



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16-01-45740 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-04-33906 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-03-36811 אלבר ציי רכב (ר.צ.) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1

לפני כב' השופט מגן אלטוביה

המערעות:

1. אלבר א.פ. בע"מ
 2. אלבר ציי רכב (ר.צ.) בע"מ
- ע"י ב"כ עוה"ד יוסי אלישע, ד"ר בני קלדרון וסיון ממנה
זינגר

נגד

המשיבים:

1. פקיד שומה למפעלים גדולים
 2. פקיד שומה תל אביב 3
- ע"י ב"כ עוה"ד שגית כחלון - פרקליטות מחוז תל אביב
(אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

6

לפני ערעורים על שומות בצו שקבע פקיד שומה למפעלים גדולים לאלבר א.פ. בע"מ לשנות המס 2009 ו – 2010 (ע"מ 16-01-45740) ולשנות המס 2011 ו – 2012 (ע"מ 16-04-33906) וערעור על שומות בצו שקבע פקיד שומה ת"א 3 לאלבר ציי רכב (ר.צ.) בע"מ לשנות המס 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 ו – 2012 (ע"מ 16-03-36811).

9

10

11

המערעות עוסקות בהחכרה ומכירה של מכוניות ובדוחות לשנות המס שבערעורים, דיווחו המערעות על רווח הון ממכירת מכוניות.

12

13

14

בנימוקי השומה לשנות המס 2009 ו – 2010, טען המשיב כי פעילותה של המערערת בתחום מכירת מכוניות עולה כדי עסק. לטענת המשיב במועד סיום תקופת החכירה והעברת המכוניות למגרשי המכירה נעשה שינוי ייעוד של המכוניות מרכוש קבוע למלאי עסקי, ועל כן, הטבת המס הקבועה בסעיף 96 לפקודה (דחיית המס בהחלפת רכוש קבוע), אינה חלה בנסיבות המקרה כאן.

15

16

17

18

בינתיים ניתן פסק הדין בע"א בע"א 5883/14 אלדן תחבורה בע"מ ואח' נ' פקיד שומה מפעלים גדולים ואח' (פורסם בנבו) (להלן: "עניין אלדן").

19

20

21

בהודעה מיום 16.10.2017 הודיעו הצדדים כי הגיעו להסכמות אשר צמצמו את המחלוקות ביניהם והסכימו שבמסגרת הערעורים כאן יוכרעו המחלוקות שלהלן:

22

23

24



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16-01-45740 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-04-33906 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-03-36811 אלבר ציי רכב (ר.צ.) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 א. לטענת המערערות, יש לסווג מכירות רכבים על ידי מערערת 1 ו/או מערערת 2 בעקבות מימוש
2 אופציה ו/או מכירות לסוחרי רכב כמכירות הוניות, כמפורט בנימוקי הערעור בע"מ 16-04-33906
3 וע"מ 16-03-36811. לטענת המשיבים, אין מקום להחריג מכירות שנעשו בעקבות מימוש אופציה
4 ו/או מכירות לסוחרי רכב מהמנגנון העסקי של מכירת הרכבים הקיים אצל המערערות.
5
6 ב. האם הפסדים שנוצרו למערערת 1 בשנים 2007-2012 בסך של 9,523,657 ₪, 6,499,700 ₪,
7 6,677,218 ₪, 5,645,458 ₪, 4,639,744 ₪, 7,421,610 ₪ (בהתאמה) במהלך תקופת הליסינג,
8 כשהרכבים היו בידי המערערת 1 רכוש קבוע, ניתן לניכוי על ידה כמפורט בנימוקי הערעור, או שיש
9 לסווגו כהפסד הון הניתן לקיזוז כנגד רווחי הון אולם לא ניתן לנכותו בניכוי שוטף, כטענת המשיב.

דיון

- 10
11
12
13
14 1. קודם ובטרם אדון במחלוקות שלעיל, יצוין ויודגש כי המחלוקת הנוגעת להחלת הוראות סעיף 96
15 לפקודה, רלבנטית רק עד לשנת המס 2013. זאת, משום שבמסגרת תיקון מס' 197 לפקודה נקבע
16 בסעיף 96 (ב) לפקודה, כי הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו לגבי רווח הון ממכירת "רכב נוסעים
17 פרטי כהגדרתו בתקנות התעבורה, התשכ"א – 1961, ששימש בידי המוכר להחכרה או להשכרה
18 אחרת". דהיינו המחלוקת כאן מוגבלת ורלבנטית רק למכירת רכבים ששימשו בידי המוכר להחכרה
19 או השכרה בשנות המס שבערעורים (2009 – 2012).

