוא הכנסה הונית. הדבר יוביל לפריצת המסגרת של הכנסת העבודה, בהיעדר הסדר סטטוטורי שקבע זאת. סעיף 2(2) הוא המסגרת מבחינת דיני המס לתשלומים ממעביד לעובד במסגרת יחסי העבודה. מן הראוי כי תשלומים שונים שמעביר המעביד לעובד, לרבות תשלומים חד-פעמיים שנועדו לפצותו על שינויים כאלה ואחרים בתנאי עבודתו, למתן את התנגדותו לשינוי או להפיס את רוחו – יהיו חלק מהכנסת העבודה של העובד."

ובהמשך, בפסקה 7 לפסק-דינו של כבוד השופט פוגלמן:

"הצגת תקבול שקיבל עובד ממעביד כתשלום בגין "ויתור" על "זכות ראויה" כמשמעות בסעיף 88 לפקודה מעוררת קשיים רבים. בין היתר, היא פותחת פתח להתחמקות ממס הכנסה על ידי הסוואת כל תשלום שהושג לאחר משא-ומתן בין המעביד לעובדים כתשלום בגין ויתור על זכות."

בעניין קרינגל (עמ"ה 10-01-6790, אברהם קרינגל נ' פקיד שומה פתח תקווה מיסים כח/1 (פברואר 2014) ה-22) דן כבוד השופט מ. אלטוביה במהות התשלום המשולם עבור התחייבות לאי תחרות:

"תשלום בשל אי תחרות במהותו הרי הוא תשואה על הון אנושי. מכירת הון אנושי אינה אפשרית. כישוריו וכשרונו של אדם אחוזים בו עצמו. הם אינם ניתנים "למכירה". ניתן להעמידם לרשות המעביד, בין בהפעלתם ובין בהתחייבות שלא להפעילם. בשני המקרים התמורה הינה תשואה על נכס.

...
למה הדבר דומה? להצגת תשלום שכר, משכורת, כתשלום בגין הנכס (הון אנושי) שמעמיד העובד לרשות המעביד. טול דוגמא שאדם מתקשר ליתן שרותים בהיקף משרה מלא למשך פרק זמן קצוב מראש תוך שהוא מתחייב להעמיד את מלוא מרצו הידע והכישורים לטובת מתן אותם שרותים בתקופה האמורה ונקבעת תמורה כוללת לכל אותה תקופה. האם זוהי מכירת נכס? במקום לכנות התשלום "שכר", יירשם בהסכם כאילו ויתר האדם על זכותו להתפרנס מול מעסיקים אחרים וויתר על זכות (שלא קיימת) להתחרות במעביד. על כן מכר לכאורה המתקשר בדוגמה, נכס שהוא זכותו להתחרות ולהתפרנס. אלא שבפועל ארע מה שתמיד קורה כשעובד מעמיד את כישוריו קרי הונו האנושי לרשות המעביד שעה שהוא נשכר לעבודה. המוכר הוא את זכותו להתפרנס או למעשה מפעיל אותה? במצב דברים זה, דומה כי לא יכול להיות חולק על כך כי מדובר בהכנסה פירותית. אין שוני לתפיסתי בין התשואה הנובעת מהפעלת ההון האנושי לבין התשואה המתקבלת במקרים מסוימים בשל הימנעות מהפעלתו. במקרה הראשון מתחייב העובד להפעיל הונו האנושי ולרתום אותו לטובת המעביד בתמורה לשכר. במקרה השני מתחייב העובד שלא להפעיל את ההון האנושי שוב לטובת המעביד. בשני המקרים התשלום שמתקבל הוא פירותי."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

62. והדברים יפים – אחד לאחד – לענייננו. התחייבותו של המערער כלפי הקבוצה, המגולמת
 בהעברת כרטיס השחקן לידיה וקבלת תמורה בשל כך, אינה שונה מהתחייבות לאי תחרות
 או התחייבות לבלעדיות. על ידי העברת כרטיס השחקן שלו לקבוצה התחייב המערער שלא
 לשחק בכל קבוצה אחרת פרט לקבוצת הפועל ב"ש. בעבור התחייבותו זו – קיבל את
 התקבול מושא הערעור. למעשה, התקבול שקיבל המערער מכוח הסכם הזכויות נועד
 לתגמל אותו על האפשרות התיאורטית להפיק הכנסות שכר נוספות מקבוצה אחרת. זאת
 ותו לא.

ממילא, אפשרות זו להפקת הכנסות נוספות בקבוצות אחרות איננה אפשרית לאור תקנון
 פיפ"א השולל את האפשרות של שחקן לשחק אלא בקבוצה אחת בתקופת העסקה.

