



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מאור בוזגלו
ע"י ב"כ עו"ד ענת טנא

מערער

נגד

פקיד שומה תל אביב 5
ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר
פמת"א (אזרחי)

משיב

2

3

פסק דין

4

5 בפניי ערעורים מאוחדים על שומות מס הכנסה לשנים 2013 – 2016 (להלן: "**שנות המס**
6 **שבערעור**"), אשר הוצאו למערער, שחקן כדורגל מקצועי באותה העת. עניינו של הערעור
7 בשאלה, האם כספים ששולמו למערער מתוקף הסכמים "למכירת זכויות ספורטיביות"
8 מהווים הכנסה "הונית" כטענתו, או הכנסה "פירותית", כטענת פקיד השומה.

9

רקע רלוונטי ועיקרי הערעור בתמצית

- 10 1. המערער היה שחקן כדורגל מצליח בשנות המס שבערעור. בין השנים 2011 – 2013 שיחק
11 המערער בקבוצת סטנדרד ליאז' הבלגית (להלן: "**הקבוצה הבלגית**"). לאחר שתם חוזהו
12 בקבוצה הבלגית, הפך המערער ל-"שחקן חופשי", שהוא שחקן שאינו תחת חוזה
13 בקבוצה כלשהי, אשר רשאי לחתום על חוזה העסקה עם כל קבוצה שתחפוץ בשירותיו.
- 14 2. ביום 1.7.2013 חתם המערער על הסכם העסקה עם קבוצת הפועל באר שבע (להלן,
15 בהתאמה: "**ההעסקה**" ו-"**הפועל באר שבע**" או "**הקבוצה**"). בהתאם להסכם
16 ההעסקה, הוסכם בין הצדדים כי המערער ישחק בקבוצה בשלוש עונות משחקים, עד
17 לסוף עונת 2015/2016 (בהמשך הוארכה תקופת ההסכם), בתמורה למשכורת חודשית
18 המפורטת בהסכם.

- 19 3. בד בבד עם החתימה על הסכם ההעסקה, חתם המערער על "הסכם למכירת זכויות
20 ספורטיביות", לפיו ישולם למערער סכום נוסף של 1,809,000 ש"ח עבור 50% מ-



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

- 1 "זכויותיו הספורטיביות". ביום 4.7.2014 חתם המערער על הסכם נוסף "למכירת זכויות
2 ספורטיביות", לפיו ישולם לו סכום של 1,384,000 ש"ח עבור 40% נוספים מ-"זכויותיו
3 הספורטיביות" (שני ההסכמים למכירת זכויות ספורטיביות יכוננו להלן במאוחד:
4 "הסכם המכירה"). כך, בסך הכול, בהתאם להסכם המכירה, מכר המערער 90%
5 מזכויותיו הספורטיביות עבור סך של 3,193,000 ש"ח (להלן: "תמורת המכירה").
- 6 4. המערער דיווח על תמורת המכירה כעל הכנסה מרווח הון, החייבת במס בשיעור של
7 25%. מנגד טוען המשיב, כי תמורת המכירה מהווה הכנסת עבודה בהתאם לסעיף 2(2)
8 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), ויש לחייבה במס
9 בהתאם לשיעור המס השולי החל על המערער. מכאן ערעור זה.

טענות המערער בתמצית

- 10
- 11 5. לטענת המערער, מאז ומתמיד היה חשוב לו ולמשפחתו לשמור על הבעלות בזכויות
12 הספורטיביות, על מנת ליהנות מעליית הערך שלהן בעת מכירתן בעתיד. המערער הקפיד
13 שההסכמים שיחתום עם קבוצות יסדירו את הבעלות בזכויות הספורטיביות ואת
14 התמורה להן.
- 15 6. כך, בשנת 2008, בעת שהיה שחקן של קבוצת מכבי חיפה, המערער החזיק ב-50%
16 מהזכויות הספורטיביות שלו. באותה העת, קבוצת מכבי תל אביב רכשה את מלוא
17 זכויותיו הספורטיביות, והיא שילמה תמורתן סכום זהה למכבי חיפה ולמערער.
18 התמורה מאותה מכירה נדונה בדיוני שומה באותו הזמן, וחויבה במס רווח הון על ידי
19 המשיב, כחלק מהסכם שומות (להלן: "הסכם השומות"). המערער הסתמך על עמדת
20 המשיב באותו המקרה והוא האמין כי המשיב ימשיך לנהוג כך גם בעתיד. שינוי גישת
21 המשיב מהווה פגיעה באינטרס ההסתמכות של המערער.
- 22 7. המערער לא הסיט כספים מהסכם ההעסקה להסכם המכירה. שווי הזכויות שנמכרו
23 תואם את שווי הזכויות האובייקטיבי של המערער באותו הזמן. גם השכר שהמערער
24 קיבל תואם את מעמדו באותו הזמן.
- 25 8. בניגוד להסכם ההעסקה, הסכם המכירה עמד בפני עצמו ולא היה תלוי בתוצאות
26 משחקים או ביצועים של המערער ואף לא בכך שהמערער ישחק בפועל. המערער העביר
27 לקבוצה גם את פוטנציאל הרווח מהזכויות וגם את הסיכון הגלום בזכויות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

9. לאחר שהמערער נפצע וחוזו בהפועל באר שבע לא הווארד, הוא הפך פעם נוספת לשחקן חופשי. הזכויות שנמכרו על ידי המערער לקבוצה לא שבו אליו בתום החוזה, אלא היו בידיו זכויות אחרות לגמרי.
10. בדרך כלל שחקנים לא הופכים להיות שחקנים חופשיים, שכן הם נמכרים או מאריכים את החוזה שלהם. מכאן, שבמקרים רבים משמעות החתימה על הסכם למכירת זכויות היא פרידה לצמיתות מהזכויות הנמכרות.
11. לפני תום חוזהו של המערער בהפועל באר שבע, הקבוצה קיבלה הצעה מקבוצה טורקית לרכוש את זכויותיו בתמורה ל-1,000,000 אירו, אך היא סירבה משיקולים עסקיים. אם הקבוצה הייתה מוכרת את הזכויות של המערער לקבוצה הטורקית, המערער לא היה חוזר להיות שחקן חופשי, אלא עובר לקבוצה הטורקית וחוזר על חוזה חדש. במצב זה, המערער היה מקבל 10% מהתשלום עבור המכירה, או לחלופין, הוא היה מגיע להסכמה עם הקבוצה הטורקית כי הוא יותיר בידיו את אותם 10% מזכויותיו הספורטיביות.
12. תשלומים עבור זכויות ספורטיביות מהווים חלק בלתי נפרד מהעסקאות בענף הכדורגל וכאשר מדובר בשחקנים חופשיים, מקובל לשלם להם תמורה עבור הזכויות שלהם, בדומה לסכומים שמשולמים בין קבוצות.
13. הקבוצה רשמה במאזן שלה את רכישת הזכויות הספורטיביות כנכס ולא כהוצאה. כמו כן, שווי הזכויות הספורטיביות של שחקני כדורגל מהווה חלק מהותי מהערכת שווי של קבוצת כדורגל, ומדובר בנכס משמעותי ביותר לקבוצה.
14. הזכויות הספורטיביות של המערער הן נכס הון, בהתאם לפסיקת בית המשפט העליון בגדרי ע"א 7883/12 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר-אגף המכס ומע"מ ת"א 3 (13.7.2015) (להלן: "הלכת קשר ספורט"). באותו עניין, בחן בית המשפט העליון את מהות הזכויות הספורטיביות וקבע כי התמורה שמשולמת עבורן היא תמורה בגין מכירת נכס הון, והיא איננה קשורה להסכם ההעסקה של השחקן. אומנם, בהלכת קשר ספורט העברת הזכויות התרחשה בין שתי קבוצות, אך אותו עקרון חל גם אם מדובר בשחקן חופשי. שכן, על העברה זו חלה אותה רגולציה ובשני המקרים הנכס המועבר הוא אותו נכס – הזכויות הספורטיביות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

15. מסקנה זו מעוגנת בהוראות סעיף 6(ח1) לתקנון הרישום של ההתאחדות לכדורגל בישראל (להלן: "תקנון הרישום"), לפיו: "כל הזכויות הכלכליות הנובעות מהעברה/השאלה של שחקן תהיינה רק בידי הקבוצה ממנה עובר השחקן, לרבות קבוצות קודמות ו/או קבוצה אליה עובר השחקן ו/או בידי השחקן עצמו". כלומר, התקנון מכיר בכך שהבעלות בזכויות הספורטיביות יכולה להיות גם של השחקן עצמו.

