



בית המשפט המחחי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס ומע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

בפני כב' השופטת דנייה קרת-מאיר

המערעות

1. בני יהודה ואח'
 (המערעת ב-ע"ש 1200/07 ו-9 אח')
 ע"י ב"כ עוה"ד ג'ק בלנגה ו/או דורון איתני

2. מכבי אבשלום פתח-תקוה – מחלקת כדורגל
 (המערעת ב- ע"ש 1052/08)
 ע"י סלע מנדל, מנהל בעמותה

- נ ג ד -

המשיב

מנהל מס ערך מוסף תל-אביב 3
 ע"י ב"כ עוה"ד יוסי טופף
 פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

פסק דין

המערעות אשר הגישו תשעה ערעורים שנידונו במאוחד, הגיעו להסדר דינוני על פיו לא יתקיימו חקירות של עדי הצדדים והערעורים נקבעו לסיכומים בכתב. בע"ש 1052/08 התקיים דיון במעמד הצדדים. מייצג המערעת מר **מנדל** התחייב להגיש תרגום לעברית של מסמך אשר הוגש בצרפתית. אולם, תרגום זה לא הוגש. לגופו של עניין, ויתר ב"כ המשיב על חקירת המצהיר מטעם המערעת – מכבי אבשלום פתח תקוה (להלן: "**מכבי פתח תקוה**"). מר מנדל חקר את העד מטעם המשיב והצדדים סיכמו בכתב בנפרד בערעור זה. עם זאת, לאור המחלוקת המשותפת הקיימת בכל התיקים ניתן על ידי פסק דין במאוחד, כך שיחול על כל הערעורים המפורטים לעיל.

1 מתוך 29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

1. נימוקי הערעור

הערעורים הוגשו בהתאם להוראות סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו – 1975 (להלן: "החוק") ובהתאם לסעיף 64 (א) לחוק.

המערערות הן קבוצות ספורט העוסקות בכדורגל ורשומות אצל המשיב כמלכ"ר.

במהלך השנים הרלבנטיות רכשו המערערות או שאלו זכויות להעסקת שחקני כדורגל מקבוצות ספורט זרות בחו"ל.

לדברי המשיב, זכויות אלה מעניקות לקבוצת הספורט יכולת להעסיק את אותו שחקן כך שיתאמן וישחק במסגרתה. בתמורה לזכות להעסקת השחקנים שולמו על ידי המערערות סכומים שונים לקבוצות זרות.

עמדתו של המשיב היא כי הזכויות שנרכשו נכללות במסגרת נכסים בלתי מוחשיים אשר יבואם לישראל מחייב בתשלום מס ערך מוסף.

בעקבות רכישת או שאילת שחקן הוצאו על ידי המשיב חיובי מס לקבוצות כדורגל שונות – הן למערערות והן לקבוצות נוספות שלא הגישו ערעורים.

השגות המערערות על החלטות המשיב – נדחו.

המערערות טענו כי המשיב, בידעו כי מלכ"ר אינו רשאי לקזז מס תשומות בגין רכישת טובין - בין שהם מוחשיים ובין שהם בלתי מוחשיים או בגין קבלת שירותים, מבקש לשנות סדרי עולם ולהטיל על המערערות מס בגין ייבוא טובין.

המערערות טענו כי אין מקום לקביעת המשיב על פיה רכשו זכות רכושית בעלת ערך כלכלי העונה להגדרת "טובין". המשמעות המשפטית של דרישת המשיב היא תשלום מס ערך מוסף עבור זכויות שימוש ומסחר בבני אדם.

אין מקום להפריד בין שחקן בשר ודם לבין הזכויות בו ולא ניתן לסחור בבני אדם.

הזיקה הרלוונטית הנוגעת לשחקן היא מתן שירותים ולא רכישת נכס.

הזכות אינה אלא שירות וככזו אינה יכולה להיות מיובאת.



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

כמו כן, אין המשיב מסביר כיצד ניתן לצרוך שירות של שחקן כדורגל או כיצד ניתן לצרוך זכויות בשחקן כדורגל, שהרי השחקן מספק שירותיו ככדורגלן שכיר והמועדון משתמש בשירותיו.

בנוסף לכך, לא ברור מדוע המערערות עונות להגדרה של "בעל הטובין" ולא ברור מתי התבצע "ייבוא הטובין".

נטען כי המערערות אינן עונות לחלופות המוזכרות בהגדרת סעיף 16 (ג) לחוק ונטל ההוכחה מוטל לפתחו של המשיב.

המערערות הפנו לתקנון התאחדות הכדורגל העולמית, אשר שולל לטענתן את האפשרות לרכוש "זכויות בשחקן" –

"הזכויות" הן תשלומים ששולמו לקבוצות עבור הפרת חוזה העסקה בינן לבין השחקנים. קיימת פסיקה של FIFA (תקנון ההתאחדות העולמית לכדורגל) הקובעת שאין זכויות קנייניות בשחקן אלא תשלומים עבור הפרת חוזה.

כמו כן, פורט הליך החתמת השחקן, רישומו ופניה ממועדון חדש המתעניין בשירותיו:

1. השחקן נרשם כמקצוען תחת מועדון כדורגל רשום (להלן: "כרטיס שחקן").
2. רישום השחקן כולל את שמות המועדונים שבהם שיחק מהיותו בן 12 ועד להפיכתו למקצוען.
3. כל מועדון שבו שיחק השחקן זכאי לקבל פיצוי עבור הוצאות אימון השחקן, באופן יחסי לשנים ולמועדים בהן שיחק במועדון, והכל על פי התקנות.
4. השחקן אינו יכול להיות רשום ביותר ממועדון אחד בנקודת זמן.
5. שחקן רשום בלבד רשאי לשחק כדורגל במועדון רשום.
6. השחקן חותם על הסכם העסקה עם מועדון כדורגל שאינו עולה על חמש שנים.
7. מועדון שמעוניין בשחקן פונה לסוכן או למועדון המעסיק ומביע התעניינות בשחקן.



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

8. המועדון המעסיק מסכים או מסרב לניהול המו"מ עם השחקן. במקרה של סירוב ימתין המועדון המעוניין והשחקן עד לשישה חודשים טרם סיום העסקתו על מנת שיוכל לנהל משא ומתן. במקרה של הסכמה מתנהל משא ומתן משולש בין השחקן, המועדון או המעסיק לגבי תנאי שחרור השחקן ממעסיקו הנוכחי והחתמתו כשחקן מעוניין.

כאשר אחד מהצדדים אינו מרוצה מחוזה ההעסקה קיים אינטרס משותף לביטול העסקה ולאיתור מועדון חלופי במסגרתו ישחק השחקן.

כאשר השחקן מבקש להפר את החוזה באופן חד צדדי, אין המועדון מאלץ אותו לשחק עבורו.

כאשר השחקן יבקש לנהל משא ומתן עם קבוצה אחרת, תתערב FIFA ותטיל קנס על הקבוצה המעוניינת ולא תאפשר לשחקן לעבור לקבוצה חדשה.

כאשר המועדון המעסיק יבקש להעביר שחקן למועדון אחר משיקולים מקצועיים או כלכליים והשחקן יסרב לשחק עבור המועדון המעוניין, לא תתבצע עסקה שכן לא ניתן לכפות על שחקן לשחק עבור קבוצה שאינו מעוניין לשחק בה.

פורט הליך העברת שחקן ממועדון מעסיק למועדון מעוניין.

