



**בית המשפט המחוז בתל אביב - יפו**

12 פברואר 2012

ע"מ 60-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל

**בפני כב' השופטת דניה קרט-מאיר**

**המעוררת:**  
מכבי ת"א כדורגל בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד יוסי דולן

נגד

**המשיב:**  
רשות המיסים בישראל  
ע"י ב"כ עוה"ד יוסי טופף  
פרקיות מחוז ת"א (אזור ח')

**פסק דין**

**1. נימוקי העrüoo**

הערעור הוגש על פי סעיף 64 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: "החוק") על החלטת המשיב לשנות את סיוגה של המוערת מ"עובד" ל"מלכ"ר" (להלן: "ההחלטה").

בכתב הערעור נאמר כי המוערת התאגדה באוגוסט 1994 כחברה פרטית במטרה לעסוק בניהול מועדוני ספורט, בעיקר בענף הכדורגל, על בסיס עסקי כלכלי. ביום 19.3.1995 נחתם בין המוערת לבין האגודה לספורט והתעמלות מכבי תל אביב (להלן: "האגודה") ומועדון הכדורגל מכבי תל אביב (להלן: "העמותה") הסכם ניהול (להלן: "הסכם ניהול").

בהסכם ניהול נקבע כי המוערת תנהל את פעילות הכדורגל של העמותה.

הסכם ניהול כלל אופציה לרכישת פעילות העמותה על-ידי המוערת.

במהלך חודש פברואר 1999 הודיעה המוערת לעמותה על רצונה למש את האופציה ולרכוש את פעילות הכדורגל של קבוצות הבוגרים בעמותה.

עוד נאמר בכתב הערעור, כי במהלך שנת 2000 ביקשה המוערת מהחברת ייעוץ שתערוך עבורה תוכנית פיתוח עסקית. חברת הייעוץ הגישה את המלצותיה תוך תפיסת הכדורגל כעסק כלכלי.

מצאי הבדיקה העלו, לטענת המוערת, כי יש תקומה לפעילות הכדורגל כגוף עסקי עצמאי וכי השגת יעד הרווחיות מחייבת התנהלות כגוף עצמאי וארגוני.


**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**
**12 פברואר 2012**
**ע"מ 06-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל**

עוד נתען כי ממצא זה מתוישב עם המגמות העולמיות ביחס לניהול פעילותה הספרטת, כאשר פעילות ענף הכדורגל עברת שינוי בתפקידו הניתול, במודל ההכנסות והערכות השווי של קבוצות הכדורגל.

החל מילוי 2000 רשומה המערעת ומוסוגת כ"עסק" בתחום שירותים ניהול ופעילויות ספורט אצל המשיב.

ביום 6.03.2001 נחתם הסכם בין המערעת לבין האגודה והעמותה, על פי נרכשה פעילות הכדורגל של הבוגרים (להלן: "הסכם הרפישה"), כאשר פעילות הכדורגל של הנעור והילדים נותרה בידי העמותה.

ביום 20.10.03 הודיע המשיב לمعرفת על הכוונה לשנות את סיוגה מעסיק למכל"ר החל מיום 15.10.03.

ביום 23.11.03 השיגה המערעת על החלטה לשנות את סיוגה. ביום 20.12.05 נשלחה לمعرفת החלטה לפיה דחה המנהל את ההשגה והותיר את ההחלטה בדבר שינוי הסיוג על כנה.

המשיב ציין בהחלטה כי בהסתמך על בחינת החומר שהועבר אליו, לא נחה דעתו שמתורתה העיקרית של המערעת היא למקסם את רוחה. מסקנתו התבבסה על הנימוקים הבאים:

המשיב עין בדוחות הכספיים מהם עולה כי לمعرفת גירעון נכסים בסך של כ- 19 מיליון ש"ח נכון ליום 31.12.04.

יתרות הפסד ליום 31.12.03 עמדה על כ- 89 מיליון ש"ח ולסוף שנת 2004 על כ- 78 מיליון ש"ח.

אילמלא נעשו השקעות בעליים קיים ספק רב אם המערעת היתה יכולה להמשיך ולהתקיים כ"עסק חי".

רוחוי שנת 2004 הם רוחחים בנקודת זמן מסוימת. מדובר ברוחחים מקרים הנובעים מהשתתפות קבוצת הבוגרים בligt האלוות ונגורים מההתמורות שהתקבלו לעניין זכויות השידור.

אין מקור לביצוע חוזר של עסקאות ואין בהכנסות אשר התקבלו כדי לשנות את אופי המערעת לפעילויות המגיעה כדי עסק.

המטרות לשמן הוקמה המערעת באופן פעילותה דומות לניהול עמותות כדורגל הרשומות למכל"ר.

החברה אינה מתחרה בגופים אחרים הרשומים כ"עסקים".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2012

ע"מ 60-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל

מאחר וההוצאות העיקריות הן הוצאות שכר ועיקר הכנסות נובעות מתמיכת של גופים עסקיים, עולה כי רישומה של המערערת כעובד לחיסכון במס אצל בעלי הקבוצה בגין עלות תשלומי המס בשיעור של 12.5% מההוצאות השכר. יש להחיל את המס באופן שוווני בין ענפים בעלי אופי פעילות דומה לצורך הבטחת הטלת מיסוי אחיד ללא אפליה.

בכתב העורור נאמר כי המשיב טעה כאשר החליט שאין בכוונת המערערת להשיא רווחים. המערערת טענה כי היא שמה לה למטרה לעסוק בניהול מודעוני ספורטיבי בענפים השונים, ובענף הכדורגל בפרט, כאשר הבסיס הוא עסקית וככלכלי.

המעערערת טענה שהנהלה מציבה בעליל על מטרות רוחות. המערערת צינה שהיא חותרת להישגים בענף המציג בתחרות, כאשר הדברים משתלבים עם מטרותיה לניהול עסקית וככלכלי.

המעערערת טענה כי מטרותיה ואופן ניהולה תואמים את השני שחל לאחרונה ביחס לספורט המקצועני בארץ ובעולם בענף הכדורגל, הטומן בחובו שיקולים עסקיים ומטרות רוחות.

כמו כן, המסגרת המשפטית הנאותה לניהול פעילות ספורט מקצועני היא חברה עסקית. עדשה זו קיבלה חיזוק בכספיות ועדות מקצועיות שהתקשו להתייחס לסוגיה נשוא העניין.

אין בගירעון בדוחותיה הכספיים כדי להעיד על כך שעיסוקיה אינם למטרת הפekt רוחים. פעילות המערערת היא פעילות המאפיינת עסק וככל פעילות עסקית היא נושא הפסדים ואירועים בהונן.

המעערערת טענה כי בכל עסק הנדרש למימון מתבצע המימון על-ידי הזרמת הון זר, כגון הלואה ממוסדות פיננסיים וגיוס הון משוקקים פיננסיים. במקרה הנוכחי התבצע המימון באמצעות השקעה של בעלי המניות בחברה.

המשיב טעה כאשר קבע שהרווחים בשנת 2004 הם מקררים ונקודתיים בלבד. המערערת טענה כי היא שואפת להשתתף בכל המפעלים הספורטיביים, לרבות בligaת האלופות האירופאית, כאשר השתתפות במפעלים אלה היא מקור לרווחים.

המשיב שגה כאשר קבע שעיר הכנסותיה נובעת מתמיכת של גופים עסקיים, כך שרישומה כעובד מוביל לחיסכון במס.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2012

ע"מ 60-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל

המעוררת טענה שחלק הארי מהכנסותיה נובע מפרסום וחסויות, זכויות בשידורי הטלוויזיה, מכירת מנויים, כרטיסים ועוד. נטען כי הכנסות אלה הן נגרות ישירה של הפעולות במסגרת ענף הכדורגל הישראלי והארופאי ונובעות מפעילותה העסקית. כמו כן נטען כי התחרויות בה מצויה המעוררת אינה מצומצמת לענף בו היא פועלה, אלא שקיימת חשיפה לתחרויות עם גופים נוספים הפעילים במגזר הרחב של תרבות הפנאי.

