



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 7883/12

ע"א 8653/12

לפני: כבוד השופט חי מלצר
כבוד השופט נ' הנדל
כבוד השופט צ' זילברטל

המערערת בע"א 7883/12
המשיבה בע"א 8653/12: קשר ספורט בע"מ

נ ג ד

משיב 1 בע"א 7883/12 ובע"א
8653/12:

1. האוצר-אגף המכס ומע"מ ת"א 3

המשיבים בע"א 7883/12
והמערערים בע"א 8653/12:

2. בני יהודה תל אביב (ע"מ 1200/07)
3. העמותה לניהול כדורגל בפ"ת (ע"מ 1258/07)
4. מועדון ספורט עירוני אשדוד (ע"מ 1058/08)
5. החברה לניהול מועדון הכדורגל הפועל כפר סבא (1995) בע"מ (ע"מ 1059/08)
6. מועדון כדורגל א.ג. ביתר ירושלים (2001) בע"מ (ע"מ 1060/08)
7. מכבי נתניה - כדורגל בע"מ (ע"מ 1075/08)
8. הפועל איחוד בני סכנין (ע"מ 1159/09)
9. אתוראן ספורט - קריית שמונה (ע"מ 1160/09)
10. מכבי אבשלום פתח תקווה (ע"מ 1052/08)

ערעורים על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב
מיום 06.06.2012 בע"מ 1220/07 שניתן על ידי כבוד
השופטת ד' קרת-מאיר

בשם המערערת בע"א 7883/12
והמשיבה בע"א 8653/12: עו"ד יוסי רומנו

בשם משיב 1 בע"א 7883/12
ובע"א 8653/12: עו"ד עמנואל לינדר

המשיבים בע"א 7883/12

והמערערים בע"א 8653/12 : עו"ד עופר אלבוים ; עו"ד מוטי אלון ; עו"ד יועד כוכבי ; עו"ד אסף ששון

פסק-דין

השופט נ' הנדל:

האם התשלומים ששילמו המערערות לקבוצות כדורגל בחו"ל – עבור התרת חוזי העסקתם של שחקנים, או עבור השאלת שחקנים לתקופה קצובה, על מנת שיוכלו להתאמן ולשחק במסגרתן – מהווים תמורה בגין יבוא טובין החייבת במס ערך מוסף? זוהי השאלה הניצבת בפנינו.

אפתח ואומר, כי הסוגיות מושא הערעורים אינן שגרתיות. הן טרם הובאו לבחינה בפני בית משפט זה, וממילא לא הוכרעו על ידו. המטרייה המשפטית המעורבת אינה תחומה לדיני מיסים בלבד. היא מתפרשת על פני ההוראות הנורמטיביות החלות בעולם הכדורגל, להן כפופות המערערות. היא מעוררת שאלות מתחום דיני העבודה ועשויה אף להשיק, על פני הדברים, לשאלות בעלות גוון חוקתי. הכרעה זו יש לקרוא, אפוא, על רקע מורכבותה של התמונה הכוללת, כפי שתוצג בהרחבה להלן.

רקע

1. המערערות הן קבוצות ומועדוני ספורט העוסקים בכדורגל, ומסווגות כמלכ"ר לעניין חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ). המערערות התקשרו בהסכמים עם קבוצות כדורגל מחו"ל (להלן: הקבוצות הזרות) להסדרת שחרורם של שחקנים מחוזי העסקתם עם הקבוצות הזרות בהן היו רשומים, או השאלתם לתקופה קצובה, על מנת שתתאפשר העסקתם כשחקנים בקבוצות המערערות (להלן: ההסכמים).

בשומות שהוצאו למערערות בגין השנים הרלוונטיות, קבע המשיב כי התשלומים ששולמו על ידן לקבוצות הזרות במסגרת ההסכמים מהווים תמורה

עבור הזכות להעסקת השחקן על ידי המערערות. לעמדת המשיב, בכך רכשו המערערות זכויות המהוות נכסים בלתי מוחשיים על פי חוק מע"מ, אשר יבואם לישראל מחייב בתשלום מס ערך מוסף. משנדחו השגות המערערות על החלטת המשיב לחייבן במע"מ, ערערו הן לבית המשפט המחוזי. בפסק הדין (כב' השופטת ד' קרת-מאיר, להלן: פסק הדין) אומצה עמדת המשיב. מכאן הערעורים שבפנינו.

פעילות ענף הכדורגל בישראל ובעולם מוסדרת באמצעות תקנונים שונים. הצדדים הקדישו מקום נכבד בטענותיהם לתקנונים אלה, ולא בכדי. מענה לשאלה מהי הזכות מושא ההסכמים וכיצד נכון לסווגה מבחינה מיסויית מצריך היכרות עם מספר הוראות בתקנונים אלה, המסדירות את העברתם של שחקני כדורגל בין קבוצות שונות. לנוכח טענות המערערות, יהא זה חשוב להציג ואף להרחיב באשר למסגרת הנורמטיבית מחוץ להסכמים, ובעיקר הוראות תקנות ההעברה של פיפ"א, כהגדרתם להלן. הוראות אלה תשמנה בסיס לתיאור הקביעות בפסק הדין וטענות הצדדים בפנינו, וכן מסד להכרעה. נפתח, אפוא, בהצגתן.

העברת שחקני כדורגל בין קבוצות – המסגרת הנורמטיבית

2. ההתאחדות לכדורגל היא הגוף הרשמי האחראי על הסדרת ענף הכדורגל בישראל. בתוך כך, היא מארגנת את כל המשחקים במדינה, וכן מפעילה את הנבחרות השונות ואת בתי הדין המשמעתיים (להלן: ההתאחדות). ההתאחדות משתייכת לפיפ"א – ההתאחדות העולמית לכדורגל המסדירה את פעילות ענף הכדורגל בעולם, ולאופ"א – ההתאחדות האירופאית לכדורגל (להלן: פיפ"א ו-אופ"א). פיפ"א מאגדת תחתיה למעלה מ-200 התאחדויות כדורגל לאומיות, ומקום פעולתה הרשמי הוא בשוויץ.

בהתאם לסעיף 10 לחוק הספורט, התשמ"ח-1988, התקינה ההתאחדות תקנונים שונים. ראש וראשון להם הוא תקנון היסוד של ההתאחדות (להלן: תקנון היסוד). תקנון זה קובע כי ההוראות שבחוקת ובתקנוני פיפ"א ואופ"א חלות ומחייבות את ההתאחדות, המועדונים החברים בה, קבוצותיהם וכל הפועלים במסגרתם. מתוך מגוון תקנוניה של פיפ"א, המסגרת החוקית הרלוונטית לעניין

העברת שחקנים היא תקנות פיפ"א שכותרתן Regulation on the status and Transfer of Players (להלן: תקנות ההעברה. יצוין כי תקנות אלה מתעדכנות מעת לעת, ואולם לענייננו אין מדובר בהבדלים מהותיים, אם בכלל. הציטוטים להלן מובאים מנוסח התקנות העדכני, מאפריל 2015, ואינם שונים מהנוסח בשנת 2010). סעיף 1.1 לתקנות ההעברה מתווה את מטרתן ואת היקף תחולתן:

"These regulations lay down global and binding rules concerning the status of players, their eligibility to participate in organized football, and their transfer between clubs belonging to different associations".

דהיינו, תקנות ההעברה עוסקות, בין היתר, בהעברת שחקנים בין קבוצות המשויכות להתאחדויות כדורגל שונות. באשר להעברה של שחקנים בין מועדונים המשויכים לאותה התאחדות, מורה תקנה 1.2 לתקנות ההעברה כך:

"The transfer of players between clubs belonging to the same association is governed by specific regulations issued by the association concerned in accordance with article 1 paragraph 3 bellow, which must be approved by FIFA..."

תקנה 1.3 מפרטת מהן תקנות ההעברה המחייבות גם ברמה הלאומית וחייבות להיכלל בתקנוני ההתאחדויות השונות. בנוסף, קובעת תקנה זו כי על כל התאחדות לכלול בתקנוניה אמצעים הולמים להגן על היציבות החוזית בין הצדדים, בהתחשב בחוק הקיים במדינה.

3. כעולה מתקנות ההעברה ומטיעוני המערערות, זהו הילוכם של דברים: שחקן מקצועי חותם על הסכם העסקה עם מועדון כדורגל, כאשר התקופה המקסימלית היא 5 שנים (תקנה 18). בחתימת הסכם העסקה אין די על מנת לאפשר לשחקן לשחק במשחקים רשמיים. תקנה 5, העוסקת ברישום השחקן, קובעת כי שחקן חייב להיות רשום בהתאחדות כדי לשחק עבור מועדון כדורגל כלשהו החבר בה ולהשתתף במשחקים מאורגנים. עוד קובעת התקנה כי בעצם הרישום, שחקן מסכים לציית להוראות פיפ"א וההתאחדויות. שחקן יכול להיות

רשום רק במועדון אחד בזמן נתון. ככלל, ניתן לסיים את הסכם ההעסקה רק בהגיע תקופתו לקיצה או בהסכמה הדדית (תקנה 13). שחקן רשאי לנהל משא ומתן להעסקתו על ידי מועדון אחר רק אם הסכם העסקתו עם המועדון הנוכחי פקע או עתיד לפקוע בתוך 6 חודשים (תקנה 18). לעומת זאת, במקרה של הסכמה על סיום היחסים, מתנהל משא ומתן משולש בין השחקן, המועדון הנוכחי והמועדון המעוניין לגבי תנאי שחרור השחקן מהראשון והעסקתו על ידי האחרון.

