בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 26539-10-19 ראיוס נ' פקיד שומה חיפה

לפני כבוד השופט רון סוקול, סגן נשיא

המערער	**רובן ראיוס** **ע"י עו"ד ג' בלגה ואח'**
	נגד
המשיב	**פקיד שומה חיפה** ע"י עו"ד ל' רוזנר מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1. שחקן כדורגל זר מגיע לשחק בישראל ומתקשר בהסכם העסקה עם קבוצה מקומית לתקופה של 3 שנים. כעבור שנתיים עובר השחקן לשחק בקבוצה אחרת מחוץ לישראל והקבוצה הישראלית משלמת לו פיצוי בשל סיום ההתקשרות עמו. האם תקבול זה, מהווה הכנסה חייבת בישראל? זו השאלה שבמוקד הערעור בתיק זה.

רקע

2. המערער, רובן ראיוס, הוא אזרח ותושב ספרד. המערער משחק כדורגל באופן מקצועי. בתחילת שנת 2013 שיחק במועדון הכדורגל אסטרנס טריפוליס מהעיר טריפולי שביוון. בחודש יוני 2013 התקשרה קבוצת הכדורגל מכבי חיפה (להלן: הקבוצה) בהסכם עם מועדון הכדורגל היווני ורכשה את "כרטיס השחקן" של המערער, כלומר את הזכויות הספורטיביות שלו. הקבוצה אף התקשרה עם המערער בהסכם מיום 6/6/2013 ולפיו התחייבה להעסיקו כשחקן בשורותיה למשך שלוש עונות משחקים (2013/2014, 2014/2015 ו-2015/2016) (ההסכם צורף כנספח להסדר הדיוני בבקשה 4 ויכונה להלן: הסכם ההעסקה).

תנאי העסקתו של המערער ושכרו נקבעו בנספח להסכם ההעסקה (להלן: נספח השכר). לכל עונת משחקים נקבע שכר כולל וכן נקבעו תנאים לתוספת שכר הנסמכים על הישגי הקבוצה. לעונת המשחקים 2015/2016 נקבע שכר שנתי בסיסי בסך של 1,391,136 ש"ח.

3. המערער שיחק בקבוצה במשך שתי עונות, בשנים 2013/2014 ו-2014/2015, שבסופן ביקשה הקבוצה להפסיק את ההתקשרות עמו. בהתאם לסעיף 10(b) להסכם ההעסקה, היה ביטול ההסכם מותנה בהסכמה משותפת. על כן ניהלו הצדדים משא ומתן שבסופו הגיעו להסכמה על העברת המערער לשחק במועדון הצרפתי סושו מונבליאר מהעיר מונבליאר, המשחק בליגה השנייה בצרפת (להלן: המועדון בצרפת).

4. בין המערער לקבוצה נחתם ביום 2/7/2015 הסכם לסיום ההעסקה (ההסכם צורף כנספח 3 להסדר הדיוני ויכונה להלן: הסכם הסיום). במסגרת הסכם הסיום הוסכם כי הקבוצה תשלם למערער

פיצוי חד פעמי בסך של 150,000 אירו, וכי הפיצוי ישולם רק לאחר חתימת המערער על הסכם עם המועדון מצרפת. וכך נאמר בסעיף 2.2 להסכם:

> A onetime compensation payment from the Club to the Player on a total amount of net 150,000€ (One Hundred Fifty Thousand Euros). The amount will be paid subject to the signature of the player on an employment agreement with club FC SOCHAUX-MONTBÉLIARD and following the full transfer of the ITC of the Player to Sochaux.

אין חולק כי תשלום זה נועד לפצות את המערער על ההפרש בין השכר אותו היה צפוי לקבל מהקבוצה אילו היה ממשיך לשחק בשורותיה לבין השכר שהוסכם כי יקבל מהמועדון בצרפת (ראו סעיף ז' להסדר הדיוני שהוגש בבקשה מס' 4).

