



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2018

ע"מ 15-01-63095 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 16-09-7439 קרדן רכב בע"מ נ' למפעלים גדולים

לפני כב' השופט ה' קירש

המערערת

יו.טי.אס יוניברסל פתרונות תחבורה בע"מ (לשעבר
קרדן רכב בע"מ)
ע"י ב"כ עוה"ד יוסי אלישע ובני קלדרון

נגד

המשיב

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

החלטה ופסק דין חלקי

1. לפני בקשתו של פקיד השומה לסלק את שני הערעורים דן על הסף בהתאם לתקנה 101(א)(1) לתקנות סדר הדין האזרחי התשמ"ד-1984 ("התקנות") מפאת השתק פלוגתא. לטענתו, נושא הערעורים כבר נדון והוכרע על ידי בית המשפט העליון לגבי המערערת עצמה, אם כי בקשר לשנות מס קודמות.
2. הערעורים לפני נוגעים לשנות המס 2009, 2010, 2011 ו-2012. במסגרתם הוגשו כל כתבי הטענות הדרושים (נימוקי שומה מטעם פקיד השומה ונימוקי ערעור מטעם המערערת).
3. ענייני מס החברות של המערערת לשנות המס 2005, 2006, 2007 ו-2008 נדונו בפני בית משפט זה (כבוד השופט מ. אלטוביה) בע"מ 12-04-16748 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (פסק דין ניתן ביום 28.7.2015) ובהמשך בפני בית משפט העליון בע"א 8067/15 אלדן תחבורה בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים ואח' (פסק דין ניתן ביום 27.11.2016) (הליכים אלה יכוננו להלן "ההליכים הקודמים").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2018

ע"מ 15-01-63095 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 16-09-7439 קרדן רכב בע"מ נ' למפעלים גדולים

4. המערערת עוסקת בהשכרת כלי רכב. כידוע במוקד ההליכים הקודמים עמדה סוגיית תחולתו של סעיף 96 לפקודת מס הכנסה ("ריווח הון מנכס שנקבע לו פחת") על מכירת כלי רכב אשר שימשו את המערערת לצורך השכרה לזולת בטרם מכירתם ("סוגיית השחלוף"). ההכרעה בסוגיית השחלוף הייתה כרוכה בדיון בשתי שאלות משנה, הראשונה בקשר לסיווגם של כלי הרכב בעת מכירתם כנכסים הוניים (רכוש קבוע) או כמלאי עסקי, והשנייה – בהינתן סיווג כלי הרכב כמלאי עסקי במועד המכירה – בקשר לאופן החלתו של סעיף 100 לפקודה ("העברת נכס למלאי עסקי") בנסיבות המקרה.

הערעורים של המערערת בהליכים הקודמים, הן בפני בית המשפט המחוזי והן בפני בית המשפט העליון, נדחו על כל חלקיהם.

5. כאמור, הערעורים המונחים לפני מתייחסים לארבע שנות מס נוספות. לטענת פקיד השומה אין כל מקום לדון בהם כי הסוגייה נדונה והוכרעה באופן סופי ומחייב בפסיקתו של בית המשפט העליון בהליכים הקודמים ונוצר אפוא השתק פלוגתא המצדיק סילוק הערעורים על הסף.

6. יצויין כבר עתה כי אין בפי המערערת טענה כי מתכונת עשיית העסקים על ידיה השתנתה באופן רלבנטי לענייננו בין התקופה 2005 עד 2008 מחד לבין התקופה 2009 עד 2012 מאידך. דהיינו התשתית העובדתית שהונחה בפני הערכאות בהליכים הקודמים יפה גם לגבי השנים הנדונות כעת, בהעדר שינוי הנסיבות כאמור.

