



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אחיקם סטולר

מערערת גלי ליסינג (2004) בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד שי ארז ועו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי

נגד

משיבים פקיד שומה רחובות  
ע"י ב"כ מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי) - עו"ד שגית כחלון

### פסק דין

בפניי ערעור על צווי מס הכנסה שהוציא המשיב למערערת – חברה להשכרת מכוניות, לשנות המס 2010 - 2012 (להלן: "שנות המס שבערעור").

הסוגיה העיקרית המונחת לפניי בערעור דנן הינה, האם פעילות מכירת הרכבים, הנמכרים על ידי המערערת בתום תקופת הליסינג או ההשכרה לטווח קצר, הינה פעילות עסקית, אשר ההכנסות הימנה חייבות במס פירות, כפי עמדת המשיב; או שמא מכירות הרכבים האמורים הינן מכירות הוניות, אשר ביחס להכנסות מהן, זכאית המערערת לדחיית המס, בהתאם להוראות סעיף 96 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"), כפי עמדת המערערת.

סוגיה נוספת המונחת לפניי, היא זכאותה של המערערת לנכות דמי ניהול ע"ס 200,000 ₪ מהכנסה החייבת בשנת המס 2012. המדובר בסכומים ששולמו, לחברה קשורה שנמצאת בהפסדים לצרכי מס.

בנוסף לכך, יש לדון בשאלה שהעלתה המערערת לפיה: אף אם יקבע שהמערערת מנהלת "עסק" של מכירת רכבים, וכתוצאה מכך שינו הרכבים את ייעודם מרכוש קבוע למלאי עסקי, כי אז לשיטת המערערת, כטענה חלופית, יש לראות את שינוי הייעוד כ"מכירה" החייבת במס רווחי הון.

אדון להלן בכל אחת מהשאלות על פי סדרן:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

### האם המערערת מנהלת עסק לממכר כלי רכב

1. **עמדת המשיב היא כי לא יכולה להיות כל מחלוקת כי למערערת קיימת פעילות עסקית מסחרית של מכירת רכבים. כל העובדות והראיות שהוצגו בפני בית המשפט מוליכות באופן חד משמעי וברור לקביעה כי פעילות מכירת הרכבים של המערערת עולה כדי פעילות עסקית, וככזו – ההכנסות ממנה חייבות בתשלום מס פירותי כדין לפי סעיף 2(1) לפקודה.**
2. **המערערת טענה שמכירת הרכבים הקימה בידיה "רווח הון", זאת בניגוד לטענת פקיד השומה, כי מדובר ב"עסק" למכירת רכבים. המערערת טענה שהוכיחה, כי המבחנים שגובשו בפסיקה לקיומו של עסק לצרכי מס מחייבים את המסקנה, כי מכירת הרכבים בעניינה של המערערת לא הגיעה כדי עסק לצרכי מס.**

### דיון לעניין ניהול עסק לממכר כלי רכב

3. **במשך הזמן פיתחה הפסיקה מבחנים לענות על השאלה האם מדובר בפעילות הונית או פירותית. המבחנים הינם: אופי הנכס; תדירות העסקאות; ההיקף הכספי של העסקאות; אופן המימון של העסקאות; תקופת החזקה בנכסים; ייעוד התמורה; בקיאותו של הנישום; קיומו של מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת; פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק ביחס לנכסים; ומעל הכול - מבחן ה"גג", הבוחן את העסקה ממבט "על" ובו נבחנות מכלול הנסיבות הכלליות. (ראו אמנון רפאל, **מס הכנסה – כרך א'**, עמ' 106-71 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן: "**רפאל**"); ע"א 9187/06 **רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה**, [פורסם בנבו 16.3.09] (להלן: "**עניין מגיד**"); ע"א 111/83 **אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מע"מ**, פ"ד לט(4) 1).**
4. **סוגיה זהה הוכרעה על ידי בית משפט העליון בתאריך 27/11/2016, בע"א 5883/14; 8067/15; 105/16 **אלדן ואח' נ' פקיד שומה** (פורסם בנבו, ניתן ביום 27/11/16) (להלן: "**עניין אלדן**").**

במסגרת פסק הדין בעניין אלדן דחה בית המשפט העליון טענות דומות לאלו של המערערת דכאן, ואישר את פסקי הדין של בית המשפט המחוזיים בע"מ 213-05-11 **אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים** (פורסם בנבו, ניתן ביום 6.4.14 ע"י כבוד הש' אלטוביה); ע"מ 16748-04-12 **קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים** (פורסם בנבו, ניתן ביום ע"י כבוד הש' אלטוביה 15.7.15); ובע"מ 3644-12-11



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

תמיר – חברה להשכרת רכב בע"מ נ' פקיד שומה נתניה (פורסם בנבו, ניתן ביום 6.10.15 ע"י המותב דנן).

בית המשפט העליון קבע כי לחברות הליסינג שעניינן נדון בפסק הדין יש מנגנון עסקי לצורך פעילות של מכירת כלי רכב, ופעילות זו עולה עד כדי פעילות עסקית על פי כל המבחנים הרלוונטיים שנקבעו בדין. במועד סיום תקופת ההשכרה או הליסינג נעשה בפועל "שינוי יעוד" של הרכבים מרכוש קבוע למלאי עסקי. הרכבים נמכרים על ידי המערערת כמלאי עסקי ולכן לא הותר למערערת ליישם את סעיף 96 לפקודה ביחס לרווחים ממכירת הרכבים.

5. המערערת התייחסה בסיכומיה לכל אחד מהמבחנים. לעומתה טען המשיב שבהתאם להלכה שנפסקה בעניין אלדן, חלק מהמבחנים אליהם מפנה המערערת בסיכומיה – טיב הנכס ואופיו, תקופת החזקה בנכס ויעוד התמורה, נמצאו על ידי בית המשפט העליון כבלתי רלוונטיים לענייננו וככאלו שאינם מעידים על מהותה של העסקה האם הונית או פירותית. הדין הוא עם המשיב.

6. בעניין אלדן נכתב:

"מבחנים אלה רלבנטיים, כאמור, למקרה שבפנינו, בשאלה האם המערערות מקיימות עסק למכירת כלי-רכב אם לאו. קיומו של מנגנון לוגיסטי שתפקידו לעסוק במכירת כלי-הרכב, וההשקעה בהכשרתם ובפרסומם מלמדים כי מדובר בפעולה בעלת אופי עסקי. היקף המכירות הגבוה מחזק אף הוא מסקנה זו. המבחנים עליהם הצביעו המערערות, לעומת זאת, אינם מלמדים בהכרח כי מדובר בעסקאות בעלות אופי הוני. כך לגבי מבחן טיב הנכס; כיון שעסקינן בנכס שהוא דואלי במהותו, לא ניתן להסיק הימנו בדבר אופי העסקה. תקופת ההחזקה גם היא אינה מועילה במקרה זה עקב האופי הדואלי. כך, אף שתקופת ההחזקה בכלי-הרכב מרגע קנייתם אמנם ארוכה יחסית, לא חולף זמן רב מהרגע בו נטען כי התקיים שינוי היעוד ועד מועד המכירה. כדי לקבוע איזו תקופה רלבנטית למבחן תקופת ההחזקה בענייננו יש לענות תחילה על השאלה, האם בשעת המכירה מדובר בנכס הון או שמא במלאי עסקי, ובכך נהפכת ההסתמכות על מבחן זה למעגלית. מבחן יעוד התמורה גם הוא אינו תומך בשיטת המערערות שכן, כאמור, אינו יכול לעמוד בעצמו כדי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

ללמד על מהות העסקה, ועליו להצטרף למבחנים אחרים, שאינם מתקיימים במקרה זה. אף בכוונתן הסובייקטיבית של המערערות אין כדי ללמד על מהותה ההונית של המכירה שכן – כפי שנראה להלן – התכוונו הן להפיק רווחים פירותיים לעסקיהן ממכירת כלי-הרכב ולא רק להחליפם. איני רואה מקום להתערב גם בקביעת בית המשפט בנוגע לתמיר. חרף קוטנה היחסי הוכח בבית המשפט המחוזי כעניין שבעובדה, כי היא מקיימת מנגנון עסקי למכירת כלי-רכב, וכי היקף המכירות שלה משמעותי ביחס לגודלה. יוער, כי יש בעיניי ממש בטענת המשיב לפיה קוטנה של תמיר יכול לפעול אף לרעתה, שכן די במנגנון קטן יחסית כדי שייחשב כעסקי והפעולה – כפעולה עסקית." (עניין אלדן פרק ל' ;ההדגשות שלי - א.ס.)

7. אלדן וקרדן נחשבות לשתי חברות גדולות בעוד שחברת תמיר נחשבת לחברה קטנה יחסית. המערערות דכאן נחשבת לחברה קטנה. המערערות הקפידה במהלך דיון ההוכחות לנסות ולאבחן את עצמה מהחברות קרדן ואלדן בטענה שמדובר בחברות גדולות שעניינן אינו דומה לעניינה. כמו כן ניסתה המערערות לבדל עצמה מעניין תמיר תוך שהיא מדגישה את השוני בינה לבין חברת תמיר. מן הראוי להדגיש את שצוטט לעיל, לפיו קוטנה של חברת תמיר, והדבר ישים גם לגבי המערערות, יכול לפעול לרעתה, בהינתן שכאשר מדובר בחברה קטנה, די במנגנון קטן יחסית כדי שפעולת המכירה תיחשב לפעולה עסקית.