תקנה 9 וסעיף 8 בנספח 3 לתקנות ההעברה עוסקים במסמך הקרוי International Transfer Certificate (להלן: ITC או אישור העברה בינלאומי). על פי הוראות אלה, שחקנים הרשומים בהתאחדות אחת יכולים לעבור ולהירשם בהתאחדות אחרת רק לאחר שהתקבל ITC מההתאחדות הקודמת. שחקן אינו רשאי לשחק במשחקים רשמיים עבור המועדון החדש עד שההתאחדות החדשה לא אישרה את קבלת ה-ITC ואת תאריך רישומו של השחקן אצלה במערכת המיועדת לכך. עוד נקבע כי על ההתאחדות הקודמת להנפיק את ה-ITC בחינם וללא התניות כלשהן ("free of charge without any conditions or time limit"), וכי כל הוראה אחרת אינה תקפה. עם קבלת בקשת ה-ITC מההתאחדות החדשה, על ההתאחדות הקודמת לפנות מיד בבקשה למועדון הקודם ולשחקן, ולברר האם החוזה ביניהם פקע, האם הוסכם על סיומו או שקיים סכסוך חוזי בין הצדדים. בתוך 7 ימים מקבלת הבקשה ל-ITC, על ההתאחדות הקודמת להנפיק ITC להתאחדות החדשה. לחלופין, על ההתאחדות הקודמת להודיע להתאחדות החדשה שלא ניתן להנפיקו – בין מכיוון שהחוזה בין המועדון הקודם לבין השחקן לא פקע ובין מכיוון שלא הושגה הסכמה הדדית בנוגע לסיומו המוקדם. עוד יצוין כי שליחת ה-ITC אינה גורעת מהזכות לפיצויים במקרה של הפרה.

תקנה 10 עוסקת בהשאלת שחקנים: שחקן יכול להיות מושאל למועדון אחר לתקופה זמנית על בסיס הסכם כתוב בינו לבין המועדונים הרלוונטיים. השאלה כזו כפופה לכללים הנוגעים להעברת שחקנים בין מועדונים.

4. תקנות 13-18 לתקנות ההעברה עוסקות ב"שמירת היציבות החוזית בין השחקנים המקצועיים לבין המועדונים". הן מתוות את האפשרויות השונות באשר לסיום חוזה העסקה בין הצדדים ואת ההשלכות של כל אחת מהן על המועדונים ועל השחקנים. לענייננו, רלוונטיות תקנות 13 ו-17. הראשונה, כאמור, מתווה את הכלל: הסכם העסקה בין שחקן לקבוצתו מסתיים עם חלוף התקופה הנקובה בהסכם או בהסכמת הצדדים. לעומתה, עוסקת תקנה 17 במקרים שבהם השחקן או הקבוצה מסיימים את החוזה באופן חד צדדי ובהעדר סיבה מוצדקת (להרחבה, בין היתר על אודות מה ייחשב ל"סיבה מוצדקת", ראו: Commentary on the Regulations for the Status and Transfer of Players באתר פיפ"א: http://www.fifa.com/mm/document/affederation/administration/51/56/07/transfer_commentary_06_en_1843.pdf, בעמ' 37-43. להלן: קובץ פרשנות התקנות). בנסיבות אלה, על הצד המפר לשלם פיצויים לצד הנפגע (להלן: פיצויי הפרה). ובלשון התקנה:

"In all cases, the party in breach shall pay compensation. Subject to the provisions of article 20 and Annexe 4 in relation to training compensation, and unless otherwise provided for in the contract, compensation for the breach shall be calculated with due consideration for the law of the country concerned, the specificity of sport, and any other objective criteria. These criteria shall include, in particular, the remuneration and other benefits due to the player under the existing contract and/or the new contract, the time remaining on the existing contract up to a maximum of five years, the fees and expenses paid or incurred by the former club (amortised over the term of the contract) and whether the contractual breach falls within a protected period"

כאשר סיום החוזה נעשה במהלך "התקופה המוגנת" כהגדרתה בתקנות ההעברה, נלוות לתשלום פיצויי הפרה גם סנקציות ספורטיביות.

תקנה 20 ונספח 4 לתקנות ההעברה עוסקים בפיצויים מסוג אחר, המכונים "פיצויי הכשרה" (Training Compensation, להלן: פיצויי הכשרה). פיצויים אלה מוגדרים כתשלומים שבוצעו עבור פיתוחם של שחקנים צעירים. הם משולמים

למועדון או למועדונים שהכשירו את השחקן במקרים הבאים: (א) כאשר השחקן חותם על החוזה הראשון שלו כשחקן מקצועי. (ב) בכל פעם ששחקן מקצועי עובר לקבוצה אחרת, וזאת עד לסוף העונה של שנתו ה-23. דהיינו, עזיבתו של שחקן מקצועי את קבוצתו לאחר הגיעו לגיל 23 אינה מקימה חבות בתשלום פיצויי הכשרה. החובה לשלם פיצויי הכשרה חלה בין אם ההעברה מתרחשת במהלך תקופת ההסכם של השחקן ובין אם בסופה. כמו כן, חובה זו אינה גורעת מהחובה לשלם פיצויי הפרה.

תקנה 21, שכותרתה Solidarity Mechanism, קובעת כי כאשר שחקן מקצועי עוזב קבוצה לפני פקיעת החוזה שלו מולה, אזי כל מועדון שתרום להכשרה ולאיומן שלו יקבל חלק יחסי מהפיצוי שישולם למועדון שאותו עוזב השחקן (Solidarity Contribution). פירוט בעניין זה מצוי בנספח 5 לתקנות ההעברה.

תקנה 22 עניינה בסכסוכים שפיפ"א מוסמכת לשמוע ולהכריע בהם, ובכללם סכסוכים בין שחקנים ומועדונים בנוגע לשמירה על היציבות החוזית בין השחקנים לקבוצותיהם – ובפרט באשר להנפקת ITC, סנקציות ספורטיביות או פיצויי הפרה.

5. נשוב לתקנוני ההתאחדות. לצד תקנון היסוד, התקינה ההתאחדות תקנון העוסק ברישום שחקנים (להלן: תקנון הרישום). מהגדרת "קבוצה" בסעיף 1 לתקנון הרישום עולה כי מדובר על קבוצת כדורגל ישראלית, הרשומה בהתאחדות. סעיף 2 מגדיר מיהו "שחקן", וכן מי נחשב ל"שחקן זר". בהתאם לאמור בתקנות ההעברה, גם תקנון הרישום קובע כי רישומו של שחקן זר בקבוצה ישראלית מצריך, בין היתר, אישור העברה בינלאומי (סעיף 2.ג.3(2)), וראו גם נספח ה לתקנון הרישום – טופס הרשמת שחקן זר – המחייב צירוף של ITC).

תקנון הרישום מאפשר "העברה" או "השאלה" של שחקנים בין קבוצות שונות הרשומות בהתאחדות וקובע את התנאים וההליכים להעברה או השאלה כאמור (סעיפים 12-13, להלן: הוראות ההעברה בתקנון הרישום). סעיף 6(1)

לתקנון הרישום עוסק בזכויות הנובעות מהעברה או השאלה של שחקן. נוסחו של סעיף זה כפי שהובא בפסק הדין היה כדלקמן: "כל הזכויות הכלכליות הנובעות מהעברה/ השאלה של שחקן תהיינה רק בידי קבוצות ו/או בידי השחקן עצמו, לרבות הזכות להחליט לגבי רישום, העברה והשאלה של שחקן וכן ההתקשרות של שחקן עם קבוצה (Federative Rights)" (להלן: הוראת הזכויות בתקנון הרישום). הנוסח כפי שעודכן ביולי 2012 הוא דומה, תוך השמטת המונח federative rights.

כפי שצוין לעיל, נפקות הדברים וההוראות שפורטו תובהר בהמשך.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

6. עיקר פסק הדין נסוב סביב מהותו של כרטיס השחקן ושאלת סיווגו כ"טובין" (להלן: כרטיס השחקן). בלשון פשוטה וממבט-על, כרטיס השחקן הוא מונח וירטואלי שמתאר היכן יכול השחקן לשחק. אכן, בית המשפט המחוזי עמד על כך כי כרטיס השחקן אינו מוגדר בחוק או בתקנות. לצד זאת, הסיק בית משפט קמא על מהותו של כרטיס השחקן ממקורות שונים. נקבע כי כרטיס השחקן זהו הכרטיס שבאמצעותו נרשם השחקן כמקצוען תחת מועדון כדורגל רשום. על פי הוראות ההעברה בתקנון הרישום, זהו אחד המסמכים שיש להגיש להתאחדות במקרה של העברה או השאלה של שחקן. בית משפט קמא ציין כי הוראות ההעברה בתקנון הרישום מבחינות במפורש בין מקרה שבו הצדדים הגיעו להסכמה בדבר תנאי העברתו של שחקן מקבוצה אחת לרעותה ועל סכום הפיצוי, לבין מקרה שבו לא הושגה הסכמה כזו. ההסכמים מושא הערעורים, כך נפסק, נופלים בגדר המקרה הראשון. דהיינו, הפיצוי שנקבע הוא תוצאה של משא ומתן בעסקה כלכלית ולא מתייחס להפרת הסכם בין השחקן לבין הקבוצה המעבירה.

בית משפט קמא הוסיף כי כרטיס השחקן מעניק לקבוצה המחזיקה בו את האפשרות להעביר את השחקן לקבוצה אחרת ולקבל תמורה בגין ההעברה. את ההקשר הכלכלי של הזכות הטמונה בכרטיס השחקן הסיק בית משפט קמא גם מהוראת הזכויות בתקנון הרישום – העוסקת בזכויות כלכליות הנובעות מהעברה או השאלה של שחקן. לשון ההסכמים וההודעות שנגבו על ידי המשיב היוו תימוכין

נוספים לעמדת בית משפט קמא, שלפיה התשלום מושא החיוב במס ניתן בגין שחרור השחקן מחוזה עם קבוצה אחת, על מנת לאפשר לו לחתום על חוזה עם קבוצה אחרת המשלמת עבור שחרור זה.

