



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16748-04-12 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המערערת:

קרדן רכב בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד משה שקל ואח' ממשרד שקל ושות'

נגד

המשיב:

פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"י ב"כ עו"ד שגית כחלון מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

2

3

4

פסק דין

5

6

7

לפני ערעור על שומות בצו שקבע המשיב לשנות המס 2005, 2006, 2007 ו- 2008.

8

9

10

רקע

11

12

13

14

15

16

17

18

המשיב לא קיבל את דיווחי המערערת וכך ציין בנימוקי השומה לשנת המס 2005:

19

20

21

22

23

24

25

26

27

"1. קבעתי, כי פעילות מכירת הרכבים בחברה עולה לכדי עסק החייבת במס לפי סעיף 2 (1) לפקודת מס הכנסה, לפיכך, אין להתיר לחברה את יישום סעיף 96 לפקודה לגבי רווחי ההון הריאליים בסך 105,885,629 ₪, שנבעו לחברה בגין מכירות אלו. בהקשר לכך, אציין כי מעובדות המקרה עולה כי בתום תקופת השכרת הרכבים והחזרתם מהלקוחות לחברה, החברה משנה את ייעודם מרכוש קבוע למלאי עסקי ומוכרת את הרכבים כמלאי עסקי. כמו כן, היות וממועד רכישת הרכבים ועד למועד שינוי ייעודם למלאי עסקי טרם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 12-04-16748 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 חלפו 4 שנים, הרי שלפי הוראות סעיף 100 לפקודה, אין לראות במועד
2 שינוי היעוד מרכוש קבוע למלאי עסקי כ"מכירה", אלא, לראות את
3 עלות המלאי הנמכר בהתאם ליתרת המחיר המקורי של הנכסים ששונה
4 ייעודם".

5

6 דברים דומים קבע המשיב גם בנימוקי השומה לשנות המס 2006, 2007 ו- 2008.

7

8

עיקר טענות המערערת

9

10 א. המערערת רוכשת כלי רכב חדשים ומחזיקה אותם כרכוש קבוע בר פחת. את כלי הרכב היא משכירה
11 ללקוחותיה בשני מסלולים. מסלול אחד הינו השכרה לטווח קצר ומסלול שני הינו לסינג תפעולי.
12 על פי מדיניותה מחליפה המערערת את כלי הרכב המושכרים לטווח קצר שנתיים לאחר רכישתם
13 ואילו את כלי הרכב המושכרים בליסינג תפעולי מחליפה המערערת שלוש שנים לאחר רכישתם.
14 החלפת כלי הרכב כאמור הינה תנאי הכרחי לפעילות המערערת בתחום ההשכרה והיא מקובלת
15 בתחום.

16

17 ב. מכירת כלי הרכב על ידי המערערת לא נועדה להשגת רווחים אלא להצטיידות בכלי רכב חדשים
18 שיאפשרו לה להתחרות בשוק ההשכרה בו היא פועלת. מכירת כלי הרכב הישנים אינה מהווה מימוש
19 של נכס אלא מכירת נכס בר פחת שתמורתו נועדה לשמש לרכישת נכס בר פחת אחר. לפיכך ובהעדר
20 מימוש אין מקום למסות את המערערת בעת החלפת כלי הרכב ונכון להחיל עליה את הוראות
21 החילוף הקבועות בסעיף 96 לפקודה, אשר נועד לדחות את תשלום המס בנסיבות בהן לא היה
22 מימוש של נכס.

23

24 ג. בשנות המס שבערעור חלק בלתי מבוטל מהרכבים נמכרו לסוחר רכב, באופן סיטונאי ללא מערך
25 ארגוני וללא השבחת כלי הרכב, ועל כן, אין לראות בכלי רכב אלה מלאי עסקי, אלא נכסי הון עליהם
26 ניתן להחיל את הוראות סעיף 96 לפקודה.