ההחלטה המשיב מפרה את שוויוניות המס, שכן קיימות קבוצות ספורט נוספות הקשורות על ידי המשיב בעוסקים. המעוררת הוסיפה שמצוותה אין מתיישבות עם מטרות המלכ"ר. יש באפשרותה להפיק רווחים מהפעולות בתחום, שהרי אחרת לא הייתה רוכשת את פעילות הכדורגל של העמותה. החלטה עומדת בניגוד לפרשנות ולהסתדרים שקבע המשיב עצמו ובניגוד לשומות שהוצעו במהלך שנת 2004.

### **2. תשובה המשיב**

בכתב התשובה נאמר כי המעוררת אינה גוף עסקי והוא באה, למעשה, בבעלות האגודה שניהלה את מועדון הכדורגל מכבי תל-אביב, כאשר האגודה מסוגת כמלכ"ר בהתאם לחוק.

המעוררת נעדרת מטרות רוח ואופי פעילותה בענף הכדורגל, שהינו הפסדי במהותו, הוא מלכ"רי.

המשיב הינה לע"א 87/767 **עמותת "בשעריך ירושלים" נ' מנהל המכס ומע"מ, מיסים ד/6** (דצמבר 1990) ה- 5 (להלן: פסק דין "ירושלים").

לדברי המשיב, הקרייטיונים שנקבעו שם לצורך סיווג חייבים במס כמלכ"ר על-פי החוק, מטים את הকף לסיוג המעוררת כמלכ"ר.

המשיב הינה למסגרת הנורמטיבית ולשייה מבחנים שהתו בפסק דין ירושלים אשר יושמו לאחר מכן בשורת פסקי-דין אותם ציין בתשובה.

המשיב ציין כי אין מדובר במבחנים מצטברים ודין שיתקיים חלק ניכר מהם לצורך אפיון מהותו הכלכלית של החיבור במס כמלכ"ר או בעסוק.

אין די בכך שהמעוררת התאגדה לחברה פרטית אשר אינה קשורה בעמותה או באגודה בהתאם לדין הכללי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2012

ע"מ 60-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל

לשם בירור שאלת החבות במס יש לבחון את המהות ולנתח את אופי הפעולות של המערעת בהתאם לאמות המדינה שנקבעו בפסק דין **יוסף ירושלים**.  
הדברים עולים בקנה אחד עם הכלל לפיו דין המס חותרים להטלת מס אמרת על בסיס בחינת הפעולות המתקיימת בפועל.  
המשיב ציין את המבחנים שאומצו בפסק דין **יוסף ירושלים** ויישם אותם על פעילותה המערעת.

הմבחנים שנבחנו הם המבחנים הבאים:  
מבחן מטרת העיסוק; אופן חלוקת הרוחחים; בדיקת מאzon המוסד; מהות הפעולות;  
הרישום המוצדק והנפרד; הפגיעה בהכנסות האוצר.  
בסיומו של דבר טען המשיב כי החלטת מבחנים אלה על פעילותה של המערעת, מביאים למסקנה כי יש לסוג אותה כמלכ"ר.

### 3. דיוון והברעה

#### א. המסגרת הנורמטטיבית

סעיף 1 לחוק מגדר "מוסד ללא בונת ריווח" או "מלכ"ר" כללו –

"(1) המדינה, רשות מקומית או איגוד ערים;

(2) חבר-בני-אדם, מואגד או לא מואגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים  
ושאיינו מוסד כספי;

(3) תאגיד שהוקם מכוח דין ואין רשום כחברה, באגודה שיתופית או  
כשותפות;

(4) קופת גמל הפטורה ממש הכנסה על פי סעיף 9(2) לפקודת מס  
הכנסה;"

"עוסק" מוגדר:

"מי שMOVED נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאין לו מלכ"ר או  
מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי;".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2012

ע"מ 60-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל

המשיב קיבל את החלטה בהתאם להוראות סעיף 58 לחוק ושינה כאמור את סיווג המערערת מעסיק למילכ"ר.  
סעיף 58 קובע:

"המנהל ראשי, לפי בקשת מי שנמנה עם סוג פלוני של חייבי מס או ביזמת עצמו, לרשום אותו כנמנה עם סוג אחר, הן לכל עיסוקיו או פעילוותיו והן למקצתם, אם ראה שמהותם קרובה יותר לסוג الآخر".

מנוחה הסעיף עולה כי אין קונקלוסיביות בהגדרת "מלכ"ר" וכי גוף יכול להכליל בהגדרה זו ולמרות זאת יהיה מסווג לעניין חלק מפעולתו כ"עובד" (רי' פסקה 4 בפסק דין ירושלים).

בפסק דין ירושלים הבהיר כב' השופט גולדברג כי הסיבה לשוני בשיטת חישוב במע"מ של מלכ"ר לעומת חיבור במע"מ של העוסק – העוסק משלים מס על העיסוקאות בגיןו המשס הгалום ברכישות, מס תשומות, והמלך"ר משלים מס על השכר המשתלים לעובדיו – אינה נעוצה דזוקא במטרה הפיאנטרופית של המלכ"ר להבדיל ממטרה רוחנית של העוסק או רק לשם עידוד מלכ"רים.

השוני נובע ממהות עיסוקיו של מלכ"ר טיפוסי השונים מalto של העוסק הטיפוסי. המלכ"ר מטיבו אינו פועל על פי מחيري שוק. כרגיל, ניתנים שירותיו תמורה מוחירים נוכחים או חינם. לו היה גם המלכ"ר משלים מע"מ על פי השיטה שנקבעה לגבי עסוק הייתה התוצאה כי למלכ"ר היה כמעט תמיד ערך מוסף שלילי, אף כי מבחינת המשק יש לו ערך מוסף חיובי, הוואיל ואת ההפסדים הוא מממן בדרך כלל באמצעות תרומות מגורמים שונים או מתכצבים ממשלטיים.

היה נוצר מצב בו המלכ"ר קיבל תמיד חוזה את מס התשלומיות הгалום ברכישותיו. הטלת המס על השכר והאיסור לגבי מלכ"ר לנכوت את מס התשלומיות – נועד למניע שתי מכשلات אלו.

עידוד מסויים ניתן בכל זאת למלכ"רים שכן שיורר המס על השכר נמוך מזה המוטל על הערך המוסף של עסוקים.

בקובעו את שיטת המיסוי על מלכ"רים ביקש איפוא המחוקק לאטר גם אצלם את הערך המוסף הכללי האמתי הנוצרת מפעילותם ולהטיל עליו מס. מתוך הנחה שלמלכ"רים אין בדרך כלל רווחים תיפעליים, אלא הפסדים תיפעליים הממומנים על ידי תרומות וכיוצא בכך, מוטל המס רק על השכר מהוות את הערך המוסף (שם בעמ' 806).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2012

ע"מ 06-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל

בפסק דין **ירושלים** בוחן בית המשפט את המבחןים אותם יש לשקל בפעולת סעיף 58 לחוק.

בית המשפט הינה לאמור כאמור במאמרו של י' **בן יהונתן** עסקים ומילכ"רים במע"מ, רביעו **ישראלים למיסים** י"ב, 300, 298 (להלן: "בן יהונתן") בו צוינו שיש שיקולים אותם יש לבחון בשאלת הסיווג.

בית המשפט העליון אישץ שיקולים אלה ובחון על פייהם את מהות פעילותה של המערעת.

(ר' גם ע"ש 185/89 **פי-ניר הקמה וניהול בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ**, מיסים ח/6, ה- 213; ע"ש 235/91 החברה לפיתוח שחמוניים בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, מיסים ח/1 ה- 194; ע"ש 26/92 **הלייטס בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ**; ע"ש (נצ') 117/94 **מעוז מגדל בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ**, מיסים יא/2 ה- 264 וע"ש (חיפה) 509/03 **נחריה ספרט בע"מ נ מדינת ישראל**).