מכיוון שכך, דומה כי במקרה זה הכלל לפיו "כל שנת מס עומדת בפני עצמה" איננו יכול לסייע בידי המערערת. בכגון דא ראו את דברי כבוד השופטת ברק-ארז בפסק דינה המקיף בע"א 490/13 פלומין נ' פקיד שומה חיפה (ניתן ביום 11.2.2015), שם נבחנה לעומק תחולתו של עקרון השתק הפלוגתא בעניינים פיסקאליים והוכרו שני חריגים כלליים: (א) שינוי באקלים המשפטי, ו-(ב) גילויין של עובדות חדשות (שלא ניתן היה לגלותן בשקידה סבירה) או שינוי בנסיבות המקרה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2018

ע"מ 15-01-63095 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 16-09-7439 קרדן רכב בע"מ נ' למפעלים גדולים

מעבר לכך שאין בפנינו במקרה דנן שינוי נסיבות או עובדות חדשות, לא התחולל כל שינוי באקלים המשפטי שעשוי לסייע למערערת (ונהפוך הוא: החל מיום 1.8.2013 תיקון מס' 197 לפקודה מבהיר כי שחלוף נכסים לפי סעיף 96 לא יחול על מכירת רכב נוסעים פרטי).

7. יחד עם זאת, טוענת המערערת כי קיימות שלוש סוגיות מסויימות אשר לא נדונו או למצער לא הוכרעו בהליכים הקודמים ולגביהן יש מקום לקיים דיון ולתת לה את יומה בבית המשפט. אלו הן שלוש הסוגיות:

(א) תחולת סעיף 96 לפקודה (שחלוף) במקרים של מכירת כלי רכב לסוחר מכוניות משומשות (להבדיל ממכירות לרוכשים פרטיים) ("סוגיית הסוחרים");

(ב) תחולת סעיף 96 במקרים של מכירת כלי רכב בתום תקופת השכירות לשוכרים עצמם, בעקבות מימוש אופציית רכש שהייתה בידיהם ("סוגיית השוכרים");

(ג) סיווג ההפסדים הנגרמים למערערת מגניבת כלי רכב מושכרים (או גרימת אבדן מוחלט כתוצאה מתאונה), כהפסדים עסקיים (כטענת המערערת) או כהפסדים הוניים (כטענת פקיד השומה) ("סוגיית ההפסדים").

לגבי שלוש סוגיות אלו טוענת המערערת כי לא נוצר כל השתק פלוגתא ועל כן אין עילה לסלק על הסף את הערעורים דנן אשר במסגרתם מועלות אותן שאלות.

8. נושא סילוק תובענה על הסף מוסדר כידוע בתקנות 100 ו-101 לתקנות. שתי התקנות האמורות מוחלות לעניין ערעורי מס הכנסה מכוח תקנה 9(א) לתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), התשל"ט-1978.

תקנה 101 הנ"ל קובעת לאמור:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2018

ע"מ 15-01-63095 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 16-09-7439 קרדן רכב בע"מ נ' למפעלים גדולים

"(א) בית המשפט או רשם שהוא שופט רשאי, בכל עת, לדחות תובענה

נגד הנתבעים, כולם או מקצתם, מאחד הנימוקים האלה:

(1) מעשה בית דין;

(2) חוסר סמכות;

(3) כל נימוק אחר שעל פיו הוא סבור שניתן לדחות מלכתחילה את

התובענה בנוגע לאותו נתבע.

..."

עוד יצוין, כי בין יתר סמכויותיו של בית המשפט "בקדם משפט או לצורכי קדם-משפט" על פי תקנה 143 לתקנות, מצויה הסמכות, לפי תקנת משנה (8), "לסלק תביעה על הסף על יסוד אחד הנימוקים המנויים בתקנות 100 ו-101".

ברי כי בית המשפט יעשה שימוש זהיר בסמכות הדחייה על הסף שמא תיפגע זכות הגישה לערכאות של התובע (במקרה זה, של המערער), והדברים מוכרים.

9. אדון עתה בשלוש הסוגיות המפורטות בסעיף 7 לעיל לפי סדרן.

סוגיית הסוחרים

10. לטעמי אין מקום לספק כי חל השתק פלוגתא בסוגייה זו.

