



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-05-213 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המערערת

אלדן תחבורה בע"מ

ע"י בא כח עוה"ד ד"ר משה שקל, עופר אלבוים ודודן עינב נגד

המשיב

פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"י בא כח עוה"ד אורית וינשטיין - פרקליטות מחוז תל אביב (אזורי)

2

פסק דין

3

4

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

5

6

רקע

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

"קבעתי, כי פעילות מכירת הרכבים בחברה עולה כדי עסק החייבת במס

לפי סעיף 2 (1) לפקודת מס הכנסה. לפיכך, אין להתיר לחברה את

יישום סעיף 96 לפקודה לגבי רווחי ההון הריאליים בסך 33,720,000 ₪,

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

חלפו 4 שנים, הרי שלפי הוראות סעיף 100 לפקודה, אין לראות במועד

שינוי הייעוד מרכוש קבוע למלאי עסקי כ"מכירה", אלא, לראות את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-05-213 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 עלות המלאי הנמכר בהתאם ליתרות המחיר המקורי של הנכסים
- 2 ששונה ייעודם".
- 3
- 4 עיקר טענות המערער:
- 5
- 6 א. על פי אמות המידה שנקבעו בפסיקה להבחנה בין מלאי לנכס הון, כלי הרכב מהווים נכס
- 7 הון בידי המערער ומכירתם מהווה עסקה הונית.
- 8
- 9 ב. המערער עוסקת בהשכרת כלי רכב ומכירתם לא נועדה להשגת רווחים אלא לשם
- 10 הצטיידות בכלי רכב חדשים שיאפשרו לה להתחרות בשוק בו היא פועלת, וממילא מכירת
- 11 כלי הרכב הישנים אינה מהווה מימוש של נכס. לפיכך, שלילת הגנת החילוף הגלומה בסעיף
- 12 96 לפקודה, מהווה סטייה מעקרון מס אמת בכך שהיא מקדימה את אירוע המס עוד בטרם
- 13 חל מימוש.
- 14
- 15 ג. בראיה צופה פני עתיד (משנת 2008 ואילך), הגדרת כלי הרכב הנמכרים כמלאי עסקי שוללת
- 16 מהמערער את ההגנה האינפלציונית החלה על רווח הון, שעה שמחיר כלי הרכב מושפע
- 17 מהזמן שחלף מעת רכישתו ולמעשה תחויב המערער במס ריאלי על רווחים אינפלציוניים.
- 18
- 19 ד. בהוראת ביצוע 90/43 שעניינה טיפול שומתי בחברות להשכרת רכב (להלן: "הוראה 90/43")
- 20 גלומה הבטחה שלטונית מחייבת לפיה אין הכרח לראות רווח עסקי ברווח ממכירת כלי
- 21 הרכב על ידי חברות ההשכרה ואפשר שרווח כזה יסווג כרווח הון עליו ניתן יהיה להחיל את
- 22 הוראות סעיף 96 לפקודה.
- 23
- 24 ה. סעיף 100 (2) לפקודה, נועד להקל על הנישום, ועל כן, יש לפרש את תקופת 4 השנים
- 25 הקבועה בו כחזקה לא חלוטה הנסתרת במקרה של המערער.
- 26
- 27 ו. גם אם יש למערער עסק למכירת כלי רכב, מדובר בעסק נפרד מתחום ההשכרה, ואזי יש
- 28 לראות בהעברת כלי הרכב למכירה כעסקת מכירה רגילה בין שני עסקים ולא בשינוי ייעוד
- 29 שחלות עליו הוראות סעיף 100 לפקודה. במצב דברים זה, ניתן להחיל את הוראות סעיף 96
- 30 לפקודה, על "המכירה הרעיונית" הגלומה בהעברת כלי הרכב מעסק ההשכרה לעסק
- 31 המכירה.
- 32 ז. בשנות המס שבערעור חלק ניכר ומהותי ממכירות כלי הרכב שהושכרו בשיטת ליסינג נמכרו
- 33 לסוחרים, באופן סיטונאי ללא מערך ארגוני וללא השבחת כלי הרכב, ועל כן, אין לראות
- 34 בכלי רכב אלה מלאי עסקי, אלא נכס הון לגביו יש להחיל את הוראות סעיף 96 לפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-05-213 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

דיון

1

2

3

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

1. ההכרעה בערעור זה נוגעת בעיקרה לסיווג כלי הרכב שמכרה המערערת בשנות המס הרלבנטיות (להלן: **"כלי הרכב"**). האם כטענת המשיב כלי הרכב מהווים מלאי עסקי או שמא כטענת המערערת, מהווים הם נכס הון?