נאמר כי מתנהל משא ומתן בין המועדונים ונקבע תשלום פיצוי הכולל מספר פרמטרים.

שחקן רשאי לפנות למועדון המעסיק ולבקש לסיים את חוזה העסקתו, בדיוק כפי שעובד מהשורה יכול לבקש ממעסיקו להשתחרר מחוזה עבודתו ולעבור לעבוד בחברה אחרת.

בצד ההגבלות קיימות סנקציות נגד שחקן המפר חוזה ללא הסכמת מועדון הכדורגל. הפרה חד צדדית יכולה להסתיים באיסור על השחקן להשתתף במשחקים המאורגנים על ידי FIFA.



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

כאשר שחקן עובר לקבוצה אחרת שככל הנראה תפרסם דרכו נותני חסות אחרים, נפגעת ההשקעה של נותן החסות המקורי. לפיכך, הוא רשאי לדרוש פיצוי מסוים מהמועדון המעסיק ובייחוד אם הוא קיבל לידי פיצוי עבר הפרת החוזה. נטען שעולה מכך שהפיצוי אינו מהווה זכות שימוש בשחקן, אלא הוא ניתן עבור הפרת החוזה בלבד.

לדברי המערערות, עולה מכל האמור לעיל כי הפיצוי ניתן בשל הפרת החוזה ולא עקב רכישת זכויות בשחקן. הפיצוי יכול שיהיה תשלום עבור האימון והקידום המקצועי שעבר השחקן, עבור נותני החסות, כהחזר הוצאות הקשורות עם השחקן או תשלום וירטואלי שימומן על ידי השחקן עצמו בעקיפין וזאת בעקבות רצון לעבור מועדון. בכל מקרה, כל תשלום מבוצע בהסכמת הבעלים האולטימטיבי של הזכות לשחק – השחקן עצמו.

המערערת טענה כי לכל היותר היא מייבאת את שירותי השחקן מהמועדון ולפיכך מדובר ביבוא שירותים.

עוד נאמר כי מדינת ישראל מעודדת קבוצות כדורגל לייבא שחקנים זרים, על ידי מתן הקלה בשיעורי המס לשחקן עצמו ולקבוצות כדורגל אשר מעסיקות את השחקנים. המחוקק קבע הוראה חריגה בדין לפיה במשך ארבע שנים השחקן יחשב "תושב חוץ" לצורך החבות במס בארץ.

הטלת מס ערך מוסף בגין ייבוא שחקנים חותרת תחת ההוראות המפורשות של המחוקק המיועדות לעודד את יבוא השחקנים.

המערערת הפנתה לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "פקודת מס הכנסה"), כדי לתמוך בטענה לפיה קבלת עמדת המשיב תגרום לאנומליה בין הסיווג אשר ניתן לייבוא שחקן בפקודת מס הכנסה - לבין הסיווג אותו מבקש המשיב ליתן לאותה פעולה במסגרת חוק מע"מ.

עוד נאמר, לחלופין, כי יש לראות בכרטיס השחקן בגדר מסמך סחיר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

פרק ההגדרות בסעיף 1 לחוק ממעיט מהגדרת "טובין" את ה"מסמכים הסחירים" והזכויות בהם.

גם החוק מאפשר העברת זכויות במסמך הסחיר, שעל פניו, מתאים למצב של החלפת "אישור המעבר" בין המועדונים.

המערערות חזרו וטענו כי מדובר בשינוי מדיניות:

המשיב לא הופתע לגלות שהמערערות ומועדוני כדורגל אחרים מייבאים שחקנים מחו"ל, שהרי שחקנים זרים משחקים בליגות הישראליות מזה שנים רבות. העסקאות נשוא הערעורים בוצעו לאורך שנים ופורסמו בתחום הספורט מדי יום באמצעות התקשורת, כאשר רק שינוי מדיניות הביא להצפת הנושא.

נטען ששינוי מדיניות אינו ראוי להתבצע על דרך הוצאת שומה. יש לבצע את השינוי באמצעות שינוי חקיקה או הבהרה בהוראות מקצועיות ומפורטות שתחולתן עתידית. שומת המשיב שהוצאה רטרואקטיבית פוגעת באופן בלתי הפיך בתקציבים ובזכויות הקניין, לאור ההתנהלות בהתאם לתקציבים שנקבעים מראש.

עוד יש לציין כי בערעורים אשר הוגשו על ידי בית"ר ירושלים (ע"ש 1060/08) ומכבי חיפה (ע"ש 1220/07) נטען כי על המערערות להיות מסווגות כעוסק ולא כמלכ"ר.

כפי שציין המשיב בסיכומים, סיווג המערערות לעניין מע"מ אינו קשור לעצם סוגית החיוב במע"מ בשל ייבוא טובין בלתי מוחשיים.

בכל מקרה, בסיכומי המערערות נאמר במפורש בסיום הסיכומים כי שאלת סיווג קבוצות הכדורגל כמלכ"ר ולא כעוסק - היא סוגיה אשר תבחן בנפרד לערעורים הנוכחים.

לכן לא התקיים דיון בשאלה זו במסגרת פסק הדין הנוכחי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

בערעור אשר הוגש על ידי מכבי פתח תקוה (ע"ש 1052/08) נטען כי המערערת רשומה כמלכ"ר ואינה חייבת במס עיסקאות ובדוח תקופתי למעט בגין עיסקת אקראי. בתחילת 2002 ניהלה המערערת מו"מ עם שחקן כדורגל זר כדי שיבוא לישראל ויישחק עד מאי 2002.

השחקן לא היה במעמד של שחקן חופשי וקבוצתו התנתה את מתן ההסכמה לשחררו/להשאילו בקבלת תמורה כספית.

הקבוצה בה שיחק בקונגו אישרה להעביר לישראל את טופס השחרור ועם קבלתו הוצא לו כרטיס שחקן.

עם תום התקופה יצא השחקן מישראל.

ביולי נוהל מו"מ חדש עם השחקן ועם הקבוצה, והוסכם כי השחקן יישאר בקבוצת המערערת שתי עונות כדורגל בתמורה ל- 20,000 דולר.

עם סיום העסקתו לא קיבלה המערערת תמורה.

בשנת 2007 הוצא שומה על ידי המשיב בגין התמורה אשר שולמה בפעם השנייה בסך 20,000 דולר.

נטען כי מאחר והמערערת היא מלכ"ר אין היא חייבת במס עיסקאות.

מאחר ולא הוגש דוח תקופתי אין מקום לשומה על פי הוראות 77 לחוק.

עוד נאמר כי אף אם אותו סכום של 20,000 דולר מהווה ייבוא טובין בלתי מוחשיים, הרי שאין מקום להחיל את הוראות סעיף 6 ג' לתקנות מע"מ.

אין לראות באדם כטובין.

התשלום לקבוצה בחו"ל לא הביא למערערת כל זכות רכושית בעלת ערך כלכלי.

כרטיס השחקן אשר הוצא בישראל מאפשר לשחקן לשחק בישראל ואיננו זכות רכושית.

הסכמת הקבוצה מחו"ל, הסכמת השחקן, כרטיס השחקן והשחקן עצמו הם דבוקה אחת ולא ניתן להפריד ביניהם.



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

הסך של 20,000 דולר ניתן בגין הסכמת הקבוצה מחו"ל לשחרר את הקבוצה, והיא ניתנה על גבי מסמך שהוא מסמך סחיר.