16. לא ייתכן ששחקן חופשי לא יוכל להפיק מהזכויות שנמצאות בבעלותו את אותו הרווח שהייתה מפיקה קבוצת כדורגל.

17. המערער מוסיף וטוען כי לא מדובר בעסקה מלאכותית ולא מתקיימת הכנסה "פירותית" אחרת.

טענות המשיב בתמצית

18. לטענת המשיב יש לדחות את הערעור. לא ניתן למכור לקבוצה את הזכויות הספורטיביות הצמודות לכרטיס השחקן, מבלי לחתום במקביל עם אותה קבוצה על הסכם העסקה. תמורת המכירה שולמה למערער בעבור השירותים שהוא העניק לקבוצה. המערער היה מחויב להעניק את שירותיו בשל העובדה שהקבוצה החזיקה בכרטיס השחקן שלו וחתמה עימו על הסכמי העסקה. העובדה שהתקבולים שולמו למערער באמצעות שני סוגים של הסכמים, אינה בעלת משמעות פסקאלית לצורך סיווג התשלום ששולם למערער כהכנסת עבודה בידיו.

19. על כן, על אף שבענייננו מדובר בשני הסכמים פיזיים נפרדים, מנקודת מבט של המערער, נפקותם היא אחת – הסכמתו להעמיד את כוח העבודה שלו לטובת הקבוצה באופן בלעדי ולפרק זמן מוגבל, בתמורה לתשלום מוסדר מראש שהוא שכר עבודה. המערער הסכים לשחק באופן בלעדי עבור הפועל באר שבע לתקופה מסוימת, ובעבור כך קיבל את שכרו. זוהי מהותה הכלכלית של העסקה.

20. יש לקבוע שהכנסות המערער ממכירת זכויותיו הספורטיביות הן הכנסת עבודה גם מכוח החזקה שנקבעה בפסיקה ביחס לתקבולים שמועברים ממעסיק לעובדו.

21. העמדת ההון האנושי של עובד למעבידו אינה יכולה להיחשב ל"נכס" או ל"זכות ראויה או מוחזקת" לפי סעיף 88 לפקודה. כמו כן, במקרה הנ"ל לא יכולה להיות "מכירה" של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

- 1 ההון האנושי, שכן המערער אינו יכול להיפרד לצמיתות מזכויותיו הספורטיביות,
2 שהולכות איתו בכל אשר ילך. בתום תקופת ההסכם, הזכויות הספורטיביות חוזרות
3 לשחקן. מאחר שהיפרדות לצמיתות מנכס היא תנאי בלעדיו אין לקיומה של מכירה
4 הונית לפי פרק ה' לפקודה, הרי העובדה שהזכויות חוזרות לשחקן, מלמדת כי אין לפנינו
5 מכירה הונית כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה.
- 6 22. שאלה זהה לשאלה העומדת במוקד ענייננו נדונה והוכרעה במסגרת ע"מ (מחוזי חיפה)
7 40887-01-19 **ברדה נ' פקיד שומה חיפה** (18.11.2021) (להלן: "עניין **ברדה**"). בעניין
8 **ברדה**, נדחה הערעור תוך שנקבע כי תקבול המשולם לשחקן כדורגל בגין "מכירת זכויות
9 ספורטיביות" הוא תקבול פירותי.
- 10 23. לחלופין טוען המשיב, כי תמורת המכירה היא הכנסה מהשכרת זכות או מכל מקור
11 אחר. לחלופי חילופין, פיצול ההסכמים מהווה עסקה מלאכותית מכיוון שמדובר
12 בפעולה שנעדרת כל טעם כלכלי מלבד הטעם של הפחתת תשלום המס.
- 13 24. המשיב דוחה את טענות המערער להסתמכות על הסכם השומות. הסכם השומות
14 מתייחס לשנת המס 2008 בלבד ואינו צופה פני עתיד. בהתאם להלכה הפסוקה, כל שנת
15 מס עומדת בפני עצמה, כך שהמשיב איננו כבול בשיקול הדעת שהפעיל בעבר. המשיב
16 מחויב לתקן את עמדתו מקום בו מתברר כי מדובר בעמדה שגויה, שאם לא כן ייפגעו
17 האינטרס הציבורי והקופה הציבורית.
- 18 25. לא ניתן ללמוד מהלכת **קשר ספורט** לענייננו. כאשר הקבוצה מוכרת את כרטיס השחקן
19 היא מוותרת על זכותה להעסיק את השחקן, וכאשר השחקן חותם על הסכם למכירת
20 זכויותיו הוא מעמיד את ההון האנושי שלו לטובת הקבוצה. כמו כן, כאשר הקבוצה
21 מוכרת את כרטיס השחקן, היא נפרדת ממנו לצמיתות, ואילו כאשר השחקן מוכר את
22 זכויותיו הספורטיביות, הן חוזרות אליו בתום הסכם העסקה. זאת ועוד, בעוד שבהלכת
23 **קשר ספורט** נקבע כי מתקיימות שתי עסקאות, האחת בין הקבוצה המוכרת לקבוצה
24 הרוכשת, והשנייה, בין השחקן לקבוצה, בענייננו מתקיימת עסקה אחת, שמהותה היא
25 העסקת המערער אצל הקבוצה. יתר על כן, ענייננו בסיווג תקבולים שקיבל המערער לפי
26 פקודת מס הכנסה, ולא בחיוב הקבוצה בגין רכישת נכס על פי חוק מס ערך מוסף,
27 התשל"ו-1975. כמו כן, בדיני המס, בגין אותה עסקה, תוצאת המס אצל נישום אחד
28 יכולה להיות אחרת אצל נישום אחר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

1 טענות המערערת בתשובה בתמצית

2 26. המערערת הגישה סיכומי תשובה תוך התייחסות לעניין **ברדה**, שפורסם לאחר הגשת
3 הסיכומים מטעמה. לטענת המערערת, לא ניתן ללמוד מעניין **ברדה** לענייננו, הן לאור
4 הבדלים עובדתיים מהותיים בין המקרים והן לאור טעויות משפטיות שנפלו בעניין
5 **ברדה**, אשר צפויות להתברר בערעור שיוגש לבית המשפט העליון.

6 27. בניגוד לנסיבות עניין **ברדה**, במקרה דנן המערער לא מכר את אותו נכס מספר פעמים
7 לקבוצה, אלא חלקים מהנכס בפעמים שונות. כמו כן, בענייננו המערער הסתמך באופן
8 ספציפי על הסכם השומות שנחתם עימו.

9 28. הקביעה בעניין **ברדה**, לפיה הלכת **קשר ספורט** איננה רלוונטית להסכמים למכירת
10 זכויות ספורטיביות בין שחקנים חופשיים לבין קבוצות, היא שגויה. בית המשפט בעניין
11 **ברדה** ביסס את קביעתו זו על שני נימוקים: על כך שבהלכת **קשר ספורט** דובר במכירה
12 בין שתי קבוצות ועל כך שהדיון באותו עניין נעשה לצורכי מע"מ. הנימוקים הללו אינם
13 מספקים הסבר ממשי מדוע הקביעה במקרה של הסכם למכירת זכויות בין שחקן
14 לקבוצה צריכה להיות שונה מהקביעה במקרה של הסכם בין שתי קבוצות; ומדוע
15 העובדה שמדובר במע"מ צריכה להביא לסיווג שונה של אותה עסקה לצורכי מס הכנסה.
16 בית המשפט בעניין **ברדה** גם שגה בפרשנותו את הלכת **קשר ספורט**.