בהתאם להסכמות אלו נערך ונחתם גם הסכם בין הקבוצה לבין המועדון בצרפת להעברת כרטיס השחקן של המערער (הסכם מיום 8/7/2015, צורף כנספח 4 להסדר הדיוני). תמורת כרטיס השחקן התחייב המועדון בצרפת לשלם לקבוצה סך של 210,000 אירו (סעיף 3.2 להסכם).

5. בהתאם למוסכם בהסכם הסיום, שילמה הקבוצה למערער בחודש יולי 2015 סך של 628,500 ש"ח. התשלום בוצע כתשלום שכר המשולם באמצעות חברת קשר ספורט בע"מ (תלוש השכר צורף כנספח 5 להסדר הדיוני). מסכום התשלום המוסכם לא נוכה מס במקור ודווח על ידי הקבוצה כמענק פטור ממס (התקבול האמור יכונה להלן: הפיצוי).

<u>השומה</u>

6. פקיד השומה סבר כי הפיצוי חייב במס, וקבע כי יש לראותו כהכנסה חייבת על פי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], כלומר כהכנסת עבודה. הואיל והמערער הוא תושב חוץ שעל הכנסתו חלות תקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ), התשנ"ח-1998, קבע פקיד השומה כי על המערער לשלם מס על הפיצוי ששולם לו בשיעור של 25%.

פקיד השומה פירט מספר נימוקים לקביעתו; בין היתר, הדגיש כי הפיצוי שולם בגין הפרת הסכם ההעסקה, ועל כן, בהתאם לכלל ולפיו דין הפיצוי כדין הפרצה אותה בא למלא, קבע כי מדובר בפיצוי בגין הכנסת העבודה שהיה המערער אמור לקבל בישראל. פקיד השומה הוסיף כי הואיל והפיצוי נובע מהסכם להעסקת המערער בישראל, יש לראותו כהכנסה שהופקה בישראל. פקיד השומה הפנה גם לאמנה למניעת כפל מס שבין ישראל לספרד, ולפיה זכות המיסוי נתונה למדינת המקור, שהיא במקרה זה, שבו שולם פיצוי בגין הפרת הסכם ההעסקה, ישראל.

7. השגה שהגיש המערער על השומה נדחתה לאחר דיון שנערך ביום 11/10/2018 (פרוטוקול הדיון צורף כנספח 8 להסדר הדיוני; החלטת פקיד השומה צורפה כנספח להודעת הערעור). על כך הגיש המערער את הערעור המונח להכרעתי.

<u>תמצית טענות המערער</u>

8. המערער טוען כי עם סיום העסקתו בקבוצה הוא עזב את ישראל. גם אשרת השהייה שלו, שאפשרה את העסקתו בישראל, הסתיימה, ועל כן ממועד זה ואילך לא היה בבחינת תושב חוץ בישראל. עוד טוען המערער כי הפיצוי ששולם לו מהווה תוספת לשכר בצרפת ופיצוי על הפסד הכנסתו בצרפת. לטענתו, הפיצוי ששולם לא נועד לשמש כפיצוי בגין הפרת הסכם בישראל שהרי הסכם ההעסקה הגיע לסיומו בהסכם הסיום. הפיצוי נועד להבטיח לו שכר גבוה יותר בגין עבודתו כשחקן כדורגל בצרפת. המערער מדגיש שאופן ביצוע התשלום, באמצעות הקבוצה, לא משנה את מהותו של התשלום, שהוא תשלום עבור העסקתו בצרפת. המערער מדגיש כי ניתן היה להגיע לאותה התוצאה אילו הקבוצה הייתה מעבירה למועדון בצרפת כספים (או מוותרת על תמורה עבור כרטיס השחקן) וזה היה מגדיל את שכרו של המערער. לטענתו, תוצאת המס בשני המקרים צריכה להיות אחידה. המערער מוסיף וטוען כי אין באמנת המס בין ישראל לספרד כדי לשנות את המסקנה האמורה, שכן גם על פי האמנה הזכות לגבות מס נתונה רק למדינה שבה הופקה ההכנסה.