עוד נטען כי המשיב לא חייב את המערערת במשך שנים בתשלום המס, ואין מקום לחייב את המערערת עתה.

בסיכומים הדגישה המערערת את העובדה כי עם סיום העסקתו של השחקן לא קיבלה המערערת כל תמורה כספית; את אי החוקיות בהוצאת השומה לפי סעיף 77 לחוק; את נושא החיוב הרטרואקטיבי; את מהות הזכות; את הזכות הכלכלית של הקבוצה הקולטת.

כמו כן, נטען כי בניגוד לפטנט ותמונה שהם בגדר טובין, הן כנכס בלתי מוחשי והן כנכס מוחשי, הרי ששחקן כדורגל אינו בגדר דומם ואין מקום לסחור באנשים.

2. תשובת המשיב

המשיב הגיש תצהיר תשובה בהתייחס לערעורים המאוחדים ותצהיר נפרד בע"מ 1052/08.

בכל אחד מהתצהירים התייחס המשיב בנפרד להתקשרויות החוזיות של המערערות. אולם, הטיעונים עצמם הם טיעונים זהים אשר יפורטו להלן.

המשיב ציין כי סעיף 2 לחוק מע"מ מטיל חבות במס על ביצוע עסקה בישראל וכן על יבוא טובין.

נאמר כי המונח "טובין" מוגדר בסעיף 1 לחוק באופן רחב ואינו מהווה רשימה סגורה. לפיכך, "טובין" לעניין החוק כוללים לא רק נכסים מוחשיים אלא גם נכסים בלתי מוחשיים, לרבות זכות, ערך כלכלי, מוניטין וידע.

חוק הספורט, התשמ"ח – 1988 (להלן: "חוק הספורט") מסדיר בין היתר את הקמת התאחדות ואיגוד הספורט, רישום קבוצות ספורט, קביעת תקנונים וכד'.



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

פעילות ענף הכדורגל מוסדרת בקובץ תקנונים אשר הותקנו על ידי ההתאחדות לכדורגל בישראל (להלן: "ההתאחדות").

תקנונים אלה מחייבים את כל הקבוצות החברות בהתאחדות.

תקנון היסוד – חוקת ההתאחדות (להלן: "תקנון היסוד") קובע כי תקנוני FIFA (ההתאחדות העולמית לכדורגל) ואופ"א (ההתאחדות האירופאית לכדורגל) חלים ומחייבים את ההתאחדות.

התאחדות הכדורגל התקינה גם את תקנון רישום שחקני הכדורגל, שעניינו רישום שחקנים בקבוצות ספורט (להלן: "תקנון הרישום").

תקנון הרישום מסדיר "העברה" או "השאלה" של שחקנים מקבוצה אחת לקבוצה אחרת בתנאים המפורטים בו.

על פי סעיף 14 לתקנון הרישום הוקם "המוסד למעמד השחקן", שמהות תפקידו מתוארת באתר האינטרנט של ההתאחדות.

נאמר כי מדובר במוסד "מעין שיפוטי" שהוקם בשנת 2000. המוסד קובע את סכום הפיצוי המגיע לקבוצה המחזיקה בזכויות הכלכליות הנובעות מכרטיס ההשתתפות של שחקן פלוני עבור העברתו לקבוצה הקולטת. תפקידו של המוסד הוא להכריע בעניין המסחרי אשר נובע מהעברת שחקנים בין קבוצות.

המשיב ציין כי למיטב ידיעתו, מדובר במקרים נשוא הערעורים בהעברת שחקנים על בסיס של הסכמה הדדית בין הקבוצות והשחקנים ולא מדובר בהפרה של הסכמים.

עוד נאמר, כי הוראות תקנון פיפ"א ותקנות ההתאחדות לכדורגל אינן מגדירות מפורשות את הזכויות להעסקת שחקני כדורגל. עם זאת, ציין המשיב כי ניתן ללמוד שהזכויות מגלמות ערך כלכלי הניתן למכירה או להשאלה בין קבוצות הכדורגל. המשיב בחן הסכמים שנכרתו בין שחקנים לבין הקבוצות ביחס לזכויות המסדירות את העסקתם.

נטען כי ממסמכים אלה עולה שמדובר במכירה או בהשאלה של זכויות כלכליות.

ההסכמים הם לקוניים ואינם מפרטים כיצד נקבעת התמורה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

לא עולה מהם כי מדובר בפיצוי כלשהו בגין הפרה של חוזה, אלא מדובר בתמורה עבור רכישת הזכות להעסיק את השחקן.

בחלק מההסכמים הובהר באופן מפורש כי מדובר ברכישה או בהשאלה של הזכויות הכלכליות הנובעות מכרטיס השחקן.

המשיב פירט סעיפים בהסכמים הספציפיים אשר נערכו בין הקבוצות המערערות לבין השחקנים השונים.

המשיב טען כי ניתן ללמוד על מהותן של זכויות העסקת שחקן כזכות כלכלית - גם מההודעות אשר נגבו על ידו.

המשיב ציין כי סעיף 2 לחוק קובע חבות כללית במע"מ בשל ייבוא טובין, לרבות ייבוא על ידי מלכ"ר או אדם פרטי, להוציא מקרים לגביהם נקבעו בחוק פטורים ספציפיים. המשיב טען כי לאור האמור לעיל זכויות העסקת שחקן ("כרטיס שחקן") מהווה נכס כהגדרתו בחוק.

כאשר רכשו או שאלו כרטיסי שחקן יש לראות במערערות כמי שייבאו טובין בלתי מוחשיים לארץ, ובגין ייבוא זה מוטל מע"מ בהתאם לסעיף 2 לחוק.

המשיב פירט את דרך הצגת זכויות העסקת השחקנים ("כרטיס שחקן") בספרי המערערות כלהלן :

קשר ספורט בע"מ (מועדון הכדורגל מכבי חיפה), הפועל כפר סבא ובית"ר ירושלים - מציגות את זכויות העסקת שחקנים ("כרטיס שחקן") בדוחות הכספיים כרכוש קבוע המהווה השקעה ומדווחות עליו למס הכנסה בטופס יא'.

המשיב הבהיר כי למיטב ידיעתו לא היתה כל מדיניות של העדר גביית מע"מ בגין ייבוא טובין בלתי מוחשיים.

רשות המיסים הגבירה את האכיפה בתחום אולם לא שינתה מדיניות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

עצם העובדה שלא בוצעו ביקורות מקיפות בתחום במהלך השנים האחרונות, אינה פוטרת את היבואנים מתשלום מע"מ בגין יבוא טובין בלתי מוחשיים בהתאם לחוק. עובדה היא כי גופים רבים שילמו וממשיכים לשלם מע"מ בשל יבוא טובין אלה. בשל אילוצי כוח אדם ומשאבים מוגבלים בודקת הרשות באופן מדגמי גופים וענפים שונים הנחשבים כבעלי פוטנציאל גבוה להעלמת מיסים.

3. דיון והכרעה

לפני שאדון בשאלות המשותפות לכל הערעורים, יש להתייחס לטענת המערערת בע"ש 1052/08 בדבר אי חוקיות הוצאת השומה.

המערערת טענה, כאמור, כי אין מקום להוצאת שומה על פי הוראות סעיף 77 שכן המערערת איננה עוסק ואיננה חייבת בהגשת דוח תקופתי לעניין סעיף 77 לחוק. הפניתו של המשיב לסעיף 76 לחוק, על פיה יש לראות בהודעת השומה כקביעת מס, אין לה על מה לסמוך.

