



י' שבט תשע"ז
06 פברואר 2017

הוראת פרשנות 1/2017: הסיווג וחביונות המס של קבוצות הכדורגל בליגת העל בישראל – רשות המסים

1. רקע:

א. כעיקרון קבוצות הכדורגל מסווגות כמלכ"ר על פי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"). וזאת בעיקר מן הטעמים הבאים:

(1) המטרה של קבוצות הכדורגל הינה ציבורית למען קידום הספורט בישראל, ככלל וקידום ענף הכדורגל, בפרט וחינוכית – למען קידום נוער. המדובר במטרות המאפיינות את המגזר המלכ"רי.

(2) מהות הפעילות של קבוצות הכדורגל הינה ספורטיבית, וככלל אינה למטרה כלכלית/עסקית המכוונת להשאת רווחים.

(3) ברוב המקרים, פעילות הקבוצות היא גירעונית.

(4) קבוצות הכדורגל מחויבות להשקיע לפחות 10% מתקציביהן במועדון הנוער של הקבוצה, להפעיל את המועדון ולקדמו.

ב. בחודש פברואר 2012 ניתן פסק דין בביהמ"ש המחוזי בעניין קבוצת מכבי ת"א כדורגל¹ (להלן: "פסק הדין"), בו נדונה שאלת הסיווג על פי חוק מע"מ של הקבוצה. פסק הדין ניתח את אופי פעילות הקבוצה עד שנת 2005 וקבע כי יש לסווגה כמלכ"ר על פי חוק מע"מ. פסק דין זה אושר על ידי ביהמ"ש העליון².

ג. בעקבות פסק הדין האמור, ולנוכח הצורך בגיבוש עמדה אחידה לשני אגפי המס (מע"מ מס הכנסה), הוחלט על הקמת וועדה משותפת לשני אגפי המיסים (להלן: "הועדה") שתבחן את הסיווג של קבוצות הכדורגל לעניין דיני המס וחביונות המס הנובעות.

¹ ע"מ 1126/06 מכבי תל אביב כדורגל בע"מ נ' רשות המסים בישראל מסים כו/2 (אפריל 2012) ה-30.

² ע"א 2580/12 מכבי תל אביב כדורגל בע"מ נ' רשות המסים בישראל מסים כו/6 (דצמבר 2013) ה-4.



2. מסקנות הוועדה בנוגע לסיווגן של קבוצות הכדורגל

- א. ככלל, קבוצות הכדורגל יסווגו כמלכ"ר על פי חוק מע"מ וסיווג זה יחול גם לעניין פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א – 1961 (להלן – "הפקודה").
- ב. כפועל יוצא יחולו על הקבוצות, הכללים בכל מערכי המס החלים על מלכ"ר, לרבות תשלום מס שכר עפ"י סעיף 4 (א) לחוק מע"מ בגין מלוא הוצאות השכר.
- ג. קבוצה, המסווגת כמלכ"ר, תהא רשאית לפנות בבקשה לקבלת אישור זיכוי מס בשל תרומות על פי סעיף 46 לפקודה. בקשה זו תיבחן על פי הקריטריונים הקבועים לעניין זה, והעובדה כי המדובר בתאגיד ספורט מקצועני לא תהיה לה לרועץ במסגרת הליך זה.
- יודגש, כי קבוצה אשר תסווג כ"עוסק" ולא כמלכ"ר, לא תוכר כמוסד ציבורי על פי סעיף 9(2) לפקודה ובהתאם, התורמים לה לא ייהנו מזיכוי ממס מכוח סעיף 46 לפקודה.
- ד. נוכח התמורות שחלו בענף הכדורגל בשנים האחרונות, יבחן סיווגן של קבוצות הכדורגל בליגת העל כ"עוסק", וזאת על פי הקריטריונים שיפורטו להלן (להלן: "הקריטריונים"). בחינה כאמור יכול שתיעשה בין ביוזמת הקבוצה ועל פי פניה שלה למחלקה המקצועית (מע"מ), או ביוזמת רשות המסים.
- העסקאות של אותן הקבוצות, אשר יוחלט על סיווגן כ"עוסק", יחויבו במע"מ עסקאות וקבוצות אלו תהיינה זכאיות לנכות מס תשומות, בכפוף להוראות הדין.
- קבוצה, אשר תסווג כ"עוסק", תמוסה גם על פי הפקודה בגין רווחיה ככל גוף עסקי אחר.

