



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5883/14

ע"א 8067/15

ע"א 105/16

לפני: כבוד המשנה לנשיאה א' רובינשטיין
כבוד השופט צ' זילברטל
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערערת בע"א 5883/14: אלדן תחבורה בע"מ
המערערת בע"א 8067/15: קרדן רכב בע"מ
המערערת בע"א 105/16: תמיר חברה להשכרת רכב בע"מ

נ ג ד

המשיב בע"א 5883/14 ובע"א 8067/15: פקיד שומה למפעלים גדולים
המשיב בע"א 105/16: פקיד שומה נתניה

ערעורים על פסק הדין של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כבי' השופט מ' אלטוביה) בע"מ 213-05-11 מיום 6.4.14, ובע"מ 16748-04-12 מיום 28.7.15; ופסק הדין של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (כבי' השופט ד"ר א' סטולר) בע"מ 3644-12-11 מיום 6.10.15

תאריך הישיבה: ה' באלול התשע"ו (8.9.16)
בשם המערערת בע"א 5883/14 ובע"א 8067/15: עו"ד עופר אלבוים; עו"ד רו"ח דותן עינב
בשם המערערת בע"א 105/16: עו"ד טלי ירון-אלדר; עו"ד אושר הרוש
בשם המשיב בע"א 5883/14, בע"א 8067-15 ובע"א 105/16: עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

המשנה לנשיאה א' רובינשטיין:

א. בפנינו שלושה ערעורים. הערעור הראשון (ע"א 5883/14) הוא על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (השופט מ' אלטוביה) בע"מ 213-05-11 (להלן

עניין אלדן) מיום 6.4.14, שבמסגרתו נדחה ערעור המערערת (להלן אלדן) על שומות שקבע לה המשיב לשנות המס 2007-2005. הערעור השני (ע"א 8067/15) הוא על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (השופט מ' אלטוביה) בע"מ 16748-04-12 (להלן עניין קרדן) מיום 28.7.15, שבמסגרתו נדחה ערעור המערערת (להלן קרדן) על שומות שקבע לה המשיב לשנות המס 2008-2005. הערעור השלישי (ע"א 105/16) הוא על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז (השופט ד"ר א' סטולר) בע"מ 3644-11-12 (להלן עניין תמיד) מיום 6.10.15, שבמסגרתו נדחה ערעור המערערת (להלן תמיד) על שומות שקבע לה המשיב לשנות המס 2009-2006. נושא הערעורים אחד – האם ניתן להחיל את הוראת סעיף 96 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן הפקודה) על הרווח הצומח לחברות להשכרת רכב ממכירתם של כלי-רכב ששימשו להשכרה טרם מכירתם.

ב. הרקע העובדתי בשלושת הערעורים דומה. המערערות בשלושת הערעורים (להלן המערערות) הן חברות להשכרת רכב. חברות אלה קונות כלי-רכב להשכרה, ולאחר זמן מוכרות אותם וקונות כלי-רכב חדשים להשכרה. על הרווחים שצמחו להן ממכירת כלי-הרכב בשנות המס הרלבנטיות דיווחו המערערות כרווח הון, שעליו החילו את הוראת סעיף 96 לפקודה, לפיה רואים כרווח הון לעניין חישוב המס רק את הסכום שבו עודפת התמורה שהתקבלה בעד כלי-הרכב שנמכר על זה ששולם בעבור כלי-הרכב שנרכש כחליפו של אותו הרכב. המשיב דחה את דיווחי המערערות וקבע, כי פעילות מכירת כלי-הרכב של המערערות עולה כדי עסק החייב במס לפי סעיף 2(1) לפקודה, ולכן אין הן יכולות להפעיל את הוראת סעיף 96 לפקודה, החלה על ריווח הון בלבד. עוד קבע המשיב, כי בתום תקופת השכרתם של כלי-הרכב והחזרתם מן הלקוחות, שינו המערערות את יעודם מרכוש קבוע העומד להשכרה למלאי עסקי הנועד למכירה. כיון שממועד רכישת כלי-הרכב ועד למועד שינוי יעודם למלאי עסקי, כך נקבע, לא חלפו ארבע שנים, הנה לפי הוראות סעיף 100(2) לפקודה, אין לראות את שינוי היעוד כמכירה רעיונית, ולשם חישוב ההכנסה החייבת במס יש לראות את עלות המלאי הנמכר כיתרת המחיר המקורי של הנכסים. כל אחת מן המערערות עירערה על השומה שהוציא המשיב כלפיה. ערעורים אלה נדחו, כאמור, על ידי בתי המשפט המחוזיים.

ג. יוער כאן, כי סעיף 96 לפקודה תוקן בחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013-2014), התשע"ג-2013 (להלן התיקון לסעיף 96), כך שכיום מוחרג ממנו רווח הון שצמח ממכירת "רכב נוסעים פרטי כהגדרתו בתקנות התעבורה, התשכ"א-1961, ששימש בידי המוכר להחכרה או

להשכרה אחרת" (סעיף 96(ב)(1) לפקודה). קרי, השאלה העומדת לדיון אינה רלבנטית יותר לעתיד, אך היא רלבנטית לשנות המס עד התיקון, ביניהן השנים בהן עוסק תיק זה.

פסקי הדין של בתי המשפט המחוזיים

ד. בפסק הדין בעניין אלדן מיום 6.4.14 נקבע, כי על פי המבחנים שנקבעו בע"א 9817/06 מגיד נ' פקיד שומה (2009) (להלן עניין מגיד) ההכנסות ממכירת כלי-הרכב הן הכנסות מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה. נקבע כי בשנות המס הרלבנטיות החזיקה המערערת במערך לוגיסטי וארגוני למכירת כלי-רכב, אשר כלל פרסום ושיווק של כלי-רכב למכירה, העסקת עובדים בתחום המכירות וטיפול בכלי-הרכב לצורך מכירתם. היקף הפעילות העסקית במכירת כלי-רכב, כך נקבע, היה גבוהה הן מבחינת ההכנסות והן מבחינת מספר כלי-הרכב, שנמכרו בתדירות של מאות בכל חודש. מקביעות אלה הסיק בית המשפט כי אלדן ניהלה עסק למכירת כלי-רכב בנוסף לעסקה העיקרית בהשכרתם. בית המשפט קבע, כי בטענות המערערת – לפיהן כלי-רכב המשמש לליסינג אינו יכול לשמש להשכרה לאחר החזרתו, ולכן הייתה המערערת חייבת למכרו ללא כוונת רווח; כי מכירת כלי-הרכב אינה מטרה עסקית בפני עצמה אלא נועדה לאפשר רכישת כלי-רכב חדשים להשכרה; כי מכירת כלי-הרכב נעשתה במחיר נמוך ממחיר הרכישה; כי מערך המכירה נשען על מערך ההשכרה; וכי למערערת רישיון בתחום השכרת כלי-רכב ולא בתחום המכירה – אין כדי לשנות מן המסקנה לפיה ניהלה אלדן עסק העומד על רגליו שלו למכירת כלי-רכב בהיקף גדול ומשמעותי. נקבע כי "עסק משני שהוא פועל יוצא או הכרח מתבקש של העסק העיקרי עדיין עסק הוא" (פסקה 11). עוד נקבע, כי בניגוד לטענת אלדן, גם מכירת כלי-הרכב לסוחרים הצריכה מנגנון מכירה, ולכן יש להכיר גם בה כחלק מעסק המכירה.

ה. בנוסף קבע בית המשפט המחוזי, כי בעת העברתם של כלי-הרכב ממתחמי ההשכרה למגרשי המכירה אגב הכנתם למכירה, שינתה המערערת את יעוד כלי-הרכב מרכוש קבוע הנועד להשכרה, למלאי עסקי הנועד למכירה. כיון ששינוי היעוד התרחש בתוך ארבע שנים מקניית כלי-הרכב על ידי החברה, חלה על המכירה הוראת סעיף 100(2) לפקודה. נקבע כי לשונו של סעיף זה אינה מאפשרת פרשנות לפיה תקופת ארבע השנים הבאה בו היא חזקה לא חלוטה הניתנת לסתירה. כן נקבע, כי אין להלום את הטענה לפיה בתקופה המדוברת ניהלה המערערת שני עסקים נפרדים, ולכן יש לראות את שינוי היעוד כמכירה רעיונית מעסק אחד לעסק שני, עליה חלות הוראות סעיף 96 לפקודה. המערערת, כך נקבע, ניהלה עסק אחד אשר לו שני תחומים: השכרת

כלי-רכב ומכירתם. עוד נקבע, כי בניגוד לטענת אלדן, הוראת ביצוע 90/43 של רשות המיסים שעניינה "טיפול שומתי בחברות להשכרת רכב" (להלן הוראת הביצוע) – בה נקבעו קריטריונים לסיווג ההכנסות ממכירת כלי-רכב להשכרה כרווח פירוטי או הוני – אינה עולה כדי הבטחה שלטונית שהפר המשיב, שכן אלדן לא הראתה כי עמדה בקריטריונים להכרה בהכנסות ממכירת כלי-הרכב כרווח הוני.