סעיף 76 מאפשר קביעת מס למי שלא הגיש דוח תקופתי והרי המערערת איננה חייבת בהגשתו.

עוד נטען כי אותו תשלום של 20,000 דולר איננו בגדר עסקת אקראי. לכן, אין המערערת חייבת בדיווח בדוח עיסקת אקראי שהוא כשלעצמו איננו דוח תקופתי. השאלה איננה אם נפגעו זכויות המערערת אלא האם המשיב פעל כחוק. אינני רואה מקום לטענה זו.

מאחר והמערערת לא דיווחה על יבוא הטובין מדובר למעשה בקביעת מס על פי סעיף 76 לחוק מע"מ. עם זאת, על פי הוראות סעיף 76 לחוק מע"מ לא ניתן להשיג או לערער אלא אם החייב טען כי הוא אינו בגדר חייב במס.

במקרה הנוכחי הגישה המערערת השגה אשר נידונה ונדחתה ולכן הוגש הערעור. הדיון במסגרת הערעור הינו בכל טענותיה של המערערת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קריית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

לאור זאת, אין מקום לטענה בדבר עצם אי חוקיות השומה - עליה השיגה כאמור המערערת ואף הציגה את כל טענותיה בפני בית משפט אשר דן בהן לגופן.

א. הגדרת "טובין" – המסגרת הנורמטיבית

על עסקה בישראל ועל ייבוא טובין מוטל מס ערך מוסף.
 סעיף 2 לחוק קובע "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או ה**טובין**, כפי שקבע שר האוצר בצו לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת". (ההדגשה שלי - ד.ק.).

המונח "טובין" מוגדר בסעיף 1 לחוק:

"טובין – לרבות –

[...]

(2) **זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים** אחרים ובין השאר - ידע, למעט זכות במקרקעין או בתאגיד, ולמעט ניירות ערך ומסמכים סחירים ו**זכויות בהם**"; (ההדגשות שלי - ד.ק.).

סעיף 16 (3) לחוק קובע:

"אלה חייבים בתשלום המס:

[...] (3) ביבוא לרבות יבוא טובין בלתי מוחשיים – בעל הטובין

כמשמעותו בפקודת המכס";

ההגדרה של המונח "טובין" היא הגדרה רחבה אשר אינה מהווה רשימה סגורה. מההגדרה אף עולה במפורש כי "טובין" לעניין חוק מע"מ כוללים לא רק נכסים מוחשיים אלא גם כל נכס בלתי מוחשי, כולל, כאמור, זכות וידע.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

המונח "זכות", המהווה חלק מההגדרה הרחבה של "טובין", פורש בפסיקה באופן רחב

כך שיכללו בו כל זכות בעלת ערך כלכלי לרבות: פטנטים, מוניטין, זכויות על פי חוזה וכדומה.

בע"א 418/86 שרגא רוזין נ' מנהל המכס, פ"ד מג (1) 837 נקבע כי "זכות" כוללת זכות רכושית (proprietary right) בעלת ערך כלכלי. זכות כזו היא, ללא ספק, "נכס" במובנו של חוק מס ערך מוסף. (להלן: "עניין רוזין", ר' בעמ' 844 לפסק הדין). בע"א 9303/03 יעקב מוסל נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה חזר בית המשפט והיפנה לקביעתו של כב' הנשיא שמגר בעניין רוזין לעיל, ולקביעתו שם כי פרשנות המונח "זכות" תבנה ממקרה למקרה.

בעניין מוסל נקבע כי זכות להתגונן אשר עומדת לנתבע היא זכות בעלת משמעות כלכלית.

כמו כן, נקבע בפסקי דין נוספים כי קבלת חזקה ייחודית בדירה ששימשה לעסק תוך מתן תמורה עבור הפינוי מהווה מכר של זכות ומחוייבת במע"מ; כי זכות תביעה מהווה נכס וכי ויתור על שכירות שניתנה בגינו תמורה מהווה הקניית זכות.

מקובלת עלי הפנייתו של המשיב לדבריו של פרופ' א. נמדר על פיהם המונח "טובין" בחוק מע"מ כולל גם נכסים בלתי מוחשיים המתאפיינים בכך שאינם חפצים בעלי מימד פיסי אשר ניתן לטלטלם או לחוש בהם.

"נכסים אלה, מהווים, בדרך כלל, זכות משפטית ערטילאית המקנה לבעליה את היכולת לפעול בצורה מסויימת או להימנע מפעולה מסויימת. לפי ההגדרה יכללו בגדר "טובין" גם "זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים, ובין השאר ידע." מילים אלה רחבות דיין כדי לכלול בתוכן כמעט כל זכות מוחשית ובלתי מוחשית וכן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

כל זכות משפטית בגדר "טובין", ובכללם, פטנטים, זכויות יוצרים ומוניטין וכן זכויות על פי חוזה או על פי חוק לפעול בצורה מסויימת או לממש זכות על ידי הגשת תביעה לבית המשפט... "

(א. נמדר, מס ערך מוסף (מהדורה רביעית, תשס"ט – 2009), כרך א', עמ' 235).

ראה גם א. פרידמן מס ערך מוסף: החוק וההלכה בעמ' 445, שם מבהיר המחבר כי היתה קיימת התלבטות מסויימת בשאלה מהו נכס. עם זאת, בפסק דין בענין רוזין ובע"א 6851/94 מנהל מס ערך מוסף נ' שיבטן הורחב היקף ההגדרה כך שניתן למעשה לכלול כמעט כל נכס ערטילאי תחת הגדרת "נכס".
 "זכות בלתי מוחשית כוללת זכויות ראויות... קנייניות כדוגמת זכות יוצרים, פטנט או סוד מסחרי, וכן זכויות ערטילאיות כגון זכות חוזית או זכות להגשת תביעה..."

ב. מהותו של כרטיס השחקן

יש לבחון עתה האם המערערות ייבאו טובין בגינן יש לחייב אותן בתשלום מע"מ. בשלב ראשון יש לבחון את השאלה האם כרטיס השחקן נכלל בהגדרת "טובין".
 הבחינה הרלוונטית הינה למעשה בחינת היותו של כרטיס השחקן בגדר זכות - כלומר נכס בלתי מוחשי.
 כרטיס השחקן מהווה למעשה ביטוי לאגד של זכויות שיש להן שווי כלכלי.
 מסקנה זו עולה באופן מפורש מההוראות החוקיות המסדירות את פעילות ענף הכדורגל, כפי שפורטו בתשובת המשיב לעיל.
 חוק הספורט מסדיר, כאמור, את הקמת התאחדות ואיגוד הספורט, רישום קבוצות ספורט, קביעת תקנונים וכדומה.
 התאחדות הכדורגל התקינה, כאמור, גם את תקנון הרישום אשר עניינו ברישום שחקנים בקבוצות ספורט.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס ומע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

תקנון הרישום מאפשר, כפי שציין המשיב בתשובתו "העברה" או "השאלה" של שחקנים בין הקבוצות השונות.

ההוראות הרלוונטיות לעניין העברת שחקן מצויות בסעיפים 12 ו-13 לתקנון הרישום.

בפירוט תהליך ההעברה מקבוצה מקצועית אחת לקבוצה מקצועית אחרת.

הוראות סעיפים אלה מבחינות במפורש בין מקרה בו ניהלו הצדדים מו"מ והגיעו לכלל הסכמה בדבר תנאי העברתו של שחקן ובדבר סכום הפיצוי - לבין מקרה בו לא הגיעו הצדדים לידי הסכמה בדבר תנאי ההעברה.