63. אם לא די בכל אלה, הרי שהמערער עצמו אף לא חלק על כך כי התמורה שקיבל על פי הסכם
 הזכויות הינה בגין הסכמתו לשחק בקבוצה. ראו עדותו בעמוד 5 לפרוטוקול שורות 27-39:

ש. "אני שואלת אותך בתכלס, מה זה אומר שאתה חותם על הסכם שבו אתה
 מעביר לקבוצה את הזכויות בהסכם, בכרטיס השחקן שלך? אז אני
 עוזרת לך ואני אומרת לך היגד, תגייד לי אם אתה מסכים איתו או לא.
 אתה מאפשר לה לקבוצה לסחור בך, אוקיי? ולשחק בשורותיה, נכון?
 ת: אני מאפשר לקבוצה, קודם כל, אני מבקש תשלום על הזכויות
 הספורטיביות שלי שבזמן הזה מעבר לזכויות הספורטיביות שזה כסף
 שהבטחתי מבחינתי לקבל ולא משנה מה, ואחר כך מולו מתווסף חוזה,
 חוזה העסקה לתקופה מסוימת בחוזה העסקה, זה הכול.
 ש: אוקיי, זה מה שאתה מקבל, אני שאלתי מה אתה נותן?
 ת: את השירותים שלי, אני משחק בקבוצה.
 ש: זה מה שאתה נותן לקבוצה תמורת מכירת כרטיס השחקן?
 ת: כן."

ג. משמעות הפיצול לשני הסכמים:

64. הפיצול שנעשה על ידי הקבוצה והמערער בעניין העסקתו של המערער להסכם העסקה
 והסכם נפרד לרכישת זכויות ספורטיביות – אין לו כל משמעות מבחינה מיסויית ומבחינת
 קביעת מהותו של התקבול ששולם למערער על פי הסכם הזכויות, לצרכי מס.

אחזור ואדגיש, כי חובתו של בית המשפט הדין בערעור מס היא לבחון בחינה רחבה וכוללת
 את מכלול ההסכמות שבין הצדדים, לא כל שכן במקרה הנדון, בשים לב להוראות
 התקנונים החלים על פי דיני ענף הכדורגל.

32



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

- 1 על כן, ברי כי חתימה על שני הסכמים נפרדים – גם אילו הייתי נכונה ללכת כברת דרך
2 לקראת המערער ולקבל טענתו כי מדובר בנוהג נפוץ בענף הכדורגל (ואינני מקבלת טענה זו
3 שלא הוכחה כדבעי כשלעצמה) – עדיין פיצול ההסכמים אינו משפיע על מהותם הכלכלית
4 האמיתית, כשהם נחתמים בין השחקן לבין הקבוצה ויש לבחון את משמעותן המיסויית
5 של ההסכמים האמורים כמכלול.
- 6 .65 אין ולא יכולה להיות מחלוקת, כי להסכם "לרכישת זכויות ספורטיביות" אין כל חיות
7 וקיום בלא הסכם העסקה הנחתם בצמוד לו. זאת ועוד, אין גם מחלוקת כי התקופה
8 המקסימלית להסכם העסקה הינה עד 5 שנים (על פי תקנון בקרת התקציבים).
- 9 נוכח העובדה, כי ככל שהסכם ההעסקה הסתיים והשחקן לא הועבר במהלך תקופת
10 ההעסקה לקבוצה אחרת – חוזר כרטיס השחקן לידי השחקן עצמו והזכויות הגלומות
11 (הזכות להעסיק את השחקן באופן בלעדי) מתלכדות עימו – הרי שלא יכולה כלל ועיקר
12 להתקבל הטענה כאילו "מכר" השחקן את זכויותיו הספורטיביות כ"נכס הוני".
- 13 מכך אף נובע, כי שחקן כדורגל לעולם אינו נפרד מכרטיס השחקן שלו והזכויות הגלומות
14 בו באופן סופי ומוחלט, ותמיד קיימת אפשרות שכרטיס השחקן יחזור לידיו, בקרות
15 האירועים הקבועים בתקנוני ההתאחדות לכדורגל.
- 16 אם כך הם פני הדברים – הרי שלא ניתן כלל לקבל טענה של "מכירת" נכס הוני על ידי
17 השחקן, באותה מידה שחרף הגדרתו הרחבה של המונח "מכירה" בפקודה ("כל אירוע
18 שבעקבותיו יצא נכס בדרך כלשהי מרשותו של אדם"), אין כל מקום לומר כי בתום תקופת
19 ההעסקה "מכרה" הקבוצה את כרטיס השחקן בחזרה לשחקן. הווה אומר, כי במישור
20 היחסים שבין הקבוצה לבין השחקן, כרטיס השחקן אינו אלא ביטוי לקיומם של יחסי
21 עבודה בין הקבוצה לבין השחקן למשך תקופת העסקתו. זאת ותו לא.
- 22 .66 לפיכך, הפיצול שנעשה בין הסכם הזכויות לבין הסכם העסקה – אין לו כל משמעות לצרכי
23 סיווג התמורה לצרכי מס ולא הוצג בפניי כל טעם כלכלי ממשי להפרדה בין הסכם
24 ההעסקה לבין הסכם הזכויות.
- 25 עיון הן בתצהיר העדות הראשית של מר עידו בר נתן, סמנכ"ל הפועל ב"ש (סומן כמוצג
26 מע/3) והן בתצהירו של מר ניר כץ, סמנכ"ל הכספים של קבוצת הפועל ב"ש (מוצג מע/2) –
27 אינו מעלה כל הסבר או הנמקה לפיצול שנערך בין הסכם ההעסקה לבין הסכם הזכויות.
- 28 הניסיון מצד המערער לטעון כי פיצול ההסכמים הינו נוהג שמקובל בענף – אף הוא דינו
29 להידחות, בהעדר כל ראיה לכך.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