**לאור האמור בעניין אלדן, לא מצאתי לדון בפרמטרים אופי הנכס, תקופת האחזקה ויעוד התמורה. לשם הכרעה בשאלת סיווג המכירה אדון במבחנים האחרים.**

### מבחן תדירות העסקאות והיקפן

8. המערערות טענה שלפי מבחן זה, מספר רב של פעולות דומות באותו סוג נכס עשוי להוכיח את טיבה המסחרי של הפעולה הנדונה. המערערות טענה (בהסתמך על דברי המלומד אמנון רפאל) שאין להפריז בחשיבותו של מבחן זה, מאחר שאופיה המסחרי של עסקה ייקבע על-ידי מבחנים איכותיים, ואין בריבוי עסקאות כשלעצמו כדי להצביע על קיומו של עסק.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

9. בענייננו, החלפת הרכבים נעשתה לא מתוך כוונה להפיק רווחים, אלא על מנת שהמערערת תוכל להעמיד ללקוחותיה רכבים חדשים, אשר יהיו ראויים לשמש לפעילות ההשכרה, שהיא לב פעילותה העסקית של המערערת. זאת ועוד, כ-43% מרכביה של המערערת נמכרו בקבוצות לסוחרים, מה שהקטין באופן משמעותי את תדירות העסקאות. כ-35% נוספים מרכבי המערערת נמכרו על ידי המתווך, תוך מעורבות מינימאלית של המערערת.
10. לפי עמדת רשות המיסים, כפי שעולה מהוראת ביצוע 4/12, כאשר מדובר בחברות ליסינג המוכרות אלפי או עשרות אלפי מכוניות בשנה, אזי מבחן התדירות מצביע על קיומו של עסק. בענייננו, לעומת זאת, מדובר בכמה מאות רכבים בשנה, ובנטרול הרכבים שנמכרו לסוחרים ועל ידי המתווך, מדובר בעשרות רכבים בשנה לכל היותר.
11. באשר להיקף הפעילות טענה המערערת שאין מדובר בהיקף פעילות גדול, הן באופן אובייקטיבי, והן ביחס לכלל פעילותה של המערערת (הרכבים הנמכרים היוו בין 2.1% ל-3.6%, בממוצע, ממצבת כלי הרכב ששימשו את המערערת). חלק ניכר מרכביה של המערערת (כ-43%) נמכרו בקבוצות לסוחרים, בהנחה של עשרות אחוזים, מה שהקטין באופן משמעותי את היקף העסקאות. חלק אחר (כ-35%) נמכר ישירות על ידי המתווך). פרמטר חשוב נוסף שיש להביא בחשבון בהבחנה בין משקיע לסוחר הוא הזמן שהושקע בפעילות. ככל שפעילות מסוימת עומדת בצל של עסקים אחרים, הדבר יצביע על כך שאין היא בגדר "עסק", ולהיפך – אם הפעילות היא מטה לחמו העיקרי של הנישום, הדבר יצביע על היותה "עסק". לטענת המערערת העיסוק שלה במכירת רכבים היה אגבי לפעילותה המרכזית, שהיא השכרת רכבים.
12. המשיב טען שעסקאות המכירה נעשות בתדירות יומית: כך עולה גם ממספר הרכבים הנמכרים בשנה, וגם מנייר עבודה מפורט שערך מייצג המערערת וצורף כנספח 2 לתצהירה של הגב' מונסונגו. מנייר העבודה עולה, כי בנוסף לכך – 25 רכבים שנמכרים מידי חודש מיד ראשונה (בליסינג מימוני), ישנם, מידי חודש, כ-45 רכבים בממוצע שנמצאים בתהליך מכירה ו/או בבדיקת קניה אצל לקוחות לפני המכירה, כל חודש.
13. באשר להיקף הפעילות טען המשיב, שעיון בדוחות הכספיים של המערערת לשנות המס שבערעור מעלה כי היקף המכירות השנתי של הרכבים מגיע להיקף מאסיבי של מכירות במליוני ₪ מדי שנה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

### הכרעה לעניין מבחן תדירות העסקאות והיקפן

14. בשנת המס 2010 הרכבים שנמכרו הינם בהיקף כספי של כ- 24,000,000 ש"ח ובשיעור של 44% מסך ההכנסות של המערערת. בשנת המס 2011 נמכרו רכבים בהיקף של כ- 20,000,000 ש"ח ובשיעור של 41% מסך ההכנסות, ובשנת המס 2012 נמכרו רכבים בהיקף של כ- 15,000,000 ₪ ובשיעור של 34% מסך ההכנסות.

15. ריכוז נתונים מתוך הדוחות הכספיים של המערערת וכן מצבת כלי הרכב אצל המערערת בתקופת השומה, בחלוקה לחודשים ולסטאטוס, מלמדים על ההיקפים של ההכנסות ממכירות הרכבים מתייחסים למכירות של מאות כלי רכב בשנה – בשנים 2010 – 2012 המערערת מכרה 419, 409 ו- 314 רכבים, בהתאמה (ראו סעיף 9 לתצהירה של הגב' מונסוניגו ונספח 2 לתצהירה). לשם השוואה בלבד יצוין כי חברת תמיר השכרת רכב, שערעורה נדחה על ידי בית המשפט העליון, מכרה מידי שנה בין 90 ל- 133 כלי רכב בלבד וגם לגביה נקבע כי כמות כלי הרכב הנמכרים יש בה כדי להעיד על פעילות עסקית (פסקה 16 לפסק דינו של בית משפט זה).

**ממבחן תדירות העסקאות והיקפן ניתן ללמוד שסכומי ההכנסות ממכירות הרכבים כמו גם מספר הרכבים הנמכרים מצביעים באופן מובהק על קיומה של פעילות עסקית.**

### מבחן הבקאות

16. המערערת טענה שבבסיס מבחן זה מצוי הרעיון, כי אדם מנסה לעשות עסקים באותם תחומים שבהם יש לו ידע ובקאות. בהתאם לחוזר 4/12, מבחן זה מתקיים אצל חברות הליסינג ככל שמכירת הרכבים המשומשים מבוצעות באמצעות צוות עובדים מיומן המומחה במכירה של רכבים משומשים, בדומה לסוחרי כלי רכב. בענייננו, המערערת לא העסיקה עובדים שעיסוקם ו/או מומחיותם במכירת רכבים. נציגת המשיב לא ידעה לשייך עובד ספציפי בעל מיומנות ובקאות לפעולת מכירת הרכבים, אלא רק הסיקה כביכול באופן בלתי סביר ושגוי כך לטענת המערערת, כי לכל עובדי המערערת קיימת מיומנות במכירת רכבים, ולא היא. המערערת לא הביאה ראיות שתומכות בקביעה שהמערערת העסיקה אנשים שהם מתמחים במכירת רכבים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

17. **המשיב טען** שבמערערת קיימים עובדים אשר תפקידם, בין היתר, הוא מכירת הרכבים המשומשים. מר שמואל בר לוי, שמוכר רכבים בעבור המערערת, נמצא בתחום של מכירת רכבים כבר 25 שנה. באלה מתקיים גם מבחן הידע, הבקיאות, המומחיות והמיומנות. צוות זה הינו בעל בקיאות, מיומנות ומומחיות גם בתחום מכירת הרכב ולא רק בתחום הליסינג. הראייה לכך היא העובדה שהמערערת הצליחה באמצעות אותו כוח אדם מיומן ובקיא להגדיל ולהרחיב את עסק מכירת הרכבים שלה מאז הקמתה ב – 2004 ועד היום.

### הכרעה לעניין מבחן הבקיאות

18. המערערת מכרה את כלי הרכב באמצעות כח אדם מיומן ובקיא בעל ניסיון רב. על פי עדותו של מר ברזילי, מנכ"ל המערערת, (להלן: "מר ברזילי") מי שמנהל משא ומתן למכירת הרכבים ללקוחות פרטיים ועורך את ההסכמים עימם הם: הוא בעצמו, חמיו שעובד עימו – מר עזריה זאב, וכן עובד נוסף בשם רונן דיין – סמנכ"ל התפעול, אותו הזכיר מר ברזילי בעדותו בעמ' 15 שורות 6-7 ובלשונו:

**"יש לי הרבה פניות גם אליי, וגם לרונן שעובד איתי עשרים ומשהו שנים וגם לחמי".**

19. זאת, בנוסף למתווך בשם שמואל בר לוי (הידוע גם כסמי בר לוי להלן: "מר בר לוי") – שפועל ממשרדי המערערת כנותן שירותים, תמורת עמלה ומצוי בתחום הרכב 25 שנה. מעדותו של מר ברזילי עולה שהוא כבחור צעיר הצטרף לחמיו שפתח חברה להשכרת רכב בשם גלי טורס. לימים פתח מר ברזילי עסק משלו.

20. כלומר עסקו במכירת כלי הרכב לפחות שלושה אנשים בקיאים שנטועים בשוק מסחר בכלי רכב מזה שנים הרבה. כפי שיובהר להלן והובהר היטב גם בעניין אלדן, אשר אישר את פסק הדין המחוזי בעניין תמיר, שכאשר מדובר בחברה קטנה כדוגמת המערערת דכאן, די במנגנון קטן ובכך שהמנכ"ל בקיא במכירת כלי-רכב, כדי להפוך את המכירה לפירותית.