17 מעט על מאפייניו הייחודיים של ענף הכדורגל

18 29. כפי שפורט בהרחבה בהלכת **קשר ספורט**, לענף הכדורגל מאפיינים ייחודיים. לצורך
19 ההכרעה בנדון, אעמוד תחילה על שניים מתוכם, שרלוונטיים לענייננו.

20 30. המאפיין **הראשון**, הוא במישור שבין השחקן לבין הקבוצה. על מנת לשחק כדורגל
21 מקצועי, שחקן כדורגל חייב להיות שייך למסגרת קבוצתית, ובלעדיה, אין לכישוריו כל
22 קיום עצמאי (וראו הלכת **קשר ספורט**, בפס' 13). גם השחקן הטוב בעולם לא יכול לשחק
23 לבדו, ללא קבוצה, ועל מנת להביא לידי ביטוי את כישורו, הוא חייב להיות חלק
24 מקבוצה כלשהי. לא למותר לציין, כי רק קבוצות יכולות להיות חברות בהתאחדות
25 הכדורגל בישראל (סעיף 3.א. לתקנון היסוד – חוקת ההתאחדות של ההתאחדות
26 לכדורגל בישראל).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

31. בהתאם, על מנת ששחקן יוכל לשחק כדורגל מקצועני, עליו להיות **רשום** בקבוצה
כלשהי. תהליך הרישום בקבוצה מתבצע בהתאם להוראות תקנוני ההתאחדויות
המקומיות השונות בעולם, שמאוגדות כולן תחת פיפ"א, הפדרציה הבינלאומית
לכדורגל (בצרפתית: Fédération Internationale de Football Association).
בהתאם להוראות תקנון הרישום כהגדרתו לעיל, רישום של שחקן בקבוצה מתבצע
לאחר שהשחקן חותם על חוזה העסקה בקבוצה, ולמשך תקופת החוזה (סעיף 12.ב.
לתקנון הרישום).
32. כלומר, על מנת ששחקן יוכל לשחק באופן מקצועי, עליו לחתום על הסכם העסקה עם
קבוצה מסוימת, והוא רשאי לשחק בה למשך תקופת החוזה. לאחר שתמה תקופת
החוזה, רשאי השחקן לחתום בכל קבוצה אחרת, כפי רצונו, והוא נהיה "שחקן חופשי".
מובן מאליו, שהשחקן והקבוצה רשאים להאריך את חוזה ההעסקה טרם סיומו, ובכך
להאריך את שיוכו של השחקן לקבוצה.
33. בהקשר זה יודגש, כי שחקן יכול להיות חלק מקבוצה אחת בלבד (סעיף 3.ו. לתקנון
הרישום). כלומר, שחקן לא יכול להיות רשום בשתי קבוצות במקביל. לפיכך, ברגיל,
מרגע ששחקן חתם על חוזה עם קבוצה, הוא יכול לשחק אך ורק בשורות אותה קבוצה
עד לתום תקופת חוזהו, אלא אם הקבוצה מעוניינת או מסכימה להעבירו לקבוצה
אחרת בתוך תקופת החוזה.
34. עניין זה מוביל אותנו אל המאפיין **השני**, שהוא במישור שבין הקבוצות עצמן. כאמור,
משעה ששחקן רשום בקבוצה מסוימת, וכל עוד לא מסתיים חוזהו בקבוצה, הוא יכול
לשחק אך ורק באותה הקבוצה. על מנת ששחקן יעבור לשחק עבור קבוצה אחרת בתוך
תקופת החוזה, נדרשת הן הסכמתה של הקבוצה בה הוא חתום, והן הסכמתו של השחקן
(סעיף 12.ב. לתקנון הרישום, ולמעט במקרים יוצאי דופן שאינם מעניינים). לפיכך, אם
שחקן מסוים רוצה לשחק בקבוצה אחרת כאשר הוא תחת חוזה, נדרשת הסכמתה של
הקבוצה בה הוא חתום למעבר, ולהיפך, אם הקבוצה בה הוא חתום רוצה להעביר את
השחקן לקבוצה אחרת, נדרשת הסכמתו של השחקן. הסכמתו של השחקן באה לידי
ביטוי בכך שהוא חותם על חוזה העסקה חדש בקבוצה החדשה (סעיף 12.ב. לתקנון
הרישום וכן עמ' 66, ש' 14 – 15 לפרוטוקול), ואילו הסכמתה של הקבוצה באה לידי
ביטוי בשחרור השחקן והעברתו לקבוצה הקולטת, בדרך כלל תמורת סכום כסף
שמתקבל מהקבוצה הקולטת (הלכת **קשר ספורט**, פס' 15).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

35. יצוין כי בהלכת קשר ספורט נקבע, כי הזכות של קבוצה להעסקת השחקן באופן בלעדי, כלומר, הזכות כי שחקן ישחק אך ורק עבור קבוצה מסוימת, מהווה נכס בידי הקבוצה.

דיון והכרעה

36. לאחר שבחנתי היטב את טיעוני הצדדים, אני סבורה כי הצדק עם המשיב וכי תמורת המכירה שולמה כשכר עבור שירותיו של המערער לקבוצה. לפיכך, היא מהווה הכנסת עבודה בידו, בהתאם לסעיף 2(2) לפקודה.

37. על פניו, ובהתעלם מהמאפיינים הייחודיים של ענף הכדורגל, העניין הוא פשוט. למערער שולמו סכומים שונים, לרבות תמורת המכירה, עבור הסכמתו להעניק את שירותיו כשחקן כדורגל לקבוצה, לתקופת הסכם ההעסקה. אילולא הסכים המערער לשחק בקבוצה, לא הייתה משולמת לו תמורת המכירה.

38. גם מבחינתה של הפועל באר שבע, תמורת המכירה שולמה אך על מנת שהמערער יעניק את שירותיו לקבוצה, וראו דבריו של רו"ח כץ בחקירתו בעמ' 40, ש' 15 – 20 לפרוטוקול:

"ש : ... יכל להיווצר מצב, שאם הפועל באר שבע לא הייתה קונה את הזכויות של מאור, מבחינת מאור, מבחינת הפועל באר שבע כמובן זה כבר לא היה משנה, הוא היה נותן את אותו שירות בדיוק, שירות מצוין כמו שאמרנו, רק מה לעשות מרוויח 3 וחצי מיליון שקל פחות.

ת : לא, כי אם לא הייתי קונה את הזכויות שלי הוא לא היה שחקן שלי. הוא היה שחקן של קבוצה אחרת."

כן ראו דבריו של רו"ח כץ בעמ' 39, ש' 29 – 33 לפרוטוקול.