2. בע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה (פורסם בתקדין) (להלן: **"עניין מגיד"**), סקר כבוד השופט יורם דנציגר את המבחנים לבדיקה אם הכנסה מסוימת הינה הכנסה פירותית או הכנסה הונית, ולהלן המבחנים הנזכרים שם: טיב הנכס, תדירות העסקאות, ההיקף הכספי של העסקאות, אופן המימון של העסקאות, תקופת ההחזקה של הנכס, ייעוד התמורה, ידענות ובקיאיות הנישום, קיומו של מנגנון לביצוע העסקאות, פיתוח ייזום ושיווק והנסיבות האופפות את העסקאות, כאשר המבחן האחרון הינו מבחן **"העל"**, לגביו נקבע (שם, פסקה 20):

"מבחן ה"על" - הנסיבות האופפות את העסקה: כל אחד מהמבחנים דלעיל, כשלעצמו, אינו מספיק ואף אינו הכרחי על מנת לסווג את העסקה כהונית או כפירותית. בסופו של דבר, הקביעה האם פעולה כלכלית כלשהי מהווה פעולה עסקית או הונית נבחנת בכל מקרה ומקרה על פי נסיבות העניין ועל פי מכלול המרכיבים של הפעולה. מבחן זה הוא מבחן "גג" שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש ההבחנה בין הון לפירות. כוונת הדברים היא לנסיבות מיוחדות במינן הכרוכות בעסקה הנבדקת והמאפילות בחשיבותן על המבחנים האחרים. אף אם לכאורה על פי המבחנים האחרים התגבשה תוצאה מסוימת, יכול מבחן "גג" זה לשנות את התוצאה. במסגרת מבחן זה ניתן לבחון את כוונת הצדדים, נסיבות הרכישה, נסיבות המכירה וכיו"ב. ראיית התמונה הכוללת חשובה במיוחד במצב בו חלק מהמבחנים מכוונים לקיומו של "עסק" וחלק מעידים ההפך (אמנון רפאל, 56-57; פסק דין חזן, סעיף 41; פסק דין אלמור, עמ' 14-15; אלתר וארויו, עמ' 5-5)."

3. מטעם המערערת העיד רו"ח רון הראל (להלן: **"רו"ח הראל"**) ובחקירתו הנגדית הוצגו לו פרסומים מטעם המערערת מהם עולה כי בין יתר עיסוקיה עוסקת המערערת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-05-213 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 ב"מכירת כלי רכב מיד ראשונה" (מוצג מש/2) והיא אף פועלת לפרסם ולשווק את כלי
2 הרכב הנמכרים (מוצג מש/3) ב"סניפי מכירת רכב" המפורטים במוצג מש/4.
3
4 ר"ח הראל ניסה להסביר שאין המדובר בעסק למכירת כלי רכב אולם בסופו של דבר
5 לא התכחש לפרסומים שהוצגו בפניו, וכך העיד (ש' 19 ע' 13 לתמליל הדיון מיום
6 7.11.2012):

7
8 "יש אמת לפרסום. הפרסום בא וקורא ללקוחות – בואו תקנו רכב מאלדן
9 בסניפים האלה, הרכבים שאני מציע לכם רכבים שלי, לא של אנשים
10 אחרים, לא של גופים אחרים, אני רכב שקניתי אותו להשכרה, אני צריך
11 למכור אותו ולכן בואו ותקנו".

12
13 4. ראוי לציין, כי הפרסום במוצג מש/2 לקוח מאתר האינטרנט של המערערת, ובין היתר
14 צוין בפרסום האמור:

15
16 **"מכירת כלי רכב מיד ראשונה"**
17 חברת אלדן מוכרת בשנה כ – 10,000 כלי רכב מיד ראשונה מתוך מאגר
18 רכבי ההשכרה והליסינג. צי הרכב של אלדן מאופיין במגוון כלי רכב
19 רחב ביותר. החברה מפעילה 13 מרכזי מכירה בכל הארץ. כלי הרכב
20 הנמכרים על ידי אלדן עוברים תהליך הכנה קפדני המאפשר ללקוח
21 לזכות ברכב באיכות מצוינת עם המוניטין של אלדן".

22
23 מדברים אלה הבאים מפיה של המערערת, עולה כי לצורך מכירת כלי הרכב הפעילה
24 המערערת 13 מרכזי מכירה בכל הארץ והיא השקיעה משאבים בהכשרת כלי הרכב
25 למכירה.

26
27 5. בחקירתו אישר ר"ח הראל כי החברה העסיקה אנשי שיווק לשווק כלי הרכב שיועדו
28 למכירה (ש' 6 ע' 79 לתמליל הדיון מיום 7.11.2012). כן אישר ר"ח הראל שהמערערת
29 העסיקה עובדים "במחלקת מכירת רכב" ובכלל זה נהגים ואנשי מכירות (ש' 18 ע'
30 81) וסעיף 17 לתצהירו של ר"ח הראל מיום 23.10.2012).