עסקת המימוש

- 20
21
22
23 2. בסעיף 6 להודעת הצדדים מיום 16.10.2017, נקבע:

24
25 *"המערערות מקבלות על עצמן את החלטת בית המשפט העליון בע"א 5883/14*
26 *אלדן ואח' נ' פקיד שומה מפעלים גדולים ואח', בסייגים המפורטים להלן:*
27 *"המערערות מסכימות כי הן מקיימות מנגנון עסקי למכירת כלי רכב, וזאת*
28 *למעט רכבים שנמכרו לסוחרים, רכבים שנמכרו במסגרת מימוש אופציה*
29 *ורכבים כמפורט בסעיף 4 שלעיל. כפועל יוצא, המערערות מסכימות כי הרכבים*
30 *שנמכרו על ידן, למעט רכבים שנמכרו לסוחרים, רכבים שנמכרו במסגרת*
31 *מימוש אופציה ורכבים שנמכרו כמפורט בסעיף 4 לעיל, שונה ייעודם, והם*
32 *נמכרו במכירה פירותית. מוסכם כי על שינוי הייעוד כאמור חל סעיף 100 (2)*
33 *לפקודה, וכי על מכירת הרכבים הללו לא חל סעיף 96 לפקודה, וכן לא תינתן*
34 *ההגנה האינפלציונית מכוח הוראות סעיף 88 לפקודה".*

- 35
36 3. מהאמור לעיל ומסיכומיהן (שם, סעיף 5), עולה כי המערערות מקיימות מנגנון של מכירת מכוניות,
37 ובכלל זה: מחזיקות 40 מרכזי מכירה, לציין כי בעדותו אישר מר יחיאל אלעזרא המשנה למנכ"ל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16-01-45740 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-04-33906 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-03-36811 אלבר ציי רכב (ר.צ.) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 אלבר, שיש לאלבר 50 מרכזי מכירה (ש' 10 ע' 4 לפרוטוקול הדיון מיום 17.10.2017), מעסיקים
2 מאות עובדים, בהם צוות בקיא ומיומן במכירת מכוניות, צוות משא ומתן, מערך פרסום, מערך
3 ביטוח ואחריות ואנשי מימון (שם, סעיפים 5.1 – 5.9). אלא, שלטענת המערערות, עסקאות המימוש,
4 אינן מצריכות היערכות או מערך ארגוני. לטענתן, 60 ימים בטרם סיום תקופת החכירה, שולחת
5 "מערכת אוטומטית" הודעה ללקוח בדבר אפשרות רכישת המכונית בהתאם לתנאי הסכם הליסינג
6 (מוצג מע/1), ובשלב זה היוזמה בידי הלקוח אם לקנות את המכונית אם לאו.
7
8 לטענת המערערות, ביחס לעסקות מימוש לא נדרשת מהן בקיאות ומיומנות הן אינן מחזיקות
9 עובדים למטע עובד אחד העוסק בביצוע הסכמי הליסינג והן אינן מבצעות עבודות תחזוקה, שיוק
10 ופרסום של המכוניות, ואינן מנהלות משא ומתן עם הלקוח בעסקת המימוש משום שכל תנאי
11 העסקה לרבות אופן קביעת התמורה נקבעו בהסכם הליסינג.
12
13 על כן, מוסיפות המערערות, כי בעסקת מימוש הלקוח כלל לא מחזיר את המכונית למערערות.
14 לטענת המערערות, נסיבה זו, שונה מנסיבות המקרה שנדון בעניין אלדן. בהקשר זה טוענות
15 המערערות כי בעסקת מימוש אין שינוי ייעוד של המכונית מנכס קבוע למלאי עסקי.
16
17 4. מנגד טוענים המשיבים כי אין להפריד את מכירת מכוניות בעסקאות המימוש מעסק המכירות רק
18 בשל שימוש מצומצם יחסית במנגנון המכירות של המערערות, עובדה שלטענת המשיבים כלל לא
19 הוכחה על ידי המערערות, אדרבא הוכח כי המערערות עושות "שימוש משמעותי במנגנון המכירות"
20 לביצוע עסקאות המימוש.
21
22 מוסיפים המשיבים וטוענים כי טענות המערערות כאן אינן מתיישבות עם הדוחות החשבונאיים
23 והסכם ניהול ושירות שנערכו על ידי המערערות בזמן אמת.
24
25 5. בנימוקי השומה של פקיד השומה למפעלים גדולים, טען המשיב:
26
27 "באשר לטענה כי חלק מרכבי המערערות נרכש ע"י השוכרים עם סיום תקופת הליסינג
28 באמצעות מימוש אופציה בהסכם הליסינג, ולפיכך לא הוחזרו למערערות ולא בוצע
29 בהם שינוי יעוד כביכול, יטען המשיב, כי גם באשר למכירות אלו, מקיימת המערערות
30 פעילות העולה כדי עסק. בין היתר יטען המשיב, כי למערערות יש מנגנון עסקי באשר
31 לביצוע מכירות אלו מול השוכרים הרוכשים את הרכב בתום תקופת הליסינג.
32 המערערות מבצעות עבודה של שיוק רכבים אלו, קשר עם הלקוחות הפוטנציאליים,
33 ניהול מו"מ עימם, עריכת הסכמים למכירת הרכב מול הרוכש וכד'. לפיכך, גם רכבים
34 אלו עוברים שינוי ייעוד לפחות מעת תחילתה של הפעילות העסקית האמורה
35 המתבצעת במערערות והיא אינה זכאית לדחות את רווח ההון אשר נוצר ממכירות אלו
36 בהתאם להקלה הקבועה בסעיף 96 לפקודה".
37



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16-01-45740 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-04-33906 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-03-36811 אלבר ציי רכב (ר.צ.) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 מהאמור בנימוקי השומה, עולה כי המשיב הגיע למסקנה שבשנות המס הרלבנטיות המערערת
2 קיימה פעילות העולה כדי עסק במכירת מכוניות במסגרת עסקאות המימוש. זאת, משום שמצא
3 שהיה למערערת מנגנון עסקי למכירת המכוניות ובכלל זה היא שיווקה את המכוניות, יצרה קשר
4 עם לקוחות פוטנציאליים, ניהלה משא ומתן עם הלקוחות, ערכה הסכמים למכירת הרכב ללקוחות.
5 בהסתמכו על הפעולות הנזכרות לעיל, טוען המשיב כי המכוניות הנמכרות בעסקת המימוש עוברות
6 "שינוי ייעוד" מרכוש קבוע למלאי עסקי.