**התוצאה היא שהוכח לפני שהמערערת הפעילה לפחות שלושה אנשים בעלי ידענות ובקיאות בתחום מכירת רכבים מה שעשוי ללמד על אופיה הפירותי של המכירה.**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

### מבחן הארגון והניהול

21. המערערת טענה שאחד המאפיינים של עסק הוא מנגנון שיאפשר את הפעילות, כגון משרד, צוות, הנהלת חשבונות, שיווק וכיוצ"ב. לפי חוזר 4/12, חברות ליסינג העונות על תנאי זה הן חברות המקיימות מנגנון נפרד לפעילות מכירות הרכבים המשומשים, הכולל מגרשי מכירות מיוחדים, צוות עובדים מיומן הפועל בתחום המכירות, פרסום לפעילות המכירות, מבצעי שיווק ועוד. המערערת אינה עונה על תנאי זה.
22. המערערת לא החזיקה את הרכבים המיועדים למכירה במגרשים מיוחדים. המערערת השתמשה בשלושה חניונים, אשר אף אחד מהם לא שימש כחניון ייעודי לרכבים המיועדים למכירה, ושניים מהם חניונים תת קרקעיים. עם חזרתם מהליסינג, נותבו הרכבים לאחד מהחניונים הללו אך ורק על בסיס קריטריונים של קרבה למקום האיסוף ו/או מקום חניה פנוי.
- בנוסף, המערערת לא החזיקה בצוות עובדים מיוחד שעסק במכירות. מספר הרכבים המצומצם שהמערערת העמידה למכירה לא הצדיק העסקה של עובד ייעודי לתחום זה. גם שאר עובדי המערערת לא עסקו בכך במישורין.
23. המערערת טענה שאמנם חלק מעובדי המערערת טיפלו בהיבטים מסוימים של מכירת רכבים, אך עיסוקם בכך היה אגבי ואזוטרי. גב' גלית אלישר, מנהלת הכספים במערערת, טיפלה בהסרת השעבודים. כמו כן, הנהגים שעבדו אצל המערערת לקחו את הרכב לבדיקת קניה, לבקשת הקונה הפוטנציאלי, אך לעתים קרובות לא היה צורך בכך, והלקוח לקח את הרכב לבדיקה בעצמו. הטיפול במכירת רכבים לא דרש מהמערערת להעסיק עובדים נוספים. לפי עדותו של רו"ח עוזי שמואלי, המבקר החיצוני של המערערת, עובדי המערערת מקדישים 1% מזמנם לעסקאות מכירה, ואת השאר לעסקאות ליסינג, ולכן לא ניתן לייחס את עלויות השכר של העובדים לפעילות של מכירת רכבים שיעור זה של 1% הוא בגדר "זוטי דברים" (de minimis).
24. עוד טענה המערערת שהיא אמנם נעזרה בשירותיו של המתווך לצורך מכירת רכבים, אך המתווך לא היה עובד של המערערת.
25. לשיטת המערערת פעילות המכירה הייתה אגבית לפעילות ההשכרה והליסינג ולא היה מערך ארגון וניהול ייעודיים, אשר תמכו בה.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

26. המשיב טען שהמערערת מקיימת את הארגון ומנגנון המכירות של הרכבים המשומשים להפקת הרווח ממכירתם. היות ומדובר בהיקף גדול של מאות כלי רכב בשנה במחזור עסקאות של מיליוני ₪ בשנה ובשיעור משמעותי ממחזור המערערת, מדובר בעסק של מכירת רכבים.

27. מכירת הרכבים נעשית גם באמצעות מתווך, עובדה שלא שוללת קיומו של מנגנון אצל המערערת, מקל וחומר שעה שלא מדובר בגורם חיצוני כפי טענת המערערת. עצם העובדה שמר בר לוי אינו מועסק כשכיר אלא כנותן שירותים עצמאי, אינה משנה ממסקנה זו.

28. במערערת קיימים עובדים אשר תפקידם, בין היתר, הוא מכירת הרכבים המשומשים. מר שמואל בר לוי שמוכר רכבים בעבור המערערת, נמצא בתחום של מכירת רכבים כבר 25 שנה. הצוות שמפעילה המערערת הינו בעל מיומנות ומומחיות גם בתחום מכירת הרכב ולא רק בתחום הליסינג. הראייה לכך היא העובדה שהמערערת הצליחה באמצעות אותו כוח אדם מיומן ובקיא להגדיל ולהרחיב את עסק מכירת הרכבים שלה מאז הקמתה ב – 2004 ועד היום.

### הכרעה לעניין מבחן הארגון והניהול

29. בתום תקופת השכירות, הרכבים המוחזרים למערערת, חונים במגרשי המערערת ומטופלים על ידי עובדי המערערת עד למכירתם. עובדי המערערת – ובהם מנהלי תפעול, קצין בטיחות, נהגים, מנכ"ל המערערת - מנהלים בעצמם משא ומתן למכירת מכוניות, אחראים על הליך תיקוני הרכבים ושינועם ממקום למקום, עריכת חוזי המכר מול הלקוחות, עבודה מול מתווכים וסוחר/סוכן רכבים. מחלקת הנהלת החשבונות של המערערת מטפלת בתשלומים, בגביה בהסרת השעבוד לאחר המכירה וכיוצ"ב. כל אלה מצביעים על פעילות עסקית מאורגנת עם מנגנון.

30. כאמור, מר ברזילי העיד כי המערערת החזיקה שלושה מגרשים, שניים בראשון לציון ואחד בעיר רחובות, מהם נמכרו רכבים, כאשר מגרש אחד - בגודל של כ – 600 מ"ר - שימש בעיקר למכירת רכבים.

31. מר ברזילי העיד כי לאחר הטיפול במוסך הרכבים המיועדים למכירה עוברים דרך מנגנון המכשיר אותם למכירה. במגרש המשמש בעיקר למכירה, הקולט רכבים על-פי החלטה של מנהל התפעול, נמצאים עובדים שכירים של המערערת (נהג או שוטף מכוניות), וכן מתווך שמוכר רכבים של המערערת. במגרש קיים שלט למכירת רכבים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

32. כמו כן, על פי עדותו של מר ברזילי, ישנם שלושה אנשים המנהלים משא ומתן למכירת הרכבים ללקוחות פרטיים (הוא עצמו, מר זאב ומר דיין) וישנו מתווך נוסף, מר בר לוי,

33. שפועל ממשרדי המערערת כנותן שירותים, תמורת עמלה. מעדותו של מר סנדלר, מי שמנהל מו"מ במכירת הרכבים לסוחרים זה מנהל המערערת בעצמו.

34. על פי עדותו של מר ברזילי, הוא או מר דיין, מאשרים בעצמם הסרת שעבוד על הרכב לאחר מכירתו. הסרת שיעבוד והעברת הרכב על-שם הלקוחות נעשית בפועל על ידי הגב' גלית אבישר מנהלת החשבונות או על-ידי עובדת אחרת במחלקת הנהלת חשבונות של המערערת (על המורכבות הכרוכה בהסרת שעבוד העידה הגב' אבישר, ר' פרו' עמ' 42).

35. מעדותו של מר ברזילי עולה כי מתוך כ – 20 עובדים המועסקים על ידי המערערת (ר' מש/2 עמ' 2), לפחות כ – 10 מהם עוסקים גם בפעילות המכירה (ובהם: מנהל תפעול, קצין בטיחות, מנהל המערערת בעצמו, חמיו, מר דיין, מחלקת הנהלת חשבונות (הגב' אבישר ופקידות נוספות), כ – 5 נהגים ומתווך).

36. התוצאה היא שאין לקבל את טענת המערערת כי אין לה עובדים שעוסקים במכירת כלי רכב. כך גם אין לקבל את טענת המערערת לפיה שמואל בר לוי הינו "מתווך חיצוני". טענה זו אינה מתיישבת עם העובדה שמר בר לוי פועל עבור המערערת, ממשרדיה וכשמחייגים למספר הטלפון הנייד שלו מגיעים למשיבון של המערערת. ראו פרו' דיון מיום 18/05/15 שצורף כנספח 1 לתצהירה של הגב' מונסוניגו בעמ' 1:

**"כאשר התקשרנו לשמואל בר לוי, טען שהוא יושב בחברה מאז ומעולם, בטלפון עד שעונים יש את הצלצול של גלי ליסינג".**

37. יתרה מכך. כעולה ממש/3, בדיון שהתקיים בשנים 2008-2009 בפני בית המשפט לתביעות קטנות בראשון לציון, שמואל בר לוי הוצג כאיש מכירות של המערערת, שגם חותם בשם המערערת על הסכמי מכירה (ראו פסקה 10 לפסק הדין המצורף כמש/3). יוער כי מר ברזילי העיד כי הסמכויות של שמואל בר לוי לא השתנו במרוצת השנים, מאז 2004 ועד למועד הדיון בפניי. משמע, גם בשנים הרלוונטיות לשומה, בין השנים 2010 – 2012, מר בר לוי חתם בשם המערערת על הסכמי מכירה. בנסיבות הללו, לא ניתן להתייחס על מר בר לוי כאל מתווך חיצוני, כפי שהמערערת



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

טענה, אלא כמי שעוסק במכירת כלי רכב מטעמה ובמשרדיה. לעניין המנגנון הקטן יחסית התייחס בית המשפט העליון בעניין אלדן לאמור:

"איני רואה מקום להתערב גם בקביעת בית המשפט בנוגע לתמיר. חרף קוטנה היחסי הוכח בבית המשפט המחוזי כעניין שבעובדה, כי היא מקיימת מנגנון עסקי למכירת כלי-רכב, וכי היקף המכירות שלה משמעותי ביחס לגודלה. יוער, כי יש בעיניי ממש בטענת המשיב לפיה קוטנה של תמיר יכול לפעול אף לרעתה, שכן די במנגנון קטן יחסית כדי שייחשב כעסקי והפעולה – כפעולה עסקית". (פיסקה ל' לפסק הדין)

והדברים טובים ויפים גם לענייננו.

