



מס הכנסה - שחקן כדורגל המוכר זכויות ספורטיביות/כרטיס שחקן - הכנסת שכר

(הלכת ברדה ובוזגלו)

הספורטיביות כולן או חלקן. מכירה זו מקובלת בענף ומתחייבת מהוראות תקנון התאחדות הכדורגל העולמית FIFA.

בניגוד להסכם ההעסקה, 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 ע"י השחקן - היא עסקה הוגנת.

בהלכת קשר ספורט (ע"א 7883/12) נקבע כי מכירת זכויות ספורטיביות מקבוצה לקבוצה אחרת - הינה עסקה הוגנת.

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 פיסקאלית 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 איתו 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" הוגנת.

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

תמצית הרקע העובדתי, לשני המקרים

בשונות מסויימת 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 סכום כסף שמתקבל מהקבוצה הקולטת.

עיקר טענות המערערים

שחקן כדורגל חותם על הסכם העסקה עם קבוצת ספורט, בתמורה לשכר מסויים עם/בלי בונוסים. במקביל חותם עם הקבוצה, למכירת זכויותיו

חברים נכבדים אנו
מתכבדים לפרסם
בזאת את מבזק מס
מספר 982

נושאי השבוע:

מיסוי ישראלי

מס הכנסה - שחקן כדורגל
המוכר זכויות
ספורטיביות/כרטיס שחקן
- הכנסת שכר (הלכת ברדה
ובוזגלו)

מיסוי בינלאומי

דחיית תובענה ייצוגית בשל
ניכוי מס במקור
מדיבידנדים שהתקבלו
מחו"ל

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



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.

ולגבי 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.

בסיכום: המערערים נסוגו מערעורם, וביהמ"ש העליון דחה את הערעורים, אישר את קביעות בית המשפט המחוזיים וקבע הלכה:

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

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) ישי חיבה, ממשרדנו.

עיקר פס"ד 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 זכויותו 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.

מיסוי בינלאומי - דחיית תובענה ייצוגית בשל ניכוי מס במקור מדיבידנדים

שהתקבלו מחו"ל

(בהתאם לתקנות) בגין ההכנסה אשר הופקה במדינה שאינה גומלת וניכה מס במקור בהתחשבות חלקית במס שנוכה בפועל במדינה הגומלת (אשר נוכה בה מעבר לשיעור הניכוי הקבוע באמנה).

בשני המקרים התובע טען שנגבה ממנו מס ביתר.

התובענה עסקה בשאלה מדוע אין על הבנק להתחשב כבר בשלב ניכוי המס במקור במס שנוכה בפועל במדינות המקור (מיסי החוץ), עת שהוא עצמו מנכה מס במקור בהתאם לתקנות (בשיעור של 25%) או שמשלים את ניכוי המס בישראל, בהתאם למס שאמור להיות מנוכה במקור לפי האמנה, בהתאם לנסיבות.

ביום 14/05/2023 דחתה כבוד השופטת ירדנה סרוסי תובענה ייצוגית (ת"צ 20739-06-21, חוסטצקי ואחרים), שעניינה ניכוי מס במקור מדיבידנדים שקיבל הנישום מחו"ל, ואשר הבנק בישראל ניכה מהם מס במקור באי התחשבות, או התחשבות חלקית בלבד, במס שכבר נוכה מהם בחו"ל.

המדובר בנישום אשר קיבל דיבידנדים משתי חברות זרות (באמצעות בנק ישראל), האחת- תושבת מדינה גומלת (אשר נחתמה עימה אמנה למניעת כפל מס) והשנייה - תושבת מדינה שאינה גומלת.

הבנק בישראל לא התחשב במלוא ניכוי מס במקור שנוכה בפועל במדינת המקור: ניכה מס בשיעור 25%

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



לדעת כבוד השופטת אין לזכות באופן אוטומטי וגורף בגין מלוא סכום המס ששולם לרשות הזרה - יש לבחון כל מקרה לגופו. על רשות המסים לקבל מידע רלוונטי עבור כל מקרה על מנת שתוכל לקבל החלטה מושכלת: מדוע שולם המס ביתר? האם הנישום הגיש או מתכוון להגיש בקשה להחזר מס במדינה הזרה? ואם מדובר במדינה שאינה גומלת: מהו סכום המס הסופי שיש לשלם בהתאם להוראות הדין הפנימי של המדינה הזרה?...

במבזקנו מספר 969 עסקנו בהחלטת בית המשפט העליון לעניינים מנהליים בפולין בסוגיה דומה, בה נקבע כי בהתאם להוראות הדין הפנימי, על הנישום לקבל זיכוי מיסי חוץ, אף אם שולם מס הגבוה משיעור המס הקבוע באמנה. מעניין לבחון את ההבדלים בגישות המדינות השונות, על אחת כמה וכמה כאשר שתייהן נשענות על אמנת המודל של ה-OECD.