<u>דיון והכרעה</u>

9. כפי שיפורט להלן, הגעתי למסקנה כי הפיצוי מהווה הכנסה חייבת בישראל של המערער ועל כן דין הערעור להידחות.

שני הצדדים מסכימים כי המערער, רובן ראיוס, הוא תושב חוץ כהגדרתו על פי פקודת מס הכנסה. על כן נפתח את הדיון בסקירת ההוראות והתנאים לחיובו של תושב חוץ במס על הכנסתו בישראל. לאחר מכן נבחן האם תנאים אלו התקיימו בתשלום הפיצוי למערער.

10. שיטת המס בישראל, כמו כל שיטות המס המוכרות, אינה חלה על כל הכנסה באשר היא, אלא רק על הכנסות בעלות זיקה למדינת ישראל. פקודת מס הכנסה תחול רק על אותן הכנסות של נישומים הממלאים את תנאי הזיקה. אלו הם כללי תחולת המס (ראו י' אדרעי, מבוא לתורת המסים 179 (2008); ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב 5 נ' בז'ה (12/3/2009)).

עד תיקון 132 לפקודת מס הכנסה (שנכנס לתוקף ביום 1/1/2003) נקבעה הזיקה הנדרשת לתחולת החבות במס בישראל על בסיס העיקרון הטריטוריאלי, דהיינו, בהתאם למקום יצירת ההכנסה. סעיף 2 לפקודה, טרם תיקון 132 קבע כי:

> מס הכנסה יהא משתלם בכפוף להוראת פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן. על הכנסתו של אדם, שנצמחה, שהופקה או שנתקבלה בישראל.

עם זאת נכללו בפקודה גם הוראות שהתבססו גם על זיקה של הנישום לישראל, כלומר על זיקה פרסונאלית (ראו א' רפאל, י' מהולל, מס הכנסה, חלק רביעי 18 (1996)).

11. עם תיקון הפקודה בשנת 2003 הורחבה תחולת דיני המס בישראל ונקבע כי דין התחולה על הכנסות יתבסס על העיקרון הפרסונאלי, דהיינו הדין יחול על הכנסות שהופקו על ידי נישומים בעלי זיקה לישראל, ללא קשר למקום בו נצמחה או הופקה ההכנסה (ראו ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה (29/12/2005); ע"א 4862/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ספיר (20/5/2014); ד' לוי, א' אנספי, מיסוי בינלאומי - הדין בישראל, 69 (2008); ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון (22/2/2017)).

אימוץ העיקרון הפרסונאלי לא חל על כל הנישומים ובפקודה נותרו מספר הוראות הקובעות את סמכות המיסוי בישראל על פי העיקרון הטריטוריאלי. כך בסעיף 2 לפקודה הושארה סמכות המיסוי על הכנסותיו של תושב חוץ על בסיס העיקרון הטריטוריאלי. סעיף 2 לפקודה כנוסחו היום קובע:

> מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראת פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם, תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל ממקורות אלו [ההדגשה הוספה - ר' ס'].

(ראו ע"א 8570/06 הנ"ל; ע"א 1779/18 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא (2/12/2020)).

12. הותרת העיקרון הטריטוריאלי לסמכות מיסוי הכנסתו של תושב זר, תואמת את שיטות המס המקובלות בעולם ובאמנות המס, ולפיהן זכות המיסוי נתונה למדינה שבה מקור ההכנסה (ראו י' אדרעי, מבוא לתורת המסים, עמ' 179 (2008)). עם זאת, בתיקון 132 צומצמו המבחנים להגדרתה של ישראל כמקור ההכנסה וכיום יראו בישראל כמקור רק אם ההכנסה הופקה או נצמחה בישראל. החלופה של מקום קבלת ההכנסה, שהייתה אחת החלופות לקביעת מקור ההכנסה טרם התיקון, בוטלה.