31
32 6. יוער, כי במסגרת חקירתו של ר"ח הראל, הוצגה הודעה אלקטרונית שנשלחה מטעם
33 מייצגי המערערת אל גבי אדריאנה רכז"ד אצל המשיב (מוצג מש/9), ממנו עולה כי
34 המערערת ביקשה אישור לפיו המערערת עוסקת בהשכרת כלי רכב כענף ראשי ובמכירת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-05-213 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 כלי רכב כענף משני. ההודעה האמורה נשלחה ביום 6.11.2012, ועל כן, לטעמי אין בה
2 כדי ללמד על עיסוקיה של המערערת בשנות המס הרלבנטיות. עם זאת, בקשת
3 המערערת תואמת את מצב הדברים כפי שהוצג לעיל ויפורט להלן. יוער, כי בחקירתו
4 ניסה רו"ח הראל להסביר את הצורך שהתעורר בהגשת הבקשה האמורה (ע' 20 לתמליל
5 הדיון מיום 7.11.2012), אלא שנוכח מסקנתי לפיה אין באמור במוצג מש/9 כדי ללמד
6 על עיסוקיה של המערערת בשנות המס 2005 – 2007, לא ראיתי צורך להידרש להסבריו
7 של רו"ח הראל.
8
- 9 7. בפני רו"ח הראל הוצגו דוחות כספיים של המערערת (מוצגים מש/5, מש/6, מש/7 ו –
10 מש/8), בהם צוין שהמערערת עוסקת במכירת כלי רכב במגרשים המיועדים לכך.
11 בחקירתו לא התכחש רו"ח הראל לדוחות הכספיים או לאמור בהם, אולם ניסה לפרשם
12 באופן השולל אפשרות שלמערערת היה עסק למכירת מכוניות (שם, ע' 14).
13
- 14 בביאורים לדוחות הכספיים ליום 31.12.2003 (מוצג מש/5, ע' 9), צוין:
15
- 16 **"החברה עוסקת בהשכרת כלי רכב לזמן קצר ולזמן ארוך (ליסינג)**
17 **ומכירתם...**
18 **...**
19 **... פעילות מכירת כלי הרכב מבוצעת באמצעות מגרשי רכב..."**
20
- 21 נוסח הביאורים שלעיל, מחזק את המסקנה לפיה המערערת מחזיקה מרכזים למכירת
22 רכב.
23
- 24 8. בביאור 2 לדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2003 (מוצג מש/5), צוין:
25
- 26 **"החברה נוהגת לראות בכלי רכב להשכרה מלאי עסקי. לפיכך הרווח**
27 **ממכירת כלי הרכב נכלל במסגרת ההכנסות מפעולות".**
28
- 29 בחקירתו טען רו"ח הראל שהנוסח האמור תוקן בביאורים לדוחות הכספיים של שנת
30 2006. במענה לשאלה האם חל שינוי בפעילות קודם לתיקון האמור, אישר רו"ח הראל
31 כי לא חל כל שינוי בהתנהלות המערערת (ש' 18 ע' 16 לתמליל הדיון מיום 7.11.2012).
32
- 33 הנה כי כן, דיווחיה של המערערת במשך שנים מלמדים שהמערערת עסקה גם במכירה
34 של כלי רכב וההכנסות מעיסוק זה נכללו במסגרת הכנסותיה מעסק. עוד עולה מעדותו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-05-213 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 של ר"ח הראל שלא היה כל שינוי בהתנהלות המערערת בתקופה בה שינתה את
- 2 דיווחיה בעניין פעילותה בתחום מכירת כלי רכב.
- 3
- 4 בהקשר זה ראוי להוסיף, כי מהדוחות הכספיים של המערערת עולה שסך ההכנסות של
- 5 המערערת ממכירת כלי רכב מגיע למאות מיליוני שקלים חדשים בשנה (מוצג מש/21).
- 6 דהיינו, מדובר בפעילות עסקית בהיקף גדול הן מבחינה כספית והן מבחינת מספר כלי
- 7 הרכב שמכרה המערערת בכל אחת משנות המס שבערעור. בהקשר זה יש לציין כי
- 8 בחינת היקף הפעילות הכלכלית של המערערת בתחום מכירת כלי הרכב אינה תלויה
- 9 בפעילותה בתחום ההשכרה, ועל כן, איני רואה לייחס משקל לטענה לפיה היקף
- 10 ההכנסות של המערערת ממכירת כלי רכב קטן מהיקף הכנסותיה מהשכרת רכב.
- 11 מהיקף המכירות השנתי עולה שתדירות מכירת כלי הרכב היא גבוהה. לכך יש להוסיף
- 12 שמעדותו של ר"ח הראל עולה כי למערערת אינטרס למכור את כלי הרכב מהר והיא
- 13 פועלת לעשות כן (ש' 1 ע' 18 לתמליל הדיון מיום 7.11.2012).
- 14
- 15 9. במסגרת חקירתו של ר"ח הראל, הוצג לו הסכם שומות לשנות המס 1995 – 1996,