על רקע זה קבע בית המשפט המחוזי כי כרטיס השחקן מהווה "ביטוי לאגד של זכויות שיש להן שווי כלכלי" (עמ' 13 לפסק הדין), ואלה ניתנות להעברה ולמכירה. נפסק כי זכויות אלה להעסקת השחקן, אותן רכשו המערערות במסגרת ההסכמים, הן בגדר נכסים בלתי מוחשיים הנכללים בהגדרה הרחבה של המונח "טובין" בחוק מע"מ. עוד נקבע כי זכויות אלה יובאו לישראל על ידי המערערות. זאת מכיוון שהשימוש בזכויות אלה נעשה בישראל, על דרך רישומו של השחקן בקבוצה הישראלית, אימוניו במסגרתה והשתתפותו במשחקיה.

קביעות אלה – כי עסקינן ב"יבוא" של "טובין" – הובילו את בית משפט קמא למסקנה כי המערערות חייבות במס ערך מוסף, בהתאם להוראת סעיף 2 לחוק מע"מ. לצד מסקנה זו, נדחו יתר טענותיהן של המערערות. כך, נקבע כי השומות הוצאו כדין, כי אין לראות בכרטיס השחקן כמסמך סחיר וכי אין עסקינן בשינוי מדיניות של המשיב כי אם בהגברת האכיפה על ידו. הקביעות בפסק הדין ביחס לטענות אלה והשגותיהן של המערערות בהקשרן תפורטנה בהמשך, ככל שנדרש להכרעה.

הטענות בערעורים

7. נקדים ונאמר, כי רוב ועיקר הטענות כנגד פסק הדין הועלו על ידי כל המערערות. לשם הנוחות והפשטות, ההתייחסות אל המערערות תהיה, אפוא, כאל מקשה אחת. בפי המערערות שלוש טענות עיקריות:

הטענה הראשונה שמעלות המערערות היא כי הזכויות שרכשו או שאלו במסגרת ההסכמים אינן "טובין". על פי הטענה, התשלומים ששילמו המערערות לקבוצות הזרות בוצעו כפיצוי עקב הפרה של הסכמי ההעסקה בין הקבוצות הזרות לבין השחקנים, כך שתתאפשר הבאתם והעסקתם בישראל. תשלומים אלה הם מעין

"קנס עזיבה מוקדמת", בדומה לקנס שמשלם עובד המבקש להשתחרר מחוזה העסקתו בטרם פקע. במילים אחרות, לטענת המערערות שגה בית משפט קמא בקובעו כי התשלום ניתן כנגד רכישת הזכויות הכלכליות הטמונות בכרטיס השחקן.

המערערות מפנות לפסק דין שניתן על ידי ה-European Court of Justice בעניין בוסמן (Union Royale Belge des Sociétés de Football) C-415/93 – Association and Others v. Bosman and Others, להלן: הלכת בוסמן). לדין, הלכת בוסמן שינתה את כללי המשחק והפחיתה את הכוח שהיה לקבוצה מעצם רישומו של שחקן בה. בעקבות ההלכה, שונו בשנת 2001 תקנות ההעברה וכיום הן קובעות במפורש כי עם תום תקופת חוזה ההעסקה – השחקן חופשי לזרוק ואינו מחויב בפיצוי הקבוצה בה הוא רשום. עם זאת, אם מדובר בסיום ההתקשרות בטרם פקע החוזה, הרי שיש לנפגע את הזכות לפיצויים חוזיים.

עוד טוענות המערערות כי מסקנתו של בית משפט קמא בדבר מהות כרטיס השחקן התבססה, בטעות, על הוראות ההעברה בתקנון הרישום (כמו גם על הוראות אחרות בתקנוני ההתאחדות). הוראות אלה, נטען, אינן רלוונטיות כאשר עסקינן בהעברתם או השאלתם של שחקנים מקבוצות זרות לקבוצות בישראל. חלף זאת, ההוראות הרלוונטיות והמחייבות בנסיבות אלה הן תקנות ההעברה, הקובעות מנגנון פיצוי עבור הפרת חוזה ההעסקה של השחקן או עבור הכשרת השחקן, ולא כנגד מכירת זכות או טובין.

המערערות הטעימו כי כישוריו ויכולותיו המקצועיות של השחקן אינם 'זכות' או 'נכס' שניתן לסחור בהם. לשיטתן, פרשנותו של בית משפט קמא לכרטיס השחקן ולזכויות הטמונות בו מעניקה לאוחז בכרטיס, הלכה למעשה, את הזכות להגביל את חירות השחקן לשחק היכן שירצה ומאפשרת "סחר" בו בניגוד לדין.

טענה חלופית שהעלו המערערות בהקשר זה היא כי כרטיס השחקן הינו מסמך סחיר, וככזה מוחרג מהגדרת "טובין" בחוק מע"מ.

הטענה השנייה היא כי אין בנמצא "יבוא". על פי הנטען, השאלה הרלוונטית לצורך בחינה האם בוצע יבוא איננה האם הטובין נצרכו או שנעשה בהם שימוש בישראל, כפי שנקבע בפסק הדין, אלא מהו מקום האכיפה האפקטיבי של הזכויות. לטענת המערערות, בנסיבות העניין ועל פי ההסכמים – סכסוך הנוגע לזכויות מתברר במוסדות פיפ"א שמקום מושבם בשוויץ, ולכן אפילו היו בנמצא זכויות – הללו לא יובאו לארץ.

הטענה השלישית נוגעת לחוקיות השומות, וזאת בשני היבטים. בהיבט האחד, נטען – כטענה חלופית – כי המשיב אינו רשאי לחייב את המערערות בתשלום מע"מ רטרואקטיבית בעקבות שינוי במדיניותו: במשך שנים היה המשיב ער לצירופם של שחקנים זרים לקבוצות הכדורגל בישראל, המסווגות כאמור כמלכ"ר, מבלי שביקש לחייבן במע"מ. נטען כי מדיניותו החדשה של המשיב צריכה להיקבע בחקיקה או בהוראות מקצועיות מפורטות, ותחולתה היא – לכל היותר – מכאן ואילך. לצד הטענה בדבר שינוי מדיניות על ידי המשיב, הועלתה הטענה שלפיה מדיניות גביית מע"מ מהמערערות חותרת תחת תכליתה הכללית של מדיניות המס הקיימת בישראל, המעודדת הבאתם של שחקנים זרים לשחק בקבוצותיה. בהיבט השני, וכטענת סף, נטען כי השומות הוצאו בהתאם להוראות סעיף 77 לחוק מע"מ, הגם שלא התמלאו תנאיו. כך, סמכות המשיב להוציא שומה בהתאם להוראות סעיף 77 מותנית בכך שהחייב במס הגיש דו"ח תקופתי, אשר אינו מלא או אינו נכון. ואולם, בהיות המערערות מסווגות כמלכ"ר ולא כעוסק, הן חייבות בהגשת דו"חות תקופתיים אחרים, שאכן הוגשו כדין – גם לשיטת המשיב. אף ניסיונו של המשיב לתקן את טעותו באמצעות הקביעה, בדיעבד, שלפיה יש לראות בשומות כקביעת מס לפי סעיף 76 לחוק מע"מ – נעשה שלא כדין, לשיטת המערערות.

המשיב מבקש לדחות את הערעורים, וסומך את ידיו על הקביעות בפסק

הדין.

הכרעה

8. כפי שצוין בפתח הדברים, הערעורים מציפים סוגיות ייחודיות וההכרעה בהן אינה פשוטה. כמה מטענות הצדדים מעלות שאלות רציניות, ומעוררות שיקולים כבדי משקל לכאן ולכאן. לאחר עיון ובחינה של טענות הצדדים, באתי לכלל מסקנה כי צדק בית משפט קמא בהחלטתו, לפיה מדובר ב"עסקה כלכלית המתייחסת לזכות שהיא בגדר 'נכס בלתי מוחשי' הנכללת בהגדרת 'טובין'" (עמ' 19). אודה, כי לא בלי לבטים הגעתי למסקנה זו. ואולם על רקע מכלול הדברים וליבונם, כפי שיפורט, דומני כי דין הערעורים להידחות.

ההכרעה בשאלה האם יש לחייב את המערערות במס ערך מוסף תלויה, בנסיבותינו, במענה לארבע שאלות משנה. אומר כבר עתה, כי שתי השאלות הראשונות הן המהותיות והעיקריות מביניהן. שתי השאלות האחרונות, לעומתן, הינן בגדר היבטים דיוניים של העניין וכשלעצמן – ברקע של המחלוקת כולה – אינן מעוררות קושי מיוחד. שתי השאלות הראשונות הן האם עסקינן ב"טובין"; ככל שהתשובה חיובית – האם בוצע "יבוא" של טובין אלה לישראל על ידי המערערות. השאלות האחרונות הן האם מדובר בשינוי מדיניות פסול על ידי המשיב והאם השומות הוצאו בהתאם לדין הפרוצדוראלי. במסגרת הדיון במדיניות המשיב אעיר גם ביחס לסוגיית המדיניות מההיבט המשפטי-פרשני. להלן נדון בשאלות אלה, אחת לאחת.

א. האם המערערות רכשו "טובין"?

9. מס ערך מוסף מוטל, בין השאר, על יבוא טובין. סעיף 2 לחוק מע"מ מורה כי:

"על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין, כפי שקבע שר האוצר בצו לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת."

"טובין" מוגדרים בסעיף 1 לחוק מע"מ באופן הבא:

"טובין – לרבות –

- (1) עצים, שתילים, פרחים, יכול וכיוצא באלה הנמכרים
בנפרד מהקרקע;
- (2) זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים
ובין השאר – ידע, למעט זכות במקרקעין או
בתאגיד, ולמעט ניירות ערך ומסמכים סחירים
וזכויות בהם.

