



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר

מעוררים תמיר-חברה להשכרת רכב בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד טלי ירון-אלדר ואו רני שורץ

נגד

משיבים מס הכנסה - פקיד שומה נתניה
באמצעות פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)
עו"ד גלית פואה

פסק דין

לפני ערעור על שומות שקבע המשיב לשנים 2006-2009. הסוגיה המונחת לפני בערעור דגן היא, האם מכירת כלי הרכב, הנמכרים על ידי המערערת בתום תקופת ההשכרה – היא פעילות עסקית, אשר ההכנסות הימנה חייבות במס פירותי, כפי עמדת המשיב; או שמא מכירות כלי הרכב האמורים הן מכירות הוניות אשר ימוסו בהתאם להוראות סעיף 96 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א 1961 (להלן: "הפקודה"), כפי שסבורה המערערת.

א. להלן הפרטים הצריכים לערעור

1. המערערת היא חברה פרטית הפועלת בישראל, אשר הוקמה בשנת 1973 ועוסקת מאז בהשכרת ומכירת כלי רכב. המערערת היא חלק מקבוצת "תמיר", אשר בבעלות מר אלי טאובר, אביו של מר סער טאובר, מנהל המערערת (להלן: "סער טאובר").
2. קבוצת "תמיר" כוללת גם את תמיר סוכנויות מימון וליסינג בע"מ (להלן: "תמיר מימון"), העוסקת במכירת כלי רכב חדשים ומשומשים ותמיר ניהול ציי רכב (1998) בע"מ (להלן: "תמיר ציי רכב"), העוסקת בהשכרת כלי רכב לתקופות ארוכות ובמכירתם. חברת תמיר ציי רכב מנוהלת על-ידי עמית טאובר, אחיו של סער טאובר.
3. פעילות קבוצת "תמיר" כוללת אפוא מכירת כלי רכב, ליסינג והשכרה. משרדיהן של שלוש החברות בקבוצה (לרבות המערערת) שוכנים ברחוב שכטרמן באזור התעשייה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- הישן בנתניה. כלי הרכב המשמשים את שלוש החברות מצויים באותו מתחם. להשלמת התמונה יצוין, כי המגרש בבעלות חברת תמיר טאובר נכסים בע"מ, אשר בבעלות משפחת טאובר. כלי הרכב עוברים בדיקות תקופתיות וטיפולים תקופתיים שוטפים.
4. בין המערערת לבין החברות האחיות בקבוצה קיימים קשרי עבודה. כך לדוגמה, המערערת סיפקה שירותי כח אדם לחברת תמיר ציי רכב. בשנים 2006 ו-2007 לא היו בחברת תמיר ציי רכב עובדים משל עצמה וכמחצית מעובדי המערערת עבדו עבור חברת תמיר ציי רכב.
5. ככלל, במהלך שנת מס, המערערת רוכשת כלי רכב לצורך פעילותה ואלה מהווים מקור הכנסה שוטפת למערערת מהשכרתם. כעבור כשלוש שנים מרכישת הרכבים ולאחר שגמעו אי אילו קילומטרים, קיים צורך לחדש את צי הרכבים להשכרה. לפיכך, המערערת מוכרת את הרכבים ורוכשת במקומם רכבים חדשים.
6. לטענת המשיב, פעילותה של המערערת בתחום מכירת כלי הרכב עולה לכדי עסק בפני עצמו. וזאת כמשמעות המונח בסעיף 2(1) לפקודה, כאשר כלי הרכב הנמכרים הינם בבחינת מלא עסקי בידיה ולא רכוש קבוע.
7. ביום 9 בינואר 2011 הוציא המשיב למערערת שומה על פי מיטב השפיטה לשנות השומה הרלבנטיות (שלב א'), בה נקבע כי ההכנסות ממכירת הרכבים הינן הכנסות מעסק ולא ניתן לקזזן בהתאם לסעיף 96 לפקודה.
8. ביום 30 בינואר 2011 הגישה המערערת השגה על השומה. במסגרתה חלקה המערערת על השומה.
9. ביום 13 בנובמבר 2011 הוציא המשיב למערערת שומה אותה קבע בצו (שלב ב') לגביה הוגש הערעור דנן.
10. בשומה מיום 13.11.11 שנערכה לשנות המס 2006-2009 (להלן: "שנות המס הרלוונטיות"), סבר פקיד השומה, כי בנקודת הזמן בה המערערת מוכרת את הרכבים ששימשו אותה לצורך השכרה ורוכשת תחתם רכבים חדשים, הופך הרכוש הקבוע מרכוש קבוע למלאי עסקי. כתוצר לוואי מהאמור וחרף העובדה שנוכה פחת בגין הרכבים כאמור לעיל, סבור המשיב, שלאור זאת שהרכבים נמכרים על ידי המערערת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- בתום השימוש שעשתה בהם לצורך עסקה בהשכרה לטווח קצר, נשללת תחולתו של סעיף 96 לפקודה.
11. משמע, לפי פרשנות המשיב, מכירת כלי הרכב, הנמכרים על ידי המערערת בתום תקופת ההשכרה – הינה פעילות עסקית, אשר ההכנסות הימנה חייבות במס פירות. לעומת זאת, סבורה המערערת כי מכירות כלי הרכב, נחשבות כריווח הון וכך יש למסותן.
12. מכאן הערעור.

ב. טענות המערערת

1. המערערת טוענת, כי בעניין הנדון מתקיימים התנאים הקבועים בסעיף 96 לפקודה; שקובע, כי נישום שנצמח לו ריווח הון ממכירת נכס בר פחת, ותוך תקופה של שנה לאחר יום המכירה או ארבעה חודשים לפני המכירה, רכש נכס לחילוף הנכס שנמכר, רשאי לתבוע כי הסכום שבו עודפת התמורה שנתקבלה בעד הנכס שמכר על מחיר הנכס שרכש (להלן: "שיחלוף") ייחשב כריווח הון.
2. כמו כן טוענת המערערת, כי הרציונל שבבסיס סעיף 96 מתקיים בענייננו ולפיכך, היא זכאית להחיל את האמור בו על מכירת הרכבים ששימשו אותה בעסקי השכרת המכוניות. לטענתה, כלי הרכב שברשותה, מהווים נכס בר פחת שהרווח ממכירתו מהווה רווח הון כלשונו של סעיף 96 לפקודה.
3. לטענת המערערת, היא הוכיחה, כי בהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה באשר לפעילות אשר מגעת לכדי עסק ובהתאם להוראת ביצוע 90/43 שעניינה טיפול שומתי בחברות להשכרת רכב, הרי שפעולת מכירת הרכבים שמבצעת המערערת אינה מגעת לכדי עסק. לפיכך זכאית המערערת להחלת סעיף 96 לפקודה כפי שדרשה.
4. לטענת המערערת, היא השכילה להוכיח במשפט, כי היא מקיימת את תנאי סעיף 96 לפקודה ולפיכך זכאית להחלת הוראותיו על עניינה בהתאם לאמור בדוחותיה, וזאת כפי שיפורט להלן;
5. צי רכביה של המערערת משמש אותה לצורך ייצור הכנסתה מהשכרת רכבים והינו נכס בר פחת לעניין הפקודה. גב' ענת וטורי מפקחת במשיב (להלן: "הגב' וטורי")