3. הקריטריונים לבחינת הסיווג של קבוצות כדורגל על פי חוק מע"מ

- בפתח הדברים יצוין, כי הקריטריונים המנחים לעניין הסיווג כ"עוסק"/מלכ"ר על פי חוק מע"מ נקבעו בפס"ד עמותת "בשערייך ירושלים" (ע"א 767/87). לעניין הקריטריונים האמורים יבאו בחשבון, בין היתר, ההיבטים המפורטים להלן:
- א. הקבוצה נמנית על ליגת העל.
- ב. לקבוצה תכנית עסקית, המיועדת להפקת רווחים.
- ג. נדרשת השקעה חריגה בהיקפה ביחס לתקציב המינימום שנקבע ע"י ההתאחדות לכדורגל. קבוצות, אשר היקף ההשקעה בהן גבוה בצורה חריגה מתקציב המינימום שנקבע על ידי ההתאחדות, הן בעלות פוטנציאל גדול יותר להגיע להישגים בשלב



הבתים ובשל כך לקבל גמול כספי משמעותי, אשר יכול שיביא את מאזן הקבוצה לכדי רווח.

ד. מקורן של הכנסות הקבוצה אינו מתמיכות מגופים ציבוריים (למעט תמיכה שולית), אלא מהמקורות דלהלן או ממקורות בעלי אופי דומה:

1. זכויות שידור.
2. נותני חסות (ספונסרים) ופרסומות.
3. מכירת שחקנים.
4. מכירת כרטיסים.
5. הכנסות מהטוטו ככל שאינן בגדר תמיכה.
6. הכנסות מהשתתפות בתחרויות ומפעלי ספורט בארץ ובחו"ל.

ה. מסמכי ההתאגדות, המבנה הארגוני והניהול של הקבוצה מצביעים על מאפיינים עסקיים ולא מלכ"ריים, כגון:

1. הקבוצה מאוגדת כחברה בע"מ, או מוחזקת ע"י יחיד או חבר בני אדם הפועלים למטרות רווח.
2. בקבוצה מותרת חלוקת רווחים.
3. ניתן לסחור בזכויות להחזיק בקבוצה/זכויות הניהול.
4. המבנה הארגוני של הקבוצה כולל בעלי תפקידים המאפיינים גופים עסקיים, להבדיל מגופים שאינם פועלים למטרות רווח.

ו. כחלק מהמבנה הארגוני כאמור קיימים בקבוצה:

1. מערך ניהולי - בקבוצה קיימות פונקציות ניהוליות בכירות, המתוות את המדיניות המסחרית של הקבוצה לשם הפקת רווחים.
2. מערך מקצועי - לקבוצה מנהל מקצועי וצוות מקצועי (לבד ממאמני הקבוצה), אשר תפקידם ייזום וביצוע של אסטרטגיות עסקיות של הקבוצה לטווח ארוך, גיבוש צוות מקצועי, ניהול מו"מ לרכישה ומכירה של שחקנים וכו'.



3. מערך איתור ("סקאוט") - בקבוצה מנגנון מוסדר לאיתור שחקנים בארץ ובעולם. הקבוצה עשויה אף לפעול באמצעות מערך איתור השחקנים להשאת רווחיה ממכירת שחקנים להבדיל ממכירה מזדמנת ואקראית של שחקנים..
- ז. בקבוצה אין מתנדבים המשמשים בתפקידים מרכזיים, ועובדיה ובעלי התפקידים בה מקבלים שכר כמקובל במשק.
- ח. הקבוצה פועלת לשם השאת רווחיה, בין היתר, באמצעות ניהול פעילות עסקית נלווית לכדורגל. למשל, מכירת מוצרי הקבוצה באמצעות מנגנון הכולל פרסום, מבצעי קידום מכירות, הפעלת חנויות ואתר אינטרנט שיווקי, המניבים מחזורי מכירות משמעותיים.
- ט. בקבוצה נעשית השקעה בהיקף ניכר בצידוד מקצועי מתקדם, שנועד לשפר את יכולת השחקנים והישגיהם.
- י. לקבוצה רישיון תקף לאורך זמן מטעם אופ"א להשתתפות במשחקים באירופה.
4. סיווג של קבוצה כ"עוסק" יעמוד בתוקפו לתקופה של ארבע שנים לפחות, אלא אם כן יחול שינוי מהותי בפעילות קבוצת הכדורגל אשר יצדיק שינוי הסיווג קודם לכן.
5. יצוין, כי בהתאם לסעיף 137ב' לחוק מע"מ, במידה וישתנה סיווגה של קבוצה מ"עוסק" למלכ"ר, יחול חיוב במס בשל "שימוש לצורך עצמי" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מע"מ.

בברכה,
רשות המסים בישראל