



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-17 האחים ברזני (1974) בעמ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-17 54659 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

1
2

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערער ע"מ 17-02-17 54727
המערער ע"מ 17-02-17 54659
האחים ברזני (1974) בע"מ
אפריים ברזני
ע"י ב"כ עו"ד בעז ברזלי ועו"ד גלי ליבוביץ

נגד

המשיב
פקיד שומה ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

3
4

פסק דין

5

6

7

לפניי שני ערעורים שהדיון בהם אוחד, של חברה משפחתית ושל בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחי החברה (נישום מייצג), על שומות מס הכנסה לשנות המס 2010-2013.

8

9

10

רקע עובדתי

11

12

1. האחים ברזני (1974) בע"מ (להלן: "המערערות") היא חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"). בשנות המס שבצו לא הייתה למערערות כל פעילות עסקית.

13

14

15

16

מר אפרים ברזני (להלן: "אפרים") הוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחי המערערות. על כן, הכנסות או הפסדי המערערות נחשבים כהכנסותיו או כהפסדיו של אפרים כ"נישום מייצג", כאמור בסעיף 64א לפקודה.

17

18

19

20

2. המערערות מחזיקה במניותיהן של חברות רומניות, כמפורט להלן:

21

דבש פייננס ס.ר.ל. – בשיעור של 50%.

22

יהלום אינוסטמנט ס.ר.ל. – בשיעור של 50%.

23

טל פייננס ס.ר.ל. – בשיעור של 50%.

24

רימן אינוסטמנט ס.ר.ל. – בשיעור של 100%.

25

(להלן יחד: "החברות הרומניות")

26



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727 האחים ברזני (1974) בעמ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

3. מר מנשה ברזני, אחיו של אפרים (להלן: "מנשה ברזני"), משמש כמנהל של החברות הרומניות. בנוסף, מייצג מנשה ברזני את המערערת באסיפה הכללית ובדירקטוריון של החברות הרומניות.
4. בדוחות הכספיים של החברות הרומניות רשומות הלוואות לזמן קצר שניטלו מהמערערת, בסך כולל של כ-2 מיליון אירו (להלן: "ההלוואות"). בכל אחת משנות המס שבצו רשמו החברות הרומניות הוצאות ריבית בגין ההלוואות, חלקן בשיעור שנתי של 5% וחלקן בשיעור שנתי של 8%.
- תנאי ההלוואות פורטו בביאורים לדוחות הכספיים של כל אחת מהחברות הרומניות. כך, למשל, בביאור 5 לדוחות הכספיים של חברת דבש פיננס ס.ר.ל. לשנת 2013, נרשם כדלקמן (בתרגום חופשי מרומנית):
- "חוזי הלוואות נושאים ריבית, הם לתקופה של פחות משנה, והם לאנשים לישויות משפטיות רומניות ולזרים כדלקמן... חוזה מספר 3 מ-25.02.2008, המלווה האחים ברזני (1974) בע"מ, בסך של 144,327 אירו (647,263 ליאו לפי שער 4.4847 ליאו/אירו), הריבית היא 5% לשנה... ריבית לשלם בסך של 88,850 אירו (398,466 ליאו לפי שער 4.4847 ליאו/אירו), בהתאמה 70,679 ליאו, היא הלוואה נלוות לטווח קצר בליאו ובמטבע המפורט לעיל...".**
5. לכל אחד מהדוחות הכספיים של החברות הרומניות, החתומים על ידי מנשה ברזני, צורפה הצהרת מנהל לפיה מנשה ברזני נושא באחריות על עריכת הדוחות הכספיים ומצהיר כי הם משקפים באופן נאות את מצבן הכספי.
6. בדוחות הדירקטוריון של החברות הרומניות, עליהם חתום מנשה ברזני כמייצג המערערת, נרשם במפורש כי כל התחייבויותיהן של החברות הן התחייבויות שוטפות.
7. במאזני המערערת מוצגות ההלוואות כהשקעה בשטרי הון בסכום כולל של כ-11.2 מיליוני ₪. בביאור 3 לדוחותיה הכספיים של המערערת צוין כי "החברה השקיעה בשטרי הון שהונפקו על ידי חברות מוחזקות ברומניה. שטרי ההון אינם נושאים ריבית והצמדה לתקופה של לפחות חמש שנים".
8. בשונה מהחברות הרומניות, המערערת לא רשמה הכנסות ריבית ו/או הפרשי הצמדה בגין ההלוואות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727-17 האחים ברזני (1974) בעמ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659-17 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

9. במהלך דיוני השומות נמסרו מסמכים הנושאים את הכותרת "שטר הון", עליהם חתומות החברות הרומניות (להלן: "שטרי הון"). עיון בשטרי הון ובכרטסת הנהלת החשבונות של המערערת, מלמד כדלקמן:
- שטרי הון כתובים בעברית ונקובים בש"ח.
 - בשנת 2007 העבירה המערערת סך של כ- 6.5 מיליוני ₪ לחברות הרומניות. שטרי הון בגין סכומים אלה הונפקו רק ב- 01.01.2010.
 - במהלך השנים 2009-2012 העבירה המערערת כספים נוספים לחברות הרומניות בסכומים זניחים יחסית. סכומים אלה הגדילו את סכום ההשקעה בשטרי הון במאזני המערערת, אף על פי שלא הונפקו בגינם שטרי הון בפועל.
10. בחוות הדעת של רואה החשבון המבקר על דוחותיה הכספיים של המערערת לשנות המס שבצו, כלולה הסתייגות ביחס להשקעת המערערת בחברות הרומניות, כדלקמן: "השקעות בחברות מוחזקות מוצגים לפי העלות ולא על פי שיטת השווי המאזני... כמו כן, לא קבלנו דוחות כספיים מבוקרים של החברות המוחזקות...."
11. בתאריך 20.08.2015, במסגרת דיוני השומה בשלב א', שלח משרד רו"ח ברזלי ושות', המייצג את המערערת (להלן: "משרד רו"ח ברזלי") מכתב למשיב בו נטען כדלקמן: "מבירור של מר ברזני עולה כי בניגוד לדעתו ולהוראתו, נרשמו הוצאות ריבית בדוחות הכספיים של החברות הרומניות בגין שטרי הון. נציין כי מר מנשה ברזני, מתוקף היותו מנהל הורה לרו"ח הרומני לתקן את הדוחות הכספיים...".
- באופן דומה נטען בסעיף 2.10 להשגה על השומות לפי מיטב השפיטה כי "רק במסגרת הדיון בתיק התברר למנהלי החברה כי הרישום בדוחות ברומניה נעשה באופן שגוי שאינו תואם את הסיכומים. בהיוודע נתון זה נתנה החברה הוראה למנהל החשבונות המקומי לתקן לאלתר את הטעות ולשקף נכונה את מצב ההלוואות המובטחות בשטרי הון שאינם נושאים ריבית....".
12. במסגרת דיוני השומה בהשגה דרש המשיב לקבל את העתקי הדוחות המתקנים שהוגשו לרשויות המס ברומניה. בתגובה נאמר על ידי משרד רו"ח ברזלי כי ברומניה לא ניתן להגיש דו"ח מתקן על שנים עברו ועל כן התיקון הנדרש ייעשה בדוחות שיוגשו לשנת המס 2016. עוד נאמר למשיב כי הדוחות לשנת 2015 הוגשו ללא התיקון האמור.
13. בתאריך 15.09.2016 העביר משרד רו"ח ברזלי למשרד המשיב מכתב רשמי מרו"ח יצחק ברקוביץ, רואה החשבון של החברות הרומניות (להלן: "רו"ח ברקוביץ"). בסעיף 4.b למכתב זה נרשם כדלקמן (בתרגום חופשי מאנגלית):



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727 האחים ברזני (1974) בעמ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