בנושא זה שטחה המערער את טענותיה בכל שלב בהליכים הקודמים, ובין היתר, בנימוקי הערעור שהוגשו בבית המשפט המחוזי (סעיפים 1.1.8, 1.1.19, 5.10.3 ו-14.3); בתצהיר שהוגש מטעם המערער בבית המשפט המחוזי (סעיפים 40, 47 עד 55, ו-60.3) בסיכומים בכתב שהוגשו בבית המשפט המחוזי (סעיפים 9, 12, 34 ו-41); בכתב הערעור שהוגש לבית המשפט העליון (סעיפים 1.9, 3.3 ו-20); ובסיכומים בכתב שהוגשו בבית המשפט העליון (סעיפים 29 ו-30).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2018

ע"מ 15-01-63095 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 16-09-7439 קרדן רכב בע"מ נ' למפעלים גדולים

אין לומר אפוא כי המערערת לא קיבלה את יומה בבית המשפט בקשר לסוגייה זו.

11. פקיד השומה בתגובתו מיום 14.2.2018 אף מפרט בהרחבה כיצד סוגיית הסוחרים נדונה על כלל היבטיה העובדתיים והמשפטיים, לאורך ההליכים הקודמים – ראו סעיפים 10 עד 26 לתגובת פקיד השומה. אין טעם לחזור על הדברים כאן.

12. והנה בפסק דינו, בית המשפט המחוזי ייחד סעיף נפרד לסוגייה האמורה (סעיף 8), שם עמד על האפיונים העסקיים הייחודיים של המכירות לסוחרי רכב, ובכל זאת הגיע למסקנה המפורשת כי:

"... אינני רואה הצדקה להבחין בין כלי הרכב שנמכרו לסוחרים לבין כלי הרכב שנמכרו לאנשים פרטיים, לצורך הדיון בשאלת סיווג כלי הרכב שמכרה המערערת בשנות המס שבערעור."

13. המערערת מדגישה כי בהליכים הקודמים פקיד השומה התנגד לעצם הדיון בסוגיית הסוחרים כנושא מופרד וזאת מפני שלדעת פקיד השומה העלאת הסוגייה הייתה כרוכה בהרחבת חזית אסורה. אולם נמצא כי בית המשפט המחוזי **לא שעה** להתנגדות זו של פקיד השומה ולאחר שציין בקצרה כי כך גורס פקיד השומה, ממשיך בית המשפט המחוזי **לדון בסוגיית הסוחרים לגופה ("מכל מקום, ...")**.

14. כחלק מהתייחסותה לסוגיית הסוחרים, ועל מנת לשכנע את בית המשפט כי לא מתקיים השתק פלוגתא בקשר לסוגייה זו, כותבת המערערת בתשובתה כדלקמן:

"מעבר לכך, המערערת תדגיש, כי גם מקריאת פסק הדין של בית המשפט המחוזי הנכבד ביחס לסוגיה זו, נראה כי הלה נשען על עובדות השונות מאלו הקיימות בפועל בשנות המס שבערעור. ומובן כי די בכך כדי לדחות על הסף את בקשת המשיב ולאפשר למערערת את הזכות להביא את העובדות לשנות המס שבערעור כהווייתן."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2018

ע"מ 15-01-63095 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 16-09-7439 קרדן רכב בע"מ נ' למפעלים גדולים

(סעיף 20 לתשובה)

אמירה זו לא נתמכה כנדרש בתצהיר (כפי שמציין בצדק פקיד השומה) ופרט לאזכור עניין זה כאמור לעיל לא נטען ולו ברמז לאורך תשובת המערערת כי המסכת העובדתית לשנים 2009 עד 2012 הייתה שונה באופן מהותי ורלבנטי לזו שנדונה לגבי השנים 2005 עד 2008.

השוויתי את אופן הצגת פעילות המכירה לסוחרים בהליכים הקודמים (ובפרט סעיפים 1.1.9, 1.10.3 ו-14.3 לנימוקי הערעור לשנים 2005-2008 וכן סעיפים 47 עד 55 וסעיף 60.3 לתצהיר מטעם המערערת) לאופן הצגת הדברים בערעורים דנן (ובפרט סעיפים 1.5, 1.6 ו-3.37 עד 3.52 לנימוקי הערעור לשנים 2009-2012). מעבר לאריכות בה מוצגים הדברים הפעם, תיאור פעילות המכירה לסוחרים לא השתנה בעיקריו וחשוב מכך, לא נטען בערעורים דנן כי מתכונת המכירה לסוחרים **שונתה** בין שתי התקופות.