- 1 יתרה מזו – לתצהירו של מר ניר כץ צורף כנספח ד' העתק הסכם מיום 1 ביולי 2008 בין
 2 קבוצת מכבי תל אביב לבין שחקן הכדורגל מאור בוזגלו. כפי שניתן להיווכח מהסכם זה
 3 של מאור בוזגלו – תנאי ההעסקה ורכישת הזכויות הספורטיביות – **מצויים דווקא באותו**
 4 **הסכם**. סעיף 4 להסכם בין מכבי תל אביב למאור בוזגלו מסדיר את התשלומים הן בגין
 5 רכישת הזכויות בכרטיס השחקן והן בגין המשכורת. על כן, לא זו בלבד שלא הוכח קיומו
 6 של נוהג לפצל הסכמי העסקה מהסכמי רכישת זכויות – אלא לכאורה ההיפך הוא הנכון.
- 7 בחינת הסכם ההעסקה והסכם הזכויות מוליכה לכלל מסקנה ברורה וחד משמעית כי
 8 השניים הולכים יד ביד וכאמור - האחד יונק את חיותו מהשני. לא יימצא שחקן המעביר
 9 את זכויותיו הספורטיביות ללא הסכם ההעסקה, ובדומה, לא יימצא שחקן הקשור בהסכם
 10 ההעסקה ללא שהקבוצה בה הוא מתעתד לשחק מחזיקה בכרטיס השחקן שלו ובזכויותיו
 11 הספורטיביות.
- 12 כך, בהסכם ההעסקה (מוצג מש/2) ישנה התייחסות מפורשת לעניין הזכויות הספורטיביות
 13 של המערער – ראו הפסקה הראשונה בעמוד השלישי להסכם.
- 14 וכן ראו סעיף 11 להסכם הזכויות מיום 5.2.16 (מוצג מש/3), הקובע כי:
- 15 **"הסכם זה הינו הסכם בעל תנאי מתלה, והוא יכנס לתוקף אך ורק בהתקיים**
 16 **התנאי המתלה והוא – שהחברה והשחקן יחתמו על הסכם העסקה בחברה**
 17 **לתקופה של עונת משחקים אחת – 2016/2017. לא ייחתם הסכם כאמור, מכל**
 18 **סיבה שהיא, הסכם זה לא יכנס כלל לתוקף..."**
- 19 לטעמי, לא בכדי נחתמו שני הסכמים אלו (ביחס לכל עונת משחקים) באותו יום, והמערער
 20 לא יכול היה בעצמו להתכחש לקשר ההדוק שבין שני ההסכמים (ראו עמוד 21 לפרוטוקול
 21 שורות 2-25):
- 22 **ש": אוקיי, המשא ומתן שערכת להסכם העסקה היה יחד עם החוזה**
 23 **העסקה?**
 24 **ת: לא, בנפרד לחלוטין.**
 25 **ש: הגעת, דיברת על הסכם העסקה, אחרי זה יצאת מהחדר, חזרת ודיברת**
 26 **על הסכם מכירת כרטיס?**
 27 **ת: לא.**
 28 **ש: אז איך זה היה?**
 29 **ת: דיברתי קודם כל על הזכויות, ברגע שנגיע לסיכום על הזכויות אז אני**
 30 **אתפנה ובוא נדבר על השכר, קודם כל זכויות.**
 31 **ש: אוקיי. תסכים איתי, אבל, אתה לא יכול שלא להסכים איתי הפעם, שכל**
 32 **ההסכמים של הסכמי העסקה שלך היו צמודים להסכמים של מכירת**
 33 **הכרטיס שלך? תשובה פשוטה.**
 34 **....**
 35 **העד, מר ברדה: אני גם את זה יכול להסביר, ישבנו וסיכמנו, אני יכול להגיד,**
 36 **שעל הזכויות הספורטיביות היה סופר קשה להגיע לסיכום, בסופו של**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

1 דבר הגענו לסיכום, עשינו הפסקת צהריים, יצאנו, אמרנו, 'עכשיו
2 מדברים', סיכמנו, שמנו את זה בצד, עכשיו אפשר לדבר חוזית, זה מה
3 שקרה."
4

5 והדברים מדברים בעד עצמם.