39. בחינה "ריאלית" של הסכם ההעסקה והסכם המכירה מגלה, כי אין כל הבדל מהותי ביניהם (והשוו להלכת קשר ספורט, פס' 12), ואני מסכימה עם מסקנתו של בית המשפט בעניין ברדה (חברתי, כב' השופטת א' וינשטיין), "כי בראי דיני המס לא קיים כל שוני במהות התקבול שקיבל המערער על פי הסכם ההעסקה לעומת התקבול שקיבל על פי הסכם הזכויות [הסכם המכירה – י"ס] (שם, פס' 54).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

40. הסכם המכירה אף לא "גדע" את עץ הכנסותיו של המערער, שכן לאחר סיום תקופת
הסכם ההעסקה, הוא רשאי לשחק עבור כל קבוצה אחרת. בהתאם להלכה הפסוקה,
חזקה כי תשלום שמשולם לעובד בקשר לעבודתו מהווה שכר עבודה (וראו ע"א 5083/13
פקיד שומה כפר סבא נ' ברנע (10.8.2016)), וחזקה זו יפה גם לענייננו.
41. אף אם תמורת המכירה אינה מותנית בביצועיו של המערער, עדיין אין בכך כדי להוציאה
מגדר שכר. מדובר במעין "מענק חתימה" ששולם למערער עבור התקשרותו בהסכם
העסקה עם הקבוצה, והוא קשור באופן ישיר לעבודתו שם (וראו עניין **ברדה**, בפס' 56 –
57). מכל מקום, אין להאריך לעניין האינדיקציות המלמדות כי מדובר בשכר עבודה,
שכן לא יכולה להיות מחלוקת אמיתית בענייננו כי לאור החזקה הנ"ל, בכל מקרה אחר,
במנותק מענף הכדורגל, היה מדובר בשכר עבודה (וראו עוד לעניין האינדיקציות השונות
בעניין **ברדה**).
42. אולם למערער טענה נוספת. לדידו, בהלכת **קשר ספורט** נקבע כי הזכויות הספורטיביות
של שחקן הן נכס. לפיכך, ובהתאם למאפיינים הייחודיים לענף הכדורגל, ניתן לנתק בין
התשלום שניתן לו כשכר עבור שירותיו, ובין תמורת המכירה שניתנה לו עבור מכירת
הזכויות הספורטיביות שלו, שמהוות נכס בידו.
43. במבט ראשון, נראה כי אכן יש ממש בטענה – בהלכת **קשר ספורט** נקבע כי הזכויות
הספורטיביות שמועברות בין הקבוצות הן נכס. לכאורה, גם מקום שבו השחקן מחזיק
בעצמו את אותן הזכויות, אין כל מניעה שימכור אותן כנכס, בזהה למכירה שנעשית על
ידי הקבוצה. עם זאת, בחינה מעמיקה של העניין מגלה כי לא כך היא, וכי יש הבדל ניכר
בין הזכויות שהחזיקו הקבוצות בהלכת **קשר ספורט**, ובין הזכויות שהחזיק המערער.
בניגוד לנסיבות הלכת **קשר ספורט**, שעסקה במעבר של שחקנים בין שתי קבוצות,
בענייננו, המערער היה **שחקן חופשי**. האם יש לכך משמעות לענייננו? אני סבורה
שהתשובה לכך היא בחיוב.
44. על מנת לבחון את העניין, תחילה יש להבין מהן זכויות ספורטיביות שהמערער
מכר לקבוצה.
- סעיף 2 להסכם המכירה (מיום 1.7.2013, נספח ה' לתצהיר המערער) התייחס לזכויות
הספורטיביות הנמכרות ולמהותן: "**השחקן מצהיר ... כי הוא הבעלים היחיד ואין כל
צד ג' המחזיק בזכויות הספורטיביות שלו, מכל סוג שהוא, או באיזה חלק שלהן, לרבות**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

- 1 בזכויות הפדרטיביות, כרטיס השחקן, ובכל הזכויות הכלכליות והכספיות הכרוכות
2 בפעילותו הספורטיבית, לרבות כהגדרת זכויות מעין אלה בתקנוני ההתאחדות
3 לכדורגל בישראל ובתקנוני התאחדות הכדורגל העולמית FIFA או האירופית UEFA
4 (להלן: 'הזכויות הספורטיביות').
- 5 45. ניתן להיווכח כי הזכויות הספורטיביות הנמכרות בהסכם המכירה לא הוגדרו באופן
6 מדויק ובהיר. אולם, מבחינת טענותיו של המערער בערעור ניתן להבין שהוא מתייחס
7 בהסכם המכירה לשני סוגים של זכויות: "זכויות פדרטיביות" ו-"כרטיס השחקן",
8 שמהותן היא הזכות לשחק עבור קבוצה מסוימת (להלן: "הזכויות הרישומיות", וראו
9 למשל סעיפים 10 ו-16 לסיכומי המערער); ו"הזכויות הכלכליות והכספיות", שמהותן
10 היא הזכות לקבל תמורה בגין העברה עתידית (להלן: "הזכויות הכלכליות", וראו למשל
11 סעיפים 4 – 6 לסיכומי המערער).
- 12 46. במאמר מוסגר יצוין, כי בהקשרם של שחקני כדורגל ידועים בעולם לא מוזכרים סוגי
13 הזכויות הנ"ל כזכויות שנתונות לשחקן, אלא זכויות מסוג אחר, "Image Rights". וראו
14 מחקר האיחוד האירופי על מיסוי שחקני כדורגל Houben, Van De Vijver, Appermont
15 and Verachttert, *Taxing professional football in the EU*, Policy Department for
16 Economic, Scientific and Quality of Life Policies EUROPEAN UNION (2021). אולם,
17 במסגרת הערעור לא נטען דבר לעניין "Image Rights", וממילא מנסיבות העניין עולה
18 כי לא מדובר בזכויות מסוג זה.
- 19 47. אבהיר כבר עתה, כי אני סבורה כי הן הזכויות הרישומיות והן הזכויות הכלכליות לא
20 יכולות להוות נכס בידו של המערער, וזאת מכמה טעמים שונים.
- 21 48. בכל הנוגע לזכויות הרישומיות, המערער עצמו מודה כי הן עוברות באופן אוטומטי יחד
22 עם הוצאתו לפועל של הסכם ההעסקה, כך שמטבע הדברים, לא ניתן למכור אותן גם
23 בנפרד, כנכס. כאמור בסעיף 5 לסיכומי תשובת המערער: "ההון האנושי של המערער
24 הועמד לטובת הקבוצה כחלק מהסכם [ה]העסקה שלו וכחלק מצירופו לקבוצה. עם
25 צירופו לקבוצה הועברו הזכויות הרישומיות שלו לקבוצה במלואן באופן אוטומטי...".
- 26 וכן בסעיף 16 לסיכומיו: "כדי לשחק בקבוצה הוא [המערער – י"ס] חייב להעביר את
27 הזכויות הספורטיביות (הרישומיות) שלו לקבוצה, אך לא חייב למכור את כל הזכויות
28 הכלכליות שלו ויכול להשאיר בבעלותו אחוזים מסוימים מהזכויות כפי שכבר עשה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

49. כלומר, לשיטת המערער עצמו, עם חתימת הסכם ההעסקה הזכויות הרישומיות עוברות מיניה וביה לקבוצה, ולשחקן אין כל ברירה בעניין. משכך, הזכויות הרישומיות לא יכולות להימכר בפני עצמן, במנותק מהסכם ההעסקה, אלא הן כלולות בו. מרגע ששחקן חתם על הסכם העסקה, הוא מחויב לקבוצה, ואין ביכולתו לסחור בהסכמה נפרדת, שכלל איננה נדרשת, להעברת זכויותיו הרישומיות. כך למשל, המערער הודה כי אין באפשרותו לפצל את זכויותיו בין קבוצות שונות:

ש" : **תסכים איתי גם שאין לך או לכל שחקן אחר, שחקן כדורגל אחר אפשרות, למכור את כרטיס השחקן לקבוצה א', לדוגמה לבית"ר ירושלים, ובאותה עת לחתום על הסכם ההעסקה בקבוצה אחרת, במכבי חיפה.**

ת : **נכון. אני צריך להיות שייך לקבוצה.**

ש : **אתה צריך להיות שייך לקבוצה, לשחק בה, ולחתום גם על הסכם ההעסקה.**

ת : **כן, להיות שייך" (עמ' 19, ש' 17 – 24 לפרוטוקול).**

כן ראו עמ' 40, ש' 7 – 14 לפרוטוקול; עמ' 53, ש' 7 – 19 לפרוטוקול; ועמ' 67, ש' 28 – עמ' 68, ש' 13 לפרוטוקול.