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- הסכימה, כי בתקופה שהמערערת משכירה כלי רכב, היא זכאית לנכות פחת בגין הרכבים האלה. מכאן, טענת המערערת לפיה מאחר שבגין הנכסים מנכה המערערת פחת, כאשר היא מוכרת את רכביה, לצורך רכישת רכבים חדשים, עשוי להיווצר לה רווח בגין מכירות אלה. המערערת תובעת את החלת הוראות השיחלוף שבסעיף 96 לפקודה, רק מקום בו היא מוכרת את הרכבים ששימשו להשכרה. זאת כאשר בתוך תקופה של שנים עשר חודשים לאחר יום המכירה, או ארבעה חודשים לפניו, היא רוכשת רכב אחר לחילוף הרכב שנמכר.
6. לטענת המערערת, בכל המקרים בהם היא מוכרת רכבים, עלות הרכבים החדשים עולה על יתרת המחיר המקורי של הרכב שנמכר. הדבר נובע מכך שהמערערת מתחדשת מעת לעת ברכבים חדשים כדי לעמוד בדרישות שוק ההשכרה התחרותי.
7. לאור כל האמור, המערערת עומדת בתנאי סעיף 96 לפקודה ולפיכך, רשאית לתבוע ולקבל את דחיית תשלום המס על מלוא רווח ההון ממכירת הרכב הישן ובהתאם להוראות השיחלוף שבסעיף 96 לפקודה.
8. עוד טענה המערערת, כי לא רק מבחינה לשונית היא עומדת בתנאי הסעיף, שכן החלתו של סעיף 96 בעניינה תואמת את התכלית בשלה חוקקה הוראה זו. התכלית המונחת בבסיסו של סעיף זה וההצדקה הכלכלית לקיומו הן בכך שהוא בא לענות על צורך של עסקים, לחדש את הציוד שלהם לשם קיומם ופעילותם, תוך שהוא מונע פגיעה בהונם העצמי המיועד ליצירת ההכנסה. חיוב מידי במס בכל מקרה של מכירת ציוד, עלול למנוע מעסקים התאמת ציוד לצרכים משתנים. חילוף זה בא לבטא רעיון של המשכיות, ולא של "מהפכה" בסוג העסק.
9. המערערת טענה, כי בשחלוף הנכסים שהיא עורכת, הרציונל של סעיף 96 לפקודה מתקיים במלואו. דהיינו, חידוש הציוד והרכוש הקבוע של המערערת תוך הימנעות מתשלום כפל מס בגין המרה של רכב ישן ברכב חדש וזאת לטובת השכרתו במסגרת פעילותה העסקית של המערערת. יתירה מכך, המערערת משחלפת את רכביה כדי להמשיך ולהעניק את השירות המקובל בענף – השכרת כלי רכב חדישים לקוחותיה.
10. לאמור יש להוסיף, כי עמדת המשיב עומדת בניגוד מוחלט לפסיקת בתי המשפט, ממנה ניתן ללמוד כי יש לראות ברכבים כרכוש קבוע של המערערת ולא כמלאי עסקי שלה. כך לדוגמה, בעמ"ה 1022/99 עינבר היכלי יופי לכלה 1986 בע"מ נ' פקיד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- שומה תל אביב 3, (פורסם בנבו, ניתן ביום 3.4.03) נקבע, כי שמלות כלה המשמשות להשכרה הן בגדר רכוש קבוע בעסק המייצר ומשכיר שמלות כלה (כאשר אופן השימוש ברכבים ובשמלות הכלה הינו זהה באופיו). זאת אף כאשר שמלות הכלה עומדות למכירה בתום השימוש שלהן לצורכי השכרה.
11. כן טוענת המערערת כי מכירת הרכבים אינה עולה לכדי עסק; המערערת הוכיחה כי בהתאם "למבחני העסק" כפי שנקבעו בפסיקה (ראה ע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה (פורסם בנבו)) מכירת הרכבים של המערערת אינה עולה לכדי עסק מהטעמים הבאים;
12. טיב הנכס או אופי הנכס - אין מחלוקת כי המערערת עוסקת בהשכרת כלי רכב לתקופות קצרות. מכאן, שרכבים אלה מהווים את נכס ההון העיקרי של המערערת אשר בלעדיו לא היה כל קיום לפעילותה. אין גם מחלוקת כי הרכבים אותם משכירה המערערת מהווים רכוש קבוע;
13. תדירות העסקאות או הפעולות - כמקובל בשוק השכרת הרכבים, הרכבים נמכרים לאחר כשלוש שנות השכרה ללקוחות. כלומר: מכירת הרכבים היא תוצר לוואי של פעילות ההשכרה ואינה עומדת בפני עצמה. מכירת הרכבים לא נועדה להשגת רווחים אלא לשם הצטיידות בכלי רכב חדשים שיאפשרו לה להתחרות בשוק בו היא פועלת אשר נדרשת מטבע הדברים, לצורך תפעול העסק הן מבחינה עסקית והן מבחינה כלכלית.
14. ההיקף הכספי - המערערת הוכיחה במשפט, כי מהשוואת הרווח הנובע מהשכרת כלי הרכב מול הרווח הנובע ממכירת כלי הרכב, עולה כי רוב הרווח נובע מפעילות ההשכרה.
15. אופן המימון - ככלל החברה אינה נותנת שירותי מימון לרכישת הרכבים. בפעמים בודדות מבוצע מימון באמצעות בנק או פריסה של מספר תשלומים בודד.
16. תקופת ההחזקה - כמקובל בענף השכרת הרכבים לטווח קצר, המערערת משחלפת את רכביה לאחר כשלוש שנות השכרה. שיקולי החלפת הרכבים הם שיקולים הנוגעים לעסקי ההשכרה בלבד.
17. קיומו של מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת, ידענותו ובקיאותו של הנישום - המערערת הוכיחה כי אין לה מומחיות מיוחדת במכירת רכבים. מומחיותה מתרכזת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- בהשכרת רכבים לטווח קצר, ותו לא. השכרת רכבים היא מהות העסק ובזה המערערת מתמקצעת. שחלוף הרכבים היא פעולה נלווית לפעילותה העיקרית של המערערת ומטרתה היא לתחזק את העסק של השכרת הרכבים. **אין למערערת מנגנון פנימי של מכירת רכבים, אין לחברה מחלקת מכירות, מבצעי מכירות או פרסום בנושא מכירת רכבים.**
18. **פיתוח, טיפוח, השבחה יזמות ושיווק-** המערערת לא מפתחת, מטפחת, משביחה או משווקת את כלי הרכב לפני שהם עומדים למכירה. כאן המקום לציין כי בהודעה המפרשת את נימוקי השומה טען המשיב כי המערערת עוסקת במכירה, השכרה וטיפול ברכבים, מוסך לתיקונים עצמיים ועמדת שטיפה, אלא שטענה זו לא הוכחה במשפט ולא בכדי ולפיכך, יש לדחותה על הסף.
19. **מבחן "העל" - הנסיבות האופפות את העסקה-** אין מחלוקת, כי הרכבים מהווים את הרכוש הקבוע של המערערת בעזרתם היא מפיקה את הכנסותיה – השכרת רכבים לטווח קצר. מכאן - רכבים אלה מהווים למעשה את נכס ההון העיקרי של המערערת, אשר בלעדיו לא היה כל קיום לפעילותה. בכדי לעמוד בשוק התחרותי של השכרת כלי רכב, המערערת נוהגת להחליף את צי כלי הרכב שברשותה לאחר שכלי הרכב נוסעים כ- 70,000 ק"מ ובממוצע לאחר כשלוש שנות השכרה. לכן היקף פעילות מכירת ורכישת רכבים חדשים אינטגרלית ומחויבת מכורח המציאות בחברות השכרת רכבים. תחום התמחותה העיקרי של המערערת הוא בהשכרת רכבים ולשם כך היא מחזיקה במספר אנשי צוות המועסקים על ידה. החברה אינה מתמחה במכירת רכבים ולכן אין לה מנגנון פנימי של מכירת רכבים. מי שעוסק בהשכרת הרכבים, מוכר אותם במידת הצורך.
20. לאור כל האמור וממכלול הנסיבות, הרי ששחלוף הרכבים של המערערת אינה עולה לכדי מכירת מלאי של עסק, אלא המדובר בהחלפת נכסי הון שבבעלותה של המערערת, המשמשים להשכרה והיוצרים לה רווח הון בעסק.
21. לחלופין, טענה המערערת אף אם יקבע בית המשפט, כי מכירת הרכבים מהווה מכירה של מלאי, אין בכך לעמדת המערערת כדי לשלול את תחולת סעיף 96 לפקודה שכן תחולתו של סעיף 96 לפקודה לפי לשונו, נובעת מהיות הרכבים נכס בר-פחת.
22. על פי הוראות הביצוע של המשיב המערערת זכאית להחלת הוראות סעיף 96 ופעילותה במכירת הרכבים אינה עולה לכדי עסק; בהוראות ביצוע 90/43 שעניינן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- טיפול שומתי בחברות להשכרת רכב (להלן: "הוראות הביצוע") נקבע כי בהתקיים תנאים מסוימים אשר יפורטו בהרחבה להלן, ניתן יהיה להחיל על חברות להשכרת רכב, בדמות המערערת, את סעיף 96 לפקודה.
23. המבחנים שנקבעו בהוראות הביצוע המחייבים את המסקנה כי המערערת זכאית להחלת סעיף 96 לפקודה;
24. באשר להעסקת עובדים לטיפול במכירת כלי הרכב- המערערת הוכיחה במשפט, כי אין לה מומחיות מיוחדת במכירת רכבים, היא לא מעסיקה עובדים לצורך מכירת רכבים, אין לה מחלקות אשר אמונות על פעילות מכירת הרכבים ופעילותה מתמקדת בהשכרת רכבים. באשר למבצעי פרסום: המערערת הוכיחה כי אינה מפרסמת את הרכבים למכירה; המערערת הוכיחה במשפט כי היא אינה מעניקה מימון לרכישת הרכבים בהתאם להוראות הביצוע; המערערת הוכיחה במשפט כי אין לה קשר הדוק עם יבואן רכבים מסוים וכל שכן היא אינה משמשת כזרוע שיווקית נוספת של יבואן; המערערת הוכיחה במשפט כי רוב הרווח שלה נובע מפעילות ההשכרה ולא ממכירת הרכבים.
25. לא זו אף זו, בהוראות הביצוע נקבע כי ככלל, המבחנים כאמור יחולו על חברות גדולות ו/או חברות בינוניות כאשר לא יכולה להיות מחלוקת כי המערערת היא חברה מקומית קטנה עם צי רכבים מועט.
26. המערערת הוסיפה וטענה, כי ביום 5.8.13 פורסם החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013-2014), התשע"ג-2013, במסגרתו תוקן סעיף 96 לפקודה החל מיום 1.8.13 ולפיו נקבע כי **"... (ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו לגבי רווח הון ממכירת נכס שהוא אחד מאלה: (1) רכב נוסעים פרטי... ששימש בידי המוכר להחכרה או להשכרה אחרת;**" המערערת טענה, כי העובדה שהתיקון לסעיף 96 לפקודה חל ממועד השינוי - מחודש אוגוסט 2013, ואילך מלמדת, כי עד למועד השינוי, ניתן היה להחיל את הוראות סעיף 96 לפקודה על מכירות כלי רכב על ידי חברות השכרה, וביטול הסעיף חל ממועד השינוי ואילך. ברור לכל בר בי רב, כי אם נקבל את עמדת המשיב ונאמר, כי גם עובר למועד תיקון לא ניתן היה להחיל את הוראות סעיף 96 על חברות השכרה, אזי מה הטעם בתיקון.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