### **ב. שאלת סיווגה של המערעת**

כפי שציינה כב' השופטת וסרקרג בפסק דין **נחריה ספרט**, הרי שנושא סיווג החביב במע"מ נידון בפסקה פעמים רבים והחלכה בנושא זה ברורה. היא מתמקדת בשאלת אופן יישום העקרונות אשר הותכו בפסקין דין שונים, כפי צוינו לעיל.

להלן הקריטריונים שנקבעו בפסק דין **ירושלים** לשם סוג נישום כמלכ"ר:

- 1. מבחו המטרה וכוונת הרווחת** – מטרת עיסוקו של החביב במס אינה השגת רווחים, ללא קשר אם בפועל היו רווחים. מבחו עוז לכך עשוי להיות עצם מתן השירות, האם הוא על בסיס התנדבותי והאם המחרירים הינם נוכחים בדרך קבוע ממחררי השוק.
- 2. מבחו חלוקת הרווחים** – האם במשמעותו ההתאגדות או במסמך אחר נקבע כי לא מתבצע חלוקת רווחים, כי נכסיו החביב במס והכנסותיו יישמשו למטרותיו בלבד, והאם בפרקיו יועברו נכסיו לידי מלכ"ר דומה ועל כל פנים לא יחולק בין חברי החבר.
- 3. מבחו המקורות לגירעונו התפוצלי** – ממאזן החביב עולה גירעונו תפוצלי, כאשר הוא ממומן בחלוקת הניכר מתקציב ממשתי, ממוסדות ציבור או מתורומותיהם



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2012

ע"מ 06-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל

של יחידים. היעוד של יתרות הכספיים בסוף השנה יהיה להמשך הפעולות בלבד.

**4. מבחו מהות הפעולות** – מהות הפעולות מחייבת על כך שהיא אינה עסקית כמקובל והפעולות אינה מהוות גורם תחרותי לעסקים אחרים באותו תחום. לכן, הרישום כבעל'ר לא יביא להפליטאות מוסד לטובה בהשוואה לאותם עסקים או אחרים.

**5. מבחו הרישום המוצדק והנפרד** – אפשרות מעשית להפרדה מנהלית וארגוני בין העיסוקים השונים לצורך רישום חלקו.

**6. פגעה בהכנסות האוצר** – האם עלולה להיווצר פגעה לא מוצקתה בהכנסות האוצר בעקבות השינוי ברישום המבוקש.

יודגש כי מדובר במחני עוז לאיתור מהות הפעולות, כאשר האבחנה בין הקרייטריונים לעיל היא לעתים מלאכותית ותיתכן חפיפה אפשרית ביניהם. נפסק כי די בחלק מהקרייטריונים בכדי להגעה להכרעה ואין צורך בקיום מלאה הקרייטריונים (ר' פסק דין הליליס ופסק דין נהריה ספורט, פסקה 15). יש לבחון את התמונה בכללותה ולקחן בחשבון את מרבית המבחןים, תוך מתן משקל נכון לכל אחד מהם.

יש לישם עתה את המבחןים על המקרה שבפניי.

### - מבון המטרה וכוונת הרווח

בתזכיר החתוגות של המערערת מיום 9.8.1994 נקבע כי המטרות לשמן נסודה החברה הנו, בין היתר, כדלקמן –

- "א. לנוהל אגודות ומועדוני ספורט על בסיס עסקי וכלכלי.
  - ב. לתמום לקידום ולפיתוח הספורט בישראל בכלל, ובענף הכדורגל בפרט.
  - ג. להחדיר לספורט בישראל בכלל, ולענף הכדורגל בפרט, סטנדרטים ניהוליים מקצועיים.
  - ד. להשתיית את הספורט בישראל בכלל, ואת ענף הכדורגל בפרט, על בסיס כלכלי עסקי איתן.
- [...]



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

12 פברואר 2012

ע"מ 06-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל

להגבר את המודעות והעניין של הציבור בישראל בספורט בכלל, ובענף  
הכדורגל בפרט.

לפועל על-מנת לקדם, לפתח ולשפר את מתקני הספורט בישראל, ועל-מנת  
להקים מתקני ספורט מודרניים וחדושים על-פי הסטנדרטים הנהוגים  
במדינות המתקדמות".

מטרות אלה הן בעיקר מטרות ציבוריות וחינוכיות למען קידום הספורט בישראל  
במיוחד בענף הכדורגל.

המעוררת, אשר התאגדה אומנם לחברת פרטיט, אימצה לעצמה את מטרות האגודה  
והעמותה לשם ניהול ומימון מטרותיהן.  
העובדת כי נאמר בתזכיר ההתאחדות כי אחת המטרות להשתית את הספורט בישראל  
וأت ענף הכדורגל על בסיס כלכלי איתן, אין בה כדי להצביע על כוונה להשאת רוחות.  
עליק המטרות המוצחרות הן לקידום ושיפור הספורט בישראל, בעיקר בענף הכדורגל.

הסכם הנהול מיום 19.3.1995 קבע בין היתר:

"**5.1** החברה הינה בעלית האפשרות והיכולת למלא אחר התchieיבותיה על פי  
הסכם זה, והיא מוכנה להשקייע משאבים ומאמצים על מנת לנחל את מחלוקת  
הכדורגל באופן כלכלי, ועל פי עקרונות עסקיים מקובלים.

[...]

**6.4** בנסיבות להוראות הסכם זה, יעדזו לרשות החברה בתקופת ההסכם כל  
הנכסות, ומайдך החברה תהיה אחראית לכל הוצאות השוטפות.

[...]

[...] בתקופת הסכם זה תהיה לחברת האחויות המלאה והבלתי להפסדים  
שייהו – אם יהיו – בקשר עם ניהול של מחלוקת הכדורגל, ומайдך תהיה  
החברה זכאית לכל העודפים אשר יהיו – אם יהיו – בתום תקופת ההסכם  
בקשר עם ניהול ותפעולה של מחלוקת הכדורגל".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2012

ע"מ 60-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל

במסגרת הסכם זה התחייבה המערעת להבטיח את קיומם פעילות קבועות הנוער, הילדיים והנשים ולתקצב את פעילותן. המערעת נשאת למעשה בהתחייבות לכיסוי הגירושון של המועד. מכאן עולה כי קיימת למעשה זהות אינטלקטואלית ברורה בין המערעת לבין העמותה והאגודה הרשומות כמפורט לעיל.

יו"ר דירקטוריון המערעת, מר אלון הרציקוביץ' (להלן: "הרציקוביץ'"), העיד כי השיקולים לרכוש את המערעת היו כלכליים.

הרציקוביץ' הסביר כי הכדורגל הוא ענף מוביל בארץ ובעולם וניתן לבנות אותו כ"עסק טוב שיתקיים לארך זמן" (רי עדותו מיום 17.6.09 בעמ' 6, שורות 7-5 לפרוטוקול ובעמ' 10 שורות 15-14 לפרוטוקול).

כמו כן, יש לציין כי בעת התאגדות המערעת, היו בין מייסדייה ובעלי מנויות חברות אשר בסיסן הכלכלי איתן, כגון: **עלית תעשיות בע"מ**, **חברת הכשרות היישוב בישראל בע"מ** וההאחים עופר נכסים (1957) בע"מ.

במהלך השנים רכש הרציקוביץ', באמצעות חברת PCS בע"מ אשר בבעלותו, את מרבית מנויות המערעת מבני המניות האחרים. נכון לתקופה הRELBENTIACH אחז ב – 98% מנויות המערעת, כאשר ביתרת המניות (2%) החזיקה חברת הכשרות היישוב בע"מ (רי סעיף 5 לתצהיר הרציקוביץ').