ו. לבסוף נקבע, כי התיקון לסעיף 96, שעל פיו, כאמור, לא תחול הוראת סעיף 96 לפקודה על מכירתו של כלי-רכב פרטי ששימש בידי המוכר להחכרה או להשכרה טרם מכירתו, אינה מלמדת כי לשיטת המחוקק מכירת כלי-רכב על ידי חברות השכרה היא הונית.

ז. פסק הדין בעניין קרדן מיום 28.7.15 הסתמך על עיקריו של פסק הדין בעניין אלדן, תוך החלה של מבחני עניין מגיד על נסיבותיה של קרדן. נקבע כי בשנות המס הרלבנטיות החזיקה קרדן במערך לוגיסטי וארגוני למכירת כלי-רכב שכלל העסקת עובדים בתחום המכירה, וטיפול בכלי-הרכב, פרסומם ושיווקם. כן נקבע, כי בשנים אלה הייתה לקרדן פעילות עסקית בהיקף גדול ובתדירות גבוהה בתחום מכירת כלי-רכב. מקביעות אלה הסיק בית המשפט, כשם שעשה בעניין אלדן, כי קרדן הפעילה עסק משני למכירת כלי-רכב לצד העסק המרכזי שלה בהשכרתם, וכי מקור החיוב להכנסות מעסק זה קבוע בסעיף 2(1) לפקודה. בעקבות מסקנה זאת קבע בית המשפט, כי אין להחיל את הוראת סעיף 96 לפקודה על מכירות אלה. כן נקבע, כבעניין אלדן, כי לא חלפו ארבע שנים מקניית כלי-הרכב ועד מכירתם, ולכן יש להחיל את הוראת סעיף 100(2) לפקודה. לבסוף חזר בית המשפט על הדברים שנאמרו בעניין אלדן באשר להוראת הביצוע ולתיקון לסעיף 96.

ח. פסק הדין בעניין תמיר מיום 6.10.15 הסתמך אף הוא על פסק הדין בעניין אלדן, תוך בחינה פרטנית של מבחני עניין מגיד על נסיבות המקרה. נקבע כי לתמיר מנגנון עסקי לצורך מכירת כלי-רכב וכי היקף המכירות הגבוה, ההכנסות ממכירת כלי-רכב וכמות כלי-הרכב שנמכרו מצביעים באופן מובהק על קיומה של פעילות עסקית העומדת בפני עצמה. על בסיס זה נקבע, כי ההכנסות שנבעו לתמיר ממכירת הרווחים הן הכנסות לפי סעיף 2(1) לפקודה. כן נקבע, כי הוראת הביצוע אינה עולה כדי הבטחה שלטונית לסיווג מכירת כלי-הרכב כמכירה הונית גם בנסיבותיה של תמיר. כלפי פסקי דין אלה מוסבים הערעורים שבפנינו.

ט. ככלל חוזרת אלדן בערעורה על טיעוניה בבית המשפט המחוזי. לטענתה השומה שהוציא המשיב, ואישר בית המשפט המחוזי, סותרת את עקרון מס האמת, זאת – על ידי שלילתן של הגנת השחלוף – קרי, החלת הוראת סעיף 96 לפקודה – ושל ההגנה האינפלציונית – קרי, השתת מס רק על הרווח הריאלי ולא על הרווח האינפלציוני – על ידי הגדרת ההכנסה מן המכירה כהכנסה פירותית, ועל ידי החלת סעיף 100(2), שעל פיו אין לראות את שינוי היעוד מרכוש קבוע למלאי עסקי כמכירה הונית רעיונית.

י. לטענת אלדן שלילתה של הגנת השחלוף מביאה למיסוי מלא של ההכנסות ממכירת כלי-הרכב, ובכך סותרת את עקרון המימוש לפיו רק הכנסה ממומשת ממוסה, זאת כיון שההכנסות שנבעו ממכירת כלי-הרכב הישנים שימשו לקניית החדשים, ועל כן אין לראות את המכירה כמימוש. כן נטען, כי תכלית הגנת השחלוף שבסעיף 96 לפקודה היא לעודד עסקים להחליף את ציודם ולחדשו. תכלית זו מתממשת, כך נטען, בענינה של אלדן, שבו ללא החלתה של הוראת הסעיף תיאלץ להימנע מהחלפת כלי-הרכב משיקולי מס, תוך פגיעה בעסקי ההשכרה. נטען, כי במקרה זה יש לפרש את הסעיף על פי תכליתו, ולקבוע כי במקום בו מתממשת התכלית – קרי, מקום בו ללא החלת הסעיף יימנע העסק מחידוש ציודו העסקי – יש להחיל את הוראות הסעיף. עוד טוענת אלדן, כי שלילת ההגנה האינפלציונית סותרת גם היא את עקרון מס האמת, כיון שכך נגבה מס על רווח אינפלציוני אף שאינו רווח ממשי. כן נטען, כי סעיף 12(ב) לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (להלן חוק התיאומים), אינו נותן מענה לבעיה זו.

יא. בנוסף נטען, כי כלי-הרכב הם נכסי הון, ומכירתם היא עסקה הונית עליה ניתן להחיל את הוראת סעיף 96 לפקודה. על פי הפסיקה, כך נטען, כדי לקבוע האם מדובר במכירה הונית או פירותית, יש להחיל בכל מקרה את המבחנים הרלבנטיים. במקרה זה המבחנים שיישם בית המשפט – היקף העסקאות, הארגון והניהול, בקיאות הנישום והמנגנון העסקי – מעידים רק על גודל הפעילות והיקפה, אך לא על מהותה הפירותית, ולכן היה על בית המשפט להשתמש במבחנים אחרים המלמדים על אופיה ההוני של העסקה. כך נטען, כי על פי מבחן טיב השימוש בנכס יש לסווגו כהוני. השימוש שנעשה בנכס טרם מכירתו – קרי, השכרתו – מצביע באופן מובהק על אופיו ההוני, שכן הנכס שנמכר הוא גורם הייצור המרכזי של החברה. גם מכוונתה הסובייקטיבית של אלדן, כך נטען, עולה כי כלי-הרכב הם נכס הון ומכירתם הונית שכן המטרה המרכזית של החברה היא השכרת כלי-רכב, ומכירתם נעשית רק מתוך שיקולי ההשכרה. כך גם

מבחן תקופת האחזקה ומבחן יעוד התמורה, כיון שתקופת ההחזקה בכלי-הרכב על ידי אלדן גבוהה באופן משמעותי מתקופת החזקה ממוצעת של מוכרי כלי-רכב, וכיוון שהתמורה משמשת לקניית כלי-רכב חדשים. כן נטען, כי מבחן פיתוח והשבחת הנכס מלמד שמדובר במכירה הונית, ולא כפי שנקבע בבית המשפט המחוזי, זאת כיון שתיקוני האחזקה הם קלים ובגדר השבת המצב לקדמותו בלבד. לבסוף נטען, כי במבחן הגג לעניין את הנסיבות האופפות את העסקה, בו על בית המשפט להפעיל את חוש המומחיות של המשפטן, היה על בית המשפט לקבוע שמדובר בעסקה הונית, שכן סיווג המכירה כפירותית מוביל, כאמור, לעיוותי מס. כן נטען, כי במקרה זה הרווחים אינם פרי מאמץ ומומחיות של אלדן, אלא נובעים רק מעליית ערך כלי-הרכב המשומשים שלה על פי המחירון לעומת עלותם בניכוי הפחת, רווח שהוא הוני במובהק.

יב. עוד נטען כי המסקנה שכלי-רכב ששימשו להשכרה ולאחר מכן נמכרו הם נכסי הון תואמת את כוונת המחוקק כעולה מתיקון סעיף 96 לפקודה. העובדה שהמחוקק קבע בתיקון שהוראת הסעיף לא תחול על כלי-רכב ששימשו להשכרה טרם מכירתם מלמדת כי אלה נכנסים מעיקרא לגדרי הסעיף – קרי, מדובר במכירה הונית – שאם לא כן נמצא המחוקק משחית מילותיו לריק.