- 1
2 "הכספים נרשמו בהתחייבויות כהלוואה, יחד עם הריבית הצבורה על הכספים
3 שכבר הועברו. על פי ההסכמים, שתוקנו בנספחים: 'החל מהאחד בינואר 2009,
4 הכספים המועברים והכספים הנוספים שאולי יועברו גם כן, יישאו ריבית אשר
5 לנותן ההלוואה יש זכות לקבלה אם ורק כאשר ההשקעה בחברות תניב רווחים'.
6 ההסכמים הראשוניים (ברומניה) חתומים על ידי הישות הישראלית, תקפים
7 לתאריכים 2007-2008 וכוללים ריבית ברירת מחדל לשנה, ככל הנראה מסיבות
8 כלכליות ובשל מחיר העברה...".
- 9
10 14. בתאריך 14.11.2016 נערך דיון שומות בהשתתפות משרד רו"ח ברזילי ורו"ח ברקוביץ.
11 במהלך הדיון הבהיר רו"ח ברקוביץ כי בהסכמי ההלוואות המקוריים נכתב במפורש כי
12 ההלוואות יישאו ריבית (להלן: "הסכמי ההלוואות"). לדבריו, בשנת 2008 – לאחר שהתברר
13 למערערת כי השקעתה בחברות הרומניות גורמת להפסדים – נוספו נספחים להסכמי
14 ההלוואות, בהם נקבע כי החל מ-1.1.09 הריבית על ההלוואות תירשם כנגד יתרת החו"ז של
15 המערערת בספרי החברות הרומניות, ותשולם בפועל רק אם יהיו בהן רווחים.
16 באותו הדיון, הסביר רו"ח ברקוביץ שהוחלט לדווח ברומניה על ההלוואות כעל הלוואות לזמן
17 קצר נושאות ריבית, מכיוון שסיווגן כהלוואות לזמן ארוך או כהלוואות שאינן נושאות ריבית,
18 היה גורם לפתיחת ביקורת ע"י משרד האוצר הרומני.
- 19
20 **השומות וטענות הצדדים בתמצית**
- 21
22 15. על פי השומה הראשית שהוצעה למערערת, קבע המשיב כי אין לקבל את טענת המערערת,
23 לפיה היא השקיעה בשטרי הון שאינם נושאי ריבית או הפרשי הצמדה, שכן המערערת נתנה
24 הלוואות לחברות הרומניות, בגינן נצברו לזכותה הכנסות מימון בשנות המס שבצו. נקבע
25 בשומות כי המערערת לא דיווחה על הכנסות מימון מהריבית שנקבעה בהסכמי ההלוואה,
26 למרות שברומניה החברות דיווחו על הוצאות מימון. על כן נזקפה למערערת הכנסה מריבית
27 לפי סעיף 4(2) לפקודה.
- 28
29 16. במסגרת השומה בצו נקבעה שומה חלופית, על פיה, על שטרי ההון שהנפיקה המערערת חל
30 סעיף 85א' לפקודה והיה על המערערת לזקוף הכנסות ריבית בהתאם לתנאי השוק. משלא
31 עשתה כן, קבע זאת המשיב בשומה בצו. לצורך קביעת תנאי השוק התבסס המשיב על חוות
32 דעת של מחלקת מחירי העברה ברשות המיסים.
- 33
34 17. במסגרת סיכומיו, טען המשיב, כי נוכח ירידת שערי החליפין בשנים 2010, 2012 ו- 2013
35 נוצרו למערערת הוצאות בגין הפרשי שער שליליים בגין ההלוואות ובהתאם לפסק דין של
36 בית המשפט העליון שניתן לאחר הליכי השומה, הפרשי שער שליליים אינם מותרים בניכוי



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727 האחים ברזני (1974) בעמ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 כהוצאה ומשום כך, התבקש בית המשפט להגדיל את השומה בהתאם לסמכותו על פי
2 הפקודה.
3
4 18. במסגרת השומות בו הטיל המשיב על המערערת קנס גרעון ונטען מטעמו כי המערערת לא
5 הוכיחה כי היא לא התרשלה בהגשת הדוחות .
6
7 19. בשומה שיצאה לאפרים נקבע כי בשומות בצו שהוצאו למערערת נקבע כי המערערת חייבת
8 בהכנסות מימון בגין ההלוואות לחברות הרומניות בסכומים הבאים :
9
10 שנת 2011 : 1,101,202 ₪.
11 שנת 2012 : 670,192 ₪.
12 שנת 2013 : 396,886 ₪.
13
14 הואיל ואפרים הוא "הנישום המייצג" במערערת לפי סעיף 64א' לפקודה, יחשבו הכנסות
15 המימון במערערת כהכנסותיו של אפרים ויחויבו בשיעור מס שולי בהתאם לסעיף 125ג(ד)
16 לפקודה. כמו כן, הוטל קנס גרעון על פי סעיף 191 לפקודה.
17
18 20. לטענת המערערת, ההסכמים הרומניים נעשו בטעות וכאשר התגלתה הטעות בשנת 2015,
19 המערערת פעלה לתיקונה ואכן הטעות תוקנה. נטען כי יש להתעלם מההסכמים השגויים
20 שנערכו ברומניה ולקבל את שטרי ההון במלואם. לחילופין, נטען כי ההסכמים ברומניה
21 שנערכו בשנים 2007-2008 אינם תקפים לשנות המס נשוא הערעור 2010-2013.
22
23 21. עוד טענה המערערת כי במקרה של חבות במס, יש להתיר לה לקזז את ההפסד שנוצר לה
24 (לשיטת המשיב) בשנת 2010 בסך של 830,012 ₪ מול הרווחים שנצמחו לה (לשיטת המשיב)
25 משנת 2011 ואילך.
26
27 22. ביחס לשומה החלופית, נטען על ידי המערערת, בין היתר, כי יש לחשב את הריבית הנדרשת
28 לפי סעיף 85א' לפקודה במסגרת טווח ריבית שבין 2.05% ובין 4.55%.
29
30 23. ביחס לבקשת המשיב להגדלת השומה נטען על ידי המערערת כי הבקשה מבוססת על טענה
31 שכלל לא הייתה חלק מהדיון השומתי ולא נתנה לה הזדמנות נאותה לטעון כנגד עמדת
32 המשיב.
33
34 24. בכל הנוגע לקנס הגרעון נטען כי מנהל המערערת לא ידע על הטעות ברומניה ועל הסתירה בין
35 הדוחות של החברות. נטען כי אם לא תתקבל עמדת המערערת, הרי שתיגרם לה "תאונת מס"



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727 האחים ברזני (1974) בעמ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

1 קשה והיא תיאלץ לשלם מס על ריבית רעיונית שמעולם לא קיבלה וגם לא ביקשה לקבל ודי
2 ב"עונש" זה.

3
4 25. לטענת אפרים בערעורו, מאחר והמערערת לא חייבת בהכנסות מימון בגין השקעותיה
5 בחברות הבנות הרומניות, הרי שאין מקום לחיבו בגין הכנסות אלה.

7 דיון והכרעה

8
9 26. דרך הילוכנו תהיה כדלקמן: תחילה נדון בשומה הראשית שהוצאה למערערת. לאחר מכן,
10 תדון השומה החלופית בה חויבה המערערת. בהמשך תידון טענת קיזוז ההפסדים הרלבנטית
11 לשומה הראשית ובקשת המשיב להגדלת השומה. לבסוף, תידון המחלוקת בנוגע לקנס
12 הגרעון.

14 השומה הראשית – הלוואות או השקעה הונית

15
16 27. לטענת המערערת, שטר הון הוא מכשיר מימוני שכיח להשקעת כספים והיא התכוונה להלוות
17 כספים לחברות הבנות ברומניה אך ורק במסגרת כלי זה. נטן כי המערערת וחברות הבנות
18 הרומניות מעולם לא התכוונו שהלוואות הבעלים תישא ריבית בפועל או ריבית רעיונית
19 כלשהי. מטרת השקעת הכספים ברומניה הייתה רכישת קרקעות לשם בנייה עתידית.

20
21 28. בדוחות הכספיים של החברות ברומניה רשומות הלוואות לזמן קצר שניטלו מהמערערת. בכל
22 אחת משנות המס שבצו רשמו החברות הרומניות הוצאות ריבית בגין הלוואות (בשיעורים
23 של 5% ו- 8%). תנאי הלוואות פורטו בביאורים לדוחות הכספיים של כל אחת מן החברות
24 הרומניות. לדוחות הכספיים הנ"ל, החתומים על ידי מנשה ברזני, צורפה הצהרת מנהל, לפיה
25 ברזני נושא באחריות על עריכת הדוחות הכספיים ומצהיר כי הם משקפים באופן נאות את
26 מצבן הכספי. בדוחות הדירקטוריון של החברות הרומניות לשנים 2010-12, עליהם חתום
27 ברזני כמייצג המערערת, נרשם במפורש כי החברות רשמו הוצאות ריבית בגין הלוואות שנטלו
28 לטווח קצר.