7
8 6. המבחנים לסיווג הכנסה פירותית או הונית נקבעו בע"מ 9817/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח
9 תקווה (פורסם בנבו) (להלן: "עניין מגיד") וראה גם עניין אלדן. בהם: טיב ואופי הנכס - האם
10 מדובר בנכס השקעה לטווח ארוך (הוני) או נכס למסחר שוטף (פירותי), תדירות העסקאות -
11 עסקאות הנעשות תדיר (פירותי), היקף כספי גדול של העסקאות (פירותי), תקופת קצרה של החזקה
12 בנכס (פירותי) וההיפך, יעוד התמורה לרכישה שוטפת (פירותי) וההיפך, בקיאות ומומחיות
13 (פירותי), מנגנון ארגוני (פירותי), טיפוח והשבחת הנכס (פירותי). יחד עם זאת, ייתכנו מקרים בהם
14 חלק ממבחני העזר האמורים לא יהיו רלבנטיים או שלא יהיה בהם כדי מתן מענה חד משמעי. על
15 כן, נקבע בעניין מגיד:

17 "בסופו של דבר, הקביעה האם פעולה כלכלית כלשהי מהווה פעולה עסקית או הונית
18 נבחנת בכל מקרה ומקרה על פי נסיבות ועל פי מכלול המרכיבים של הפעולה. מבחן זה
19 הוא מבחן "גג" שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש
20 ההבחנה בין הון לפירות. כוונת הדברים היא לנסיבות מיוחדות במינן הכרוכות בעסקה
21 הנבדקת והמאפילות בחשיבותן על המבחנים האחרים. אף אם לכאורה על פי המבחנים
22 האחרים התגבשה תוצאה מסוימת, יכול מבחן "גג" זה לשנות את התוצאה. במסגרת
23 מבחן זה ניתן לבחון את כוונת הצדדים, נסיבות הרכישה, נסיבות המכירה וכיו"ב.
24 ראיית התמונה הכוללת חשובה במיוחד במצב בו חלק מהמבחנים מכוונים לקיומו של
25 "עסק" וחלק מעידים ההפך".

26
27 7. בעניין אלדן, נקבע כי: "כל עוד מיועד כלי-הרכב להשכרה נחשב הוא כנכס קבוע; ובשבו לחברה
28 והעברתו למגרשי המכירה משנה הוא את ייעודו והופך מלאי עסקי". המערערת כאן נתלות
29 באמירה זו וטוענת כי רכבים שאינם חוזרים למגרשי המכירה, אינם עוברים שינוי יעוד. טעון זה
30 מסבר לכאורה את האוזן. לטענת המערערת בעסקת מימוש בה הלקוח כלל אינו מחזיר למערערת
31 את המכונית, לא מתקיימות הנסיבות הנזכרות בעניין אלדן בגינן נקבע שהמכונית עוברת שינוי
32 יעוד. מהראיות שהוצגו נראה כי המכונית כלל לא מגיעה לידי המערערת קודם ובעת ביצוע עסקת
33 המימוש. נשאלת השאלה האם כל המוסכם בין הצדדים במסגרת הדיון כאן, ביחס למערך הארגוני
34 שהיה למערערת הכולל: עשרות סניפים, מאות עובדי מוסך ועוד, אינו רלבנטי לצורך סיווג
35 ההכנסה מעסקת מימוש. סיבור האוזן נובע מהטעון הפשוט שיש בו טעם לכאורה והוא כי אם אין
36 מכונית אין צורך בהכנת המכונית למכירה ובכל המערך העוסק בהכנה ומסירת המכונית לרוכש.
37 האמנם הפרסום הרב ומאמצי השיווק של המערערת אינם נוגעים לצי הרכבים שנמכר בדרך של
38 מימוש האופציות?