הגדרת המונח "טובין", המנוסחת על דרך הריבוי, היא הגדרה רחבה. כך עולה מתוכנה. הפרטים המנויים בה אינם מהווים רשימה סגורה. לענייננו, נודעת חשיבות לביטוי "זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים", המהווים כולם "טובין" לעניין חוק מע"מ.

10. הביטוי "זכות" אינו מוגדר בחוק מע"מ, אך משמעותו נבחנה במספר מקרים שהובאו בפני בית משפט זה. המרכזי שבהם הוא עניין רוזין, במסגרתו נדונה השאלה האם זכות תביעה נחשבת ל"זכות" לפי חוק מע"מ (ע"א 418/86 שרגא רוזין נ' מנהל המכס, פ"ד מג(1) 837, 844 (1989), להלן: עניין רוזין). בנסיבות שם, המערער טיפל בתביעתם של תושבי חוץ לפיצויים בגין תאונות דרכים שאירעו להם בעת ששהו בארץ. הנשיא שמגר נמנע ממתן הגדרה ממצה למונח "זכות", וקבע כי פרשנותו "תיבנה, כמקובל עלינו לא אחת, ממקרה למקרה".

במסגרת דיונו בפרשנות המונח "זכות" במקרה שבפניו, התייחס הנשיא שמגר לשאלה דומה – שהתעוררה בע"א 182/72 אברך נ' פקיד השומה, תל אביב 3, פ"ד כז(2) 477 (1973) (להלן: עניין אברך). בעניין אברך שולמו למערער פיצויים בגין ביטול תביעה לפירוק חברה שהיה מנהלה והחזיק במניותיה, ונבחנה השאלה האם יש לראות בפיצויים אלה משום "רווח הון" שהופק ממכירת "נכס", כהגדרתו בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה (להלן: פקודת מס הכנסה). הגדרה זו כוללת "כל רכוש, בין מקרקעין ובין מטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות..." (ההדגשה אינה במקור). באשר לסיווגה של הזכות לתבוע פירוק חברה כ"זכות ראויה", נחלקו הדעות. השופט מני, בדעת רוב, סבר כי המונח "זכות ראויה" כולל גם את הזכות לתבוע פירוק חברה. ובלשונו:

"המונח 'זכות ראויה' שאוב מן החוק האנגלי (chose in action) והוא כולל בתוכו לא רק זכויות לנכסים גשמיים (corporeal) או ערטילאיים (incorporeal), ולא רק זכויות הנובעות מחוזים או מעולות אזרחיות, אלא גם זכויות בלתי-חוזיות וכן כל זכות שניתנת לאכיפה באמצעות תביעה. נוכח המגוון הגדול של זכויות שעליו משתרע המונח הזה אינני רואה כל סיבה מדוע הזכות לתבוע פירוקה של חברה לא תיכלל אף היא בו".

השופט עציוני, בדעת מיעוט, סבר כי הזכות לתבוע פירוק חברה איננה "זכות רכושית", ולכן אינה "זכות ראויה" הבאה בגדר "נכס" כהגדרתו בפקודת מס הכנסה. לגישתו –

"כדי לשוות לאיזו שהיא זכות או תביעה את תכונותיה של 'זכות ראויה' הנכללת בהגדרת 'נכס', הרי שזכות זו או התביעה צריכות להתייחס... לזכות ברכוש (proprietary right), היינו לזכות שיכול אתה להעריכה בשווה כסף...".

השופט י' כהן סבר כי משמעות המונח "זכות ראויה" במשפט האנגלי משתנה מעניין לעניין, אך בכל מקרה, ניתן לראות את הוויתור על הזכות לתבוע פירוק החברה במסגרת העסקה הכוללת של מכירת מניותיה, ולכן ניתן לסווגה כ"זכות נכסית" (proprietary right).

השוואה זו, שערך הנשיא שמגר בין סוגי הזכויות שאותם ביקשה פקודת מס הכנסה להקיף, נועדה לסייע בידו בגיבוש המשמעות של המונח "זכות" בדיני המס השונים, ובחוק מע"מ בפרט (על החזקה בדבר משמעויות דומות לביטויים זהים בדברי חקיקה שונים שתכליתם דומה, ראו אהרון ברק פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה 602-603 (התשנ"ג)). מסקנתו הייתה כי יש לראות בזכות לפיצוי בנזיקין – שבסיווגה נדרש להכריע – כ"זכות ראויה", שהרי גם לדעת המיעוט בעניין אברך, זוהי זכות רכושית שניתן להעריכה בכסף. סיכומם של דברים, בעניין רוזין נפסק כי המונח "זכות" בחוק מע"מ כולל "זכות רכושית" (proprietary right) בעלת ערך כלכלי. זכות כזו היא, ללא ספק, "נכס" במובנו של חוק מס ערך מוסף". בהמשך דבריו, הוסיף הנשיא שמגר כי "את שאלת שיוכן של זכויות אישיות (personal rights) להגדרות שבחוק ניתן להשאיר, לגבי דידי, לעת מצוא לכשיבוא

העניין במישרין לפנינו". אומר כבר, כי כפי שיובהר בהמשך, אף בענייננו לא מדובר בזכויות אישיות של השחקן אלא במבנה והיחסים החוזיים בין שתי הקבוצות.

בעניין אחר, נקבע כי גם הזכות להתגונן אשר עומדת לנתבע היא זכות בעלת משמעות כלכלית, שנועדה למנוע את חיובו בחיובים שבהם מבקש התובע להייבו (ע"א 9303/03 עו"ד מוסל נ' מנהל מס ערך מוסף פתח-תקווה, פ"ד נט(2) 952, 958 (2004)). בפסקי דין נוספים, שעסקו בחלופה של "עסקה בישראל" החייבת במע"מ, נקבע כי ויתור על שכירות שניתנה בגינו תמורה או קבלת חזקה ייחודית בדירה ששימשה לעסק כנגד תמורה עבור הפינוי – מהווים אף הם הקניית זכות החייבת במע"מ (ראו, בהתאמה: ע"א 243/86 המלבלב, שותפות רשומה לגידולים חקלאיים נ' מדינת ישראל, פ"ד מב(3) 547 (1988); ע"א 19/86 ישראל עזריאלי נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מג(3) 537 (1989)).

11. מסקירת הפסיקה עולה, כי חרף העדרה של הגדרה ממצה ומדויקת למונח "זכות" בחוק מע"מ, הרי שעדיין קיימת תשובה כללית לשאלת היקפו ותחום התפרשותו של המונח בהקשרים אלה. נכון הוא כי הנשיא שמגר קבע בעניין רחין כי משמעות המונח תיבנה ותילמד ממקרה למקרה. הבדיקה הפרטנית אכן חשובה, אך לא די בה. יש ליצור שיח בונה בין הכלל לבין נסיבות המקרה. ואמנם, כפי שצוין, בעניין רחין נקבע הכלל, הוא הנתיב בו עלינו לצעוד גם כאן. לפיו, המונח "זכות" בחוק מע"מ בוודאי כולל "זכות רכושית (proprietary right) בעלת ערך כלכלי". הגדרה זו רחבה היא. כדברי המלומד אהרון נמדר:

"... לפי ההגדרה ייכללו בגדר "טובין" גם "זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים, ובין השאר ידע". מילים אלה רחבות דיין כדי לכלול כמעט כל זכות משפטית בגדר "טובין", ובכללם, פטנטים, זכויות יוצרים ומוניטין וכן זכויות על פי חוזים שונים או על פי חוק לפעול בצורה מסוימת..." (אהרון נמדר דיני מיסים [מיסים עקיפים] – מס ערך מוסף, מס שכר ומס שכר וריווח 105, חושן למשפט התשנ"ד-1994; להלן: נמדר).

הרשת שפורש חוק מע"מ אכן מתפשטת על פני שטחים רבים. מקום בו רצה החוק לתחום את תחולתו, הדבר נעשה במפורש. כך, למשל, הגדרת "טובין" בחוק מע"מ כפי שהובאה לעיל מחריגה מעצמה "זכות במקרקעין או בתאגיד", וכן "ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם". היקפו הרחב של המונח "זכות" כתת-סעיף ל"טובין" יסייע לבית המשפט בבואו להכריע בסוגיה בתולית כזו שבפנינו.

12. המחלוקת שבבסיס הערעורים היא מהו "כרטיס השחקן" והאם יש לסווגו כזכות. כפי שציין בית משפט קמא, המונח "כרטיס שחקן" אינו מוגדר בחוק, בתקנות ההעברה או בתקנוני ההתאחדות. יחד עם זאת, בהתבססו על מקורות שונים, הסיק בית משפט קמא כי "כרטיס השחקן מהווה למעשה ביטוי לאגד של זכויות שיש להן שווי כלכלי".