יג. בנוסף נטען, כי מעולם לא נעשה שינוי יעוד לכלי-הרכב לעניין סעיף 100(2) לפקודה. נטען כי שינוי יעוד אינו נקבע רק לפי הסממנים החיצוניים שבשטח אלא נלמד גם מכוונתו הסובייקטיבית של הנישום. במקרה זה, כך נטען, לא התכוונה אלדן לשנות את יעוד כלי-הרכב בעת מכירתם, שכן המכירה היתה לדידה רק שלב בהליך השכרתם. ראיה לשיטתה מביאה אלדן מן העובדה שהמשיכה לבטח בביטוח חובה את כלי-הרכב עד למכירתם גם לאחר שהסתיימה תקופת ההשכרה. הגדרת ההעברה על ידי המשיב כשינוי יעוד נועדה, לטענת אלדן, למקסם את רווחיו; כך לאורך תקופת ההשכרה נחשבים כלי-הרכב כנכס קבוע ולא חל עליהם הכלל של "עלות או שווי שוק הנמוך מביניהם" החל רק על מלאי עסקי, ואילו במכירתם הם נחשבים כמלאי ובכך אין מתאפשרת הגנת השחלוף. פרשנות זו של המשיב נוגדת, כך לטענת אלדן, את כוונת המחוקק ואת תכלית סעיף 100(2) לפקודה, שנועד להקל עם הנישום ולכן אין להחיל את הסעיף על המקרה דנא. לטענתה, גם אם חל הסעיף, יש לפרשו כך שתקופת ארבע השנים שבו היא חזקה הניתנת לסתירה, ובמקרה זה תחול הוראת סעיף 100(1) למרות שלא חלפו ארבע שנים מזמן הקניה ועד לשינוי היעוד. נטען שאם לא יפורש כך הסעיף, ישנה משטר המס את החלטות הכלכליות של אלדן, וכלי-הרכב יימכרו לאחר ארבע שנים למרות שאין בכך היגיון מבחינה כלכלית, ודבר זה נוגד את עקרון ניטרליות המס.

לחלופין נטען, כי עסק מכירת כלי-הרכב הוא נפרד מעסק השכרתם, ולכן מדובר במכירה רעיונית רגילה בין שני עסקים ולא בשינוי יעוד שלגביו חל סעיף 100 לפקודה.

יד. בהמשך נטען, כי סיווג הרווח הצומח ממכירת כלי-הרכב כרווח פירוטי הוא הפרת הבטחה שלטונית, כיון שעל פי הקריטריונים שנקבעו בהוראת הביצוע יש לסווג את הרווח כרווח הוני. חיזוק לעמדה זאת מוצאת אלדן בדו"ח הועדה להגברת התחרותיות בענף הרכב (הועדה להגברת התחרותיות בענף הרכב דו"ח הוועדה (2012)); להלן ועדת זליכה), לפיו לא יותר לחברות השכרת רכב מסוימות להחיל את הוראת סעיף 96 לפקודה על הרווחים הצומחים להן ממכירת כלי-הרכב. מכך מסיקה אלדן, כי עד ליישום המלצות הועדה יכלו החברות להפעיל את הוראת הסעיף. כן נטען, כי דברים אלה עולים גם מדברי ראש רשות המיסים בפני ועדת הכספים של הכנסת במהלך הדיון בתיקון לסעיף 96 לפקודה. לבסוף נטען, כי גם אם יוכרו המכירות לאנשים פרטיים כמכירות פירותיות, יש להבחין בינן לבין מכירות לסוחרים רכב ולחברות הבנות של אלדן, שכן אלה אינן משתמשות במנגנון המכירות ואינן זקוקות לו, ולכן אין להגדיר את מכירתן כמכירה פירותית.

יה. המשיב סומך ידו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין אלדן. מס האמת נובע, לטענת המשיב, מהחלת הוראת החקיקה הרלבנטית על נסיבות המקרה; בענין זה מכירות כלי-הרכב כולן, הן לאנשים פרטיים והן לסוחרים רכב, היו פירותיות ולכן אין להחיל עליהן את הוראת השחלוף שבסעיף 96 לפקודה החלה רק על רווחי הון. בפסק הדין בעניין אלדן, כך נטען, נקבעו ממצאים עובדתיים מבוססים היטב מהם מתחייבת המסקנה שיש לסווג את הרווחים ממכירת כלי-הרכב על ידי אלדן כהכנסה פירותיות, ובית המשפט שלערעור ייטה שלא להתערב בקביעות באשר לסיווג הכנסה כפירותית או הונית. נטען כי אין ממש בטענות אלדן בדבר המבחנים שלשיטתה מלמדים על אופיין ההוני של המכירות. באשר למבחן תקופת החזקה נטען, כי יש לחשב את התקופה מרגע העמדת כלי-הרכב למכירה ולא מרגע קנייתם, ואין חולק כי תקופה זו קצרה במיוחד. באשר למבחן פיתוח והשבחת הנכס נטען, כי עצם קיומן של פעולות אחזקה ושיפור, גם אם רק כדי להביא את כלי-הרכב למצבו לפני ההשכרה, מלמד על אופייה הפירוטי של המכירה. מבחן טיב הנכס אינו מורה גם הוא, לטענת המשיב, על כך שמדובר במכירה הונית, שכן כאשר מדובר בנכס שמאופיו הוא דואלי – כזה היכול לשמש הן כרכוש קבוע והן כמלאי עסקי – מבחן זה אינו רלבנטי. עוד נטען, כי בפסק הדין בעניין אלדן נקבע כעובדה שאלדן ניהלה עסק למכירת כלי-רכב העומד על רגליו בהיקף גדול ומשמעותי, ומכאן שכוונתה לא הייתה רק למכור לשם השכרה אלא גם לשם רווח; זאת – בניגוד לדברי אלדן באשר למבחן הכוונה. בהמשך לכך הוסף, כי

ה"אילוץ" למכירת כלי-הרכב לו טענה אלדן, אינו אילוץ כל עיקר, אלא נובע משיקולים כלכליים-מסחריים של החברה. הוטעם, כי גם ממבחן הגג של הנסיבות האופפות את העסקה עולה שאלדן מקיימת עסק משני העומד על רגליו שלו למכירת כלי-רכב, עובדה אשר אינה נסתרת על-ידי קיומו המקביל של עסק להשכרת כלי-רכב. כן נטען, כי הטענה שיש להבחין בין המכירות לאנשים פרטיים לבין מכירות לסוחרים, נדחתה על ידי בית המשפט המחוזי על בסיס קביעות עובדתיות, ולכן אין לקבלה.

י. עוד טוען המשיב כי משעה שנקבע כי מכירת כלי-הרכב היא מכירה פירותית, ובהתחשב בעובדה שאינה שנויה במחלוקת שבמהלך תקופת ההשכרה נרשמו כלי-הרכב כרכוש קבוע, ממילא מתחייבת המסקנה שנעשה שינוי יעוד המוסדר לפי סעיף 100 לפקודה. שינוי היעוד, כך נטען, נעשה בעת שאלדן החליטה לסיים את השכרת כלי-הרכב והעבירה אותם ממגרשי ההשכרה למגרשי המכירה. עוד נטען, כי נקבע כעניין שבעובדה שמעבר זה נעשה לפני שעברו ארבע שנים מרגע המכירה, ולכן יש להחיל את הוראת סעיף 100(2) לפקודה. נטען כי תכלית הסעיף אינה לפעול לטובת הנישום, שכן טובתו של נישום אחד עשויה לעמוד בניגוד לטובתו של נישום אחר. עוד נטען, כי אין עיגון בלשון הסעיף לראייתה של תקופת ארבע השנים כחזקה שאינה חלוטה. הוסף כי יש לדחות את טענתה החלופית של אלדן, שעל פיה יש לראות את עסק ההשכרה ועסק המכירה כשני עסקים שונים שהתקיימה ביניהן מכירה; זאת – בנימוק שמדובר בטענה עובדתית הסותרת את קו הטיעון העובדתי העיקרי שלה, ושמבחינה עובדתית לא מדובר בשני עסקים שונים.

יז. באשר לטענת ההגנה האינפלציונית נטען, כי אלדן קיבלה הגנה זו באופן מלא בהתאם לסעיף 12(ב) לחוק התיאומים, העוסק במקרה בו שונה יעודו של רכוש קבוע למלאי. כן נטען, כי דרישתה של אלדן לקבל הגנה אינפלציונית כושלת בהנחת המבוקש, שכן ההגנה ניתנת רק כאשר מדובר ברווח הון, והמחלוקת בנידון דידן היא האם מדובר ברווח כזה או ברווח פירותי. מתן הגנה אינפלציונית כשמדובר ברווח פירותי תהא הטבת מס ובכך תסתור בעצמה, כך לטענת המשיב, את עקרון מס האמת. עוד נטען, כי אין להלום את טענתה של אלדן לגבי הוראת הביצוע, שכן – כפי שנקבע בבית המשפט המחוזי – אין בהוראה זו כדי לסווג את המכירה כמכירה הונית. לבסוף נטען, כי מדברי ההסבר לתיקון לסעיף 96 לפקודה עולה, שהתיקון נעשה מתוך העמדה שאין להחיל את הוראת סעיף 96 לפקודה על החלפת ציי רכב שלמים, המהוים למעשה בעת מכירתם מלאי עסקי, ולכן אין ללמוד ממנו את שמבקשת אלדן. כן נטען, כפי שנקבע בבית המשפט המחוזי, כי משמעות התיקון היא, שכלל שמן המבחנים אותם

קבעה הפסיקה עולה שבנסיבות מסוימות מכירת כלי-רכב ששימש להשכרה עולה כדי מכירה הונית – לא תחול הוראת השחלוף שבסעיף.

