

בפני: כב' השופטת דניה קרת-מאיר

המערערת: מכבי ת"א כדורגל בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד יוסי דולן

נגד

המשיב: רשות המיסים בישראל
ע"י ב"כ עו"ד יוסי טופף, מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

1. נימוקי הערעור

הערעור הוגש על פי סעיף 64 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן: "החוק") על החלטת המשיב לשנות את סיווגה של המערערת מ"עוסק" ל"מלכ"ר" (להלן: "ההחלטה").

בכתב הערעור נאמר כי המערערת התאגדה באוגוסט 1994 כחברה פרטית במטרה לעסוק בניהול מועדוני ספורט, בעיקר בענף הכדורגל, על בסיס עסקי כלכלי.

ביום 19.3.1995 נחתם בין המערערת לבין האגודה לספורט והתעמלות מכבי תל אביב (להלן: "האגודה") ומועדון הכדורגל מכבי תל אביב (להלן: "העמותה") הסכם ניהול (להלן: "הסכם הניהול").

בהסכם הניהול נקבע כי המערערת תנהל את פעילות הכדורגל של העמותה.

הסכם הניהול כלל אופציה לרכישת פעילות העמותה על-ידי המערערת.

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

עוד נאמר בכתב הערעור, כי במהלך שנת 2000 ביקשה המערערת מחברת ייעוץ שתערוך עבודה תכנית פיתוח עסקית. חברת הייעוץ הגישה את המלצותיה תוך תפיסת הכדורגל כעסק כלכלי.

ממצאי הבדיקה העלו, לטענת המערערת, כי יש תקומה לפעילות הכדורגל כגוף עסקי עצמאי וכי השגת יעד הרווחיות מחייבת התנהלות כגוף עצמאי ועסקי.

עוד נטען כי ממצא זה מתיישב עם המגמות העולמיות ביחס לניהול פעילויות הספורט, כאשר פעילות ענף הכדורגל עוברת שינוי בתפיסות הניהול, במודל ההכנסות והערכות השווי של קבוצות הכדורגל.

החל מיולי 2000 רשומה המערערת ומסווגת כ"עוסק" בתחום שירותי ניהול ופעילויות ספורט אצל המשיב.

ביום 6.03.2001 נחתם הסכם בין המערערת לבין האגודה והעמותה, על פיו נרכשה פעילות הכדורגל של הבוגרים (להלן: "הסכם הרכישה"), כאשר פעילות הכדורגל של הנוער והילדים נותרה בידי העמותה.

ביום 20.10.03 הודיע המשיב למערערת על הכוונה לשנות את סיווגה מעוסק למלכ"ר החל מיום 15.10.03.

ביום 23.11.03 השיגה המערערת על ההחלטה לשנות את סיווגה. ביום 20.12.05 נשלחה למערערת החלטה לפיה דחה המנהל את ההשגה והותיר את ההחלטה בדבר שינוי הסיווג על כנה.

המשיב ציין בהחלטה כי בהסתמך על בחינת החומר שהועבר אליו, לא נחה דעתו שמטרתה העיקרית של המערערת היא למקסם את רווחיה.

מסקנתו התבססה על הנימוקים הבאים :

המשיב עיין בדוחות הכספיים מהם עולה כי למערערת גירעון בנכסים בסך של כ-19 מיליון ש"ח נכון ליום 31.12.04.

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

אילמלא נעשו השקעות בעלים קיים ספק רב אם המערערת היתה יכולה להמשיך ולהתקיים כ"עסק חיי".

רווחי שנת 2004 הם רווחים בנקודת זמן מסויימת. מדובר ברווחים מקריים הנובעים מהשתתפות קבוצת הבוגרים בליגת האלופות ונגזרים מהתמורות שהתקבלו לעניין זכויות השידור.

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

המטרות לשמן הוקמה המערערת באופן פעילותה דומות לניהול עמותות כדורגל הרשומות כמלכ"ר.

החברה אינה מתחרה בגופים אחרים הרשומים כ"עוסקים".

מאחר וההוצאות העיקריות הן הוצאות שכר ועיקר ההכנסות נובעות מתמיכה של גופים עסקיים, עולה כי רישומה של המערערת כעוסק מוביל לחיסכון במס אצל בעלי הקבוצה בגובה עלות תשלומי המס בשיעור של 12.5% מהוצאות השכר.

יש להחיל את המס באופן שוויוני בין ענפים בעלי אופי פעילות דומה לצורך הבטחת הטלת מיסוי אחיד ללא אפליה.

בכתב הערעור נאמר כי המשיב טעה כאשר החליט שאין בכוונת המערערת להשיא רווחים. המערערת טענה כי היא שמה לה למטרה לעסוק בניהול מועדוני ספורט בענפים השונים, ובענף הכדורגל בפרט, כאשר הבסיס הוא עסקי וכלכלי.

המערערת טענה שהתנהלותה מצביעה בעליל על מטרות רווח.

המערערת ציינה שהיא חותרת להישגים בענף המצוי בתחרות, כאשר הדברים משתלבים עם מטרותיה לניהול עסקי וכלכלי.

המערערת טענה כי מטרותיה ואופן ניהולה תואמים את השינוי שחל לאחרונה ביחס לספורט המקצועי בארץ ובעולם בענף הכדורגל, הטומן בחובו שיקולים עסקיים ומטרות רווח.

כמו כן, המסגרת המשפטית הנאותה לניהול פעילות ספורט מקצועי היא חברה עסקית. עמדה זו קיבלה חיזוק במסקנות ועדות מקצועיות שהתבקשו להתייחס לסוגיה נשוא העניין.

אין בגירעון בדוחותיה הכספיים כדי להעיד על כך שעיסוקיה אינם למטרת הפקת רווחים. פעילות המערערת היא פעילות המאפיינת עסק וככל פעילות עסקית היא נושאת הפסדים ואף גירעונות בהון.

המערערת טענה כי בכל עוסק הנדרש למימון מתבצע המימון על-ידי הזרמת הון זר, כגון הלוואה ממוסדות פיננסיים וגיוס הון משווקים פיננסיים. במקרה הנוכחי התבצע המימון באמצעות השקעה של בעלי המניות בחברה.

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

המשיב שגה כאשר קבע שעיקר הכנסותיה נובעות מתמיכה של גופים עסקיים, כך שרישומה כעוסק מוביל לחיסכון במס.

המערערת טענה שחלק הארי מהכנסותיה נובע מפרסום וחסויות, זכויות בשידורי הטלוויזיה, מכירת מנויים, כרטיסים ועוד. נטען כי הכנסות אלה הן נגזרת ישירה של הפעילות במסגרת ענף הכדורגל הישראלי והאירופאי ונובעות מפעילות העסקית.