- 16 מיום 23.9.1998 (מוצג מש/10), כך העיד ר"ח הראל בעניין זה (ש' 23 ע' 40 לתמליל
- 17 הדיון מיום 7.11.2012):
- 18
- 19 "זה הסכם שנחתם ב – 23.9.98 ועפ"י ההסכם הזה רק תאשר לי
- 20 שהחתימה למטה, כנציג החברה,
- 21 ת. (מעייין) היא של יוסי דהאן הבעלים.
- 22 ...
- 23 כן. עכשיו לפי ההסכם הזה, החברה מסכימה שההכנסות ממכירת כלי
- 24 הרכב הם הכנסות לפי סעיף 2 (1) לפקודה.
- 25 ת. ככה כתוב.
- 26 ש. גם פה טעיתם כשחתמתם?
- 27 ת. לא, כאן הסכמנו עם פקיד השומה..., ומשיקולים כאלה ואחרים,
- 28 הסכמנו לעשות, ללכת לכיוון ההסדר הזה. היה לנו טוב אז".
- 29
- 30 מהאמור לעיל, עולה כי השאלה אם ההכנסות ממכירת כלי הרכב מהוות הכנסות
- 31 הוניות או פירותיות התעוררה בסמוך לשנת 1998 ביחס לשנות המס 1995 – 1996
- 32 וביחס לשנות מס אלה הסכימה המערערת כי ההכנסות האמורות הינן הכנסות
- 33 פירותיות לפי סעיף 2 (1) לפקודה.
- 34 10. מהאמור עד כאן, עולה כי בשנות המס הרלבנטיות החזיקה המערערת במערך לוגיסטי
- 35 וארגוני למכירת כלי רכב, אשר כלל העסקת עובדים בתחום המכירות, טיפול בכלי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-05-213 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 הרכב, פרסום ושיווק כלי רכב למכירה. עוד עולה כי בשנות המס שבערעור הייתה
- 2 למעוררת פעילות עסקית בהיקף גדול מאוד בתחום מכירת כלי הרכב ובתקופה
- 3 האמורה מכירת כלי הרכב נעשתה במהירות ובתדירות שהגיעה כדי מכירת מאות כלי
- 4 רכב בכל חודש. בכל אלה יש כדי להצביע על כך שבשנות המס שבערעור ניהלה
- 5 המעוררת עסק למכירת כלי רכב במקביל להשכרת כלי רכב.
- 6
- 7 כן עולה כי קודם לשנות המס שבערעור הסכימה המעוררת שהכנסותיה ממכירת כלי
- 8 רכב הן הכנסה מעסק ועד שנת 2005 דיווחה על הכנסותיה ממכירת כלי רכב כהכנסה
- 9 מעסק. עוד נמצא שהשינוי בדיווחיה של המעוררת בשנים 2006 ו- 2007, אינו נסמך על
- 10 שינוי בפעילותה בתחום מכירת כלי הרכב. בכל אלה, יש כדי לתמוך במסקנה שבשנות
- 11 המס הרלבנטיות הייתה למעוררת כוונה להפעיל עסק למכירת כלי רכב והיא אכן
- 12 הפעילה עסק למכירת כלי הרכב.
- 13
- 14 11. לטענת המעוררת, הנסיבות שיפורטו להלן תומכות במסקנה לפיה אין היא מנהלת עסק
- 15 למכירת כלי רכב:
- 16 א. כלי רכב המשמש לליסינג אינו יכול לשמש להשכרה לאחר החזרתו למעוררת,
- 17 ועל כן, חייבת המעוררת למכור את כלי הרכב האמור, וכך היא עושה ללא
- 18 כוונת רווח.
- 19 ב. מכירת כלי הרכב נועדה לאפשר רכישת כלי רכב חדשים להשכרה וליסינג, ועל
- 20 כן, הינה שלב בתהליך השכרת כלי הרכב.
- 21 ג. מכירת כלי הרכב אינה מטרה עסקית של המעוררת.
- 22 ד. מחיר מכירת כלי הרכב נמוך ממחיר הרכישה, ובכך יש כדי ללמד שאין מדובר
- 23 במסחר רגיל.
- 24 ה. כלי הרכב נרכשים כרכוש קבוע לצורך השכרה וליסינג.
- 25 ו. מערך המכירה נשען על מערך ההשכרה.
- 26 ז. חלק מכלי הרכב נמכר לסוחרים במחיר נמוך, ולמכירה זו אין צורך במנגנון
- 27 מכירה.
- 28 ח. למעוררת רישיון בתחום ההשכרה של כלי רכב ולא בתחום המכירה.
- 29
- 30 איני מוצא בנסיבות שפורטו לעיל, אפילו הן נכונות במידה כזו או אחרת, כדי לשנות
- 31 מהמסקנה הנסמכת על הראיות שפורטו לעיל שבשנות המס שבערעור ניהלה המעוררת
- 32 עסק העומד על רגליו שלו, למכירת כלי רכב בהיקף גדול ומשמעותי. עסק משני שהוא
- 33 פועל יוצא או הכרח מתבקש של העסק העיקרי עדיין עסק הוא, מה גם שבמקרה זה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-05-213 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 היקפו של אותו "עסק משני" הוא לא תפל כלל ועיקר למה שהמערערת רואה בו עסקה
2 העיקרי.