הפיצוי הנקבע במקרה של העברה בהסכמה הינו אם כן תוצאה של מו"מ בדבר התקשרות כלכלית ואין הוא מתייחס להפרה.

כרטיס השחקן הינו אחד המסמכים שיש להגיש להתאחדות במקרה של העברה או השאלת שחקן.

כרטיס השחקן עצמו איננו מוגדר לא בחוק ולא בתקנוני ההתאחדות. אולם, נראה כי ניתן ללמוד על מהותו מהאמור בסעיף 6 ח' לתקנון הרישום אשר נושא את הכותרת "זכויות כלכלית הנובעות מהעברה/השאלה של שחקן".

סעיף ח (1) קובע:

"כל הזכויות הכלכליות הנובעות מהעברה/השאלה של שחקן תהינה רק בידי קבוצות ו/או בידי השחקן עצמו, לרבות הזכות להחליט לגבי רישום, העברה והשאלה של שחקן וכן ההתקשרות של שחקן עם קבוצה (FEDERATIVE RIGHT)".

אותו סעיף אף קובע כי בכפוף לתקנוני ההתאחדות או תקנוני פיפ"א, רשאית קבוצה להתקשר בתנאים מסויימים עם צד שלישי בהסכם למימון רכישה או השאלה של שחקן.

גם מהוראה זו עולה בבירור ההקשר הכלכלי של הזכות הטמונה בכרטיס השחקן. המסקנה בדבר היות כרטיס השחקן בגדר זכות כלכלית עולה גם באופן מפורש מסעיף 6 ג לתקנון בקרת תקציבים.



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

סעיף זה קובע כי קבוצה חייבת להמציא לרשות לבקרה תקציבית כל חוזה אשר נחתם בינה לבין קבוצה אחרת, בין בישראל ובין בחו"ל, לגבי השאלה או העברה של שחקן וכל מסמך נוסף אשר קשור להשאלה זו.

התשלומים אשר מבצעת קבוצה לקבוצה אחרת בארץ ובחו"ל "ייעשו אך ורק בהמחאות למוטב בלבד ו/או בהעברה בנקאית ישירות לקבוצה המשאילה/מעבירה ואישורים על כך יועברו לרשות".

המוסד למעמד השחקן מהווה כאמור מוסד מעין שיפוטי אשר תפקידו לקבוע "את סכום הפיצוי המגיע לקבוצה המחזיקה בזכויות הכלכליות הנובעות מכרטיס ההשתתפות של שחקן פלוני עבור העברתו לקבוצה המבקשת לקלוט אותו לשירותיה".

מתוך ההוראות השונות בעניין זה עולה כי מדובר בהליך מעין שיפוטי או בוררות בענין סכום הפיצוי, שהוא למעשה תשלום עבור הזכויות הכלכליות הנכללות בכרטיס השחקן.

כאשר מועבר שחקן מקבוצה המסונפת להתאחדות הכדורגל בישראל לקבוצה המסונפת להתאחדות כדורגל אחרת החברה בפ"א - תתבצע ההעברה בהתאם להוראות תקנון פי"א למעמד והעברת שחקנים (ר' סעיף ו' בעמ' 25 לתקנון הרישום). תקנון פי"א עצמו קובע כללים בעניין העברת שחקנים (ר' נספח 6 לתצהיר מטעם המשיב).

העברת שחקן ברמה בינלאומית מהתאחדות אחת לשנייה, יכולה להתבצע בכפוף לקבלת תעודת מעבר בינלאומית מהקבוצה המעבירה. שחקן יכול להיות מושאל על בסיס חוזה בין הקבוצות.

על מהותו של כרטיס השחקן כזכות בלתי מוחשית המגלמת ערך כלכלי, ניתן ללמוד גם מההודעות אשר נגבו על ידי המשיב.

עו"ד יהושע זאב כהן, אשר עוסק באישור תקציבים והסכמים של קבוצות כדורגל בליגות המקצועיות ובדיקת הדוחות הכספיים שלהם, העיד כי כרטיס שחקן מהווה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

זכות לקבלת שירותים מהשחקן אשר אוחזים בכרטיסו.

כמו כן, הוסיף כי הכרטיס אינו מוחשי ומדובר בזכות "להנות" משירותיו של השחקן או למכור בעתיד את זכויותיו והכל במגבלת התקנונים (ר' נספח 20 לתצהיר מטעם המשיב בעמ' 2-3 להודעה מיום 28.6.09).

הזכויות של הכרטיס יכולות להיות שייכות רק לשחקן עצמו או לקבוצה ולפיכך יכולה התמורה להשתלם רק להם.

באשר לרישום כרטיסי השחקן בדוחות הכספיים, ציין עו"ד כהן כי ניתן לרשום את הוצאות רכישת כרטיס השחקן בדו"ח רווח והפסד כהוצאה או רישום השחקן כהון, כך שיירשמו הוצאות פחת מדי שנה.

לדבריו, רוב הקבוצות הגדולות רושמות את כרטיס השחקן כהון (עמ' 3 להודעה).

עו"ד כהן נשאל –

"ש. מדוע הקבוצות הישראליות רוכשות שחקנים מחו"ל?"

ת. הן מאמינות שיוכלו לעשות עליהם כסף להערכתן כי הם ימכרו אותם הלאה. יש קבוצות שחיות מזה – בני יהודה שמכרו את אניימה להפועל ת"א. לפעמים זו השקעה טובה ולפעמים זה התנאי של הקבוצה בחו"ל שאומרת: "אתה רוצה אותו – רק אם תקנה את הכרטיס".

ש. אז למה הקבוצות הישראליות רוכשות את השחקנים באמצע החוזה ולא ממתנות שהם יהיו שחקנים חופשיים?

ת. הקבוצות כל הזמן מאריכות את ההסכמים עם השחקנים הטובים שלהן כדי שלא יוצר מצב שהשחקן יהיה חופשי והם יפסידו את הכסף ממכירת הכרטיס". (עמ' 4 להודעה) (ההדגשה שלי- ד.ק.).

מהודעתנו של רונן משה קצב (להלן: "קצב"), סוכן שחקנים וקבוצות בארץ ובחו"ל,



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

עולה כי כרטיס השחקן משקף את מעמדו של השחקן בקבוצה.

הכרטיס משקף זכויות של קבוצה שחתמה עם השחקן על חוזה, כאשר בפרק הזמן של החוזה זכויות הקניה, המכירה או ההשאלה של השחקן שייכות בפועל לקבוצה. קצב נשאל מדוע משלמים לקבוצות המוכרות עבור השחקן כאשר גם השחקן עצמו מקבל תשלום עבור שירותיו.

לכך ענה, כי אין קשר בין הסכם המכירה או ההשאלה בין הקבוצות לבין חוזה ההשתכרות האישי בין הקבוצה לשחקן. הקבוצה מקבלת פיצוי כספי על כך שעליה להביא שחקן חלופי, על השבתת השחקן ועל ויתור נכס שלה - הזכות להמשיך העסקת השחקן בקבוצה (**נספח 21** לתצהיר המשיב, עמ' 3 להודעה מיום 10.1.10).