29
30 29. בשונה מהחברות הרומניות, המערערת לא רשמה בספריה הכנסות ריבית או הצמדה בגין
31 הלוואות. במאזניה, הציגה המערערת את הלוואות כהשקעה בשטרי הון בסכום כולל של
32 11.2 מיליון ₪. בביאור 3 לדוחותיה הכספיים של המערערת צוין כי "החברה השקיעה בשטרי
33 הון שהונפקו על ידי חברות מוחזקות ברומניה. שטרי ההון אינם נושאים ריבית והצמדה
34 לתקופה של לפחות 5 שנים". שטרי ההון שנמסרו למשיב בשלב דיוני השומה כתובים עברית
35 ונקובים בש"ח ועליהם חתומות החברות הרומניות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727 האחים ברזני (1974) בעמ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

1 לטענת המערערת, הדוחות לשנים 2010-13 נערכו על ידי מנהל החשבונות הרומני ללא בדיקה .30
2 ובשיטה של "טיס אוטומטי". עוד נטען כי מהדוחות הכספיים של החברות ברומניה עולה
3 שהריבית נקבעה באופן שרירותי על ידי מנהל החשבונות ולא על פי בקשת החברות הרומניות
4 וכי ברזני חתם על אישור הדוחות מבלי לבחון מה כתוב בהסכמי הלוואה ומה הופיע בדו"ח,
5 והכל מתוך אמון במי שניהל את השקעות המערערת ברומניה, מר ארבוב ז"ל. רו"ח יצחק
6 ברקוביץ, שהעיד מטעם המערערת, התייחס לאופן החתימה על ההסכמים ברומניה (עמ' 55-
7 56 לפרוטוקול):

8
9 "ת. ברומניה הפרקטיקה היא כזאת, ובמיוחד בשנים האלה. עכשיו, אני לא הייתי
10 בשנים האלה, מה שאני אומר זה הערכה לפי קריאת הניירת, לפי הצורה של
11 הניירת, לראות איך נערכה הלוואה. היה מגיע כזה דבר, היה מגיע כסף לבנק, הבנק
12 היה אומר - רבותי, הגיע כסף תכינו הסכם הלוואה. מנהל החשבונות או איש
13 הקשר מכין הסכם, בפרקטיקה 98 אחוז עושים את זה לטווח הקצר, וזה למה - אם
14 אתה עושה לטווח הארוך, מעל 11 חודש או נגיד 12 פחות או פלוס יום, אתה צריך
15 ללכת לבנק הלאומי הרומני ולדווח לצורך סטטיסטי, מנהלי החשבונות מעדיפים
16 לא לדווח, למה - זה עוד ניירת, זה עוד בלגן, לעמוד בתור, שמה כל דבר זה תור, אז
17 בפרקטיקה הוא ממלא, מחתים או לא מחתים, לפעמים גם לא מחתים, ומעביר את
18 זה לבנק".

19
20 ברזני העיד כי נתן במר ארבוב ז"ל אמון מלא ולכן לא בדק את המסמכים עליהם חתם. להלן .31
21 עדותו בהקשר זה (עמ' 27 לפרוטוקול):

22
23 "ש: מה הוא ישראלי במקור?
24 ת: ישראל.
25 ש: ישראלי במקור?
26 ת: כן.
27 ש: אז הוא יודע עברית.
28 ת. הוא יודע עברית, רומנית, אנגלית, טורקית, אני יודע, כמה שפות הוא יודע.
29 ש. יפה, אז הוא בקלות הוא יכל להגיד לך מה, היית שואל אותו מה כתוב בהסכם.
30 ת: שאלתי, אמר לי הכל.
31 ש: הוא יכל לתרגם לך אותו.
32 ת: הוא לא תרגם.
33 ש: למה לא תרגם? ביקשת תרגום?
34 ת: לא.
35 ש: לא?"



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727-17 האחים ברזני (1974) בעמ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659-17 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

1 ת: כי אם נתתי בו אמון מלא לכל הלב אז זה מה שעשיתי, לא שלחתי סתם כסף
2 באוויר".

3
4 .32 מעדות זו עולה כי איש הקשר ברומניה היה דובר עברית והוא ענה על שאלותיו של ברזני
5 ("שאלתי, אמר לי הכל"). בנסיבות אלה, קיים קושי לקבל את עדותו של ברזני, בדבר אי
6 הידיעה על היות ההלוואות נושאות ריבית. קבלת טענה של אי ידיעת החותם על מה חתם
7 היא דבר חריג ביותר ואיני סבור כי ניתן לקבלה בנסיבות שהוכחו. המערערת נמנעה מלהביא
8 לעדות את מנהל החשבונות הרומני ועל פי הפסיקה אי הבאת עד רלבנטי, בהעדר הסביר אמין
9 וסביר לכך, פועלת לחובתו של בעל הדין שנמנע מלהשמיעו, ומקימה חזקה עובדתית לחובתו,
10 לפיה דין ההימנעות כדין הודאה בדבר, שאילו הובאה אותה ראיה, הייתה פועלת לחובתו
11 (ע"א 8382/06 כורש בוטח נ' דוד כהן (26.8.12); ע"א 7183/09 עזבון המנוח בולוס חורי נ'
12 מנהל מקרקעי ישראל (4.4.12)). לאור האמור, אין בידי לקבל את טענת המערערת בנוגע לכך
13 שהמסמכים שנחתמו ברומניה לא שיקפו בזמן אמת את מה שהוצהר בהם.

14
15 .33 זאת ועוד, המערערת הסתמכה על הייעוץ שקיבלה בארץ בכל הנוגע לשטרי ההון (עדות ברזני
16 בעמ' 12 לפרוטוקול), אולם מעדותו של רו"ח ברקוביץ מטעם המערערת עלה במפורש כי
17 ברומניה הכלי של "שטר הון" אינו מוכר כלל (עמ' 53 לפרוטוקול, שורות 9-1):

18
19 "ש: שבעצם ברומניה אין כזה דבר שנקרא שטרי הון,

20 ת: נכון.

21 ש: שזה גם פרקטיקה וגם בדין אין שטרי הון.

22 ת: [מהנהן] כן.

23 ש: זאת אומרת שלפי הפרקטיקה והדין ברומניה אי אפשר להנפיק שטרי הון,
24 מבחינה משפטית גם אפילו.

25 ת: לא מכירים את המושג הזה.

26 ש: אז המושג שקיים זה הלוואות?

27 ת: יש שני מצבים – או שזה הלוואה או שזה הון".

28
29 כמו כן, שטרי ההון שהוצגו כתובים בעברית והסכומים הרשומים בהם נקובים בש"ח, בעוד
30 שההלוואות שניתנו הועברו ביורו (עמ' 14 לפרוטוקול, שורות 20-21).

31
32 העולה מן האמור הוא כי ברומניה לא קיים מושג הנקרא "שטר הון" ובנסיבות אלה לא ברור
33 כיצד החברות הרומניות הנפיקו שטרי הון בתמורה לכספים שהועברו אליהן על ידי
34 המערערת.



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727 האחים ברזני (1974) בעמ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

1 העובדה כי שטר הון אינו כלי מוכר ברומניה, יכולה להסביר מדוע מסמכים אלה נערכו
2 בעברית והסכומים בהם נרשמו בש"ח, שכן מסמכים אלה היו בלתי רלבנטיים מבחינת הדין
3 הרומני והרשויות שם.

4
5 34. המסקנה העולה מכל האמור לעיל, היא שאין לקבל את טענות המערערת בדבר טענת נגררת
6 מצד מנהל החשבונות ברומניה ובדבר אי ידיעה של החותם (ברזני) על מה הוא חותם. העובדה
7 שהריבית ההסכמית לא שולמה בפועל למערערת, אינה שוללת את עמדת המשיב, שקבע כי
8 מדובר בהלוואות נושאות ריבית, עליה היה על המערערת לדווח ולשלם מס.

השומה החלופית - סעיף 85' לפקודה

9
10
11
12 35. במסגרת השומה בצו נקבעה שומה חלופית על בסיס הוראות סעיף 85' לפקודה, העוסק
13 בעסקאות בין לאומיות בהן מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים שהשפיעו על
14 מחיר הנכס או השירות שניתן בעסקה. להלן הוראות הסעיף:

15
16 "85א. (א) בעסקה בין-לאומית שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים
17 מיוחדים שבשלהם נקבע מחיר לנכס, לזכות, לשירות או לאשראי, או שנקבעו
18 תנאים אחרים לעסקה, באופן שהופקו ממנה פחות רווחים מאשר היו מופקים
19 בנסיבות העניין, אילו נקבעו המחיר או התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים
20 מיוחדים (להלן – תנאי השוק), תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס
21 בהתאם.

22 (ב) לעניין סעיף זה –

23 "אמצעי שליטה" ו"יחד אחר" – כהגדרתם בסעיף 88;

24 "אשראי" – לרבות כל חוב;

25 "יחסים מיוחדים" – לרבות יחסים שבין אדם לקרובו, וכן שליטה של צד אחד
26 לעסקה במשנהו, או שליטה של אדם אחד בצדדים לעסקה, במישרין או בעקיפין,
27 לבד או יחד עם אחר;

28 "שליטה" – החזקה, במישרין או בעקיפין, ב – 50% או יותר באחד מאמצעי
29 השליטה ביום אחד לפחות בשנת המס;

30 "קרוב" – כהגדרתו בסעיף 76(ד).