6 העובדה שהמערער ונציגי הקבוצה אכלו ארוחת צהרים בין שלב הסיכום הכספי על רכישת
7 כרטיס השחקן ובין שלב סיכום תנאי השכר – בוודאי שאינה יוצרת "חומת ברזל" בין
8 ההסכמים וכאמור, לעמדתי - יש לראותם כמכלול אחד.

9 עוד יש להוסיף, כי לטעמי יש ללמוד, גם מהוראות צו סוגי שכר ותקנות מ"ה ניכוי מסוגי .69
10 שכר לעניין שבפניי, וזאת הן לצרכי הפרשנות הנדרשת ביחס לסוגיה מושא הערעור דנן והן
11 לעניין פיצול ההסכמים.

12 ראשית, אין להתעלם מן העובדה כי מחוקק המשנה, אשר התקין את צו סוגי השכר, מגדיר
13 תשלום לשחקנים בעד הסכמתם לשחק בשורות אגודה כחלק מ"שכר ספורטאים". משמע,
14 כי מבחינתו של מחוקק המשנה דין אחד לכל התשלומים המשולמים על ידי הקבוצה
15 לשחקן בתמורה להעסקתו על ידה, ובכלל זאת להסכמתו להיות מועסק על ידה.

16 בנוסף, הן המערער והן המשיב מסכימים כי שיעור המס לניכוי במקור (30%), שאינו שיעור
17 המס השולי, שנקבע בתקנות מ"ה ניכוי מסוגי שכר ביחס ל"שכר ספורטאים" – אינו מהווה
18 את שיעור המס הסופי שיחול על השחקן, אלא רק מהווה את שיעור המס שנקבע כי חובה
19 על המשלם (הקבוצה או כל גורם אחר מטעמה, במישרין או בעקיפין) לנכות במקור. על כן,
20 ואף כי מצב דברים בו לא קיימת תאימות בין שיעור ניכוי המס במקור לבין שיעור המס
21 הסופי בו חייב הנישום איננו המצב השגרתי – אין בשיעור מס זה כדי להעיד כי מדובר
22 בניכוי במקור מהכנסה הונית דווקא, כפי שניסה המערער לטעון.

23 שנית, נקודת הכובד המשמעותית בבחינת הצו והתקנות הנ"ל ובפרשנותן, היא ברקע
24 להתקנתן, כפי שעולה מן המסמכים שהוגשו על ידי המשיב ביום 17.10.21, לקראת הדיון
25 שנקבע לצורך השלמות הטיעון בנושא הצו והתקנות האמורות. ממסמכים אלה עולה כי
26 הכוונה של מחוקק המשנה היתה למנוע מצב שכספים משולמים לספורטאים, בכסות
27 ובשמות שונים ומשונים, מתוך מטרה להימנע מתשלום מס כדין. מחוקק המשנה ביקש
28 למצוא "דרך מתונה" לגבות את המס בהתאם למהות הכלכלית האמיתית של תקבולים
29 אלו. מהות זו היא כי התשלום בגין העברת כרטיס השחקן הוא בגדר "שכר ספורטאים" –
30 ויש לחייב את השחקן במס על שכר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

1 ואכן, מפרוטוקול ישיבת ועדת הכספים מיום 13.5.1982 (עמוד 6 ואילך) כמו גם מפרוטוקול
 2 ועדת הכספים מס' 283 (עמוד 11 ואילך) עולה כי היה קיים קושי לגבות מס בשל העברת
 3 תקבולים לספורטאים על ידי גורמים שונים תחת כינויים שונים לתקבול, ולפיכך נקבע
 4 שיעור מס של 30% שהוא מעין שיעור "ביניים". עם זאת, ברור כי שיעור זה אינו שיעור
 5 המס הסופי שבו יחויב השחקן עצמו, שהרי ברי כי כל תקבול שכזה, יהא הכינוי והכותרת
 6 שיקבל, הוא תקבול המשולם כחלק מיחסי עבודה בין שחקן מסוים לקבוצה שבה הוא
 7 מועסק (בין אם התשלום משולם על ידי הקבוצה עצמה ובין אם על ידי גורמים שונים
 8 אחרים מטעם או הקבוצה במישרין או בעקיפין) – ולפיכך הספורטאי חייב במס בשיעור
 9 המס השולי החל עליו כפי שעולה מהלכת **ברנע** הנזכרת לעיל.

10 בבחינת למעלה מן הצורך אוסיף, כי טענת המשיב בדבר קיומו של קשר בין הסכומים
 11 המשולמים במסגרת הסכם הזכויות לבין אלו המשולמים בהסכם ההעסקה – איננה
 12 משוללת יסוד. בהתאם לנתוני המשיב, טרם עזיבתו של המערער לבלגיה, השתכר הוא
 13 בממוצע כ-800,000 ₪ בשנה. המערער העיד, כי בעת ששיחק בקבוצה הבלגית, הגיע שכרו
 14 לכדי 800,000 אירו בממוצע (ראו פסקה 8 לתצהירו של המערער, מע/1; עמוד 14, שורות
 15 31-11).