13. ניתן לסכם פרק זה ולהבהיר כי הכנסתו של תושב חוץ תהיה חייבת במס בישראל, בכפוף להתקיימות שני תנאים עיקריים; ההכנסה הופקה או נצמחה בישראל; ההכנסה כלולה באחד המקורות המפורטים בסעיף 2 לפקודה.

14. הביטוי "שהופקה או שנצמחה בישראל" מכוון להבהיר כי הכנסה חייבת תהא רק הכנסה שמקורה בישראל (ראו ע"א 289/68 פקיד שומה נ' גיורא גודיק הפקות בין-לאומיות (1965) בע"מ, פ"ד כג(1) 36 (1969); ע"א 702/70 פקיד שומה חיפה נ' חברת החשמל לישראל בע"מ, פ"ד כה(2) 617 (1971)).

שתי החלופות שבסעיף, הופקה ונצמחה, מחייבות פרשנות. בע"א 702/70הנ"ל הורה בית המשפט כי "מהמילים "נצמחה, הופקה [...] בישראל" אני למד שבטרם ניתן לחייב את ההכנסה במס חייב להיות קשר בינה ובין הארץ במובן זה שמקורה מצוי בארץ" (שם, עמ' 620).

15. כדי להקל על קביעת מקום ההכנסה נקבעו הוראות סעיף 4א לפקודה, המפרט מהו המקום שבו הופקה או נצמחה ההכנסה ביחס לרשימת מקורות. וכך נאמר בסעיף 4א:

> המקום שבו הופקה או נצמחה הכנסה, השתכרות או רווח מכל אחד מהמקורות המפורטים להלן יהיה –
>
> (1) לגבי הכנסה מעסק - המקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה;
> (2) לגבי הכנסה מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי - המקום שבו מתבצעים העסקה או העסק;
> (3) לגבי הכנסה ממשלח יד - מקום ביצוע השירות;
> (4) לגבי הכנסה מעבודה - מקום ביצוע העבודה;
> (5) לגבי ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה - מקום מושבו של המשלם;
> (6) לגבי דמי שכירות או דמי שימוש בנכס - מקום השימוש בנכס;
> (7) לגבי השתכרות או רווח, לרבות תמלוגים, שמקורם בנכס לא מוחשי - מקום מושבו של המשלם;
> (8) לגבי קצבה, מלוג ואנונה - מקום מושבו של המשלם;
> (9) לגבי הכנסה מחקלאות - מקום הנכס מניב ההכנסה;
> (10) לגבי דיבידנד - מקום מושבו של חבר בני האדם משלם הדיבידנד;
> (11) לגבי השתכרות או רווח מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים, כאמור בסעיף 2א – מקום משובו של משלם ההשתכרות או הרווח כאמור.

הואיל וקביעת המקום שבו הופקה או נצמחה הכנסה משתנה לפי סוג מקורות ההכנסה, עלינו לבחון תחילה, ביחס לכל הכנסה שבמחלוקת, מהו מקורה, ובהתאם לברר מהו המקום שבו הופקה או נצמחה (ראו והשוו ע"א 1779/18 הנ"ל, פסקה 50; ע"א 9461/12 בר נ' פקיד שומה חולון (26/3/2014); ע"מ (חי') 37396-02-12 אסמי עוז 2000 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה (8/1/2014)). רק אם מקום מקור ההכנסה מצוי בישראל תהיה הכנסתו של תושב החוץ חייבת במס בישראל.