31
32 ס"ק (ו) מחריג מהוראות הסעיף הלוואות מסוימות. לענייננו רלבנטיות הוראות סעיף (ו)(1),
33 בהן נקבע כדלקמן:

34
35 "ו(1) הוראות סעיף זה לא יחולו על הלוואה שהיא אחת מאלה:

36 (א) הלוואה שמתקיימים בה כל אלה:



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727 האחים ברזני (1974) בעמ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 (1) מקבל ההלוואה הוא חבר בני אדם בשליטתו של נותן ההלוואה;
2 (2) ההלוואה אינה צמודה למדד כלשהו ואינה נושאת ריבית או תשואה
3 כשלהי; לעניין זה לא יראו את שער המטבע כמדד, לגבי הלוואה שניתנה
4 במטבע מדינת התושבות של מקבל ההלוואה;
5 (3) ההלוואה איננה ניתנת לפירעון לפני תום תקופה של חמש השנים
6 ממועד נתינתה;
7 (4) פירעון ההלוואה נדחה בפני התחייבויות אחרות וקודם רק לחלוקת
8 נכסים לבעלי המניות בפירוק;
9 (ב) שטר הון או איגרת חוב שהנפיק חבר בני אדם, בתנאים הקבועים בפסקה(5)
10 להגדרת "נכסים קבועים" שבתוספת ב' לחוק תיאומים בשל אינפלציה, עד יום
11 כ"ח באדר א' התשס"ח (5 במרס 2008), שהיו נכס קבוע בידי המלווה ביום כ"ב
12 בטבת התשס"ח (31 בדצמבר 2007), או שהיו נכס קבוע בידי המועד החל בתקופה
13 שמיום כ"ג בטבת התשס"ח (1 בינואר 2008) עד יום כ"ח באדר א' התשס"ח (5
14 במרס 2008), אילו הוראות חוק תיאומים בשל אינפלציה היו חלות לגבי אותה
15 תקופה".
16
17 36. הטענה המרכזית של המערערת היא כי על המשיב להתעלם מהריבית הנקובה בהסכמי
18 ההלוואה ולקבוע את החיוב במס על בסיס תנאי השוק, כאילו התבצעו עסקאות ההלוואה
19 בין צדדים שלא מתקיימים ביניהם יחסים מיוחדים. נטען כי חוות הדעת מטעם המשיב שגויה
20 מיסודה ועל כן יש לדחות אותה. לטענת המערערת, לגבי רוב התקופה, המומחה מטעם
21 המשיב לא איתר נתוני השוואה וכי טעה באימוץ ריבית קבועה ולא משתנה, בעוד שחוות
22 הדעת מטעם המערערת מבוססת על חקר ריבית שוק מהימן, תוך התחקות אחר הריבית
23 המשמשת כריבית עוגן בבנקים בעולם (ריבית הליבור).
24
25 37. בחנתי את חוות הדעת מטעם המערערת, שניתנה על ידי מר אבנר גפני, שותף ומנהל בחברת
26 ברזלי ייעוץ כלכלי ועסקי (2008) בע"מ, וכן את חוות הדעת מטעם המשיב, שניתנה על ידי
27 רו"ח רוני רדושינסקי, מפקח ראשי במחלקת מחירי העברה ברשות המיסים. מסקנת חוות
28 הדעת של האחרון הייתה כי הריבית הראויה על כל אחת מההלוואות צריכה הייתה להיות
29 לכל הפחות בגובה תשואות האג"ח של הממשל הרומני ביום מתן ההלוואה, בטווח שבין
30 4.55% ובין 6.51%. מסקנת חוות הדעת של הראשון הייתה כי טווח הריביות המבטא עסקה
31 במחירי שוק הוא בין ליבור + 1.6% ובין ליבור + 1.82%, במונחי יורו.
32
33 38. לאחר בחינת חוות הדעת הנ"ל באתי לכלל מסקנה כי יש להעדיף את חוות הדעת מטעם
34 המשיב, על פני חוות הדעת מטעם המערערת. להלן טעמי למסקנה זו. ראשית, המומחה
35 מטעם המערערת יצא מנקודת הנחה כי כל ההלוואות ניתנו בשנים 2007-8 (עמ' 5 לפרוטוקול,
36 שורות 21-23), בעוד שברור כי בשנים 2009-15 ניתנו הלוואות בסכומים משמעותיים לחברות



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727 האחים ברזני (1974) בעמ' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 הרומניות (עדות ברזני בעמ' 20 לפרוטוקול, שורות 13-21). המומחה מטעם המערערת לא
2 בדק, אפוא, את תנאי השוק בשנים המאוחרות, בהן הונפקו שטרי הון חדשים, אשר החליפו
3 שטרי הון קודמים (ראו פירוט בסיכומי המשיב בסעיף 54). המומחה מטעם המערערת לא בחן
4 את שווי הבטוחות (הקרקות ברומניה) והאם חלה ירידת ערך במהלך הזמן, אשר יש לה
5 השפעה על גובה הריבית של ההלוואה, בהשתנה גובה הסיכון. שנית, המומחה מטעם
6 המערערת התבסס על ריבית הליבור, שהיא ריבית משתנה מדי יום, בעוד שבדוחות
7 הכספיים של החברות הרומניות הוצהר כי ההלוואות ניתנו בריבית קבועה וכך אף
8 העיד רו"ח ברקוביץ, מטעם המערערת (עמ' 56-57 לפרוטוקול). שלישית, חוות דעת
9 המומחה מטעם המערערת מבוססת על מרווח מסוים ביחס לריבית הליבור המבוסס
10 על גוש האירו, בהתאם לנתוני הנפקת אג"ח של כלל המדינות בגוש זה. המומחה
11 הסכים בחקירתו הנגדית כי יש שוני בשיעורי הריבית בין המדינות השונות בתוך גוש
12 האירו (עמ' 7 לפרוטוקול, שורות 24-28) ולמרות זאת הוא נמנע מבדיקת שיעור
13 הריבית ברומניה. לעומתו, המומחה מטעם המשיב התבסס על נתוני ממשלת רומניה
14 ואף הניח כי נתוני דירוג החוב של החברות הרומניות זהה לדירוג החוב של ממשלת
15 רומניה, שהיא הנחה המקלה עם המערערת. רביעית, המומחה מטעם המערערת
16 התבסס על נתונים של חברת Markit Group, המבוסס על נתוני חברות בעלות דירוג
17 ממוצע עד גבוה מאוד (עמ' 8 לפרוטוקול, שורות 8-12), מבלי לבדוק את דירוג האשראי
18 של החברות הרומניות (עמ' 4 לפרוטוקול, שורות 2-5).
19
- 20 39. המסקנה העולה מן המקובץ היא כי ככל שסעיף 85 לפקודה חל על המקרה, חישוב
21 המס צריך להיעשות לפי ריבית על פי תנאי השוק, בטווח שמצא המומחה מטעם
22 המשיב, דהיינו, בין 4.55% ובין 6.51%.
- 23
- 24 40. לטענת המערערת, חל בעניינה החריג הקבוע בסעיף 85א(ו)(1)(א) לפקודה, שכן מדובר
25 בהלוואה שמתקיימים בה כל ארבעת התנאים הקבועים בהוראה זו. המשיב סבור כי
26 שניים מארבעת התנאים החייבים להתקיים על מנת שההלוואות תוחרגנה מתחולת
27 ההוראה אינם מתקיימים. שני התנאים הם התנאי השני (ההלוואה אינה צמודה למדד
28 ואינה נושאת ריבית) והרביעי (פירעון ההלוואה נדחה מפני התחייבויות אחרות וקודם
29 רק לחלוקת נכסים לבעלי המניות בפירוק). נדון להלן בשתי סוגיות אלה.
30



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727 האחים ברזני (1974) בעמ' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

1 בכל הנוגע לתנאי השני (הלוואה שאינה צמודה למדד ואינה נושאת ריבית), טען המשיב
2 כי למערערת זכות משפטית לתבוע ריבית בגין ההלוואות בהתאם להסכמי ההלוואות
3 (בגובה 5% או 8%). בטענה זו יש קושי, שכן לפי השומה הראשית, אכן מדובר
4 בהלוואות נושאות ריבית ואז אין תחולה לסעיף 85א, שכן תנאי ההלוואה מביאים
5 לכך שלא הופקו פחות רווחים מאשר היו מופקים בעסקה שאין בה יחסים מיוחדים
6 בין הצדדים. השומה החלופית יוצאת מנקודת הנחה שמדובר בעסקה ללא ריבית
7 והצמדה עקב השפעת היחסים המיוחדים, ולכן נקודת המוצא היא שמתקיים התנאי
8 השני.