לפיכך, לא מצאתי בסיס או הצדקה לומר כי בית המשפט המחוזי בהליכים הקודמים **"נשען על עובדות השונות מאלו הקיימות בפועל בשנות המס שבערעור"**, כפי שנאמר בסעיף 20 לתשובת המערערת לבקשה הנוכחית.

15. גם בפסיקתו של בית המשפט העליון לא נפקד מקומה של סוגיית הסוחרים. כבוד המשנה לנשיאה רובינשטיין מזכיר את הנושא כחלק מתיאור פסק הדין המחוזי שניתן בעניין אלדן (סעיף ד לפסק הדין של השופט רובינשטיין) ומוסיף כי פסק הדין בבית המשפט המחוזי בעניין המערערת דנן "הסתמך על עיקריו של פסק הדין בעניין אלדן" (סעיף ז לפסק הדין). בהמשך, אגב הרצאת טיעוניה של חברת אלדן בפני בית המשפט העליון, הסוגייה מוזכרת שוב (סעיף י"ד) וכן גם בתיאור טיעוניה של המערערת דנן: **"[נטען] כי יש להבחין בין מכירות לאנשים פרטיים לבין מכירות לסוחרים רכב"** – סעיף י"ח. גם במסגרת הצגת טיעוני פקיד השומה ישנה התייחסות לסוגייה זו (סעיף י"ט).

חשוב מכך, בחלק המכריע בפסק הדין של בית המשפט העליון ("דיון והכרעה") קיימת התייחסות נפרדת ומפורשת לסוגיית הסוחרים:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2018

ע"מ 15-01-63095 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 16-09-7439 קרדן רכב בע"מ נ' למפעלים גדולים

"בעניינים שבפנינו קבעו בתי המשפט של הערכאה הדיונית, בכל מקרה על פי נסיבותיו ותוך התייחסות למבחנים השונים בהתייחסו הן למכירות לאנשים פרטיים והן למכירות לסוחרים, כי מדובר במכירות פירותיות."

...

"לא מצאתי מקום להתערב בקביעות אלה."

(מתוך סעיפים כ"ט ו-ל לפסק הדין).

16. בתשובתה לבקשה דנן, ייחדה המערערת פרק הנושא את הכותרת **"בית המשפט העליון הנכבד עצמו סבר שפסק דינו לא ממצה את הדיון במכירות רכבים על ידי חברות ליסינג"** (עמוד 6; דברים דומים נכתבו בנימוקי הערעור מטעם המערערת בערעורים דנן בסעיף 3.1 ואילך).

אמירה זו נתמכת בציטוט מסויים מפסק הדין של כבוד המשנה לנשיאה רובינשטיין. עיקר הציטוט הוא תיאור (פרפרזה) של תוכן הוראת ביצוע אשר פורסמה על ידי רשות המסים. לטעמי, הניתוח העקרוני והכללי של בית המשפט העליון היה, עם כל הכבוד, סדור, נהיר וממצה ואף ניכר מפסיקתו (ומעצם העובדה שבית המשפט העליון בחר לדון בצוותא חדא בעניין של שלוש חברות השכרה שונות) כי פסק הדין נועד לשים "סוף פסוק" לסוגייה. אינני יכול להסכים - לאחר עיון ועיון חוזר בפסק דינו של בית המשפט העליון - כי **"הוא עצמו סבר שפסק דינו לא ממצה את הדיון"**. אכן, בכל תחום משפט בו קיימות אמות מידה ומבחני עזר לשם סיווג ומיון דברים לקבוצות שונות, יש צורך לבחון כל מקרה קונקרטי לפי נסיבותיו ועל פי אמות המידה שנקבעו, ומסר זה עולה מהוראת הביצוע. באשר לכלי רכב הנמכרים על ידי חברות השכרה, סיווגם ייעשה בעיקר לפי אפיוני המכירה המפורטים בסעיף ל' לפסק דינו של בית המשפט העליון ולפי המודל העסקי של הפירמה כמפורט בסעיף ל"א לפסק הדין. והנה המקרה הפרטי של המערערת עצמה נבחן הן על ידי בית המשפט המחוזי והן על ידי בית המשפט העליון ונקבע כי כללי הרכב הנמכרים על ידיה עוברים ממעמד רכוש קבוע למעמד מלאי עסקי. אם כן, כיצד ניתן לומר ביחס למערערת כי פסקי הדין בהליכים הקודמים **"אינם ממצאים את הדיון"**?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2018