עולה מהמקובץ ששוכנעתי שמבחן הארגון והניהול מתקיים אצל המערערת. למערערת, שנחשבת לחברה קטנה בתחום, יש מנגנון קטן אך מסודר למכירת רכבים שכולל אנשים שמכינים את כלי הרכב למכירה, אנשים שמנהלים מ"מ למכירה ומבצעים אותה בפועל, ואנשים שדואגים להסדיר את הפרוצדורה הרישומית הכרוכה במכירת כלי הרכב והעברתה לבעלות הרוכש.

### מבחן הפיתוח והשבחת הנכסים

38. המערערת טענה שכאשר הוחזרו כלי הרכב לרשות המערערת בתום תקופת הליסינג או ההשכרה, היא ביצעה בהם "נוהל החזרת רכב". הנוהל כלל בדיקה של הרכב לצורך הכנת דו"ח נזק (במידה ואירעו נזקים לרכב, לקוח הליסינג נדרש לשלם עליהם); שטיפה של הרכב; וטיפול בטיחות שוטפים (החלפת נורה, החלפת צמיגים). העלות הממוצעת של "נוהל החזרת רכב" הייתה כ-1500 ₪ לרכב. המערערת טענה שעמדת המשיב לוקה באי סבירות מאחר שלא ניתן לראות כהשבחה, שטיפת רכב, טיפול שנתי או החלפת צמיג.

39. המערערת המשיכה לבטח את כל הרכבים שחזרו מליסינג עד למועד מכירתם, וחלקם אף המשיכו לשמש את המערערת כרכבים חילופיים ורכבי מנהלה. לרוב, הטיפולים ברכב נעשו שלא על מנת למכור אותו, אלא על מנת לבצע "מסירה נוספת", כלומר להמשיך ולהשכיר אותו. ככלל, כאשר רכב חוזר מליסינג, ברירת



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

המחדל היא לערוך עסקת השכרה נוספת. רק אם המערערת לא הצליחה להשכיר את הרכב, היא מכרה אותו. עוד טוענת המערערת שמבחן הפיתוח וההשבחה מתאים יותר לנדל"ן ולא לעסק נושא פסק דין זה.

40. **המשיב טען** שהמערערת מבצעת השבחה לכלי הרכב עובר למכירתם. המערערת בודקת את הרכבים, מתקנת ליקויים שנתגלו באופן אשר מעלה את ערכם של הרכבים ומשביח אותם לצורך מכירתם. כך עולה בצורה מפורשת מטבלה שצורפה כנספח 5 לתצהירה של הגב' מונסוניגו. הנתונים בטבלה נלקחו מתוך ספרי המערערת (ספר רכב וחשבוניות). טבלה זו כוללת בדיקה מדגמית שנערכה על ידי המשיב, במסגרתה מפורטים, בין היתר, מספר רכבים, הטיפולים שנערכו בהם, והגורם שרכש אותם – סוחר/פרטי.

### הכרעה לעניין מבחן הפיתוח והשבחת הנכסים

41. הרציונל הוא שנכסים שעוברים פעולות השבחה לקראת מכירתם, אשר נועדו להפוך את הנכס לאטרקטיבי יותר ולהעלות את ערכו, או שמכירתם דורשת פעולות שיווק, הם נכסים הנמכרים ככלל, במסגרת פעילות מסחרית-עסקית.

42. כלי רכב שחזרו מתקופת השכרה היו עוברים סדרה של טיפולים. המחלוקת בין הצדדים היא האם יש לראות בטיפולים אלה בחינת השבחת הרכב לפני מכירתו.

43. מנהל המערערת העיד כי ההשבחה שהוא מבצע לרכבים היא מינימאלית (ר' פרו' עמ' 17 שורה 30):

**"...אני מתקן אותם כפי שהסברתי, את התיקון הבטיחותי ומבחינת הפחחות המינימאלי כדי שהוא יוכל לשמש גם לעבודה וכמובן גם למכור אותו".**

44. מעיון בטבלה (ר' נספח 5) שצורפה לתצהירה של עדת המשיב גב' מונסוניגו, עולה כי יש כלי רכב שעברו טיפול ורחיצה ויש כלי רכב שבהם בוצעו תיקוני פחחות והחלפת צמיגים, שניתן לראות בהם פעולות השבחה משמעותיות יותר. לא ניתן להתעלם מעדותו של סוחר הרכב מר סנדלר, שרוכש מכוניות מהמערערת, שהעיד כי הוא מעריך את עלות ההשבחה במכוניות שנרכשו מהמערערת בסדר גודל של כ 5,000 ₪. דהיינו, אם המערערת הייתה מבצעת פעולות השבחה ברכבים שהיא מכרה, לא היה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

קם הצורך שהרוכש יבצע פעולות השבחה בעצמו. מילים אחרות, העובדה שהרוכש ביצע השבחה מלמדת על כך שהמוכרת – המערערת לא ביצעה פעולות השבחה.

**למרות שחלק מכלי הרכב עברו פעולות השבחה, מהראיות שהיו בפניי, לא ניתן לקבוע שכל כלי הרכב או רובם עברו השבחה משמעותית. התוצאה היא שלא הוכח בפני שמבחן ההשבחה התקיים במקרה דנן.**

### מבחן השיווק

45. המערערת טענה שלא הייתה לה מערכת שיווק ייעודית למכירת רכבים, ולמעשה היא לא שיווקה את מכירת הרכבים כלל, למעט פרסומים אד-הוק באתרים "קמעונאיים" כגון "יד-2". טענת המשיב, כי המערערת פרסמה את מכירת הרכבים באתר האינטרנט שלה, היא שגויה. אתר האינטרנט של המערערת מילא תפקיד זניח בשיווק פעילותה.

כך גם התדפיסים מאתר האינטרנט של המערערת שצורפו לנספח 6 לתצהיר גב' מונסונגו אין תפקיד בשיווק מכירת הרכבים, וממילא אין בהם תועלת. מוצגת בהם הזמנה לביצוע עסקת טרייד-אין, אך המערערת כמעט שאינה עורכת עסקאות כאלו.

47. סך הוצאות הפרסום בשנות המס שבערעור, כמפורט בנספח 4 לתצהירה של גב' אלישר, הסתכם בכ- 1.1% מסך הוצאות הנהלה וכלליות של המערערת, ובממוצע עמד על כ- 55 אלפי ₪ בשנה. אלו הוצאות זעומות, אשר שימשו לפרסום של כלל פעילויות המערערת, לרבות כמובן פעילות הליסינג וההשכרה. כך, שכל שהוצאו כספים לפרסום מכירת הרכבים של המערערת, הם היו בטלים בשישים.

48. המשיב טען שבשנות המס נשוא הערעור המערערת עשתה שימוש בפרסום, בין היתר, באמצעות אתרי מכירה באינטרנט ובאתר החברה, המתייחס במישרין לתחום מכירת הרכבים, מעבר לפרסום תחומי הפעילות האחרים שלה. המערערת פרסמה את עצמה כעוסקת במכירת רכבים בשלטי חוצות, ובכרטיסי הביקור של מנהל המערערת. המערערת משקיעה בשיווק ייעודי לצורך מכירת הרכבים, ונותנת ללקוחותיה אחריות על גיר ומנוע למשך חצי שנה או שנה לאחר קניית הרכב. בכל אלו מתקיים גם מבחן היזמות, הפרסום והשיווק.

### הכרעה לעניין מבחן השיווק



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

49. תדפיסים מאתר האינטרנט של המערערת צורפו לתצהירה של הגב' מונסונגו כנספח 6. מנהל המערער – מר ברזילי, אישר בעדותו כי עמודים 1, 2, 3, 6 ו- 7 לנספח 6 לתצהירה של עדת המשיב הודפסו מאתר האינטרנט של המערערת. מר ברזילי אישר בעדותו שאתר האינטרנט של המערערת לא שינה את צורתו במשך 4 או 5 שנים. משמע - עמודים 1, 2, 3, 6 ו- 7 לנספח 6 לתצהירה של עדת המשיב הופיעו באתר האינטרנט של המערערת גם בתקופה הרלוונטית לשומה. ראו בעמ' 22 לפרו' שורות 18 – 19, וכן עמ' 27 שורות 31-32 ועמ' 28 לפרוטוקול שורות 1-21, שם נאמר כדלקמן:

- "ש. מראה לך את הדף הראשון לנספח 6 לתצהירה של גב' מונסוניגו,
- ת. זה דף מאתר שלנו.
- ש. שהעדת קודם לכן שהוא לא השתנה כבר כמה שנים?
- ת. נכון.
- ש. הדף השני הוא מאתר האינטרנט שלכם?
- ת. כן. עוד דף מהאתר התדמיתי שלנו.
- ש. שקיים כבר כמה שנים?
- ת. כן
- ש. הדף השלישי הוא גם מאתר אינטרנט שלכם שקיים כבר כמה שנים?
- ת. כן
- ...
- ש. לגבי הדף השישי, זה דף מאתר האינטרנט של המערערת שקיים כבר כמה שנים, נכון?
- ת. נראה לי שכן. נראה לי שזה עותק.
- ש. בדף הזה הודפס במרץ 2014 אבל אתה אישרת בעדותך, זה היה קיים הרבה שנים הדף הזה עוד לפני מרץ 2014?
- ת. לא אמרתי את זה.
- ש. אתה אמרת בעדותך שאתר האינטרנט שלכם כל כך מוזנח שלא נגעתם בו 5, 6 שנים?
- ת. לא יודע אם 6 שנים אבל 4, 5 שנים.
- ש. דף מספר 7 הוא מאתר האינטרנט שלכם?