9
10 בכל הנוגע לתנאי הרביעי (פירעון ההלוואה נדחה מפני התחייבויות אחרות), טען
11 המשיב כי בחינת נוסח שטרי ההון מלמד שאין בהם כל התחייבות לפירעון נדחה של
12 שטרי ההון. לטענת המערערת, עצם כתיבת המילים "שטר הון" על גבי מסמך
13 ההלוואה, מגדיר את המסמך ככתב התחייבות נדחה מפני התחייבויות אחרות ואין
14 חשיבות להעדר המילה "נדחה" בנוסח השטרות. המערערת גם מפנה להגדרת המונח
15 "שטרי הון" בסעיף 1 לצו הבנקאות (רישוי) (בנק לקידום עסקים), תשנ"ז-1997,
16 הקובעת כך:

17 "שטרי הון" – כל אחד מאלה:

- 18 (1) כתבי התחייבות נדחים הניתנים להמרה במניות, אם בנסיבות העניין סביר
19 שיומרו;
20 (2) כתבי התחייבות נדחים אחרים שהתקופה הממוצעת לפרעונם היא 5 שנים
21 לפחות מיום הוצאתם, בסכום העומד לפרעון שנתיים לפחות מיום החישוב".
22

23 יש מספר קשיים בקבלת פרשנות המערערת. ראשית, מדובר בחריג שקבע המחוקק
24 לכלל הקבוע בסעיף 85א לפקודה. על הנושים, הטוען לתחולת החריג, הנטל להוכיח
25 את התקיימותו. במערכת ההסכמית שבין נותן ההלוואה (המערערת) ומקבלי
26 ההלוואה (החברות הרומניות) אין אזכור לכך שמדובר בכתבי התחייבות נדחים. מכאן
27 שנתר ספק בעיני אם עלה בידי המערערת להוכיח כי מדובר בהלוואות שפירעונן
28 יידחה מפני התחייבויות אחרות. שנית, במידה והחברות הרומניות היו מגיעות להליכי
29 חדלות פירעון מבלי שההלוואות למערערת סולקו, והמערערת הייתה דורשת את
30 פירעון החוב ברומניה, למדנו מפי ר"ח ברקוביץ כי המושג שטר הון לא מוכר בדין
31 הרומני וספק אם היה ניתן תוקף להתחייבות לפרוע את ההלוואה כהתחייבות נדחית



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727-2017 האחים ברזני (1974) בעמ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659-2017 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

1 מפני תשלום חובות אחרים. שלישית, מטרת החקיקה של ס"ק ו(1) שבסעיף 85א
2 לפקודה הייתה להחריג מן הכלל המורה על חיוב במס של עסקה בינלאומית בין צדדים
3 בעלי יחסים מיוחדים, בהתאם למס שהיו משלמים צדדים זרים זה לזה, הלוואות של
4 חברות אם לחברות בנות שמתקיימים בהם תנאים שיבטיחו כי מדובר בשטרי הון על
5 כל היבטיו. כאשר נותר ספק, כמו במקרה שלפנינו, אם מתקיים אחד ההיבטים של
6 עסקת שטר הון, לא יחול החריג לכלל, והכלל הקבוע בסעיף 85א לפקודה יחול גם על
7 הלוואה העומדת בחלק מן התנאים הנדרשים על פי החריג.

8

44.

9 בפי המערערת טענה נוספת, לפיה יש להחריג אותה מן הכלל שבסעיף 85א לפקודה,
10 מכוח תחולת ס"ק(ו)(1)(ב), שעניינו שטר הון או אגרת חוב שהנפיקה חברה. לטענת
11 המשיב, אין תחולה לחריג זה משתי סיבות: ראשית, אין מדובר בשטר הון, לאור אי
12 הכרת הדין הרומני במושג זה. שנית, חריג זה דורש כי שטר ההון יונפק עד ליום
13 5.3.2008 ולא לאחר מכן. את הטענה הראשונה איני משוכנע שיש לקבל, שהרי בשומה
14 החלופית יוצא המשיב מנקודת הנחה כי ההלוואות אינן נושאות ריבית או הצמדה
15 ומנקודת מבט "ישראלית", להבדיל מ"רומנית", אפשר לראות במסמכים שהנפיקה
16 המערערת "שטרי הון" או לפחות מוכן אני להניח כך, לצורך דיוננו בחריג המפורט
17 בס"ק (ו) (1)(ב) של סעיף 85א לפקודה. לעומת זאת, את הטענה השנייה של המשיב אני
18 סבור שיש לקבל. התברר במהלך שמיעת הראיות כי מרבית שטרי ההון שהונפקו בשנת
19 2007 פקעו והונפקו במקומם שטרי הון חדשים. בסיכומי המשיב נערך ביחס לכל אחת
20 מהחברות הרומניות פירוט של שטרי ההון החדשים, אשר החליפו את שטרי ההון
21 הקודמים משנת 2007, למעט ארבעה שטרי הון שהונפקו לפני 5.3.2008 ולא הוחלפו
22 בחדשים.

23 סעיף קטן (ו)(1)(ב) מתייחס על פי לשונו למועד הנפקת שטר ההון ולא למועד ההלוואה
24 המקורי. מכאן, שכאשר הונפקו שטרי הון חדשים בשנת 2010, אין תחולה לחריג
25 המפורט בס"ק (ו)(1)(ב). זוהי המסקנה המתבקשת מעדותו של ברזני בחקירתו הנגדית
26 (עמוד 20 לפרוטוקול, שורות 13-21):

27 "ש. איך מינימום 5 שנים אם כתוב כאן עד 2010, "אך לא לפני 2020".

28 ת. אבל הוא חידש את זה, זה לא נשאר.

29 ש. אה הוא חידש את זה?

30 ת. בוודאי.

31 ש. בעצם אם, בוא נעשה רגע סדר בדברים כי ראיתי את זה גם,



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727-2017 האחים ברזני (1974) בעמ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659-2017 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 ת. נו,
2 ש. בהתחלה היו ל-2007,
3 ת. אוקיי,
4 ש. עד 2010, ואז תסכים איתי, אני מפנה אותך בסוף... האלה,
5 ת. להסכים או לא להסכים אני לא יודע.
6 ש. שנייה, שנייה, בוא נראה, אני זורם איתך. תראה, אנחנו רואים בהתחלה
7 היו שטרי הון עד 2007 ואז משרד ברזילי כנראה הכין שטרי הון חדשים, אני
8 מפנה ל-22'א', אדוני. אנחנו רואים בעצם שטר הון של חברת רימון חדש מ-
9 2010, תאריך הנפקה 2010,
10 ת. הוא חידש את זה.
11 ש. הוא חידש את זה, בעצם שטרי ההון הראשונים שהיו עד סוף 2010
12 התבטלו,
13 ת. ...
14 ש. התוקף שלהם והוא עשה שטרי הון חדשים ב-2010?
15 ת. בדיוק. כן"
16
17 זאת ועוד, כפי שעולה מדוחותיה הכספיים של המערערת, במהלך השנים 2009-2012
18 הועברו על ידה כספים נוספים לחברות הבת ברומניה, שהגדילו את סכום ההשקעה
19 בשטרי ההון, אך לא הוצגו שטרי הון בגין העברות אלה. לגבי אותן העברות, לא ניתן
20 לקבל כי מתקיים החריג שבסעיף קטן (ו)(1)(ב) וביחס אליהן יחול הכלל שבסעיף 85א'
21 לפקודה, המאפשר לחייב במס ריבית רעיונית שתחושב בהתאם לתנאי השוק.
22
23 קיזוז הפסדים
24 45. לטענת המערערת, היה על המשיב להתיר לה לקזז את ההפסד שנוצר לה בשנת 2010
25 מול הרווחים שנצמחו לה (לשיטת המשיב) משנת 2011 ואילך.
26
27 46. סוגיית קיזוז ההפסדים עלתה במהלך דיוני השומה, כפי שעולה מפרוטוקול הדיון
28 מיום 14.11.16 (נספח י"ב לתצהיר המפקחת שרה ציפורי, עמ' 8, שורה 5), וצוינה
29 בפירוט הנימוקים לקביעת השומה בצו מיום 26.1.17 (צורפו כנספח להודעת הערעור
30 מיום 26.2.17):