המערעת טענה בסיכוןיה כי ניתן ללמוד על מטרותיה העסוקות של המערעת מההש侃ות הגבות. המערעת צינה כי עלות רכישת פעילות הכדורגל של קבועות הבוגרים עמדה על סך של 18,842,000 ₪.

כמו כן, הסכם רכישת החברה לרשות את מנויותה למסחר בבורסה. המערעת הוסיפה כי השקעה ברכישת השחקנים, השבחות ומימון שכרם.

אומנם, ניתן לבחון גוף עסקי גם לפי תוכניותיו לעתיד. אולם, את האופי העיסקי יש להסביר מפעולות מעשה כאשר לכוון עתידיות צריך להיות עיגון ואחיזה בפעולות הנוכחות. ראה לעניין זה את דברי כב' השופט בין בפסק דין פ' ר' רישא. במקורה הנוכחי, הרי שחרף הנסיבות המערעת ודבוריו של הרציקוביץ' בדבר שיקולים כלכליים בעת רכישתה של המערע, לא הוצגו כל נתונים על פיהם ניתן לבסס מסקנה בדבר פעילות כלכלית רוחנית. ההיפך הגמור הוא הנכו.


**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**
**12 פברואר 2012**
**ע"מ 06-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל**

עדותו של הרציקובי באשר לבדיקות אשר נערכו על ידו לפני רכישת הקבוצה, מעלה תמייה ואינה עומדת בקנה אחד עם מי שմבקש לבצע רכישה שטרתית היא פועלות עסקיות לשם רווחים כספיים.

הרציקובי נשאל האם נכון שהחברה הפסידה כספים לפני שנכנס ביו"ר. תשובתו הייתה כי הוא איננו מכיר את הסכומים של הקבוצה טרם כניסה. לאחר מכן נשאל אם לא בדק את הסכומים לפני שקנה את הקבוצה. תשובתו הייתה כי לקחו את הקבוצה בזמן בעיתי ולאורך תקופה מהאמץ היה לעשות מזה עסק תקין כלכלי. עם זאת העירק כי הקבוצה הפסידה לפני שרכש אותה.

לאחר מכן אישר שלא משך משכורת כלשהי בשנים שהחזיק בקבוצה. הרציקובי לא ידע בתחילת כמה כספים השקיע לאורך השנים מכיסו או מחברות אחרות שבבעלותו והוא דבר באופן כללי על عشرות מיליון שקלים. לאחר מכן אמר "

"אני לא זוכר, דיברתי על **ушנות מיליוןים, 80, 90 100 מיליון ₪**".

עד נאמר על ידו "האמנתי בתקומה של הדבר הזה".

לאור עדות זו, קשה לקבל סבירותה את עדותו כי שיקוליו ברכישת המערעת היו שיקולים כלכליים וכי ניתן לבנות אותה לצורה שונה שתביא לעסק טוב.  
(עמ' 8-7 לפרטוקול).

יתרה מזאת, הדוחות הכספיים של המערעת מלמדים על הפסדים ניכרים ועל כך שפעילותה היא פעילות גירעונית בתקופה הרלוונטית :

| <b>שנה</b>  | <b>הכנסה</b>               | <b>יתרת הפסד</b>           |
|-------------|----------------------------|----------------------------|
| <b>2001</b> | <b>29,289 מיליון שקלים</b> | <b>54,528 מיליון שקלים</b> |
| <b>2002</b> | <b>27,877 מיליון שקלים</b> | <b>69,023 מיליון שקלים</b> |
| <b>2003</b> | <b>29,097 מיליון שקלים</b> | <b>89,339 מיליון שקלים</b> |
| <b>2004</b> | <b>53,800 מיליון שקלים</b> | <b>78,299 מיליון שקלים</b> |

אילמלא השקעת הבעלים בדרך של הנפקת התחייבות המירה למניות, לא ניתן היה למשה להמשיך בפעילותה של המערעת.


**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**
**12 פברואר 2012**
**ע"מ 60-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל**

בקשר זה מקובלת עלי הפנית המשיב לדברי כי השופט בין בפסק דין פי – ניר שם אמר על ידו "אני סבור שציפיות, כשהסיכוי להתmeshותן הוא עדין מה רחוק – יכול להיות בהם די כדי להביא לסיוג המערערת בהוות, למי שעיסוקה לשם קבלת דוחים".

במקרה הנוכחי הציפיות לא התקיימו באופן עקבי.

בקשר זה יש לציין כי העובדה שהמערערת רשמה רווח בשנת 2004, לא הייתה בה כדי למנוע את יתרת החפסה בסוף אותה שנה בסכום של 78 מיליון ₪. הרווח נבע בעיקר מהשתתפות חד פעמי של קבוצת הבוגרים בligt אולפנות אירופה ונגורז מתמורות שהתקבלו בגין זכויות השידור. מדובר בהכנסה נקודתית שאין בה כדי להוות יצירת מקור לביצוע חזרה ונשנה של עסקאות החייבות במס.

מעבר לגירושו ולהפסדים שליל, יש לבחון גם את הסכם הרכישה מיום 6.3.2001, אשר הסדיר את התנאים לרכישת מחלוקת הכדורגל מאות האגודה. נכללו שם, בין היתר, תנאים בדבר זכויות השימוש בשטח המקרקעין אשר שימש את מועדון הכדורגל, ונקבע כי השימוש יהיה ללא תמורה. מכאן עולה כי אילו הייתה המערערת משלמת תמורת השימוש היה היקף הגירושו המctrבר גבוה עוד יותר.

כמו כן, נקבע בהסכם הרכישה כי המועדון והמערערת ימשיכוקיימים ולטפח את מחלוקת הנעור וכי ישולם לאגודה מענק חדשני בסך של 62,000 ₪, כאשר הסכום יהיה צמוד למדד יוקר המחרירים לצרכן ממועד חתימת הסכם הרכישה.

מכאן עולה כי המערערת תומכת בפעילויות האגודה אשר פעילותה אינה עסקית והיא מוגדרת כאמור כמלכ"ר. לעניין זה יש להפנות גם למכtabו של מר דוד עוזר, סמנכ"ל הכספי של המערערת, בו נאמר כי המערערת תומכת בפעילויות האגודה ובארגון חיינוכי נוסף – "עמותת המכבים" (נספח א/ב לתצהיר המשיב). עדויות לתמיכה כספית זו ניתנו למצוא בדוחות הכספיים של המערערת. בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2002 בעמ' 7, צוין כי החברה מחללה על הלואה שהועמדה לאגודה בסכום של 3,899,000 ש"ח.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2012

ע"מ 60-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל

כמו כן, התחייבת המערערת לשאת בפועל בגירעון העמותה (הכוונה כאמור למועדון הכדורגל מכבי תל אביב. ר' בין היתר את האמור בהסכםים וגם את באור מספר 1 לדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2002).

עליה אם כן כי פעילות האגודה והמועדון תלויות במעערערת, כאשר המערערת התחייבה לתמוך בהן.

מצבה הפיננסית של המערערת טרם כניסה של הרציקובי צ'ה כאמור "בעיתתי" וכי שהיעד הרציקובי :

"לקחנו את הקבוצה בזמן בעיתתי, וחלק מהעבודה והקליטה כמו כן חלק ניכר מהഫסד היה ממנו שמאנו לאורך תקופה מהמאיץ שלי לעשות מזוה ערך תקין וככלבי".

הספרים של השניים לפניפני בחסר בכל מה שהוא נוגע אליו חלק מהמשמעות שלי היה להניב לשם סדר.

אני מעריך שהקבוצה הפסידה לפני שרכשתי אותה".

(ר' פרוטוקול מיום 17.6.09, בעמ' 7 שורות 15-10).

עובדת הייתה של המערערת בהפסדים עוד לפני כניסה הרציקובי וההוראות בהסכם הרכישה לפיהן תתמוך המערערת בפעולות האגודה והמועדון - מצביים על כך כי פעילות המערערת עולה למעשה בקנה אחד עם פעילות האגודה והמועדון ומטרותיהם.