27. **השוואת המערערת לפס"ד אלדן;** נוסף על כל האמור, המערערת טוענת, כי המקרה בו עסקינן שונה לחלוטין בנסיבותיו, מהמקרה עליו דובר בע"מ 213-05-11 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (פורסם בנבו, ניתן ביום 6.4.14) (לעיל ולהלן: "פס"ד אלדן" או "ענין אלדן") ולפיכך, הרי שאין להחיל על המערערת את ההלכה הנובעת מפס"ד אלדן. להלן יפורטו ההבדלים בין נסיבות המערערת לנסיבות פס"ד אלדן: (א) בפס"ד אלדן המערערת הפעילה 13 מרכזי מכירה בכל הארץ והשקיעה משאבים בהכשרת כלי הרכב למכירה. לעומת זאת, הוכח במשפט כי למערערת אין מחלקת מכירות כלל. (ב) בפס"ד אלדן, המערערת שם החזיקה במערך לוגיסטי וארגוני למכירת כלי רכב, לעומת זאת, הוכח במשפט כי למערערת בענייננו, אין יד ורגל בטיפול ברכבים אשר נמכרים, בפרסום הרכבים ו/או בשיווקם וכל שכן היא לא העסיקה עובדים לצורך מכירת הרכבים אלא היה מדובר בעיסוק צדדי וחלקי של מנכ"ל המערערת תוך סיוע שולי של עובד שלא זה היה עיסוקו העיקרי; בפס"ד אלדן, סך ההכנסות של המערערת ממכירת כלי רכב הגיע למאות מיליוני שקלים חדשים בשנה, דהיינו דובר היה בפעילות עסקית בהיקף גדול הן מבחינה כספית והן מבחינת מספר כלי הרכב שמכרה. לעומת זאת, הוכח במשפט כי היקף מכירות הרכבים של המערערת בענייננו קטן ורווחיה מהשכרת הרכבים עולה משמעותית על רווחיה ממכירת הרכבים.

יוצא אפוא, כי על אף העובדה שהשאלה שעמדה במחלוקת דומה, הרי שנסיבות המקרה של פס"ד אלדן ושל המערערת שונים בתכלית ולפיכך, לא ניתן להחיל את פס"ד אלדן בענייננו. לא זו אף זו, הרי שאף אם נחיל על עניין אלדן את הוראת הביצוע נגיע למסקנה שונה מזו אליה הגענו בענייננו.

28. לראשונה במסגרת החקירה הנגדית ניסה המשיב לשנות ולהרחיב את חזית המחלוקת כפי שהוגדרה במסגרת ההודעה המפרשת את השומה ונימוקי הערעור. דומה כי ברגע שנתחוויר למשיב כי בטענותיו אין ממש הוא ניסה להעלות טענות חדשות בדבר אי הפרדת לכאורה בין פעילות המערערת לפעילותיהן של יתר החברות (חברות האחיות).

29. לעניין התדפיסים מהאינטרנט (הוגשו וסומנו מש/8- לא התקבלו כמסמך בתיק נוכח התנגדות הח"מ להגשתם), המערערת טוענת, כי מסמכים אלו לא גולו לה, לא כל שכן מסמכים אלו אותרו והופקו על ידי ב"כ המשיב (!) (ראה עמ' 17 שורה 25). לטענת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

המערערת מסמכים אלו אינם קבילים ומכל מקום אין ליתן משקל ראייתי לתדפיסי האינטרנט כראיה לאמיתו תוכנה.

ג. טענות המשיב

1. עמדת המשיב היא כי יש לדחות את כל טענות המערערת בערעור זה. לטענת המשיב הסוגיה דנן הוכרעה, לאחרונה, ע"י בית המשפט המחוזי (ת"א-יפו) בעניין אלדן.
2. הוכח כי למערערת קיים מנגנון עסקי לצורך פעילות מכירת כלי הרכב, וכי פעילות זו עולה כדי פעילות עסקית, על פי כל המבחנים הרלוונטיים שנקבעו בדין.
3. העובדות כהווייתן מוכיחות בצורה ברורה כי כלי הרכב בתום תקופת ההשכרה וטרם מכירתם עוברים שינוי יעוד והופכים להיות מלאי עסקי. על-פי סעיף 100(2) לפקודה מקום ששוכנע פקיד השומה שהפך נכס קבוע בעסק למלאי עסקי שבעסק (להלן: העברה) ולא חלפו ארבע שנים מיום שרכשה המערערת את הנכס עד יום ההעברה, לא יראו את ההעברה כמכירה ויראו את יתרת המחיר המקורי כמחיר שעלה הנכס למערערת.
4. מכירת כלי הרכב הינה פעילות עסקית. עמדת המשיב היא כי אין מחלוקת שלמערערת קיימת פעילות עסקית מסחרית של מכירת כלי רכב וכי כל העובדות והראיות שהוצגו בפני בית משפט מצביעות על כך.
5. ההלכה הפסוקה מפי בית המשפט העליון קבעה מספר מבחנים עיקריים להבחנה בין הכנסה פירותית להכנסה הונית. במקרה הנדון לאחר יישום העובדות הרלוונטיות עולה כי ביחס לכל המבחנים הרלוונטיים מגיעה פעילות מכירת כלי הרכב על ידי המערערת לכדי פעילות עסקית מסחרית, אשר ההכנסות ממנה חייבות בתשלום מס לפי סעיף 12(1) לפקודה.
6. באתר האינטרנט של המערערת מפרסמת המערערת עצמה כי היא עוסקת במכירת כלי רכב (מוצג מש/8) (עדות סער טאובר 21.4.2013 עמ' 19 ש' 31-30). סער טאובר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