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

ת. כן. נראה לי שזה עותק."

50. עיון בעמ' 1,2,3, 6 ו- 7 לתדפיסים המצורפים כנספח 6 לתצהירה של עדת המשיב, הלקוחים, כאמור, מתוך אתר האינטרנט של המערערת בתקופה הרלוונטית לשומה, מלמד על פעילות הפרסום שבוצעה על ידה. זאת, החל בהצעות לטרייד אין וליסינג מימוני כעולה מעמ' 1 לנספח 6; המשך בכיתוב "הטבות לקניית רכב יד ראשונה, טיפולים, שירותי חירום ועוד... היכנסו לאינטרנט בחרו רכב ואנחנו נעשה את כל השאר. למכירת רכבים 054-2279949" בעמ' 2 לנספח 6; וכלה באפשרות להזין פרטים אודות הרכב המבוקש על ידי הלקוח בעמ' 3 לנספח 6. כמו כן, המערערת פרסמה את עצמה כעוסקת במכירת רכבים בשלטי חוצות, ובכרטיסי הביקור של מנהל המערערת (ראו מש/1). מר ברזילי העיד שסביר להניח שהכיתוב על השלטים: "גלי ליסינג ליסינג.השכרה.מכירה טרייד אין" היה קיים גם בתקופה הרלוונטית לשומה (ר' עמ' 36 ועמ' 37 שורה 1-2 לפרו').

51. מכרטיס הוצאות פרסום וקידום מכירות של המערערת (ר' מש/4), עולה כי היו למערערת הוצאות פרסום נוספות ל"רונית דגלי אומנות" ו- "אביב שירותי פרסום". מנהל המערערת טען בעדותו כי למרות שההוצאות נכללות בכרטיס פרסום וקידום מכירות, לא מדובר בהוצאות פרסום. המערערת הייתה אמורה להציג לבית המשפט חשבוניות מהתקופה הרלוונטית על מנת שבית המשפט יוכל להיווכח בעצמו בעבור מה יצאו ההוצאות הללו, אולם היא בחרה שלא להציגן – וטעמיה עמה. ראו לעניין זה עמ' 22 שורות 20-32, ועמ' 23 שורות 1-12, עמ' 37 שורות 7-13. יש לראות את האחריות לחצי שנה על הגיר והמנוע, שהמערערת נותנת למי שרכש ממנה כלי רכב כפעולת פרסום וקידום מכירות (ראו עמ' 24 לפר' שורות 6 – 9)

**התוצאה היא ששוכנעתי שהמערערת שיווקה ופרסמה את עיסוקה במכירת כלי רכב ובכך התקיים מבחן השיווק שיש בו כדי להעיד על המכירה הפירותית של כל הרכב**

### מבחן המימון

52. המערערת טענה שרכישת הרכבים מומנה ברובה המכריע באמצעות הון זר, אשר ניטל למשך מספר שנים, בהתאם לאורך התקופה בה צפוי הרכב לשמש את



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

המערערת. כלומר, ההלוואות ניטלו לטווח ארוך. המערערת טענה שכאשר הנישום נוטל מימון לטווח קצר לקניית נכס ומכירתו, הדבר מעיד על השתייכותה של העסקה לתחום העסקי-מסחרי; לעומת זאת, מימון בדמות אשראי לטווח ארוך מאפיין דווקא השקעה הונית.

53. **המשיב טען** שהמערערת פועלת באמצעות הון זר ובכך מתקיים גם מבחן המימון (בהסתמך על עדותו של מר ברזילי, פרו' עמ' 23 שורה 20-21).

### הכרעה לעניין מבחן המימון

54. מבחן זה קובע, כי מימון הפעילות בהון עצמי מלמד על אופיה ההוני, ואילו מימונה בהון זר, מלמד על אופיה הפירותי (ראו ע"א 9412/03 עמי חזן נ' פקיד שומה נתניה (פורסם בנבו 2.2.2005)).

55. אין לקבל את עמדת המערערת שמאחר שהיא נטלה מימון באשראי לטווח ארוך, יש לראות את העסקה כהונית. הדין בעניין זה הוא עם המשיב. המבחן הוא האם נעשה שימוש בהון עצמי או הון זר. בעניינו, הוכח שנלקח מימון מהון זר מה שמלמד על אופיה הפירותי של עסקת המכירה.

**התוצאה היא שמבחן המימון מלמד על אופיה הפירותי של העסקה.**

### מבחן העל – מבחן הנסיבות

56. **המערערת טענה** שגם מבחן זה מלמד, כי היא לא ניהלה "עסק" של מכירת רכבים. מכירת הרכבים נועדה לממן את החידוש והריענון של כלי הייצור שמאפשרים את פעילות ההשכרה. המערערת לא השביחה את הרכבים כלל, כי אם ביצעה בהם טיפולים סטנדרטיים, הנהלים לאלו שביצעה לאורך תקופת ההשכרה שלהם; המערערת לא פרסמה ברבים את פעילות מכירת הרכבים; המערערת לא העסיקה עובדים שמומחיותם במכירת רכבים, ואם חלקם עסקו בכך, הרי שעשו זאת באופן אגבי לעבודתם העיקרית; לא היה חניון מסוים בו הוצבו רכבים העומדים למכירה; כ-43% מהרכבים נמכרו ב"עסקת חבילה" לסוחר רכב, ו-35% נוספים נמכרו על ידי מתווך רכבים חיצוני, שאינו עובד בחברה. המערערת הוכיחה, כי רכבי הליסינג התפעולי, אשר מהווים את עיקר עסקיה, אינם כוללים אופציית מכירה. המערערת טענה שלא כל "התעסקות" יוצרת "עסק". דהיינו, על מנת להוכיח קיומו של "עסק",





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

יש להצביע על קשר סיבתי ברור בין היגיעה לבין צמיחת ההכנסה. בענייננו נובעת ההכנסה מהמכירה מעצם הבעלות ברכב, ועבודת המערערת היא טפלה ושולית. ולכן עותרת המערערת מבית המשפט לקבוע, כי הכנסתה ממכירת הרכבים היא "הונית", ומקימה לה רווח הון, בגינו זכאית היא להחיל את סעיף 96 על הרווח הריאלי, ולפטור ממס על הרווח האינפלציוני.

57. **המשיב טען כי בחינת "מבחן העל" של הפעילות של מכירת הרכבים בכללותה, מעבר ולאחר סכימת כל העובדות – מחייבת את הקביעה כי עסקינן בפעילות עסקית מסחרית של מכירת רכבים – הן כמותית, הן ארגונית והן ניהולית. במקרה הנדון מכלול הנסיבות של מכירות הרכבים, כמו גם הכוונה המשתקפת מפרסומים של המערערת עצמה – כל אלה מעידים בבירור על כך, כי פעילות מכירת הרכבים מהווה פעילות עסקית מסחרית החייבת במס פירות.**

### הכרעה במבחן העל - מבחן הנסיבות הכוללות

58. מבחן הנסיבות, הוא מבחן הגג שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש קו ההבחנה בין הון לפירות. חשוב להדגיש, כי הבחינה היא בחינה נסיבתית בכל מקרה ומקרה, וכי המבחנים האמורים הם מבחני עזר שיש לשקול במצטבר תוך איזון ביניהם בדרך לגיבוש הכרעה בהבחנה בין הון ופירות (ראו: ע"א 4/63 אנצלביץ נ' פקיד שומה חדרה, פ"ד יז 1302).

59. ממבחן תדירות העסקאות והיקפן ניתן ללמוד שסכומי ההכנסות ממכירות הרכבים כמו גם מספר הרכבים הנמכרים מצביעים באופן מובהק על קיומה של פעילות עסקית; ממבחן הידענות והבקיאות מצאתי שהמערערת הפעילה לפחות שלושה אנשים בעלי ידענות ובקיאות בתחום מכירת רכבים; נמצא גם שמבחן הארגון והניהול מתקיים אצל המערערת. דהיינו, למערערת שנחשבת לחברה קטנה בתחום, יש מנגנון קטן אך מסודר למכירת רכבים שכולל אנשים שמכינים את כלי הרכב למכירה, אנשים שמנהלים מו"מ למכירה ומבצעים אותה בפועל, ואנשים שדואגים להסדיר את הפרוצדורה הרישומית הכרוכה במכירת כלי הרכב והעברתה לבעלות הרוכש.

60. למרות שחלק מכלי הרכב עברו פעולות השבחה, מהראיות שהיו בפניי, לא ניתן לקבוע שכל כלי הרכב או רובם עברו השבחה משמעותית. לא הוכח בפני אפוא שמבחן השבחה התקיים במקרה דנן.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

61. המערערת שיווקה ופרסמה את עיסוקה במכירת כלי רכב ובכך התקיים מבחן השיווק שיש בו כדי להעיד על המכירה הפירותית של כל הרכב, כך גם מבחן המימון מלמד על אופיה הפירותי של העסקה.