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727-2017 האחים ברזני (1974) בעמ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659-2017 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 "20. יובהר כי בהתאם להוראות הפקודה ובהתאם לפסיקה, הוצאות המימון,
2 נטו, בשנת 2010 מהוות הפסד מימון שמקורו בסעיף (4)2 לפקודה ועל כן לא
3 יותרו בקיזוז בחברה ו/או בתיקו האישי של הנישום בשנה זו ו/או בשנים
4 שלאחריה".
- 5 טענה זו חזרה על ידי המשיב בסעיף 20 להודעה המפרשת את נימוקי השומה לשנות המס
6 2010-2013. המערערת פירטה בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור את השגותיה לגבי קביעה
7 זו:
- 8
- 9 "41. המערערת טוען כי גם טענת המשיב, שהמקור של הוצאות המימון נטו לשנת
10 2010 הוא בסעיף (4)2 לפקודה, ולכן אין להתיר את ההפסד שנבע בשנה זו מירידת
11 שער חליפין בקיזוז בחברה ו/או אצל הנישום בשנה זו/או בשנים הבאות היא שגויה
12 וחסרת בסיס.
- 13 42. המערערת טוען כי גם אם וככל שתקבל טענת המשיב, כולה או חלקה, ביחס
14 לשומה הראשית, ויקבע כי יש למסות את ההשקעה בגין ריבית רעיונית וכי
15 למערערת יש הוצאות מימון בשנת 2010, אזי המערערת טוען לחילופין בלבד, כי
16 הוצאות מימון של המערערת לשנת 2010 מקורם בסעיף (1)2 לפקודה, שכן מדובר
17 בעסק שכל עיסוקו, פעילותו ויגיעתו בהשקעות, ועל כן יש להתירו בקיזוז בחברה
18 ו/או בתיקו האישי של הנישום, בשנים שלאחריה".
- 19
- 20 47. לענייננו רלבנטי סעיף 29 לפקודה הקובע כך:
- 21 "על אף האמור בסעיף 28, על הפסד שמקורו מחוץ לישראל, יחולו הוראות
22 אלה:
- 23 (1) (א) הפסד שהיה לתושב ישראל מחוץ לישראל בשנת המס ושאינו
24 היה רווח היה חייב במס כהכנסה פסיבית, יקוזז כנגד הכנסה
25 פסיבית חייבת מחוץ לישראל, ואולם הפסד מדמי שכירות מהשכרת
26 בנין שמקורו בפחת, יותר בקיזוז גם כנגד רווח הון במכירת אותו בנין;
27 לעניין סעיף זה, 'הכנסה פסיבית' – הכנסה מריבית, מהפרשי
28 הצמדה, מדיבידנד, מדמי שכירות או מתמלוגים, שאינה הכנסה
29 מעסק או ממשלח יד;
- 30 (ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת המס, כאמור בפסקת
31 משנה (א) יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו
32 ויקוזז כנגד ההכנסה הפסיבית החייבת שהופקה מחוץ לישראל



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727 האחים ברזני (1974) בעמ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 באותן שנים, ובלבד שאם ניתן היה לקזז את ההפסד באחת השנים,
2 לא יותר לקזזו בשנה שלאחריה ואולם הפסד מדמי שכירות מהשכרת
3 בנין שמקורו בפחת, המועבר משנים קודמות, יותר בקיזוז גם כנגד
4 רווח הון במכירת אותו בנין;".
- 5
- 6 בהתאם להוראות אלה, מדובר בהפסד שנוצר למערערת, הפסד מימון ברומניה,
7 שמקורו מחוץ לישראל (על פי סעיף 4 א(5) לפקודה, ביחס לריבית, שם נקבע כי המקום
8 בו הופקה ההכנסה, הוא מקום מושבו של המשלם) ואילו היה רווח היה חייב כהכנסה
9 פסיבית. אין מחלוקת כי ההכנסות של המערערת מריבית (רעיונית, אותה זקף המשיב
10 למערערת), והפרשי שער מוגדרים כהכנסה פסיבית.
- 11
- 12 המשיב קיזז את ההפסד שנוצר מהפרשי שער בכל אחת משנות המס בהן הייתה ירידה .48
13 בשער החליפין לפי סעיף 29(1)א לפקודה, אולם הוא לא התיר למערערת להעביר את
14 סכום ההפסד שלא קוזז, לשנים הבאות, למרות האמור בסעיף 29(1)ב לפקודה.
15 בנקודה זו איני מקבל את עמדת המשיב ולדידי, המערערת זכאית כי סכום ההפסד
16 שלא קוזז בשנת 2010 יועבר לשנים 2011 ואילך. העובדה שבקשת המערערת לתיקון
17 ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור לא נדונה עקב איחור בהגשתה, אינו משנה
18 תוצאה זו, לאור העובדה כי הטענה הועלתה בסעיף 41 להודעה המפורשת, הגם
19 שנטענה באופן כללי.
- 20 סוגיית תחולת סעיף 29 לפקודה היא שאלה משפטית טהורה ואין מניעה כי אתייחס
21 אליה על פי העובדות המצויות לפניי, בוודאי בשים לב לטענת המערערת בסעיף 41
22 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור. הגישה בעבר הייתה כי בית המשפט לא יפסוק
23 על סמך עילה השונה מזו אשר נטענה בכתב התביעה, אולם כיום מקובל כי כאשר
24 התובע הציג את כל העובדות המגבשות את עילת התביעה, אין תביעתו נדחית "רק
25 משום שלא נתן לעילה את "הכותרת המשפטית" המתאימה ולא הפנה לחוק שממנה
26 נובעת זכות תביעתו" (ע"א 8023/16 לילך נוזית ארביב אור נ' ג'נאח (20.8.19) פסקה
27 9; ע"א 6157/08 אסמאעיל נ' מילאדי (5.9.11) פסקה 10; ע"א 7183/13 ברק נ' דלתא
28 קפיטל גרופ בע"מ (12.7.15) פסקה 15). לא הכותרת המשפטית לעילת התביעה היא
29 הטענה הבהרה והתייחסות מבראשית בכתב התביעה, אלא העובדות המקימות עילה
30 זו (ע"א 794/86 החברה המרכזית לשיכון ולבנין בע"מ נ' פינק (1990)).



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727 האחים ברזני (1974) בעמ' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

1 באחת הפרשות אף התיר בית המשפט העליון להעלות טענה משפטית לראשונה
2 בערעור (עילה לפי חוק עשיית עושר ולא במשפט), אשר לא נטענה כלל בערכאה
3 הדיונית: ע"א 442/85 משה זוהר ושות' נ' מעבדות טרבנול בע"מ, פ"ד מד(3) 661, 686
4 (פסקה 10).

5 בנסיבות אלה, ולאור האבחנה בין עילה משפטית (אזכור של סעיף 29 לפקודה) ובין
6 טענות עובדתיות שהוכחו, אין מניעה להכיר בתחולת סעיף 29 לפקודה על העובדות
7 שהוכחו.

8 הבקשה להגדלת השומה הראשית

9 .49 לטענת המשיב בסיכומיו, לנוכח ירידת שער החליפין בשנים 2010, 2012 ו-2013 נוצרו
10 למערערת הוצאות בגין הפרשי שער שליליים בגין ההלוואות לחברות הרומניות.
11 בסיכומי המשיב נכתב כי הוא פעל באופן המיטיב עם המערערת והכיר בהוצאות אלה
12 לצורך חישוב המס. נטען כי ההכרה בהוצאות בגין הפרשי השער הביאה לתוצאה כי
13 בשנת 2010 נוצרו למערערת הפסדים ואילו בשנים 13-2012 הוקטנו ההכנסות מריבית.
14 נטען כי קביעה זו של המשיב התבססה על כך שבעת הוצאת השומה טרם ניתן פסק
15 הדין בע"א 1038/17 אור שרה בע"מ נ' פ"ש למפעלים גדולים (6.5.18) (להלן: "עניין
16 אור שרה"). לטענת המשיב, בעניין אור שרה נקבעה הלכה לפיה הפרשי שער שליליים
17 בגין פיקדון אינם מותרים בניכוי כהוצאה כלל, בניגוד להפרשי שער בגין הלוואה אשר
18 שימשה להשגת הכנסה.

19
20 .50 לטענת המשיב, רשאי בית המשפט הדין בערעור מס להגדיל את השומה, בהתאם לסעיף
21 156 לפקודה, לצורך תפקידו לדאוג כי השומה תהיה שומת אמת. נטען כי בעת הוצאת
22 השומה בצו, הסוגיה בה אנו עוסקים טרם הוכרעה בבית המשפט העליון ובהתאם לכך,
23 נקט המשיב בגישה מקלה. עוד נטען, כי מאחר וכיום המצב המשפטי ברור, בית
24 המשפט רשאי להפעיל את סמכותו ולהגדיל את השומה.