14. העיד כי לקוחות רבים פונים אל המערערת בעקבות הפרסומים באינטרנט (עמ' 5 ש' (14).
7. היקף המכירות של כלי הרכב מעיד על קיומה של פעילות עסקית: הכנסות המערערת ממכירת כלי רכב מהוות כ-30% מהכנסות המערערת בכל אחת מהשנים 2006 ו-2008--2009 וכ-40% בשנת 2007.
8. הוכח גם כי במקרה הנדון מתקיים מבחן משך ההחזקה ומבחן תדירות העסקאות: ככלל, נמכרים מרבית כלי הרכב תוך שנה עד שלוש שנים, לכל היותר, ממועד רכישתם.
9. יתר על כן, יש עוד להדגיש כי אין כל בסיס לטענות המערערת כאילו כלי הרכב חייבים להימכר בעיתוי שבו הם נמכרים. רכבי ההשכרה אינם חייבים להימכר תוך שלוש שנים ממועד רכישתם. המערערת החליטה, כאקט כלכלי מחושב, למכור את כלי הרכב במסגרת תקופה של שלוש שנים, לכל היותר, ממועד רכישתם. איש לא אילץ את המערערת למכור תוך שלוש שנים.
10. הנכס בענייננו – טיבו דואלי – רכוש קבוע במסגרת השימוש בו לצרכי השכרה, ומלאי במנגנון העסקי של מכירות כלי הרכב. כלי הרכב העומדים למכירה – עוברים שינוי יעוד והופכים למלאי עסקי: עמדת המשיב היא כי עם העמדת כלי הרכב למכירה, מתרחש בפועל "שינוי יעוד" של כלי הרכב, והללו הופכים למלאי עסקי ונמכרים כמלאי עסקי ולא כנכסי הון. על כן, אין תחולה כלל להטבת המס בדמות דחיית המס על רווח הון בשחלוף רכוש קבוע, הקבועה בסעיף 96 לפקודה.
11. המשיב לא חלק על כך שכלי הרכב ששימשו לצרכי השכרה היוו רכוש קבוע בידי המערערת בתקופת ההשכרה. בהתאם לכך, הפחיתה המערערת את עלות כלי הרכב על פני השנים בהתאם לשיעורי הפחת הנוהגים לרכבי השכרה. עם זאת, נוכח העובדה כי המערערת החזיקה במרבית כלי הרכב משך כשנתיים, התיר המשיב ניכוי הוצאות פחת על פני תקופה של שנתיים (עדות גב' וטורי 8.4.2014 עמ' 5 ש' 10-15).
12. עמדת המשיב היא כי מקום בו הוכח, כי כלי הרכב, אשר שימשו את המערערת כרכוש קבוע במסגרת הפעילות העסקית של השכרת כלי הרכב, שינו את ייעודם ועברו להיות מלאי עסקי בידי המערערת, הרי שחלה הוראת סעיף 100 לפקודה, שעניינה "העברת נכס למלאי עסקי". מאחר שבמקרה הנדון כלי הרכב הפכו להיות מלאי עסקי במכירתם בטרם חלפו ארבע שנים ממועד רכישתם, הרי שלפי סעיף



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- 100(2) לפקודה, אין לראות במועד שינוי הייעוד בכלי הרכב מרכוש קבוע למלאי עסקי כ"מכירה", אלא יש לראות את עלות המלאי הנמכר בהתאם ליתרת המחיר המקורי של כלי הרכב ששונה ייעודם.
13. מכירות כלי הרכב בעיתוי שבו נעשות – נובעות משיקולים כלכליים ועסקיים. לטענת המשיב, הוכח בבירור במסגרת דיוני ההוכחות כי המערערת מוכרת את מרבית כלי הרכב במסגרת תקופה של שלוש שנים ממועד רכישתם מתוך שיקולים כלכליים-עסקיים טהורים, ביניהם סיום תקופת אחריות היצרן של הרכב (הפגה בתום שלוש שנים ממועד הרכישה) והרצון להתחרות בהצלחה מול חברות השכרה מתחרות.
14. סעיף 96 לפקודה לא נועד לצורך החלפת ציי רכב, אשר מכירתם מהווה למעשה מלאי עסקי. כך עולה גם מדברי ההסבר להצעת חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013 – 586, 680-681) (להלן – החוק לשינוי סדרי עדיפויות), המתייחסת, בין היתר, לתיקון חקיקה מבהיר לסעיף 96 לפקודה, לפיהם השימוש שחברות ההשכרה, דוגמת המערערת, מנסות לעשות בסעיף 96 לפקודה הוא בניגוד לכוונה המקורית של המחוקק, אשר מראש לא נתכוון להחשיב רווחים אלו כרווחי הון אלא כרווחים פירותיים.
16. למעלה מן הצורך ולשם הזהירות בלבד טוען המשיב, כי המערערת אינה עומדת בתנאים שנקבעו בסעיף 96 לפקודה. טענת המערערת כי בתוך תקופה של שנים עשר חודשים לאחר יום המכירה, או ארבעה חודשים לפניו, היא רוכשת רכב אחר לחילוף הרכב שנמכר, לא הוכחה בראיה אובייקטיבית (עדות סער טאובר, לפיה הכסף שמתקבל ממכירת כלי הרכב משמש את המערערת לרכישת כלי רכב חדשים אין בה כדי להוכיח טענה זו). כך גם טענת המערערת כי היא "משחלפת" את כלי הרכב כדי להמשיך ולהעניק את השירות המקובל בענף – השכרת כלי רכב חדישים - לא הוכחה וממילא נדחתה בעניין אלדן, כאמור.
17. בהקשר זה טוען המשיב, כי טענה החוזרת כחוט השני בסיכומי המערערת הינה כי היא "נאלצת" למכור את כלי הרכב תוך שלוש שנים על-מנת להעניק ללקוחותיה את "השירות המקובל בענף". טענה זו נדחתה בעניין אלדן. באותו עניין עסקה המערערת, חברת אלדן, בליסינג בתנאי השכרה וטענה, בדומה למערערת שבפנינו, כי מכירת כלי הרכב נועדה לאפשר רכישת כלי רכב חדשים להשכרה ולליסינג וכי היא חייבת למכור את כלי הרכב, ללא כוונת רווח. בית המשפט דחה את טענת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- המערערת, תוך שקבע כי אין כל הכרח למכור את כלי הרכב ואלה נמכרים מתוך שיקולים כלכליים של המערערת.
18. בהתייחס לטענת המערערת, כי מכירת כלי הרכב אינה עולה כדי עסק, חוזר המשיב על האמור לעיל, בשים לב לדגשים המפורטים להלן.
- כאמור, הטענה כי המערערת "משחלפת" את כלי הרכב לאחר כשלוש שנים, כמקובל בענף, לא הוכחה וממילא נדחתה על-ידי בית המשפט בעניין אלדן. בהתייחס לטענת המערערת כי היא נאלצת להחליף את כלי הרכב לאחר שאלה נסעו כ-70,000 ק"מ, הרי שגם טענה זו חסרת כל בסיס עובדתי, משלא הוכחה.
- בהתייחס להיקף הכספי, ובאשר לטענת המערערת כי הוכיחה שהרווח הנובע מהשכרת כלי הרכב גבוה מהרווח הנובע ממכירת כלי הרכב. דא עקא - גם טענה זו לא הוכחה. מעדותו של סער טאובר בנושא זה עולה, כי הוא לא ערך תחשיב כזה וכי הוא אינו יודע האם נערך כלל תחשיב (21.4.2013 עמ' 31 ש' 23-29). גב' וטורי הבהירה בעדותה כי נושא הרווח לא נבחן על-ידה.
- בהתייחס לטענת המערערת, כי אין לה מחלקת מכירות, מבצעי מכירות או פרסום בנושא מכירת כלי הרכב, חוזר המשיב על האמור לעיל. נוסף, כי מעדותו של סער טאובר עולה כי נושא מכירת כלי הרכב טופל על-ידו נוכח רגישות הנושא וממילא אין בעובדה זו כדי לשלול קיומו של מנגנון עסקי למכירת כלי רכב הקיים במערערת, כמפורט לעיל. המערערת שומרת על רמת תחזוקה גבוהה של כלי הרכב באופן שוטף ומבצעת תיקונים במידת הצורך.
19. באשר לטענה החלופית של המערערת, לפיה כי אף אם ייקבע כי מכירת כלי הרכב מהווה מכירת מלאי, אין בכך כדי לשלול את תחולת סעיף 96 לפקודה. טענה זו נדחתה על-ידי בית המשפט בעניין אלדן, מקום שנקבע כי היה ויימצא שמכירת נכס הינה מכירה פירותית, כבענייננו, אזי מלכתחילה אין להחיל על מכירת הנכס את הוראות סעיף 96 לפקודה. העובדה כי הנכס בר פחת, כטענת המערערת, אינה מקימה תחולה לסעיף 96 לפקודה בהכרח. משכך גם פסק הדין בעניין גן חנה בע"מ, מטעמה ודי בכך כדי לדחותה על הסף.
21. המשיב טוען שלמעלה מן הצורך, אין כל חובה שכל המבחנים שפורטו בהוראת הביצוע יתקיימו, כשם שההלכה הפסוקה אינה מחייבת כי כל המבחנים לקיומו של "עסק" יתקיימו בכל מקרה ומקרה. עמדה זו אומצה על-ידי בית המשפט בעניין אלדן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