כמו כן נטען כי התחרות בה מצויה המערערת אינה מצומצמת לענף בו היא פעילה, אלא שקיימת חשיפה לתחרות עם גופים נוספים הפעילים במגזר הרחב של תרבות הפנאי.

החלטת המשיב מפרה את שוויוניות המס, שכן קיימות קבוצות ספורט נוספות המסווגות על ידי המשיב כעוסקים.

המערערת הוסיפה שמטרותיה אינן מתיישבות עם מטרות המלכ"ר. יש באפשרותה להפיק רווחים מהפעילות בתחום, שהרי אחרת לא היתה רוכשת את פעילות הכדורגל של העמותה.

ההחלטה עומדת בניגוד לפרשנות ולהסדרים שקבע המשיב עצמו ובניגוד לשומות שהוצאו במהלך שנת 2004.

2. תשובת המשיב

בכתב התשובה נאמר כי המערערת אינה גוף עסקי והיא באה, למעשה, בנעלי האגודה שניהלה את מועדון הכדורגל מכבי תל-אביב, כאשר האגודה מסווגת כמלכ"ר בהתאם לחוק.

המערערת נעדרת מטרות רווח ואופי פעילותה בענף הכדורגל, שהינו הפסדי במהותו, הוא מלכ"רי.

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

לדברי המשיב, הקריטריונים שנקבעו שם לצורך סיווג חייב במס כמלכ"ר על-פי החוק, מטים את הכף לסיווג המערערת כמלכ"ר.

המשיב היפנה למסגרת הנורמטיבית ולשישה מבחנים שהתוו בפסק דין ירושלים אשר יושמו לאחר מכן בשורת פסקי-דין אותם ציין בתשובתו.

המשיב ציין כי אין המדובר במבחנים מצטברים ודי שיתקיים חלק ניכר מהם לצורך אפיון מהותו הכוללת של החייב במס כמלכ"ר או כעוסק.

אין די בכך שהמערערת התאגדה כחברה פרטית אשר אינה קשורה בעמותה או באגודה בהתאם לדין הכללי.

לשם בירור שאלת החבות במס יש לבחון את המהות ולנתח את אופי הפעילות של המערערת בהתאם לאמות המידה שנקבעו בפסק דין ירושלים.

הדברים עולים בקנה אחד עם הכלל לפיו דיני המס חותרים להטלת מס אמת על בסיס בחינת הפעילות המתקיימת בפועל.

המשיב ציין את המבחנים שאומצו בפסק דין ירושלים ויישם אותם על פעילות המערערת.

המבחנים שנבחנו הם המבחנים הבאים :

מבחן מטרת העיסוק ; אופן חלוקת הרווחים ; בדיקת מאזן המוסד ; מהות הפעילות ; הרישום המוצדק והנפרד ; הפגיעה בהכנסות האוצר .

בסופו של דבר טען המשיב כי החלטת מבחנים אלה על פעילותה של המערערת, מביאים למסקנה כי יש לסווג אותה כמלכ"ר.

3. דיון והכרעה

א. המסגרת הנורמטיבית

סעיף 1 לחוק מגדיר "מוסד ללא כוונת ריווח" או "מלכ"ר" כלהלן -

- (1) "המדינה, רשות מקומית או איגוד ערים ;
- (2) חבר-בני-אדם, מואגד או לא מואגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי ;
- (3) תאגיד שהוקם מכוח דין ואינו רשום כחברה, כאגודה שיתופית או כשותפות ;
- (4) קופת גמל הפטורה ממס הכנסה על פי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה ;"

"עוסק" מוגדר :

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

המשיב קיבל את ההחלטה בהתאם להוראות סעיף 58 לחוק ושינה כאמור את סיווג המערערת מעוסק למלכ"ר.

סעיף 58 קובע :

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

מנוסח הסעיף עולה כי אין קונקלוסיביות בהגדרת "מלכ"ר" וכי גוף יכול להכלל בהגדרה זו ולמרות זאת יהיה מסווג לעניין חלק מפעילותו כ"עוסק" (ר' פסקה 4 בפסק דין ירושלים).

בפסק דין ירושלים הבהיר כב' השופט גולדברג כי הסיבה לשוני בשיטת חישוב במע"מ של מלכ"ר לעומת חיובו במע"מ של העוסק - העוסק משלם מס על העיסוקאות בניכוי המס הגלום ברכישות, מס תשומות, והמלכ"ר משלם מס על השכר המשתלם לעובדיו - אינה נעוצה דווקא במטרה הפילאנטרופית של המלכ"ר להבדיל ממטרה רווחית של העוסק או רק לשם עידוד מלכ"רים.

השוני נובע ממהות עיסוקיו של מלכ"ר טיפוסי השונים מאלו של העוסק הטיפוסי.

המלכ"ר מטיבו אינו פועל על פי מחירי שוק. כרגיל, ניתנים שירותיו תמורת מחירים נמוכים או חינם. לו היה גם המלכ"ר משלם מע"מ על פי השיטה שנקבעה לגבי עוסק היתה התוצאה כי למלכ"ר היה כמעט תמיד ערך מוסף שלילי, אף כי מבחינת המשק יש לו ערך מוסף חיובי, הואיל ואת ההפסדים הוא מממן בדרך כלל באמצעות תרומות מגורמים שונים או מתקציבים ממשלתיים.

היה נוצר מצב בו המלכ"ר יקבל תמיד חזרה את מס התשומות הגלום ברכישותיו. הטלת המס על השכר והאיסור לגבי מלכ"ר לנכות את מס התשומות - נועד למנוע שתי מכשלות אלו.

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

בקובעו את שיטת המיסוי על מלכ"רים ביקש איפוא המחוקק לאתר גם אצלם את הערך המוסף הכלכלי האמיתי הנצמח מפעילותם ולהטיל עליו מס. מתוך הנחה שלמלכ"רים אין בדרך כלל רווחים תיפעוליים, אלא הפסדים תיפעוליים הממומנים על ידי תרומות וכיוצא בכך, מוטל המס רק על השכר המהווה את הערך המוסף (שם בעמ' 806).

בפסק דין ירושלים בחן בית המשפט את המבחנים אותם יש לשקול בהפעלת סעיף 58 לחוק.

בית המשפט היפנה לאמור במאמרו של י. בן יהונתן עוסקים ומלכ"רים במע"מ, רבעון ישראל למיסים י"ב, 298, 300 (להלן: "בן יהונתן") בו צוינו שישה שיקולים אותם יש לבחון בשאלת הסיווג.

בית המשפט העליון אימץ שיקולים אלה ובחן על פיהם את מהות פעילותה של המערערת.

(ר' גם ע"ש 185/89 פי-ניר הקמה וניהול בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, מיסים ה-6/ה-213 ; ע"ש 235/91 החברה לפיתוח חשמונאים בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, מיסים ח-1/ה-194 ; ע"ש 26/92

הליליס בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ; ע"ש (נצ') 117/94 מעוז מגדל בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, מיסים יא/2 ה-264 וע"ש (חיפה) 509/03 נהריה ספורט בע"מ נ מדינת ישראל).