טענות הצדדים בע"א 8067/15

יח. בערעורה חוזרת קרדן על עיקרי הדברים שטענה אלדן. כך נטען, כי פרשנות המשיב מונעת מקרדן את הגנת השחלוף ואת ההגנה האינפלציונית, ומביאה איפוא לעיוות מס כנגד עקרון מס אמת; כי יש לפרש את סעיף 96 לפקודה על פי תכליתו שמתממשת בעניין זה; כי המבחנים שאליהם נדרש בית המשפט – היקף העסקאות, הארגון והניהול, בקיאות הנישום והמנגנון העסקי – אינם הרלבנטיים, וכי על פי המבחנים הרלבנטיים – תקופת ההחזקה, יעוד התמורה, ומבחן הגג – יש לסווג את המכירות כמכירות הוניות, וכך על פי כוונתה הסובייקטיבית של קרדן בעת המכירה; כי אין להחיל את סעיף 100(2) על שינוי היעוד מטעמי ערעורה של אלדן; כי יש להבחין בין מכירות לאנשים פרטיים לבין מכירות לסוחרי רכב; כי התיקון לסעיף 96 לפקודה מלמד על כוונת המחוקק לפיה מכירת כלי-רכב ששימשו להשכרה היא מכירה הונית; וכי פרשנות המשיב סותרת את ההבטחה המינהלית שניתנה בהוראת הביצוע, בדו"ח ועדת זליכה ובדברי ראש רשות המיסים.

יט. בסיכומיו חוזר המשיב על עיקרי דבריו בתשובתו בערעורה של אלדן. נטען, כי מן הממצאים העובדתיים שקבע בית המשפט המחוזי בעניין קרדן עולה כי המכירות – הן לאנשים פרטיים והן לסוחרים – הן פירותיות. עוד נטען, כי המבחנים שעליהם הצביעה קרדן אינם רלבנטיים בנסיבות ואינם מלמדים כי מדובר במכירה הונית. נטען כי משעה שנקבע שכלי-הרכב, שבשעת השכרתם היו נכס קבוע, נמכרו במכירה פירותית כמלאי בתוך ארבע שנים מקנייתם, יש להחיל את סעיף 100(2), אשר אין לתת לו פרשנות שאינה תואמת את לשונו. כך חזר המשיב על טיעונו בסיכומיו בערעורה של אלדן, לפיהם אין לראות את סיווג המכירות כחזרה מהבטחה מינהלית שניתנה בהוראת הביצוע, וכי אין בתיקון לסעיף 96 לפקודה ללמד שמכירת כלי-רכב שיועדו להשכרה היא מכירה הונית.

טענות הצדדים בע"א 105/16

כ. לטענת תמיר אין להחיל עליה את המסקנות שנקבעו בעניין אלדן, שכן מדובר בחברת השכרה קטנה שהציגה קטן באופן יחסי, וכפועל יוצא מכך היקפי המכירות

שלה קטנים. נטען כי שגה בית המשפט בפסק הדין בעניין תמיר כשקבע כי לה מנגנון עסקי לצורך מכירת כלי-רכב, וכי היא בעלת ידע ובקיאות בנושא מכירתם, וזאת רק על בסיס העובדה שהמנכ"ל שלה בקיא בין היתר במכירת כלי-רכב, ושיש לה חברה אחת העוסקת בכך; זאת, על אף שלחברה אין עובדים יעודיים, מגרש יעודי או מומחיות יצאת דופן למכירת כלי-רכב, בשונה מאלדן וקרדן. כן נטען, כי גם על פי יתר מבחני הפסיקה – טיב הנכס; תדירות העסקאות; תקופת ההחזקה; פיתוח הנכס, טיפוחו והשבחתו; וקיומו של מנגנון יזמות ושיווק – אין לסווג את המכירה כמכירה פירותית. תמיר חוזרת על טענות חברותיה, לפיהן מכירות כלי-הרכב נועדו אך לשם עסק ההשכרה ולכן אין לראות בהן עסק העומד על רגליו, ושיש לפרש את סעיף 96 על פי תכליתו. נטען עוד, כי הוראת הביצוע חלה בעניינה של תמיר, זאת בניגוד לשאר המערעות, שכן היא מתייחסת באופן שונה לחברות גדולות, כאלדן וקרדן, ולחברות בינוניות או קטנות, כתמיר. פרשנות בית המשפט בעניין תמיר באשר להוראה, כך נטען, מרוקנת את ההוראה מתוכן, ומתייחסת לכל מכירת כלי-רכב על ידי חברת השכרה כאל מכירה פירותית וזאת בניגוד לדברי הוראת הביצוע.

כא. המשיב סומך את ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין תמיר. נטען כי בית המשפט המחוזי קבע, בהתבסס על ממצאים עובדתיים, שעל פי מבחני הפסיקה מכירת כלי-הרכב בתמיר עולה כדי מכירה פירותית. כך נטען, כי לתמיר מנגנון עסקי למכירת כלי-רכב, כי תמיר משווקת כלי-רכב ומפרסמת זאת, וכי היקף המכירות בה גבוה. העובדה שמדובר בחברה קטנה אינה משנה, לטענת המשיב, את מסקנות בית המשפט המחוזי. יתר על כן נטען, כי עובדה זו אף מחזקת את הטענה שמדובר במכירה פירותית, שכן בחברה קטנה די במנגנון קטן ובכך שהמנכ"ל בקיא במכירת כלי-רכב, כדי להפוך את המכירה לפירותית. באשר להוראת הביצוע נטען, כי גם על פיה מכירות תמיר הן פירותיות. מעבר לכך נטען, כי תמיר חתמה בשנת 1997 על הסכם שומה עם המשיב, שבמסגרתו קיבלה את עמדתו לפיה יסווגו המכירות כפירותיות, ופעלה על פיו במשך עשר שנים, ואין היא יכולה כעת לטעון להסתמכות על הוראת הביצוע.

הדיון בפנינו

כב. בדיון בפנינו חזרו באי כוח הצדדים על עיקרי טיעוניהם. הודגש על ידי באי כוחן של אלדן וקרדן, כי הנכסים נרכשים רק לצורך השכרה, והמכירה אינה אלא תוצר לוואי שלה. הרווח המהותי, כך נטען נבע מהשכרת כלי-הרכב, ולא מפעולות ההשבחה של החברות – אלא משיעור הפחת הגבוה ביחס למחיר המחירון. כן הודגש על ידי באת כוח תמיר, כי תכליתו של סעיף 96 לפקודה היא החלפת נכסים בני פחת בה עוסק

המקרה שבפנינו. הוסף, כי עניינה של תמיר שונה בעקבות קוטנה היחסי, וכי אין היא מחזיקה מנגנון למכירת כלי-רכב, וגם בה עיקר הרווח נובע מן ההשכרה ולא מן המכירה. בא כוח המשיב הדגיש בפנינו, כי מכירת כלי-הרכב נובעת מהמודל העסקי שאימצו המערערות ולא מאילוץ שוק כטענתן. כן נטען, כי בית המשפט המחוזי קבע שגם לגבי תמיר מתקיימים מבחני הפסיקה למכירה פירותית. סעיף 96 לפקודה, כך נטען, נועד להחלפת אמצעי ייצור כגון מכונות בבתי חרושת, ולא להחלפת צי רכבים, ושהדרך לבחון האם מדובר במכירה שמבקש סעיף 96 לעודד היא על ידי מבחני הפסיקה, אשר במקרה זה מצביעים על היות המכירה פירותית.

דיון והכרעה

כג. במוקד הערעורים שבפנינו השאלה האם יש להחיל את הוראת סעיף 96 לפקודה ואת הוראת סעיף 100(2) לפקודה על מכירתם של כלי-הרכב של המערערות בסוף תקופת ההשכרה. כדי לענות על שאלה זו יש לבחון האם נכנסות המכירות בגדרי סעיפים אלה. נפתח בסעיף 96 לפקודה.

סעיף 96 לפקודה

כד. כך קבע סעיף 96 לפקודה במועד השומה הרלבנטי (על שינוי הסעיף ראו בהמשך):

“נבע לנישום ריווח הון ממכירת נכס בר-פחת, ותוך תקופה של שנים עשר חדשים לאחר יום המכירה, או של ארבעה חדשים 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 מחיר הנכס שרכש, ורשאי הוא לעשות כן לגבי ריווח ההון כולו או לגבי ריווח ההון הריאלי בלבד; ומשעשה כן, הרי לענין חישוב ריווח ההון על הנכס שרכש, לכשיימכר, וסכום הפחת הניתן עליו לפי סעיף 21, יוקטן המחיר המקורי שלו בכל סכום של ריווח הון שהיה לו במכירה הקודמת ולא נתחייב במס בגלל תביעתו של הנישום”

על פי סעיף זה נישום שמכר נכס הון בר-פחת, ורכש תחתיו נכס הון אחר לחילופו בתוך התקופה המנויה בפקודה, רשאי לדחות את תשלום המס בגין רווח ההון שצמח ממכירה זו, עד למכירתו של הנכס שנקנה. כך, רשאי הנישום לתבוע שייחשב לו כרווח הון רק הסכום שבו עודפת התמורה שנתקבלה בעד הנכס שנמכר על מחיר הנכס

שנרכש, זאת אף שרווח ההון למעשה גבוה יותר (אהרן נמדר מס הכנסה 572 (מהדורה רביעית, 2013) (להלן נמדר)). הוראה זאת מאפשרת למעשה לנישום להשתמש בכל רווח ההון שצמח לו ממכירת הנכס שנמכר לשם קניית תחליף לאותו נכס. כאמור, אין הוראת הסעיף נותנת לנישום פטור ממס על רווח ההון שצמח לו ממכירת הנכס אלא רק דוחה את תשלומו; המס על הרווח האמור ישולם בעת מכירת הנכס שנקנה – כמובן, אם לא יקנה הנישום נכס שיחליף את הנכס שנקנה וישתמש בהוראת הסעיף. כך, למעשה, עשוי המס להידחות בשרשרת של נכסים הבאים להחליף זה את זה עד לשלב בו תינתק השרשרת ולא ייקנה נכס בחילופי הנכס האחרון שנמכר; אז ישלם הנישום את המס על רווחי ההון שצמחו לו במהלך שחלופי הנכס השונים.