16 באשר לשכרו לאחר שחזר ארצה בשנת 2013 – ראו להלן טבלת שכרו של המערער:

17
 18

שנה	שכר (₪)	תשלום זכויות ספורטיביות (₪)	עבור	סה"כ (₪)	הערה
2013	240,287	1,814,000		2,054,287	שיחק מחצית השנה.
2014	706,293	907,000		1,613,293	
2015	1,167,237	907,000		2,074,237	
2016	2,489,309	600,000		3,089,309	
2017	2,184,978	600,000		2,784,978	

19

20 המערער טען כי שכרו היה מהגבוהים בשוק, והציג כראייה טבלת נתוני השכר בליגת העל,
 21 אשר לפיה רק 7% מהשחקנים משתכרים למעלה ממיליון ₪ (ראו מוצג מע/4).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

- 1 על כן, לגישתו, אין מקום לראות בתקבולים שהתקבלו במסגרת הסכם הזכויות, כאילו
2 מדובר ברכיב שכר חלופי או משלים.
3
4 לא ניתן לקבל טענתו זו של המערער.
- 5 המערער חזר לישראל לאחר תקופת העסקתו בקבוצה הבלגית, כשחקן רב מוניטין
6 ומבוקש. ספק גדול בעיניי, אם במעמדו זה סביר היה שהמערער יסתפק בשכר התחלתי
7 נמוך של 40,000 ₪ לחודש, בעוד שטרם עזיבתו לבלגיה, הרוויח שכר שנתי דומה או אף
8 גבוה יותר. כך או כך, בחינת התקבולים שנכנסו תחת כותרת "שכר" לעומת התקבולים
9 בגין הסכם הזכויות מעלה כי קיים ביניהם "יחס הפוך", דהיינו - כאשר שכרו הכולל של
10 המערער היה נמוך יותר, הסכומים שהשתלמו לו בגין כרטיס השחקן היו גבוהים יותר,
11 ולהיפך.
- 12 71. אין גם להתעלם מן העובדה כי המערער היה בעל מוניטין מבוסס עם שובו מבלגיה והיה
13 בידו כוח משמעותי במשא ומתן בינו לבין החברה בקביעה שווי כרטיס השחקן, אשר
14 איפשר לו למנף את ההסכמים בדרך הנוחה לו ביותר:
15
16 ראו עדות המערער, בעמוד 20:
- 17 "ת. אני יכול היום להגיד, 'חבר'ה, אתם רוצים לוותר עלי? ותרו עלי, נראה
18 איך תתמודדו עם הקהל', ניצלתי מומנטום, היום זה לא נעים לי להגיד,
19 אבל ניצלתי מומנטום שאני יכול לדרוש, עשיתי משהו בשביל המועדון,
20 היום אני יכול לדרוש.
21
- 22 עו"ד רוזנר: איך תמחרת את כרטיס השחקן? איך?
23 ת: איך תמחרתי?
24 ש: כן, איך אמרת, 'ואלה היום זה 3,500, מחר זה 600,000', איך תמחרת
25 את זה?
26 ת: משא ומתן, אתה מנהל משא ומתן.
27 ש: סתם כאילו מה שבא לך?
28 ת: משא ומתן מול קבוצה וכמה שהערכתני את עצמי."
29
30 ראו עדותו של מר כץ, בעמוד 33 שורה 35 – עמוד 34 שורה 2:
- 31 ש: מר כץ, זה לא ויכוח. זאת שאלה פשוטה. מר ברדה מיצה את היכולת
32 המיקוח הכלכלית שלו אתכם.
33 ת: כן.
34 ש: לקבל את התמורה הכספית שהוא רצה, הן בהיבט של שכר והן בהיבט
35 של היכולת לקבל חזרה את כרטיס השחקן כי הוא לא הסכים.
36 ת: כן.
37 ש: להאריך את הסכם העסקה.
38 ת: הוא ניצל את מעמדו, כן, היה לו כוח מיקוח."
39
40 72. יפים למצב זה הדברים שנקבעו בהלכת ברנע, בפסקה 56, בשינויים המחויבים:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