27

28 ד. בהוראת ביצוע 90/43 שעניינה טיפול שומתי בחברות להשכרת רכב (להלן: "הוראת הביצוע") גלומה
29 הבטחה שלטונית מחייבת לפיה אין הכרח לראות רווח ממכירת כלי הרכב על ידי חברות ההשכרה
30 כרווח עסקי ואפשר שרווח כזה יסווג כרווח הון עליו ניתן יהיה להחיל את הוראות סעיף 96 לפקודה.

31

32 ה. בנסיבות בהן משתמש נישום בנכס בר פחת לשם הפקת הכנסתו העסקית, מכירת הנכס אשר
33 תמורתה נועדה לשמש את הנישום לרכישת נכס בר פחת אחר, איננה מהווה מימוש, וככלל כאשר
34 אין מימוש אין מקום למיסוי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 12-04-16748 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1
2 .ו. קביעת המשיב לפיה כלי הרכב שמכרה המערערת הינם מלאי וההכנסה ממכירתם הינה הכנסה
3 פירותית שוללת מהמערערת את ההגנה האינפלציונית הקיימת במקרה של רווח הון, וחוטאת
4 לעיקרון "מס אמת", משום שחלק ניכר מהתקופה בה החזיקה המערערת בכלי הרכב שהחליפה
5 שימשו כלי הרכב רכוש קבוע ולא היו ניתנים למכירה. במצב דברים זה תחויב המערערת במס מלא
6 בגין "רווחים" אינפלציוניים, מדומים, בסכומי עתק המהווים מיסוי ללא כל התעשרות כלכלית.
7
8 .ז. סעיף 100 (2) לפקודה, עוסק בהעברת נכס או נכס קבוע למלאי עסקי וקובע כי אם חלפו 4 שנים
9 מיום רכישת הנכס ועד העברתו למלאי יראו את ההעברה כמכירה אולם המס על ההעברה יחויב רק
10 בעת מכירת המלאי. נמצא שסעיף 100 לפקודה נועד להקל על הנישום, ועל כן, יש לפרש את המגבלה
11 של חלפו 4 שנים מרכישת הנכס עד העברתו למלאי כחזקה לא חלוטה הנסותרת בנסיבות מכירת כלי
12 הרכב על ידי המערערת.
13
14 .ח. לחילופין, אף אם ייקבע שהמערערת עוסקת במכירת כלי רכב יש לראות עיסוק זה בנפרד מתחום
15 השכרת כלי רכב, ואזי יש לראות בהעברת כלי הרכב למכירה כעסקת מכירה בין שני עסקים ולא
16 בשינוי ייעוד עליו חלות הוראות סעיף 100 לפקודה. במצב דברים זה, ניתן להחיל על "המכירה
17 הרעיונית" הגלומה בהעברת הרכבים מעסק ההשכרה לעסק המכירה, את הוראות סעיף 96 לפקודה.
18
19

דין

- 20
21
22 .1. המערערת מבקשת להחיל על מכירת כלי הרכב שביצעה בשנות המס שבערעור את הוראות סעיף 96
23 לפקודה, שזו לשונו:

24
25 "נבע לנישום ריווח הון ממכירת נכס בר-פחת, ותוך תקופה של שנים
26 עשר חודשים לאחר יום המכירה, או של ארבעה חודשים לפניו, רכש
27 נכס אחר לחילוף הנכס שמכר, במחיר העולה על יתרת המחיר המקורי
28 של הנכס שמכר, רשאי הנישום לתבוע שייחשב כריווח הון רק הסכום
29 שבו עודפת התמורה שנתקבלה בעד הנכס שמכר על מחיר הנכס שרכש
30 ורשאי הוא לעשות כך לגבי ריווח הון כולו או לגבי ריווח ההון הריאלי
31 בלבד; ומשעשה כן, הרי לענין חישוב ריווח ההון על הנכס שרכש,
32 לכשימכר, וסכום הפחת הניתן עליו לפי סעיף 21, יוקטן המחיר
33 המקורי שלו בכל סכום של ריווח הון שהיה לו במכירה הקודמת ולא
34 נתחייב במס בגלל תביעתו של הנישום..."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 12-04-16748 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1

2 סעיף 96 לפקודה, מאפשר לדחות את תשלום מס רווח ההון ממכירת נכס בר פחת, אם נרכש נכס
3 חלופי, בהתקיים תנאים מסוימים. אלא שלטענת המשיב, כלי הרכב החוזרים מהשכרה למגרשי
4 מכירת המכוניות של המערערת "עוברים שינוי יעוד והופכים להיות מלאי עסקי" ובהתאם לדיווחי
5 המערערת מהווים כלי הרכב האמורים רכוש שוטף שאינם ברי פחת. על כן, ומשמדובר במלאי
6 עסקי אין להחיל את הוראות סעיף 96 לפקודה, על מכירת כלי הרכב המשומשים של המערערת.