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16-01-45740 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-04-33906 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-03-36811 אלבר ציי רכב (ר.צ.) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1
2 8. הסכם הליסינג מורכב למעשה משלוש עסקאות: א. עסקת חכירה. ב. עסקת רכישה (אופציה). ג.
3 עסקת המשך חכירה (אופציה), ראה גם עדותו של מר יחיאל אלעזרא (ש' 1 ע' 23 וש' 5 ע' 113
4 לפרוטוקול הדיון מיום 17.10.2017). תנאי כל העסקאות האמורות נקבעו בהסכם הליסינג ובמידה
5 מסוימת הן תלויות זו בזו (אפשרויות הרכישה או המשך החכירה קמות רק לאחר סיום עסקת
6 החכירה וקיום כל תנאי עסקת החכירה (סעיפים 14 ו- 15 להסכם הליסינג).
7
8 אין מחלוקת שבתקופת עסקת החכירה, רואים את המכונת כרכוש קבוע של המערערות (ראה
9 סעיף 2 לנימוקי השומה מיום 20.4.2016). אמנם במסגרת עסקת המימוש מעבירות המערערות
10 ללקוח את הבעלות במכונת אולם מעדותו של מר יחיאל אלעזרא נמצא כי בפועל המכונת הייתה
11 ונותרה בידי הלקוח בתקופת החכירה ולאחריה (ש' 15 ע' 23 לפרוטוקול הדיון מיום 17.10.2017).
12 במצב דברים זה וככל שמדובר במכונות הנמכרות בעסקאות המימוש, היש בשלב כלשהו בידי
13 המערערות מלאי עיסקי? זאת, בשונה מהמקרה של מכירת מכונות לפרטיים שנדון בעניין אלדן,
14 שם נקבע כי עם העברת המכונת מהלקוח למגרש המכונות הופכת המכונת להיות מלאי עסקי.
15 מקובלת עלי עמדת המשיבים כי "במקרה של אופציות, מועד שינויי הייעוד הוא עם תחילתה של
16 הפעילות העסקית לשיווק ולמכירת אותם רכבים בדרך של מימוש האופציה", שינוי יעוד אינו
17 מצריך שינוי פיזי. הפקודה רואה בנכסים כמשנים את ייעודם מכוח הנסיבות הכוללות הקשורות
18 בהם. המעבר הפיזי אל מגשרי המכירות הוא אינדיקציה "קלה" לאבחנה ומקלה על קביעת העיתוי.
19 אלא שבחינת מכלול הפעילות של המערערות דעתי כדעת המשיבים. לא יכולה להיות מחלוקת לגבי
20 המומחיות של המערערות בתחום שוק הרכב. אין ספק שעומדות הן במבחן המומחיות והכישורים
21 של בעלות עסק למכירת רכבים. אני מתקשה לקבל כי אין למנגנון השיווק של המערערות, לפרסום
22 הרב שהן משקיעות, למוניטין שהן צברו במהלך השנים השפעה והשלכה על עסקאות המימוש.
23 במועד כריתת הסכם הליסינג, שעה שמוענקת האופציה לשוכר לרכוש את הרכב, מביאות
24 המערערות את מלוא כישוריהן בהכרת השוק. קביעת מחיר המימוש למשל, היא קביעה הנובעת
25 מהכרותן את השוק, את מחיריו, את שעור ירידת המחירים שבו, את עלויות המימון מול תשואת
26 ההחכרה ועוד. מכלול יכולות וכישורי המערערות במועד כריתת הסכם האופציה כעסק באות אז
27 לידי ביטוי. עסקת הליסינג היא בעלת שני רכיבים. רכיב החכירה ורכיב האופציה. הענקת האופציה
28 וקביעת תנאיה באה בגדר פעילות עסק, בשל ההיקף העצום של פעילות זו פעילות החולשת על אלפי
29 רכבים, בשל הכישורים והידע, בשל האמצעים והכלים (שמירת הרכבים במצב תקין והאחריות
30 שנוטלות על עצמם המערערות לאורך תקופת החכירה נועדה גם לשמירה על תשואה מדי שכירות,
31 שמירה על המוניטין שלהן בכלל וגם שמירה על הרכב שיישאר אטרקטיבי למועד שבו ניתן לממש
32 את אופציית המכירה. התמקדות בנקודת הזמן של מימוש האופציה בלבד, היא ניסיון להסית את
33 המבט ממכלול מנגנון העיסקי של המערערות. ישנה סינגריה מובנית בעסקי המערערות בין עסק
34 הליסינג ועסק המכירות. הפרדה נקודתית חוטאת לראיה נכונה והיא כי למערערות עסק למכירת
35 מכונות ועסק להשכרת מכונות בלטווח ארוך, ליסינג ומכירתן.
36



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16-01-45740 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-04-33906 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-03-36811 אלבר ציי רכב (ר.צ.) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

9. המערערות טוענות כי רוב הפעולות הצריכות למכירה שלא באמצעות מימוש האופציה (כאשר המכונות מוחזרות למגרשי המכירה) אינן צריכות לביצוע במסגרת עסקת המימוש וככל שבכל זאת נוקטות המערערות בפעולות שיווק כלשהן, רוב הפעולות נעשות בתקופת החכירה בעת שהמכונות מסווגות כרכוש קבוע. כך, ככל שניתן ליחס למערערות פעולות שיווק, פרסום משא ומתן וכריתת הסכם בקשר עם עסקת המימוש, מדובר בפעולות שנעשו עובר לכריתת הסכם הליסינג ובמסגרתו. מעדותו של מר יחיאל אלעזרא עולה כי: "לקוח שמתקשר ורוצה לממש את האופציה אז מבקשים ממנו להגיע, הוא משלם את מה שהוא צריך לשלם והרכב עובר לרשותו" (שם, ש' 19 ע' 23 וראה גם ע' 113). גם מר שלומי אטס, מנהל המחלקה הכלכלית באלבר, התייחס בעדותו לעסקת המימוש וכך העיד (ש' 20 ע' 147 לפרוטוקול הדיון מיום 24.1.2018):

"אחרי שהמכתב נשלח הלקוח בעקרון היה והוא החליט לממש את האופציה, והוא ממש את האופציה והוא יוזם את המימוש, והוא צריך עד 30 יום לקראת סיום העסקה, הוא צריך לדאוג להעביר את הכסף. היה והוא העביר כסף בסכום מימוש האופציה, מתקיים תהליך של מימוש אופציה, מודאים שהתקבל הכסף. היה והתקבל הכסף, מתבצעת חשבונית מכירה ללקוח ואחרי זה יש הסרת שעבוד שהתנהלה על ידי פקידה במחלקה שעשתה עוד אחת מיני הפעולות שעשתה..."

