

הנושא: החלת סעיף 19(ב) לחוק מע"מ על מכירת כרטיסים לאירועי ספורט וחייב המערערת בתשלום מע"מ בשיעור מלא, בהיות הכרטיסים מסמכים סחירים

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו
מס' תיק: ע"מ 54599-03-23
בפני: כב' השופט מ. אלטוביה
המערערת: איסתא ספורט בע"מ
המשיב: מנהל מס ערך מוסף תל אביב 3
ינתן ביום: 15.10.2024

העובדות:

המערערת עוסקת בשיווק ומכירה של חבילות תיור הכוללת טיסות, בתי מלון וכניסה לאירועי ספורט ואירועים שונים המתקיימים בחוץ לארץ. עד שנת 2017 היא דיווחה למנהל מע"מ על ההכנסה ממכירות הכרטיסים לאירועי ספורט ואירועים שונים הכוללים חבילות ששיווקה (להלן: "ההכנסה מכרטיסים") ושילמה על ההכנסה האמורה מע"מ בשיעור הקבוע בדיון. בשנת 2017 תיקנה את דוחותיה לשנים 2012-2017 ודיווחה על ההכנסה מכרטיסים כהכנסה החייבת מע"מ בשיעור אפס. המשיב לא קיבל את הדיווח שלה וקבע כי עליה לשלם מע"מ בשיעור מלא. מכאן הערעור.

נפסק:

- נדחתה טענת המערערת, כי הכרטיסים כרטיסי הכניסה לאירועי הספורט ולמופעים שונים, אשר נמכרים על ידי כחלק מחבילות התיור (להלן: "הכרטיסים"), אינם מהווים "מסמכים סחירים" ועל כן סעיף 19(ב) לחוק מע"מ אינו חל על ההכנסה מהם ובהתאם להוראות סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ, מדובר בהכנסה החייבת במע"מ בשיעור אפס.
- המערערת רוכשת את הכרטיסים מספקי השירות ולעיתים מיד שנייה בחוץ לארץ ומוכרת אותם ללקוחותיה הישראלים. לפיכך, ככל שהכרטיסים עונים להגדרת "מסמך סחיר" אזי ובהתאם להוראות סעיף 19(ב) לחוק מע"מ, יש לראות אותה כמספקת שירות תיווך.
- אין חולק, כי המבחן העיקרי והמהותי להיותו של "מסמך סחיר" הוא תכונת העבירות של המסמך, דהיינו הכשרות להעבירו מהגורם המנפיק המקורי (ספק השירות) אל הלקוח הסופי באמצעות מתווכים.
- מהראיות עולה, כי הכרטיסים שרוכשת המערערת הם עבירים וסחירים, אחרת היא עצמה לא הייתה יכולה לסחר אותם ללקוחותיה, שבפועל רשאים להעבירם הלאה "כל יום כל היום". ויובהר, אין מדובר בהסדר או עסקה לפיה מספקת איסתא למועדונים או לספקים האחרים בחוץ לארץ שמות של לקוחות המקבלים מהמועדונים או הספקים את הכרטיסים על שם, שאז ניתן היה לומר בדוחק שמדובר במסמך לא סחיר. אף אין מדובר בכרטיסים הנרכשים באופן ספציפי עבור לקוח מסוים של המערערת, שהרי היא רוכשת את הכרטיסים מראש תוך נטילת הסיכון והסיכוי, שהם יימכרו במחיר גבוה או נמוך או בכלל לא. יתר על כן, גם לגבי אירועים בהם נדרש זיהוי שמי של בעל הכרטיס, הרישום נעשה רק יומיים שלושה לפני האירוע.
- מדובר במקרה פשוט ביותר בו רוכשת המערערת את הכרטיסים מספקי השירות או מיד שנייה (המקור אינו מעלה או מוריד) ומשווקת אותם ללקוחותיה. התנהלות זאת היא המלמדת על עבירות הכרטיסים - ומכאן שיש לראות בכרטיסים מסמך סחיר כמשמעותו בסעיף 19(ב) לחוק מע"מ. במילים אחרות, די בכך שהמערערת מוכרת את הכרטיסים שהיא רוכשת ללקוח קצה, כדי ללמד שמדובר במסמך עביר וסחיר שאם לא כן, היא הייתה נותרת עם הכרטיסים בידיה ללא אפשרות למכור אותם.
- טענות המערערת לפיהן לכאורה המדינות בהן משווקים הכרטיסים אוסרות על מכירת הכרטיסים, אינן יכולות לסייע לה, אף מבלי להידרש לבחינה משפטית של ההסכמים בהם התקשרה לרכישת כרטיסים ממועדוני הספורט או להוראות חוק לכאורה האוסרות על העברתם.
- אמנם בית המשפט העליון בעניין וינוקור, עליו הסתמכה המערערת, הגיע למסקנה שתיקי הוצאה לפועל אינם מסמכים סחירים, אולם בכך אין כדי לסייע לה, כיוון שאין להשוות כלל וכלל בין תיקי הוצאה לפועל המחייבים הליכי גבייה עד למפגש עם הכסף, לבין הכרטיסים שמוכרת המערערת ומקבלת את תמורתם הכספית עם מכירתם.
- לא נמצא בטענות המערערת באשר לתכלית ההחרגה של מסמכים סחירים מהמונח "טובין", כדי לסייע לה או לשנות מהמסקנה, לפי שכפי שבעניין וינוקור עליו היא נסמכת, נקבע במפורש, כי החרגת המסמכים הסחירים לא נועדה לפטור אותם מתשלום מע"מ, אלא לקבוע הסדר שונה ומיוחד כאמור בסעיפים 19(ב) ו-9(ב) לחוק מע"מ. הוא הדין באשר לטענתה באשר לכוח ליצור מסמך סחיר או לטענתה לפיה לא הייתה לה כוונה ליצור מסמכים סחירים. עיסוקה בשיווק ומכירת הכרטיסים אותם היא רוכשת מהספקים ו/או ידי שנייה ודי בכך כדי ללמד על סחירותם. לפיכך, אין צורך להידרש לטענתה באשר לדיון החל במדינות בהן מתקיימים אירועי הספורט והאירועים מושא הכרטיסים.
- המסקנה היא כי סעיף 19(ב) לחוק מע"מ חל בעניינה של המערערת ובהתאם היא חייבת במע"מ בשיעור מלא.