התמקדות במונח "כרטיס שחקן" כדי להכריע בשאלות שבפנינו היא גישה אפשרית, אך לא הייתי אוחז בה. יש במונח זה כדי להטעות, כאילו הכרטיס הוא אשר מועבר מחוץ לארץ לישראל. בדרך זו, הלא-מוחשי הופך לקונקרטי ואיני סבור כי בכך בית משפט זה ייצא ידי חובתו בבואו לסווג את המציאות של ההסכמים בין הצדדים. כאן הגענו ללב המלאכה. דעתי היא כי יש לבחון את החיוב במס על בסיס ההסכמים כפי שהם. הגם שלשון ההסכמים עשויה להיות בעלת משקל ואף בעלת משקל רב, אין להפריז בכגון דא במונח זה או אחר. יש להביט על ההסכמים בכללותם. אם תרצו, בהשאלה: *economic realism* (ריאליזם כלכלי). זאת במיוחד כאשר ההסכמים בין הקבוצות בכל הקשור להעברת שחקנים כפופים לדינים המסדירים את ענף הכדורגל, ובפרט תקנות ההעברה. ראייה זו תואמת את הכלל המקובל בדיני מס שונים, ומע"מ בכללם, לפיו יש לבחון את המהות האמיתית של העסקה (ראו, למשל: ע"א 3815/99 טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(6) 108 (2008); ע"א 1306/99 חוף הכרמל 88 בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד נח(2) 602, 608 (2004); ע"א 10252/05 קרית שדה התעופה בע"מ נ' מנהל מע"מ (3.3.2008); ע"א 5865/11 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ, בפסקה 31 וההפניות שם (14.8.2014)). כפי שנראה להלן, במקרה שבפנינו לשון ההסכמים והמהות הולכות בצוותא חדא. לצד זאת, אין תימה

שכאשר דיני הספורט הם המגרש הרלוונטי, ישנם מאפיינים יוצאי דופן שיש לתת עליהם את הדעת.

13. דיני הספורט הם ענף מיוחד במשפט. הדבר נכון ביתר שאת כאשר עסקינן בספורט קבוצתי. ישנם ענפי ספורט – כדורגל, כדורסל, כדור-בסיס – שלא ניתן לקיים בהם תחרות בדרך של אחד מול אחד. זאת לעומת ענפי ספורט כגון טניס, גולף וריצה – שהתחרות בהם היא אינדיבידואלית – כל אחד בשביל עצמו. על רקע זה, ושיקולים כלכליים אחרים כגון קיומו של מועדון המשוך לעיר מסוימת, נוצר צורך להגדיר את הקבוצה ולקבוע כללים ביחס אליה. שחקנים לא יכולים לבוא ולצאת בכל משחק או להצטרף לכל קבוצה כאוות נפשם. המועדון דורש, אפוא, מיזוג של יחידים לכדי קולקטיב. אין זה שולל שינויים בשיוך הקבוצתי של היחיד, ורבים הם בנמצא, אך נקודת המוצא היא אחרת.

רקע זה דורש הסדר. לצד הכללים במשחקי הספורט עצמם, ישנם הכללים המחייבים לגבי המועדונים והקבוצות. כך ודאי כאשר האחרונים חוצים גבולות וימים. מכאן חשיבות התקנונים של פיפ"א ואופ"א, ובפרט תקנות ההעברה. מציאות זו מכתיבה את אופייה של מערכת ההסכמים המשולשת – בין שתי הקבוצות ובין הקבוצות לשחקן. מערכת זו והרקע הנורמטיבי שלה הם המפתח לתשובה האם התשלומים שהועברו במסגרת ההסכמים מהסוג הנדון מהווים פיצוי עקב הפרה – כטענת המערערות, או שמא תמורה כנגד זכות – כטענת המשיב וכפי שפסק בית המשפט קמא.

לדעתי, בבחירה בין חלופות אלה יש לאמץ את האחרונה. שלושה נימוקים עיקריים לכך: הנימוק הראשון הוא מהות העסקה וההסכמים בין המערערות לקבוצות הזרות; הנימוק השני הוא הדין הרלוונטי ופרשנותו הראויה; והנימוק השלישי הוא לשון ההסכמים עצמם. אפנה כעת לפרטם.

14. באשר לנימוק הראשון – המערערות מדגישות כי התשלומים ששילמו לקבוצות הזרות מהווים פיצוי בגין הפרת ההסכמים בין האחרונות לבין השחקנים. עמדה זו משקפת ראייה המבקשת לנתק בין היבטים שונים של ההסכמים, אך אלה

לא במהרה יינתקו. ההיבט האחד הוא סיום העסקת השחקן על ידי הקבוצה הזרה; ההיבט השני הוא העסקתו על ידי אחת המערערות. מערכת ההסכמים בין הצדדים כורכת בין היבטים אלה לכדי מקשה אחת. מהות ההסכמים, כמו גם תכלית תקנות ההעברה המסדירות את העברת השחקנים בין הקבוצות השונות, אינן מתמצות בסיום חוזי העסקה בין שחקנים לקבוצותיהם. ההיבט השני – של העברתם לשחקן ולהירשם תחת מועדון אחר, בהתאחדות אחרת – הוא בלתי נמנע. הא בהא תליא. מפגש הרצונות בין הקבוצות אינו מצוי רק בתשלום הפיצוי כנגד הפסקת העסקת השחקן על ידי הקבוצה הזרה, אלא גם כנגד העברת השחקן מקבוצה לקבוצה. כל המרכיבים מופיעים בהסכמים בין הקבוצות – transfer-1 payment. עולה כי אלמלא הוודאות הטמונה בהסכמים בדבר העסקת השחקן הזר על ידי מי מהמערערות (בכפוף להסכמתו), לא היה משתלם כל פיצוי לקבוצה הזרה.

במילים אחרות, תכלית ההסכמים היא לבצע שני דברים – במקביל, וליתר דיוק באופן בלתי נפרד: לא זו בלבד שהקבוצות הזרות "משחררות" את השחקנים מכבלי הסכמי העסקתם, אלא שהמערערות גם קולטות את השחקנים לחיקן שלהן. זאת בד בבד עם חתימה על הסכם העסקה חדש בין השחקנים לבין הקבוצות הקולטות (או להסדרת העניין בגוף ההסכם בין הקבוצות). יש, אפוא, לראות את התמונה בכללותה וכיחידה אחת. נקודת מבט כזו מגלה כי התמורה ששולמה על פי ההסכמים איננה בפועל פיצוי בגין הפרה – שאחרת ההתמקדות היא "בהיבט הראשון" בלבד, דהיינו סיום ההסכם בין הקבוצה הזרה לבין השחקן. לנוכח קיומו של "ההיבט השני", שלמעשה כרוך בו – של העברת השחקן לידי מי מהמערערות למען יוכל לשחק אצלן בישראל – נכון לומר כי התשלומים בוצעו כנגד העברת אותה זכות להעסקתו אליהן.

15. הנימוק השני התומך במסקנה כי מדובר בתמורה בגין זכות ולא רק בפיצוי עקב הפרה נובע מהדין הרלוונטי. בהקשר זה טענו המערערות שתי טענות: ראשית, כי תקנות ההעברה הן הדין הרלוונטי היחיד לנסיבות מושא הערעורים, קרי להעברת שחקנים בין התאחדויות כדורגל שונות. על פי קו זה, אין תחולה או נפקות לתקנוני ההתאחדות דוגמת תקנון הרישום, ושגה בית המשפט המחוזי

בהתבססו על אלה. שנית, והעיקרית מביניהן – כי תקנות ההעברה מעידות כי עסקינן בפיצוי בגין הפרה. דין שתי טענות אלה להידחות.

לעניין הדין הרלוונטי, קיימים יחסי גומלין ו"היזון חוזר" בין תקנות ההעברה לבין תקנון הרישום. מחד גיסא, סעיף 12.1 לתקנון הרישום קובע כי העברת שחקן מקבוצה המסונפת להתאחדות לכדורגל בישראל לקבוצה המסונפת להתאחדות כדורגל אחרת החברה בפ"א, תיעשה על פי תקנות ההעברה. מאידך גיסא, תקנות ההעברה קובעות כי העברת שחקן מקבוצה זרה לקבוצה ישראלית – כפי שנעשה בענייננו – מחייבת, לצד הנפקת ITC, גם עמידה בהוראות ההתאחדות הלאומית לעניין רישום שחקנים (ראו עמ' 28 לקובץ פרשנות התקנות). כך שניתן להסיק כי יש להחיל על ההעברות מושא הערעורים גם את הוראות תקנוני ההתאחדות, תוך היקש ובשינויים המחוייבים.

כך או כך, נראה שאין צורך בדבר. זאת מן הטעם שהאבחנה העולה מהוראות ההעברה בתקנון הרישום – בין מצב של הסכמת הצדדים בדבר תנאי העברתו של שחקן לבין מצב שבו לא הושגה הסכמה כזו- עולה למעשה גם מתקנות ההעברה. בהקשר זה הנני חוזר להצגה הרחבה של תקנות ההעברה בפסקה 2 לעיל לחוות דעתי. תקנות אלה מפורטות ורחבות דיין, ומסדירות את היחסים בין השחקן לקבוצות ובין הקבוצות לבין עצמן. בפרט, על פי תקנות אלה, ישנן מספר חלופות לסיום הסכם העסקה בין שחקן לבין קבוצתו – (א) בתום תקופת העסקה עליה סיכמו הצדדים (תקנה 13); (ב) כתוצאה מהפרה חד צדדית על ידי השחקן או על ידי קבוצתו ובהעדר סיבה מוצדקת – שאז ישולמו פיצויי הפרה ואולי אף תוטלנה סנקציות ספורטיביות (תקנה 17); (ג) בהסכמה הדדית אליה הגיעו הצדדים (תקנה 13). יצוין כי אפשרות זו, של הסכמה הדדית, היא גם האפשרות המועדפת על ידי פיפ"א לסיום חוזה שטרם פקע, כחלק משמירת היציבות החוזית בין השחקנים לבין הקבוצות (ראו עמ' 38 לקובץ פרשנות התקנות).

כך אמנם היה בענייננו. מהחומר שבפנינו עולה כי בנקודת זמן כלשהי, טרם סיומם של הסכמי ההעסקה בין השחקנים לקבוצות הזרות, באו הצדדים כולם

בדברים והגיעו לידי הסכמות שלפיהן השחקנים יעברו לשחק בקבוצות המערערות. בניגוד לטענתן של האחרונות, הסכמה כזו אינה שקולה להפרת ההסכם ופיצוי בגינה. כל אחת מהחלופות מוסדרת באופן אחר בתקנות ההעברה. אמנם, כספים החליפו ידיים ואולם בכך לא סגי. לנוכח ההשלכות הכלכליות שיש לטיב הקבוצה ומעמדה ולאיכות שחקניה, אך סביר להניח כי הסכמה הדדית להעברת שחקן מקבוצה לרעותה אינה ניתנת "בחינם" – ותמורתה בצידה. זוהי אמנם התמורה ששילמו המערערות במסגרת ההסכמים.