7

8 2. המחלוקת שנתגלעה בין הצדדים כאן באשר לסיווג מלאי כלי הרכב המשמשים למכירה על ידי
9 חברות השכרה דוגמת המערערת, התעוררה בעמ"ה 11-05-213 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה
10 למפעלים גדולים (פורסם בתקדין) הנוכח בסיכומי המשיב (להלן: "עניין אלדן").

11

12 בעניין אלדן, נסמכה ההכרעה במחלוקת האמורה על ההלכה שנקבעה בע"א 9187/06 רפאל מגיד נ'
13 פקיד שומה פתח תקווה (פורסם בתקדין) (להלן: "עניין מגיד") בדבר המבחנים לסיווג עסקה
14 כפירותית או הונית (שם, פסקה 20 לפסק הדין של כבוד השופט י' דנציגר). לאחר עיון בטיעוני
15 הצדדים, נראה כי גם במקרה כאן יש לבסס את ההכרעה על ההלכה שנקבעה בעניין מגיד, ולהלן
16 אבחן את הנסיבות הכרוכות במכירת כלי הרכב המשומשים על ידי המערערת.

17

18 3. למערערת אתר אינטרנט בו פורסם כדלהלן (מוצג מש/4):

19

20 "חברת Avis מציעה לכלל לקוחותיה מלאי גדול של כלי רכב חדישים
21 מליסינג ומהשכרה. כלי הרכב ב-Avis מתוחזקים היטב ומטופלים
22 בהתאם להוראות יצרן. ב-Avis אחריות מורחבת, אפשרויות מימון
23 מגוונות, פריסת תשלומים וטרייד אין. לשירותכם מנוע חיפוש לקבלת
24 הצעה רלוונטית וכמו כן המוקד הטלפוני שלנו..."

25

26 מהפרסום באתר האינטרנט של המערערת (מוצג מש/5), עולה שהמערערת מעמידה לבחירת
27 לקוחותיה מלאי של מאות כלי רכב ממגוון רחב של דגמים, וביחס לכל כלי רכב מספקת המערערת
28 פירוט מלא וממוחשב של היסטוריית כלי הרכב מיום עלייתו על הכביש כולל "דו"ח מפורט ממכון
29 בדיקה מורשה". עוד עולה מהפרסום האמור שהמערערת מציעה ללקוחותיה מגוון מסלולי מימון
30 וביטוח ומעניקה אחריות על חלקים בכלי הרכב הנמכרים. בפרסום נוסף (מוצג מש/7), מציינת
31 המערערת: "לאויס ישראל 17 מרכזי מכירת רכב הפזורים ברחבי הארץ". באותו פרסום מציינת
32 המערערת: "התקשרו עוד היום לתאום פגישה ונסיעת מבחן באחד ממרכזי הרכב שלנו..." ו -
33 "שאל את נציג המכירות על המכוניות המוזלות..."

34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 12-04-16748 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 בדוח הכספי של המערערת לשנת 2005 (נספח מס' 8 לתצהירו של מר ירון בנימין, סמנכ"ל
2 המערערת) פורטו עסקי המערערת ובסעיף 8.21 צוין:

3
4 **"מכירת כלי הרכב מתבצעת תחת המותג Avis, באמצעות 15 מרכזי**
5 **מכירה של החברה בפריסה ארצית, הממוקמים בסמיכות לסניפי**
6 **החברה. רוכשי כלי הרכב הינם בעיקר מן המגזר הפרטי והיתרה הינם**
7 **סוחרי כלי רכב משומשים. החברה מכינה את כלי הרכב למכירה**
8 **באמצעות המערך הטכני שלה. צי כלי הרכב נמכר בהפחתה מסוימת**
9 **ממחירון לוי יצחק. בשנת 2005 מכרה החברה כ- 6,100 כלי רכב, בשנת**
10 **2004 מכרה החברה כ- 5,300 כלי רכב ובשנת 2003 מכרה החברה כ-**
11 **4,200 כלי רכב. בשנת 2005 הקימה החברה מערך עצמאי של טרייד**
12 **אין".**

13
14 כן מציינת המערערת בדוחותיה כי היא מחזיקה **"מרכזי מכירת כלי רכב בהם מתבצעת פעילות**
15 **מכירת כלי רכב"** (שם, סעיף 8.22).

16
17 מפרסום נוסף באתר האינטרנט עולה כי המערערת מפעילה את שירות **"Avis עד הבית"** המאפשר
18 ללקוחות להזמין נציג של המערערת ולבצע את רכישת הרכב מן המערערת בביתם (מוצג מש/10).

19
20 מר ירון בנימין, סמנכ"ל המערערת העיד מטעם המערערת ובחקירתו הנגדית אישר שהמערערת
21 משקיעה משאבים במכירת כלי הרכב (ש' 11 עמ' 28 ש' לפרוטוקול הדין מיום): **"אנחנו משקיעים**
22 **תשומות כדי למכור את המכוניות. אין פה בכלל שאלה".**

23 ולשאלתו של ביהמ"ש הגיב מר בנימין באלו המילים (עמ' 68 ש' 9-12): **"כן, יש מנגנון. בתוך 800**
24 **העובדים שלנו יש כ-70 עובדים או 60 עובדים שמתעסקים במכירת הרכב לפרטיים. יש עוד בן**
25 **אדם אחד או שניים שמתעסקים במכירת רכב לסוחרים, ויש לנו עוד מנגנונים תומכים".**

26
27 4. מהדוחות הכספיים של המערערת עולה שסך ההכנסות של המערערת ממכירת כלי רכב מגיע למאות
28 מיליוני שקלים חדשים בשנה (דוחותיה של החברה לשנות הערעור מצורפים בנספח 8 לתצהירו של
29 מר בנימין). כמו כן, ראוי להוסיף כי מספר כלי הרכב הנמכרים בשנה הוא כעשרת אלפים, כפי שניתן
30 להבין מעדותו של מר בנימין (עמ' 50 ש' 5-7): **"לחברה יש כ-30 אלף מכוניות. מתוך ה- 30 אלף**
31 **מכוניות, אנחנו כל שנה מוכרים 10 אלפים וקונים 10 אלפים".**