- 1 ...האפשרות "לתפור" הסכמי פרישה מעין אלו בתפירה ידנית ולפצל את רכיבי
2 השכר – כך שחלקם יהיו עבור "ויתור על זכות" של העובד (בצורה של תניית אי
3 תחרות), חלקם יהיו "מענק פרישה" וחלקם "שכר עבודה" – היא יכולת
4 השמורה לעובדים בכירים בעלי עמדת השפעה וכוח מיקוח, היכולים לפעול אל
5 מול המעביד ולדרוש "לבנות" את העסקה באופן האופטימלי עבורם לצרכי מס.
6
- 7 טענה נוספת שנטענה על ידי המערער היא כי "הנכס" בדמות כרטיס השחקן נותר בידי
8 הקבוצה לאחר שסיים המערער את הקריירה כשחקן כדורגל, וכי נכס זה ממשך להניב
9 לקבוצה תמלוגים מסחורה ממותגת (חולצות הנושאות את שמו או תמונתו וכדומה).
10
- 11 אין בידי גם לקבל טענה זו. כאמור, כרטיס השחקן מקנה לקבוצה את זכות ההעסקה
12 הבלעדית של השחקן. הסכמות חוזיות בעניין תמלוגים ממכירת סחורה ממותגת אינן חלק
13 מהותו של כרטיס השחקן, וממילא מצאו המערער והקבוצה לנכון לעגן הסכמות אלו
14 בהסכם ההעסקה של המערער (עמוד 35, שורות 33-39).
- 15
- 16 **המערער לא נפרד לצמיתות מכרטיס השחקן שלו:**
- 17
- 18 .74 אוסף עוד ואעיר, למעלה מהצורך, כי אף אם הייתי נכונה לקבל את טענת המערער כי
19 עסקיני בעסקה של מכר נכס הוני – ואינני מקבלת טענה זו – הרי שעדיין היה על המערער
20 להוכיח כי התקיימה מכירה לצמיתות של הנכס (ראו הגדרת "מכירה" בסעיף 88 לפקודה).
21 לכל היותר, ניתן לראות בהענקת המערער את שירותיו כ"השכרה של זכויות", בהתאם
22 לסעיף 72(7) לפקודה.
- 23 .75 המערער שב וטען כי הסכם הזכויות נכרת בינו לבין הקבוצה לתקופה בלתי מוגבלת,
24 בהתאם לסעיף 12 לתקנון הרישום. המערער טען כי ברוב המקרים אין חפיפה בין תקופת
25 ההעסקה לבין משך החזקתו של כרטיס השחקן על-ידי הקבוצה. ראו עדותו של מר כץ:
- 26
- 27 "ת: זה 2 חוזים שונים, זה כל הזמן זה 2 חוזים, אני כל הזמן אומר, יש חוזה,
28 את קונה את הזכויות שלו קניתי אותן היום וחתמתי ל-3 שנים, אוקיי?
29 אחרי שנה ראיתי שהוא מצוין, את לטענתך ברגע שחתמתי חוזה זכויות
30 וקניתי אותו וחתמתי על חוזה שכר ל-3 שנים, אז הזכויות שלי הן ל-3
31 שנים, נכון? אבל אם אחרי שנה הארכת אתו ב-5 שנים נוספות,
32 הזכויות שלי פתאום נהיות 6 שנים, אז הן לא מוגבלות ל-3 שנים, אין
33 הגבלה, על זכויות אין הגבלה, קניתי את הזכויות, הן שלך, עכשיו צריך
34 לדעת לשמור עליהן." (עמוד 28, שורות 34-40).
- 35
- 36 .76 אולם המערער לא דק פורתא. אין חולק, כי שחקן אינו רשאי לחתום על הסכם העסקה
37 שתקופתו עולה על חמש שנים (סעיף 18 לתקנון פיפ"א).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

1 משמע, שאף אם הסכם ההעסקה מתארך או מתקצר עקב העברת השחקן לקבוצה אחרת,
2 אין בכך כדי לשנות מהעובדה שכרטיס השחקן צמוד לקיומו של הסכם העסקה בתוקף –
3 שאחרת, כאמור, הוא שב לידי השחקן. על כן, יש לומר, כי משך חיי הסכם הזכויות הוא
4 כמשך חיי הסכם ההעסקה, קרי – חמש שנים.

5 בתום חמש שנים, ובמידה שהשחקן סירב לעבור לקבוצה אחרת או להאריך את הסכם
6 ההעסקה שלו בקבוצתו הנוכחית, כרטיס השחקן שב לידינו. אין ספק, כי השחקן נוטל סיכון
7 בהתנהלות שכזו, אך גם נושא עיניו לסיכוי למצוא בעצמו קבוצה טובה אחרת, שתשלם לו
8 שכר גבוה כפי תקוותיו ותהיה מוכנה לשלם לו סכום משמעותי עבור העברת כרטיס השחקן
9 שלו לידיה, מתוך ראיית הפוטנציאל הטמון בו.

10 כך או כך, במצב דברים זה, השחקן חופשי לקיים משא ומתן עצמאי מול קבוצות כדורגל
11 לפי בחירתו, לאתר ולבחור את זו אשר תזכה לקבל את הזכות להעסיקו באופן בלעדי. מצב
12 דברים זה עשוי להתרחש שוב ושוב במהלך הקריירה של שחקן – ככל שיבחר, כאמור,
13 לחזור וליטול שוב ושוב את הסיכוי והסיכון שבחזרת כרטיס השחקן לידינו.

14 77. ראו לעניין זה עדותו של מר כץ :

15 "עו"ד רוזנר: כלומר, הזכויות בכרטיס שחקן חוזרות תמיד לשחקן כשהחווה
16 העסקה שלו מול הקבוצה מסתיים?