<u>מהו מקור ההכנסה של הפיצוי</u>

16. שני הצדדים טוענים כי מקור הפיצוי ששולם למערער הוא בהכנסת עבודה. עם זאת, המערער טוען כי הפיצוי נועד להשלים את הכנסתו כשחקן במועדון מצרפת, ועל כן מקום הפקת ההכנסה הוא צרפת. המערער מדגיש כי בעונת המשחקים 2015/2016 הועסק על ידי המועדון הצרפתי בלבד, ולכן כל התקבולים שקיבל באותה שנה עבור עבודתו, בין מהמועדון בצרפת ובין מהקבוצה, הופקו ונצמחו בצרפת ולא בישראל. עם סיום העסקתו בקבוצה, כך לטענתו, ניתקה הזיקה הטריטוריאלית בין הכנסתו לישראל.

17. המשיב טוען מנגד, כי הפיצוי נועד לשמש כהכנסת עבודה בקבוצה. לטענת המשיב, הפיצוי שולם למערער מכוח הסכם העסקה שהבטיח את שכרו בכל שלוש עונות המשחקים, לרבות עונת 2015/2016. על כן התשלום שולם כהכנסת עבודה מכוח הסכם להעסקתו של המערער בישראל. עוד טוען המשיב כי הפיצוי נועד לכסות את הפרשי השכר, ועל פי העיקרון כי הפיצוי יסווג על פי הפרצה אותה נועד לכסות, הרי שמדובר בפיצוי בגין הכנסת עבודה בישראל.

18. סיווגו של פיצוי אינו תמיד פשוט. כל עסקה שבגדרה משולם פיצוי ניתנת לתיאור בשני אופנים – מחד, ניתן לומר כי משלם הפיצוי קונה ממקבלו את הזכות לדרוש את הפיצוי כמקור הכנסה; ומאידך, ניתן לתאר את העסקה כפיצוי עבור אובדן ההכנסה (ע"א 5369/18 כץ נ' פקיד שומה פתח תקוה (27/6/2021)).

כדי לבחון האם המערער קיבל את הפיצוי תמורת עבודתו, בין בקבוצה ובין במועדון בצרפת, יש לבחון תחילה את ההסכמים השונים שנחתמו בין הצדדים.

19. בהסכם ההעסקה ובנספח השכר נקבע כי הצדדים מתקשרים בהסכם לשלוש עונות משחקים (סעיף 5 להסכם ההעסקה) ונקבעו הוראות לעניין תשלום שכרו של המערער בכל אחת משלוש העונות (סעיף 2 לנספח השכר). כאשר הגיעו הצדדים להסכמה בדבר הפסקת ההתקשרות ביניהם, חתמו על הסכם הסיום. במבוא להסכם הסיום נאמר מפורשות כי הצדדים מסכימים על הפסקת העסקתו על ידי הקבוצה:

> The parties mutually agreed on an early termination of the Employment Agreement […]

20. עוד עולה כי המערער חתם ביחד עם הסכם הסיום גם על נספח לו, שכותרתו "ויתור"- Waiver, שבו הוא מצהיר מפורשות כי הוא מוותר על המשך העסקתו על ידי הקבוצה וכי אין לו כל דרישה כספית לגבי עונת המשחקים 2015/2016 (למעט קבלת הפיצוי המוסכם). עוד הצהיר כי קיבל מהקבוצה את כל המגיע לו עבור העסקתו עד 31/5/2015.

21. משמע, הקבוצה והמערער הגיעו להסכמה לסיום העסקתו, וברי כי הפיצוי ששולם לו לא נועד להיות תשלום שכר עבור העסקתו לאחר מועד חתימת הסכם הסיום. בעונת המשחקים 2015/2016 לא הועסק המערער על ידי הקבוצה ולא קיבל ממנה כל שכר עבודה.

22. טענת המערער לפיה הפיצוי נועד להוות תשלום שכר עבור עונת 2015/2016 אינה יכולה להתקבל. בעונה זאת הועסק המערער אך ורק על ידי המועדון בצרפת וקיבל שכר עבור עבודתו אך ורק מהקבוצה בצרפת.