32
33 בהקשר זה יש לציין כי בחינת היקף הפעילות הכלכלית של המערערת בתחום מכירת כלי הרכב אינה
34 תלויה בפעילותה בתחום ההשכרה, ועל כן, אינני רואה מקום להשוואה שעושה המערערת בין היקף
35 ההכנסות ממכירת כלי רכב להיקף ההכנסות מהשכרת כלי רכב לטווח קצר ומליסינג. לאור העובדה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 12-04-16748 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 שהיקף ההכנסות ממכירת כלי רכב איננו מבוטל (כחצי מיליארד ₪ בשנה) המסקנה היחידה היא כי
2 פעילות מכירת כלי הרכב מהווה פעילות משמעותית בעסקיה של המערערת.
3
- 4 5. מהאמור עד כאן, עולה כי בשנות המס הרלבנטיות החזיקה המערערת במערך לוגיסטי וארגוני
5 למכירת כלי רכב, אשר כלל העסקת עובדים בתחום המכירות, טיפול בכלי הרכב, פרסום ושיווק כלי
6 רכב למכירה. עוד עולה כי בשנות המס שבערעור הייתה למערערת פעילות עסקית בהיקף גדול מאוד
7 בתחום מכירת כלי הרכב ובתקופה האמורה מכירת כלי הרכב נעשתה במהירות ובתדירות שהגיעה
8 כדי מכירת אלפי כלי רכב בכל שנה. פרסומיה של המערערת עצמה מלמדים גם הם על מנגנון עסקי
9 והשקעה לא מבוטלת לצורך הטיפול במכירת הרכבים. בכל אלה יש כדי להצביע על כך שבשנות המס
10 שבערעור ניהלה המערערת עסק למכירת כלי רכב במקביל להשכרת כלי רכב.
11
- 12 6. לטענת המערערת, כלי רכב המשמש לליסינג אינו יכול לשמש להשכרה לאחר החזרתו למערערת, ועל
13 כן, חייבת המערערת למכור את כלי הרכב האמור, וכך היא עושה ללא כוונת רווח.
14
- 15 טענה זו של המערערת, לבד משאינה משקפת את המציאות לפיה נצמח למערערת רווח ממכירת כלי
16 הרכב העוברים שינויי ייעוד מהשכרה למכירה, אינה מעלה או מורידה באשר לשאלה האם מקיימת
17 המערערת עסק של מכירת כלי רכב לצד העסק להשכרת כלי רכב. השיקולים הכלכליים של
18 המערערת המובילים אותה למכירת כלי הרכב, אינם בבחינת חובה חוקית, אלא אך שיקול כלכלי
19 שבגדרו על המערערת לשקול גם את היבטי המס החלים על מכירת כלי רכב לאחר שהם הופכים
20 למלאי שוטף ואינם משמשים עוד להשכרה.
21
- 22 7. לטענת המערערת, מכירת כלי הרכב נועדה לאפשר רכישת כלי רכב חדשים להשכרה וליסינג, ועל כן,
23 הינה שלב בתהליך השכרת כלי הרכב, ואינה בגדר מטרה עסקית של המערערת.
24
- 25 המערך הלוגיסטי, השקעת המשאבים בפרסום ושיווק כלי הרכב כמו גם היקפי המכירה הגדולים
26 כמפורט לעיל, מלמדים שהמערערת מחזיקה עסק למכירת כלי רכב וסביר להניח שפעילותה זו
27 נובעת ממטרתה למקסם את רווחיה.
28
- 29 8. לטענת המערערת, בנוגע לכלי הרכב שנמכרו לסוחרים היא לא נזקקה למנגנון, ועל כן, יש לראות
30 בכלי הרכב שנמכרו לסוחרים כרכוש קבוע.
31
- 32 טענה זו של המערערת לא הועלתה בדיוני השומה והמשיב עומד על כך שמדובר בהרחבת חזית
33 אסורה. מכל מקום, מכירת כלי הרכב לסוחרים בוצעה ממגרשי מכירה של המערערת לאחר שכלי
34 הרכב הובלו למגרשים אלה על ידי עובדי המערערת, ובהתחשב בהיקף המכירה הגדול נראה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 12-04-16748 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 שהמערערת השתמשה במנגנון המכירה שלה גם אם באופן מצומצם יותר בעת מכירת כלי הרכב
2 לסוחרים. המערערת העסיקה "אדם אחד או שניים" שכל עיסוקם היה מכירת כלי הרכב לסוחרים
3 (חקירתו של מר בנימין, עמ' 68 ש' 10-12 לפרוטוקול). המערערת הפעילה מנגנון של בדיקת נאותות
4 פיננסית לסוחריו הרכב והעניקה להם אשראי לקניית כלי הרכב בהתאם לזאת. מיותר לציין כי
5 בדיקת נאותות זו וקבלת ההחלטות לגבי מתן האשראי מצריכים אף הם מעורבות של מחלקת
6 הכספים, ומנגנון שעוסק בשעבודים ובטוחות לטובת הבטחת פירעון כלל התמורה ממכירת כלי
7 הרכב לסוחרים (חקירתו של מר בנימין, החל מש' 10 עמ' 104 ועד עמ' 114 לפרוטוקול הדיון). כמו
8 כן, בהתאם להודאתו של מר בנימין, למערערת יש הסכם נפרד למכירת כלי רכב לסוחריו הרכב, והיא
9 מנהלת משא ומתן עם כל סוחר קודם למכירת כלי הרכב (עמ' 115 – 119 לפרוטוקול הדיון). משגם
10 ביחס למכירת כלי רכב לסוחרים מחזיקה המערערת מנגנון מכירה מלא, איני רואה הצדקה להבחין
11 בין כלי הרכב שנמכרו לסוחרים לבין כלי הרכב שנמכרו לאנשים פרטיים, לצורך הדיון בשאלת סיווג
12 כלי הרכב שמכרה המערערת בשנות המס שבערעור.
- 13
- 14 9. נוכח המסקנה לפיה בשנות המס הרלבנטיות הפעילה המערערת עסק למכירת כלי רכב, טוען המשיב,