המעערערת טענה בסיכוןיה כי חברת ייעוץ היררכיה פוטנציאלי גבוהה לרוחניות. מסקנותיה בשנת 2000 התבוססו על מעבר לשידור אירופי ספורט לפי צפיה או בשיטת המנוונים, התפתחות בתחום הימיורי Online בספורט ובכדורגל, שדרוג רמת הקבוצה והשתתפות במפעלים אירופאים, הרחבת חסויות, פרסום ופיתוח מקורות הכנסה נוספים. עוד נאמר כי השתתפות במפעלים הספורטיביים מגדילה את פוטנציאל ההכנסות והרווחיות ובשנת 2004 נוצר רוחם ממשמעותי.

כמו כן העיד הרציקובי בדבר מכירת שחקנים בסכומים גבוהים – מיליון דולר לשחקן והשאלת שחקנים לקבוצות אחרות בסכומים דומים מדי שנה.

גם כאן יש לחזור ולומר כי חרב הפוטנציאל הכלכלי, אין הדברים מתוישבים עם הדוחות הכספיים כאמור לעיל.


**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**
**12 פברואר 2012**
**ע"מ 60-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל**
**մեխոն חלוקת הרוחחים – עיון במשמעות ההתאגדות**

המעוררת טענה בסיכוןיה כי אין כל מוגבלה על העברת מנויות או חלוקת דיבידנד. המעוררת הוסיפה כי הרציקוביซ' מכר את מנויותיו למשקיע אחר במהלך חודש ינואר 2008 והתמורה ממכירת המניות הועברה אליו. המשיב טען כי מסמכי התהאגדות של המעוררת שותקים בעניין חלוקת הרוחחים וכי לאור ההפסדים לא נראה שיש סיכון בעתיד לחלוקת רווחים. בסיכון התשובה, טענה המעוררת כי המדיניות של חברות עסקיות רבות היא שלא לחלק רווחים ולא ניתן להסיק לכך שמדובר במוסדות ללא כוונת רווח.

עצם ההוראה על אפשרות בדבר חלוקת רווחים ועל מטרה לפעול לכוונת רווח אינה מספקה ויש להראות כי בפועל קיימים סיכון להרוויח (ר' פסק דין הליליס).

כמו כן, יש לבצע בדיקה מהותית ולבחן האם החייב עשוי לצבור רווחים ולהלകם (פרופ' נמרוד בספרו מס' ערך מוסף, עמ' 402).

מיוון במשמעות היסוד של המעוררת – תזקير התהאגדות והתקנון – עולה כי אין הוראה לעניין חלוקת רווחים או הוראה האוסרת חלוקה מעין זו.

אין גם הוראה מפורשת לפיה יש ליעיד את כספי המעוררת לשימושים ציבוריים גרידא.

עם זאת, נראה כי במקרה הנוכחי לא היה בפועל כל סיכון לציבור רווחים ולהלוקתם. מהדוחות הכספיים עולה כאמור כי פעילות המעוררת הינה גירעונית באופן מצטבר, והמעוררת לא הצביעה כਮובן על חלוקת רווחים בפועל.

**מבחן הגירעון התפוצלי**

הדיון במבחן זה חוזר למעשה על דיון אשר התקיים לעיל.

מאפיין אשר עשוי להצביע על כך שהפעולות אינה מבוצעת על בסיס רווחים הוא היוטו של החייב בגירעון תפוצלי.

המעוררת טענה בסיכוןיה כי הגירעון צומצם באופן משמעותי בשנת 2004, בעקבות הרוח בשנה זו.

המעוררת היפנתה לעדותו של הרציקוביז' וטענה כי אין בגירעון למד על כך שלא מדובר בגוף עסקי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2012

ע"מ 60-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל

בנוסף לכך טען כי מימון הגוףנון אינו מתרומות והוא מקורותיו של הרציקוביץ, אך שלא ניתן לאפיין את המערערת כמלך'ר. אין מקום לקבל טענה זו.

אין למעשה מחלוקת בדבר ההפסדים והגירושן. אין צורך כי התייכנה תהיה דוקא מתרומות. די בכך כי אילמלא ניתנה למעעררת כלכלית שוטפת וקבועה מגופים חיוניים בסכומים של כ- 100 מיליון ש' במהלך השנים האחרונות, לא ניתן היה להמשיך בפעילותה ובפעילויות האגודה והעמותה.

### **מבחן מהות הפעולות**

המעעררת טענה כי במסגרת פעילותה היא חשופה למגוון רב של תחרות, לאו דווקא בענף הכדורגל. המערערת טענה כי כל גוף העוסק בענפי הספורט השונים ובתרבות הפנאי בכלל, מהוועה מתחילה פוטנציאלי. המערערת הסבירה כי היא משתתפת במפעלים ספורטיביים שונים שם היא אמורה להתמודד עם קבוצות מחו"ל.

בנוסף, התחרות היא גם במישור הביקוש, שכן קבוצות כדורגל מחזירות אחרי שחוקנים ומאמנים מוכשרים. הביקוש יוצר תחרות בין הקבוצות והדבר מביא לתשלומים גבוהים לשחקנים ולמאמים, תוך מאבקים עסקיים בין הקבוצות, לרבות עם קבוצות מחו"ל כדי לזכות בשירותיהם של שחוקנים ומאמנים מהשורה הראשונה.

המעעררת טענה כי המשיב מסווג את "מכבי ת"א כדורסל" כעסק והפניה לפסקי-דין שם עלה העניין.

המעעררת צינה כי המשיב שוקל את מעמדה וסיוגה של "מכבי ת"א כדורסל" מזה לעללה מעשור והסיוג כעסק נותר בעינו.

המעעררת הפניה לעדות מטעם המשיב וטענה להעדר שוויון.

המשיב טען בסיכוןיו כי קיימת קבוצת ספורט יחידה בענף הכדורסל המסוגת כ"עסק". נסיבותיה הייחודיות הצדקו התייחסות שונה לעניין הסיוג, כאשר הנسبות נבדקות מפעם לפעם.

המשיב ציין כי יתר קבוצות הכדורגל והכדורסל מסוגות כמלך'ר ולפיכך הימצאות בסביבה כזו אינה יוצרת מימד תחרותי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2012

ע"מ 60-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל

עו"ד שי ברגר, העד מטעם המשיב, העיד כי כל הקבוצות היו רשומות כملכ"ר ללא יוצאה מהכלל, גם לאור השינוי שהל בענף הכדורגל בדרך של כניסה משקיעים ובעלי עסקים אשר הזינו סכומים נכבדים לענף.

אני רואה מקום לטענות המערערת בעניין זה.

קייםת הנחה לפיה גוף ציבורי אינו מהו תחרות לעסקים אחרים, מכיוון שהחוק חותר להטיל את מרותו על כל הפעולות הכלכלית באופן שווה (נמדד בספר מס ערך מוסף, עמי 405).

יש להבחין בין השגות בענף המבוססת על תחרות, לבין תחרות המבוססת על בסיס כלכלי ועסקי.

במקרה שבפני, ככל קיימת תחרות הרי שהיא קיימת בתחום הספורט ולא במישור העסק. המערערת אינה מתחילה באחרים בתחום העסקי, שכן רוב החייבים העוסקים בענף הכדורגל מאוגדים עצמה.

מעבר לכך, טענת האפלה שהעלתה המערערת בין בין קבוצות אחרות הרשותה בעסק, לא נתמכה בתשתיית ראייתית.

המערערת לא הציגה נתונים עובדיתיים לפיהם נסיבות הסיווג של קבוצת הדרסל המذובורת, מצדיקות התייחסות דומה ושווה למקרה שלא. לא הוכח כי לקבוצה זו ולמערערת יש מכנה משותף ולפיכך יש לנחות בהן באופן שווה.