50. לצורך העניין, אף אם המערער לא היה עורך את הסכם המכירה, לא הייתה כל מניעה שהוא ישחק בהפועל באר שבע. וראו דברי המערער בחקירתו:

ש" : **... תסכים איתי שגם אם לא היית מוכר לקבוצה את הזכויות הספורטיביות שלך ... אז מאחר שהיית חתום על חוזה ממילא היית חייב לשחק בעבור המועדון.**

ת : **אם היה לי הסכם שכר בלבד, אז כן" (עמ' 16, ש' 5 – 8 לפרוטוקול).**

51. זאת, בניגוד למקרים עליהם דובר בהלכת קשר ספורט, בהם השחקן נמצא תחת חוזה בקבוצה אחרת. במקרים שכאלה, נדרשת גם הסכמתה של הקבוצה שבה השחקן רשום למעבר, בנוסף לחתימה על הסכם העסקה מצד השחקן (וראו למשל האמור בעמ' 51, ש' 7 – 14 לפרוטוקול, ביחס לסירובה של יו"ר הפועל באר שבע להעביר את המערער לקבוצה הטורקית). אותה הסכמה מצד הקבוצה, היא הנכס שנמצא בידה, והיא לא נתונה לשחקן באופן עצמאי, במנותק מהסכם ההעסקה. מילים אחרות, המערער לא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

- 1 יכול להשאיר את הזכויות הרישומיות אצלו במנותק מהסכם ההעסקה, ועל כן, לא
2 קיימת לו כל זכות שביכולתו למכור באופן נפרד.
- 3 52. יתרה מזו, אני גם סבורה כי אותו נכס שעליו דובר בהלכת קשר ספורט, יכול להתגבש
4 רק בחזקתה של הקבוצה. בהלכת קשר ספורט, בפס' 14 – 15, עמד בית המשפט העליון
5 על מהותו של הנכס שנמצא בידיה של הקבוצה:
- 6 "תכלית ההסכמים היא לבצע שני דברים – במקביל, וליתר דיוק באופן בלתי נפרד:
7 לא זו בלבד שהקבוצות הזרות 'משחררות' את השחקנים מכבלי הסכמי העסקתם,
8 אלא שהמערערות גם קולטות את השחקנים לחיקן שלהן ... לנוכח קיומו של 'ההיבט
9 השני', שלמעשה כרוך בו – של העברת השחקן לידי מי מהמערערות למען יוכל לשחק
10 אצלן בישראל – נכון לומר כי התשלומים בוצעו כנגד העברת אותה זכות להעסקתו
11 אליהן ... התמורה שולמה כנגד מכירת הזכות בה החזיקה הקבוצה הזרה, להמשיך
12 ולהעסיק את השחקן על ידה – והעברתה למערערות" (ההדגשות שלי – י"ס).
- 13 53. בהתאם לאמור לעיל בדבר מאפייניו הייחודיים של ענף הכדורגל, למערער אין כל זכות
14 להעסיק את עצמו באופן עצמאי. לפיכך, אותה זכות "להעסקת השחקן" שמהווה נכס,
15 כלל לא יכולה להימצא אצלו, והיא מתגבשת רק לאחר שהשחקן חותם בקבוצה
16 שבאפשרותה להעסיקו. מילים אחרות, כאשר שחקן חתום בקבוצה, יש לה נכס – הזכות
17 הבלעדית שהשחקן ישחק אצלה – ואת אותו נכס היא מעבירה. ואכן, לאחר המעבר,
18 אותו שחקן לא יכול לשחק אצלה יותר. לעומת זאת, כאשר שחקן הוא שחקן חופשי,
19 אותו נכס לא קיים אצלו, שכן ממילא הוא לא יכול לשחק אצל עצמו, ולמעשה, הוא לא
20 מוותר על שום זכות ספורטיבית, למצער, במנותק מהסכם ההעסקה.
- 21 54. בכל הנוגע לזכויות הכלכליות, אני סבורה כי גם אותן המערער לא יכול היה למכור
22 בנפרד מהסכם ההעסקה, וממילא הלכת קשר ספורט לא עסקה בהן.
- 23 55. בדומה לזכויות הרישומיות, גם הזכויות הכלכליות עוברות לקבוצה יחד עם החתימה
24 על הסכם ההעסקה. המערער הודה, כי גם אם לא נעשה כל הסכם בין הקבוצה לבין
25 השחקן להעברת הזכויות הכלכליות, הן עוברות לקבוצה עם חתימת הסכם ההעסקה:
26 "העד, מר בוזגלו: ... בשורה התחתונה, אם קבוצה לא משלמת על כרטיס השחקן, אז
27 מן הסתם אם היא עושה איזה עסקה מסוימת אז היא 100 אחוז שלה" (עמ' 13, ש' 28
28 – 29 לפרוטוקול).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

56. כלומר, ברירת המחדל היא שהזכויות עוברות עם החתימה על הסכם ההעסקה, ללא כל תלות בהסכם נוסף. על כן, אין כל צורך בהסכם נפרד ומיוחד שיעביר אותן. לצורך העניין, במקרה שבו המערער לא היה חותם על הסכם המכירה כלל, הזכויות היו עוברות במלואן לקבוצה. אם המערער היה צודק בטענתו והזכויות הכלכליות היו נכס בידו, הן לא היו עוברות לקבוצה באותם מקרים שבהם לא נערך כל הסכם להעברתן.

57. ואכן, המערער עצמו מודה כי הפיצול בין ההסכמים נעשה אך לשם השאת הרווח הכלכלי, והוא כלל לא נדרש במהלך הדברים הרגיל:

"מי שלא מבין כל כך בכל עניין החוקים, יש בזה פוטנציאל מאוד מאוד גדול להרוויח כסף, וזה היה חלק בלתי נפרד מהקריירה שלי. יכול להיות שמי שניהל שחקנים אחרים אולי לא ידע כל כך ... מי שלא יודע לנצל את זה, אז, ככל הנראה יהיה, יעשה דברים רגילים, אני לא יודע מה הולך אצל שחקנים אחרים ... אני אגיד לך משהו. רוב השחקנים לא בקיאים בחוקה, יש הרבה אינטרסנטים כמו סוכנים, כל מיני אנשים שמנצלים את החוסר בקיאות בנושא, ופשוט לא עושים ולא נוגעים בזה, לטובת כל מיני גורמים. אבל במקרה שלי, בגלל שהיה לי אבא שהיה שחקן נבחרת ישראל והוא מכיר את כל המטריה ובקיא בחומר, אז זה היה מאוד, מאוד קל לנצל את כל העניין ולעשות מזה גם המון כסף" (עמ' 11, ש' 21 – 23; ועמ' 12, ש' 18 – 19 וש' 26 – 31 לפרוטוקול).

58. יתרה מזו, נראה כי הזכויות הכלכליות כלל אינן יכולות להישאר אצל השחקן לאחר החתימה על הסכם העסקה והן צמודות לזכויות הרישומיות, כאמור בסעיף 44 לסיכומי המערער: "לשחקן עצמו אסור לנהל משא ומתן עם קבוצות אחרות ... גם אם השחקן מחזיק חלק מהזכויות הכלכליות שלו, הקבוצה כבעלים מלאה של הזכויות הרישומיות שלו, היא זאת שמנהלת את המשא ומתן עם קבוצה שמעוניינת לרכוש את השחקן ומסכמת את המחיר" (כן ראו עמ' 51, ש' 18 – 28 לפרוטוקול).