ב. שאלת סיווגה של המערערת

כפי שציננה כב' השופטת וסרקרוג בפסק דין נהריה ספורט, הרי שנושא סיווג החייב במע"מ נידון בפסיקה פעמים רבות וההלכה בנושא זה ברורה. היא מתמקדת בשאלת אופן יישום העקרונות אשר הוטו בפסקי דין שונים, כפי שצוינו לעיל.

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

1. מבחן המטרה וכוונת הרווח - מטרת עיסוקו של החייב במס אינה השגת רווחים, ללא קשר אם בפועל היו רווחים. מבחן עזר לכך עשוי להיות עצם מתן השירות, האם הוא על בסיס התנדבותי והאם המחירים הינם נמוכים בדרך קבע ממחירי השוק.
 2. מבחן חלוקת הרווחים - האם במסמכי ההתאגדות או במסמך אחר נקבע כי לא תתבצע חלוקת רווחים, כי נכסי החייב במס והכנסותיו ישמשו למטרותיו בלבד, והאם בפירוק יועברו נכסיו לידי מלכ"ר דומה ועל כל פנים לא יחולק בין חברי החבר.
 3. מבחן המקורות לגירעון התפעולי - ממאזן החייב עולה גירעון תפעולי, כאשר הוא ממומן בחלקו הניכר מתקציב ממשלתי, ממוסדות ציבור או מתרומותיהם של יחידים. הייעוד של יתרות הכספים בסוף השנה יהיה להמשך הפעילות בלבד.
 4. מבחן מהות הפעילות - מהות הפעילות מצביעה על כך שהיא אינה עסקית כמקובל והפעילות אינה מהווה גורם תחרותי לעסקים אחרים באותו תחום.
 - לכן, הרישום כמלכ"ר לא יביא להפליית אותו מוסד לטובה בהשוואה לאותם עסקים או אחרים.
 5. מבחן הרישום המוצדק והנפרד - אפשרות מעשית להפרדה מנהלית וארגונית בין העיסוקים השונים לצורך רישום חלקי.
 6. פגיעה בהכנסות האוצר - האם עלולה להיווצר פגיעה לא מוצדקת בהכנסות האוצר בעקבות השינוי ברישום המבוקש.
 - יודגש כי מדובר במבחני עזר לאיתור מהות הפעילות, כאשר האבחנה בין הקריטריונים לעיל היא לעיתים מלאכותית ותיתכן חפיפה אפשרית ביניהם.
- נפסק כי די בחלק מהקריטריונים בכדי להגיע להכרעה ואין צורך בקיום מלוא הקריטריונים (ר' פסק דין הליליס ופסק דין נהריה ספורט, פסקה 15).
- יש לבחון את התמונה בכללותה ולקחת בחשבון את מירב המבחנים, תוך מתן משקל נכון לכל אחד מהם.

יש ליישם עתה את המבחנים על המקרה שבפניי.

- מבחן המטרה וכוונת הרווח

בתזכיר ההתאגדות של המערערת מיום 9.8.1994 נקבע כי המטרות לשמן נוסדה החברה הן, בין היתר, כדלקמן –

- א. לנהל אגודות ומועדוני ספורט על בסיס עסקי וכלכלי.
 - ב. לתרום לקידום ולפיתוח הספורט בישראל בכלל, ובענף הכדורגל בפרט.
 - ג. להחדיר לספורט בישראל בכלל, ולענף הכדורגל בפרט, סטנדרטים ניהוליים מקצועיים.
 - ד. להשתית את הספורט בישראל בכלל, ואת ענף הכדורגל בפרט, על בסיס כלכלי עסקי איתן.
- (...)
- להגביר את המודעות והעניין של הציבור בישראל בספורט בכלל, ובענף הכדורגל בפרט.
- ו. לפעול על-מנת לקדם, לפתח ולשפר את מתקני הספורט בישראל, ועל-מנת להקים מתקני ספורט מודרניים וחדשים על-פי הסטנדרטים הנהוגים במדינות המתקדמות."

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

המערערת, אשר התאגדה אומנם כחברה פרטית, אימצה לעצמה את מטרות האגודה והעמותה לשם ניהול ומימוש מטרותיהן.

העובדה כי נאמר בתזכיר ההתאגדות כי אחת המטרות להשתית את הספורט בישראל ואת ענף הכדורגל על בסיס כלכלי איתן, אין בה כדי להצביע על כוונה להשאת רווחים. עיקר המטרות המוצהרות הן לקידום ושיפור הספורט בישראל, בעיקר בענף הכדורגל.

הסכם הניהול מיום 19.3.1995 קבע בין היתר:

5.1" החברה הינה בעלת האפשרות והיכולת למלא אחר התחייבויותיה על פי הסכם זה, והיא מוכנה להשקיע משאבים ומאמצים על מנת לנהל את מחלקת הכדורגל באופן כלכלי, ועל פי עקרונות עסקיים מקובלים.

(...)

6.4 בכפיפות להוראות הסכם זה, יעמדו לרשות החברה בתקופת ההסכם כל ההכנסות, ומאידך החברה תהיה אחראית לכל ההוצאות השוטפות.

(...)

6.8 (...) בתקופת הסכם זה תהיה לחברה האחריות המלאה והבלעדית להפסדים שיהיו - אם יהיו - בקשר עם ניהולה של מחלקת הכדורגל, ומאידך תהיה החברה זכאית לכל העודפים אשר יהיו - אם יהיו - בתום תקופת ההסכם בקשר עם ניהולה ותפעולה של מחלקת הכדורגל."

במסגרת הסכם זה התחייבה המערערת להבטיח את קיום פעילות קבוצות הנוער, הילדים והנשים ולתקצב את פעילותן. המערערת נושאת למעשה בהתחייבות לכיסוי הגירעון של המועד. מכאן עולה כי קיימת למעשה זהות אינטרסים ברורה בין המערערת לבין העמותה והאגודה הרשומות כמלכ"ר.

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

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

כמו כן, יש לציין כי בעת התאגדות המערערת, היו בין מייסדיה ובעלי מניותיה חברות אשר בסיסן הכלכלי איתן, כגון: עלית תעשיות בע"מ, חברת הכשרת הישוב בישראל בע"מ והאחים עופר נכסים (1957) בע"מ.

במהלך השנים רכש הרציקוביץ, באמצעות חברת PCS בע"מ אשר בבעלותו, את מרבית מניות המערערת מבעלי המניות האחרים. נכון לתקופה הרלבנטית אחז

ב-98% ממניות המערערת, כאשר ביתרת המניות (2%) החזיקה חברת הכשרת הישוב בע"מ (ר' סעיף 5 לתצהיר הרציקוביץ).