מר **דויד אלחדד** (להלן: "**אלחדד**"), סוכן שחקנים, הבהיר כי כרטיס שחקן מהווה ביטוי לזכויות כלכליות אשר לרוב שייכות במלואן לקבוצה בה משחק השחקן. במקרים מסוימים, כאשר הצדדים מצוים במשא ומתן עם המועדון מבקשים השחקן וסוכנו מהמועדון אחוזים מהזכויות הכלכליות, במידה ותהיה מכירה עתידית של המועדון לקבוצה אחרת.

אלחדד נשאל מדוע משלמים לקבוצות המוכרות עבור השחקן כאשר גם השחקן עצמו מקבל תשלום עבור שירותיו. לדבריו, היות והשחקן מצוי תחת חוזה עם המועדון, הקבוצה שחפצה בו אמורה לפצות את המועדון בו הוא משחק על ביטול ההסכם עם השחקן. כמו כן, הזכויות הכלכליות שייכות בתקופת החוזה למועדון ולכן הקבוצה שרוכשת או משאילה אותו צריכה לשלם למועדון פיצוי (**נספח 22** לתצהיר המשיב עמ' 3 להודעה מיום 03.02.10).

מוסרי ההודעות לא הוזמנו לחקירה על ידי המערערות.

גם מהאמור לעיל עולה כי מדובר למעשה בעיסקה כלכלית, במסגרתה משולמת



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס ומע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

תמורה על ידי קבוצה אחת לקבוצה השנייה בגין העברת כרטיס השחקן.
 כרטיס השחקן מהווה אם כן זכות בלתי מוחשית בעלת ערך כלכלי לגביה מתנהל
 מו"מ בעיסקה מסחרית.

בנסיבות המקרה שבפניי, מדובר בהעברות אשר נעשו בהסכמה.
 לכן, המושג "פיצוי" המופיע בתקנונים ובהתייחסות העדים לעיל, אינו מבטא למעשה
 סעד בגין הפרת הסכם אלא את מרכיב התמורה בגין ההסכמה - אשר לגביה התנהל
 מו"מ מסחרי.

על בית המשפט לבחון בהקשר של דיני המס את המהות האמיתית של העיסקה.

ע"א 3815/99 טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נו (6) 108;

ע"א 1306/99 חוף הכרמל 88 בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד נח (2) 602, 608;

ע"א 10252/05 קרית שדה התעופה בע"מ נ' מנהל מע"מ (פורסם בנבו), עמ' 16.

על המשמעות האמיתית של העיסקה ניתן ללמוד גם מעיון בהסכמים שונים שנכרתו
 על ידי המערערות.

לתצהיר המשיב צורפו הסכמים מדגמיים שנכרתו בין הקבוצות לבין שחקנים
 מסוימים.

ביום 5.12.05 נחתם הסכם בין **Racing Club De Lens** (להלן: "Lens") לבין
בית"ר ירושלים, ההסכם התייחס למעבר השחקן ג'רום לרואה ונושא את הכותרת:
"Transfer Agreement".

בהסכם נאמר:

**"Racing Club De Lens are the owner of the sports rights of the player
 Jerome LEROY[...] Beitar Jerusalem Football Club are intrested in
 buying the rights of the above player.**

Beitar Jerusalem Football Club and Racing Club De Lens have agreed



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס ומע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

**on the [...] transfer of the player and his sports rights from Racing
 Club De Lens to Beitar Jerusalem Football Club [...]."**

הוסכם בין הקבוצות על תשלום תמורה בסך של 300,000 יורו בגין המעבר.
(נספח 7 לתצהיר המשיב בעמ' 1-2).

ביום 01.08.2001 נחתם הסכם בין **ספרטק** בולגריה לבין קבוצת **בני סכנין** בעניין
 השאלת השחקן מריאן דימיטרוב.
 הוסכם כי עבור השאלת השחקן תשולם תמורה בסך של 15,000 \$ **(נספח 8 לתצהיר
 המשיב).**

בהסכם בין **בני יהודה תל-אביב** לבין **HNK CIBALIA VINKOVCI** הוסכם כלהלן:

**"2. The parties agreed that the player will be transferred to the club.
 3. The club will pay Cibilia the total sum of 50,000 USD (fifty thousand
 American Dollars) as follows: [...]"**
(נספח 9 לתצהיר המשיב).

בהסכם בין **הפועל כפר סבא** לבין **Sheriff Football Club** בעניין השאלת השחקן
 סמואל יבואה נאמר כלהלן:

**"The Loaner is the owner of all rights whatsoever in the "Player's
 Card" and all the federative rights in same card of Samuel Yeboah
 [...]"**

**2. The Loaner will loan the Player to Kfar-Saba to play with Kfar-
 Saba in consideration for the payment of an amount of USS 35,000**



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

(thirtyfive thousand United States Dollars) [...]"

(נספח 10 לתצהיר המשיב).

בהסכם בין בית"ר לבין REAL RACING CLUB de SANTANDER הוסכם בין הצדדים כי בתמורה להשאלת כרטיס השחקן תשלם בית"ר סכום של 100,000 יורו. ניתנה לבית"ר האופציה לרכוש את הזכויות בכרטיס השחקן תמורת סכום של 800,000 יורו (נספח 12 לתצהיר המשיב, סעיפים 2 ו-4 להסכם).

כן נאמר שם –

"santander is the owner of all rights whatsoever in the "Player's Card"... and of all the rights related to the Player's Card and for the services of the Player as a professional football Player".

(עמוד 1 להסכם, נספח 12 לתצהיר המשיב).

בהסכם בין מכבי חיפה לבין Boca הוסכם בין הצדדים כי מכבי תשלם סך של \$ 600,000 עבור רכישת מלוא הזכויות הכלכליות והעברת הזכויות של השחקן (סעיף 3.2 לנספח 13 לתצהיר המשיב).

לתצהיר צורפו הסכמים נוספים בהם הוסכם בין הקבוצות על העברת כספים בגין העסקת שחקנים (נספחים 11 ו-14-19 לתצהיר המשיב).

מכל ההסכמים עולה באופן ברור כי התשלום מבוצע עבור ההסכמה להעברת או השאלת השחקנים, וכי כרטיס השחקן מגלם זכות בעלת ערך כלכלי הניתנת להעברה ולמכירה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

עוד יש לציין בהקשר זה, כי חלק מהמערערות (קשר ספורט בע"מ – מועדון הכדורגל מכבי חיפה, בית"ר ירושלים והפועל כפר סבא) מציגות את זכויות העסקת השחקנים במסגרת "רכוש קבוע" (ר' טפסי יא' תחת "קבוצה: כרטיסי שחקן", נספחים -25 (27).

התוצאה מכל האמור לעיל היא כי כרטיס השחקן מעניק לקבוצה המחזיקה בו את האפשרות להעבירו בין הקבוצות ולקבל בגין ההעברה תמורה. אין לכן מקום לטענה כי מדובר בתשלום פיצוי בגין הפרת הסכם, אלא בעיסקה כלכלית המתייחסת לזכות שהיא בגדר "נכס בלתי מוחשי" הנכללת בהגדרת "טובין".

טענה נוספת אליה היא יש להתייחס, היא טענת המערערות על פיה חיובן במע"מ בגין כרטיסי השחקן הינה למעשה "סחר בבני אדם". בסיכומים שהוגשו על ידי המערערות בערעורים המאוחדים, נטען כי המשיב התעלם מנושא הכפייה.

נטען כי לכאורה שני מעסיקים מחליטים ביניהם על מכירה בכפיה של העובד מהאחד לשני. המערערות טענו כי רכישת כרטיס השחקן נעשית בכפיה, ללא התחשבות ברצונו של השחקן תוך שלילת רצונו.