59. אילו היה מדובר בזכויות מוחשיות, עצמאיות ובעלות ערך, השחקן אמור היה להיות מסוגל לדון על התמורה עבור האחוזים שבהם הוא מחזיק, גם בנפרד מהקבוצה. אולם, כאמור, הקבוצות הן שמגיעות להסכם בדבר סכום ההעברה, כאשר מתוך סכום זה, מופרש לשחקן סכום מסוים, בהתאם להסכמות שבינו לבין הקבוצה. נראה כי לכל היותר, מדובר בהסכמה חוזית על חלוקה עתידית ברווחי התמורה שתתקבל, אם תתקבל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

60. לקבוצה גם אין כל רווח מרכישת הזכויות הכלכליות, מלבד מתן תמריץ כלכלי לשחקן
לחתום אצלה. שכן, בין אם הזכויות הכלכליות יירכשו ובין אם לאו, השחקן עדיין
מחויב לשחק אצלה, והיא עדיין מחליטה האם ברצונה להעביר את זכויותיו הרישומיות
לקבוצה אחרת, ותמורת איזה סכום.

61. למעשה, מהלך הדברים האמיתי הוא, כי לאחר החתימה על הסכם ההעסקה, הקבוצה
"ויתרה" על הזכויות הכלכליות לטובת המערער, שבתורו העביר אותן שנית לקבוצה
עבור תמורת המכירה. כל זאת, אך ורק עבור הסכמתו של המערער להעניק את שירותיו
לקבוצה. מדובר למעשה בתנאי שבמסגרת המשא ומתן החוזי, שכלל לא מחויב
המציאות, לאור הסכמת המערער לשחק עבור הקבוצה. וראו דבריו של המערער
במסגרת חקירתו: **"בסוף זה עניין של דרישות, אני תמיד ניסיתי למקסם את כל העניין
של כרטיס השחקן ודרשתי, בהרבה מקרים הרבה יותר מהשווי שוק"** (עמ' 14, ש' 14 –
15 לפרוטוקול).

62. לו שיטת המערער הייתה נכונה, אזי אם הוא לא היה מוכר את הזכויות הכלכליות
במסגרת הסכם המכירה, הוא היה רשאי לנהל משא ומתן עם קבוצות אחרות במהלך
תקופת החוזה, לקבוע את מחיר ההעברה ולעזוב את הקבוצה בהתאם לרצונו, שכן
ממילא הוא זה שיקבל את הרווח מהמכירה. אולם כאמור, אין מחלוקת שהדבר לא כך,
בניגוד למקרה של העברת זכויות בין שתי קבוצות.

63. על זאת יש להוסיף כי בניגוד לקבוצה שמעבירה שחקן ונפרדת מהזכויות הכלכליות
לצמיתות, המערער לא נפרד מהזכויות שנתונות לו. כך, העסקתו בקבוצה תלויה
בהסכמתו, אשר מקבילה תמיד לתקופת חוזה ההעסקה עליה סוכם. אם השחקן לא
מעוניין, הוא לא יאריך את הסכם ההעסקה, ובתום התקופה גורלו יהיה שוב בידיו. גם
בכך יש ללמד כי חוזה ההעסקה הוא שמקים את הקשר בין הצדדים, ולא הסכם
המכירה.

64. נניח כי הסכם המכירה לא היה נערך בין המערער ובין הקבוצה, והיה נחתם רק הסכם
העסקה. האם באותו מקרה המערער היה מקבל 100% מתמורת מכירה עתידית? האם
באותו מקרה המערער יכול היה לקבוע את גורלו ולעבור לקבוצה אחרת אך כפי רצונו?
התשובה לשאלות אלו ברורה – לא ולא (וראו למשל עמ' 20, ש' 14 – עמ' 21, ש' 10
לפרוטוקול או עמ' 40, ש' 21 – 33 לפרוטוקול). לפיכך, בעצם עריכת הסכם המכירה
המערער לא העביר לקבוצה זכות כלשהי, לרבות נכס כלשהו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

65. ממילא, הזכויות הכלכליות לקבלת תמורה עבור העברה עתידית כלל לא נידונו בהלכת קשר ספורט, ובהתאם, לא הוכרע כי זכויות מסוג זה מהוות נכס. כל שנקבע הוא כי זכות הקבוצה להעסיק את השחקן מהווה נכס, ובענייננו, כאמור, אין מחלוקת שזכות זו עברה יחד עם החתימה על הסכם ההעסקה.
66. לשם המחשת ההבדלים בין הזכויות המוחזקות על ידי הקבוצה ובין הזכויות שמוחזקות על ידי שחקן חופשי, נניח כי ישנו שחקן חופשי ששווי הזכויות הספורטיביות שלו הוא מיליון ש"ח. עוד נניח, כי שתי קבוצות שונות מעוניינות בשירותיו לעונה אחת וכי אין משמעות מיסויית להבחנה בין הכנסה הונית ובין הכנסה פירותית. קבוצה אחת מציעה לו שכר עונתי של מיליון ש"ח ועוד מיליון ש"ח עבור מכירת הזכויות, וקבוצה שנייה מציעה לו שכר עונתי של שני מיליון ש"ח, מבלי לערוך הסכם נפרד למכירת הזכויות. בכזה מקרה, סביר להניח ששחקן חופשי יהיה אדיש בכל הנוגע לתנאי העסקתו, שכן בשני המקרים הוא ירוויח שני מיליון ש"ח לעונה.
- לעומת זאת, אם השחקן היה תחת חוזה בקבוצה, לא הייתה לו ברירה אלא להסכים להצעה הראשונה, שכן הכרחי היה לשלם לקבוצתו עבור שחרורו והעברת הזכות להעסקתו. כלומר, הקבוצה היא זו שמחזיקה בזכות נפרדת להעסקתו, שאיננה נתונה לשחקן. זהו בדיוק הנכס שהיא מחזיקה. עניין זה גם מוכיח כי כאשר מדובר בשחקן חופשי, הפיצול בין תמורת המכירה לבין השכר הוא מיותר, והשאלה היחידה הרלוונטית מבחינתו של השחקן היא כמה כסף בסך הכול הוא יקבל. זאת, לעומת אותו פיצול הכרחי כאשר השחקן חתום בקבוצה.
67. בהתאם, וכאמור לעיל, אותו נכס שעליו מדובר בהלכת קשר ספורט, התגבש בידי הקבוצה רק לאחר שהשחקן חתם על הסכם העסקה ועבר לשורותיה. רק באותו הזמן הוא נהיה חלק מקבוצה שיש לה זכות להעסקתו, ורק באותו הזמן נוצרה הדרישה להסכמה הנוספת של הקבוצה למעבר, במנותק מהסכם ההעסקה. בהקשר זה יצוין, כי המערער טוען כי הזכויות עצמן משתנות עם הזמן (וראו למשל סעיף 124 לסיכומיו), כך שגם לשיטתו אין מניעה כי הנכס יתגבש לאחר החתימה.
68. לא בכדי, עוד בפתח דבריו של כב' השופט הנדל בהלכת קשר ספורט, הוא הציג את השאלה הנדונה כשאלה העוסקת בתשלומים שמשולמים לקבוצות עבור שחרור שחקנים שרשומים אצלן: "האם התשלומים ששילמו המערערות לקבוצות כדורגל בחו"ל – עבור התרת חוזה העסקתם של שחקנים, או עבור השאלת שחקנים לתקופה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