אכן, מעבר שחקן בין קבוצות אינו אפשרי ללא הנפקתו של ITC, וזו צריכה להיעשות ללא תמורה או התניה. ואולם התמורה ששילמו המערערות במסגרת ההסכמים לא שולמה כנגד הנפקת אישור ההעברה הבינלאומי כשלעצמה. גם בהסכמים בהם התחייבה הקבוצה הזרה לעשות כל שבידה להשלמת הליך העברת השחקן, לרבות בקשר עם הנפקת ITC, לא שולמה התמורה – ולמצער עיקרה – כנגד התחייבות זו. התמורה שולמה כנגד מכירת הזכות בה החזיקה הקבוצה הזרה, להמשיך ולהעסיק את השחקן על ידה – והעברתה למערערות. נקודה נוספת היא כי הנפקת ה-ITC נעשית על ידי ההתאחדות בה חברה הקבוצה הקודמת, ללא תמורה, בעוד שהתשלום בגין ההעברה מוסדר בין הקבוצות. זאת ועוד: מעיון בתקנות ההעברה נראה כי ה-ITC נועד בעיקר לצרכים פרוצדוראליים, קרי תיעוד מסודר של רישום השחקנים בקבוצות ובהתאחדויות השונות. מבחינה מהותית, המקרים השונים בהם מתאפשרת העברת שחקנים בין קבוצות, על השלכותיהם, מנויים בתקנות 13-18 לתקנות ההעברה ותוארו לעיל. בין הפרוצדורה לבין המהות יש חוט מקשר: ITC לא יונפק אם תקופת הסכם ההעסקה בין השחקן לבין קבוצתו הנוכחית לא הסתיימה והצדדים אף לא הגיעו להסכמה הדדית בדבר סיומו המוקדם. במילים אחרות, ITC לא יונפק כאשר קיים סכסוך חוזי בין השחקן לבין קבוצתו – על אודות המעבר או בגין סוגיה אחרת. כאשר עסקינן במעבר שחקנים בין קבוצות בטרם פקע ההסכם בו הם קשורים, הסכמה הדדית בדבר ההעברה היא, אפוא, תנאי הכרחי ומקדים להנפקת ITC. להשלמת התמונה יצוין כי ל-ITC יש לצרף גם עותק של הסכם ההעברה בין הקבוצה הקולטת לבין הקבוצה המעבירה, המעגן את

ההסכמה ההדדית (סעיף 8.2.1 לנספח 3 לתקנות ההעברה). כאמור, כנגד הסכמה זו – ולא כנגד הנפקת ה-ITC גופו, שהיא שלב מאוחר ונפרד – משולמת תמורה.

16. הנימוק השלישי הוא, כאמור, לשון ההסכמים. כפי שצוין בפסק הדין, לשון זו מלמדת כי התמורה ששילמו המערערות לקבוצות הזרות ניתנה כנגד הזכות להעסיק את השחקן על ידן – בין על דרך העברה סופית ובין על דרך השאלה לתקופה קצובה (ראו הדוגמאות בעמ' 17-18 לפסק הדין). אוסיף כי בחלק מההסכמים צוינה במפורש הסכמת השחקן להסכם ההעברה או ההשאלה בין המערערות לבין הקבוצות הזרות, וזאת לצד הסכם נפרד שייחתם בינו לבין קבוצתו החדשה (ראו, למשל, נספחים 7 ו-12 למוצגי המשיב). הצדק עם המערערות בטענתן כי יש לבחון את ההסכמים בחינה מהותית, וכבר הרחבנו כי בחינה זו משקפת כלל יסוד בדיני מס. ואולם על רקע הדברים שנאמרו לעיל, הרי שלשון ההסכמים אך מחרה-מחזיקה אחר מהותה – הכלכלית ממילא – של הזכות.

על "סחר בבני אדם" והתמונה ההסכמית הכוללת

17. טוענות המערערות, כי פרשנות בית משפט קמא מאפשרת, הלכה למעשה, "מסחר" בשחקנים עצמם והעברתם מקבוצה לקבוצה כמטבע עובר לסוחר. במבט ראשון, טענה זו שובה את הלב ומדגישה את הפן הערכי של המשפט. ניתן להציג את הטענה באופן אחר, לפיו פסק הדין רואה בשחקן כנטול אוטונומיה, והרי המשפט – בתחומים רבים ושונים – שם דגש רב על האוטונומיה של היחיד (ראו דנ"פ 404/13 פלוני נ' מדינת ישראל, בפסקה 1 לחוות דעתי (15.4.2015)). אם כן, מדוע לאפשר שינוי המדיניות כטענת המערערות או הגברת דרכי האכיפה כטענת המשיב?

תשובתי היא כי במבט שני ושלישי, הטענה בדבר "סחר בבני אדם" מאבדת את עוקצה. בטרם אבהיר את הטעם לכך, אוסיף מימד. לו הייתי סבור כי ההסכמים פוגעים באוטונומיה של השחקנים ונגועים בסחר בבני אדם – הפתרון המתבקש היה ביטול ההסכמים, ולא ביטול החיוב במס. הסכם שנגוע בסחר בבני אדם מועמד לביטול, בין היתר בשל היותו הסכם הנוגד את תקנת הציבור (ראו

סעיף 30 לחוק החוזים [חלק כללי], התשל"ג-1973). מהצד האחר, היה וההסכם אינו הופך את השחקן לכלי ביד היוצר, שאלת המס או דרך המיסוי תיבחן על פי כללי המס הרלוונטיים. הרי המס לא מוטל על השחקן אלא על הקבוצות. לא בכדי תיק זה מתנהל כערעור מס ולא עוסק ביחסי עבודה בין השחקן לקבוצות. לכך יש להוסיף כי אף המערערות אינן טוענות בדבר העדר חוקיות של ההסכמים עצמם – שהמערערות הן צד להם. טענתן מתמצית בכך שהטלת מע"מ על התמורה ששולמה במסגרתם היא היוצרת בעייתיות ואינה מתיישבת עם זכויותיו של השחקן כאדם בכלל וכעובד בפרט. כאמור, איני סבור כי חיוב המערערות במע"מ פוגע בזכויות השחקן, ואף ספק בעיניי אם האבחנה בין מהות ההסכמים כשלעצמם לבין השלכותיהם המיסויית יכולה לעמוד. עוד אין לשכוח כי כיום מובן כי נכסים בלתי מוחשיים כגון ידע הם ברי מיסוי. כאמור, זכות היא מונח רחב בחוק מע"מ. נחזור, אפוא, לשאלה המקדמית והיא האם מדובר בסחר בבני אדם.

סבורני שזה אינו המצב. ייתכן כי בעבר מצבו של השחקן המקצועי היה פחות ברור. אסתפק בדוגמא אחת. Curt Flood היה שחקן כדור-בסיס בארצות הברית בשנות ה-70 בליגה המקצועית. בשנת 1969 קבוצתו העבירה אותו לקבוצה אחרת תמורת שחקנים אחרים. בקשתו של Flood כי הוא יקבע את גורלו נדחתה על ידי הנציב של ליגת הבייסבול. Flood תבע את הליגה ואת הנציב, בטענה כי הסעיף המאפשר זאת – The Reserve Clause – משול לעבדות. העניין נדון בפני בית המשפט העליון של ארצות הברית בשנת 1972 (Flood v. Kuhn, 407 U.S.) (258). נפסק, בהחלטה של 5 מול 3, לטובת הליגה ונגד Flood. ברם, כבר בשנת 1970 בעלי הקבוצות הסכימו להעניק זכות וטו לשחקן עם ותק של 10 שנים, כאשר ה-5 האחרונות באותה קבוצה, על כל העברה שלו; ובשנת 1975 ביטלו את ה-Reserve Clause כליל.

בענייננו, אין כופים על השחקן העברה. יש להדגיש: ההסכמה להעברת השחקן כללה גם את הסכמתו שלו. הסכמת השחקן למעבר היא נדרשת ואף הכרחית. היא תנאי בלעדיו אין. המערערות לא יכולות היו להתקשר עם הקבוצות

הזרות להעברת הזכות להעסקת השחקן אליהן, מבלי שנלווה לכך רצונו של השחקן לעבור ולשחק במסגרתן.

הקביעה כי במסגרת ההסכמים הועברה הזכות להעסקת השחקן אינה שקולה לאמירה כאילו הועבר השחקן עצמו, משל היה חפץ. אדרבה, הסתכלות רחבה זו מלמדת כי הסכמתו של השחקן היא תנאי נפרד ונחוץ להשלמת המעבר, וכי להסכם בין הקבוצות אין כל משמעות מעשית אם לא נלווה לו הסכם בין השחקן לבין הקבוצה החדשה, כמובן בהסכמתו של הראשון. השחקן הוא אדון לעצמו, ופרשנות המשיב ופסק הדין אינם גורעים מאדנות זו. כאמור, לא ניתן לכפות עליו לשחק בקבוצה שאינו מעוניין לשחק בה.

יזכר, כי לצד הסכם ההעסקה בין השחקן לבין הקבוצה הזרה, השחקן כפוף גם לתקנוני פיפ"א, המכירים כאמור באפשרות של סיום הסכם זה בהסכמה הדדית. עם תום תקופת ההסכם – חופשי השחקן לשחק בכל מועדון בו יבחר, והוא משוחרר מכל חבות כלפי קבוצתו הנוכחית. כרטיס השחקן – הזכות להעסקתו – היא למעשה בידיו, והוא שבוחר למי להעניקה. לא כך הוא במהלך חייו של ההסכם, ושחרורו של השחקן במצב כזה כרוכה (למצער) בתשלום פיצויים.