המערערת טענה בסיכומיה כי ניתן ללמוד על מטרותיה העסקיות של המערערת מההשקעות הגבוהות. המערערת ציינה כי עלות רכישת פעילות הכדורגל של קבוצת הבוגרים עמדה על סך של 18,842,000 ש"ח.

כמו כן, הסכם הרכישה מתייחס לכוונת החברה לרשום את מניותיה למסחר בבורסה.

המערערת הוסיפה כי השקיעה ברכישת השחקנים, השבחתם ומימון שכרם.

אומנם, ניתן לבחון גוף עיסקי גם לפי תוכניותיו לעתיד. אולם, את האופי העיסקי יש להסיק מהפעילות למעשה כאשר לכוונת עתידיות צריך להיות עיגון ואחיזה בפעילות הנוכחית. ראה לעניין זה את דברי כב' השופט ביין בפסק דין פי ניר סעיף ה' רישא.

במקרה הנוכחי, הרי שחרף הצהרות המערערת ודבריו של הירצקוביץ בדבר שיקולים כלכליים בעת רכישתה של המערער, לא הוצגו כל נתונים על פיהם ניתן לבסס מסקנה בדבר פעילות כלכלית רווחית. ההיפך הגמור הוא הנכון.

עדותו של הרצקוביץ באשר לבדיקות אשר נערכו על ידו לפני רכישת הקבוצה, מעלה תמיהה ואינה עומדת בקנה אחד עם מי שמבקש לבצע רכישה שמטרתה היא פעולות עסקיות לשם רווחים כספיים.

הרצקוביץ נשאל האם נכון שהחברה הפסידה כספים לפני שנכנס כיו"ר. תשובתו היתה כי הוא איננו מכיר את הסכומים של הקבוצה טרם כניסתו.

לאחר מכן נשאל אם לא בדק את הסכומים לפני שקנה את הקבוצה. תשובתו היתה כי לקחו את הקבוצה בזמן בעייתי ולאורך תקופה המאמץ היה לעשות מזה עסק תקין וכלכלי. עם זאת העריך כי הקבוצה הפסידה לפני שרכש אותה.

לאחר מכן אישר שלא משך משכורת כלשהי בשנים שהחזיק בקבוצה.

הרצקוביץ לא ידע בתחילה כמה כספים השקיע לאורך השנים מכיסו או מחברות אחרות שבבעלותו והוא דיבר באופן כללי על עשרות מיליוני שקלים. לאחר מכן אמר "אני לא זוכר, דברתי על עשרות מיליונים, 80, 90, 100 מיליון ש"ח".

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

לאור עדות זו, קשה לקבל כסבירה את עדותו כי שיקוליו ברכישת המערערת היו שיקולים כלכליים וכי ניתן לבנות אותה בצורה שונה שתביא לעסק טוב. (עמ' 7-8 לפרוטוקול).

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

יתרת הפסד הכנסה השנה

54,528	מיליון שקלים	29,289	מיליון שקלים	2001
69,023	מיליון שקלים	27,877	מיליון שקלים	2002
89,339	מיליון שקלים	29,097	מיליון שקלים	2003
78,299	מיליון שקלים	53,800	מיליון שקלים	2004

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

בהקשר זה מקובלת עלי הפניית המשיב לדברי כב' השופט ביין בפסק דין פי - ניר שם נאמר על ידו "אינני סבור שציפיות, כשהסיכוי להתממשותן הוא עדיין כה רחוק - יכול ויהיה בהם די כדי להביא לסיווג המערערת בהווה, כמי שעיסוקה לשם קבלת רווחים".

במקרה הנוכחי הציפיות לא התקיימו באופן עקבי.

בהקשר זה יש לציין כי העובדה שהמערערת רשמה רווח בשנת 2004, לא היה בה כדי למנוע את יתרת ההפסד בסוף אותה שנה בסכום של 78 מיליון ש"ח. הרווח נבע בעיקרו מהשתתפות חד פעמית של קבוצת הבוגרים בליגת אלופות אירופה ונגזר מתמורות שהתקבלו בגין זכויות השידור. מדובר בהכנסה נקודתית שאין בה כדי להוות יצירת מקור לביצוע חוזר ונשנה של עיסקאות החייבות במס.

מעבר לגירעון ולהפסדים שלעיל, יש לבחון גם את הסכם הרכישה מיום 6.3.2001, אשר הסדיר את התנאים לרכישת מחלקת הכדורגל מאת האגודה.

נכללו שם, בין היתר, תנאים בדבר זכויות השימוש בשטח המקרקעין אשר שימש את מועדון הכדורגל, ונקבע כי השימוש יהיה ללא תמורה.

מכאן עולה כי אילו היתה המערערת משלמת תמורה עבור השימוש היה היקף הגירעון המצטבר גבוה עוד יותר.

כמו כן, נקבע בהסכם הרכישה כי המועדון והמערערת ימשיכו לקיים ולטפח את מחלקת הנוער וכי ישולם לאגודה מענק חודשי בסך של 62,000 ש"ח, כאשר הסכום יהיה צמוד למדד יוקר המחירים לצרכן ממועד חתימת הסכם הרכישה.

מכאן עולה כי המערערת תומכת בפעילות האגודה אשר פעילותה אינה עסקית והיא מוגדרת כאמור כמלכ"ר. לעניין זה יש להפנות גם למכתבו של מר דוד עוזר, סמנכ"ל הכספים של המערערת, בו נאמר כי המערערת תומכת בפעילות האגודה ובארגון חינוכי נוסף - "עמותת המכבים" (נספח א/1 לתצהיר המשיב).

עדויות לתמיכה כספית זו ניתן למצוא בדוחות הכספיים של המערערת. בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2002 בעמ' 7, צוין כי החברה מחלה על הלוואה שהועמדה לאגודה בסכום של 3,899,000 ש"ח.

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

עולה אם כן כי פעילות האגודה והמועדון תלויה במערערת, כאשר המערערת התחייבה לתמוך בהן.

מצבה הפיננסי של המערערת טרם כניסתו של הרציקוביץ היה כאמור "בעייתי" כפי שהעיד הרציקוביץ:

"לקחנו את הקבוצה בזמן בעייתי, וחלק מהעבודה והקליטה כמו כן חלק ניכר מההפסד היה ממה שמצאנו לאורך תקופה מהמאמץ שלי לעשות מזה עסק תקין וכלכלי. הספרים של השנים לפני לקו בחסר בכל מה שזה נוגע אלי חלק מהמשימה שלי היה להכניס לשם סדר.

אני מעריך שהקבוצה הפסידה לפני שרכשתי אותה". (ר' פרוטוקול מיום 17.6.09, בעמ' 7 שורות 10-15).