הערעור נדחה.

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"מ 54599-03-23

בפני: כב' השופט מגן אלטוביה

המערערת: איסתא ספורט בע"מ ח"פ 514204775
ע"י ב"כ עו"ד ירון קוסטליץ

נגד

המשיב: מנהל מס ערך מוסף תל אביב 3
ע"י ב"כ עו"ד שירה קידרון גוטליב

פסק דין

לפני ערעור מס ערך מוסף על שומת מס ערך מוסף שקבע המשיב ביום 22.1.2023, לפיה דחה הודעת זיכוי ותיקון דוחותיה של המערערת לשנים 2012-2017.

רקע

המערערת עוסקת בשיווק ומכירה של חבילות תיור הכוללת טיסות, בתי מלון וכניסה לאירועי ספורט ואירועים שונים המתקיימים בחוץ לארץ.

עד שנת 2017 דיווחה המערערת למנהל מס ערך מוסף על ההכנסה ממכירות הכרטיסים לאירועי ספורט ואירועים שונים הכלולים בחבילות ששיווקה (להלן: "ההכנסה מכרטיסים") ושילמה על ההכנסה האמורה מס ערך מוסף בשיעור הקבוע בדין. בשנת 2017 תיקנה המערערת את דוחותיה לשנים 2012-2017 ודיווחה על ההכנסה מכרטיסים כהכנסה החייבת במס ערך מוסף בשיעור אפס.

המשיב לא קיבל את הדיווח של המערערת וקבע כי עליה לשלם מס ערך מוסף בשיעור מלא. במסגרת דיוני השומה שטחה המערערת את טענותיה, אולם המשיב דחה אותן וחייב את המערערת במס ערך מוסף בסך 1,754,544 ש"ח לשנים 2012-2017. מכאן הערעור שלפני.