ע"מ 15-01-63095 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 16-09-7439 קרדן רכב בע"מ נ' למפעלים גדולים

17. כאמור, בעיני לא נותר ספק כי סוגיית הסוחרים נדונה גם נדונה בשתי ערכאות וניתנה למערערת הזדמנות להציג את מלוא טיעוניה בנושא זה. אף אם באי הכוח הנוכחיים של המערערת יודעים לשכלל ולהשחזי את הטענות בסוגיית הסוחרים, הנושא נשקל ונדון בשתי הערכאות בהליכים הקודמים והפסיקה המפורשת שם מקימה השתק פלוגתא, כטענת פקיד השומה.

מכיוון שכך, צודק פקיד השומה כי אין לדון שוב, במסגרת הערעורים דנן, בסוגייה זו.

סוגיית השוכרים

18. גם כאן, הנושא הועלה על ידי המערערת בכל השלבים (סעיף 1.1.8 לנימוקי הערעור בפני בית המשפט המחוזי; סעיף 9 בסיכומי המערערת בבית המשפט המחוזי; סעיפים 1.9 ו-20 לכתב הערעור שהוגש בבית המשפט העליון; סעיפים 29 ו-30 לסיכומים בכתב שהוגשו לבית המשפט העליון).

19. יחד עם זאת, המערערת עצמה שבה והמעיתה בחשיבות סוגיית השוכרים לעומת יתר השאלות השנויות במחלוקת, בציינה כי המדובר ב"מקרים מועטים" (סעיף 1.1.8 לנימוקי הערעור בבית המשפט המחוזי; סעיף 9 לסיכומיה בבית המשפט המחוזי; סעיף 1.9 לכתב הערעור בבית המשפט העליון).

20. אכן בית המשפט המחוזי ובית המשפט העליון לא ייחדו מלים מפורשות לסוגיית השוכרים כסוגייה נפרדת ואין בפסקי הדין בהליכים הקודמים דיון נפרד בסוגייה זו.

ייתכן כי העדר ההתייחסות הנפרדת בהנמקות פסקי הדין נבע ממצגיה של המערערת לפיהם הסוגייה הייתה אך שולית. ייתכן כי שתי הערכאות לא מצאו כל מאפיין ייחודי באפיק המכירות לשוכרים המצדיק דיון נפרד (הרי גם לגבי הסוחרים וגם לגבי השוכרים טענתה של המערערת הייתה כי אין היא נדרשת למגנון עסקי או מאמץ שיווקי מיוחד על מנת למכור – וכזכור שתי הערכאות כן התייחסו באופן מפורש לסוגיית הסוחרים).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2018

ע"מ 15-01-63095 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 16-09-7439 קרדן רכב בע"מ נ' למפעלים גדולים

כך או כך, הנושא היה מונח בפני שתי הערכאות, שני הצדדים התייחסו אליו בכתבי טענותיהם, והערעורים נדחו באופן מלא על כל חלקיהם.

פסיקה בלתי מסוייגת זו (בשני בתי המשפט) מקימה לדעתי, השתק פלוגתא גם בסוגיית השוכרים.

21. יצויין כי בערעורה בפני בית המשפט העליון לא טענה המערערת כי סוגיית השוכרים כלל לא נדונה במסגרת פסק דינו של כבוד השופט אלטוביה, כמצופה ממנה אם היא באמת סברה שבית המשפט המחוזי נמנע מלדון בסוגייה חרף טענות הצדדים בנושא. במקום זאת, המערערת שבה וטענה כי:

"כשעוסקים אנו במכירת הרכבים במקשה אחת לסוחרים ולשוכרים – מנגנון [עסקי ושיווקי] כאמור כלל אינו נחוץ, וכלל אינו מעלה או מוריד."
(סעיף 20.6 לכתב הערעור בפני בית משפט העליון).