מכל מקום, גם בחינת המבחנים האחרים מעלה כי הם מתקיימים בעניינה של המערערת.

22. באשר לטענת המערערת, לפיה עד למועד תיקון סעיף 96 לפקודה במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות ניתן היה להחיל את סעיף 96 על מכירות כלי רכב על ידי חברות השכרה, נידונה ונדחתה על-ידי בית המשפט בעניין אלדן. בית המשפט קבע כי, עוד קודם להחלת סעיף 96 לפקודה על מכירת נכס כלשהו, יש לבחון האם מדובר במכירה הונית או פירותית, כפי שנעשה בענייננו.

ד. דיון והכרעה

1. שלא כנטען ע"י המערערת, עניין אלדן משיק בנקודות רבות לעניין דנא ועל כן אין כל מניעה להסתמך עליו. אין בידי לקבל את טענת המערערת לפיה, על אף העובדה שהשאלה שעמדה במחלוקת דומה, הרי שנסיבות המקרה של פס"ד אלדן ושל המערערת שונים בתכלית ולפיכך, לא ניתן להחיל את פס"ד אלדן בענייננו.
2. מהלכו של עניין אלדן הוא כדלקמן: בשנות המס שבערעור התייחסה המערערת אלדן לכלי רכב שבבעלותה, אותם השכירה בתנאי ליסינג, כרכוש קבוע ותבעה בגינם הוצאות פחת. משנת המס 2009 החילה שיטה זו גם על כלי רכב שהושכרו לתקופות קצרות. על הרווחים ממכירת כלי הרכב ששימשו להשכרה בתנאי ליסינג דיווחה המערערת כרווח הון, עליו החילה את הוראות סעיף 96 לפקודה, לפיו רואים כרווח הון רק את הסכום שבו עודפת התמורה שנתקבלה בעד כלי רכב שנמכר על מחיר כלי רכב שנרכש לחילוף הרכב הנמכר.
3. פקיד השומה טען, כי פעילות מכירת הרכבים בחברה עולה כדי עסק וחייבת במס לפי סעיף 2(1) לפקודה, ואין להתיר לחברה ליישם את סעיף 96 לפקודה ביחס לרווחי הון בסכום של 33.72 מיליון ש"ח.
4. בית המשפט המחוזי בתל אביב (כב' השופט מ' אלטוביה) בדק אם ההכנסה הינה הכנסה פירותית או הונית לפי הלכת מגיד (ע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- פתח תקוה (16.03.2009)**. בית המשפט המחוזי קבע בעניין אלדן, מתוך הראיות שהוכחו, כי החברה פרסמה שבכוונתה למכור מכירת כלי רכב מיד ראשונה. כמו כן, החברה העסיקה אנשי שיווק ועובדים על מנת לשווק את כלי הרכב שיועדו למכירה; הכנסותיה ממכירת כלי רכב הגיע למאות מיליוני שקלים בשנה; לאור האמור הגיע בית המשפט המחוזי למסקנה כי אלדן ניהלה עסק בהיקף גדול, העומד על רגליו, למכירת כלי רכב.
5. כן קבע בית המשפט המחוזי בעניין אלדן, כי נוכח הקביעה שהחברה הפעילה עסק למכירת כלי רכב, יש לקבל את עמדת פקיד השומה, כי בתום תקופת הליסינג וההשכרה לטווח קצר העבירה החברה את כלי הרכב למגרשי המכירה לצורך מכירתם, ובשלב זה התרחש בפועל שינוי ייעוד של כלי הרכב מרכוש קבוע למלאי עסקי. על כן, יש להחיל את הוראות סעיף 100(2) לפקודה.
6. לשון סעיף 100(2) לפקודה הינה כדלקמן:
- העברת נכס למלאי עסקי (תיקון מס' 13) תשכ"ח-1968
- "100. שוכנע פקיד השומה שאדם העביר נכס שבבעלותו לעסקו כמלאי עסקי או שהפך נכס קבוע בעסקו למלאי עסקי שבעסקו (בסעיף זה - העברה), יחולו הוראות אלה:**
-
- (2) לא חלפו ארבע שנים כאמור, לא יראו את ההעברה כמכירה ויראו את יתרת המחיר המקורי כמחיר שעלה הנכס לנישום."
7. כיוון שבהלכה הפסוקה נקבע, כי עיתוי הפעלת סעיף 100(2) תלוי בנסיבות, ונוכח המסקנה שבשנת המס ניהלה החברה עסק למכירת כלי רכב שהוחזרו מלקוחות, הגיע ביהמ"ש המחוזי למסקנה שבעת העברת כלי הרכב מתחום ההשכרה למגרשי המכירה, שינתה המערערת את ייעוד כלי הרכב מרכוש קבוע למלאי עסקי.
8. בית המשפט המחוזי סיכם אפוא בעניין אלדן, כי הוכח שלמערערת קיים מנגנון עסקי לצורך פעילות מכירת כלי הרכב, וכי פעילות זו עולה כדי פעילות עסקית, על



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

פי כל המבחנים הרלוונטיים שנקבעו בדין. זאת, הן בשל קיומו של מנגנון עסקי למכירת כלי הרכב, הן בשל קיומם של ידע, בקיאות ומומחיות בביצוע המכירות, הן בשל היקפי ההכנסות ממכירות כלי הרכב, הן בשל משך ההחזקה הקצר בכלי הרכב והן בשל תדירות ביצוע עסקאות מכירת כלי הרכב. מעל לכל אלה חולש מבחן-העל, של ההיגיון המקצועי וחוש המומחיות, אשר בענייננו מוביל בבירור למסקנה חד משמעית, כי למערערת קיימת פעילות עסקית מסחרית נפרדת של מכירת כלי רכב.