לכן יש לראות בכך, לטענת המערערות, מכירת זכויות באדם על ידי שני גופים מסחריים.

אין כל מקום לקבל טענות אלה.

בראשית הדברים יש לציין כי טענות המערערות בסיכומים סותרות לחלוטין את התיאור שניתן על ידן במסגרת כתב הערעור, בדבר המערכת ההסכמית בין הצדדים כפי שתוארה לעיל.

כאמור, טענו המערערות כי מדובר בהתקשרות בין שני המועדונים המעוניינים והשחקן המעוניין לעבור מועדון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

בסעיף 30 לכתבי הערעור המאוחדים נאמר כי המערכת החוזית בין השחקים "בנויה בראש ובראשונה על ההסכמות הבאות: השחקן מעוניין לעבור מועדון, המועדון המעסיק מעוניין לסיים את החוזה עם השחקן (משיקולים מקצועיים או כלכליים) המועדון המעוניין לשלם למועדון המעסיק פיצוי על הפרת ההסכם... ושכר לשחקן. בהעדר הסכמות כאמור לא תתבצע עיסקה ולא ניתן יהיה, כפי שראינו לעיל, להכריח שחקן או מועדון לבצע העברה".

אין כל דרך ליישב דברים אלה - המתארים באופן נכון את העניין המשותף של כל הצדדים המעורבים - עם הטענה בדבר כפייה אשר הועלתה במסגרת הסיכומים ועם הטענה בדבר סחר בבני אדם.

כמו כן, מקובלת עליי עמדת המשיב כי תקנון פיפ"א ותקנון ההתאחדות לכדורגל קובעים נוהלים מפורשים בדבר העברת או השאלת שחקנים, ואף נקבעו כאמור מנגנונים להסדר תשלומים בגין פעולות אלה.

השחקן עצמו בוודאי שאינו נמכר. העיסקה המסחרית מהווה מכירת הזכות הכלכלית הנובעת מהעסקתו של השחקן על ידי הקבוצה השואלת או הרוכשת את כרטיס השחקן.

השחקן עצמו מתקשר בהסכם נפרד עם הקבוצה הרוכשת במסגרתו נקבע השכר אשר ישולם לו ותשלומים נוספים.

בכל מקרה, בוודאי שלא ניתן לאכוף על השחקן לשחק בקבוצה זו או אחרת בניגוד לרצונו.

התשלום ניתן למעשה בגין שחרור השחקן מחוזה עם קבוצה אחת כדי לאפשר לו לחתום על חוזה עם קבוצה חדשה אשר משלמת עבור השחרור.



בית המשפט המחחי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

ג. ייבוא טובין

סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף מטיל חבות במע"מ על ביצוע עיסקה בישראל ועל ייבוא טובין "על עיסקה בישראל ועל ייבוא טובין יוטל מס ערך מוסף..." כפי שכבר פרטתי לעיל, המונח "טובין" כולל כל נכס בלתי מוחשי ובכלל זה את הזכויות הגלומות בכרטיס השחקן כמפורט לעיל. בהקשר זה יש להבהיר כי השאלה האם מדובר במלכ"ר או בעוסק איננה רלוונטית לערעורים שבפניי, שכן סעיף 2 מטיל את החיוב במע"מ בייבוא טובין הן על מלכ"ר והן על עוסק. המשיב היפנה לפקודת הפרשנות המגדירה את המונח "ייבוא" כדלקמן "הבאת או גרם הבאה לישראל, בים, ביבשה או באוויר". מקובלת עלי עמדת המשיב, כי מאחר ופקודת המכס עצמה מסדירה רק ייבוא של טובין מוחשיים ואילו חוק מע"מ חל במפורש גם על ייבוא טובין בלתי מוחשיים - הרי שהמונח "ייבוא" לעניין פירוש חוק מע"מ צריך להתייחס להגדרת פעולת הייבוא, כך שתכלול גם טובין בלתי מוחשיים. מהוראות פקודת המכס עולה כי הבסיס לגביית המכס נובע משימוש או צריכה בישראל של הטובין המיובאים לישראל. לכן כאשר טובין בלתי מוחשיים, אשר מקורם לא בישראל, נצרכים בישראל או נעשה בהם שימוש בישראל - חל ייבוא טובין החב במע"מ. המערערות טענו כי אין לראות בהן כמי שביצעו ייבוא לישראל. נטען כי הזכות המדוברת אינה אלה שירות שנותן השחקן לקבוצה אשר אינה יכולה להיות מיובאת. לאור האבחנה הברורה אשר נעשתה לעיל בין התקשרות הקבוצה עם השחקן - לבין רכישת הזכויות הכלכליות הטמונות בכרטיס השחקן, אין מקום לטענה כי הזכות שנרכשה היא השירות שנותן השחקן לקבוצה.



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

עוד נטען על ידי המערערות, כי המשיב לא פטר עצמו מחובתו להסביר מדוע נופלות המערערות להגדרה של "בעל הטובין" ומתי התבצע ייבוא הטובין.

נראה דווקא כי במקרים הנוכחיים אין קושי בשאלות אלה.

סעיף 16 (3) קובע כי החייב בתשלום המס בייבוא - תוך הבהרה מפורשת כי החיוב חל גם על ייבוא טובין בלתי מוחשיים - הוא בעל הטובין כמשמעותו בפקודת המכס.

בסעיף 1 לפקודת המכס מוגדר "בעל" לענין טובין "הבעל, היבואן, היצואן, הנשגר או הסוכן של אותן טובין וכל המחזיק או הזכאי לטובת הנאה בהם או שיש לו שליטה עליהם או כח לעשות בהם..."

הגדרה זו רחבה דיה על מנת לכלול את המערערות, שהן בגדר הקבוצה הרוכשת או השואלת, במונחים ייבואן, מחזיק או הזכאי לטובת הנאה מהם, כאשר הכוונה היא לטובין הבלתי המוחשיים - הזכויות הגלומות בכרטיס השחקן.

במקרים שבפניי אין גם קושי באיתור מועד השימוש, שכן הסכמי ההשאלה או הרכישה התייחסו להגעתם של שחקנים ארצה.

מדובר באירוע הניתן לאיתור. יש לראות בשימוש שנעשה בזכויות הגלומות בכרטיס השחקן כיבוא לפחות מהמועד בו הגיעו השחקנים ארצה.

בהקשר זה יש לציין כי גם כאשר נעשה שימוש לתקופה קצרה בכרטיס השחקן, מדובר בשימוש הנכנס להגדרת "ייבוא".

ייתכן אכן קושי מסויים לגבי קביעת מועד הייבוא של טובין בלתי מוחשיים במקרים כגון: רכישת ידע, שימוש ביצירה או בזכויות יוצרים או בתוכנת המחשב.

ראה לעניין זה ט. ירון-אלדר ו-ר. שורץ ה"טלת מע"מ על ייבוא שירותים ונכסים בלתי מוחשיים - ניתוח מגמות" מיסים כא/3 (יוני 2007) א - 55.

לדברי המחברים, הקושי גלום בהוראות חוק מע"מ אשר אינן מספקות מנגנון לגביית מס בגין ייבוא שירותים ונכסים בלתי מוחשיים.