3
4 אוסף, כי בחקירתו התייחס ר"ח הראל לשיקולים שהנחו את המערערת למכור את
5 כלי הרכב מיד לאחר תקופת ההשכרה, וכך העיד (ש' 24 ע' 29 לתמליל הדיון מיום
6 7.11.2012):

7
8 "לא, יש לנו מערכת שלמה של שיקולים, כי אני יכול לתקן, אם הוא רכב
9 חדש ואני בוחן עלות התיקון, ואם עלות התיקונים היא רלוונטית – אני
10 אתקן אותו והרכב הזה ימשיך לנסוע. יש בשלבים מסוימים רכב שמגיע
11 כבר לקילומטר מסוים, במכלול השיקולים של תיקון הרכב, המכירה
12 שלו בסוף, אני מזכיר שהרכב הזה ערכו יורד כל חודש... במכלול
13 השיקולים האלה, אתה אומר – אני צריך למכור אותו עכשיו כדי
14 למקסם את הרווחים שלי, כי אחרת הוא יעמוד ולקוחות לא ייקחו
15 אותו".

16
17 הנה כי כן, מכירת כלי הרכב לאחר תקופת ההשכרה לא נבעה מאילוץ חוקי או אחר
18 אלא משיקולים מסחריים כלכליים של המערערת. ממילא אין לקבל את טענת
19 המערערת כאילו אין לראות במכירת כלי הרכב עסק אלא שלב 'מתחייב' של השכרת
20 כלי הרכב.

21
22 12. לטענת המערערת, לא נזקקה למנגנון למכירת כלי רכב לסוחרים, ועל כן, יש לראות
23 בכלי הרכב שנמכרו לסוחרים כרכוש קבוע.

24
25 יוער כי טענה זו של המערערת לא הועלתה בדיוני השומה והמשיב עומד על כך שמדובר
26 בהרחבת חזית אסורה. מכל מקום, מכירת כלי הרכב לסוחרים בוצעה ממגרשי מכירה
27 של המערערת לאחר שכלי הרכב הובלו למגרשים אלה על ידי עובדי המערערת,
28 ובהתחשב בהיקף המכירה הגדול נראה שהמערערת השתמשה במנגנון המכירה שלה גם
29 אם באופן מצומצם יותר בעת מכירת כלי הרכב לסוחרים. המערערת טרחה וניסחה
30 "הסכם מסגרת למכירת רכבים" המיועד להתקשרות עם סוחרים (מוצג מ/ש 14),
31 העסיקה עובד שקבע את המחיר של כל כלי רכב שיועד למכירה לסוחרים וניהל משא
32 ומתן עם הסוחרים ביחס למכירת כל כלי רכב. כמו כן, העסיקה המערערת מנגנון שעסק
33 בשעבוד כלי הרכב לטובת המערערת עד לפירעון תמורתם (ע' 110 – 113 לתמליל הדיון
34 מיום 7.11.2012). לפיכך, ובהתחשב באמור לעיל ביחס לקיומו של עסק למכירת כלי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-05-213 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 רכב בניהול המערערת בתקופה הרלבנטית, איני רואה לנכון להבחין בין כלי רכב
2 שנמכרו לסוחרים לבין כלי רכב שנמכרו לאנשים פרטיים לצורך ענייננו.
3
4 13. נוכח המסקנה לפיה בשנות המס הרלבנטיות הפעילה המערערת עסק למכירת כלי רכב,
5 טוען המשיב, כי בתום תקופת הליסינג וההשכרה לטווח קצר, העבירה המערערת את
6 כלי הרכב למגרשי המכירה לצורך מכירתם, ובשלב זה התרחש בפועל שינוי ייעוד של
7 כלי הרכב מרכוש קבוע למלאי עסקי, ועל כן, יש להחיל את הוראות סעיף 100 (2)
8 לפקודה שזו לשונו:
9
10 **"שוכנע פקיד השומה שאדם העביר נכס שבבעלותו לעסקו כמלאי עסקי**
11 **או שהפך נכס קבוע בעסקו למלאי עסקי שבעסקו (בסעיף זה – העברה),**
12 **יחולו הוראות אלה:**
13 **(1)...**
14 **(2) לא חלפו ארבע שנים כאמור, לא יראו את ההעברה כמכירה ויראו את**
15 **יתרת המחיר המקורי כמחיר שעלה הנכס לנישום".**
16
17 לטענת המערערת, מעולם לא ראתה בכלי הרכב מלאי עסקי, וממילא לא שינתה את
18 ייעוד כלי הרכב בשום שלב. על כן, אין להחיל את הוראות סעיף 100 (2) לפקודה, לגבי
19 כלי הרכב שמכרה המערערת בשנות המס הרלבנטיות. לתמיכה בטענה זו, מצביעה
20 המערערת על כך שביטחה את כלי הרכב בביטוח חובה לליסינג עד מכירתם אף שביטוח
21 כזה יקר מביטוח רגיל. כן מצביעה המערערת על כך שבמסגרת דוחותיה הכספיים
22 דיווחה על כלי הרכב כנכסי הון, ובנוסף שיעור משמעותי מכלי הרכב נמכר לסוחרים
23 במחיר נמוך משמעותית מהמחיר שהיה מתקבל מלקוחות פרטיים.
24
25 14. עוד בע"מ 217/65 שלמה כהן נ' פקיד השומה פד"י כ' (2) 421 ובע"מ 234/67, פקיד
26 שומה נתניה נ' יששכר רייכלסון (פד"א א' (6) עמ' 90 וכן באתר "מיסים"), נקבע כי
27 השאלה מתי הועבר נכס פרטי (או נכס הון) למלאי עסקי הינה "במידה רבה שאלה
28 שבעובדה". לפיכך, ונוכח מסקנתי לפיה בשנות המס הרלבנטיות ניהלה המערערת עסק
29 למכירת כלי רכב שהוחזרו מלקוחות הליסינג וההשכרה, המסקנה המתבקשת היחידה
30 היא שבעת העברת כלי הרכב מתחום ההשכרה למגרשי המכירה, דהיינו העברת כלי
31 הרכב מידי שוכרי הליסינג ו/או מגרשי ההשכרה של המערערת למגרשי המכירה לצורך
32 מכירתם ללקוחות פרטיים או סוחרים אגב הכנתם למכירה, שינתה המערערת את ייעוד
33 כלי הרכב מרכוש קבוע למלאי עסקי. אישור לכך אני מוצא גם באמור בביאורים של
34 המערערת בדוחות הכספיים לשנות המס שבערעור (נספחים 6 – 8 לתצהירו של רו"ח



