

## **שחקן כדורגל המוכר זכויות ספורטיביות/כרטיס שחקן – הכנסת שכר (הלכת ברדה ובזגלו)**

הכותב: רו"ח (משפטן) ישי חיבה- ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

ב-24 ביולי 2023 ניתן פסק דין בעניינם של שחקני הכדורגל ברדה ובזגלו (ע"א 1612/22 ו-1619/22), שניתן ללא הנמקה, אלא מתוך שכנוע המערערים שלא לעמוד על ערעורם, ומששוכנעו - ניתן פסק דין הדוחה את ערעורם. עניין הפסק הינו פשוט: מהו סיווגה של תמורה מעסקת מכר שבצע כל אחד מהמערערים למכירת "זכותו הספורטיבית"/"כרטיס שחקן", לחברה שעמה חתם הסכם העסקה לתקופה קצובה. בעוד שהמערערים טענו לעסקה הונית (25% מס), עמדתם נדחתה בבית המשפטי המחוזי, ועתה אושררה עמדת המחוזי כהלכה בבית המשפט העליון - כהכנסת עבודה (מס שולי).

### **תמצית הרקע העובדתי (לשני המקרים)**

בשנות מסוימת ביניהם, שאינה מהותית לעניין לענף הכדורגל מאפיינים ייחודיים. הראשון - במישור שבין השחקן לקבוצה. על מנת לשחק כדורגל מקצועי, שחקן חייב להיות רשום בקבוצה. רישום של שחקן בקבוצה מתבצע לאחר שהשחקן חותם על חוזה העסקה בקבוצה, ולמשך תקופת החוזה. לאחר שתמה תקופת החוזה, רשאי השחקן לחתום בכל קבוצה אחרת, והוא נהיה "שחקן חופשי". השני - במישור שבין הקבוצות עצמן. משעה ששחקן רשום בקבוצה מסוימת, וכל עוד לא מסתיים חוזהו, הוא יכול לשחק אך ורק באותה הקבוצה. על מנת ששחקן יעבור לקבוצה אחרת, נדרשת הן הסכמתה של הקבוצה בה הוא חתום, והן הסכמתו של השחקן. הסכמת השחקן באה לידי ביטוי בכך שהוא חותם על חוזה העסקה חדש בקבוצה החדשה ואילו הסכמתה של הקבוצה באה לידי ביטוי בשחרור השחקן והעברתו לקבוצה הקולטת, בדרך כלל תמורת כסום כסף שמתקבל מהקבוצה הקולטת.

### **עיקר טענות המערערים**

שחקן כדורגל חותם על הסכם העסקה עם קבוצת ספורט, בתמורה לשכר מסוים עם/בלי בונוסים. במקביל חותם עם הקבוצה, למכירת זכויותיו הספורטיביות כולן או חלקן. מכירה זו מקובלת בענף ומתחייבת מהוראות תקנון התאחדות הכדורגל העולמית FIFA.

בניגוד להסכם העסקה, תמורת הסכם המכירה אינה תלויה בתוצאות משחקים או ביצועים של המערער ואף לא בכך שהמערער ישחק בפועל.

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. הקבוצה רשמה במאזן שלה את הזכויות הספורטיביות כנכס.

בעבר אישרה רשות המיסים כי תמורה ממכר כרטיס שחקן על ידי השחקן - היא עסקה הונית. בהלכת קשר ספורט (ע"א 7883/12) נקבע כי מכירת זכויות ספורטיביות מקבוצה לקבוצה אחרת - הינה עסקה הונית.

### **עיקר טענות רשות המיסים**

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. העובדה שהתקבולים שולמו למערער באמצעות שני סוגים של הסכמים, אינה בעלת משמעות פסיקאלית לצורך סיווג התשלום, ודינם זהה - הכנסת עבודה.

העמדת ההון האנושי של עובד למעסיק אינה יכולה להיחשב ל"נכס" אין כאן כל "מכירה" של ההון האנושי, שכן הזכויות הספורטיביות הולכות עמו בכל אשר ילך.

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. בתום תקופת ההסכם, הזכויות הספורטיביות חוזרות לשחקן, ולכן אין כל "מכירה" הונית. **עיקר פסק דין במחוזי** (באחד המקרים, שאושרו בלא הנמקה כאמור בהלכת העליון) תמורת המכירה שולמה כשכר עבור שירותיו של המערער לקבוצה, ומהווה הכנסת עבודה בהתאם לסעיף 2(2) לפקודה.

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

בין אם הזכויות הכלכליות יירכשו ובין אם לאו, השחקן עדיין מחויב לשחק בקבוצה, והיא מחליטה האם ברצונה להעביר את זכויותיו הרישומיות לקבוצה אחרת, ותמורת איזה סכום.

הסכם המכירה לא "גדע" את עץ הכנסותיו של המערער, שכן לאחר סיום תקופת הסכם ההעסקה, הוא רשאי לשחק עבור כל קבוצה אחרת.

### **השוני מהלכת קשר ספורט**

בקשר ספורט נקבע כי הזכויות הספורטיביות של שחקן הן נכס.

הנכס שעליו דובר בהלכת קשר ספורט, יכול להתגבש רק בחזקתה של קבוצה: מכוחה לשחרר השחקנים מכבלי הסכמי העסקתם, וקליטת השחקנים לחיקה. למערער אין כל זכות להעסיק את עצמו באופן עצמאי. הזכות "להעסקת השחקן" המהווה נכס, יכולה להימצא בידי הקבוצה ואינה יכולה להימצא בידי המערער.

בניגוד לקבוצה שמעבירה שחקן ונפרדת מהזכויות הכלכליות לצמיתות, המערער לא נפרד מהזכויות שנתונות לו. במערכת היחסים משולשת שבין הקבוצה המוכרת, הקבוצה הרוכשת והשחקן, אם לא נערך הסכם למכירת הזכויות הספורטיביות בין הקבוצות, ההעברה לא יכולה לצאת לפועל. זהו שורש ההבדל, וזהו הנכס המדובר בהלכת קשר ספורט.

### **לגבי טענת ההסתמכות**

"הלכה היא בדיני המסים כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה ואין לכבול את שיקול דעתו של פקיד השומה לאופן בו מיסה את הנישומים בשנות מס קודמות.

**סיכום:** המערערים נסוגו מערעורם, ובית המשפט העליון דחה את הערעורים, אישר את קביעות בית המשפט המחוזי וקבע הלכה:

מכר זכויות ספורטיביות/כרטיס שחקן, בידי השחקן עצמו - הינו הכנסת עבודה.