כמו כן, לדברי נמדר, אין החוק נותן מענה לשאלת ייבוא נכסים בלתי מוחשיים כגון קליטת שירותי רדיו וטלוויזיה מחו"ל, או רכישת נכסים בלתי מוחשיים מחו"ל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

באמצעות האינטרנט - כגון רכישת ידע על ידי שימוש באתרי אינטרנט הממוקמים בחו"ל.

במקרים אלה נאמר כי רק התערבות המחוקק יכולה להניח דרכים חדשות להצגת פתרונות בשאלות מסובכות מעין אלה.

קשיים מעין אלה אינם קיימים בהתקשרויות נשוא הערעורים.

ניתן, כאמור, לומר באופן מפורש מתי יובאה הזכות באמצעות ההתקשרות החוזית.

יש לכן לקבוע כי ההתקשרות באשר להעברת או השאלת כרטיסי השחקן הינה בגדר ייבוא טובין בלתי מוחשיים החייב במע"מ.

ד. האם כרטיס השחקן מהווה "מסמך סחיר"?

כטענה חלופית טענו המערערות כי יש לראות בתשלומים ששולמו על ידן לקבוצות בחו"ל בגין כרטיס השחקן כתמורה עבור מסמך סחיר.

הגדרת המונח "טובין" בסעיף 1 לחוק ממעטת, כאמור, מתחולתה "ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם".

מבהיר נמדר בעמ' 243 לספרו לעיל, ה"ש 2, כי "מסמך סחיר הינו מסמך הממזג בתוכו את החיוב האובליגטורי כך שהעברת החפץ עצמו מעבירה גם את הזכות הצמודה אליו - תכונת העבירות, וכן שבתנאים מסויימים הנעבר יכול לקבל זכות טובה יותר מהמעביר - תכונות ההיטהרות. ראה א. ברק, מהותו של שטר...".

הכוונה היא למסמכים סחירים כגון: שיקים, שטרי חוב ושטרי חליפין בהתאם לפקודת השטרות [נוסח חדש], תשי"ז - 1957 או לפי דין אחר, המקנה למסמך את תכונת הסחירות. כלומר, העברת הבעלות במסמך תגרום גם להעברת ההתחייבות החוזית הצמודה בו.

ראה גם: ד"נ 16/82 פקיד השומה, תל-אביב נ' לידור, פ"ד לט (2) 755, 763; ע"א 1560/90 ציטיאט נ' הבנק הבינלאומי הראשון לישראל בע"מ, פ"ד מח (4) 498, 504 מול האות ד'.



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

ראה גם פוטשבוזקי בספרו חוק מס ערך מוסף (מהדורה שישית) תשס"א – 2001 :
 "ייחודו של המסמך הסחיר הוא בכך שאין הוא רק מעיד על קיומה של זכות,
 אף אם זכות זו ניתנת להמחאה, אלא הופך את המסמך לחפץ שניתן לסחור בו.
 צדדים אינם רשאים ליצור מסמכים סחירים ע"י חוזה מאחר ואלו נוצרים רק
 מכח קביעת המחוקק או מנוהג ממושך של הסוחרים.

עיון ברשימת המסמכים שהוכרו כסחירים מצביע על חפיפה חלקית
 למונחים הקודמים "זכויות בתאגיד" ו"ניירות ערך", שהרי תתכן זכות
 בתאגיד שבאה לידי ביטוי בנייר ערך סחיר. עם זאת, יש במונח
 "מסמכים סחירים" גם ייחוד משלו: הוא כולל בראש ובראשונה שטרות
 מכל סוג (שטרי חוב, שטרי חליפין ושיקים), שטרי כסף, מסמכים
 שנקבעו כסחירים לפי ס' 7 לחוק בנק הדואר תשי"א – 1951, ניירות ערך
 למוכ"ז ויתכן שגם שטרי מטען מכתבי אשראי למוכ"ז (לדוגמא:
 המחאות נוסעים) ושוברים למוכ"ז שמזכים בקבלת מצרכים בשווי נקוב
 בחנות מסויימת." (שם עמ' 30).

במקרים נשוא הערעורים, אין בעצם העברת כרטיס השחקן מקבוצה לקבוצה כדי
 לאפשר את העברת הזכויות. העברת כרטיס השחקן נלווית להתקשרות החוזית בין
 הצדדים אשר הסדירה את תנאי העברה ואת התמורה בגינה.
 כמו כן, על הצדדים לעמוד בדרישות חיצוניות כך שהסכם יעמוד בכללים ובהוראות
 שנקבעו בתקנון פיפ"א.
 אין לכן לראות בכרטיס השחקן בגדר מסמך סחיר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

ה. חיוב רטרואקטיבי ושינוי מדיניות

המערערות טענו כי השומות הוצאו בעקבות שינוי מדיניות אצל המשיב. כמו כן נטען שראוי ששינוי המדיניות יתבצע על-ידי חקיקה. המערערות הפנו לעובדה כי בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] נקבע כי השחקן יסווג כ"תושב חוץ" לצורך החבות במס. לטענתן, הטלת מע"מ על ייבוא שחקנים חותרת תחת הוראותיו וכוונותיו המפורשות של המחוקק, אשר מטרתן לעודד ייבוא שחקנים. עוד נאמר כי נוצרה הסתמכות המבוססת על סופיות השומה.

לדברי המשיב, לא היתה מדיניות של העדר גביית מע"מ על ייבוא טובין בלתי מוחשיים.

נאמר כי רשות המיסים הגבירה את האכיפה בתחום אך לא שינתה את המדיניות. הובהר כי בשל אילוצי כוח אדם ומשאבים מוגבלים, בודקת רשות המיסים באופן מדגמי גופים וענפים הנחשבים כבעלי פוטנציאל גבוה להעלמת מיסים. עמדה זו של המשיב עליה העיד המצהיר מטעמו לא נסתרה בדרך כלשהי במהלך הדיון.

המערערות אף לא הציגו ראיה כלשהי התומכת בטענה כי מדובר בשינוי מדיניות. יש להדגיש כי חוק מע"מ מטיל באופן מפורש חבות במע"מ בגין ייבוא טובין. לכן, אין בסיס לטענת המערערות לפיה על שינוי מדיניות להתבצע בחוק או כי מדובר מלכתחילה במדיניות קיימת של המשיב בדבר העדר גביית מע"מ בנסיבות האמורות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 יוני 2012

ע"מ 1200/07 בני יהודה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1220/07 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1258/07 העמותה לניהול כדורגל בפ"ת נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1058/08 מועדון ספורט עירוני אשדוד נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1059/08 החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס ומע"מ
 ע"מ 1060/08 מועדון כדורגל א.ג. בית"ר ירושלים נ' האוצר אגף המכס והמע"מ
 ע"מ 1075/08 מכבי נתניה-כדורגל בע"מ נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1159/09 הפועל בני סכנין נ' מע"מ ת"א 2
 ע"מ 1160/09 אתוראן ספורט-קרית שמונה נ' מע"מ ת"א 3
 ע"מ 1052/08 מכבי אבשלום פתח תקוה נ' מע"מ ת"א 3

4. סיכום

הערעורים נדחים.

המערעות שערעורן אוחד תישאנה, ביחד ולחוד, בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך 25,000 ₪, בצירוף ריבית והפרשי הצמדה כדין מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

המערעת בע"מ 1052/08 תשא בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עו"ד בסך 7,500 ₪, בצירוף ריבית והפרשי הצמדה כדין מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

ניתן היום, ט"ז סיון תשע"ב, 6 יוני 2012, בהעדר הצדדים.

דניאל קרת-מאיר, שופט