ומכאן, נמצא שאף המערערת עצמה לא יצרה בידול בין דינם של הסוחרים לבין דינם של השוכרים.

22. כמו כן, לא פנתה המערערת לבית המשפט המחוזי או לבית המשפט העליון בבקשה להבהרת פסיקותיהם בכל הנוגע למכירות לשוכרים (למשל על דרך בקשה למתן "פסיקתא מבהירה"). דהיינו, עד להגשת הערעורים דן (העוסקים בשנות מס אחרות), נהגה המערערת כאילו ההליכים הקודמים כן נתנו מענה לסוגיית השוכרים.

23. בתוספת לתגובה אשר הוגשה על ידי המערערת ביום 27.3.2018, היא מפנה לפסק הדין בו"ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (ניתן ביום 21.12.2017), ובפרט לסעיף 54 לחוות דעת של חבר ועדת הערר ר"ח צבי פרידמן. אעיר כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2018

ע"מ 15-01-63095 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 16-09-7439 קרדן רכב בע"מ נ' למפעלים גדולים

עיון בסעיף 54 האמור מגלה כי הבנתה של ועדת הערר הייתה כי בהליך האחר (ע"א 151/10 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' עיריית תל אביב ואח', ניתן ביום 20.6.2012):

"אין כל התייחסות [לסוגייה המסויימת שנדונה בפני הוועדה] ... לא בטענות הצדדים ... ולא בדיון בפסק הדין ... העובדה [בבסיס הסוגייה] כלל לא עמד על הפרק ... [והיא] לא נזכרה ולא נידונה וממילא ההכרעה לא הושתתה על עובדה זו."

כפי שהומחש לעיל, המצב במקרה הנוכחי הן לגבי סוגיית הסוחרים והן לגבי סוגיית השוכרים שונה בתכלית ולטעמי בשל שוני זה ההפנייה לעניין איירפורט סיטי איננה יכולה לסייע למערערת.

24. נמצא אפוא כי גם באשר לסוגיית השוכרים היה למערערת את יומה בבתי משפט ומתקיים השתק פלוגתא. הערעורים בהליכים הקודמים נדחו על כל מרכיביהם, אף אם ההנמקות בהם לא עסקו בנפרד בסוגיית השוכרים אשר הוגדרה על ידי המערערת עצמה כפעוטת חשיבות והוזכרה בדרך כלל "באותה נשימה" יחד עם סוגיית הסוחרים.

למעלה מן הנדרש אוסיף כי לדידי, ובמבט ראשוני בלבד, אף אין סיבה שההלכה שנקבעה על ידי בית המשפט בדבר מעבר כלי הרכב ממעמד רכוש קבוע למלאי עסקי לא תחול גם על המכוניות הנמכרות לשוכרים אשר מממשים את אופציית הרכש. בהקשר זה יוזכר כי הנמקתו של בית המשפט העליון איננה נשענת אך ורק על קיום המנגנון העסקי למכירת מכוניות משומשות אלא גם על המודל העסקי הכללי של חברות ההשכרה אשר חלק בלתי נפרד ממנו, כך נפסק, הוא השאת רווחים (נוספים) ממכירת כלי הרכב בתום תקופת ההשכרה (ראו בייחוד סעיפים ל"א ו-ל"ב לפסק הדין של השופט רובינשטיין).

דומה כי גם מסלול אופציית הרכש הוא חלק מאותו מודל עסקי (ואף אפשר לסבור כי המסקנה כי מדובר במלאי עסקי בעת המכירה היא בבחינת קל וחומר דווקא במסלול זה בו ניתן להביט, אמנם בדיעבד, על תקופת ההשכרה כתקופת מימון ביניים בדרך למכירה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2018

ע"מ 15-01-63095 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 16-09-7439 קרדן רכב בע"מ נ' למפעלים גדולים

מוחלטת של הרכב לאותו לקוח). אולם, כאמור, הדברים נכתבים כאן מעל לנדרש והסוגייה ממילא הוכרעה בפסיקת בית המשפט העליון.