...
זה הסכם שהוא סגור, אני יודע למכור את הרכב יותר טוב, אבל לא היה לנו אינטרס לתת הנחות למכירת הרכב, אין הנחות, לא היה נוהל של מתן הנחות. לא היו הנחות. האופציה היא נקובה, היא נקבעת מראש, הלקוח יודע את האופציה, סכום ידוע. לא היו הנחות בנושא של מימוש האופציה.

...
לקוח לא היה צריך לחתום, הדברים האלה נמצאים כחלק מהסכם הליסינג...אין פה מה לחתום על הסכם חדש.

...
הרכב נשאר אצלו. אני לא יודע מה קורה עם הרכב, הרכב עצמו, כעקרון הוא ממשיך עם הרכב. לנו אין נגיעה לרכב, הוא סך הכל ממש את האופציה, מעביר תשלום, הרכב נשאר אצלו"

כפי שנאמר, טעון זה מסבר את האוון באשר הוא מניח כי הפעילות העיסוקית ככל שנעשתה עובר לחתימת הסכם החכירה ולאורך תקופת החכירה מתקיימת כאשר הרכבים מסווגים כרכוש קבוע. משכך המסקנה היא שאין ליחס אותן למועד מימוש האופציה. הנחה ומסקנה זו מוקשים בלשון המעטה. פער בין מועד פעילות עסקית בין מועד מימוש ומכירה אינו שולל כשלעצמו את קיומה של הפעילות העיסוקית או את אופיו של הנכס הנמכר כמלאי. טול לדוגמה חברת נדל"ן שלה דירות מרובות למכירה. החברה פועלת הן בתחום השכרת דירות והן במכירתן. הבה ניח כי חוזי הדירות המושכרות מכילים סעיף אופציה ובו מחיר מימוש הנקבע מראש או בדרך של מנגנון דינמי הנשען על מצב השוק במועד המימוש או דינמי. הניתן לומר כי עסקאות המימוש של אותה חברה אינן חלק מן העסק של מכירת הדירות? אם כך יאמר הרי זה פתח לתכנון מס שבו כל מוצר שניתן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16-01-45740 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-04-33906 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-03-36811 אלבר ציי רכב (ר.צ.) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 להשכירו לפרק זמן מסוים תוך הקניית זכות אופציה לרכישתו, לא יהווה מוצר זה מלאי עיסקי.
2 כלי נגינה, כלי בית, כלי גינה, מחשבים, מכשירי כושר ועוד ועוד כיד הדמיון הטובה, כל אילו ניתן
3 יהא תחילה להשיא מהן תשואה בדמות דמי שכירות תוך הענקת אופציה אטרקטיבית יותר או
4 פחות לרכישתם. האם בכל מקום שהנכס לא שב פיזית לידי החנות לצורך מכירה ניטל אופי הנכסים
5 כמלאי ואופי החנות כעסק מכירה? המערערות בזמן אמת, בעת הדיווח, לא סברו כך ובדין ואעמוד
6 על כך בהמשך.

7
8 אף אם יאמר, מה שאינו סביר לדידי, כי בביצוע עסקאות המימוש PER SE אין למערערות יתרון
9 או תועלת ממשית מהמערך הארגוני המשמש אותן למכירת מכוניות לפרטיים למעט המוניטין של
10 המערערות שנבנה הן מעסקאות הליסינג (ובכללן עסקות המימוש), והן מעסק מכירת המכוניות,
11 הרי שהבחינה הממוקדת רק למועד המימוש חוטאת לאמת והיא מלאכותית. יש ליתן משקל
12 למכלול, ל"מנגנון העסקי העצום למכירת רכבים" עליו מצביעים המשיבים (סעיף 6 לסיכומים).
13 עיסקת המימוש היא תולדה של עיסקת ההחכרה. היא לא בריאה ספונטנית שבאה לעולם יש מאין.
14 כל יכולותיהן ומאמציהן של המערערות במועד הולדת עסקת המימוש צריכות להבחן במועד זה על
15 מנת לבחון אם מכירות אילו הן חלק מעסקיהן. לאור המצגים העובדתיים שבחלקם הארי
16 מוסכמים, אין ספק שמדובר בעסק.

17
18 10. מהטבלה שצירפה אלבר לנימוקי הערעור, עולה כי בשנים הרלבנטיות מכרה אלבר מאות מכוניות
19 כל שנה במסגרת עסקאות המימוש משמע שגם מבחן היקף העסקאות והתמורה, מצביע על פעילות
20 עסקית, אין בידי לקבל כי עסקאות המימוש "נבלעות" בעסקאות החכירה. הן נכרתות באותו
21 מועד ומועד הכריתה הוא מועד בחינת היותן חלק מעסקיהן של המערערות. על כך יש להוסיף כי
22 תנאי עסקת המימוש נקבעו במסגרת הסכם הליסינג.