כה. תכליתו של הסעיף על פי הפסיקה והספרות היא מניעת "אפקט הנעילה" (lock-in effect), לפיו ימנע נישום מחידוש נכסיו, גם אם מבחינה כלכלית חידוש כזה כדאי, בשל נטל המס המוטל עליו בעת מכירת הנכס הישן:

"התכלית המונחת בבסיס מנגנון שחלוף הנכסים, שהובעה בספרות, היא "לאפשר סחר חופשי בנכסים, התורם ליעילות תפקודו של המשק, באמצעות הסרת מחסום המס העלול למנוע מן הנישום לחדש את הציוד המשמש אותו בעסקו" (ד' אלקינס "מהו רווח הון? – גישה פונקציונלית-תכליתית" מחקרי משפט ה' (תשס"ו), 335, 340). "מחסום המס" טמון ב"עקרון הנעילה" (lock-in effect), שלפיו יעדיף נישום להימנע מלהחליף נכס אם בעקבות תשלום מס בעת ההחלפה לא ייוותר בידי די כסף כדי לרכוש את הנכס החדש, או לחילופין, אם לנוכח תשלום המס במועד ההחלפה לא יהא זה כלכלי עבור הנישום לבצעה" (ע"א 3721/12 תופאפ תעשיות נ' פקיד שומה פסקה 24 לפסק דינה של המשנה לנשיא (כתארה אז) נאור (2014)).

על ידי דחיית החיוב, מורם "מחסום המס" והעסקה חוזרת להיות כדאית לנישום מבחינה כלכלית. יש לציין כי "אפקט הנעילה" מתקיים בכל מקרה בו משמשות הכנסות ממכירת נכס לשם השקעה בנכס אחר שהתשואה מקנייתו תהיה גבוהה יותר, זאת אף אם אין מדובר בנכסים בני פחת (אהוד ברזילי "סעיף 96 ו'עקרון הנעילה' מיסים ה' 5 א-25 (1991) (להלן ברזילי, סעיף 96); דוד אלקינס "מהו רווח הון? – גישה פונקציונלית-תכליתית" מאזני משפט ה' 335, 344-349 (תשס"ו) (להלן אלקינס, גישה תכליתית); יוסף מ' אדרעי מבוא לתורת המסים 144 (2008) (להלן אדרעי, מבוא)), צמצום ההגנה רק לחילוף נכסים בני פחת ובתוך זמן מוגבל מלמד, כי מטרת הסעיף אינה לעודד השקעות הון באופן כללי, אלא לאפשר לבעל עסק לחדש את נכסיו היצרניים ללא השפעת "אפקט הנעילה" (ברזילי, שם; יוסף מ' אדרעי "מיסוי רווחי

הון: על הגדרת 'ריווח הון', מאפייני ריווח (והפסד) הון, הבעיות ופתרוןן" הפרקליט מב 295, 311 (להלן אדרעי, ריווח הון); לפרשנויות שונות למונח "לחילוף הנכס שמכר" ראו עמ"ה 8/84 אהרון יוסף נ' פקיד שומה פד"א י"ד 3 (1987); עמ"ה 193/89 צ'רני נ' פקיד שומה (1991); אלי גודארד "האם פר הרבעה משחלף פרה נחלבת לפי סעיף 96 לפקודה" מיסים ד 4 א-24 (1990); אברהם אלתר "סעיף 96 לפקודה – ביקורת על הלכת צ'רני" מיסים ה 4 א-1 (1991); ברזילי, סעיף 96)). וכך כתב השופט ביינ (כתארו אז) בעניין צ'רני: "...המטרה הכלכלית של ההוראה שבסעיף 96 ... היא, עידוד מפעלים ועסקים לחדש את ציודם לשם קיום פעילותם, בלי שייפגע הונם העצמי".

הכנסה הונית או פירותית

כו. כאמור, חלה הוראת סעיף 96 רק על רווח הון, ולכן לפני שנבחן האם ניתן להחיל הוראה זו על מכירת כלי-הרכב יש לבחון האם הרווח שצמח ממנה הוא מסוג זה. נחזור על הראשונות. רווח הון מוגדר בסעיף 88 לפקודה כ"סכום שבו עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי"; התמורה מוגדרת שם כ"מחיר שיש לצפות לו ממכירת נכס על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון", קרי, רווח הון יכול להתקבל רק ממכירתו של נכס המוגדר כ"כל רכוש... למעט... מלאי עסקי". הוראת סעיף 96 תחול איפוא על מכירתו של רכוש קבוע של העסק שהרווח הצומח ממנו הוא רווח הון, אך לא על מכירתו של מלאי עסקי שהרווח העולה ממנו הוא רווח פירותי.

כז. רבות נכתב בספרות ובפסיקה על ההבחנה שבין רווח הוני לרווח פירותי. המשל המרכזי המשמש להבחנה בין השניים הוא ההבדל שבין רווח ממכירת פירות עץ, בו מקור ההכנסה עדיין קיים ומניב פירות בצורה מחזורית, ובין רווח ממכירת העץ עצמו, בו נפסק למעשה קיומו של מקור הרווח (נמדד, בעמ' 93; אמנון רפאל מס הכנסה כרך ראשון 55 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן רפאל)). כך נכתב בעניין מגיד:

"דיני המס מבחינים בין הכנסה 'פירותית' לבין הכנסה 'הונית', אם כי ההבחנה ביניהן אינה פשוטה. המטפורה המקובלת להסביר את ההבדל בין השניים היא המטפורה של 'עץ ופירות'. מקור ההכנסה הוא העץ אשר יש לו פוטנציאל להניב פירות באופן חוזר ונשנה, ופירות אלו, הם ההכנסה מהמקור. לעומתה, הכנסה ממכירת העץ עצמו, כלומר, מקור ההכנסה, היא 'הכנסה הונית' (פסק דין חזן, סעיף 16; אדרעי, עמ' 131). במילים אחרות, הכנסה פירותית מאופיינת בכך שהיא נובעת באופן מחזורי ממקור הכנסה קבוע. לעומת זאת, הכנסה הונית

נובעת ממכירת מקור ההכנסה עצמו" (בפסקה 18 לפסק דינו של השופט דנציגר).

הבחנה כללית זו אינה פשוטה ליישום כל עיקר, שכן פעמים רבות קשה להבחין בין הכנסה פירותית שמקורה בסעיף 2(1) לפקודה, העוסק בהכנסה מעסק או מעסקה בעלת אופי מסחרי, לבין הכנסה הונית. אם נמשיך את המשל, גם מכירתו של עץ עשויה להיות מכירה פירותית אם עסקינן במשתלה העוסקת במכירת עצים. כך, על זו הדרך, עשויה מכירת דירה להיות הן מכירה הונית – ככל שדירה זו נקנתה להשקעה ונמכרה לשם רווח, והן מכירה פירותית – מקום בו מדובר בעסק נדל"ן למכירת דירות, והכל תלוי נסיבות. דרך נוספת להתבוננות אל ההבדל שבין רווח פירותי לרווח הוני היא בין רווח שנבע מעבודה או השקעה (בין של הון כספי ובין של הון אנושי) של בעל הנכס – שאז יהיה הרווח פירותי – לבין רווח שנבע רק משינוי בצפי השוק כלפי ההכנסות העתידיות מן הנכס ללא פעולה אקטיבית של בעל הנכס – שאז יהיה הרווח הוני (עמ"ה (ת"א) 786/62 חברה להשקעות של בנק לאומי נ' פקיד שומה מפעלים גדולים, פ"מ ל"ח 299, 305; וראו י' מ' אדרעי אירועי מס – עלייתם (איבונם?) של דיני מסים בישראל 82-78 (2007); אדרעי, מבוא, בעמ' 137-138).