מהכלל אל הפרט

המערערת מנהלת פעילות עסקית מסחרית של מכירות כלי רכב

9. ההלכה הפסוקה מפי בית המשפט העליון קבעה מספר מבחנים עיקריים להבחנה בין הכנסה פירותית להכנסה הונית, ביניהם: קיומו של מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת, השבחה, פיתוח, יזמות ושיווק; מבחן טיב ואופי הנכס; מבחן התדירות של ביצוע העסקאות; מבחן היקף העסקאות; מבחן המימון; מבחן ההשבחה; מבחן הבקיאות והידענות של הנישום בתחום שבו מבוצעות העסקאות; ומבחן "העל" – הוא מבחן גג של בחינת מכלול הנסיבות הכלליות (רא' ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד לט(4) 1; ע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה (נבו, ניתן ביום 16.3.09).
10. אקדים את המאוחר ואציין, שבהתאם לעובדות והראיות שהוצגו במשפט, ולאחר יישום המבחנים הרלוונטיים על העובדות, התברר לי כי פעילות מכירת כלי הרכב על ידי המערערת עולה כדי פעילות עסקית מסחרית, והינה בעלת אופי פירותי אשר ההכנסות ממנה חייבות בתשלום מס לפי סעיף 2(1) לפקודה.
11. למערערת קיים מנגנון עסקי לצורך מכירות כלי רכב: במהלך ההוכחות, הוצגו עדויות ברורות לקיומו של מנגנון עסקי של מכירות כלי הרכב במערערת. הקבוצה מוכרת באזור פעילותה מזה עשרות שנים ולקוחות המערערת מכירים את הקבוצה ואת בעליה. כך יוצא, כי כלי הרכב נמכרים "ללקוחות שמכירים אותנו, את המשפחה, מכירים את החב' ומבקשים לקנות רכב.....ומוכרים את הרכב לפי הצרכים שלהם." (עדות סער טאובר 21.4.2013 עמ' 6 ש' 1-2). סער טאובר הוסיף, כי מקום שלקוח מבקש לרכוש רכב, שאינו ברשות המערערת, הוא מופנה לחברות האחיות (שם, עמ' 20 ש' 24-25). עוד עולה מעדותו של סער טאובר כי לעיתים מוכרת המערערת כלי רכב לתמיר מימון (שם, עמ' 29 ש' 19-20).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- בהתייחס למכירת כלי הרכב הבהיר סער טאובר כי הוא מיומן "בכל נושאי ניהול העסק כולל מכירת רכבים." (שם, עמ' 30 ש' 6-7).
12. בנושא מאמצי השיווק העיד סער טאובר כי לקוחות המערערת מכירים את הקבוצה, ועל כן כאשר המערערת מעוניינת למכור רכב, אין לה צורך בפרסום של ממש. כדבריו: "כן. איך אתה יודע שהמכולת מוכרת חלב? יש לך צורך בחלב ואתה קונה חלב." (21.4.2013 עמ' 27 ש' 1).
13. זאת ועוד. המשיב הציג פרסומת של המערערת ובה נאמר "קבוצת תמיר מציעה ללקוחותיה הנחות מיוחדות במחלקות החברה: השכרת רכב, ליסינג תפעולי וכן "מכירת רכבים יד ראשונה" (מ/ש 4).
14. כאשר נשאל סער טאובר כיצד לקוח יודע שרכב מסוים הוא למכירה השיב:
"ש. איך אותו לקוח שרוצה לרכוש רכב יודע שהרכב שלכם עומד למכירה? ת. הוא בא אליי ומבקש ממני לקנות רכב והרבה פעמים הנהגים שמסתובבים מדברים עם הלקוחות והלקוחות אומרים להם שהייתה להם תאונה לאוטו או כזה דבר והם צריכים להחליף את הרכב, אז אומרים להם אתם יכולים לפנות אלינו ואולי יש לנו משהו להציע." (21.4.2013 עמ' 20 ש' 15-18).
15. כאשר נשאל סער טאובר מדוע לקוחות המערערת לא פונים אל תמיר ציי רכב או תמיר מימון הבהיר: "כי העובד שלי פוגש אותו, מוסר לו את הרכב שמשכיר ומציע לו גם לקנות את הרכב אם הוא מבקש." (שם, עמ' 20 ש' 21-23).
16. היקף המכירות של כלי הרכב מעיד על קיומה של פעילות עסקית עניפה: עיון בניירות העבודה (מוצג מ/ש 13), שערכה ר"ח ענת וטורי, המפקחת מטעם המשיב, מלמד כי הכנסות המערערת ממכירת כלי רכב מהוות כ-30% מהכנסות המערערת בכל אחת מהשנים 2006 ו-2009-2008 וכ-40% בשנת 2007. גם כמות כלי הרכב הנמכרים יש בה כדי להעיד על פעילות עסקית. כך, בשנת 2006 מכרה המערערת 90 כלי רכב; בשנת 2007 מכרה 133 כלי רכב; בשנת 2008 -93 כלי רכב ובשנת 2009 –



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- 100 כלי רכב. כל זאת, מקום שהמערערת מחזיקה בצי של כ-300 כלי רכב (21.4.2013 עמ' 5 ש' 16).
- הנה כי כן, הכנסות המערערת ממכירות כלי רכב וכמות כלי הרכב שנמכרו מצביעים באופן מובהק על קיומה של פעילות עסקית העומדת בפני עצמה.
17. זאת ועוד. הוכח גם כי במקרה הנדון מתקיים מבחן משך ההחזקה ומבחן תדירות העסקאות: ככלל, נמכרים מרבית כלי הרכב תוך שנה עד שלוש שנים, לכל היותר, ממועד רכישתם. מעדותה של גב' וטורי עולה כי מרבית כלי הרכב נמכרים לאחר תקופה של שנתיים (8.4.2014 עמ' 5 ש' 14-15).
18. משך ההחזקה ממועד העמדתו של הרכב למכירה (בתום ההשכרה האחרונה) ועד מכירתו הינו בממוצע 21 ימים (עדות גב' וטורי, 8.4.2014 עמ' 6 ש' 20-21) (מוצג מש/14). בענייננו ברור גם כי בחינת "מבחן העל" של הפעילות של מכירת כלי הרכב בכללותה, מעבר ולאחר סכימת כל העובדות שפורטו לעיל – מחייבת את הקביעה כי עסקינן בפעילות עסקית מסחרית נפרדת של מכירת כלי רכב.
19. בהלכת מגיד קבע בית המשפט העליון כי כל אחד מן המבחנים האמורים לעיל אין בו כדי לקבוע כשלעצמו את סיווג הפעילות – האם פירותית או הונית. הקביעה והסיווג צריכים להיעשות בהתאם לנסיבות המיוחדות של העסקה הספציפית:
- "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. ...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. ...ראיית התמונה הכוללת חשובה במיוחד במצב בו חלק מהמבחנים מכוונים לקיומו של עסק וחלק מעידים ההפך." (סעיף 20 לפסק דין מגיד)**
20. ובמקום אחר בפסק דין מגיד נכתב:
- "כמובן שאין נוסחה מתמטית אשר מאפשרת לשקול את המבחנים השונים ולהגיע לתוצאה מדויקת לגבי כל מקרה ומקרה.**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

לאחר בחינת העסקה בקריטריונים השונים יש לצייר את התמונה בכללותה, לשקול את מירב המבחנים באופן מצטבר, ולדלות מתוכה את מהותה האמיתית. בסופו של דבר, חייב חוש המומחיות של המשפטן להדריכו, בבואו לסווג עסקאות, שדבקו בהן סממנים מסחריים והוניים גם יחד. בכל מקרה ומקרה יהיה למבחנים השונים משקל שונה, בהתאם לנסיבות." (עניין מגיד סעיף 21).