23
24 11. המעבר למגרשי המכירה הוא סממן חיצוני לשינוי היעוד שחל במכוניות אילו. סממן זה אינו חזות
25 הכל. מקום שבו מתקבלת הודעת מימוש האופציה חל במועד זה שינוי יעוד בנכס המכונית. כובעו
26 הפירוטי גובר. רוצה לומר במועד ההחכרה הרכב \ הנכס מקפל בחובו שני וקטורים: זרע של וקטור
27 פירוטי הנטמן בו בשעה שמוכנסת לעסקת החכירה אופצית רכישה של החוכר את הרכב וכן –
28 וקטור הוני של עץ המשיא פירות שהן דמי החכירה, דמי השכירות. לאורך תקופת החכירה הוקטור
29 ההוני הוא השולט בכיפה ומעניק לרכב או אופיו ההוני, במועד המימוש גובר באחת הוקטור
30 הפירוטי מתרחש שינוי היעוד והנכס\הרכב הופך למלאי. שינוי זה מתרחש בתום תקופת הליסינג
31 או במועד שניתן לממש את זכות הרכישה בין אם היא ממומשת בפועל (עסקאות המימוש) או הרכב
32 מוחזר למערערות ומובל אחר כבוד (ושטיפה ושיפוצים) למגרש המכירות.

33
34 12. טענת המשיבים אין להבחין בין שימוש נרחב במנגנון המכירות לצורך מכירת מכוניות לפרטיים
35 לבין שימוש מצומצם במנגנון האמור לצורך מכירת מכוניות בעסקאות המימוש, מקובלת עליי
36 ואינני מוצא שיש מקום להתערב בשקול דעת המשיבים בקביעתם זו.
37



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16-01-45740 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-04-33906 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-03-36811 אלבר ציי רכב (ר.צ.) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

13. לטענת המשיבים, אופן ההצגה והטיפול החשבונאי המיושם על ידי המערערות מעיד על שינויי הייעוד מרכוש קבוע למלאי עסקי וכלל המכירות מדווחות כמכירה של מלאי עסקי. עוד טוענים המשיבים, כי ביום 28.8.2012 נכרת בין המערערות הסכם (מוצג מש/1) לפיו העניקה אלבר ציי רכב (ר.צ.) בע"מ שירותי ניהול כלליים וכן שירותי ניהול ותפעול של הסכמי החכירה לאלבר א.פ. בע"מ, ולא הייתה בו הבחנה בין ערוצי המכירות.

לאופן בו דיווחו המערערות בדוחות החשבונאים על המכונניות שהוכרו במסגרת הסכמי הליסינג מהווה שיקול בקביעת סיווג ההכנסה ממכירת מכונניות בעסקאות מימוש. זאת אלא אם מוצא המשיב כי דיווח זה שגוי. בנסיבות המקרה כאן, נכון ליתן לאופן בו הוצגו המכונניות בדוחות החשבונאיים של המערערות משקל לא מבוטל. באשר בזמן אמת קודם לפיתוח התזה המאבחנת בין מכירות ממגשרי המכירות למכירות בעסקות המימוש, סברו המערערות על יועציהן כפי שדווח בדוחות החשבונאים מטעמן. אופן הצגת המכונניות בדוחות החשבונאיים של המערערות תואם לממצאים העובדתיים ולמסקנותיי דלעיל.

אשר להסכם שנכרת בין המערערות (מוצג מע/1) מדובר בהסכם המתייחס למתן שירותי ניהול למכלול הפעילות של אלבר א.פ. בע"מ לרבות תפעול הסכמי החכירה ומכירת הרכבים. הסכם זה דומה לממצאי המשיבים ומסקנותיהם ומחזק אותם.

מכירה לסוחרים

14. במקרה של מכירה לסוחרים אמת המידה (אשר הראינו לעיל שהיא חיצונית ואינה קונקלוסיבית) שנקבע בעניין אלדן מתקיימת וכמו שנקבע בעניין אלדן ביחס למקרה של מכירה לפרטיים עם החזרת המכוננית המוכרת למגרש המכונניות של המערערות משתנה ייעוד המכוננית למלאי עסקי. בכך מצטמצם עד מאוד ההבדל בין עסקת מכירה לסוחרים לעסקת מכירה לפרטיים שנדונה והוכרעה בעניין אלדן. מהראיות שהוצגו בפני עולה כי למערערות מנגנון למכירת רכבים לסוחרים, בכלל זה מערך לקבלת המכוננית מהחוכר, בדיקת המכוננית, ניתובה למסלול מכירה לסוחרים, העברת המכוננית למגרש המכונניות המיועד למכירה לסוחרים, העברת המכוננית לסוחר ומתן אשראי, ולאור המבחנים שנקבעו בעניין מגיד לצורך סיווג הכנסה, מכירת המכונניות לסוחרים היא בעלת אופי פירותי.