23. גם הטענה כי תשלום הפיצוי מהווה תשלום עבור העסקתו בשנתיים שבהן שיחק בקבוצה אינה יכולה להתקבל. בגין העסקתו בקבוצה קיבל המערער שכר על פי נספח השכר, והמערער עצמו אישר כי קיבל את כל המגיע לו מהקבוצה בגין תקופת העסקתו זו.

24. לאור האמור ברי כי הפיצוי שולם למערער על מנת שיסכים לוותר על המשך העסקתו על ידי הקבוצה ויוותר על כל זכויותיו על פי הסכם ההעסקה. ראינו כי בסעיף 10(b) להסכם ההעסקה נאמר מפורשות כי הסכם ההעסקה יגיע לסיומו רק בהסכמה משותפת של הצדדים, ועל כן, הפסקת ההתקשרות והעברת כרטיס השחקן של המערער למועדון בצרפת, הייתה מותנית בהסכמתו. כתנאי להסכמתו ביקש המערער פיצוי ובין הצדדים הוסכם על פיצוי בסך של 150,000 יורו.

בהסכם הסיום לא פורט כיצד חושב הסך האמור. לכאורה ניתן היה לחשוב כי הפיצוי משולם בשל ויתור על אגד של זכויות שונות, כגון הזכות לשכר, הזכות לשחק בקבוצה, הזכות לשחק בליגה הראשונה בישראל ולהתגורר בישראל, הזכות לקבלת ההטבות שהוענקו בהסכם ההעסקה ובנספח השכר, עבור המוניטין לשחק בקבוצה וכדומה. עם זאת, הצדדים מסכימים כי הפיצוי ששולם נועד אך ורק כדי לכסות על ההפרש בין השכר אותו היה המערער צפוי לקבל בקבוצה לבין השכר שאותו צפוי היה לקבל במועדון בצרפת.

על כן, בפנינו פיצוי ששולם למערער על מנת שיסכים לעבור לקבוצה שבה צפוי היה להשתכר בשכר נמוך יותר ואשר חושב בהתאם להפרשי השכר הצפויים.

25. חוזרים אנו לשאלה מה מקורו של הפיצוי ובהתאם מהו מקור הפקתה של ההכנסה. באת כוח המשיב הפנתה לפסק דינה של המשנה לנשיא (כתוארה אז) מרים נאור בע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים (2/2/2014), שסברה כי כל תקבול שמשלם מעסיק לעובדו מהווה הכנסת עבודה, אלא אם נקבע בחוק אחרת (שם, פסקה 21). עם זאת, דעה זו הייתה דעת יחיד. השופטת א' חיות (כתוארה אז) ציינה כי "לשיטתי אין מקום לקבוע כלל המסווג כל תקבול המועבר לעובד ממעבידו הכנסת עבודה אלא אם נקבע אחרת בחוק, ויש לבחון כל תקבול ותקבול על פי מהותו [...]". השופט ע' פוגלמן סבר כי "[...] מן הראוי לקבוע חזקה שלפיה כל תקבול שמשולם לעובד ממעבידו, הוא הכנסה פירותית שמקורה בעבודה [...]" (פסקה 6 לפסק דינו). עוד הדגיש כי זו חזקה הניתנת לסתירה.

כאמור, כל השופטים הגיעו למסקנה זהה ולפיה לא הוכח כי התקבול ששולם שם לעובדי בתי הזיקוק לנפט, שכונה "מענק הפרטה", אינו בגדר הכנסת עבודה, אולם דרכיהם היו כאמור שונות.

26. לשיטתי, כפי שפירטתי גם בפסק דיני בע"מ 859/08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה (26/1/2011), שעמד במוקד הערעור בע"א 2640/11, ראוי לבחון כל תקבול על פי מהותו האמיתית. אמנם, באותו עניין המחלוקת הייתה בשאלה האם התקבול שקיבלו עובדי בז"ן וכונה "מענק הפרטה"

יסווג כהכנסה פירותית או כהכנסה הונית, אולם הדברים נכונים גם לגבי סיווג התקבול לאחד המקורות שבסעיפים 2 ו-4א לפקודה.