- 1 קצובה, על מנת שיוכלו להתאמן ולשחק במסגרתן – מהווים תמורה בגין יבוא טובין
2 החייבת במס ערך מוסף?" ובהמשך: "המערערות התקשרו בהסכמים עם קבוצות
3 כדורגל מחו"ל ... להסדרת שחרורם של שחקנים מחוזי העסקתם עם הקבוצות הזרות
4 בהן היו רשומים, או השאלתם לתקופה קצובה, על מנת שתתאפשר העסקתם
5 כשחקנים בקבוצות המערערות" (שם, פס' 1, ההדגשות שלי – י"ס).
- 6 למותר לציין שבענייננו התשלום ששולם הוא לא עבור התרת חוזה או השאלת שחקן,
7 ואם המערער היה מעוניין לשחק במסגרת הקבוצה, די היה בהסכם ההעסקה שחתם.
- 8 69. ואכן, בית המשפט העליון הבהיר בהלכת קשר ספורט כי "אף בענייננו לא מדובר
9 בזכויות אישיות של השחקן אלא במבנה והיחסים החוזיים בין שתי הקבוצות" (שם,
10 פס' 10).
- 11 70. בכלל, כאמור, המערער לא הבחין בין המושגים השונים, זכויות ספורטיביות, זכויות
12 רישומיות וזכויות כלכליות, באופן שיש בו ללמד, כי גם המערער עצמו לא בטוח אלו
13 זכויות הוא מחזיק בידו ומה טיבן. כך למשל, בהסכם המכירה נכתב כי נמכרות כלל
14 הזכויות הספורטיביות, אך בסעיף 16 לסיכומיו טוען המערער כי הזכויות הספורטיביות
15 הן זכויות רישומיות, אשר עוברות באופן אוטומטי עם חתימת הסכם ההעסקה, ורק
16 הזכויות הכלכליות הן שנשארות בידו.
- 17 71. יצוין כי ישנם הבדלים מעשיים נוספים בין רישום שחקן חופשי לבין מעבר של שחקן
18 שנמצא תחת חוזה. כך למשל, שחקן חופשי רשאי לחתום בקבוצה בכל שלב שהוא של
19 העונה, לעומת שחקנים שרשומים בקבוצה, שיכולים לעבור לקבוצה אחרת רק בתקופות
20 מוגדרות ("חלון העברות", וראו סעיף 1 לנספח ט"ו לתקנון הרישום – "הוראות כלליות
21 – פעולות רישום"). הבדל זה משקף את ההתייחסות השונה לשחקן חופשי לעומת שחקן
22 שרשום בקבוצה: שחקן חופשי עומד בפני עצמו, והוא חיצוני למהלך העניינים הרגיל של
23 עונת המשחקים. לעומת זאת, שחקן רשום הוא חלק מקבוצה, ומעצם כך חלות עליו
24 המגבלות שחלות על הקבוצה.
- 25 72. שורש טעותו של המערער בא לידי ביטוי בסעיף 57 לסיכומיו, שם הוא טוען כי הן
26 בהעברת זכויות בין שתי קבוצות והן בהעברת זכויות של שחקן חופשי לקבוצה, "חלה
27 אותה רגולציה, המחייבת את הסדרת העברת הבעלות בזכויות הרישומיות כתנאי
28 לחתימת הסכם העסקה". אולם, כמפורט לעיל, אין הדבר כך. כאמור, בסעיף 16



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

- 1 לסיכומיו מודה המערער כי הוא **מחויב** להעביר את זכויותיו הרישומיות. כאשר מדובר
2 בשחקן חופשי, החתימה על הסכם העסקה, היא שמסדירה את העברת הבעלות בזכויות
3 הרישומיות, ואין צורך להסדיר בנפרד את העברת הבעלות בזכויות רישומיות בין
4 הקבוצות, כפי הנדון בהלכת **קשר ספורט**.
- 5 73. מילים אחרות, בהלכת **קשר ספורט** דובר על מכירת נכס שהוא הזכות הרישומית,
6 ובענייננו, אין ולא יכולה להיות מחלוקת שנכס זה אינו נמצא אצל המערער, במנותק
7 מהסכם ההעסקה.
- 8 74. ניתן לסכם זאת כך: אם נשווה בין שני מצבים של התקשרות בין שחקן חופשי ובין
9 קבוצה, האחד בו נערך הסכם למכירת זכויות ספורטיביות, והשני בו לא נערך הסכם
10 שכזה – לא נמצא כל הבדל מעשי בין שני המקרים, למעט בהיבטי המס. לפיכך, אין כל
11 נפקות לעריכת ההסכם מלבד פיצול הסכומים שמשולמים לשחקן. לעומת זאת, אם
12 במערכת היחסים המשולשת שבין הקבוצה המוכרת, הקבוצה הרוכשת והשחקן, לא
13 נערך הסכם למכירת הזכויות הספורטיביות בין הקבוצות, ההעברה לא יכולה לצאת
14 לפועל. זהו שורש ההבדל, וזהו הנכס המדובר בהלכת **קשר ספורט** – אותן זכויות
15 שיכולות להיות מוחזקות רק על ידי הקבוצה, ושהעברתן נדרשת לשם הוצאת העסקה
16 אל הפועל.
- 17 75. אני סבורה, כי אין במסקנתי זו כדי לפגום בתחושת הצדק. כך, בהתאם להלכת **קשר**
18 **ספורט**, במישור של היחסים בין הקבוצות, הזכויות הספורטיביות מהוות נכס לכל דבר
19 ועניין, לרבות בכל הנוגע לדוחותיהן החשבונאיים ולדיווחיהן למס הכנסה כרווח הון
20 (ונראה כי כך נעשה גם באנגליה, וראו Paul Pritchard, *Football Player Transfers TAX*
21 JOURNAL (14.7.2021), וכן בדרום אפריקה, במקרה הרגיל שבו הקבוצה לא מהווה אך
22 חממה לגידול שחקנים לשם מכירתם ברווח, וראו Makhaya & Barnard, *Income Tax*
23 *Implications from the Transfer of Soccer Players in South Africa* 10(1) J. OF ECON.
24 & FIN. SCI. 125 (2017). לעמדה שונה ראו עניין **ברדה**, בפס' 51). לעומת זאת, במישור
25 היחסים שבין השחקן לקבוצה, מדובר בהכנסה פירותית, על כל המשתמע מכך, גם
26 לעניין מע"מ. בכך נשמרת הקוהרנטיות הפסיקתית.
- 27 76. המערער טוען כי מאז ומתמיד היה חשוב לו לשמור ברשותו חלק מסוים מהזכויות
28 הכלכליות על מנת ליהנות ממכירה עתידית שלו. ייתכן שהדבר כך, אולם אין בכך ללמד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