17 ת: לא תמיד, כשהחווה מסתיים סופית.

18 ש: כן.

19 ת: כן.

20 ש: כשהחווה מסתיים ולא העבירו אותו הלאה, נכון?

21 ת: והקבוצה לא העבירה אותו הלאה.

22 (בעמוד 24 שורה 36 – עמוד 25 שורה 2).

23 ...

24 ש: ... בתום ה-3 שנים מאחר והיא לא העבירה אותו לגורם אחר, כרטיס

25 השחקן חוזר לשחקן, נכון? עד כאן זה נכון?

26 ת: אם ההסכם הסתיים עד סופו?

27 ש: כן.

28 ת: הכרטיס חוזר, כן.

29 (בעמוד 27, שורות 8-12)

30 ...

31 עו"ד רוזנר: אתה אישרת קודם שכשהחווה העסקה בא לסימו בלי

32 שהעברתם אותו, אוקיי? אז הכרטיס שחקן יום אחרי חוזר

33 לשחקן.

34 העד, מר כץ: נכון, זה החוק. "

35 (בעמוד 29, שורות 7-9)

36

37

38



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

1 נא ראו גם את עדות המערער, בעמוד 6, שורות 28-31 :

2 "ש: אבל שנייה, תקשיב למשפט שלי על כל התנאים שבו. הזכויות
3 הספורטיביות חוזרות אליך אוטומטית כאשר הסכם העסקה שלך
4 מסתיים, בלי שהקבוצה שהחזיקה את הזכויות הספורטיביות מעבירה
5 אותך הלאה?
6 ת: זה נכון וזה סיכון גדול, אתם צריכים להבין..."

7
8 78. עינינו הרואות, כי השחקן אינו נפרד לצמיתות מכרטיס השחקן שלו, אלא לכל היותר ניתן
9 לומר כי הוא משכיר אותן לקבוצה לתקופה מוגדרת (השוו: עניין מכבי חיפה).

10 אוסיף ואומר כי אין בעובדה שלקבוצה הזכות לסחור בכרטיס השחקן ולהרוויח בגין
11 מכירה זו, כדי לשנות מהמסקנה כי הזכויות הגלומות בכרטיס השחקן אינן מתנתקות
12 לעולם לצמיתות מהשחקן עצמו. כאמור, נדרשת תמיד הסכמת השחקן להעברת כרטיס
13 השחקן מהקבוצה המעבירה לקבוצה הנעברת וכן נדרשת חתימת הסכם העסקה בקבוצה
14 הקולטת.

15 לא נעלמה מעיני טענת המערער (עמוד 7, שורות 10-28) לפיה לקבוצות יש דרכי שכנוע
16 משלהן כדי לגרום לשחקן להסכים להעברתו לקבוצה אחרת, גם אם הוא אינו בהכרח
17 מעוניין (למשל, להושיב את השחקן על הספסל ולא לאפשר לו לשחק).

18 אולם סבורני, כי "כיפופי ידיים" שכאלה במסגרת משא ומתן אינם משפיעים בסופו של
19 דבר על התוצאה, לפיה ככל שהשחקן אינו משתכנע ומסכים (תוך שקילת ההשפעה של
20 סירובו או הסכמתו הן במישור של מימוש יכולותיו הספורטיביות והן במישור הכלכלי)
21 לעבור לקבוצה אחרת והסכם ההעסקה שלו בקבוצתו הנוכחית מסתיים – הוא חוזר ומקבל
22 לידיו את כרטיס השחקן שלו.

23 79. ראייה ברורה ונוספת המתיישבת עם המסקנה, לפיה השחקן לא נפרד אף פעם לצמיתות
24 מכרטיס השחקן שלו, נמצאת באגד ההסכמים שחתם המערער בשנים 2016 ו-2017, על אף
25 שכזכור, שנים אלו אינן עומדות לבחינה במסגרת ערעור זה.

26 המערער שב לישראל בשנת 2013 ומיד התקשר עם קבוצת הפועל באר-שבע בהסכם
27 ההעסקה לשלוש שנים. במסגרת התקשרות זו, העביר את כרטיס השחקן שלו לקבוצה
28 תמורת כ-1 מיליון דולר.

29 המערער טען כי הסכם ההעסקה נכרת רק לשלוש שנים, מפאת גילו המתקדם, ומתוך
30 ציפיות הצדדים כי זה יהיה החוזה האחרון שלו. לפיכך הייתה הבנה ברורה כי המערער
31 נפרד מהזכויות הספורטיביות שלו באופן מוחלט (פסקה 13 למע/1; עמוד 18, שורות 4-6).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

1 מלבד אמירה זו, לא הוצגה בפני כל ראייה לכך שזו היתה ההבנה ואומד דעת הצדדים בעת
2 חתימת הסכם ההעסקה והסכם הזכויות בשנת 2013. יתר על כן, בפועל המערער המשיך
3 להיות שחקן פעיל ומצליח, ואף הוביל את הקבוצה לזכייה באליפות. הקבוצה הייתה
4 מעוניינת להאריך את הסכם ההעסקה של המערער, אולם המערער העדיף להמתין לתום
5 החוזה כדי לחזור ולקבל תמורה עבור כרטיס השחקן שלו – שחזר לידי עם תום הסכם
6 ההעסקה (ובשל אי העברת המערער לאף קבוצה אחרת).