טענות המערערת:

א. בסיכומיה מיקדה המערערת את המחלוקת בינה לבין המשיב, וכך טענה (שם, סעיף 1): במוקד הדיון בהליך דנא עומדת סוגיה משפטית טהורה, אשר עניינה בשאלה האם כרטיסי הכניסה לאירועי ספורט ומופעים שונים, אשר נמכרים על ידי המערערת כחלק מחבילות תיור (להלן: "הכרטיסים"), מהווים "מסמכים סחירים" לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ").

עמ' 176

ב. לטענת המערערת הכרטיסים אינם מהווים "מסמכים סחירים" ועל כן סעיף 19(ב) לחוק מע"מ אינו חל על ההכנסה מהכרטיסים לאירועים ובהתאם להוראות סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ, מדובר בהכנסה החייבת במס ערך מוסף בשיעור אפס.

טענות המשיב:

א. עד חודש אוגוסט 2017 דיווחה המערערת על עסקאותיה לרבות מכירת הכרטיסים, ובתוך כך דיווחה ההכנסה ממכירת כרטיסים כעסקאות החייבות בשיעור מס ערך מוסף מלא.

ב. ביום 18.10.2017 הודיעה המערערת כי בכוננתה לתקן את הדוחות התקופתיים 5 שנים לאחר ולהוציא הודעות זיכוי בגין מכירת הכרטיסים לפי חיוב מס ערך מוסף בשיעור אפס. ביום 18.10.2017 הוציאה המערערת הודעת זיכוי לספרים על סך 7,154,965 ש"ח לפני מע"מ, הכוללת מע"מ בסך 1,277,544 ש"ח (קרן מס).

ג. למערערת נערכה ביקורת לתקופה 06/2017 עד 12/2020 בסיימה הוצאה לה שומת עסקאות בסך כולל של 1,754,343 ש"ח (קרן מס), המתייחסת להוצאת הודעת הזיכוי שלא כדין ובניגוד להוראות סעיף 23א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, משולב עם תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ו-1976, ואי דיווח על עסקאות מכירת הכרטיסים החייבות במס ערך מוסף בשיעור מלא.

ד. ביום 23.1.2022 הגישה המערערת השגה על שומת העסקאות אשר נדחתה על ידי המשיב ביום 22.1.2023.

ה. המערערת היא חברה קמעונאית לחבילות תיור ובפועל תוננת שירותי תיווך בין הספקים בחו"ל לבין מקבלי השירות תושבי ישראל.

ו. המערערת היא חברת בת של "איסטא" שאף היא חברה קמעונאית וצד להסדר לענף הקמעונאים המחייב גם את המערערת ולפיו היא חייבת במס ערך מוסף בשיעור מלא בגין מכירת הכרטיסים.

ז. הכרטיסים שמשווקת המערערת ניתנים להעברה מיד ליד וממלאים אחר תנאי העבירות המהווה תנאי עיקרי להיותם "מסמך סחיר". התנהלות המערערת עצמה הכרוכה ברכישת הכרטיסים מספקי השירותים וסחרי יד שניה והעברתם ללקוחותיה מגלמת את "עבירות" הכרטיסים והיותם מסמך סחיר.

דיון

1. בע"א 6181/08 שמואל וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו (פורסם בנבו) הנזכר בסיכומי המערערת ועוד אדרש לכך בהמשך (להלן: "עניין וינוקור") התייחס בית המשפט העליון לתכליתו של סעיף 19(ב) ו-9(ב) לחוק מס ערך מוסף, וכך נקבע (שם, פסקה 32):

עמ' 177

"הנה כי כן, על-מנת שלא להכביד על המסחר בניירות ערך ובמסמכים סחירים, ראה המחוקק להחריג "ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם" מההגדרה של "טובין". עם זאת, ביחס לעוסקים שעיסוקם הוא מסחר בנכסים אלה, מצא המחוקק לקבוע, תחת זאת, מנגנון מיסוי ייחודי הקבוע בסעיפים 19(ב) ו-9(ב) לחוק, אלה קובעים כדלהלן:

"19(ב): עוסק שעסקו מכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, לרבות רכישתם של ניירות ערך ומסמכים כאמור לשם קבלת דמי פרעונם או פדיונם, או שעסקו במכירת מטבע חוץ, יראו את המכירה או קבלת הפרעון או הפדיון כשירות תיווך שעושה העוסק בין מי שמכר לו אותם לבין מי שקנה אותם ממנו או פרע או פדה אותם.