### **מבחן הרישום המוצדק והנפרד**

המערערת טענה בסיכוןיה כי ישמה את ההפרדה המותבקשת, כאשר רכשה והעבירה אליה את הפעולות העסקית והמסחרית של קבוצת הבוגרים, ואת פעילות הקבוצה הצעירה השAIRה בבעלות העמותה המסוווגת כמלכ"ר.

המשיב טוען כי קיימות אינדיציות באשר לԶוחות האינטראסים בין שני הגופים. המשיב הוסיף כי המערערת תומכת ומפעלת את הקבוצה הצעירה, מקבלת מימון ותמיכות מגופים ציבוריים ופרטיים וכי האגודה מעמידה לרשותה את המגרש שם מתיקיות הפעולות ללא תשלום.

כן טוען שפעולות המודען אינה עצמאית והיא תלולה בפעולות המערערת ולהיפך, שכן המערערת מחויבת לתפעול ולתמוך בקבוצה הצעירה. טוענות אלה של המשיב נתמכות בחומר הראיות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2012

**ע"מ 60-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל**

המערערת התחייבת, כאמור, בהסכם הרכישה לתמוך ולטפח את מחלוקת הנעור. כמו כן, התחייבת המערערת לשלם לאגודה מענק חדשו בסך של 62,000 ₪. עדויות נוספות לתמיכה מצויות בדוחות הכספיים של המערערת (רי' נספח ז' לTCPOR המערערת).

יודגש כי המערערת אף התחייבת לשאת בפועל בגירעון העומתה כאמור לעיל. מקום מושבנה של המערערת זהה למקום מושב העומתה (רי' סעיף 15 לTCPOR המשיב, אשר לא נסתור על-ידי המערערת) ומקום הפעולות הוועידת לרשותה ללא דמי שימוש.

מכל האמור לעיל עולה כי פעילות האגודה והמועדון, אשר מסוגות כמלכ"ר, אינה עצמאית ותלויה בעיקרה במערערת, אשר מזרימה אליהם כספים לשם המשך פעילות.

### **מבחן הפגיעה בהכנסות האוצר**

המערערת הפנתה לחקירה המשיב שם העיד כי לא בוצע חישוב מספרי נפרד בעניין תוצאת המס.

לטענת המערערת, די בתשובה זו כדי לשלול את קיומו של הקրיטריון. כמו כן הוסיפה המערערת שהתשובה מלמדת יותר מכל על הדרכם בה התקבלה החלטת המשיב לשנות את הסיווג.

המערערת ערכה חישוב בסיכוןיה, על-פיו תשלום המש שאר היה משתלם על ידה בעסק - גבולה מהמש המשולם על פי סיוגה כמלכ"ר. המערערת ציינה כי יתרן וזה הסיבה שהמשיב לא ערך בדיקה בדבר ההפסד אשר גורם לכואורה לאוצר המדינה. המשיב טען בסיכוןיו כי הענות לביקשת המערערת בדבר שינוי הסיוג תשבע נזק לאוצר המדינה, אשר יבוא לידי ביטוי באית תשלום מס שכר ומס מעסיקים תוך קיזוז מס התשלומות.

נטען, כי לאחר והוצאות המערערת הן הוצאות שכר ועיקר הכנסותיה נובעות מתמיכת גופים עסקיים, הרי שרשומה כעסק יביא לחיסכון במס אצל המערערת בגין הערות של תשלום מס בשיעור 11.5% מהוצאות השכר - ויאפשר לה לנכונות מס תשומות מבלי שישולם מס עסקאות מאחר ופעילותה גירעונית.

גוף הטוען למטרות רווח יעדיף להירשם כמלכ"ר, שכן ישלם מס בשיעור נמוך יותר ועל בסיס מס צר. גוף שאינו פועל למטרות רווח יעדיף להירשם כעסק, רק כאשר


**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**
**12 פברואר 2012**
**ע"מ 06-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל**

עלות תשומתו גובהה ממחירו המקורי. במקרה כזה יקבל הגוף החזר מס תשומות הגביה ממס העסקאות שישלים ולא ישולם מס שכר ומס מעשיים. המשיב טען שהתחשב שהמעעררת ערכה בסיכוןיה שגוי. עיון בדוח הכספי לשנה בה בוצע התחשיב מלמד כי סך ההוצאות עלה על סך ההכנסות וסך התשומות עלה על סך העסקאות. אם תסוג המעררת כעסק היא תשלם פחות מס ובכך יפגעו הכנסות האוצר. מאחר ואין בפניו חישוב מספרי אין אפשרות לקבוע חד משמעות בעניין זה. עם זאת, מבחן זה אינו מבן מכך.

בכל מקרה, התמונה העולה מבחןת כל יתר הקритריונים היא כי השיקולים נוטים באופן מכריע לסיוגה של המעררת כמלכ"ר כפי שקבע המשיב.

**ג. התיחסות ליתר טענות המעררת בסיכוןיה**

המעעררת הסתמכה על דוח וועדת סטרנוב (להלן: "הדו"ח"), אשר בחר את מצב ענף הכדורגל. הוועדה התרשמה שנוכח המעבר מכדורגל חובבני לכדורגל מקצועי ולאור רכישת הקבוצות והעבירתן לידי אנשי עסקים, הפך ענף הכדורגל לפעילות עסקית לכל דבר ועניין. עוד נאמר שם כי הפעולות ענפה וכוללת העברת זכויות בקבוצות, מכירות זכויות השידור, שיווק, מסחר, ערך מתכזבים (ר' סעיף 69 לדוח אשר צורף כנספח ח' ל附加條件 מטעם המעררת).

עם זאת, קיימת ההכרה כי מקורותיה התקציביים של קבוצות הכדורגל הם מוגבלים וקבועים יחסית. נאמר בדוח כי ההכנסות נובעות ממימון של המועצה להסדר ההימורים בספורט, מזכויות שידור, מתמכחות אפשריות של רשותות מקומיות, פרסום, מכירות כרטיסי כניסה למשחקים ומרוחה הנובעת מכירות כרטיסי שחנים לקבוצות אחרות. כמו כן, מקור מימון עיקרי הוא מכירות השחקנים, אולם ניתן מצב בו המחיר שיינטן بعد המכירה יהיה נמוך יותר ואז ייגרם לקבוצה הפסד שאינו מבוטל.

בנוסף, ההוצאות מורכבות מהשכר לשחקנים ומוחבות לרשות המט, כאשר תשומי השכר הגבוהים יוצרים גירעונות בפועלות. הגירעונות מכוסים על-ידי הזמתה מימון אישי של בעלי הקבוצות תוך יצירת חובות גדולים למוסדות והעדר כיבוד הסכמים.



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

12 פברואר 2012

ע"מ 06-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל

הדו"ח הזכיר את התאמוטות התקציבית של קבוצות מובילות, כגון "בית"ר ירושלים" ו"הפועל חיפה", כדי להציג על חומרת הבעיה (ר' סעיפים 95-96 לדו"ח).

מהדו"ח עולה אם כן תמונה לפיה ההוצאות עלות על הכנסות ונכברים גירעונות אשר מובילים לתאמוטות קבוצות. יש לציין כי המלצות הוועדה טרם מומשו.

בית המשפט התייחס לדו"ח ועדת שטרנסוב וקבע:

"המערערת, בנוסף להפנייה חוזרת לפס"ד הפועל אילת כפי שניתן בביבמ"ש המഴוי, ביקשה להסתמן גם על וועדת שטרנסוב, אשר ההיגיון הכלכלי שעמד בסיסו אותה ועדה שימוש גם בסיס לפסה"ד הניל, ולפיה יש להעלות את הסفورט לבסיס עסק-כלכלי.