כת. במהלך השנים פותחו בפסיקה מבחני עזר שונים לבדיקת השאלה האם מדובר במכירה פירותית או הונית; הקו המחבר ביניהם הוא השאלה האם נסיבות העסקה מלמדות שמדובר בעסק או פעולה בעלת אופי עסקי של המוכר. בעניין מגיד, שאליו הפנו הצדדים בכתבי טענותיהם, פורטו המבחנים השונים בהרחבה ולכן אחזור כאן בקצירת האומר רק על המבחנים הרלבנטיים לעניננו: טיב ואופי הנכס - במבחן זה נבדק האם הנכס הוא מטיבו נכס השקעתי לטווח ארוך או נכס למסחר שוטף. כמוכך, כל נכס יכול להימכר הן לצרכי השקעה והן לצרכים מסחריים, אך ישנם נכסים הנוטים יותר לכיוון המסחר (כגון מצרכים ביתיים) ונכסים הנוטים יותר לכיוון ההשקעה (כגון מקרקעין); תדירות העסקאות – תדירות עסקאות גבוהה באותו סוג נכס עשויה ללמד על אופיין הפירותי של העסקאות; ההיקף הכספי של העסקאות – העובדה שההכנסה מעסקאות מסוימות גדולה, ובמיוחד ביחס למקורות הכנסה נוספים של הנישום, עשויה ללמד על אופיין הפירותי; תקופת החזקה בנכס – תקופת החזקה ארוכה עשויה ללמד על אופיה ההוני של המכירה; יעוד התמורה – באופן עקרוני תמורה מעסקה הונית יכולה לשמש לקניית מלאי עסקי ולהיפך, ולכן השימוש שנעשה בתמורה אינו מלמד בהכרח על אופי המכירה, אך בעתות ספק יכול מבחן זה לשמש כעזר; ידענותו ובקיאותו של הנישום בתחום העסקה – בקיאות ומומחיות בתחום העסקה עשויים ללמד על אופיה הפירותי; קיומו של מנגנון ארגוני התומך בעסקאות – קיומו של מנגנון ארגוני כגון

משרד, צוות, הנהלת חשבונות, שיווק וכדומה, שנועד לתמוך בקיום העסקאות עשוי ללמד על אופיין הפירותי; פיתוח הנכס, טיפוחו והשבחתו – השקעה של משאבים בנכס לשם מכירתו עשויה ללמד על אופיה הפירותי של העסקה (וראו בפירוט שם, בפסקה 20 וההפניות הרבות שם; נמדר, בעמ' 91-107; אדרעי, מבוא, בעמ' 135-136). המבחנים בכללותם נועדו רק לסייע לבית המשפט להשיב על שאלה אחת – האם מדובר בפעולה עסקית; ולכן על כולם חופף המבחן הכללי "מבחן הנסיבות בכללותן". כך נכתב בעניין מגיד, מפי השופט דנציגר:

"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" (בפסקה 20).

אוסף לכאן מצדי את מבחן השכל הישר, העשוי לסייע אף הוא, בכל מקום ואף כאן. אין מדובר ברשימה סגורה, ואת המבחנים יש ליישם בהתאם לנסיבות ובהתאם לאופי הנכס ולמהות העסקה; פעמים גוברת חשיבותם של מבחנים אחדים ופעמים גוברת חשיבותם של מבחנים אחרים, ויש פעמים שאף אין להידרש אליהם כלל, הכל לפי נסיבות המקרה וסוג הנכס:

"הנה כי כן, אין בידינו מבחן ממצה, ואף לא מספר מבחנים ממצים. כפי שציין השופט דנציגר, מדובר במבחני עזר, ואלה לעולם יהיו כפופים לצורך לבחון את "מכלול מרכיביה של הפעולה המסוימת", כל מקרה על פי נסיבותיו. כך מתחייב על פי שורת ההיגיון, שכן אין הכנסה אחת זהה לחברתה, ומבחני עזר שונים מתאימים על פי טיבם לסוגי נכסים מסוימים (כגון למקרקעין או לניירות ערך – עניין מגיד, פסקה 19; וראו גם בעניין קרן, פסקה 36). יש להישמר אפוא מפני החלה "מכאנית" של מבחן כזה או אחר על תקבולים מסוגים שונים, ויש לבחון את ההכנסה הנדונה על פי אמות המידה המתאימות לה ובהתאם לנסיבותיה. כפי שניווכח להלן, אף דומה כי בנסיבות הערעורים דנן אין הכרח להידרש לתתי-המבחנים השונים וניתן להתחקות אחר מהות התקבולים בלעדיהם" (ע"א 5083/13 פקיד שומה

כפר טבא נ' ברנע פסקה 21 לפסק דינו של השופט עמית
(10.8.16)

כללו של דבר, על בית המשפט לבחון את הנסיבות כולן, תוך היעזרות במבחנים, ולהפעיל את "חוש המומחיות של המשפטן" (כדברי השופט דנציגר בעניין מגיד, בפסקה 21) ואת השכל הישר בבואו לסווג את המכירה כפירותית או הונית. כאמור, נועדו המבחנים לסייע לבית המשפט לרדת לשורשו של אירוע המס שבפניו ולקבוע האם מדובר במכירה פירותית מעסק או עסקה בעלת אופי מסחרי, או במכירה הונית של נכס. כיוון ששאלה זו עוסקת בסיווג המשפטי של אירוע על פי נסיבותיו העובדתיות הקונקרטיות, שאלה המערבת באופן הדוק וכמעט בלתי ניתן להפרדה עניינים של עובדה ושל חוק, ככלל לא יטה בית המשפט שלערעור להתערב בקביעותיה של הערכאה הדיונית (נמדד, בעמ' 107; ע"א 94/71 יעקב פרלוב נ' פקיד השומה ת"א 1 פ"ד ה, 89 (1972); ע"א פלומין נ' פקיד השומה חיפה פסקה 94 לפסק דינה של השופטת ברק-ארז (2014)).

כט. בעניינים שבפנינו קבעו בתי המשפט של הערכאה הדיונית, בכל מקרה על פי נסיבותיו ותוך התייחסות למבחנים השונים בהתייחסן הן למכירות לאנשים פרטיים והן למכירות לסוחרים, כי מדובר במכירות פירותיות. המבחנים ששקלו בתי המשפט נוגעים בעיקרם להיקף המכירות הגדול ולתדירותן הגבוהה; לקיומו של מנגנון לוגיסטי וארגוני למכירת כלי-הרכב; ולהשקעת משאבים בהכשרת כלי-הרכב למכירה ובפרסומם. המערערות טוענות מצדן, כי שגו בתי המשפט בסווגם את המכירות כמכירות פירותיות; הן מצביעות על מבחני-עזר אחרים, כגון טיב השימוש בנכס, תקופת ההחזקה, ויעוד התמורה, המצביעים – לשיטתן – על היותה של המכירה הונית, וסבורות כי מהם התעלם בית המשפט. עוד טוענות הן בדבר כוונתן הסובייקטיבית למכור את כלי-הרכב כנכסי הון למען חילופם. בנוסף טוענת תמיר, כי שגה בית המשפט כשהחיל עליה את המבחנים שהוחלו בעניין אלדן ועניין קרדן, שכן נסיבותיה שונות בעקבות קוטנה היחסי בשוק.

ל. כאמור מעלה, ככלל לא יטה בית המשפט שלערעור להתערב בקביעת סיווג מכירה, שכן מדובר בקביעות שהן עובדתיות בעיקרן, או למצער מערבות שאלות שבעובדה ושאלות שבחוק באופן בלתי ניתן להפרדה. בענייננו ביססו שלושת פסקי הדין את קביעותיהם כי מדובר במכירות פירותיות על ממצאי עובדה, ונראה כי עמדו על המבחנים הרלבנטיים. לא מצאתי מקום להתערב בקביעות אלה. 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 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. בחינה של התמונה הכוללת העולה מן המכירה – על פי מבחן הגג – מלמדת גם היא כי מדובר ברווח פירותי; כאמור, רווח פירותי הוא כזה הצומח מפעילות אקטיבית או מהשקעת הון כספי או אנושי בנכס. התמונה העולה ממבחני העזר לפיה מעמידות המערערות מנגנון עסקי הפועל למכירת כלי-הרכב ומשקיעות משאבים בשיפור הנכסים ובפרסומם, מלמדת על השקעה הנעשית על ידי החברות למען מכירת כלי-הרכב ובכך הופכת את הרווח הצומח ממנה לפירותי.