25
26 .51 לאחר הגשת סיכומי המשיב, הגישה המערערת התנגדות בכתב לבקשה להגדלת
27 השומה. נטען כי מדובר בהרחבת חזית שאין להתירה. לטענת המערערת, הסמכות
28 הקבועה בסעיף 156 לפקודה מתייחסת למסגרת המחלוקת הקיימת בין הצדדים ולא
29 לבקשה להגדלת השומה עקב טענות חדשות של המשיב, החורגות מנימוקי השומה,
30 המהווים את הבסיס לערעור.



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727 האחים ברזני (1974) בעמ' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

- 1
- 2 52. המשיב בתגובתו להתנגדות המערערת להרחבת חזית טען כי המערערת היא זו
3 שהרחיבה חזית, בבקשתה להכיר בקיזוז ההפסד שנוצר בשנת 2010 כנגד ההכנסות
4 משנת 2011 ואילך. נטען כי המערערת הסתמכה בסיכומיה על הנטען בהודעה
5 המפרשת את נימוקי הערעור (בדבר הפסד שמקורו בעסק), בעוד שבסיכומיה טענה
6 המערערת כי מדובר בהפסד פסיבי הניתן לקיזוז. עמדת המשיב היא, אפוא, כי כאשר
7 המערערת הרחיבה את חזית המחלוקת בסיכומיה, היא אינה יכולה להעלות טרזניה
8 כלפי המשיב, אשר ביקש להגדיל את השומה בהתאם לפסיקה שניתנה לאחר הגשת
9 הערעור (עניין אור שרה).
- 10
- 11 53. במחלוקת הנוגעת לבקשת הגדלת השומה, דעתי היא כי אין לקבל את עמדת המשיב.
12 אין ספק כי בדיוני השומה העלתה המערערת את סוגיית קיזוז ההפסדים, כאמור
13 לעיל; כי בנימוקי השומה פורטה עמדת המשיב; וכי בהודעה המפרשת את נימוקי
14 הערעור העלתה המערערת השגות על קביעת המשיב. משום כך, לא ניתן לעשות גזירה
15 שווה בין העלאת הטענה בסיכומי המערערת ובין בקשת המשיב להגדלת השומה.
16 המשיב נקט בגישה מקלה בהוצאת השומה לפי שיקול דעתו, הגם שבית המשפט
17 המחוזי בתל אביב קיבל את עמדתו בפסק הדין מיום 25.9.16 (עליו הוגש הערעור
18 בעניין אור שרה). הגם שטרם נפסקה הלכה בבית המשפט העליון, המשיב יכול היה
19 לנקוט גישה מחמירה, לאחר שעמדתו התקבלה על ידי בית המשפט המחוזי בפרשת
20 אור שרה (כב' השופט מ' אלטוביה), במידה וסוגיה זו הייתה עולה בכתבי הטענות,
21 אשר תוחמים את המחלוקת. איני סבור כי ניתנה למערערת הזדמנות נאותה להביע
22 את עמדתה ולטעון את טענותיה בצורה סדורה ומפורשת, במסגרת המקצועית של
23 דיוני השומה.
- 24
- 25 54. ב"כ המשיב הפנה לחקירתה הנגדית של המפקחת ציפורי בעמ' 142-147 לפרוטוקול,
26 ביחס לאי ההכרה בהפסד שנוצר בשנת 2010 בקיזוז בשנים הבאות, על פי סעיף 29
27 לפקודה. בחקירתה הודתה המפקחת כי לא נתנה דעתה להוראת סעיף 29 לפקודה
28 בדיוני השומה, מפני שהמערערת לא העלתה את הטענה המבוססת על סעיף 29 בדיוני
29 השומה (עמ' 46, שורות 21-10).
- 30



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727 האחים ברזני (1974) בעמ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 בעניין אור שרה מדובר היה בחברות משפחתיות אשר החזיקו בפיקדונות צמודים
2 למט"ח אשר הניבו הכנסה מרבית.
- 3 פקיד השומה באותו מקרה התנגד לקיזוז הפרשי השער כהפסד או כהוצאה מול
4 ההכנסה מריבית וגישתו אומצה על ידי בית המשפט המחוזי. בית המשפט העליון דחה
5 את הערעור בסוגיה זו, בציינו כי נקודת המוצא לדיון היא הפסיקה בעע"מ 7486/14
6 **בראל נ' מדינת ישראל – רשות המסים** (27.7.16), אשר קבעה כי ריבית והפרשי
7 הצמדה (הכוללים גם הפרשי שער) הם מקורות שונים, אף ששני מקורות אלה
8 משתייכים לקטגוריה של מקורות הכנסה פסיביים לפי סעיף 2(4) לפקודה. בית
9 המשפט העליון קבע כי הפרשי שער אשר פטורים ממס, ככלל, אינם מהווים הוצאה
10 הניתנת לניכוי במישור הפירותי (פסקה 15).
- 11 באשר לקיזוז הפסד בגין הפרשי שער, נקבע (פסקה 17) כי מאחר וריבית והפרשי
12 הצמדה (לרבות הפרשי שער) הינם שני מקורות שונים, הם אינם ניתנים לקיזוז לפי
13 סעיף 28 לפקודה (שם).
- 14 בענייננו, מדובר בפרשות סעיף 29 לפקודה, אשר מאפשר קיזוז הפסד שמקורו מחוץ
15 לישראל, על אף האמור בסעיף 28 לפקודה, כנגד הכנסה פסיבית ומשום כך, איני
16 משוכנע כי ההלכה בעניין אור שרה ישימה לענייננו. מכל מקום, לא ניתנה למערערת
17 הזדמנות נאותה ומלאה להתמודד עם הטענה כי יש מקום להגדיל את השומה. לאור
18 כל האמור, מסקנתי היא שאין להיעתר לבקשת המשיב להגדיל את השומה כפי
19 שנקבעה בשומה המקורית.
- 20 קנס גרעון
- 21 במסגרת השומה בצו חייב המשיב את המערערת בקנס גרעון נוכח התרשלותה בהגשת
22 הדוחות לשנות המס 2010-13, בהתאם לסעיף 191 לפקודה. נטען כי המערערת לא
23 הוכיחה כי היא לא התרשלה בהגשת הדוחות.
- 24
- 25 57. לטענת המערערת, קנס גרעון נועד למקרה שבו נישום יודע שהינו אוחז בדיעה בעלת
26 סיכויים קלושים להתקבל ולמרות זאת, הוא מגיש דוחותיו ביודעו כי הסיכוי שהדוח
27 נכון הוא קלוש. נטען כי זהו אינו המצב בערעור זה, שכן מנהל המערערת לא ידע על
28 הטעויות ברומניה ועל הסתירה בין הדוחות ברומניה לדוחות בישראל, וכי המערערת
29 לא ידעה על חשיפת המס בעת הגשת הדוחות לשנות המס 2010-13.
- 30



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727 האחים ברזני (1974) בעמ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

58. במחלוקת זו שבין הצדדים אני סבור כי הדין הוא עם המשיב. תחילה תובא ההוראה הרלבנטית בפקודה והאופן בו היא התפרשה. סעיף 191 לפקודה קובע כך:
- 1
2
3
- "(א) בסעיף זה, 'גרעון' – הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא חייב על פי הדו"ח שלו לפי סעיף 131, או סכום המס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דו"ח כאמור, הכל לפי העניין.
- (ב) נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון".
- 7
8
9
10
- המחלוקת בין הצדדים נוגעת לשאלה האם המערערת התרשלה בעריכת הדוחות שמסרה למשיב. לעניין זה ראוי להזכיר את שנאמר בע"א 1134/11 ר.מ. שביט מבנים חברה לבניין השקעות ופיתוח נ' פקיד שומה באר שבע (12.5.13) (פסקה 31):
- 11
12
13
14
- "השאלה מהי 'התרשלות' לצורך סעיף 191 טרם נתלבנה באופן מקיף בבית משפט זה. בפרשת ליכטנשטיין (ע"א 285/70 פקיד השומה תל אביב 4 נ' ליכטנשטיין, פ"ד כה(1) 155 (1971)) ציין בית המשפט, כי כאשר שוכנע בית המשפט שהנישום פעל בכנות ובתום לב, כי אז אין לייחס לו רשלנות. מפסיקת בתי המשפט המחוזיים עולה, כי כאשר הנישום אינו מספק ראיה או הסבר מניח את הדעת לפגמים שנמצאו בדיווחיו וכאשר משקלם המצטבר של הליקויים משמעותי כי אז יוטל הקנס (ע"מ (י-ם) 423/10 ר-ס חברה לייבוא וייצור מזון בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים [פורסם בנבו] (7.2.2013)). כן יוטל הקנס כאשר מאופן הדיווח הכולל של הנישום עולה תמונה של פגמים המעידים על חוסר תשומת לב ראויה, זאת גם אם התקבלו בחלקן טענות הנישום בערעורו בבית המשפט (עמ"ה (י-ם) 7/09 עזריה נ' פקיד שומה ירושלים [פורסם בנבו] (18.6.2012)). בעמ"ה (ת"א) 139/87 סמואי נ' פקיד שומה גוש דן [פורסם בנבו] (17.11.1987) מציין בית המשפט המחוזי, כי העובדה שספריו של נישום נפסלו אינה מצביעה כשלעצמה על התרשלות בעריכת הדו"ח. אכן, גם ההפך נכון. אף במקרה – כבמקרה דנא – בו לא נפסלו הספרים, אין באי-פסילת הספרים כדי לקבוע מיניה וביה שהנישום
- 15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727-17 האחים ברזני (1974) בעמ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659-17 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

1 לא התרשל. עם זאת, בהחלט יש רגליים לסברה שבמקרה כזה יש לבחון את
2 שאלת ההתרשלות במשנה זהירות".