62. בעניין מגיד קבע בית המשפט העליון כי כל אחד מן המבחנים אין בו כדי לקבוע כשלעצמו את סיווג הפעילות – האם פירותית או הונית. הקביעה והסיווג צריכים להיעשות בהתאם לנסיבות המיוחדות של העסקה הספציפית:

"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' א-5] עניין מגיד פרק י'"]

63. במספר פסקי דין אימץ בית המשפט את "מבחן הכוונה" - ראו למשל בעמ"ה 1276/01 ע.ש. טריידינג פלייסט בע"מ נ' פ"ש גוש דן פורסם במיסים און-ליין; וכן בעמ"ה 1166/04, 1339/04 קרלוס בגס בע"מ ואח' נ' פ,ש ת"א 1, פורסם במיסים און-ליין - כמבחן אותו יש לשלב לצד המבחנים המקובלים בפסיקה לבחינת קיומו של עסק.

64. במקרה דנן מכלול הנסיבות של מכירות הרכבים, כמו גם הכוונה המשתקפת מפרסומים של המערערת עצמה, היקף המכירות, דרך ארגון המכירות ובקיאיות העוסקים במלאכה – כל אלה מעידים בבירור על כך, כי פעילות מכירת הרכבים מהווה פעילות עסקית מסחרית החייבת במס פירותי.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

65. במישור כוונת הנישום - בדוח הכספי של המערערת לשנים 2010 – 2012 ניתן למצוא תימוכין ל"כוונת הנישום", שכן המערערת הגדירה את עצמה, בדוחותיה הכספיים, כחברה העוסקת בסחר בכלי רכב. ביאור 1 לדוחותיה הכספיים נכתב:

"החברה נוסדה והחלה בפעילותה העסקית במרץ 2004. החברה עוסקת בהשכרת כלי רכב, הן במסגרת ליסינג תפעולי והן במסגרת השכרות קצרות מועד ובסחר בכלי רכב." (הדגשה שלי א.ס.)  
(דוחותיה של המערערת לשנים 2010 – 2012 צורפו לתצהירה של הגב' מונסונו כנספח 3)

66. המערערת החלה לציין בדוחותיה כי היא עוסקת בסחר בכלי רכב רק משנת 2008. (ראו נא מש 9 ו 10 – דוחות המערערת לשנים 2008 ו 2009). כלומר, החל משנת 2008 התווסף במתכוון העיסוק של סחר בכלי רכב לעיסוקי המערערת בדוחותיה. לא מדובר בטעות בדוח או בנוסח אחיד, כפי שביקש מר ברזילי לטעון (ר' עדותו של מר ברזילי בעמ' 26 שורה 24 ואילך, בעמ' 27 שורה 9-1, עמ' 31-30 לפרו'). דוחותיה של המערערת הם כמובן מסמך מחייב, ומנהל המערערת, מר ברזילי חתום על הדוחות הכספיים. ראה בעניין זה למשל את ע"מ 36620-12/09 כלל חברה לביטוח נ' פקיד שומה מפעלים גדולים (פורסם בנבו):

"בתי המשפט עמדו לא אחת על חשיבות דיווחיו של הנישום. למשיב אין להסתמך אלא על מוצא פיו של הנישום והוא נבנה על העובדות שמציג לפניו הנישום. בית המשפט קבע במקרים רבים כי דיווחיו הכספיים של הנישום מחייבים אותו מול רשויות המס ולא בנקל יותר לו לסגת מהאמור בדוחות הכספיים."

67. יתר על כן, על פי דיווחי המערערת פעילותה מליסינג ומהשכרה היא הפסדית, ורק הפעילות ממכירת רכבים מניבה לה רווחים. כך כותבת המערערת במפורש בסעיף 1.4 לנימוקי הערעור לאמור:

"כאשר כלי רכב מוחזר מפעילות הליסינג התפעולי או ההשכרה, ולא ניתן להחזירו לפעילות, או ששימש את המערערת במשך למעלה משלוש שנים, הוא נמכר. המכירה היא הכרחית, שכן התמורה מפעילות הליסינג התפעולי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

וההשכרה אינן מכסות את עלות הרכבים, וכך נאלצת המערערת למכור את הרכבים, אחרת ייווצרו בידיה הפסדים."

68. לכן אין ממש באמור בסעיף 13 לסיכומי התשובה של המערערת לפיהם בניגוד לאמור בס' 50 בסיכומי המשיב, פעילות המערערת מליסינג ומהשכרה אינה הפסדית, ויעידו על כך דוחותיה הכספיים ודוחות המס שלה. מסעיף 1.4 הנ"ל ניתן בהחלט ללמוד שאלמלא נמכרו הרכבים ייווצרו בידי המערערת הפסדים.

69. בנסיבות הללו ברור כי המערערת מסתמכת על מכירת הרכבים וכי כוונתה הברורה היא הפקת רווחים ממכירת רכבים.

לאור האמור לעיל, משכל המבחנים הרלוונטיים לרבות מבחן הגג של הנסיבות הכלליות האופפות את עסקאות המכירה כמו גם מבחן הכוונה - מצביעים על קיומה של פעילות עסקית מסחרית של מכירות רכבים בעלת אופי פירותי. ובאופן זה יש למסותה.

### טענות נוספות שהעלתה המערערת

70. המערערת העלתה טענה חלופית לפיה ככל שהיא ביצעה "שינוי ייעוד" ברכביה, נוצר לה רווח הון. דהיינו, אף אם יקבע כי המערערת מנהלת "עסק" של מכירת רכבים, וכתוצאה מכך שינו הרכבים את ייעודם מרכוש קבוע למלאי עסקי, אזי לשיטת המערערת, כטענה חלופית בלבד, יש לראות את שינוי הייעוד כ"מכירה" החייבת במס רווחי הון.

71. הטענה היא שסעיף 96 לפקודה, כנוסחו בשנות המס שבערעור, התיר לנישום לדחות את רווח ההון שנצמח ממכירת נכס בר-פחת (הנכס המוחלף) אשר במקומו נרכש נכס אחר (הנכס המחליף), כאשר רווח ההון הנדחה יופחת מהמחיר המקורי של הנכס המחליף, הן לצורך פחת והן לצורך חישוב רווח הון במכירה.

72. מאז הקמתה בשנת 2004 נהגה המערערת לדחות את רווח ההון הנובע ממכירת כלי רכב, מכוח סעיף 96 לפקודה. רק בשומות שהוציא לה המשיב לשנים 2010 ואילך, הוא יצא נגד מדיניות זו. בשומות שיצאו למערערת לשנים 2005 עד 2009, היא לא חויבה כלל במס רווחי הון על מכירת רכבים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

73. פירוש הדבר הוא, לעמדת המערערת, שההכנסות שנבעו ממכירת כלי הרכב נושאי הערעור, מקורן, בין השאר, ברווחי הון נדחים ממכירת רכבים עד 2009. זאת, בשל הפחתת המחיר המקורי של הרכבים נושאי הערעור. כלומר, הרכבים מושא הערעור "נכנסים בנעלי" הרכבים הישנים. על כן, כך לטענת המערערת יש למנות את תקופת ארבע השנים דווקא מהמועד בו נרכשו הרכבים הישנים, וזאת מהטעם של שימור רציפות המס. תימוכין לכך מוצא ב"כ המערערת בסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, המקביל לסעיף 100 לפקודה ועוסק בשינוי ייעוד של זכויות במקרקעין.

74. המערערת סברה שמכוח עקרון ההרמוניה החקיקתית בין מיסוי השבח למיסוי רווחי הון, יש לקרוא את סעיף 100 לפקודה כך שמשמעות התיבה "היום בו רכש הנישום את הנכס", תהיה זהה ל"יום הרכישה". בענייננו, יום הרכישה הוא היום בו רכשה המערערת את הרכב הראשון בשרשרת השחלופים. מאז אותו יום ועד שנת 2010 עברו מעל 4 שנים, ועל כן יש לראות את שינוי הייעוד כ"מכירה", החייבת במס רווחי הון.

75. אליבא דב"כ המערערת סעיף 96 לפקודה תומך אף הוא בעמדת המערערת. כאמור, הסעיף קובע כי עם מכירת הנכס "החדש", יש להקטין את המחיר המקורי שלו בסכום של רווח ההון הדחוי ממכירת הנכס "הישן". הסעיף ממשיך וקובע, כי אם רווח ההון הדחוי הופק לפני "המועד הקובע", כלומר לפני 1.1.2003, יש לפצלו, כך שעל רווח ההון המיוחס לתקופה שעד למועד הקובע יחולו שיעורי המס על הכנסות "רגילות" לפי סעיף 121 לפקודה (על יחידים) או סעיף 126 לפקודה (על חברות); ובגין יתרת רווח ההון יחולו שיעורי מס רווח ההון הקבועים בסעיף 91 לפקודה. מכאן, שגם סעיף 96 לפקודה נסמך על מנגנון ה"כניסה לנעליים" ועל יום הרכישה של הנכס הישן, בכך שהוא מחיל על הנכסים החדשים את שיעורי המס שהיו חלים במכירת הנכסים הישנים, אלמלא נדחה רווח ההון. בקובץ הפרשנות לפקודה, עמ' ה-50.1, מומחשת ההוראה הנ"ל באמצעות דוגמא של חברה, אשר רכשה מכונה ביום 1.1.2002, מכרה אותה ביום 1.1.2005, רכשה מכונה אחרת במקומה, ומכרה אותה ביום 1.1.2006. לפי הדוגמא, שיעור המס על רווח ההון שמיוחס לתקופה שלפני "המועד הקובע" הוא 36% (מס החברות בשנת 2006) ושיעור המס על רווח ההון שמיוחס לתקופה שלאחר "המועד הקובע" הוא 25% (מס רווחי הון בשנת 2006).