עובדת היותה של המערערת בהפסדים עוד בטרם כניסת הרציקוביץ וההוראות בהסכם הרכישה לפיהן תתמוך המערערת בפעילות האגודה והמועדון - מצביעים על כך כי פעילות המערערת עולה למעשה בקנה אחד עם פעילות האגודה והמועדון ומטרותיהם.

המערערת טענה בסיכומיה כי חברת ייעוץ העריכה פוטנציאל גבוה לרווחיות. מסקנותיה בשנת 2000 התבססו על מעבר לשידור אירועי ספורט לפי צפייה או בשיטת המנויים, התפתחות תחום הימורי Online בספורט ובכדורגל, שדרוג רמת הקבוצה והשתתפות במפעלים אירופאים, הרחבת חסויות, פרסום ופיתוח מקורות הכנסה נוספים. עוד נאמר כי השתתפות במפעלים הספורטיביים מגדילה את פוטנציאל ההכנסות והרווחיות ובשנת 2004 נוצר רווח משמעותי.

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

גם כאן יש לחזור ולומר כי חרף הפוטנציאל הלכאורי, אין הדברים מתיישבים עם הדוחות הכספיים כאמור לעיל.

מבחן חלוקת הרווחים - עיון במסמכי ההתאגדות

המערערת טענה בסיכומיה כי אין כל מגבלה על העברת מניות או חלוקת דיבידנד.

המערערת הוסיפה כי הרציקוביץ מכר את מניותיו למשקיע אחר במהלך חודש ינואר 2008 והתמורה ממכירת המניות הועברה אליו.

המשיב טען כי מסמכי ההתאגדות של המערערת שותקים בעניין חלוקת הרווחים וכי לאור ההפסדים לא נראה שיש סיכוי בעתיד לחלוקת רווחים.

בסיכומי התשובה, טענה המערערת כי המדיניות של חברות עסקיות רבות היא שלא לחלק רווחים ולא ניתן להסיק מכך שמדובר במוסדות ללא כוונת רווח.

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

כמו כן, יש לבצע בדיקה מהותית ולבחון האם החייב עשוי לצבור רווחים ולחלקם (פרופ' נמדר בספרו מס ערך מוסף, בעמ' 402).

מעיון במסמכי היסוד של המערכת - תזכיר ההתאגדות והתקנון - עולה כי אין הוראה לעניין חלוקת רווחים או הוראה האוסרת חלוקה מעין זו.

אין גם הוראה מפורשת לפיה יש לייעד את כספי המערכת לשימושים ציבוריים גרידא.

עם זאת, נראה כי במקרה הנוכחי לא היה בפועל כל סיכוי לצבירת רווחים ולחלוקתם.

מהדוחות הכספיים עולה כאמור כי פעילות המערכת הינה גירעונית באופן מצטבר, והמערכת לא הצביעה כמובן על חלוקת רווחים בפועל.

מבחן הגירעון התפעולי

הדיון במבחן זה חוזר למעשה על דיון אשר התקיים לעיל.

מאפיין אשר עשוי להצביע על כך שהפעילות אינה מבוצעת על בסיס רווחים הוא היותו של החייב בגירעון תפעולי.

המערכת טענה בסיכומיה כי הגירעון צומצם באופן משמעותי בשנת 2004, בעקבות הרווח בשנה זו.

המערכת היפנתה לעדותו של הרציקוביץ וטענה כי אין בגירעון ללמד על כך שלא מדובר בגוף עסקי.

בנוסף לכך נטען כי מימון הגירעון אינו מתרומות והוא ממקורותיו של הרציקוביץ, כך שלא ניתן לאפיין את המערכת כמלכ"ר.

אין מקום לקבל טענה זו.

אין למעשה מחלוקת בדבר ההפסדים והגירעון. אין צורך כי התמיכה תהיה דווקא מתרומות. די בכך כי אילמלא ניתנה למערכת כלכלית שוטפת וקבועה מגופים חיצוניים בסכומים של כ-100 מיליון ש"ח במהלך השנים האחרונות, לא ניתן היה להמשיך בפעילות ובפעילות האגודה והעמותה.

מבחן מהות הפעילות

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

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

המערכת טענה כי המשיב מסווג את "מכבי ת"א כדורסל" כעוסק והפנתה לפסקי-דין שם עלה העניין.

המערכת ציינה כי המשיב שוקל את מעמדה וסיווגה של "מכבי ת"א כדורסל" מזה למעלה מעשור והסיווג כעוסק נותר בעינו.

המערכת הפנתה לעדות מטעם המשיב וטענה להעדר שוויון.

המשיב טען בסיכומיו כי קיימת קבוצת ספורט יחידה בענף הכדורסל המסווגת כ"עוסק". נסיבותיה הייחודיות הצדיקו התייחסות שונה לעניין הסיווג, כאשר הנסיבות נבדקות מפעם לפעם.

המשיב ציין כי יתר קבוצות הכדורגל והכדורסל מסווגות כמלכ"ר ולפיכך הימצאות בסביבה כזו אינה יוצרת מימד תחרותי.

עו"ד שי ברגר, העד מטעם המשיב, העיד כי כל הקבוצות היו רשומות כמלכ"ר ללא יוצא מהכלל, גם לאור השינוי שחל בענף הכדורגל בדרך של כניסת משקיעים ובעלי עסקים אשר הזרימו סכומים נכבדים לענף.

אינני רואה מקום לטענות המערערת בעניין זה.

קיימת הנחה לפיה גוף ציבורי אינו מהווה תחרות לעסקים אחרים, מכיוון שהחוק חותר להטיל את מרותו על כל הפעילות הכלכלית באופן שווה (נמדר בספרו מס ערך מוסף, עמ' 405).

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

במקרה שבפניי, ככל שקיימת תחרות הרי שהיא קיימת בתחום הספורט ולא במישור העסקי. המערערת אינה מתחרה באחרים בתחום העסקי, שכן רוב החייבים העוסקים בענף הכדורגל מאוגדים כעמותה.

מעבר לכך, טענת האפליה שהעלתה המערערת בינה לבין קבוצות אחרות הרשומות כעוסק, לא נתמכה בתשתית ראיתית.

המערערת לא הציגה נתונים עובדתיים לפיהם נסיבות הסיווג של קבוצת הכדורסל המדוברת, מצדיקות התייחסות דומה ושווה למקרה שלה. לא הוכח כי לקבוצה זו ולמערערת יש מכנה משותף ולפיכך יש לנהוג בהן באופן שווה.

מבחן הרישום המוצדק והנפרד

המערערת טענה בסיכומיה כי יישמה את ההפרדה המתבקשת, כאשר רכשה והעבירה אליה את הפעילות העסקית והמסחרית של קבוצת הבוגרים, ואת פעילות הקבוצה הצעירה השאירה בבעלות העמותה המסווגת כמלכ"ר.