לענין זה ראוי להציג כי יש להבחין בין הרצוי למצוי, לענף הספורט, ועל הבחנה בין תחום זה לתחומי המיסוי. בשלב זהה של המציאות הקיימת בארץ, גופי הספורט בכלל, אינם מקיימים פעילות עסקית, אלא פעילות התואמת יותר למלב"ר, ואין הכרה בגוף אחר חריג - ואין בדעתנו להביע כל דעה לגבי מאפייניו של אותו גוף, ובבדל לציין כי ישנו נתוני מאבחןים - כדי להוביל לתוצאה כי כך יש גם לנו לגבי המערערת".

(ר' עניין נהירה ספורט, בעמ' 23, פסקה 30 לפסק-הדין).

דברים אלה נכוןים גם בעניין שבפני.

באשר לתקנון ההתאחדות כדורגל (להלן: "התקנון"; ר' נספח י' לתקנון המערערת), טענה המערערת כי ההתאחדות כדורגל הכירה בכך שניתן מהל קבוצה באמצעות תאגיד עסק, כאשר הקבוצה שולבה בתקנון העברת זכויות קבוצות כדורגל.

בן הוסיפה המערערת שסעיף 2 לתקנון מאפשר העברת זכויות בעלות קבוצות כדורגל גם לתאגיד, כאשר תאגיד מוגדר בין היתר כתאגיד עסק.

המערערת טענה כי ההתאחדות מאפשרת ניהול קבוצה על בסיס עסק וכלכלי.

המשיב הינה לסייעים בתקנון מהם ניתן ללמוד על כך שהഫילות אינה למטרת רווח.

פרק ההגדירות של התקנון עולה כי "תאגיד" מוגדר כ"תאגיד עסק או תאגיד שלא למטרות רווח המבקש לרכוש/רכוש זכויות ניהול בקבוצה".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2012

ע"מ 60-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל

פסקיף 1 לתקנון עולה כי "החברות בתאגידות הנה של קבוצת בוגרים הרשומה **בהתאגידות בתאגיד ספורט עצמאי**, שלא למטרות רווח (עומתה או חברה שלא למטרות רווח)".

יש לציין כי התקנון קובע את החובה לפיה התאגיד יבטיח את קיומה ופעילותו של מחלוקת הנעור ועליו לתקצב את הפעולות כמתחייב ב"תקנון בקרת תקציבים" (רי סעיף 11 ד' לתקנון).

לענין חלוקת הרווחים, נקבע כי הכנסות הקבוצה ישמשו למטרות הצלחתה המקצועית, הספורטיבית והכלכלית של הקבוצה, כאשר תאגיד עסקיו רשאי לחלק רווחים בכפוף להון עצמי קיים, אשר לא יפחח מ – 150% מההון העצמי המינימלי של התאגיד.

עליה מכך שקיימות הוראות לעניין תמייה במחלוקת הנעור והגבלות לעניין חלוקת הרווחים, כך שאין מדובר במאפיינים "טהורים" של עסק, המנהל על-פי רצון הבעלים.

### החלטה המשיב וחוקת תקנות החלטת הרשות המנהלית

המעעררת הלינה על כך שההחלטה נידונה בשתי ערכאותיה על-ידי סגן מנהל רשות המס, מר פורת (להלן: "פורת").

בעקבות ההחלטה הראשונית של פורת בדבר כוונה לשנות את הסוג הוגש על-ידי המעררת מכתב השגה, כאשר לאחר מכן ניתנה החלטה בדבר שינוי הסוג, אף היא על-ידי פורת.

המעעררת טענה כי התנהלות זו אינה כדין, שכן ההחלטה בהשגה אמורה להינתן לא על-ידי מי שנ tantr את ההחלטה בשלב הראשון. המעררת הפניה לעניין **נהריה ספורט** שם ניתנו החלטות על-ידי גורמים שונים מטעם המשיב.

המעעררת הפניה לפסיקה נוספת לפיה הווחר הדיוון למשיב על מנת שתתקבל ההחלטה לאחר שתשמע עדמתה המבוקשת שם.

המעעררת טענה כי נמנעה ממנה אפשרות להביא את טיעוניה בפני גורם אחר מלבד פורת.

המעעררת הפניה להסכם שומה שנחתם בין למשיב בדבר סוגיות שונות באשר לשנות המס 2000-2002. בהסכם השומה לא ערער המשיב על מעמדה של המעררת כעובד והשומה בהסכם הוצאה לה בעסק. ההסכם נחתם ביום 10.11.03, ככלומר


**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**
**12 פברואר 2012**
**ע"מ 60-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל**

לאחר החלטת המשיב לשנות את סיוג המערערת מעסיק למילכ"ר שניתנה כאמור ביום 20.10.03.

המשיב טען כי החלטת המנהל אינה בבחינת שומה ולכן תקיפה נעשית על דרך ערעור בבית המשפט ולא הליך מקדים של השגה.

לח החלת המנהל קודם הליך של שימוש אשר יש לו מאפיינים שונים מהליך ההשגה. להבדיל מהשגה, שם נבחנת מחדש החלטה קודמת שהיא בבחינת שומה, הרי שבהלך של שימוש מאפשר המנהל לחייב להשמיע טענותיו לגבי הכוונה לקבל החלטה בעניינו, עדטרם קבלת ההחלטה.

הפסיקה קובעת כי הליך השימוש יכול להתבצע במגוון דרכים – על דרך הטיעון בעל-פה, שימוש כל הצדדים באותו המועד ואך לאחר קבלת ההחלטה.

המשיב טען שלإبدיל מהליך ההשגה, רצוי שהשימוש יתקיים מול המנהל שהביע כוונתו לקבל החלטה בעניינו של החייב. זאת בכך שיילקוו בחשבון טענות שונות שיובאו לפניו ובכך ישיקול אותן לקראת קבלת ההחלטה.

המשיב טען כי אין מדובר בשתי החלטות, אלא בהחלטה אחת אשר התקבלה לאחר שהמערערת מימשה את זכותה וטענה נגד הכוונה ליתן את ההחלטה.

אני רואה כל פגם בדרך הפעולה של המשיב במקרה הנוכחי. זכות הטיעון היא אכן זכות בסיסית במשפט המנהלי. על הרשות המנהלית ליתן לאזרח או למי שעתיד להיפגע מהחלטתה הזדמנויות להשמיע את טענותיו.

מעבר לכליל הצדkt הטבעי, נקבעה בסעיף 62 לחוק הוראה מפורשת וברורה לפיה אם ביקש המנהל לפעול בהתאם לסעיף 58 שלא על פי בקשת הנוגע בדבר – כפי שפועל המשיב במקרה שבפניו – עליו לתת לו הזדמנויות להביא לפניו טענותיו.

הוראת חוק זו נתנתה למעשה ביטוי לכל השימוש, אשר דרך כי רשות המנהלית לא תפגע באדם אלא אם ניתנה לו קודם לכך הזדמנויות נאותה להשמיע את טענותיו לפניו. במקרה הנוכחי, הודיע המשיב, באמצעות פורת, ביום 20.10.03 על הכוונה לשנות את סיווגה של המערערת מעסיק למילכ"ר (ההדגשה שלי – ד.ק.).

באותה מכתב נאמר כי אם המערערת חולקת על דעתו תהיה רשאית להעביר את הטיעונים תוך 30 יום לאחר שהומצאה הودעה זו.

מן זכות השימוש למעערערת מהוועה למעשה חלק בלתי נפרד מעצם הליך קבלת ההחלטה בדבר שינוי הסיוג. ההחלטה בדבר שינוי הסיוג, עליה מוגש העורער



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2012

ע"מ 60-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל

שכפנוי, ניתנה לאחר שמי שאמור לתת את ההחלטה, הוא פורת, שמע את עמדתה של המערעתה.

מדובר למעשה בבחירה אחת ולא בשתי החלטות.

כמו כן, אין לראות בהעלאת הטיעונים כלפי ההודעה בדבר הכוונה לשינוי הסוג – بغداد השגה כפי שתעננה המערעתה.