76. זאת ועוד, לעמדת המערערת, פרשנותה מתיישבת עם עקרון רציפות המס, שהוא אחד מעקרונות היסוד בחישוב רווחי הון. לפי עיקרון זה, יוטל מס על כל התקופות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

בהן נצבר רווח הון. כך, כאשר נמכר נכס, ובגין המכירה לא שולם מס רווחי הון, מושגת הרציפות בהתאם להגדרת "יום הרכישה" בסעיף 88 לפקודה הקובע, כי יוטל מס רווחי הון גם בגין תקופות קודמות, אשר לא חויבו במס בעבר. לפי עמדת המשיב, בעקבות הפיכת הרכב מרכוש קבוע למלאי עסקי, נדרשת חברת הליסינג לשלם מס על רווח שנצמח על פני תקופה העולה על ארבע שנים, הכוללת גם "גלגולים קודמים" של הרכב. דא עקא, שלצורך עריכת שינוי הייעוד, לוקח המשיב בחשבון רק את התקופה בה החזיקה המערערת פיזית ברכבים מושא הערעור, שהינה פחותה מארבע שנים. בהתאם לעקרון הרציפות, אין להיצמד לתקופה בה החזיקה המערערת פיזית ברכבים נושאי הערעור, אלא לתקופה שמיום רכישת הרכבים הישנים.

77. אם בעקבות מכירת הרכבים בשנות המס שבערעור צפויה המערערת לשלם מס על הכנסות שנצמחו בשנות מס קודמות, יש להביא זאת בחשבון לצורך מניין ארבע השנים בסעיף 100 לפקודה.

78. לסיכום, טענה המערערת שלצורך סעיף 100 לפקודה, תקופת הבעלות ברכבים עולה על ארבע שנים. משכך, שינוי הייעוד של הרכבים מרכוש קבוע למלאי עסקי צריך להיחשב כמכירה "הונית", היוצרת למערערת רווח הון ריאלי וסכום אינפלציוני. לפיכך, היא זכאית לדחיית רווח ההון הריאלי מכוח סעיף 96 לפקודה, ולפטור ממס על הסכום האינפלציוני.

79. טענה נוספת בפי המערערת היא שטענת שינוי הייעוד עלתה גם בהשגה שהגישה (ר') נספח 6 לנימוקי הערעור), אך לא זכתה לכל התייחסות בנימוקי השומות בצו (ר') נספח 7 לנימוקי הערעור), או בנימוקי השומה (ר') נספח 8 לנימוקי הערעור). לכן, לעמדתה המשיב מנוע בשלב הסיכומים להתייחס לנקודה זו.

80. המשיב טען שטענות המערערת באשר להוראות הביצוע ולתיקון סעיף 96 אינן מסייעות למערערת מאחר שפעילות מכירת הרכבים היא פעילות עסקית שחייבת בתשלום מס פירותי. המשיב סבור שטענת המערערת כי הרכבים נושאי הערעור "נכנסו בנעלי" הרכבים הישנים וקיבלו את יום הרכישה של אותם רכבים, שגויה מן היסוד.

הכרעה לעניין הטענות הנוספות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

81. טענת המערערת כי המכירות של הרכבים הן אילוץ שהיא נאלצת לבצע בשל חובתה לחדש את צי הרכבים שלה - נדחתה על ידי בית המשפט העליון בעניין אלדן פרק לא' לפסק הדין לאמור :

"...נראה, איפוא, כי המודל העסקי של חברות השכרת הרכב פועל כך שלתקופה מסוימת ישמשו כלי-הרכב להשכרה ולאחר זמן מסוים יימכרו, ועיתוי המכירה נקבע על פי אילוצי השוק בעת שהתשואה ממכירתם ומקניית כלי-רכב חדש עולה על התשואה מהשכרתם. מודל עסקי זה אינו יכול להיחשב כ"אילוץ", ואין הוא מלמד על כך שהמכירות אינן פעולה עסקית העומדת בפני עצמה. עסקינן איפוא בעסק השכרה אשר לו שתי דרכי פעולה להשאת רווחיו - הראשונה בהשכרת כלי-הרכב, והשנייה במכירתם בעת שהתשואה ממכירת כלי-הרכב הישן עולה על זו הצפויה מהשכרתו; באורח זה ניתן להשקיף לכלל "חיי כלי-הרכב" כמעין מסלול עיסקי, שראשיתו רכישת מלאי להשכרה והמשכו - בשינוי לא רק ה"אדרת" אלא גם ה"גברת" - השאת רווחים ממכירת כלי-הרכב משסיימו את תפקידם ההשכרתי, גם אם הרכישה הבאה מהוה גם חידוש רצוי. כך או אחרת, הדגש בעיני הוא מהותו של שלב המכירה, והוא בבירור נועד לא רק לחידוש צי הרכב להשכרה אלא גם במובהק להשאת רווחים."

82. דברים אלו יפים בענייננו, שעה שפעילותה של המערערת מליסינג ומהשכרה היא הפסדית, ורק הפעילות ממכירת רכבים מניבה לה רווחים. ברי כי המערערת רוצה למכור את הרכבים משום שהיא מפיקה מכך רווחים ניכרים, והתנהלותה בעניין זה היא עסקית טהורה. ובלשונו של מר ברזילי: "לי דבר אחד מובן מאליו שאני צריך למכור את הרכב במחיר הכי גבוה שאני יכול לקבל בתום התקופה" (ר' עמ' 35 לפרוטוקול, שורות 12-15).

83. באשר טענות המערערת הנוגעות להוראות ביצוע 4/12; להוראת ביצוע 43/90 ולתיקון סעיף 96 - אלו אינן מסייעות למערערת נוכח הקביעה העובדתית כי פעילות מכירות הרכבים של המערערת עולה כדי פעילות עסקית, וככזו - ההכנסות הימנה חייבות בתשלום מס פירותי כדין לפי סעיף 2(1) לפקודה. טענות דומות לאלו שמועלות בפני בית משפט זה נדחו על ידי בית המשפט העליון. הוראת ביצוע 4/12 אליה מפנה המערערת בסיכומיה, מפנה בעצמה להוראת ביצוע 43/90. להוראת





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

ביצוע 43/90, יש התייחסות בפסקה לו' לפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין אלדן שם נכתבו הדברים הבאים, היפים גם לענייננו:

"... מהוראת הביצוע עולה, שנקודת המוצא היא כי מכירת כלי-רכב על ידי חברות השכרה היא מכירה פירותית. עם זאת, השאירה ההוראה פתח רחב לסיווגו של כל מקרה על פי נסיבותיו בהתאם לקריטריונים. כפי שנקבע בבית המשפט המחוזי בעניין אלדן, מלשון הוראת הביצוע לא ניתן למצוא העדפה כלשהי לאחד המבחנים, ולא נאמר בה כי על כל המבחנים להתקיים בכדי לסווג את המכירה כמכירה פירותית. כך, גם אם לא הוכחה זהות אינטרסים בין המערערות לבין יבואן ולא הוכח כי מרבית רווחיהן מופקים מהמכירות, עשויות המכירות להיות מסווגות כמכירה פירותית גם על פי הוראת הביצוע; כך – בהתחשב בנקודת המוצא של ההוראה ובעובדה שהקריטריון הראשון בדבר מאפייני המכירה חל באופן מובהק בענייננו."

84. טענתה של המערערת בנימוקי הערעור כאילו היא פעלה בהתאם להוראת הביצוע 43/90 לא הוכחה עובדתית.

85. כמו כן, טענתה של המערערת באשר לתיקון סעיף 96 לפקודה נדחו אף הן על ידי בית המשפט העליון בפסקה לז' לפסק הדין לאמור:

"גם בתיקון סעיף 96 לפקודה אין כדי לתמוך בטענת המערערות. כאמור, טוענות המערערות כי תיקון החוק המחריג את הרווח הצומח ממכירת כלי-רכב ששימש להחכרה או השכרה טרם מכירתו מגדרי סעיף 96 מלמד על כך, שבמצב הנורמטיבי שקדם לתיקון היתה מכירת כלי-הרכב מכירה הונית, שאם לא כך נמצא המחוקק משחית מילותיו לריק. מתקשה אני להלום טענה זו. תיקון החוק נועד, על פי דברי ההסבר המובאים מעלה, למנוע שימוש שגוי בסעיף על ידי חברות ההשכרה, ואין בו כדי ללמד כי בתקופה שלפני התיקון, מכירת כלי-רכב על ידי חברות השכרה הייתה בהכרח מכירה הונית. כפי שנקבע בבית המשפט המחוזי בעניין אלדן, משמעות התיקון היא בכך שכעת, לאחריו, גם אם יתברר על פי הנסיבות שמכירת כלי-רכב ששימש להחכרה או השכרה הייתה מכירה הונית לא יחול הסעיף על מכירה זאת; ואולם, בעידן שקדם היו הדברים תלויי הנסיבות הקונקרטיות, וכגון ענייננו בא בגדרי פירות."