3

4 במקרה דנא, שוכנעתי כי התנהלות המערערת עולה כדי "רשלנות". משקלם המצטבר .59
5 של הפגמים שנמצאו בדיווחי המערערת מטה את הכף לחובתה. ההסברים שניתנו על
6 ידי המערערת לפגמים שיפורטו להלן רחוקים מלהניח את הדעת והתמונה הכללית
7 היא, בהנחה הנוחה למערערת, של היעדר תשומת לב ראויה בדוחות שהוכנו והוגשו
8 מטעמה. ההסברים מפי רו"ח ברקוביץ, הן בדבר סיווג ההלוואות לזמן קצר ברומניה
9 כדי להימנע מפתיחת ביקורת על ידי משרד האוצר הרומני (פסקה 14 לעיל) והן בנוגע
10 לאופן הדיווח לבנק הלאומי הרומני, כדי לחסוך המתנה בתור (פסקה 30 לעיל) הינם
11 בעייתיים ביותר, בלשון המעטה.

12

13 זאת ועוד, יש מקום לציין אף מספר היבטים נוספים, כמפורט להלן. ראשית, .60
14 המערערת חתמה על הסכמי הלוואה ברומניה, הנושאת ריבית, כאשר ברומניה דרשו
15 חברות הבת הוצאות מימון בגין הריבית ובישראל המערערת לא דיווחה על הכנסות
16 מימון. קשה ביותר לקבל את הטענה כי ברזני לא ידע על מה הוא חותם ברומניה,
17 במיוחד כאשר איש הקשר ברומניה הוא ישראלי לשעבר דובר עברית, שנשאל שאלות
18 והשיב להן בעת החתימה. שנית, ברזני העיד בחקירתו הנגדית כי התייעץ עם משרד
19 רו"ח ברזלי אשר המליץ לו על שימוש בשטרי הון בכדי לא לשלם מס הכנסה בארץ
20 (עמ' 12 לפרוטוקול, שורה 17), בעוד רו"ח ברקוביץ העיד כי ברומניה לא מוכר מודל
21 ההשקעה באמצעות שטרי הון. שלישית, בחוות הדעת של רואה החשבון המבקר של
22 דוחות המערערת רשומה הסתייגות של רואה החשבון בנוגע לאי קבלת דוחות
23 כספיים מבוקרים של החברות המוחזקות ברומניה, למרות שההשקעות בחברות
24 הרומניות מהוות את החלק הארי של נכסי המערערת (עמ' 39 לפרוטוקול, שורה 19 ;
25 עמוד 41 לפרוטוקול, שורה 6). בדיקה כזו הייתה מציפה בבירור את הסתירה בין
26 הדוחות ברומניה לדוחות בישראל. הוכח כי ניתן היה לקבל את הדוחות מרומניה
27 ללא קושי (עדות ברזני בעמ' 22 לפרוטוקול, שורות 5-3). רביעית, לא ניתן הסבר מניח
28 את הדעת מדוע לא נזקפה הכנסה רעיונית בשנות המס 2008-9 לפי סעיף 85א
29 לפקודה, כאשר לא היה ספק שמדובר בעסקה בין צדדים שלהם יחסים מיוחדים.
30 ההסבר שניתן על ידי הגב' ניצה רטמן, יועצת מס בכירה העובדת במשרד רו"ח
31 ברזילי, לאי זקיפת ההכנסה לפי תנאי השוק (לאור הוראת השעה שהוספה בתיקון



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727 האחים ברזני (1974) בעמ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 185 לפקודה מיום 11.8.11), אינו יכול להתקבל, לפחות ביחס לדוח לשנת 2008
2 שהוגש ביום 28.7.09.
- 3
- 4 **סיכום**
- 5 61. לאור כל האמור לעיל, ניתן לסכם את המסקנות שפורטו לעיל, כדלקמן:
- 6 (א) ביחס לשומה הראשית, לא התקבלו טענות המערערת ונקבע כי אין להתעלם
7 מההסכמים שנערכו ברומניה. נקבע כי המערערת העניקה לחברות המוחזקות
8 ברומניה הלוואות נושאות ריבית, בגינן נצברו לזכותה הכנסות ריבית, בהתאם
9 לשיעורי הריבית הקבועים בהסכמים בין הצדדים.
- 10 (ב) ביחס לשומה הראשית, התקבלה טענת המערערת כי יש להתיר לה לקזז את ההפסד
11 שנוצר לה בשנת 2010 (בסך 830,012 ₪) מול הרווחים שנצמחו לה משנת 2011 ואילך,
12 על פי סעיף 29 לפקודה.
- 13 (ג) ביחס לשומה החלופית, התקבלה עמדת המשיב, לפיה יש תחולה לסעיף 85א'
14 לפקודה וכי יש לקבוע את ההכנסה מריבית על פי תנאי השוק, כפי שפורטו בחוות
15 דעת המומחה מטעם המשיב (בטווח שבין 4.55% ובין 6.51%), למעט בנוגע לארבעה
16 שטרי הון, כמפורט להלן.
- 17 נדחתה טענת המערערת כי שטרי ההון ממועטים מתחולת סעיף 85א' בהסתמך על
18 ס"ק ו(1)(א).
- 19 בנוגע לטענת המערערת ביחס לשטרי הון שהונפקו עד ליום 5.3.08 (4 שטרי הון
20 בלבד), הטענה התקבלה על בסיס ס"ק ו(1)(ב).
- 21 (ד) בקשת המשיב להגדלת השומה נדחתה, לאור העובדה שבשומות שהוצאו למערערת
22 נקט המשיב בגישה מקלה והתיר למערערת לנכות כהוצאה הפרשי שער שליליים
23 מהלוואות כנגד הכנסות ריבית מאותן הלוואות, למרות שעמדתו התקבלה על ידי
24 בית המשפט המחוזי בת"א בפרשת אור שרה, בטרם פורטו על ידו הנימוקים לקביעת
25 השומה בצו. לא התקבלה הבקשה להגדלת השומה שהועלתה בסיכומי המשיב.
- 26 (ה) ביחס לקנס הגרעון, נדחה הערעור ונקבע כי בדין חייב המשיב את המערערת בקנס
27 גירעון לאור התנהלותה, שעלתה כדי רשלנות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוקטובר 2020

ע"מ 17-02-54727 האחים ברזני (1974) בעמ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 17-02-54659 ברזני נ' פקיד שומה ירושלים

1 לאור האמור ביחס לערעור המערער, התוצאה היא שערעור המערער (בתיק ע"מ
2 17-02-54659) נדחה הן ביחס לקביעת המשיב כי הכנסות המימון אצל המערער
3 ייחשבו כהכנסתו ויחויבו בשיעור מס שולי בהתאם לסעיף 125ג(ד) לפקודה והן ביחס
4 לחיובו בקנס גירעון, על פי סעיף 191 לפקודה.

5

6

סוף דבר

7 62. אשר על כן, ולאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה ביחס למרבית הטענות מטעם
8 המערערים, למעט הטענה הנוגעת לשומה הראשית, כי יש להתיר למערער לקזז את
9 ההפסד שנוצר בשנת 2010, כאמור בפסקה 61(ב) לעיל.

10

11 63. לאור התוצאה, המערערים ישלמו ביחד ולחוד למשיב הוצאות ושכר טרחת עו"ד
12 בסכום כולל של 35,000 ₪ וזאת תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לחיוב
13 הפרשי הצמדה וריבית כחוק עד ליום התשלום בפועל.

14

15 המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.

16

17 ניתן לפרסם את פסק הדין.

18

19 ניתן היום, כ"ה תשרי תשפ"א, 13 אוקטובר 2020, בהעדר הצדדים.

20

אביגדור דורות, שופט

21

22

23

24

25

26

27