הוראת סעיף 62 לחוק ייחד עם הוראת סעיף 58 קובעים את כוונת החוק – יצירת הлик בו ניתן לנישום אפשרות להשמע את טענותיו בעניין שינוי הסיווג בפני המנהל, לפני שתומצא על ידו החלטה אשר עליה ניתן לערער על פי הוראות סעיף 64 לחוק. יש אכן להבחין בין הлик הנוכחי על פי הוראות סעיפים אלה – לבין הлик של השגה על החלטה של המנהל שהיא بغداد שומה.

ההחלטה על פי סעיף 58 לחוק אינה מבחינת שומה ולכן התקיפה תעשה בדרך של ערעור לבית המשפט המחוזי.

אין ספק, כפי שציינתי לעיל, כי מtron ההחלטה מכח סעיף 58 לחוק מחייבת את הפעלת זכות השימוש כלפי הנישום.

אולם, אין משמעותה של זכות השימוש כי היא אמורה להתקיים בפני אדם אחר ממי שנוטן את ההחלטה.

זכות השימוש ניתנה על מנת שמי שנוטן את ההחלטה בסופו של דבר, ישמע ויתחשב בטיעוני הנישום. לכן, מן הרואוי שהטיעון יהיה בפני מי שנוטן את ההחלטה כדי שזכות הטיעון תהיה רלוונטית.

כך נעשה במקרה שבפני. אין לכן כל מקום לטענתה של המערעתה בעניין תקינות הлик.

### רשום המערעתה בהתאם לפקודת מס הכנסתה

המערעת טענה בסיכוןיה כי הדוחות לצרכי מס שהוגשו למשיב בשנים 2001-2003, מצבעים על כך שפעולות החברה מסווגת לצרכי מס הכנסת כ פעילות עסק ולא כ פעילות של מלכ"ר. לכן, נטען כי המערעתה אינה עסוק גם לצרכי מע"מ.

המערעת הפנתה לפסיקה בה נקבע, לטענתה, כי במקרה בו מסוג גוף כעסק לצרכי פקודת מס הכנסת, יש לסוגו כעסק גם לעניין חוק מע"מ (ע"א 44/85 נוה אריאל בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, מסים א/5, עמי ה – 31 (להלן: עניין "נוה אריאל").



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2012

ע"מ 60-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל

נטען כי הפרשנות למונה "עסק" בחוק מע"מ רחבה יותר מזו שמצויה במס הכנסה. לכן, אם יימצא כי גופו מסוימים יסוגו כ"עסק" לצורכי מס הכנסה יש לסוגו כ"עסק" גם לעניין חוק מע"מ.

המעעררת טענה כי גם ברגע מסוימים כי החיל מבחן אשר נלקחו מהגדרת "עסק" חן במס הכנסה והן במע"מ.

המשיב ערך השוואת בין משטר המיסוי על פי חוק מס ערך נוסף שהוא מס עקייף - לבין משטר המיסוי על פי פקודת מס הכנסה שהוא מס ישיר.

המשיב ציין כי המונח "מלך" כהגדרתו בחוק מע"מ אינו מצוי בפקודת מס הכנסה. הגוף הקרוב ביותר מהותו למילכ"ר בפקודת מס הכנסה הוא "מוסד ציבורי", שהכנסתו פטורה ממש מס במרקם מסוימים.

לדברי המשיב, למרות הדמיון בין "מלך" לבין "מוסד ציבורי" קיימים הבדלים הנובעים מהמטרות השונות שבבסיסו שני החיקוקים הרלוונטיים.

הגדרת "מוסד ציבורי" בפקודת מס הכנסה מזגירה את המטרת הציבורית למען פועל המוסד, ואילו חוק מס ערך נוסף שם את הדגש על המבחן האם עיסוקו של המוסד הוא לשם כוונת רווחים.

כמו כן, סעיף 58 לחוק אינו חד-משמעותי וגורף יכול להיות, כאמור, מסוג ביחס לחלק מפעילותו כ"עסק" וביחס לחלק אחר כ"מלך".

לאור זאת, נטען בסיכומיים כי אין מקום לטענת המעעררת על פייה ניתן להקשיש מהעובדת כי לא הוגדרה למילכ"ר לעניין מס הכנסה, כאשר דומה שכוננותה למוסד ציבורי, לעניין רישומה למילכ"ר לצורכי משטר מיסוי מס ערך נוסף.

דרך טיעון זו איננה מהוועה למעשה תשובה ישירה לטענת המעעררת, כי הגדרתה כ"עסק" במס הכנסה מחייבת את הגדרתה כ"עסק" לצורכי מס ערך נוסף.

בקשר זה מקובלת עלי טענות המעעררת כי לא נמצאה התיאחות לטיעוני המעעררת בעניין זה כפי שבאו לביטוי בסיכוןיה.

המעעררת הבירה בסיכון התשובה כי מעולם לא בקשה להיות מסוגת כ"מוסד ציבורי" והמשיב הוא זה שקבע כי מדובר בפעילויות עסקית לצורכי מס הכנסה.

המעעררת היפנתה לעניין פי-ניר, שםלקח בית המשפט בחשבון, בין היתר, את עמדת המעעררת כלפי שלטונות מס הכנסה.

המעעררת טענה כי המשיב פעל בניגוד לפסיקה אליה הפניה.



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

12 פברואר 2012

ע"מ 60-1126 מכבי ת"א כדורגל נ' רשות המיסים בישראל

למרות דרך הטיעון של המשיב, נראה כי לגופו של עניין אין מקום לקבל את טענתה של המערערת.

בפסק דין **נוה אריאל** אשר ניתן בסמוך לחקיקת חוק מע"מ, כאשר כב' הנשיה שמאגר מתייחס בפסק דין לאמור במבוא להצעת החוק באשר למטרת הרחבת בסיס המס במיסים העיקריים, נקבע כי המטרות הפיסקאליות שבבסיסו שני סוגים המיסים – מע"מ ומס הכנסה, שונות החלוטין (עמ' 639 למטה).

עוד הובהר, כי יש מקום לפתח מבחנים מיוחדים לעניין מס ערך מוסף אשר אפשרו לקבוע את היקף המס. ביצירת המבחנים ניתן יהיה להיעזר בהלכות מדיניות מס הכנסה ולפרש את המונח גם בהתאם למובן הרגיל והמקובל, תוך יישום על פעילותם קונקרטית ושימוש ב מבחן ההיגיון והiscal הישר (בעמ' 642 למטה).

בבית המשפט קבע **"כיוון שלא ואינו צריך להזכיר בשאלת הפרשנות שיש לייחס למונח 'עסק'"** (בחוק מע"מ – ד.ק.), הרי אם נמצא, שפעולות מסוימת נופלת בnder עסק לפי מבחני מס הכנסה, הרי שהיא גם מהווע עסק לפי הגישה המרחיבת את הבסיס של מס ערך מוסף" (שם, בעמ' 642, פסקה 8).

במסגרת פסק דין **דין ירושלים** נקבע אכן מבחן מיוחד לעניין מס ערך מוסף. ב מבחן זה, הכלל את הקритריונים השונים שפורטו לעיל, יש כדי להוות את המוגדר בבחינת השאלה האם, לצורך מס ערך מוסף, יש לראות בנישום מסוימים כמלכ"ר, כאשר מונח המצוין בחוק מס ערך בלבד ולא בפקודת מס הכנסה.

kriteriyonim אלה, אשר הוחלו על המערערת, הביאו למסקנה כי יש לראות בה כמלכ"ר כפי שקבע המשיב.

**4. סיכום**

הערעור נזחה.

המעערערת תsha בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך של 10,000 ש"ח בצוירוף ריבית והפרשי הצמדה דין מהיומ ועד מועד התשלום בפועל.

**ניתן היום, 12 פברואר 2012, בהעדר הצדדים.**

ר. 2.  
דינה קרת-מair, שופטת



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

12 פברואר 2012

ע"מ 1126-06-11 מכבי ת"א כדורגל ני רשות המיסים בישראל

25 מזוז