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-05-213 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 הראל) ובפרט לשנת המס 2007, שם צוין, כי "כלי רכב המיועדים למכירה יוצגו בנפרד
- 2 על פני המאזן במסגרת הרכוש השוטף" (נספח 8, ע' 22).
- 3
- 4 אוסיף, כי מלשון סעיף 100 לפקודה, נראה כי פקיד השומה מוסמך לפעול על פי הוראות
- 5 סעיף זה גם ביוזמתו ובלא פניית הנישום, ולא מצאתי שמבחינת התכלית הכללית של
- 6 תשלום מס אמת, נכון להגביל את פקיד השומה מלפעול על פי הוראות סעיף זה מקום
- 7 שלא הייתה פניה מצד הנישום.
- 8
- 9 על כן, איני רואה לנכון להתערב בקביעת המשיב לפיה יש להחיל את הוראות סעיף 100
- 10 לפקודה, על כלי הרכב.
- 11
- 12 15. אין חולק, שהתקופה בה החזיקה המערערת בכלי הרכב עד להעברתם למגרשי המכירה
- 13 קצרה מ- 4 שנים ועל כן, יש להחיל על כלי הרכב את הוראות סעיף 100 (2) לפקודה.
- 14
- 15 טענת המערערת כאילו נוכח תכליתו של סעיף 100 לפקודה להקל על הנישום, יש לפרש
- 16 את הוראות סעיף 100 (2) לפקודה באופן שתקופת 4 השנים הקבועה בסעיף זה "הינה
- 17 חזקה לא חלוטה", אינה נראית לי כלל וכלל. סעיף 100 (2) לפקודה קובע במפורש: "לא
- 18 חלפו ארבע שנים כאמור, לא יראו את ההעברה כמכירה", ואין מקום לשנות מהוראה
- 19 מפורשת זו בדרך של פרשנות שאין לה אחיזה בלשון החוק. כך בפרט לאור מגמת בית
- 20 המשפט העליון לצמצום היכולת לראות בסעיפי הפקודה משום חזקה הניתנת לסתירה
- 21 כפי שנקבע בעניין מלכיאלי (ע"א 1177/10+8297/09+8114/09 סימה ומשה מלכיאלי נ.
- 22 פקיד שומה אשקלון, מייסים כו(1) ה-68א)
- 23
- 24 16. טענת המערערת החלופית לפיה היא ניהלה שני עסקים שונים האחד להשכרת כלי רכב
- 25 והשני למכירת כלי רכב, ועל כן, בעת העברת כלי הרכב מתחום ההשכרה למגרשי
- 26 המכירה מתקיימות "מכירה רעיונית" מעסק אחד לעסק שני שבבעלות המערערת, לגביה
- 27 ניתן להחיל את הוראות סעיף 96 לפקודה, אינה מקובלת עליי. כפי שפורט לעיל, בשנות
- 28 המס הרלבנטיות פעלה המערערת כמי שמפעילה עסק אחד שלו שני תחומים: השכרת
- 29 כלי רכב ומכירת כלי רכב. לא הוצגו בפני ראיות שיש בהן כדי ללמד על העברת כלי
- 30 הרכב מעסק אחד לעסק אחר ומנגד הוצגו בפני ראיות שפורטו לעיל המצביעות על
- 31 קיומו של עסק אחד להשכרה ומכירת כלי רכב בניהול המערערת. זאת ועוד. טענת
- 32 המערערת כאילו היא בעלת שני עסקים, אינה מתיישבת עם טענתה הקודמת לפיה
- 33 מכירת כלי הרכב הינה שלב בעיסוקה כמשכירה של כלי רכב, וכזאת אין לקבל מקום
- 34 שמדובר בעניין עובדתי. נוכח האמור לעיל, איני רואה צורך להידרש לטענות המערערת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-05-213 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 באשר לתחולת סעיף 100 לפקודה מקום שמדובר בהעברת נכס מעסק אחד לעסק אחר
2 או לפסקי הדין הנזכרים בסיכומי המערערת (שם, סעיף 29.5).
- 3
- 4 17. לטענת המערערת, בהוראת ביצוע 90/43 שעניינה "טיפול שומתי בחברות להשכרת
5 רכב" (נספח 12 לתצהירו של רו"ח הראל) גלומה הבטחה שלטונית מחייבת אותה הפר
6 המשיב בקביעת השומות נשוא ערעור זה, תוך התעלמות משיקולים או קריטריונים
7 שנקבעו בהוראת הביצוע, ובכלל זה הקריטריון בדבר זהות אינטרסים עם יבואן רכב
8 וקריטריון היקף המכירות והרווח לעומת ההכנסה המוצהרת מהשכרה.
- 9
- 10 טענה זו של המערערת לא הועלתה בדיוני השומה ואף לא בנימוקי הערעור, ועל כן,
11 מקובלת עליי טענת המשיב לפיה מדובר בהרחבת אסורה. מכל מקום, בהוראת הביצוע
12 האמורה צוין כי סיווג הרווח הנוצר בעת מכירת כלי רכב על ידי חברות ההשכרה, אינו
13 חד משמעי ויש לבחון כל מקרה לנסיבותיו ובכלל זה יש לבחון את מאפייני המכירה,
14 זהות אינטרסים עם יבואן רכב והיקף המכירות והרווח לעומת ההכנסה המוצהרת
15 מהשכרה. המערערת לא טענה שבהוראת הביצוע ניתנה העדפה לאיזה מהקריטריונים
16 האמורים ומלשון הוראת הביצוע אין למצוא העדפה לאיזה מהקריטריונים. אדרבא,
17 מהוראת הביצוע עולה כי עמדתו של המשיב היא שעל פי המבחנים הקבועים בפסיקה
18 יש לסווג את הרווח ממכירת כלי רכב על ידי חברות ההשכרה כרווח פירוטי. על כן, אין