זוהי, למעשה, גם הקביעה שביסוד הלכת בוטמן – אליה מפנות המערערות – שהוזכרה לעיל. ואולם, יש לאבחן בין שנקבע שם לבין שחל כאן. שם נקבע כי עם פקיעת ההסכם בין הצדדים, הקבוצה בה היה רשום השחקן אינה נהנית מזכות או מעמד כלשהו, והיא אינה רשאית למנוע את רישומו בקבוצה אחרת שכן הדבר מנוגד לחופש התנועה והעיסוק של השחקן. בענייננו, לעומת זאת, מדובר על מעבר שחקנים במהלך תקופתם של הסכמי ההעסקה שלהם. עד לפקיעתם של אלה – הקבוצה הזרה, שבה רשום השחקן ואצלה הוא מתאמן ומשחק, היא שמחזיקה בזכות להעסיקו ולהשתמש בשירותיו – בידיעתו ובהסכמתו של השחקן מראש. השחקן יכול אמנם (בדיעבד או במהלך תקופת ההסכם) לשלול ממנה זכות זו, בניגוד לרצונה, אם יבחר מסיבה כלשהי שלא לשחק במסגרתה. ואולם, בהעדר סיבה מוצדקת הדבר ייחשב להפרה, המקימה לקבוצה זכות לפיצויים. עניין אחר הוא

בנסיבות שבהן הקבוצה מטכימה לכך שזכות זו תישלל ממנה, במהלך חייו של הסכם ההעסקה, תוך הסדרת התנאים למתן הסכמה זו מול השחקן או הקבוצה המעוניינת בשירותיו.

העיקר הוא, כי במודל הקיים של ההסכם המשולש, שתי הקבוצות זקוקות להסכמת השחקן. המע"מ מוטל על פעולה חוזית ביניהן, לפיה הזכות להעסקת עוברת מקבוצה אחת לקבוצה השנייה. אין בכך סחר בבני אדם, אלא חוזה שמשקף את הבחירה של הצדדים, ובראש ובראשונה הבחירה של השחקן, היכן ישחק.

18. נזכיר את דברי נמדר שהובאו לעיל, שלפיהם נכסים בלתי מוחשיים "מהווים זכות משפטית ערטילאית המקנה לבעליה את היכולת לפעול בצורה מסוימת או להימנע מפעולה מסוימת" והם כוללים, בין היתר "זכויות על פי חוזים שונים או על פי חוק לפעול בצורה מסוימת". אכן, כל עוד הסכם ההעסקה בין הקבוצה לשחקן לא פקע, הקבוצה היא המחזיקה בזכות להעסקתו. זאת הן מכוח חוזה (הסכם ההעסקה), והן מכוח תקנוני פיפ"א. כפי שצוין, תקנונים אלה קובעים כי שחקן יכול להיות רשום בקבוצה אחת ובהתאחדות אחת בלבד בזמן נתון, וכי אינו רשאי לשחק עבור קבוצה שאינו רשום בה.

המערערות טוענות, כי יש לראות בשחקן ככל עובד אחר המבקש לסיים את חוזה העסקתו טרם זמנו. זאת, בכפוף לתשלום פיצויים – מעין "קנס עזיבה מוקדמת", כלשונו. ואולם השוואה זו אינה מביאה בחשבון את ייחודיות המטרייה דנן. למעשה, זוהי ראייה חלקית ובסופו של דבר מעוותת של מציאות ההוראות המחייבות את השחקן והקבוצות. הגבלת המעבר של שחקנים בין קבוצות במהלך תקופת הסכמי העסקתם אינה נובעת רק מהסכמים אלה. השחקנים, הקבוצות וההתאחדויות השונות מחויבים כולם לתקנוני פיפ"א ולהוראותיהם. אלה מתווים את חוקי המשחק – תרתי משמע. על פיהם, שחקן אינו יכול לשחק במועדון שאינו רשום בו, וכן אינו יכול להיות רשום ביותר ממועדון אחד. מגבלות אלה נועדו להסדיר ולפקח על העברת השחקנים בין קבוצות שונות, באופן שיאזן בין האינטרסים השונים של הצדדים ומתוך שיקולים כלליים של קידום ענף הכדורגל.

השחקנים, הקבוצות וההתאחדויות מודעים למגבלות אלה וכפופים להן. כך המצב שנוצר אינו נובע רק מההסכמים אלא גם מהכללים שמחוצה להם.

19. בטרם סיום דיון זה ולהשלמתו, יש לדחות גם את טענתן החלופית של המערערות, שלפיה יש לראות ב"כרטיס השחקן" כמסמך סחיר שאינו בא בגדר "טובין" ולכן אינו חייב במע"מ. "מסמך סחיר הינו מסמך הממזג בתוכו את החיוב האובליגטורי כך שהעברת החפץ עצמו מעבירה גם את הזכות הצמודה אליו" (נמדר, בעמ' 108). לשון אחר, "ייחודו של המסמך הסחיר הוא בכך שאין הוא רק מעיד על קיומה של זכות... אלא הופך את המסמך לחפץ שניתן לסחור בו" (יעקב פוטשבוצקי מס ערך מוסף 30 (מהדורה שישית), התשס"א-2001). הכוונה היא, בעיקר, לשטרות מכל סוג (שטרי חוב, שטרי חליפין ושיקים), ניירות ערך למוכ"ז וכיוצא באלה. העברתו של מסמך סחיר ככזה די בה כדי להעביר את הזכויות שהוא מגלם. ואולם, מקובלת עליי עמדת בית משפט קמא, שלפיה העברת כרטיס השחקן כשלעצמו בין קבוצות שונות אין די בה, שכן ההסכם בין הקבוצות אינו עומד לבדו. הוא קשור, כאמור, בהסכם ההעסקה בין השחקן לבין הקבוצה החדשה ובפרט בהסכמת השחקן למעבר.

סיכומם של דברים עד כה: במסגרת ההסכמים רכשו המערערות – באופן קבוע או לתקופה קצובה ובהשאלה – זכות להעסקת השחקן על ידן, זכות שהייתה מוקנית עד אז לקבוצות הזרות. זכות זו היא בעלת ערך כלכלי, ולכן נכללת בהגדרת "טובין" לפי חוק מע"מ. הקביעה כי לפנינו "זכות" סוללת את דרכנו לשאלת ההמשך, הקשורה בה: האם זכות זו יובאה לישראל על ידי המערערות? לבחינה זו נפנה כעת.

ב. האם הזכות יובאה לישראל?

20. חובה להפנות את זרקור ההכרעה למונח "יבוא". ברם אין הוא עומד לבדו. כפי שצוין, סעיף 2 לחוק מע"מ קובע כי מס יוטל על "יבוא טובין". הבהרנו לעיל מדוע נכון להדגיש את תת-ההגדרה של זכות כחלק מטובין. מהו, אפוא, יבוא זכות? בדומה למונח "זכות", גם המונח "יבוא" אינו מוגדר בחוק מע"מ. לצד מכנה

משותף זה, מקיימים המונחים "זכות" ו-"יבוא" סוג של יחסי גומלין ביניהם. טיב הזכות המועברת משפיע על בחינת השאלה האם יובאה. כך, למשל, ניתן לקבוע בנקל מהו מועד היבוא של כסאות מנהלים מחו"ל לישראל. הנכס הוא מוחשי, ועם הגעתו לארץ – הרי שהוא יובא. בנכסים בלתי מוחשיים הדברים אינם פשוטים כל כך. ובכל זאת, מורכבות אינה מקנה פטור מהכרעה.

על פי פקודת הפרשנות [נוסח חדש], יבוא הוא "הבאה או גרם הבאה לישראל, בים, ביבשה או באוויר". פקודת המכס [נוסח חדש] מסדירה את ייבואם של נכסים מוחשיים, ובהקשרם של אלה – הבסיס לגביית המכס הוא השימוש או הצריכה של הטובין בישראל. בפסק דינו של בית משפט קמא אומצה עמדת המשיב, שלפיה יש להפעיל מבחן זה גם על נכסים בלתי מוחשיים, לנוכח העובדה שחוק מע"מ מטיל מס גם על ייבואם של אלה. כך או כך, מבחן זה אינו מעורר קושי בתיק זה. הטעם לכך הוא כי ממילא אין טענה שהשחקנים אינם פעילים בארץ. לכן תחילה ראוי להדגיש את הגדרת המונח "יבוא" על פי פקודת הפרשנות. ההגדרה שמה דגש על הנעה – ובמקורו של טובין או זכות – מחוץ לארץ לארץ.

ההסכמים בין המערערות לבין הקבוצות הזרות לא הסתפקו בשחרורם של השחקנים מ"אחיזתן" של הקבוצות הזרות, אלא הוסיפו וקבעו את העסקתן על ידי המערערות דווקא ובישראל. חיזוק לכך קיים בהסכמי ההעסקה שנקשרו במקביל בין המערערות לבין השחקנים, להעסקת האחרונים בישראל. המערערות הן קבוצות ומועדוני כדורגל הרשומים ופועלים בישראל. המערערות ודאי לא רכשו את הזכות להעסקת השחקן על ידן כדי שתמומש במדינה אחרת או על ידי קבוצה אחרת. די בכך, לשיטתי, כדי לקבוע שהזכות יובאה לישראל על ידי המערערות. במיוחד אמורים הדברים משעה שבפועל וככלל, השחקנים אכן הגיעו לישראל על מנת להירשם בקבוצות המערערות, להתאמן במסגרתן ולשחק בשורותיהן – הלוא הם מרכיבי הזכות מושא ההסכמים. זוהי הנקודה המסכמת. נדמה כי הקושי ביישום ההגדרה של יבוא טובין – למעשה יבוא זכות – איננו במרכיב של יבוא אלא במרכיב של זכות. רוצה לומר, כי משנקבע שאכן ההסכמים עוסקים בהעברת הזכות להעסיק את השחקן, ברי כי זכות זו טומנת בחובה את העברת אותה זכות

מחוץ לארץ לארץ. השחקן אשר שיחק לפני שנה בחוץ לארץ אצל הקבוצה הזרה, עובר לשחק עבור הקבוצה הישראלית בארץ. המרכיב של יבוא תואם את מערכת ההסכמים המשולשת בין הקבוצות הזרות, המערערות והשחקנים.