המשיב טען כי קיימות אינדיקציות באשר לזהות האינטרסים בין שני הגופים.

המשיב הוסיף כי המערערת תומכת ומתפעלת את הקבוצה הצעירה, מקבלת מימון ותמיכות מגופים ציבוריים ופרטיים וכי האגודה מעמידה לרשותה את המגרש שם מתקיימת הפעילות ללא תמורה.

כן נטען שפעילות המועדון אינה עצמאית והיא תלויה בפעילות המערערת ולהיפך, שכן המערערת מחויבת לתפעל ולתמוך בקבוצה הצעירה.

טענות אלה של המשיב נתמכות בחומר הראיות.

המערערת התחייבה, כאמור, בהסכם הרכישה לתמוך ולטפח את מחלקת הנוער. כמו כן, התחייבה המערערת לשלם לאגודה מענק חודשי בסך של 62,000 ש"ח.

עדויות נוספות לתמיכה מצויות בדוחות הכספיים של המערערת (ר' נספח ז' לתצהיר המערערת).

יודגש כי המערערת אף התחייבה לשאת בפועל בגירעון העמותה כאמור לעיל.

מקום מושבה של המערערת זהה למקום מושב העמותה (ר' סעיף 15 לתצהיר המשיב, אשר לא נסתר על-ידי המערערת) ומקום הפעילות הועמד לרשותה ללא דמי שימוש.

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

מבחן הפגיעה בהכנסות האוצר

המערערת הפנתה לחקירת המשיב שם העיד כי לא בוצע תחשיב מספרי נפרד בעניין תוצאת המס. לטענת המערערת, די בתשובה זו כדי לשלול את קיומו של הקריטריון.

כמו כן הוסיפה המערערת שהתשובה מלמדת יותר מכל על הדרך בה התקבלה החלטת המשיב לשנות את הסיווג.

המערערת ערכה תחשיב בסיכומיה, על-פיו תשלום המס אשר היה משתלם על ידה כעוסק - גבוה מהמס המשולם על פי סיווגה כמלכ"ר. המערערת ציינה כי יתכן וזו הסיבה שהמשיב לא ערך בדיקה בדבר ההפסד אשר נגרם לכאורה לאוצר המדינה.

המשיב טען בסיכומיו כי היענות לבקשת המערערת בדבר שינוי הסיווג תסב נזק לאוצר המדינה, אשר יבוא לידי ביטוי באי תשלום מס שכר ומס מעסיקים תוך קיזוז מס התשומות.

נטען, כי מאחר והוצאות המערערת הן הוצאות שכר ועיקר הכנסותיה נובעות מתמיכת גופים עסקיים, הרי שרישומה כעוסק יביא לחיסכון במס אצל המערערת בגובה העלות של תשלומי המס בשיעור 11.5% מהוצאות השכר - ויאפשר לה לנכות מס תשומות מבלי שישולם מס עסקאות מאחר ופעילותה גירעונית.

גוף הטוען למטרות רווח יעדיף להירשם כמלכ"ר, שכן ישלם מס בשיעור נמוך יותר ועל בסיס מס צר. גוף שאינו פועל למטרות רווח יעדיף להירשם כעוסק, רק כאשר עלות תשומותיו גבוהה ממחיר עסקאותיו. במקרה כזה יקבל הגוף החזר מס תשומות הגבוה ממס העסקאות שישלם ולא ישולם מס שכר ומס מעסיקים.

המשיב טען שהתחשיב שהמערערת ערכה בסיכומיה שגוי. עיון בדו"ח הכספי לשנה בה בוצע התחשיב מלמד כי סך ההוצאות עלה על סך ההכנסות וסך התשומות עלה על סך העסקאות. אם תסווג המערערת כעוסק היא תשלם פחות מס ובכך יפגעו הכנסות האוצר.

מאחר ואין בפניי חישוב מספרי אין אפשרות לקביעה חד משמעית בעניין זה. עם זאת, מבחן זה איננו מבחן מכריע.

בכל מקרה, התמונה העולה מבחינת כל יתר הקריטריונים היא כי השיקולים נוטים באופן מכריע לסיווגה של המערערת כמלכ"ר כפי שקבע המשיב.

ג. התייחסות ליתר טענות המערערת בסיכומיה

המערערת הסתמכה על דו"ח וועדת סטרשנוב (להלן: "הדו"ח"), אשר בחן את מצב ענף הכדורגל. הוועדה התרשמה שנוכח המעבר מכדורגל חובבני לכדורגל מקצועני ולאור רכישת הקבוצות והעברתן לידי אנשי עסקים, הפך ענף הכדורגל לפעילות עסקית לכל דבר ועניין. עוד נאמר שם כי הפעילות ענפה וכוללת העברת זכויות בקבוצות, מכירת זכויות השידור, שיווק, מסחר, עריכת מכרזים (ר' סעיף 69 לדו"ח אשר צורף כנספח ח' לתצהיר מטעם המערערת).

עם זאת, קיימת ההכרה כי מקורותיה התקציביים של קבוצת הכדורגל הם מוגבלים וקבועים יחסית. נאמר בדו"ח כי ההכנסות נובעות ממימון של המועצה להסדר ההימורים בספורט, מזכויות שידור, מתמיכות אפשריות של רשויות מקומיות, פרסום, מכירת כרטיסי כניסה למשחקים ומרווח הנובע ממכירת כרטיסי שחקנים לקבוצות אחרות. כמו כן, מקור מימון עיקרי הוא מכירת השחקנים, אולם יתכן מצב בו המחיר שיינתן בעד המכירה יהיה נמוך יותר ואז ייגרם לקבוצה הפסד שאינו מבוטל.

בנוסף, ההוצאות מורכבות מהשכר לשחקנים ומחובות לרשויות המס, כאשר תשלומי השכר הגבוהים יוצרים גירעונות בפעילות. הגירעונות מכוסים על-ידי הזרמת מימון אישי של בעלי הקבוצות תוך יצירת חובות גדולים למוסדות והעדר כיבוד הסכמים.

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

מהדו"ח עולה אם כן תמונה לפיה ההוצאות עולות על ההכנסות ונצברים גירעונות אשר מובילים להתמוטטות קבוצות.

יש לציין כי המלצות הוועדה טרם מומשו.