- 1 כי מדובר בנכס ששייך לו. המערער היה יכול להבטיח לעצמו רווחים ממכירה עתידית
2 גם במסגרת הסכמות חוזיות רגילות בהסכם ההעסקה. דווקא ההיפך הוא הנכון, משעה
3 שהמערער היה צריך "לשמור" על הזכויות, משמע כי באופן רגיל, הן עוברות לקבוצה
4 יחד עם החתימה על הסכם ההעסקה. כלומר, המערער מכר לקבוצה זכויות ששייכות
5 לה מלכתחילה. עניין זה מלמד כי מדובר בפיצול מיותר, שאיננו מחויב המציאות.
- 6 77. המערער טוען, כי העובדה שהיה מקבל את תמורת המכירה בכל מקרה ובלא תלות
7 בביצועים, מלמדת כי מדובר בנכס הוני. אין בטענה זו ממש. גם "מענק חתימה" משולם
8 בבת אחת עם החתימה ואינו תלוי בביצועים, ולא יכולה להיות מחלוקת שמענק זה חייב
9 במס הכנסה (ראו סעיף 8 לסיכומי התשובה של המערער וראו גם סעיף 60 לסיכומי
10 המשיב).
- 11 78. ויובהר, כי ממסקנתי זו לא נובע כי הסכומים ששולמו למערער, שולמו באופן מלאכותי.
12 אך מן ההיגיון הוא שהסכומים ששולמו למערער, הן במסגרת הסכם ההעסקה והן
13 במסגרת ההסכם למכירת הזכויות הספורטיביות, הן בנפרד והן במצטבר, תואמים את
14 שווי השוק שלו. גם הגיוני, שקבוצה תהיה מוכנה לשלם משכורת גבוהה יותר לשחקן
15 חופשי מאשר לשחקן תחת חוזה, אך משום החיסכון בעלות רכישתו – מעין "התחלקות
16 בשלל" של המשאבים שהתפנו. אולם, לעניין זה אין כל משמעות או השלכה לעניין
17 החלוקה בין הסכומים לצרכי מס, ואם קבוצה החליטה לשלם יותר לשחקן חופשי עקב
18 החיסכון בעלות דמי ההעברה ולאור התחרות על שירותיו, עדיין מדובר בהכנסה של
19 אותו שחקן, ולא בנכס שהוא מכר לקבוצה.
- 20 79. המערער טוען כי אין הבדל בין מצב שבו הוא מוכר 100% מהזכויות הספורטיביות
21 לקבוצה, ובין מצב שבו הוא וקבוצתו מוכרים לקבוצה אחרת 50% מהזכויות כל אחד.
22 לאור הדברים האמורים לעיל, אני סבורה כי יש הבדל ניכר בין המצבים: כאשר הזכויות
23 נמכרות "במשותף" נמכר נכס על ידי **הקבוצה**, והשחקן והקבוצה מתחלקים בתמורת
24 המכירה שווה בשווה, בהתאם למוסכם ביניהם.
- 25 80. המערער טוען כי מדובר במכירת זכויות לצמיתות לקבוצה, כאשר לאחר המכירה,
26 הקבוצה שולטת בגורלו של השחקן. המערער לא דק פורתא בטענתו. אומנם, ייתכן כי
27 מבחינה מעשית, מרבית השחקנים לא הופכים לשחקנים חופשיים, אולם גם אין
28 מחלוקת, כי זאת אך ורק משום שהם בוחרים להאריך את החוזה שלהם או לחתום על
29 חוזה בקבוצה חדשה. כל שחקן מחויב לקבוצה רק בהתאם לתקופת חוזה ההעסקה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

- 1 שהוא בוחר לחתום עליו, ולקבוצה אין יכולת לשלוט בגורלו של השחקן מעבר לתקופה
2 זו. כלומר, השחקן מחויב לקבוצה רק במקביל לתקופת הסכם העסקה, והסכם זה הוא
3 שמבסס את הזכויות והחובות בין הצדדים, ולא מכירת הזכויות הספורטיביות.
- 4 81. אין בהוראות סעיף 6ח לתקנון הרישום כדי לשנות ממסקנתי. עצם העובדה שהזכויות
5 הכלכליות יכולות להיות בידיו של השחקן, אינו אומר שהן מהוות נכס בידיו. כאמור,
6 מדובר בזכות חוזית לקבלת תמורה בגין העברה עתידית על ידי הקבוצה, ולא בנכס של
7 השחקן. לאחר שהזכויות הרישומיות עוברות מיניה וביה, יחד עם החתימה על הסכם
8 ההעסקה, לקבוצה אצלה הוא רשום, מתגבשת זכותו הכלכלית של השחקן לקבל תמורה
9 בגין העברה עתידית, לגבי הזכויות שבידיו.
- 10 82. בסעיף 113 לסיכומיו, טוען המערער כי במכירת הזכויות נמכר פוטנציאל הרווח והסיכון
11 להפסד. אולם, לא ברור באיזה רווח ובאיזה סיכון מדובר.
- 12 מבחינת ה-"רווח", ברירת המחדל היא שהזכויות עוברות לקבוצה, וממילא השחקן לא
13 זכאי לקבלת מלוא דמי המכירה העתידית. אם במהלך תקופת החוזה נוכח השחקן
14 לראות כי ערכו עלה, באפשרותו לדון על תנאים חדשים ומשופרים להעסקתו שיביאו
15 לידי ביטוי את עליית הערך, אולם למכירת הזכויות אין כל קשר לכך.
- 16 מבחינת ה-"סיכון", למערער אין מה להפסיד: המערער לא הוציא כספים עבור זכויותיו
17 שנמכרו, ולמעשה הוא רק מרוויח מפעולת המכירה ביחס למצב הקודם, בזהה לשכר
18 שניתן בתמורה לשירות.
- 19 זאת בניגוד למכירה בין קבוצות, אשר מקבלות על עצמן סיכויים וסיכונים, בהתאם
20 לעלייה או לירידה בערכו של השחקן ביחס למחיר ששילמו בעדו.
- 21 83. בכל הנוגע לטענת ההסתמכות, הרי שאין בה ממש. כפי שהעיד רו"ח ארם מטעם
22 המערער, הסכם השומות מתייחס רק לשנת 2008 והוא אינו צופה פני עתיד (עמ' 33, ש'
23 7 – 15 לפרוטוקול). יתרה מזו, "הלכה היא בדיני המסים כי כל שנת מס עומדת בפני
24 עצמה ואין לכבול את שיקול דעתו של פקיד השומה לאופן בו מיסה את הנישומים
25 בשנות מס קודמות" (ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 נ' לשם, פס' 87 (2.1.2018)).
- 26 84. המערער גם לא שינה את מצבו לרעה בעקבות הסכם השומות, ולמצער הוא לא טען
27 אחרת. מטבע הדברים, סך התמורה שהקבוצה הייתה מוכנה לשלם לו הוא אותו סך,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 ינואר 2022

ע"מ 19-01-54295 בוזגלו נ' פקיד שומה תל אביב

1 וחלוקת התמורה בין הסכם העסקה ובין הסכם למכירת זכויות ספורטיביות היא בעלת
2 משמעות רק לענייני מס. מילים אחרות, למערער לא הייתה כל ברירה אחרת אלא לקבל
3 את הסכום המירבי שמוצע לו בהתאם לנסיבות השונות. בנסיבות אלו ובאיזון שבין
4 האינטרס הציבורי ובין הסתמכותו של המערער, ראוי יותר כי רשות המסים תוכל
5 לשנות את עמדתה ולגבות את המס הנכון המגיע (ע"א 8150/11 חב' ש.י סימון אחזקות
6 בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ אשדוד, פס' 20 וכן פסק דינה של כב' השופטת ד' ברק-ארז
7 .(11.2.2015)).

8 85. בהקשר זה יצוין, כי הסכם השומות נחתם תחת נסיבות אחרות בתכלית מענייננו. בשנת
9 2008, המערער היה תחת חוזה במכבי חיפה. לפיכך, מכבי תל אביב שילמה למכבי חיפה
10 גם עבור זכויותיו הרישומיות. לא בכדי, התמורה ששילמה מכבי תל אביב למערער
11 הייתה תלויה בהגעה להסכם עם מכבי חיפה (וראו סעיפים 2.1 ו-4.1.1 להסכם שבין
12 המערער ובין מכבי תל אביב, נספח א' לתצהיר המערער). במקרה שכזה, ובהתאם
13 לאמור לעיל, ניתן להתייחס למלוא התמורה כאל תמורה ששולמה למכבי חיפה עבור
14 הזכויות הרישומיות, כאשר בהתאם להסכמות החוזיות מול המערער, הועברו לו 50%
15 מתוכה. כלומר, לא מדובר בסכום שהתקבל עבור מכירת הזכויות הכלכליות של
16 המערער, אלא בסכום שהתקבל עבור מכירת הזכויות הרישומיות, שלאחר מכן חלקו בו
17 המערער ומכבי חיפה.

18 86. סיכומם של דברים, הערעור נדחה.

19 לאור קיומה של מחלוקת פרשנית לגיטימית בעניין השלכתה של הלכת קשר ספורט על
20 ענייננו, המערער יישא בהוצאות המשיב באופן מתון יחסית, בסך של 40,000 ש"ח.

21

22

23

24

25

ניתן היום, ב' שבט תשפ"ב, 04 ינואר 2022, בהעדר הצדדים.

26

יarden סרוסי, שופטת

27