לטענת המערערות, המבחן הראוי בשאלת היבוא הוא מקום אכיפתה של הזכות. לדין, ההסכמים מכילים תניית שיפוט המפנה את בירור הסכסוכים למוסדות פיפ"א הממוקמים בשוויץ, ולכן לא ניתן לומר כי הזכות יובאה לישראל. גם טענה זו יש לדחות. ראשית, תניית השיפוט אינה כלולה בכל ההסכמים. שנית, אמנם זכות תביעה (Chose in Action) יכולה להיות זכות רכושית בעלת ערך כלכלי (וראו עניין רוזין), אך תיתכן כמובן זכות רכושית בעלת ערך כלכלי שאינה זכות תביעה. זהו, לדעתי, המצב כאן.

המסקנה המתגבשת היא כי הזכות להעסקת השחקן, שאת תמורתה שילמו המערערות במסגרת ההסכמים, יובאה על ידן לישראל. אשר על כן, מתקיים בענייננו "יבוא טובין" כלשון סעיף 2 לחוק מע"מ. נפנה כעת לבחינת טענותיהן הנוספות של המערערות.

ג. מדיניות של המשיב ושל בית המשפט

21. שני פנים לסוגיית המדיניות במקרה זה. אחד דיוני הנוגע למדיניות המשיב והאחר פרשני הנוגע למדיניות בית המשפט.

באשר לראשון, אין מחלוקת כי במשך שנים לא חייב המשיב את קבוצות הכדורגל הישראליות במע"מ בגין הבאת שחקנים מקבוצות זרות לשחק אצלן. בפסק הדין נקבע כי המערערות לא הוכיחו כי חיובן במע"מ כעת נבע משינוי מדיניות. עמדת המשיב שלפיה מדובר בהגברת האכיפה בלבד, שהיא ממילא מדגמית משיקולי משאבים, לא נסתרה. אף אם מדובר היה בשינוי מדיניות, חלקי או מלא, אין בכך פסול בענייננו. בנקודה זו, וכפי שהובהר, חיוב המערערות במע"מ מתבסס על הוראת סעיף 2 לחוק מע"מ, שנקבעה עם חקיקת החוק לפני עשרות שנים. אין לכן מקום לטענת המערערות לפיה שינוי מדיניות המשיב, הגורר

חיובן במע"מ, צריך להיעשות על פי חוק. דווקא חיובן במע"מ מהווה קיום הוראות החוק, גם אם אלה לא קוימו בעבר – מסיבות פנימיות מוצדקות, לפחות על פני הדברים. דהיינו, החידוש בפעולת הגבייה לא הופך אותה, כשלעצמה, ללא-חוקית. גם אם תיתכנה נסיבות בהן נישום מסוים מעלה טענה בעלת משקל רב כנגד שינוי במדיניות הגבייה, נסיבות מקרה זה, כאמור, אינן נמנות ביניהן ולו מבחינת הנחת תשתית ראויה במהלך הדיון בפני בית המשפט המחוזי. כמובן, זהו השלב להציג ולבסס טענה מעין זו. יצוין כי הצדדים הסכימו שהדיון יתנהל ללא שמיעת ראיות או חקירות. בנסיבות אלה, איני סבור כי הטענה הדיונית בדבר שינוי המדיניות על ידי המשיב יכולה לסייע למערערות.

22. באשר למדיניות בפן הפרשני. מבין השיטין עולה הטענה כי אין לסווג מעבר שחקן מקבוצה לקבוצה כטובין משום שמדובר, לכל היותר, בזכויות "ספורטיביות". על פי קו זה, המונח "טובין" אינו מתקשר באופן טבעי להעברת זכויות של שחקן כפי שהוא מתקשר להעברת כסאות מנהלים למשל, כדוגמא שהובאה לעיל. לכך אשיב בשלושה מישורים. הראשון, המגמה בחוק מע"מ היא להרחיב את היקף תחולתו. כמובן, הדין תוחם את היקף ההרחבה, אך כפי שהראינו לעיל, עסקינן בזכות שנופלת בגדר הגדרות החוק. השני, ובהמשך למישור הראשון, מהניתוח לעיל עולה כי הפרשנות לפיה הרשות מוסמכת על פי דין לגבות מס היא לא רק תוצאה אפשרית אלא אף מתבקשת. השלישי, הרשת הרחבה של חוק מע"מ חלה על עסקים, יחידים, פעילויות וגופים שונים – קטנים כגדולים – בחברה. על רקע זה, אף אם כפות המאזניים הפרשניות היו מעוינות, ואין זה המצב, קשה להלום מבחינת מדיניות מדוע העברת שחקן ספורט מקצועי מחוץ לארץ לארץ תהיה בגדר בן חריג. בהקשר זה נאמר, כי *Sport is a game, Spectator sport is entertainment, Professional sport is business, and usually – big business*. עסקינן בעסק ואף עסק מורכב וכלכלי, שמעורבים בניהולו כספים רבים בארץ ומחוצה לה. אמנם, המערערות מסווגות כמלכ"ר, ועולה כי זו נחלתן של קבוצות רבות, אך אין במעמד זה כשלעצמו לפטור אותן מחיוב במע"מ כאשר מדובר בייבוא טובין. ושוב נדגיש – במובנים רבים הספורט המקצועי הוא עסק לכל דבר.

למניעת כל אי-הבנה, יצוין המובן מאליו: בית המשפט פוסק על פי הדין. הוא איננו קובע מדיניות כלכלית של גביית מס ערך מוסף. ההשלכות הכלכליות של תוצאת החיוב במע"מ הן כמובן בנמצא. הכרעה זו, שהיא בגדר מסקנה משפטית ביחס לדין הקיים, איננה מסתייגת או ממליצה על אפשרות לשינויו.

ד. חוקיות השומות

23. המערערות טענו כי על השומות להתבטל מחמת שהוצאו שלא כדין. על פי הנתען, חוק מע"מ קובע מסלולים ברורים ונפרדים לקביעת מס לעומת הוצאת שומה, ואילו המשיב לא הקפיד על כך ולמעשה ערבב ביניהם. מדובר על סעיפים 76-77 לחוק מע"מ. הראשון עוסק בקביעת מס, כאשר חייב במס לא הגיש דו"ח תקופתי; והשני עוסק בשומה לפי מיטב השפיטה, כאשר החייב במס הגיש דו"ח תקופתי והמנהל מצא כי אינו מלא או אינו נכון.

אין לקבל טענה זו שמהווה, למעשה, טענת סף במסגרת תיק זה. כך בשל מספר נימוקים. ראשית, המערערות זנחו את הטענה במהלך הדיון המסודר והמרחיב בעל פה שהתקיים בפנינו. נדמה כי בדין נהגו כך. המשיב ערך שומה עניינית בגדרה קיבלו המערערות הזדמנות להעלות את כל השגותיהן. משמע, אינני מוצא כי גם לשיטת המערערות נפגעה זכות דיונית כלשהי להתגונן נגד ההליך. כך גם במסגרת הדיון שהתקיים בפני בית המשפט המחוזי. בראייה רחבה זו, אין כל הצדקה עניינית במסגרת הערעורים דנן לדחות על הסף את השומה ולאיין בשל כך את החיוב במס. לצד זאת נעיר, אף אם למעלה מן הצורך בתיק זה, כי טוב יעשה המשיב אם ככלל יקפיד על ניהול ההליכים על פי המסלול הראוי. זאת תוך מתן דעתו לאפשרויות השונות וקביעת נהלים בהתאם – ככל שיש חסר בנושא.

סוף דבר

24. בסיומה של דרך, באתי לכלל מסקנה כי עסקינן בייבוא טובין המקימים חבות של המערערות במע"מ. עוד סבורני כי אין בטענותיהן האחרות של המערערות כדי לשנות ממסקנה זו. לפיכך, אציע לחבריי לדחות את הערעור. עוד יוצע כי

המערערות בע"א 7883/12 תשאנה, ביחד ולחוד, בשכר טרחת עו"ד והוצאות משפט בסך של 45,000 ש"ח, והמערערות בע"א 8653/12 תישא בשכר טרחת עו"ד והוצאות משפט בסך של 15,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט צ' זילברטל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט ח' מלצר:

אני מצטרף בהסכמה לפסק דינו המקיף של חברי, השופט נ' הנדל.

ארשה לעצמי להעיר כי בהסדרים, מושא הערעורים, עלולים להיות אף היבטים של דיני ההגבלים העסקיים (עיינו והשוו: פרק 4 (The Sporting Exception: Form and Substance) ופרק 5 ("EC Competition Law and Sport") ב-RICHARD PARRISH AND SAMULI MIETTINEN, THE SPORTING EXCEPTION IN EUROPEAN UNION LAW (T.M.C. Asser Press 2008). יחד עם זאת נושאים אלה, והשלכותיהם על עניננו – לא עלו בפנינו ולכן לא אוסיף פה כל התייחסות לגביהם, מעבר לציון העובדה הנ"ל.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק הדין של השופט נ' הנדל.

ניתן היום, כ"ו בתמוז התשע"ה (13.7.2015).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 12078830_Z08.doc מא
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il