15 כי בתום תקופת הליסינג וההשכרה לטווח קצר, העבירה המערערת את כלי הרכב למגרשי המכירה
16 לצורך מכירתם, ובשלב זה התרחש בפועל שינוי ייעוד של כלי הרכב מרכוש קבוע למלאי עסקי, ועל
17 כן, יש להחיל את הוראות סעיף 100 (2) לפקודה שזו לשונו:
- 18
- 19 **"שוכנע פקיד השומה שאדם העביר נכס שבבעלותו לעסקו כמלאי עסקי**
20 **או שהפך נכס קבוע בעסקו למלאי עסקי שבעסקו (בסעיף זה – העברה),**
21 **יחולו הוראות אלה:**
22 **(1) ...**
23 **(2) לא חלפו ארבע שנים כאמור, לא יראו את העברה כמכירה ויראו את**
24 **יתרת המחיר המקורי כמחיר שעלה הנכס לנישום".**
- 25
- 26 לטענת המערערת, מעולם לא ראתה בכלי הרכב מלאי עסקי, וממילא לא שינתה את ייעוד כלי הרכב
27 בשום שלב. על כן, אין להחיל את הוראות סעיף 100 (2) לפקודה, לגבי כלי הרכב שמכרה המערערת
28 בשנות המס הרלבנטיות. לתמיכה בטענה זו, מצביעה המערערת על כך שביטחה את כלי הרכב
29 בביטוח חובה לליסינג עד מכירתם אף שביטוח כזה יקר מביטוח רגיל. כן מצביעה המערערת על כך
30 שבמסגרת דוחותיה הכספיים דיווחה על כלי הרכב כנכס הון, ובנוסף שיעור משמעותי מכלי הרכב
31 נמכר לסוחרים במחיר נמוך משמעותית מהמחיר שהיה מתקבל מלקוחות פרטיים.
- 32
- 33 10. נוכח מסקנתי לפיה בשנות המס הרלבנטיות ניהלה המערערת עסק למכירת כלי רכב שהוחזרו
34 מלקוחות הליסינג וההשכרה, אין אלא, לקבוע כי בעת העברת כלי הרכב שהוחזרו מלקוחות הליסינג
35 או ממגרשי ההשכרה למגרשי המכירה, שינתה המערערת את ייעוד כלי הרכב האמורים מרכוש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 12-04-16748 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 קבוע למלאי עסקי. יוער, כי אף שמשקנת נסמכת ביסודה על הממצאים ביחס להתנהלות המערערת
2 בתקופה הרלבנטית, נכון לציין כי בדוחות הכספיים משנת המס 2007 החלה המערערת לדווח לפי
3 התקינה הבינלאומית ובשנות המס 2007 ו-2008 הציגה בביאורים לדוחותיה את כלי הרכב
4 המיועדים למכירה בנפרד מאלו המושכרים (נספח 8 לתצהירו של מר בנימין), וגם בכך יש כדי
5 לתמוך במסקנה לפיה יש לסווג את כלי הרכב שהוציאה המערערת למכירה כמלאי עסקי.
6
7 11. ועוד. מנוסח סעיף 100 לפקודה, עולה כי פקיד השומה מוסמך לפעול על פי הוראות סעיף זה גם
8 בזומתו ובלא פניית הנישום, ולא מצאתי שמבחינת התכלית הכללית של תשלום מס אמת, נכון
9 להגביל את פקיד השומה מלפעול על פי הוראות סעיף זה מקום שלא הייתה פניה מצד הנישום.
10
11 12. אין חולק, שהתקופה בה החזיקה המערערת בכלי הרכב עד להעברתם למגרשי המכירה קצרה מ – 4
12 שנים; ועל כן, יש להחיל על כלי הרכב את הוראות סעיף 100 (2) לפקודה.
13
14 13. טענת המערערת, יש לפרש את הוראות סעיף 100 (2) לפקודה, באופן שתקופת 4 השנים הקבועה
15 בסעיף זה "הינה חזקה לא חלוטה". זאת, משום שהוראות סעיף זה נועדו להקל עם הנישום.
16
17 סעיף 100 (2) לפקודה קובע במפורש: "**לא חלפו ארבע שנים כאמור, לא יראו את ההעברה**
18 **כמכירה**", ואין מקום לשנות מהוראה מפורשת זו בדרך של פרשנות שאין לה אחיזה בלשון החוק.
19
20 14. לחילופין טוענת המערערת, כי ניהלה שני עסקים שונים האחד להשכרת כלי רכב והשני למכירת כלי
21 רכב, ובעת העברת כלי הרכב ממתחם ההשכרה למגרשי המכירה התקיימה "מכירה רעיונית" מעסק
22 אחד לעסק שני שבבעלות המערערת, לגביה ניתן להחיל את הוראות סעיף 96 לפקודה.
23
24 המערערת לא הציגה ראיות שיש בהן כדי לתמוך בקיומם של שני עסקים נפרדים ועל כן, אין
25 בהעברת כלי הרכב מלקוחות הליסינג ו/או מגרשי ההשכרה למגרשי המכירה משום "מכירה
26 רעיונית" או בכלל. זאת ועוד, טענת המערערת כאילו היא בעלת שני עסקים, אינה מתיישבת עם
27 טענתה הקודמת לפיה מכירת כלי הרכב הינה שלב בעיסוקה כמשכירה של כלי רכב, וכזאת אין
28 לקבל מקום שמדובר בעניין עובדתי.
29 15. המערערת טוענת כי הסכם הפשרה אשר גיבשה עם המשיב לגבי שנות המס 2001-2004 (נספח 11
30 לתצהירו של מר בנימין) מהווה ראיה לכך שגם לגישת המשיב יש אפשרות להחיל את סעיף 96
31 לפקודה, על המערערת.
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 12-04-16748 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 איני סבור שיש בהסכם הפשרה האמור כדי לסייע למערערת, לאחר שלאור הממצאים ביחס
2 לעסקיה נמצא שיש לסווג את כלי הרכב אותם מכרה בשנות המס שבערעור כמלאי עסקי. זאת ועוד.
3 בסעיף 5 להסכם הפשרה נכתב כך:

4

5 **"מובהר ומוסכם בזאת כי ידוע לחברה כי טרם נערכו ביקורות ושומות**
6 **לשנות המס 2005 ואילך, וממילא לא נדונו הסוגיות נשוא שומות הסכם**
7 **זה, וכי עמדת פקיד השומה בנושאים אלו ידועה לחברה. כמו כן, ידועה**
8 **לפקיד השומה עמדת החברה בנושאים אלה."**

9

10 16. לטענת המערערת, בהוראת ביצוע 90/43 שעניינה "טיפול שומתי בחברות להשכרת רכב" (חלק ה'
11 לסיכומי המערערת) גלומה הבטחה שלטונית מחייבת אותה הפר המשיב בקביעת השומות נשוא
12 ערעור זה, תוך התעלמות משיקולים או קריטריונים שנקבעו בהוראת הביצוע, ובכלל זה שלושת
13 "המבחנים המכריעים": מאפייני המכירה; זהות האינטרסים עם יבואן הרכב; וקריטריון היקף
14 המכירות והרווח לעומת ההכנסה המוצהרת מהשכרה (סעיף 25 לסיכומי המערערת).

15

16 את אשר היה לי לומר ביחס להוראת ביצוע 90/43 ומשמעותה אמרתי בעניין אלדן (שם, פסקה 17),
17 ואיני רואה טעם לשנות ממסקנתי שם לפיה אין באמור הוראת הביצוע כדי לכבול את המשיב.