על אף דחיית התובענה הייצוגית מצאנו לנכון לציין ולצטט "הוראתנו" לרשות המיסים בדבר שקילת עמדתה הכללית בסוגיה רחבה זו וצמצום הפגיעה האפשרית בנישומים. מפאת חשיבות הדברים, הבאנו הציטוט כמעט במלואו:

"תקנה 11 לתקנות הניכוי במקור קובעת כי "פקיד השומה רשאי להתיר בכתב, כי ניכוי המס לפי תקנות אלה יוקטן, אם היה סבור שעלול להתהוות עודף מניכוי המס לפי השיעורים האמורים". בהתאם, אני סבורה כי טוב תעשה המשיבה אם תבחן לעומק באופן תדיר את תוצאות מדיניותה ביחס למדינות שאינן גומלות, ואם תגיע למסקנה כי כתוצאה ממדיניותה הנוכחית עלול להתהוות עודף מניכוי המס במקור במלואו (אף אם רק בקשר למדינות ספציפיות) ראוי שתפחית את ניכוי המס במקור בישראל בהתאם. כפי שהמשיבה מזכה, עוד בשלב ניכוי המס במקור, מס ששולם למדינות גומלות בהתאם להוראות האמנות השונות...

כבוד השופטת דחתה את התובענה. ואלו עיקר הנמקותיה:

1. המבקש נעדר עילת תביעה אישית -

הסיבה העיקרית לקביעה זו היא כי הנישום הגיש דוח שנתי לשנה הרלוונטית ובה כלל לא ביקש החזר עודף ניכוי המס ששולם לטענתו מהדיבידנדים שקיבל באותה שנה. כמו כן הוא לא הגיש בקשה מראש להקטנת שיעור ניכוי המס במקור.

אי לכך נקבע כי הדרך היחידה להשבת מס שנוכה במקור ביתר היא על ידי הגשת בקשה להחזר המס שנוכה ביתר. המבקש לא הגיש בקשה שכזו.

2. אין אפשרות סבירה כי השאלות שבמחלוקת יוכרעו לטובת כלל חברי הקבוצה -

כבוד השופטת גורסת כי לא ניתן לפעול באופן אוטומטי וללא כל בחינה פרטנית וכי יש לחלק את הדיון בין מדינה גומלת לבין מדינה שאינה גומלת.

2.1. מדינה גומלת - במקרה זה מדינת המקור

גבתה מס ביתר שלא בהתאם לאמנה. אין מדובר במס סופי אלא בתשלום וולונטרי. דרך המלך הינה לפנות לרשות המס במדינה הגומלת שגבתה מס במקור ביתר.

2.2. מדינה שאינה גומלת - גם במקרה זה יש

לבחון האם המס שולם כדין בהתאם להוראות הדין הפנימי של אותה המדינה. אין מקום לחייב את מדינת ישראל בהחזר מס שנגבה ביתר, בוודאי שלא באופן אוטומטי וגורף.

"כמו כן, גם במדינות שאינן גומלות, לא מן הנמנע שמבחינה מעשית, הנישום יפעל לקבלת החזר המס ששולם ביתר במדינה הזרה."

לפיכך, גם במקרים שכאלו, יש לבחון את הנסיבות הפרטניות של תשלום המס למדינה הזרה, ואין מקום לזכות את הנישום בגין המס ששולם במלואו באופן אוטומטי.

3. תובענה ייצוגית היא אינה הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין -

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



זה אציין שהגם שהטעמים שהציגה המשיבה בעינם עומדים, אין בהם כדי לשלול באופן מוחלט מתן זיכוי כלשהו ביחס למס ששולם למדינות שאינן גומלות, בוודאי שלא ביחס לכלל המדינות שאינן גומלות".

והדברים מדברים בעד עצמם.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לר"ח נדב ליבנה, ממשרדנו.

כאמור, המשיבה אינה נדרשת להשיב מס שנגבה ביתר על ידי מדינות זרות באופן אוטומטי, אך עדיין, על המשיבה לפעול לטובת הנישומים ולמנוע ניכוי מס במקור בשיעור מקסימלי מקום קיימת סבירות גבוהה כי הוא יזוכה בשלב מאוחר יותר...

ככלל, אני מקבלת את ההבחנה שמבצעת המשיבה בין המדינות ואת הטענה העקרונית כי פערי המידע ביחס למדינות שאינן גומלות גדולים יותר, ובכל זאת, טוב תעשה המשיבה אם תשקול את העניין מדי פעם בפעם ותבחן היכן ניתן להקל עם הנישומים. בהקשר

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