לא. דומה כי ניתן לדלות מדברי המערערות טענה מרכזית אחת שעל פיה יש להכיר במכירת כלי-הרכב כמכירה הונית – הטענה כי אין מכירה זאת עומדת כשלעצמה כעסק עצמאי, אלא נעשית רק לשם המשך קיומו של עסק ההשכרה. כך נטען על ידי המערערות, כי השוק מאלצן למכור את כלי-רכבן הישנים לשם קניית חדשים להשכרה. המכירה היא, לטענתן, רק חלק מהליך ההשכרה, ולא נועדה לשם רווח עצמאי, וללא מכירת הרכב בסוף שימוש, לא יוכלו לממש את תכליתן העסקית ולהשכיר כלי-רכב. על כן, לשיטתן, אף שמבחני המשנה מלמדים על אופיה הפירותי של המכירה יש להכיר בה כמכירה הונית, הנעשית כחלק אינטגרלי מעסק ההשכרה. אין להלום טענה זו, ככל

שהיא שובת לב. אכן, ככל חברה עסקית שואפות גם המערערות להשיא את רווחיהן מהעסק המצוי תחת ידן. ממכלול דברי המערערות עולה, כי בעת קניית כלי-הרכב משקללת כל חברה הן את ההכנסות מהשכרתם והן את ההכנסות ממכירתם בכואה לשקול את כדאיות העסקאות. כפי שנאמר בטענות המערערות עצמן, עיתוי המכירה נקבע מתוך שיקולי השאת רווח. כך אומר למשל העד מטעם אלדן רו"ח רון הראל: "במכלול השיקולים האלה... אני צריך למכור אותו עכשיו כדי למקסם את הרווחים שלי, כי אחרת הוא יעמוד ולקוחות לא יקחו אותו. אני צריך להחליף אותו, וכדי להחליף אותו אני צריך למכור" (פרוטוקול הדיון מיום 7.11.12, עמ' 30, שורות 4-8). דברים אלה נכוחים בודאי במובן העסקי, אך גם מצביעים על "עסקינות העצמית" של המכירה, על דרך הכלל. 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 עסקי, 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. כפי שנראה להלן (פסקה ל"ו) לא ננעלה הדלת לחריגים לאחר בחינה קונקרטי של כל מקרה, אך בענייננו מצאנו כאמור שעסקינן במכירה פירותית.

לב. משהגענו למסקנה כי מדובר במכירה פירותית ממילא אין חלות עליה הוראות סעיף 96 לפקודה שכן אלה חלות, כאמור, רק במקרה בו "נבע לנישום ריווח הון ממכירת נכס בר-פחת" (ההדגשה הוספה – א"ר), ואילו בענייננו סווג הרווח כרווח פירותי על פי סעיף 2(1) לפקודה. עם זאת יש להידרש לטענת המערערות, כי היה על בית המשפט לסווג את המכירות כהוניות בהתחשב בתכליתו של סעיף 96 לפקודה. לטענת המערערות, סעיף 96 לפקודה נועד להתמודד בדיוק עם מקרים מסוג זה, בהם חברה מבקשת לחדש את נכסיה – כלי-הרכב להשכרה בענייננו – ללא שאפקט הנעילה ימנע זאת מהן. חוששני כי אין להלום טענה זו. מכירת כלי-הרכב במקרה זה היא, כאמור, מכירה פירותית של מלאי עסקי שבהגדרתו אינו נכס הון שאת חידושו מבקש הסעיף לעודד. עסקינן ב"נכס דינמי", שמטבעו הוא "עסקי-פירותי", שכן האפשרויות

העסקיות בו חורגות מהחלפת מלאי גרידא, ויש להן במכירה "חיות עסקית" משלהן. ככל שמדובר במכירה פירותית, גובה המס, והעובדה שישולם על הרווחים שיצמחו ממכירה זו, הוא שיקול נוסף שעל בעל העסק לשקול בבואו לחשב את כדאיות העסקאות, ולכלכל את צעדיו בהתאם. מעבר לכך, גם ככל שמכירת כלי-הרכב הייתה מוכרת כמכירה הונית – אילו היו החברות מוכרות את כלי-הרכב ללא השקעה ופעילות מצידן – לא היה מקרה זה בא בגדרי תכליתו של סעיף 96 לפקודה. כאמור, מטרת הסעיף אינה לעודד השקעות הון באופן כללי, אלא רק לאפשר לעסק לחדש את ציודו, לכן צומצם הסעיף רק לרווח הצומח ממכירת נכסי הון בני פחת אף שבעיית הנעילה חלה על מכירתו של כל נכס הון. כך, נחשבו כחידוש ציוד עסקי לעניין זה החלפת מכוונת כתיבה במחשבים, החלפת מחפרון בטרקטור (עניין צ'רני), החלפת מבנה בו התנהל בית מלאכה במבנה אחר (ע"א 130/81 פקיד שומה נ' אשכנזי (1983)) ועוד; חילופו של צי רכב שלם בכל שלוש שנים אינו חידוש ציוד עסקי במובן אליו כיוון הסעיף, אלא, כאמור, מודל עסקי בו משתמשות חברות ההשכרה להשאת רווחיהן. כך עולה גם מדברי ההסבר לתיקון לסעיף 96 לפיהם "...השימוש בסעיף 96 לפקודה לחילוף רכבי השכרה או החכרה (ליסינג) נעשה במקרים רבים לצורך החלפת צי רכב שלמים, אשר מכירתם מהווה למעשה מלאי שנמכר, כאשר לא לכך כיוון הסעיף" (וראו עוד על התיקון בהמשך). חוששני כי שימוש בסעיף במקרה כזה אינו מממש את תכליתו, כי אם עושה בו שימוש לשם הטבות המס ברווחים העולים מחילוף צי הרכב. המהות היא איפוא פירותית.

סעיף 100(2) לפקודה

לג. הגענו איפוא למסקנה, כי מכירת כלי-הרכב על ידי המערערות היא פעילות עסקית שההכנסות הצומחות ממנה הן פירותיות. אכן, בתקופת השכרתם עומדים כלי-הרכב כנכס קבוע המפיק פירות על ידי השכרתו ולא כמלאי עסקי, ואם כן מה יום מיומיים? הדרך לפתרון סתירה לכאורה זו בין ההגדרות יש למצוא – כדרך שמצא פקיד השומה ומצאו בתי המשפט המחוזיים – בציר הזמן. כך, כל עוד מיועד כלי-הרכב להשכרה נחשב הוא כנכס קבוע; ובשובו לחברה והעברתו למגרשי המכירה משנה הוא את יעודו והופך מלאי עסקי. במקרה כזה חלה הוראת סעיף 100 לפקודה לפיה:

שוכנע פקיד השומה שאדם ... הפך נכס קבוע בעסקו למלאי עסקי שבעסקו (בסעיף זה - העברה), יחולו

הוראות אלה: (1) חלפו ארבע שנים מיום שרכש הנישום את הנכס עד יום ההעברה, יראו את ההעברה כמכירה, אולם הנישום לא יחוייב בתשלום המס עליה אלא בעת מכירת המלאי העסקי האמור, כולו או מקצתו; ובלבד שאם מכר מקצתו, לא יהא חייב בתשלום מס בסכום העולה על התמורה שקיבל באותה מכירה; (2) לא חלפו ארבע שנים כאמור, לא יראו את ההעברה כמכירה ויראו את יתרת המחיר המקורי כמחיר שעלה הנכס לנישום.

סעיף זה, יחד עם סעיף 85 – העוסק במקרה ההפוך בו נשתנה יעודו של מלאי עסקי לנכס קבוע – הם חריג מוכר לתפיסה המסורתית של דיני המסים לפיה אדם אינו סוחר עם עצמו. תפיסה זו הייתה מקובלת במשפט האנגלי ובמשפט הישראלי ועברה שינוי הדרגתי עד כניסתם של סעיפים אלה לפקודת המיסים (עניין פלומין, בפס' 98-99 לפסק דינה של השופטת ברק-ארז וההפניות הרבות שם). על פי הסעיף יש לראות שינוי יעוד מנכס קבוע למלאי כמכירה, אם חלפו ארבע שנים מיום רכישת הנכס. כפי שנקבע בבתי המשפט המחוזיים כעניין שבעובדה שינוי היעוד התבצע בעת העברת כלי-הרכב למגרשי המכירות, העברה שנעשתה לכל היותר שלוש שנים לאחר מכירתם, ולכן חלה הוראת סעיף קטן (2) לפיה לא יראו את שינוי היעוד במקרה זה כמכירה, והרווח מהמכירה יהא המחיר אותה שילמה החברה בהפחתת הפחת שנוכה טרם שינוי היעוד.