19 באמור בהוראת הביצוע כדי לכבול את המשיב לעמדת המערערת ביחס לסיווג הרווח
20 ממכירת כלי הרכב. זאת, אף אם ניתן היה לראות בהוראת ביצוע שמפרסם המשיב
21 הבטחה שלטונית ואיני סבור כך. לכך יש להוסיף, כי בהתקשרותה עם המשיב הסכימה
22 המערערת לראות בהכנסה ממכירת כלי רכב בשנים 1995 – 1996 כהכנסה לפי סעיף 2
23 (1) לפקודה (מוצג מש/10), וכך נהגה המערערת לאורך שנים לאחר מכן. במצב דברים
24 זה לא יכולה המערערת לטעון להסתמכות נוגדת.
- 25
- 26 18. ביום 5.8.2013 פורסם החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת
27 יעדי התקציב לשנים 2013-2014), התשע"ג – 2013, במסגרתו תוקן סעיף 96 לפקודה,
28 החל מיום 1.8.2013, ולהלן לשונו לאחר התיקון:
- 29
- 30 "(א) נבע לנישום ריווח הון ממכירת נכס בר-פחת, ותוך תקופה של
31 שנים עשר חודשים לאחר יום המכירה, או של ארבעה חודשים לפניו,
32 רכש נכס אחר לחילוף הנכס שמכר, במחיר העולה על יתרת המחיר
33 המקורי של הנכס שמכר, רשאי הנישום לתבוע שייחשב כריווח הון רק
34 הסכום שבו עודפת התמורה שנתקבלה בעד הנכס שמכר על מחיר הנכס
35 שרכש..."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-05-213 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 (ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו לגבי רווח הון ממכירת נכס שהוא
2 אחד מאלה:
3 (1) רכב נוסעים פרטי כהגדרתו בתקנות התעבורה, התשכ"א – 1961,
4 ששימש בידי המוכר להחכרה או להשכרה אחרת;
5 (2)...."
6
7 לטענת המערער, תיקון חלק ה' לפקודה העוסק ברווח הון, מלמד שלשיטת המחוקק
8 מכירת כלי רכב על ידי חברות הליסינג הינה מכירה הונית. עוד טוענת המערער כי אם
9 תתקבל טענת המשיב לפיה מכירת כלי רכב על ידי חברות הליסינג הינה הכנסה לפי
10 חלק ב' לפקודה, אזי סעיף 96 לפקודה, אינו רלבנטי להכנסה האמורה וממילא נראה
11 לכאורה שהמחוקק השחית מילותיו לריק. עוד טוענת המערער כי העובדה שתיקון
12 סעיף 96 לפקודה חל מיום 1.8.2013 ואילך מלמד שעד למועד האמור ניתן היה להחיל
13 את הוראות סעיף 96 לפקודה על מכירות כלי רכב על ידי חברות הליסינג וביטול
14 "ההקלה" יחול רק מיום 1.8.2013 ואילך. במצב דברים זה, קבלת עמדת המשיב לפיה
15 עוד קודם ליום 1.8.2013 לא ניתן היה להחיל את הוראות סעיף 96 לפקודה על מכירת
16 כלי רכב על ידי חברות הליסינג, אינה מתיישבת עם כוונת המחוקק לבטל את "ההקלה"
17 מיום 1.8.2013 ואילך. עוד טוענת המערער כי מהתיקון האמור עולה שמכירת כלי רכב
18 מסחריים על ידי חברות הליסינג לא הוחרגה מהוראות סעיף 96 לפקודה. בכך משמיענו
19 המחוקק שלגבי כלי רכב מסחריים תחול ההקלה שבסעיף 96 לפקודה. אם תתקבל
20 עמדת המשיב תסוכל כוונה זו של המחוקק.
21
22 טענותיה של המערער בעניין נפקותו של תיקון סעיף 96 לפקודה לעניינו, אין
23 מקובלות עליי.
24
25 בסעיף 96 לפקודה, בנוסח שקדם לתיקון האמור וגם בנוסח המתוקן, נקבע: "נבע
26 לנישום ריווח הון ממכירת נכס בר-פחת", לפיכך ועוד קודם להחלת סעיף 96 לפקודה
27 על מכירת נכס כלשהו, יש לבחון האם מדובר במכירה הונית או פירותית, כפי שנעשה
28 בעניינו. נמצא, שככל שמדובר בשאלה האם הכנסה ממכירת כלי רכב על ידי חברות
29 השכרה דוגמת המערער, הינה הכנסה פירותית או הונית, אין בתיקון סעיף 96 לפקודה
30 כדי לשנות מהחלכות לעניין סיווג הכנסה ממכירת נכס, כפי שפורט לעיל. במילים
31 אחרות, היה ויימצא שמכירת נכס הינה מכירה פירותית, כבעניינו, אזי מלכתחילה אין
32 להחיל על מכירת הנכס את הוראות סעיף 96 לפקודה. היה ויימצא שמכירת כלי רכב
33 כאמור הינה מכירה הונית, אזי ככל שמדובר במכירה שבוצעה לאחר ה- 1.8.2013, לא
34 יחולו הוראות סעיף 96 לפקודה.
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-05-213 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 מאחר והגעתי למסקנה שכל מכירות כלי הרכב על ידי המערערת הינן מכירות פירותיות
2 וממילא עוסקים אנו בתקופה שקדמה לתיקון סעיף 96 לפקודה, איני רואה לנכון
3 להידרש לדין החל על כלי רכב מסחריים שמכירתם מהווה מכירה הונית, לאחר תיקון
4 סעיף 96 לפקודה.