סוגיית ההפסדים

25. מתברר כי המערערת איננה נוהגת לרכוש ביטוח בפני סיכון גניבת כלי הרכב אשר בבעלותה (או בפני אובדנם המוחלט בתאונות דרכים). כתוצאה מכך, נגרמים לה הפסדים כלכליים בעקבות אירועי גניבה ותאונות קשות. המערערת ופקיד השומה חלוקים באשר לסיווג הנכון של הפסדים אלה לצרכי מס: כהפסדים עסקיים שניתנים לקיזוז כנגד הכנסה חייבת מעסק, כטענת המערערת, או כהפסדים הוניים הנוצרים מאובדן רכוש קבוע, כטענת פקיד השומה.

26. לדברי המערערת "היקפה של סוגייה זו נאמד במונחי הכנסה/הפסד של עשרות מיליוני ש"ח" (סעיף 16 לתשובת המערערת מיום 1.1.2018).

27. אמנם בבקשתו המקורית עתר פקיד השומה לסילוק על הסף של הערעורים בשלמותם, אולם בתגובת פקיד השומה (מיום 14.2.2018) לתשובת המערערת, הסכים פקיד השומה כי סוגיית ההפסדים לא עלתה או נדונה בהליכים הקודמים ועל כן אין מקום לקבוע לגביה כי חל השתק פלוגתא. בהתאם לכך, בתגובתו הנ"ל צמצם פקיד השומה את בקשתו ל"סילוק] על הסף בדרך של מתן פסד דין חלקי" (ההדגשה אינה במקור – ה.ק.).

28. בנוסף לטענותיה לגופו של עניין בשאלת סיווג ההפסדים, טוענת המערערת טענה מקדמית:

"...להווי ידוע כי ערעור מס הכנסה מוגש על הצווים שהוציא המשיב, ולפיכך המערערת תטען שהמשיב אינו רשאי להעלות טענות ביחס לסוגיה של גניבת רכבים וטוטאל לוס וליצור במסגרת ההודעה המפרשת שומה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2018

ע"מ 15-01-63095 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 16-09-7439 קרדן רכב בע"מ נ' למפעלים גדולים

חדשה שלא נאמנה לצווים (במקרה ד[נ], תחשיב המס שמצורף להודעה המפרשת שונה וגבוה יותר מהותית מהצווים).

...

לפיכך, המערערת תטען כטענה מקדמית, כי יש להתעלם מטענותיו של המשיב במסגרת ההודעה המפרשת ביחס לגניבות רכבים ולטוטאל לוס, וכי האמור בצווים ובנימוקיהם הוא היחידה והמחייבת את המשיב והוא אינו רשאי לעשות דין לעצמו...".
(מתוך סעיפים 1.12 ו-1.14 לנימוקי הערעור בע"מ 16-09-7439)

29. בתגובתו, פקיד השומה מתייחס לסוגיית ההפסדים כדלקמן:

"... ככל שבית המשפט סבור כי יש לאפשר למערערת להעלות בפניו טענות ביחס לסוגיית גניבות רכבים ואובדן מוחלט, חרף העובדה שטענות כאמור לא הועלו על ידי המערערת בדיונים שהתקיימו אצל המשיב, מבוקש כי בית המשפט הנכבד יקצוב למערערת פרק זמן מוגבל, במסגרתו יועלו טענותיהם בקשר לסוגיה זו מול המשיב, באופן שיאפשר למשיב לברר, עובר לקיום דיון בסוגיה זו לפני בית המשפט הנכבד, ובזמן שהערעור שבכותרת תלוי ועומד בפני בית המשפט הנכבד."
(סעיף 8 לתגובה).

30. אודה כי השתלשלות הדברים בנושא זה איננה נהירה לי.