9(ב): מחירן של עסקאות שרואים אותן על פי סעיף 19(ב) כמתן שירות הוא הפרש בין סך כל מחיר הרכישה של ניירות הערך, המסמכים או מטבע החוץ נושאי העסקאות בתקופת דו"ח פלונית לבין סך כל מחיר מכירתם באותה תקופת דו"ח; לענין זה יראו את סכום הפרעון או הפדיון של מסמכים כמחיר מכירתם."

מנגנון זה, אשר ממסה את המסחר כעסקת שירות לפי הערך המוסף נטו שנוצר לעוסק בתקופה מסוימת, מייתר את הצורך לבחון כל עסקה בנפרד, ובכך מאיין כמעט לחלוטין את הסרבול שהיה כרוך במיסוי של עסקאות אלה בשיטה הרגילה. ניתן לסכם אפוא את הדרך שבה נקט המחוקק כך: את המסחר שמבצעים מי שעיסוקם אינו בניירות ערך או במסמכים סחירים, הוציא המחוקק מן התחולה של חוק מע"מ. לעומת זאת, את המסחר שמבצעים מי שעיסוקם הוא בניירות ערך או במסמכים סחירים, החריג המחוקק משיטת המיסוי הרגילה שמאפיינת מכירה של נכסים, אולם, תחת זאת, קבע הוא - ביחס למסחר זה - מנגנון מיסוי חלופי."

2. המערערת רוכשת את הכרטיסים מספקי השירות ולעיתים מיד שנייה בחוץ לארץ ומוכרת אותם ללקוחותיה הישראלים. לפיכך, ככל שהכרטיסים עונים להגדרת "מסמך סחיר" אזי ובהתאם להוראות סעיף 19(ב) לחוק מס ערך מוסף, יש לראות את המערערת כמספקת שירות תיווך.

3. אין חולק, כי המבחן העיקרי והמהותי להיותו של "מסמך סחיר" היא תכונת העבירות של המסמך, דהיינו הכשרות להעבירו מהגורם המנפיק המקורי (ספק השירות) אל הלקוח הסופי באמצעות מתווכים.

4. מטעם המערערת נחקר מר יואב ברוק, ובחקירתו אישר מר ברוק שהמערערת היא מתווכת (ש' 18 ע' 44 לפרוטוקול הדיון מיום 18.1.2024). בהמשך אישר כי ככל הקשור בכרטיסים אותם משווקת המערערת היא מתווכת (שם, ש' 2 ע' 45).

ועוד. בהמשך חקירתו אישר מר ברוק כי קיים שוק משני לכרטיסים (שם, ש' 8 ע' 59).

עוד העיד מר ברוק (שם, ש' 24 ע' 78):

עמ' 178

שלו אינו ממחה "מסמך" במובדל מכרטיס כניסה בין אם הוא עותק קשיח או אלקטרוני מאפשר לאוחז בו (בלא צורך בפועל בזיהוי נוסף בד"כ והדברים ידועים) להיכנס לאירוע. יכולת העבירות הקלה תהווה רכיב מהותי בבואנו לבחון אם מסמך בא בגדר "מסמך סחיר".