5
6 אף אם נלך בנתיב שבו המערערת מבקשת מבית המשפט לפסוע נמצא כי אין המדובר
7 בהתאמה חד חד ערכית או בדימוי מתורת הקבוצות אין חפיפה מוחלטת בין
8 "הקבוצות". רוצה לומר, אם קודם לתיקון היתה מחלוקת (והראיה עצם הגשת ערעור
9 זה) אם רכבי חברות הליסינג כדוגמת המערערת העוברים ממגרש ההשכרה למגרש
10 המכירה בין אם אילו רכבים פרטיים או מסחריים, הרי שהמחוקק מבהיר כי אין
11 לראות במכירת רכבים הפרטיים שבקבוצה זו משום מכירה הונית ולמצער נותרת
12 הקבוצה לגביה נותרה מחלוקת באשר לרכבים מסחריים שבקבוצה. מכאן אין
13 מתבקשת המסקנה כי קודם לתיקון הניח המחוקק כי מכירת רכב פרטי מהווה אירוע
14 הוני בהכרח. כך אין מתבקשת המסקנה כי מכירת רכב מסחרי בנסיבות דומות
15 לפעילות המערערת שבפני לאחר התיקון מהווה אירוע הוני בהכרח וכי לא חל שינוי
16 יעוד כאמור בסעיף 100 בעת העברת הרכבים המסחריים למכירה ממגרש ההשכרה. כפי
17 שמצאנו, מכירות הרכבים בידי המערערת מהוות עסק. קודם לכך היוו הרכבים נכס
18 קבוע כל עוד שימשו בהשכרה. המבחן כאמור מוחל קודם להפעלת סעיף 96 על פי אמות
19 המידה המקובלות והמעוגנות בפסיקה.

20
21 19. מכל האמור לעיל, נראה כי אין מקום להתערב בקביעותיו של המשיב ודינו של הערעור
22 להידחות.

סוף דבר

23
24
25
26 הערעור נדחה.
27 המערערת תשלם למשיב את הוצאות המשפט בכללן שכ"ט עו"ד בסך כולל של 105,000 ₪.

28
29 **מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים**
30 **ניתן היום, ו' ניסן תשע"ד, 6 באפריל 2014, בהעדר הצדדים.**

31

מגן אלטוביה, שופט

32

33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 213-05-11 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1

2