בצווים לפי סעיף 152 לשנים 2010, 2011 ו-2012, כחלק מן ההסבר ל"דרך בניית השומה", מופיעה שורה בה כתוב "הפסד הון רכבי טוטאלוס/גנובים" כרכיב בחישוב "הפסד הון להעברה בשומה בצו". בכל צו קיים גם הסבר מילולי לשורה זו (נימוק 3 בשנת 2010; נימוק 2 לשנת 2011; נימוק 7 לשנת 2012). לגבי השנים 2010 ו-2011 נכתב:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2018

ע"מ 15-01-63095 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 16-09-7439 קרדן רכב בע"מ נ' למפעלים גדולים

"באשר לנסיבות של מימוש רכבים בדרך של גניבות/טוטאלוס, קיבלתי את דיווחי החברה על מכירה הנכנסת בגדרו של חלק ה' לפקודה וזאת לאור העובדה שבנסיבות כאמור לא חל אירוע של 'שינוי ייעוד' כאמור בסעיף 100 לפקודה. כפועל יוצא, הפסד הון/רווח הון ריאלי התקבל כפי שדווח על ידי החברה, לגבי אותו רכב."

לגבי שנת 2012 נכתב:

"קיבלתי את דיווחי החברה על רווח הון שנוצר לה במימוש רכוש קבוע וכן בגין תוצאות גידול הפרשה בדוחות הכספיים בגין רכבי טוטאלוס/גנובים הנכנסים לתחולת חלק ה' לפקודה."

31. לכאורה לפי דברים אלה הצגת ההפסדים מגניבות כאירוע הוני החלה דווקא בדיווחי המערערת המקוריים (אם ירדתי לסופם של הדברים). יתרה מזאת, השורה "הפסד הון רכבי טוטאלוס/גנובים" מופיעה בהודעה המפרטת את נימוקי השומה לשנים 2010-2012 בדיוק כפי שהיא מופיעה בצווים.

לעומת זאת, בנימוקי הערעור טוענת המערערת כאמור כי דין ההפסד להיות מסווג כעסקי והיא ממשיכה ומייחסת לפקיד השומה "[יצירת] שומה חדשה שלא נאמנה לצווים" (סעיף 1.12 לנימוקי הערעור).

32. הדברים הטעונים אפוא הבהרה והסבר וייתכן שהם לא הובנו כאן כהווייתם.

מכל מקום, פקיד השומה מציע כעת להחזיר את הדיון בסוגיית ההפסדים לשלב השגה ונדרשת התייחסות המערערת להצעה זו לפני שיוחלט לכאן או לכאן האם וכיצד תידון סוגיית ההפסדים.

33. לסיכום:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2018

ע"מ 15-01-63095 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 16-09-7439 קרדן רכב בע"מ נ' למפעלים גדולים

(א) הגעתי למסקנה כי הן בסוגיית הסוחרים והן בסוגיית השוכרים קיים השתק פלוגתא לנוכח הפסיקה בהליכים הקודמים.

הנושאים כבר נדונו ודחייה על הסף של הערעורים דנן לגבי נושאים אלה לא תפגע בזכות המערערת לגישה לערכאות. אדרבה, הדחייה על הסף תמנע ניצול לרעה של מערכת בתי המשפט לשם "דיון חוזר" בסוגיות שהוכרעו. על כן, בית המשפט לא ידון בטענות המערערת הנוגעות לשתי סוגיות אלו והערעורים נדחים בכל הקשור אליהן.

במובן זה החלטה זו מהווה **פסק דין חלקי** (כמשמעותו בתקנה 191 לתקנות) כמבוקש על ידי פקיד שומה.

(ב) באשר לסוגיית ההפסדים, המערערת תגיש את תגובתה למוצע בסעיף 8 לתגובת פקיד השומה מיום 14.2.2018 (ובעניין זה בלבד) וזאת עד ליום **8.5.2018**.

למעקב פנימי ביום 8.5.2018.

מזכירות בית המשפט תמציא החלטה זו לידי ב"כ שני הצדדים.

ניתנה היום, ח' אייר תשע"ח, 23 אפריל 2018, בהעדר הצדדים.

חתימה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2018

ע"מ 15-01-63095 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 16-09-7439 קרדן רכב בע"מ נ' למפעלים גדולים

הרי קירש, שופט

הוקלד על ידי

התביעה
סגן סגן
שירות