בית המשפט התייחס לדו"ח וועדת שטרסנוב וקבע:

"המערערת, בנוסף להפניה חוזרת לפס"ד הפועל אילת כפי שניתן בביהמ"ש המחוזי, ביקשה להסתמך גם על וועדת שטרסנוב, אשר ההיגיון הכלכלי שעמד בבסיס אותה ועדה שימש גם בסיס לפס"ד הנ"ל, ולפיה יש להעלות את הספורט לבסיס עסקי-כלכלי. לעניין זה ראוי להדגיש כי יש להבחין בין הרצוי למצוי, לענף הספורט, ועל הבחנה בין תחום זה לתחום המיסוי. בשלב הזה של המציאות הקיימת בארץ, גופי הספורט ככלל, אינם מקיימים פעילות עסקית, אלא פעילות התואמת יותר למלכ"ר, ואין הכרה בגוף אחר כחריג - ואין בדעתי להביע כל דעה לגבי מאפייניו של אותו גוף, ובלבד לציין כי ישנם נתונים מאבחנים - כדי להוביל לתוצאה כי כך יש גם לנהוג לגבי המערערת". (ר' עניין נהריה ספורט, בעמ' 23, פסקה 30 לפסק-הדין).

דברים אלה נכונים גם בעניין שבפניי.

באשר לתקנון ההתאחדות כדורגל (להלן: "התקנון"; ר' נספח י' לתצהיר המערערת), טענה המערערת כי ההתאחדות כדורגל הכירה בכך שניתן לנהל קבוצה באמצעות תאגיד עסקי, כאשר הקביעה שולבה בתקנון העברת זכויות בקבוצות כדורגל.

כן הוסיפה המערערת שסעיף 2 לתקנון מאפשר העברת זכויות בעלות בקבוצות כדורגל גם לתאגיד, כאשר תאגיד מוגדר בין היתר כתאגיד עסקי.

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

המשיב היפנה לסעיפים בתקנון מהם ניתן ללמוד על כך שהפעילות אינה למטרת רווח.

מפרק ההגדרות של התקנון עולה כי "תאגיד" מוגדר כ"תאגיד עסקי או תאגיד שלא למטרות רווח המבקש לרכוש/רוכש זכויות ניהול בקבוצה".

מסעיף 1 לתקנון עולה כי "החברות בהתאחדות הנה של קבוצת בוגרים הרשומה בהתאגדות כתאגיד ספורט עצמאי, שלא למטרות רווח (עמותה או חברה שלא למטרות רווח)".

יש לציין כי התקנון קובע את החובה לפיה התאגיד יבטיח את קיומה ופעילותה של מחלקת הנוער ועליו לתקצב את הפעילות כמתחייב ב"תקנון בקרת תקציבים" (ר' סעיף 11 ד' לתקנון).

לעניין חלוקת הרווחים, נקבע כי הכנסות הקבוצה ישמשו למטרות הצלחתה המקצועית, הספורטיבית והכלכלית של הקבוצה, כאשר תאגיד עסקי רשאי לחלק רווחים בכפוף להון עצמי קיים, אשר לא יפחת מ - 150% מההון העצמי המינימאלי של התאגיד.

עולה מכך שקיימות הוראות לעניין תמיכה במחלקת הנוער והגבלות לעניין חלוקת הרווחים, כך שאין המדובר במאפיינים "טהורים" של עסק, המתנהל על-פי רצון הבעלים.

החלטת המשיב וחזקת תקינות החלטת הרשות המנהלית

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

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

המערערת טענה כי התנהלות זו אינה כדין, שכן ההחלטה בהשגה אמורה להינתן לא על-ידי מי שנתן את ההחלטה בשלב הראשון. המערערת הפנתה לעניין נהריה ספורט שם ניתנו ההחלטות על-ידי גורמים שונים מטעם המשיב.

המערערת הפנתה לפסיקה נוספת לפיה הוחזר הדיון למשיב על מנת שתקבל החלטה לאחר שתשמע עמדת המבקשת שם.

המערערת טענה כי נמנעה ממנה האפשרות להביא את טיעוניה בפני גורם אחר מלבד פורת.

המערערת הפנתה להסכם שומה שנחתם בינה לבין המשיב בדבר סוגיות שונות באשר לשנות המס 2000-2002. בהסכם השומה לא ערער המשיב על מעמדה של המערערת כעוסק והשומה בהסכם הוצאה לה כעוסק. ההסכם נחתם ביום 10.11.03, כלומר לאחר החלטת המשיב לשנות את סיווג המערערת מעוסק למלכ"ר שניתנה כאמור ביום 20.10.03.

המשיב טען כי החלטת המנהל אינה בבחינת שומה ולכן תקיפתה נעשית על דרך ערעור לבית המשפט וללא הליך מקדים של השגה.

להחלטת המנהל קודם הליך של שימוע אשר יש לו מאפיינים שונים מהליך ההשגה. להבדיל מהשגה, שם נבחנת מחדש החלטה קודמת שהיא בבחינת שומה, הרי שבהליך של שימוע מאפשר המנהל לחייב להשמיע טענותיו לגבי הכוונה לקבל החלטה בעניינו, עוד בטרם קבלת ההחלטה.

הפסיקה קובעת כי הליך השימוע יכול להתבצע במגוון דרכים - על דרך הטיעון בעל-פה, שמיעת כל הצדדים באותו המועד ואף לאחר קבלת ההחלטה.

המשיב טען שלהבדיל מהליך ההשגה, רצוי שהשימוע יתקיים מול המנהל שהביע כוונתו לקבל החלטה בעניינו של החייב. זאת בכדי שיילקחו בחשבון טענות שונות שיובאו בפניו ובכדי שישקול אותם לקראת קבלת ההחלטה.

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

אינני רואה כל פגם בדרך הפעולה של המשיב במקרה הנוכחי.

זכות הטיעון היא אכן זכות בסיסית במשפט המנהלי. על הרשות המנהלית ליתן לאזרח או למי שעתידי להיפגע מהחלטתה הזדמנות הוגנת להשמיע את טענותיו.

מעבר לכללי הצדק הטבעי, נקבעה בסעיף 62 לחוק הוראה מפורשת וברורה לפיה אם ביקש המנהל לפעול בהתאם לסעיף 58 שלא על פי בקשת הנוגע בדבר - כפי שפעל המשיב במקרה שבפניי - עליו לתת לו הזדמנות להביא בפניו טענותיו.

הוראת חוק זו נותנת למעשה ביטוי לכלל השימוע, אשר דורך כי רשות מנהלית לא תפגע באדם אלא אם ניתנה לו קודם לכן הזדמנות נאותה להשמיע את טענותיו בפניו.

במקרה הנוכחי, הודיע המשיב, באמצעות פורת, ביום 20.10.03 על הכוונה לשנות את סיווגה של המערערת מעוסק למלכ"ר (ההדגשה שלי - ד.ק.).

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

מתן זכות השימוע למערערת מהווה למעשה חלק בלתי נפרד מעצם הליך קבלת ההחלטה בדבר שינוי הסיווג. ההחלטה בדבר שינוי הסיווג, עליה מוגש הערעור שבפניי, ניתנה לאחר שמי שאמור לתת את ההחלטה, הוא פורת, שמע את עמדתה של המערערת.