21. אשר על כן, ולאור כל האמור לעיל, משכל המבחנים הרלוונטיים לרבות מבחן הגג של הנסיבות הכלליות האופפות את עסקאות המכירה כמו גם מבחן הכוונה - מצביעים חד משמעית על קיומה של פעילות עסקית מסחרית של מכירות כלי רכב ומן הדין למסות הכנסות אלו כהכנסות פירותיות.
22. כמו כן, ראוי להדגיש כי במהלך כעשר שנים, עד שנת 2006, דיווחה המערערת על הכנסות ממכירת כלי הרכב להשכרה כעל הכנסות עסקיות פירותיות ולא דרשה להחיל בעניינה את סעיף 96 לפקודה. זאת, בהתאם להסכם שומה שחתמה המערערת בחודש דצמבר 1997 (מוצג מ/ש/16), במסגרתו קיבלה המערערת את עמדת המשיב, לפיה אין להחיל בעניינה את סעיף 96 לפקודה. בחודש יולי 2006 הודיעה המערערת למשיב כי, לטענתה, יש להחיל בעניינה את סעיף 96 לפקודה. זאת, על אף שלא חל כל שינוי בפעילות המערערת, כפי שאישר סער טאובר עצמו (21.4.2013 עמ' 31 ש' 6-7). יש בעובדה זו כדי להעיד על הכוונה האמיתית והמקורית של המערערת ועל הנסיבות האמיתיות האופפות את מכירות כלי הרכב.
23. מהאמור עד כאן עולה כי בשנות המס הרלוונטיות המערערת ניהלה במקביל לעסק של השכרת רכב, עסק למכירת כלי רכב. העסק כלל מערך לוגיסטי וארגוני וכן פרסום כלי הרכב למכירה. יתר על כן מדובר בעסק מניב שההכנסות ממנו פרושות על פני כל השנה ומידי שנה בשנה במשך כל שנות קיומו של העסק.

כלי הרכב אצל המערערת טרם מכירתם הפכו להיות מלאי עסקי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

24. זאת ועוד; בענייננו, העובדות כהווייתן מוכיחות, כי כלי הרכב אצל המערערת בתום תקופת ההשכרה וטרם מכירתם, עברו שינוי יעוד והפכו להיות מלאי עסקי. בסעיף 85 לפקודה, ההגדרה למלאי עסקי הינה כדלקמן: כל נכס מיטלטלין או מקרקעין הנמכר במהלכו הרגיל של העסק, או שהיה נמכר כך אילו הבשיל או הגיע לגמר ייצורו, הכנתו או בנייתו, וכל חומר המשמש בייצורו, בהכנתו או בבנייתו של אותו נכס;

25. בע"א 234/67, פקיד שומה נתניה נ' יששכר רייכלסון פד"א א' עמ' 90, נאמר כי השאלה מתי הועבר נכס פרטי למלאי עסקי נקבעת על ידי הערכאה הדיונית ועל כן "ברור שבידי השופט השומע את העדים להחליט, מתי חדל הנכס להיות נכס פרטי-השקעתי ומתי עבר למלאי עסקי של הנישום. אין לשלול מניה וביה את האפשרות, שאדם יבקש רישיון בניה במועד פלוני, ושרק במועד מאוחר יותר יטול את הרישיון ושרק על ידי כך יותן ביטוי מוחשי להחלטה לבצע עת תכניתו. מקרה מקרה ונסיבותיו". בעניין אלדן אף נאמר, כי השאלה מתי הועבר נכס פרטי (או נכס הון) למלאי עסקי הינה "במידה רבה שאלה שבעובדה".

מהראיות שהוצגו בפני, אני סבור, כי בתום תקופת השכרת הרכב מייעדת המערערת את כלי הרכב לצורך מכירתם ללקוחות. בכך, כלי הרכב העומדים למכירה – עברו שינוי יעוד והפכו למלאי עסקי.

26. הנה כי כן, עולה, כי עם העמדת כלי הרכב למכירה, מתרחש "שינוי יעוד" של כלי הרכב, והללו הופכים למלאי עסקי ונמכרים כמלאי עסקי ולא כנכסי הון. בחוזר מס הכנסה מס' 4/2012 נאמר בסעיף 4.2 (עמ' 4) כי בענף הליסינג התפעולי מושכרים כלי הרכב לתקופות של 3-4 שנים. בתקופה זו חברות הליסינג מקבלות דמי שכירות ובמהלך התקופה הרכב מצוי ביד הלקוח לשימוש. בתקופת השכירות כלי הרכב משמשים כעץ המצמיח פרות בדמות דמי שכירות ועל כן יש לראות בכלי הרכב בעת השכירות, כרכוש קבוע בידי החברה.

27. בענייננו התברר, כי המערערת מעוניינת למכור את כלי הרכב, לכל היותר, בתום שלוש שנים ממועד רכישתם, עת מסתיימת תקופת אחריות היצרן (עדות סער טאובר 21.4.2013 עמ' 6 ש' 26). כך עולה גם מניירות העבודה, שערכה גב' טורי, לפיהם מרבית כלי הרכב מוחזקים על-ידי המערערת משך שנתיים, ולכל היותר שלוש שנים (מוצג מש/13). כלומר: לכל המאוחר, בתום שלוש שנים ממועד רכישת כלי הרכב של המערערת המטרה, או הייעוד, שביחס אליה נעשה שימוש בכלי הרכב עד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 3644-12-11 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

אותה נקודה (קרי: השכרה) – הושגה ונסתיימה. ממועד זה, לכל המאוחר, מטרת המערערת הינה למכור את כלי הרכב והשימוש שנעשה בהם לצורך השכרה, אם בכלל, הינו פועל יוצא של העובדה כי טרם עלה בידה למוכרם. זוהי נקודת הזמן של שינוי הייעוד.

28. מקום בו הוכח, כפי שפורט לעיל, כי כלי הרכב, אשר שימשו את המערערת כרכוש קבוע במסגרת הפעילות העסקית של השכרת כלי הרכב, שינו את ייעודם ועברו להיות מלאי עסקי בידי המערערת, הרי שחלה הוראת סעיף 100 לפקודה, שעניינה "העברת נכס למלאי עסקי". מאחר שבמקרה הנדון כאן כלי הרכב הפכו להיות מלאי עסקי במכירתם בטרם חלפו ארבע שנים ממועד רכישתם, הרי שלפי סעיף 100(2) לפקודה, אין לראות במועד שינוי הייעוד בכלי הרכב מרכוש קבוע למלאי עסקי כ"מכירה", אלא יש לראות את עלות המלאי הנמכר בהתאם ליתרת המחיר המקורי של כלי הרכב ששונה ייעודם.

תחולת סעיף 96 לפקודה על המקרה

29. המערערת מבקשת להחיל על מכירת כלי הרכב שביצעה בשנות המס שבערעור את הוראות סעיף 96 לפקודה, שזו לשונו:

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



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

30. שאלת תחולתו של סעיף 96 לפקודה נגזרת מהשאלה האם מכירת נכס הינה מכירה פירותית, או הונית. היה ויימצא שמכירת נכס הינה מכירה פירותית, אזי מלכתחילה אין להחיל על מכירת הנכס את הוראות סעיף 96 לפקודה (רא' עניין אלדן, שם, סעיף 18).

31. זאת ועוד אחרת; סעיף 96 לפקודה לא נועד לצורך החלפת ציי רכב, אשר מכירתם מהווה -למעשה מלאי עסקי. כך עולה גם מדברי ההסבר להצעת חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013 – 586, 681-680) (להלן – החוק לשינוי סדרי עדיפויות), המתייחסת, בין היתר, לתיקון חקיקה מבהיר לסעיף 96 לפקודה, לפיהם השימוש שחברות ההשכרה, דוגמת המערערת, מנסות לעשות בסעיף 96 לפקודה הוא בניגוד לכוונה המקורית של המחוקק, אשר מראש לא נתכוון להחשיב רווחים אלו כרווחי הון, אלא כרווחים פירותיים.