7 המתנה זו הוכיחה עצמה כמשתלמת למערער, מאחר שהקבוצה הסכימה לשלם שוב עבור
8 כרטיס השחקן שלו לשנת 2016, תמורה בסך של 600,000 ₪ (ראו מוצג מש/3). ראו לעניין
9 זה את עדות המערער בעמוד 10, שורות 15-23:

10 "אני חתמתי בישראל ל-3 שנים בגיל 31 וחצי שלשחקן כדורגל זה גיל די מופלג
11 והייתי בטוח שזה הולך להיות החוזה האחרון שלי, לשמחתי, בשנתיים
12 הראשונות הקבוצה התייצבה כקבוצת צמרת בשנה השלישית לתום החוזה
13 לקחנו אליפות שהייתי שחקן העונה, חד משמעית הייתי חייב לנצל את זה
14 ולבקש שוב אני שחקן חופשי, הגעתי לתום החוזה, אני רוצה שוב על הזכויות
15 שלי, לא האמנתי שזה יקרה, אבל זה קרה וחתמתי לעוד שנה ושוב ביקשתי על
16 הזכויות ובשנה הזאת שוב עשינו אליפות, משהו שהוא חריג, אני יודע, בגיל 35
17 להגיע לדבר, זה חריג וזה מה שקרה, זה מה שהיה בפועל ולכן דרשתי את זה
18 שוב."

19
20 80. כך היו גם פני הדברים בשנת 2017, לאחר שהמערער הגיע לביצועים מרשימים בשנה
21 החולפת. לפיכך, הקבוצה שילמה פעם נוספת סך של 600,000 ₪ עבור כרטיס השחקן של
22 המערער (ראו מוצג מש/5).

23 81. אף אילו היה נותר עוד ספק באשר לאופי התקבול שקיבל המערער בגין העברת כרטיס
24 השחקן שלו לקבוצה, האם הוני או פירותי - אזי לאור סעיף 89(ג) לפקודה יש לחייב את
25 המערער במס פירותי לפי פרק ב' לפקודה (ראו גם הלכת ברנע, בפסקה 27; הלכת חיים
26 ניסים, בפסקה 19).

27 עוד אוסיף ואבהיר, כי אינני מקבלת את טענת המערער לפיה בשל כך שהמשיב הכיר בעבר,
28 בעניינו של השחקן מאור בוזגלו, בתמורה בגין העברת כרטיס שחקן כתמורה הונית – אזי
29 יש להכיר בכך גם בעניינו של המערער. ראשית, המשיב הבהיר כי הסכם כזה מול מאור
30 בוזגלו נכרת בתקופה שטרם הלכת ברנע; שנית, אינני סבורה כי הסכם כזה מחייב את בית
31 המשפט בדונו בערעור מס אחר ואין בו כדי להגביל את שיקול דעתו של בית המשפט.

32 בית המשפט בערעור מס מחוייב להגיע לתוצאת מס אמת, וכך נהג בית המשפט גם במקרה
33 דנן. ממילא, ככל שטעה המשיב בעבר – אין כל מקום לקבע את טעותו ולחזור עליה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-01-40887 ברדה נ' פקיד שומה חיפה

סוף דבר:

1

2 .82 לאור כל האמור לעיל – הערעור נדחה. שומת המשיב על פי ההחלטה בהשגה תעמוד
3 בעינה.

4 כפי שנקבע לעיל בהרחבה, מנקודת מבטם של דיני המס, השואפים תמיד למסות עסקה על
5 פי מהותה הכלכלית האמיתית, יש לראות בהסכם הזכויות בין המערער לקבוצה, המעגן
6 את "מכירת" כרטיס השחקן על-ידו, כחלק ממכלול הסכמי העבודה בין הצדדים, ואין
7 לייחס משמעות לפיצול ההסכמים. אי לכך, התקבול בגין הסכם הזכויות מהווה תקבול
8 שניתן למערער במסגרת יחסי עובד-מעביד, ועל כן ימוסה בהתאם לסעיף 2(2) לפקודה
9 כשכר עבודה.

10 .83 המערער יישא בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עורכי דינו בסך כולל של 30,000 ₪, אשר
11 ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד
12 התשלום המלא בפועל.

13

14 המזכירות תשלח את פסק הדין לבאות כוח הצדדים.

15

16 ניתן לפרסם את פסק הדין.

17

18

19

ניתן היום, י"ד כסלו תשפ"ב, 18 נובמבר 2021, בהעדר הצדדים.

20

אורית וינשטיין, שופטת

21

22