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

86. אשר על כן, אין לקבל את טענת המערערת כי הרכבים נושאי הערעור "נכנסו בנעלי" הרכבים הישנים וקיבלו את יום הרכישה של אותם רכבים.
87. תכליתה של הוראת הסעיף לעניין הפחתת רווח הון מעלות רכישה של הנכס החדש, היא שלא תיווצר הטבת מס כפולה, הן במועד דחיית רווח ההון והן במועד דרישת הוצאות הפחת ומימושו בעתיד.
88. טענת המערערת בעניין זה אינה מתיישבת עם תכלית הסעיף, חסרת אחיזה בלשון החוק ובהגדרת "יום רכישה" בסעיף 88 לפקודה, ואף היא מייתרת לחלוטין את סעיף 100(2), כיוון שהמשמעות שלה היא שתמיד יש לחזור ליום הרכישה של הנכס הקבוע הראשון, כך שלעולם לא ייווצר מצב שיחול בו סעיף 100(2).
89. טענה זו אף עומדת בניגוד לדרישות הפחת של המערערת ולדיווחי רווח ההון שלה שכן היא דיווחה לאורך השנים על יום רכישת הרכבים לפי היום שבו נרכשו על ידה בפועל, ולא לפי יום רכישה היסטורי כלשהו.
90. תמים דעים אני עם עמדת המשיב, לפיה אין בסעיף 100 מנגנון "כניסה לנעליים". הדוגמא המובאת על ידי המערערת בסע' 50 לסיכומיה לחלוטין אינה רלוונטית, שכן היא מתייחסת למצב שבו יש שונות בשיעורי המס בין התקופות השונות, על מנת להימנע ממצב של כפל הטבה מס – מצב שבו ייהנה הנישום במכירת הנכס המוחלף מהפחתת רווח הון החייב בשיעורי מס גבוהים ובעת מכירת הנכס המחליף, מהגדלת רווח הון בשיעורי מס נמוכים.
91. כך גם אין לקבל את טענת המערערת כי המשיב לא השיב לטענה זו במסגרת ההחלטות שהוציא ולכן הוא מנוע מלהתייחס אליהן בסיכומיו. המדובר בטענה משפטית, ולא עובדתית. הכלל של שינוי חזית מופנה בעיקר כלפי טענות עובדתיות, אך גם כלפי טענות משפטיות שיש בהן שינוי מהותי של חזית הטיעון, אולם כאשר מדובר בטענה משפטית הנמצאת בגדרה של מסגרת עילת התביעה, והנובעת מהנתונים העובדתיים והמשפטיים הפרוסים בפני בית-המשפט והצד שכנגד, אין לנעול את הדלת בפניה. בעניין דנן המקום להתמודד עם הטענה המשפטית הייתה בסיכומים ואינני סבור שבנסיבות העניין נפגע טיעונה של המערערת בשל העובדה שההתמודדות המשפטית עם הטענה נעשתה לראשונה בסיכומי המשיב (ראו ע"א 9803/01 תחנת שירות ר"ג בע"מ נ' סונול ישראל, פ"ד נח (3) 105, בעמ' 117-116).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

### שאלת ניכוי דמי הניהול

92. בשנת המס 2012 דרשה המערערת בניכוי הוצאות דמי ניהול ע"ס 200,000 ₪. הוצאות דמי הניהול שולמו לחברה קשורה "גלי טורס בע"מ" (להלן: "גלי טורס"), הנמצאת בבעלות חמו של בעל המניות ומנהל המערערת - יהב ברזילי. גלי טורס הינה חברה בהפסדים לצרכי מס.

93. **המערערת טענה** שפקיד השומה שגה בכך שלא התיר לה בניכוי את דמי הניהול. אין כל פסול בהתקשרות בין גופים קשורים, אשר בבסיסה הסכם בדבר שירותים שיעניק צד אחד לצד האחר. הרציונל העומד מאחורי העיקרון האמור הינו, כי אם מדובר בהיזקקות אמיתית לקבלת שירותי ניהול, וכי דמי הניהול שולמו בגין שירותים ממשיים, אין משמעות אם זהו נותן שירותים זר או קשור לנישום. כל עוד ההתקשרות עצמה עומדת על אדנים כלכליים, אזי העובדה שההתקשרות מבוצעת בין גופים קשורים, אין בה כשלעצמה כדי לפסול את העסקה. הדרישה למתן שירותי ניהול ממשיים כוללת שני נדבכים: קיימת יכולת לפרט מהם סוגי השירותים המוענקים בפועל ואשר מכונים בלשון כוללת "שירותי ניהול"; ושירותי הניהול נדרשים לעסק לשם ייצור הכנסתו. לטענת המערערת נדבכים אלו מתקיימים במלואם בענייננו, ולפיכך יש להתיר למערערת בניכוי את דמי הניהול ששילמה לגלי טורס בשנת 2012, בסך 200,000 ₪.

94. **המשיב טען** שהמערערת לא הוכיחה את הצורך בהעברת דמי הניהול והנחיצות של ההוצאה לשם ייצור הכנסה.

### הכרעה לעניין דמי הניהול

95. תמים דעים אני עם טענת המשיב לפיה המערערת לא הוכיחה את הצורך בקבלת דמי ניהול והנחיצות של השירות לצרכי ייצור הכנסתה. מר ברזילי העיד כי הסכום הזה שולם, ביו היתר, לנוכח מורכבות היחסים שלו עם חמיו, שאינה בהכרח קשורה למערערת. בעמ' 35 שורות 26 – 28:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

"ש. אני מבינה שהיחסים בניכם מורכבים עוד לפני העסקים בגלי ליסינג? מורכבות היחסים לכם לא קשורה בהכרח לגלי ליסינג, נכון?  
ת. לא קשורה בהכרח לגלי ליסינג."

ובעמ' 36 שורה 3:

"...זה סכום זעום והסכום הזעום הזה נוצר זה לא כתוצאה ממחירון אלא איזה מו"מ שעשיתי עם חמי עם היחסים המורכבים שלי אתו, ולאחר שבעצם אחרי שעזבתי אותו ואחרי שגם קניתי ממנו את הרכבים הוא כל הזמן היה אומר בפגישות משפחתיות כאלה ואחרות שאני משתמש בדברים שלו ולא משלם לו..."

96. המערערת לא עמדה בנטל ההוכחה כי אכן ניתנו שירותי ניהול בשנות המס נשוא הערעור ושואכן שולם עבורם כנטען. לטענות מנהל המערערת כאילו הסכום הזה שולם, בין היתר, בעבור ערבויות אישיות, שיעבוד נכסים לטובת העסק הקצאת החניון והמבנה בפארק המדע, לא הובאו כל ראיות למעט אמירות של מנהל החברה ללא כל אסמכתא.

97. המערערת בחרה לצרף לתצהירו של מר ברזילי הסכם שנערך בינה לבין גלי טורס – הסכם שאין לו שום קשר לצו נשוא הערעור. ר' עדות ברזילי בעמ' 38 שורות 1-24:

"ש. אתה מפנה בתצהירך לנספח 8, חוזה שנערך בינך לבין חמיק באמצעות גלי טורס, החוזה הזה רואים על פי כותרתו שנערך ביוני 2014 ובגופו רשום בסעיף 13 שהוא חל החל מינואר 2013 ועד לדצמבר 2017, הסבר לביהמ"ש איך ההסכם הזה מצדיק או תומך בתשלום דמי ניהול לשנת 2012?

ת. זה לא רלוונטי לשנת 2010 עד 2012.

ש. אז למה זה צורף לתצהירך?

ת. תשאלי את העו"ד.

...

ש. אנו רואים פה שהתשלום בפועל של ה – 200 אלף ₪ נעשה על פי המחאה בנקאית בשנת 2013, נעשה בשנת 2013?

ת. כן. תחילת 2013.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- ש. איך העובדה שהתשלום נעשה בשנת 2013 מצדיקה את ניכוי ההוצאה הזו בשנת 2012?
- ת. כשאני סיכמתי עם חמי זה היה בשנת 2012 או עד 2012, ואחרי 2012 דיברנו שאנחנו נתחשבון, היו לו דרישות יותר גדולות וזה היה סוג של יישור קו עד 2012.
- ש. הדרישות האלה עוגנו במסגרת ההסכם שצירפת כנספח 8 לתצהירך?
- ת. על 2012 לא.
- ש. הדרישות הנוספות שאמרת שהיו לו הן עוגנו במסגרת ההסכם שצירפת כנספח 8 לתצהירך?
- ת. אחרי 2012 זה בהסכם שמצורף לנספח 9."

98. טענת המערערת לפיה ניתנו שירותי ניהול בין 2010-2012 אינה מסייעת לה משום שהוצאה מותרת בשנת המס רק אם יצאה לצורך ייצור הכנסה באותה שנה. המערערת לא הוכיחה כיצד נקבע תשלום דמי הניהול והיחס שלו להפקת ההכנסה. **התוצאה היא שלא ניתן להכיר למערערת בהוצאה לדמי ניהול בסך של 200,000 ₪ כהוצאה שהוצאה בייצור הכנסה בשנת המס כאמור בסעיף 17 רישא לפקודה.**

### סוף דבר

התוצאה היא שהערעור נדחה.

המערערת תשלם למשיב שכר טרחת עו"ד והוצאות בסך של 50,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 29/1/18

ניתן היום, כ"ח טבת תשע"ח, 15 ינואר 2018, בהעדר הצדדים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-09-31848 גלי ליסינג (2004) בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

אחיקם סטולר

אחיקם סטולר, שופט