15. לתמיכה בטענותיהן העידו המערערות את מר יוני טל, סוחר מכונניות שרכש מהמערערות מכונניות. על אף ניסיונו של מר טל לשוות לרכישת המכונניות מהמערערות נופך של עסקה ללא צורך במנגנון, או היערכות מצד המערערות: "יושבים עושים עסקה שלום על ישראל" (ש' אחרונה ע' 186 לפרוטוקול הדיון מיום 14.2.2018), אישר מר טל שהמערערות החזיקו מגרש מכונניות ייעודי למכונניות המיועדות למכירה לסוחרים (שם, ע' 187) כך גם אישר מר יחיאל אלעזר (ש' ע' 19



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16-01-45740 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-04-33906 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-03-36811 אלבר ציי רכב (ר.צ.) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 לפרוטוקול הדיון מיום 17.10.2017), עוד אישר מר טל כי המערערות מכינות קובץ של המכוניות
2 למכירה (שם, ע' 189), וכן אישר כי נציג המערערות מר שמעון אלעזרא, ניהל משא ומתן עם
3 הסוחרים (שם, ע' 190). לציין, כי מר שמעון אלעזרא לא זומן לעדות על ידי המערערות.
4
5 16. על אלה, יש להוסיף את ההיקף הגדול של מכירת מכוניות לסוחרים בכל אחת מהשנים הרלבנטיות
6 למעט שנת 2012, המצביע אף הוא על אופי מסחרי. אמנם בחקירתו העיד מר יחיאל אלעזרא
7 שהמערערות לא משביחות את המכוניות המיועדות למכירה לסוחרים (שם, ש' 12 ע' 18)
8 ובסיכומיהן ניסו המערערות לצמצם את מנגנון המכירה לסוחרים בטענה שמדובר במנגנון של איש
9 אחד הפועל במגרש המהווה גם חניה למכוניות העובדים, אלא שכאמור מר שמעון אלעזרא אשר
10 לכאורה שימש כמנגנון יחיד לא זומן על ידי המערערות לעדות ומחדל זה פועל לרעתן. לכך יש
11 להוסיף, כי לצורך הכנת המכוניות לסוחרים היה על המערערות למיין את המכוניות שהתקבלו
12 חזרה מהחוכרים (גם אם במסגרת עסקת הליסינג), לאחסן אותן במרכזים ייעודיים, לרכז מראש
13 מאגר סוחרים ופרטים על הסוחרים, להודיע לסוחרים הפוטנציאליים על קיום המכוניות גם אם
14 כמענה לפניות הסוחרים, לקבוע את תנאי המכירה (שיעור ההנחה), להתקשר עם הסוחרים בהסכם
15 (מוצג מע/4), למסור לסוחרים את המכוניות ולקבוע תנאי אשראי. דהיינו, המערערות החזיקו
16 מנגנון למכירת מכוניות לסוחרים הדורש בקיאות וידע, וגם אם מדובר במנגנון מצומצם יחסית, די
17 בו כדי ללמד שמכירת המכוניות לסוחרים מהווה פעילות עסקית פירותית. כך אין גם להתעלם
18 ממכלול כישוריהן ניסיוןן והכרותן את השוק של המערערות.
19
20 עוד אוסיף, כי טענות המערערות לפיה ועדות אשראי לסוחרים אינן מתכנסות כעניין שבשגרה,
21 המעקב אחרי תשלומי הסוחרים אינו מצריך יותר מ"לחיצת כפתור" במחשב וניתוב המכוניות הוא
22 בגדר "טייס אוטומטי", אף אם הן נכונות אינן יכולות לסייע למערערות. משום שמדובר במנגנון
23 עסקי המיוחד למכירה לסוחרים ובכך יש כדי לתמוך עוד יותר באופי המסחרי של המכירה
24 לסוחרים.
25
26 17. הצדדים טענו לעניין הוראות הסכמי המכירה בין המערערות לבין הסוחרים (מוצג מע/4) ואף טענו
27 באשר למהות עסקת מכירת המכוניות לסוחרים, לאופן תשלום התמורה והאחריות למכוניות
28 הנמכרות, אולם לאור ההלכה שנקבעה בעניין אלדן די באמור עד כאן, כדי לשכנע אותי שמכירת
29 המכוניות לסוחרים על ידי המערערות, בתקופה הרלבנטית, בוצעה במישור הפירותי, ועל כן, איני
30 רואה צורך להידרש לטענות האמורות.
31
32 הפסד מגניבה ואובדן
33
34 18. לטענת המשיב, יש לסווג את ההפסד מגניבות ואובדן כפי שדיווחו המערערות דהיינו, כהפסד הונני.
35 לטענתו, אירועי הגניבה והאובדן אירעו בתקופה בה סווגו המכוניות כרכוש קבוע, ובהתאם קבע
36 המשיב את עמדתו בין אם בכך נוצר למערערות הפסד ובין אם בכך נוצר למערערות רווח מאחר
37 וביטחה את הרכבים. מוסיף המשיב וטוען כי בשלב בו אירעו הגניבה והאובדן טרם הוחלט לשנות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16-01-45740 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-04-33906 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-03-36811 אלבר ציי רכב (ר.צ.) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 את ייעוד המכונניות. מוסיף המשיב וטוען כי בניגוד לטענת המערערת, בעתיד ניתן יהיה לקזז את
2 הפסדי ההון שנוצרו לה מגניבות ואובדן בהתאם להוראות סעיף 92 (ב) לפקודה, כנגד רווחי הון
3 שיהיו לה בעתיד.
4
5 19. לטענת מערערת 1 (להלן: "המערערת"), לאורך שנות המס סיווגה את ההפסדים בגין גניבת רכבים
6 ואובדן מוחלט כהפסדים הוניים משום שעמדתה הייתה שכלל מכירותיה הן הוניות ועל כן לא
7 ייחסה חשיבות לסיווג ההפסד. אולם משנקבע בעניין אלדן שההכנסה ממכירות המכונניות לאחר
8 תקופת ההחכרה היא הכנסה פירותית ומשנקבע על ידי המשיב כי בפועל כל הכנסה ממכירה של
9 מכוננית אחרי החכרה היא הכנסה פירותית, באופן שאינו מאפשר למערערת קיזוז ההפסד מגניבות
10 ואובדן, עומדת המערערת על הסיווג המדויק של ההפסד מאובדן וגניבה כהפסד פירותי הניתן
11 לניכוי כנגד הרווח ממכירת מכונניות, אחרת יוטל על המערערת מס בגין "רווח שכלל לא נצמח
12 בידה" כאשר מחד יעמדו הפסדי הון בשל האובדן והגניבה ומאידך אין למערערת כל רווחי הון
13 הניתנים לקיזוז מנגד כולל ממכירת המכונניות מאותה פעילות.
14
15 לטענת המערערת, ההפסדים מגניבה ואובדן נוצרו במהלך תקופת הליסינג וההחכרה והם הפסדים
16 פירותיים הניתנים לניכוי כנגד הכנסותיה מעסקי הליסינג וההחכרה ו/או הכנסותיה ממכירת
17 מכונניות ללקוחות פרטיים המהוות הכנסות מעסק בידיה. מוסיפה המערערת וטוענת כי משסיווג
18 המשיב את ההכנסה ממכירת מכונניות כהכנסה מעסק היה עליו לסווג את "ההפסד ממכירת
19 הרכבים כהפסד פירותי".
20
21 לטענת המערערת יש להקביל בין ההכנסה ממכירת מכונניות שעברו אובדן מלא לסוחרים לבין
22 ההפסד מאובדן מלא ובמקרה שייקבע כי הכנסה ממכירת מכוננית שעברה אובדן מלא היא הכנסה
23 פירותית יש לקבוע שגם האובדן הוא הפסד פירותי. לטענת המערערת כך גם לגבי ההקבלה בין
24 ההפסד מאובדן לבין ההכנסה מעסקאות המימוש.
25
26 כן טוענת המערערת כי הפסד מגניבה ואובדן מותר בניכוי כהפסד שוטף כחלק מהסיכונים הכרוכים
27 בהפעלת עסק של ליסינג והשכרה, מכוח הוראות סעיף 17 לפקודה.
28
29 עוד טוענת המערערת כי ההפסד מגניבה ואובדן הוצגו כמכירות מפעילות רגילה בחשבונאות
30 ובהעדר הוראה מפורשת הקובעת שיש לסטות מכללי החשבונאות דיני המס עוקבים אחר
31 החשבונאות, ובהתאם הפסד מגניבה ואובדן מהווה הפסד שוטף פירותי.
32
33 לטענת המערערת ההפסד שנוצר מגניבה ואובדן שווה ערך לפרמיה שהייתה המערערת משלמת על
34 ביטוח המכונניות ופרמיה זו הייתה מותרת בניכוי.
35
36 לבסוף ולחילופין טוענת המערערת כי אפילו יימצא כי הפסד מגניבה ואובדן הוא הפסד הון ניתן
37 היה לנכות אצת ההפסד מכוח הוראות סעיף 27 לפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16-01-45740 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-04-33906 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 16-03-36811 אלבר ציי רכב (ר.צ.) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1
2
3
4
5
6
7
8
9