18

19 17. ביום 5.8.2013 פורסם החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב
20 לשנים 2013-2014), התשע"ג – 2013, במסגרתו תוקן סעיף 96 לפקודה, החל מיום 1.8.2013, וזו
21 לשונו לאחר התיקון:

22

23 **"(א) נבע לנישום ריווח הון ממכירת נכס בר-פחת, ותוך תקופה של**
24 **שנים עשר חודשים לאחר יום המכירה, או של ארבעה חודשים לפניו,**
25 **רכש נכס אחר לחילוף הנכס שמכר, במחיר העולה על יתרת המחיר**
26 **המקורי של הנכס שמכר, רשאי הנישום לתבוע שייחשב כריווח הון רק**
27 **הסכום שבו עודפת התמורה שנתקבלה בעד הנכס שמכר על מחיר הנכס**
28 **שרכש...**

29 **(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו לגבי רווח הון ממכירת נכס שהוא**
30 **אחד מאלה:**

31 **(1) רכב נוסעים פרטי כהגדרתו בתקנות התעבורה, התשכ"א – 1961,**
32 **ששימש בידי המוכר להחכרה או להשכרה אחרת;**
33 **"....(2)"**

34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 12-04-16748 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 לטענת המערערת, תיקון זה לסעיף 96 (ב) (2) לפקודה, השולל את ההטבה הגלומה בסעיף 96 (א)
2 לפקודה, מרכב נוסעים פרטי ששימש להחכרה או השכרה, מלמד שעש לתיקון האמור ראה המחוקק
3 במכירת כלי רכב על ידי חברות ההשכרה כמכירה הונית עליה יש להחיל את הוראות סעיף 96
4 לפקודה. עוד טוענת המערערת כי אם תתקבל טענת המשיב לפיה מכירת כלי רכב על ידי חברות
5 ההשכרה הינה הכנסה לפי חלק ב' לפקודה, אזי סעיף 96 לפקודה, אינו רלבנטי להכנסה האמורה
6 וממילא השחית המחוקק מילותיו לשווא.

7
8 בנוסח סעיף 96 לפקודה, שקדם לתיקון האמור וגם בנוסח המתוקן, נקבע: **"נבע לנישום ריווח הון**
9 **ממכירת נכס בר-פחת"**. ממילא, ועוד קודם שנגיע להוראות סעיף 96 (ב) (2) לפקודה, יש לבחון האם
10 מדובר ב"נכס בר פחת". כפי שפורט לעיל, במקרה כאן, יש לראות בכלי הרכב שהוציאה המערערת
11 למכירה בשנות המס הרלבנטיות מלאי עסקי ומשכך אין להחיל עליו את הוראות סעיף 96 לפקודה.
12 לשלמות התמונה יוער, כי אם וככל שיימצא שכלי רכב נוסעים פרטי של חברת השכרה הינו "נכס בר
13 פחת" אזי לאחר התיקון האמור, נכס כזה לא ייחנה מההטבה הגלומה בסעיף 96 מכוח הוראות
14 סעיף 96 (ב) (2) לפקודה. נמצא, שאין בתיקון סעיף 96 לפקודה, כדי לסייע למערערת.

15
16 18. נוכח מסקנותיי עד כאן, איני רואה צורך להתייחס לטענות רבות נוספות שהעלתה המערערת, ואשר
17 אין בהן כדי לשנות ממסקנתי לפיה כלי הרכב שהוציאה המערערת למכירה בשנות המס שבערעור
18 היו מלאי עסקי עליו אין להחיל את הוראות סעיף 96 לפקודה.

סוף דבר

19
20
21
22 הערעור נדחה.
23 המערערת תשלם למשיב את הוצאות המשפט, ושכ"ט עו"ד בסך 113,000 ₪ כשאני מביא בכלל
24 חשבון גם את מספר ישיבות ההוכחות שהתקיימו.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים

25
26
27
28 ניתן היום יב באב תשע"ה 28.7.15.

29
30

מגן אלטוביה, שופט

31
32
33