לד. לטענת המערערות אין להחיל את סעיף 100(2) כיון שתכליתו של זה היא להקל עם הנישום, ולכן פרשנות המשיב, שבמקרה זה פוגעת בנישומות, נוגדת את תכלית החקיקה. עוד נטען כי יש לראות את תקופת ארבע השנים כחזקה שאינה חלוטה, הנסתרת בענייננו. אין להלום טענות אלה. התחקות אחר תכלית הסעיף מלמדת, כי זה לא בא להקל על הנישום, כטענת המערערות, אלא לנסות לחתור למיסוי נכון של אירוע המס הנידון. הצעת החוק המקורית בה הוסף סעיף 100 לפקודה לא הבחינה בין שינוי יעוד בתוך ארבע שנים לבין שינויו לאחר ארבע שנים, וקבעה כי כל שינוי יעוד של נכס קבוע למלאי עסקי יחשב כמכירה, כיון שללא קביעה זו, כך על פי דברי ההסבר, יוכל אדם "להפוך נכס קבוע בעסקו למלאי עסקי בעסקו, וכל זאת מבלי להתחייב במס על הריווח שנבע מכך" (דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 13), התשכ"ח-1968, הצעות חוק תשכ"ח, בעמ' 190; להרחבה על היחס שבין תיקון חקיקה זה לבין המצב הנורמטיבי ששרר קודם לו ראו דפאל, בעמ' 310-317). ההסדר בסעיף נקבע איפוא כדי למנוע מצב בו אדם מייצר רווח הון בפועל מבלי שרווח זה ימוסה. בדיוני הועדה שונה הסעיף והוספה ההבחנה בין התקופות השונות. כך הסביר הבחנה זאת ח"כ ישראל קרגמן, יו"ר ועדת הכספים דאז:

“הוועדה ראתה להבחין... בין שתי תקופות. אם שונה ייעוד הנכס תוך ארבע שנים מיום הרכישה, הרי יש בכך כדי להורות על כוונה עסקית ולגבי מקרים אלה יראו את שווי המלאי העסקי כמחיר שעלה הנכס לנישום. מאידך גיסא, אם חלפו ארבע שנים מיום שנרכש הנכס ועד לשינוי ייעודו, הרי יש לראות בכך משום מכירה לעניין רווח הון” (דברי הכנסת, פרוטוקול הדיון מיום 31.7.16; יוער, כי בהמשך שונה הסעיף (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 21), תשל"ה-1975) לנוסחו היום כך שהפחת מופחת מן המחיר ששילם הנישום בעבור הנכס לצורך חישוב החיוב)

המחוקק קבע איפוא, כי העובדה ששינוי היעוד נעשה בתוך תקופה של ארבע שנים מלמדת על כוונתו המקורית של המוכר עוד בעת הקניה להפיק רווח פירותי מן הנכס. היחס לנכס כ”רכוש קבוע” הוא זמני במקרה זה, לתפיסת המחוקק, בחינת “הונית זמנית” ולכן הרווח נקבע על פי ההפרש שבין מחיר הנכס לבין התמורה שהתקבלה בעדו חרץ הגדרתו ב”זמן הביניים” כרכוש קבוע. ארבע שנים הן כפשוטן ארבע שנים, וכדי לשנות זאת יידרש שינוי חקיקה. כידוע, ככל חוק אחר, גם חוק מס יתפרש על-פי תכליתו בתנאי שלפרשנות המוצעת ישנה נקודת אחיזה בלשון החוק (ע”א 8114/09 מלכיאלי נ’ פקיד שומה פסקה 14 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין (2012); אהרן ברק “פרשנות דיני המסים” משפטים כ”ח 425 (תשנ”ז)). בנידון דידן, כפי שנקבע בבית המשפט המחוזי, לשון הסעיף אינה סובלת את הפירוש אותו מציעות המערערות, בהיותה ברורה וחד משמעית – אם נעשה שינוי היעוד לאחר ארבע שנים מיום קניית הנכס ייחשב השינוי מכירה רעיונית, ואם התבצע השינוי בתוך ארבע שנים לא ייחשב כמכירה. במובן זה יש לראות את גבול ארבע השנים כחזקה חלוטה. אין זו תופעה יחידאית בחקיקה, שכן אין מנוס לא אחת מ”שימת פדות” וקביעת קו מפריד אם בזמן ואם במקום, שהמתבונן יוכל לחשוש לשרירותיות, אך אין מנוס. כך למנין גיל זכות הבחירה וההיבחרות, כך לענין הטבות מס לישובי גבול (בג”ץ 8803/06 גני חוגה בע”מ נ’ שר האוצר (2007)), ועוד ועוד. אמנם, עשויים להיות מקרים הנופלים בתוך ארבע השנים שאין בהם כוונה עסקית ומקרים הפוכים בהם ישנה כוונה עסקית אף שחלפו ארבע שנים, אך המחוקק בחר לקבוע את גבול ארבע השנים כחזקה חלוטה. בכל מקרה ברי כי בענייננו מתממשת באופן מובהק תכלית זו של סעיף 100(2) לפקודה. כפי שפורט למעלה, מעת קנייתו של כלי-הרכב מביאות החברות בחשבון את מכירתו ואת הרווח הפירותי העומד לצמוח להן ממכירה זו. זהו מקרה מובהק למדי שביקש המחוקק להכניס לגדרי סעיף 100(2), וכלשון ח”כ קרגמן “יש בכך כדי להורות על כוונה עסקית”.

לה. מן האמור עולה איפוא, כי צדק המשיב כאשר סיווג את מכירת כלי-הרכב כמכירה פירותית ולכן לא החיל עליה את הוראת סעיף 96 לפקודה, וכאשר החיל על שינוי היעוד את הוראות סעיף 100(2) לפקודה. אין להלום, איפוא, את טענות המערערות באשר לסתירה לעקרון מס האמת. כפי שראינו אי קבלתה של הגנת השחלוף במקרה זה אינה סותרת את עקרון מס האמת, שכן אין מקרה זה הולם את תכליתו של סעיף 96 לפקודה. כך גם באשר לשלילת ההגנה האינפלציונית; פקודת מס הכנסה מספקת הגנה אינפלציונית לרווח הון ולא להכנסה פירותית, ומשהגענו למסקנה כי ההכנסה הצומחת ממכירת כלי-הרכב היא פירותית, ממילא לא תחול עליה ההגנה האינפלציונית; כך – מעבר לניתן למערערות על פי חוק התיאומים העוסק בין השאר ברווח אינפלציוני במקרה בו שונה יעודו של נכס קבוע וזה נמכר כמלאי ומוסה על פי סעיף 2(1) לפקודה (סעיף 12(ב)). כל הגנה אינפלציונית מעבר לזו, תעלה במקרה זה כדי הטבת מס החורגת היא עצמה ממס האמת.

הוראת הביצוע והתיקון לסעיף 96 לפקודה

לו. נפנה עתה בקצרה ליתר טענות המערערות. נטען כי על פי המבחנים שקבעה רשות המיסים בהוראת ביצוע 90/43, היוצרת הבטחה שלטונית מחייבת, יש להכיר ברווח הצומח ממכירות כלי-הרכב כרווח הוני. סבורני כי אין להלום טענה זאת. כך נאמר בהוראה:

תדירות החלפת צי הרכב בחברות להשכרת רכב היא מהירה. נשאלת השאלה האם מכירת כלי הרכב בחברות להשכרת רכב היא רווח הוני או רווח פירותי? 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. עם זאת, יש הטוענים כי רווח ממכירת כלי רכב בחברות להשכרה, הינו רווח שנבע ממכירת נכסי החברה והוא חייב ברווח הון, ואזי חלות גם הוראות סעיף 96.

לכאורה התשובה לשאלה איננה מוטלת בספק: לפי המבחנים שנקבעו בפסיקה לענין זה (סוג הנכס – תדירות – ידענות ובקיאיות הנישום – טיפוח יזמות ושיווק – אופן המימון וכו') נראה שבמכירת כלי הרכב ע"י חברות להשכרה מתמלאים כל המבחנים המצביעים על רווח פירותי. ולא רק זאת – בחברות להשכרת רכב, מדובר בעיסוק ממש ובפעילות מתמשכת לאורך כל חייה של החברה, והמכירות חוזרות ונשנות כל שנה... ובכל זאת התשובה איננה יכולה להיות חד משמעית.

כעקרון בחברות גדולות ההכנסה ממכירת כלי רכב הינה לפי סעיף 2(1) לפקודה זאת עפ"י המבחנים המכריעים המפורטים להלן ... משנקבע כי מדובר בהכנסה עפ"י סעיף 2(1) לפקודה יחולו כל ההשלכות העולות מכך.

המבחנים המכריעים בנדון הינם:

(א) מאפייני המכירה: העסקת עובדים לטיפול במכירת כלי הרכב, מחלקת מכירות מפתחת מכירות מרוכזות, מבצעי פרסום ומתן אחריות על הרכב המכר, תנאי אשראי ישיר או עקיף במכירה.

(ב) זהות אינטרסים עם יבואן רכב: חברת ההשכרה היא חברת בת של יבואנית רכב, קיומו של קשר הדוק עם יבואן מסויים ממנו קונים את מרבית כלי הרכב, השימוש בחברה להשכרת רכב כזרוע שווקית נוספת של היבואן.

(ג) היקף המכירות והרווח לעומת ההכנסה המוצהרת מהשכרה: כאשר מרבית הרווחים מופקים מהמכירות הרי עיסוק זה הופך הוא לעיסוק עיקרי של החברה.

ראשית, כפי שניתן לראות, 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. בנסיבות אלה, כפי שקבעו בתי המשפט המחוזיים, אין לראות את התנהלותה של רשות המסים כהפרה של ההוראה האמורה.

לז. 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.

לח. נוכח האמור אציע איפוא לחברי לדחות את שלושת הערעורים, ולחייב את המערערת – כל אחת – בהוצאות המשיב בסך 30,000 ₪.

המשנה-לנשיאה

השופט צ' זילברטל:

אני מסכים.

שופט

השופטת ד' ברק-ארז:

אני מסכימה.

שופטת

הוחלט כאמור בפסק דינו של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין.

ניתן היום, כ"ו בחשוון התשע"ז (27.11.2016).

שופטת

שופט

המשנה-לנשיאה