20. טענות המערערת בעניין זה מקובלות עלי. יציאת המכוניות מידי המערערת בדרך גניבה כמוה כמכירה וכיוון שנקבע כי כלל המכירות של המערערת הן של מלאי עיסקי ולא של נכס הון הרי שעובר ל"מכירה" כפוייה בדרך של גניבה שינו הרכבים את סיווגם מנכס הון למלאי עיסקי. עוד מקובל עלי ההסבר שהוסבר בידי המערערת באשר לאופן הדיווח של המכירות. אופן הדיווח היה קונסיסטנטי עם עמדת המערערת באשר להיות הרכבים מסווגים כנכס הון. עתה משנקבע כי מדובר במכירות של מלאי עסקי יש להתייחס אל האבדן מגניבות כמו גם לרווח ככל שיש כזה בשל פיצוי ביטוחי, כהפסד או הכנסה מעסק.

10
11
12

סוף דבר

13
14
15
16
17
18
19
20

בהתחשב במחלוקות שמסרו הצדדים להכרעת בית המשפט, נקבע בזאת כדלהלן:

- א. ההכנסה של המערערת, בשנות המס שבערעורים, ממכירת מכוניות בעסקאות מימוש, מהווה הכנסה פירותית.
- ב. ההכנסה של המערערת, בשנות המס שבערעורים, ממכירת מכוניות לסוחרים, מהווה הכנסה פירותית.
- ג. ההפסד שהיה למערערת 1, בשנות המס שבערעור, מגניבה ואובדן, מהווה הפסד פירותי.

21
22
23

המערערת ישאו ביחד ולחוד בהוצאות המשיב ובכלל זה בשכר טרחת עורך דין בסך של 63,000 ₪. כשאני מביא בכלל חשבון לעניין זה את מספר ימי הדיונים ואת תוצאת הערעורים.

24
25
26
27

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים
ניתן היום, כ' תמוז תש"פ, 12 יולי 2020, בהעדר הצדדים.


מגן אלטוביה, שופט

28
29
30
31
32
33
34