עמ' 181

10. נוכח האמור עד כאן אוסיף, כי לא מצאתי בטענות המערערת באשר לתכלית ההחרגה של מסמכים סחירים מהמונח "טובין" (סעיפים 19-21 לסיכומי המערערת), כדי לסייע למערערת או לשנות ממסקנותיי שלעיל, לפי שכפי שבעניין וינוקור עליו נסמכת המערערת, נקבע במפורש כי החרגת המסמכים הסחירים לא נועדה לפטור אותם מתשלום מס ערך מוסף אלא לקבוע הסדר שונה ומיוחד כאמור בסעיפים 19(ב) ו-9(ב) לחוק מס ערך מוסף.
- הוא הדין באשר לטענת המערערת באשר לכוח לייצור מסמך סחיר או לטענתה לפיה לא הייתה לה כוונה לייצור מסמכים סחירים (סעיפים 22-26 לסיכומים). עיסוקה של המערערת בשיווק ומכירת הכרטיסים אותם היא רוכשת מהספקים ו/או יד שנייה ודי בכך כדי ללמד על סחירות הכרטיסים. לפיכך, איני רואה צורך להידרש לטענת המערערת באשר לדין החל במדינות בהן מתקיימים אירועי הספורט והאירועים מושא הכרטיסים או לטענות המערערת ביחס לחוות הדעת לדין בבריטניה מטעם עו"ד ניקולאס ביטל (סעיפים 27-29).
11. נוכח מסקנותיי שלעיל, איני רואה לנכון להתייחס לטענות המשיב או המערערת באשר לתחולת הסכם הפשרה שנכרת בין מנהל מס ערך מוסף לבין התאחדות משרדי הנסיעות ויועצי התיירות בישראל, שם נקבע במפורש כי עבור שירותי קרקע הכוללים כרטיסים לאירועים ידווח וישולם מס ערך מוסף בשיעור מלא (נספח 13 להודעת הערעור).
12. בסיכומיה טענה המערערת כי מבחינה מהותית היא פועלת באופן שונה מהצדדים החתומים על הסכם הפשרה עם מנהל מס ערך מוסף, מאחר והיא אינה מתווכת (סעיף 39 לסיכומים). לעניין זה אף שאינו צריך להכרעה ומבלי לקבוע מסמרות, ראיתי לנכון להוסיף, כי למרות שבחקירתו השתמש מר ברוק במונח "מתווכת" בתארו את פעילותה של המערערת ולמרות טענות המשיב בעניין זה (סעיפים 44-56 לסיכומי המשיב) שבעיקרן ראייתיות ואינן מקובלות עליי נוכח עדותו של מר ברוק שהייתה אמינה עליי, ספק אם ניתן לראות במערערת מתווכת לפי שככלל מתווך אינו נוטל על עצמו את הסיכון בכישלון העסקה ובשונה מכך וכפי שנקבע לעיל המערערת רוכשת את הכרטיסים מהספקים או מיד שנייה ונוטלת על עצמה סיכון (גם אם לא התממש ברוב המקרים) שבסופו של דבר לא תצליח למכור את הכרטיסים או תאלץ למכור אותם במחיר נמוך.
13. משהגעתי למסקנה לפיה סעיף 19(ב) לחוק מס ערך מוסף, חל בעניינה של המערערת ובהתאם היא חייבת במס ערך מוסף בשיעור מלא, איני רואה צורך להידרש לטענות המערערת באשר לתחולתו ויישומו של סעיף 30(א)(7) לחוק (סעיפים 42-61, 64-67) או סעיף 30(א)(5) לחוק (סעיפים 62-63 לסיכומים). כך גם לא ראיתי צורך להתייחס לטענות המשיב בעניינים אלה (סעיפים 24-35 לסיכומי המשיב).
14. בסיכומי התשובה מטעם המערערת שעיקרם התייחסות לטענות המשיב וחיודוד עמדת המערערת, לא מצאתי כדי לשנות ממסקנותיי דלעיל.

עמ' 182

15. טענת המערערת באשר לאופן התנהלות המשיב או באשר לעמדת המשיב במקרים אחרים (סעיף 6 לסיכומים), אינה יכולה לסייע לה מקום שעל פי דין היא עוסקת בתיווך שירות כהגדרתו בסעיף 19(ב) לחוק מס ערך מוסף. עם כל הכבוד, אין למשיב כלום משלו והוא כפוף להוראות הדין בכל הדרך במתן פטור או קביעת שיעור מס ערך מוסף מופחת, ואפילו טעה המשיב והעניק למאן דהוא הטבה כאמור, אין המערערת יכולה להסתמך על כך מקום שההטבה ניתנה בניגוד לדין. משכך איני רואה צורך להידרש לטענות המשיב באשר להחלטתו בעניין תלושי השי (סעיפים 78, 87 ו-88 לסיכומי המשיב).

סוף דבר

-
הערעור נדחה.

המערערת תשלם למשיב את הוצאות המשפט ושכ"ט עו"ד בסך 45,000 ש"ח.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, י"ג בתשרי תשפ"ה, 15 באוקטובר 2024, בהעדר הצדדים.

(-) שופט