27. ולענייננו. סיווג מקור התקבול שקיבל המערער כפיצוי בשל המעבר לשחק במועדון בצרפת ייעשה על פי מהותו. כידוע, הלכה בדיני המס היא כי פיצוי שמקבל נישום יסווג כדין הפרצה אותה בא הפיצוי למלא (ע"א 171/67 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' הוצאת ספרים ש' ל' גורדון בע"מ, פ"ד כא(2) 186 (1967); ע"א 2640/11 הנ"ל; ע"א 3721/12 תופאפ תעשיות נ' פקיד שומה (27/4/2014); ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ברנע (10/8/2016)).

זאת ועוד, הלכה היא כי כאשר התפשרו צדדים והסכימו על תשלום פיצוי כדי להימנע מהליך משפטי, ייבחן הפיצוי על פי מהות הנזק או ההפסד שנגרם ולא על פי הזכות לתבוע או לאכוף את ההסכם שעליו ויתר התובע (ראו דברי השופטת א' חיות בע"א 2640/11 הנ"ל, פסקה 7, והאסמכתאות שם, וכן ע"א 6909/11 אבלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין, פסקה 8 (23/1/2013); ע"א 5369/18 הנ"ל

28. המערער ויתר בהסכם הסיום ובנספח הוויתור שצורף לו, על הזכות לאכוף את התחייבות הקבוצה לשלם את שכרו בעונת המשחקים 2015/2016. הפיצוי שולם, על כן, חלף הכנסת עבודה שהיה המערער צפוי לקבל מהקבוצה, ולא עבור עבודה שביצע בפועל, ומכאן שאינו בבחינת שכר.

29. סעיף 4א לפקודה קובע כי המקום שבו הופקה או נצמחה הכנסה מעבודה הוא מקום ביצוע העבודה. הואיל ועסקינן בפיצוי חלף שכר העבודה שלא שולם, הרי שהמקום שבו הופקה ההכנסה הוא המקום שבו צפויה הייתה להתבצע העבודה בגינה משולם הפיצוי, דהיינו בישראל. קביעת מקום אחר כמקום הפקת ההכנסה מנוגדת לעיקרון ולפיו דין הפיצוי כדין "הפרצה" אותה נועד למלא. הפרצה בענייננו היא הכנסת עבודה בישראל ולכן מתחייבת המסקנה כי גם מקום הפיצוי הוא מקום "הפרצה".

30. מסקנה זו מייתרת את הדיון בשאר החלופות עליהן הצביעה באת כוח המשיב כבסיס לקביעת המקום שבו הופקה ההכנסה, ואין אף צורך לבחון את אמנות המס.

<u>סוף דבר</u>

31. בשים לב לכל האמור, הגעתי למסקנה כי הפיצוי ששולם למערער עם חתימת הסכם הסיום נועד לפצותו בגין הסכמתו לעבור לשחק במועדון בצרפת. הואיל והפיצוי נועד לשמש כתחליף להכנסה לה היה המערער זכאי לפי הסכם ההעסקה, יש למסותו בשים לב לסיווג ההכנסה על פי הסכם ההעסקה ולמקום שבו אמור היה להיות מועסק.

מאחר שהפיצוי ניתן חלף הכנסת עבודה מהשתכרות בישראל, הרי שיש לקבוע כי מקום ההכנסה מהפיצוי הוא בישראל, ועל כן חייב המערער במס על הכנסתו בישראל.

לאור האמור, אני דוחה את הערעור.

המערער ישלם למשיב הוצאות ההליך בסך של 10,000 ש"ח. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

אני מאשר לפרסם פסק דין זה.

ניתן היום, כ"ז אב תשפ"א, 05 אוגוסט 2021, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, סגן נשיא