32. בכל מקרה, המערערת אינה עומדת בתנאים שנקבעו בסעיף 96 לפקודה. טענת המערערת כי בתוך תקופה של שנים עשר חודשים לאחר יום המכירה, או ארבעה חודשים לפניו, היא רוכשת רכב אחר לחילוף הרכב שנמכר, לא הוכחה בראיה אובייקטיבית (עדות סער טאובר, לפיה הכסף שמתקבל ממכירת כלי הרכב משמש את המערערת לרכישת כלי רכב חדשים אין בה כדי להוכיח טענה זו). כך גם טענת המערערת כי היא "משחלפת" את כלי הרכב כדי להמשיך ולהעניק את השירות המקובל בענף – השכרת כלי רכב חדישים - לא הוכחה וממילא נדחתה בעניין אלדן, כאמור.

33. אינני מקבל את טענת המערערת לפיה היא "נאלצת" למכור את כלי הרכב תוך שלוש שנים על-מנת להעניק ללקוחותיה את "השירות המקובל בענף". כמפורט לעיל, טענה זו נדחתה בעניין אלדן. באותו עניין עסקה המערערת, חברת אלדן, בליסינג בתנאי השכרה וטענה, בדומה למערערת שבפנינו, כי מכירת כלי הרכב נועדה לאפשר רכישת כלי רכב חדשים להשכרה ולליסינג וכי היא חייבת למכור את כלי הרכב, ללא כוונת רווח. בית המשפט דחה את טענת המערערת, תוך שנקבע כי אין כל הכרח למכור את כלי הרכב ואלה נמכרים מתוך שיקולים כלכליים של המערערת. עוד נקבע כי, אפילו אם היה ממש בטענות אלה, אין בכך כדי לשנות את המסקנה כי המערערת ניהלה עסק למכירת כלי רכב, שהרי עסק משני שהוא פועל יוצא או הכרח מתבקש של העסק העיקרי עדיין עסק הוא. דברים אלה יפים גם לענייננו. מבלי לגרוע מהטענה כי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- לא מדובר ב"אילוץ" ולמען הזהירות בלבד נבחר כי טענת המערערת, כי מכירת כלי הרכב נובעת מ"אילוץ", לא הוכחה כלל.
34. בהתייחס להיקף הכספי, טוענת המערערת כי הוכיחה שהרווח הנובע מהשכרת כלי הרכב גבוה מהרווח הנובע ממכירת כלי הרכב. דא עקא שגם טענה זו לא הוכחה. מעדותו של סער טאובר בנושא זה עולה כי הוא לא ערך תחשיב כזה וכי הוא אינו יודע האם נערך כלל תחשיב (21.4.2013 עמ' 31 ש' 29-23). גב' וטורי הבהירה בעדותה כי נושא הרווח לא נבחן על-ידה.
35. המערערת טענה, כי אף אם יקבע כי מכירת כלי הרכב מהווה מכירת מלאי, אין בכך כדי לשלול את תחולת סעיף 96 לפקודה. טענה זו נדחתה על-ידי בית המשפט בעניין אלדן, מקום שנקבע כי היה ויימצא שמכירת נכס הינה מכירה פירותית, כבענייננו, אזי מלכתחילה אין להחיל על מכירת הנכס את הוראות סעיף 96 לפקודה. העובדה כי הנכס בר פחת, כטענת המערערת, אינה מקימה תחולה לסעיף 96 לפקודה בהכרח. משכך גם פסק הדין בעניין גן חנה בע"מ, אליו מפנה המערערת, אינו רלוונטי לענייננו.
36. המערערת טוענת כי עפ"י הוראת ביצוע 90/43 (צורפה כנספח 2 למע' 1) (להלן – הוראת הביצוע), יש להחיל בעניינה את הוראות סעיף 96 לפקודה. טענה זו דינה להידחות. טענה זו הינה בגדר הרחבת חזית אסורה; המערערת לא העלתה טענה שכזו בשלב הדיון בהשגה ואף לא בנימוקי הערעור מטעמה ודי בכך כדי לדחותה על הסף. מבלי לגרוע מטענת הרחבת החזית האסורה, הוראת הביצוע קובעת בצורה ברורה וחד משמעית כי ההכנסות ממכירת כלי רכב ששימשו להשכרה לטווח קצר, או ארוך, הינה הכנסה פירותית: "לאור מאפייני העיסוק של החברות להשכרה, הרווח ממכירת כלי הרכב הינו רווח מעסק וחייב בשיעור מס רגיל, ואף סעיף 96 המאפשר דחיית תשלום המס על רווח הון בשחלוף אינו חל". (סעיף 3.1 להוראת הביצוע). עוד נקבע בהוראה כי במכירת כלי הרכב על-ידי חברות להשכרה מתמלאים כל המבחנים המצביעים על רווח פירותי. ולא רק זאת – בחברות ההשכרה מדובר בעיסוק של ממש ובפעילות מתמשכת לאורך כל חייה של החברה והמכירות חוזרות ונשנות כל שנה.
37. בניגוד לנטען על-ידי המערערת, היא לא הוכיחה כי לא מתקיים בעניינה המבחן השלישי הקבוע בסעיף 3.3 להוראת הביצוע, המתייחס לרווח ממכירות כלי רכב, וממילא לא הוצגה ראיה כלשהי בנושא זה. גב' וטורי הבהירה בעדותה כי נושא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

הרווח לא נבחן על-ידיה וכי ניירות העבודה שערכה התייחסו לנתונים ביחס למחזור ההכנסות (רא' הפניות לדברי העדה בסעיף 23 לסיכומי המערערת). ברי כי חברה העוסקת בהשכרה ובמכירה של כלי רכב פועלת תוך כוונה להשיא את רווחיה הן מפעילות ההשכרה והן מפעילות המכירה. קל וחומר מקום שהכנסות ממכירת כלי הרכב מהוות חלק משמעותי מהכנסות המערערת (כ-30% עד 40% בשנה).

38. טענת המערערת, לפיה עד למועד תיקון סעיף 96 לפקודה במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות ניתן היה להחיל את סעיף 96 על מכירות כלי רכב על ידי חברות השכרה, נידונה ונדחתה על-ידי בית המשפט בעניין אלדן. בית המשפט קבע כי, עוד קודם להחלת סעיף 96 לפקודה על מכירת נכס כלשהו, יש לבחון האם מדובר במכירה הונית או פירותית, כפי שנעשה בענייננו. נמצא, שככל שמדובר בשאלה האם הכנסה ממכירת כלי רכב על-ידי חברות השכרה, דוגמת המערערת, הינה הכנסה פירותית או הונית, אין בתיקון סעיף 96 לפקודה כדי לשנות מההלכות לעניין סיווג ההכנסה ממכירת נכס, כפי שפורט לעיל. במילים אחרות, היה ויימצא שמכירת נכס הינה מכירה פירותית, כבענייננו, אזי מלכתחילה אין להחיל על מכירת הנכס את הוראות סעיף 96 לפקודה. היה ויימצא שמכירת כלי רכב כאמור הינה מכירה הונית, אזי ככל שמדובר במכירה שבוצעה לאחר ה-1.8.2013, לא יחולו הוראות סעיף 96 לפקודה. דברים אלה יפים גם בענייננו ודי בהם כדי לדחות את טענת המערערת.

39. מכל המקובץ עולה כי דין הערעור להידחות.

נוכח הסוגיות הכלליות העולות מפקס הדין ניתן לפרסמו אך לא לפני 20/10/15

הערעור נדחה אפוא, המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בסך של 25,000 ₪ סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-3644 תמיר-חברה להשכרת רכב בעמ נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

ניתן היום, כ"ג תשרי תשע"ו, 06 אוקטובר 2015, בהעדר הצדדים.



ד"ר אחיקם סטולר, שופט