מדובר למעשה בהחלטה אחת ולא בשתי החלטות.

כמו כן, אין לראות בהעלאת הטיעונים כלפי ההודעה בדבר הכוונה לשינוי הסיווג - בגדר השגה כפי שטענה המערערת.

הוראת סעיף 62 לחוק יחד עם הוראת סעיף 58 קובעים את כוונת המחוקק - יצירת הליך בו תנתן לנישום אפשרות להשמיע את טענותיו בעניין שינוי הסיווג בפני המנהל, לפני שתומצא על ידו החלטה אשר עליה ניתן לערער על פי הוראות סעיף 64 לחוק.

יש אכן להבחין בין ההליך הנוכחי על פי הוראות סעיפים אלה - לבין הליך של השגה על החלטה של המנהל שהיא בגדר שומה.

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

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

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

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

כך נעשה במקרה שבפני. אין לכן כל מקום לטענתה של המערערת בעניין תקינות ההליך.

רישום המערערת בהתאם לפקודת מס ההכנסה

המערערת טענה בסיכומיה כי הדוחות לצרכי מס שהוגשו למשיב בשנים 2001-2003, מצביעים על כך שפעילות החברה מסווגת לצורכי מס הכנסה כפעילות מעסק ולא כפעילות של מלכ"ר. לכן, נטען כי המערערת הינה עסק גם לצורכי מע"מ.

המערערת הפנתה לפסיקה בה נקבע, לטענתה, כי במקרה בו מסווג גוף כעוסק לצרכי פקודת מס הכנסה, יש לסווגו כעוסק גם לעניין חוק מע"מ (ע"א 44/85 נוה אריאל בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, מסים א/5, עמ' ה - 31 (להלן: עניין "נוה אריאל").

נטען כי הפרשנות למונח "עסק" בחוק מע"מ רחבה יותר מזו שמצוייה במס הכנסה. לכן, אם ימצא כי גוף מסויים יסווג כ"עסק" לצורכי מס הכנסה יש לסווגו כ"עוסק" גם לעניין חוק מע"מ.

המערערת טענה כי גם ברגר מסכים כי החיל מבחנים אשר נלקחו מהגדרת "עסק" הן במס הכנסה והן במע"מ.

המשיב ערך השוואה בין משטר המיסוי על פי חוק מס ערך מוסף שהוא מס עקיף - לבין משטר המיסוי על פי פקודת מס ההכנסה שהוא מס ישיר.

המשיב ציין כי המונח "מלכ"ר" כהגדרתו בחוק מע"מ אינו מצוי בפקודת מס הכנסה. הגוף הקרוב ביותר מהותו למלכ"ר בפקודת מס ההכנסה הוא "מוסד ציבורי", שהכנסתו פטורה ממס במקרים מסוימים.

לדברי המשיב, למרות הדמיון בין "מלכ"ר" לבין "מוסד ציבורי" קיימים הבדלים הנובעים מהמטרות השונות שביסוד שני החיקוקים הרלוונטים.

הגדרת "מוסד ציבורי" בפקודת מס הכנסה מדגישה את המטרה הציבורית למענה פועל המוסד, ואילו חוק מס ערך מוסף שם את הדגש על המבחן האם עיסוקו של המוסד הוא לשם כוונת רווחים.

כמו כן, סעיף 58 לחוק אינו חד-משמעי וגוף יכול להיות, כאמור, מסווג ביחס לחלק מפעילותיו כ"עוסק" וביחס לחלק אחר כ"מלכ"ר".

לאור זאת, נטען בסיכומים כי אין מקום לטענת המערערת על פיה ניתן להקיש מהעובדה כי לא הוגדרה כמלכ"ר לעניין מס הכנסה, כאשר דומה שכוונתה למוסד ציבורי, לעניין רישומה כמלכ"ר לצורכי משטר מיסוי מס ערך מוסף.

דרך טיעון זו איננה מהווה למעשה תשובה ישירה לטענת המערערת, כי הגדרתה כ"עוסק" במס הכנסה מחייבת את הגדרתה כ"עוסק" לצורכי מס ערך מוסף.

בהקשר זה מקובלת עלי טענות המערערת כי לא נמצאה התייחסות לטיעוני המערערת בעניין זה כפי שבאו לביטוי בסיכומיה.

המערערת הבהירה בסיכומי התשובה כי מעולם לא ביקשה להיות מסווגת כ"מוסד ציבורי" והמשיב הוא זה שקבע כי מדובר בפעילות עיסקית לצורכי מס הכנסה.

המערערת היפנתה לעניין פי-ניר, שם לקח בית המשפט בחשבון, בין היתר, את עמדת המערערת כלפי שלטונות מס הכנסה.

המערערת טענה כי המשיב פעל בניגוד לפסיקה אליה הפנתה.

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

בפסק דין נוה אריאל אשר ניתן בסמוך לחקיקת חוק מע"מ, כאשר כב' הנשיא שמגר מתייחס בפסק הדין לאמור במבוא להצעת החוק באשר למטרת הרחבת בסיס המס במיסים העקיפים, נקבע כי המטרות הפיסקאליות שבבסיס שני סוגי המיסים - מע"מ ומס הכנסה, שונות לחלוטין (עמ' 639 למטה).

עוד הובהר, כי יש מקום לפתח מבחנים מיוחדים לעניין מס ערך מוסף אשר יאפשרו לקבוע את היקף המס. ביצירת המבחנים ניתן יהיה להיעזר בהלכות מדיני מס הכנסה ולפרש את המונח גם בהתאם למובן הרגיל והמקובל, תוך יישום על פעילות קונקרטית ושימוש במבחן ההיגיון והשכל הישר (בעמ' 642 למעלה).

בית המשפט קבע "כיוון שלא ראינו צורך להכריע בשאלת הפרשנות שיש לייחס למונח "עסק" (בחוק מע"מ - ד.ק.), הרי אם נמצא, שפעילות מסוימת נופלת בגדר עסק לפי מבחני מס הכנסה, הרי שהיא גם מהווה עסק לפי הגישה המרחיבה את הבסיס של מס ערך מוסף" (שם, בעמ' 642, פסקה 8).

במסגרת פסק דין ירושלים נקבע אכן מבחן מיוחד לעניין מס ערך מוסף. במבחן זה, הכולל את הקריטריונים השונים שפורטו לעיל, יש כדי להוות את המסגרת לבחינת השאלה האם, לצורך מס ערך מוסף, יש לראות בנישום מסויים כמלכ"ר, כאשר מונח המצוי בחוק מס ערך בלבד ולא בפקודת מס הכנסה.

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

4. סיכום

הערעור נדחה.

המערערת תשא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך של 10,000 ש"ח בצירוף ריבית והפרשי הצמדה כדין מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

ניתן היום, 12 בפברואר 2012, בהעדר הצדדים.

() שופטת P