



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 מרץ 2026

ע"מ 25-01-77783 הקסה סולושנס בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערת

הקסה סולושנס בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד מיכל רצ'ולסקי, שחר שטראוס, ליפז  
שחף

נגד

משיב

פקיד שומה תל אביב 3  
ע"י ב"כ נגה דגן  
פמת"א (אזרחי)

### החלטה

לפניי בקשה מטעם המערערת להפיכת נטל הראיה, כך שהמשיב יחל בהבאת הראיות מטעמו ורק לאחר מכן תביא המערערת את ראיותיה.

#### רקע הנדרש לעניין ותמצית טענות הצדדים

1. המשיב הוציא למערערת צו בו קבע, כי אין לקבל את שוויה של עסקה הפסדית למכירת נכסים קריפטוגרפים מהמערערת לצד קשור, מאחר שלא הוצגה לו הערכת שווי למחיר העסקה והוא לא השתכנע שמחיר העסקה משקף מחיר שוק. לחילופין, המשיב קבע כי מדובר בעסקה מלאכותית.

2. לטענת המערערת, המשיב העלה את הסוגיה שבעה ימים לפני שהוציא את הצו, תוך שנמנעה מהמערערת זכות טיעון כדין. כמו כן, קביעת המשיב כי מחיר המכירה אינו משקף שווי שוק היא לאקונית, חסרה בה הקביעה מה הוא כן מחיר המכירה "הנכון" והיא לא נומקה כלל ועיקר.

נטל הראיה מוטל על המשיב, הן מחמת שעסקינן בשומה שאינה מנומקת, בניגוד לחוק לתיקון סדרי הדין והמינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958, הן מחמת שבנסיבות המקרה דנן לא עומדת למשיב חזקת התקינות המינהלית, והן מחמת שהוצגה עבודת מחירי העברה על ידי המערערת.

בהתאם להלכה הפסוקה – בסוגיית מלאכותיות, נטל הראיה והשכנוע מוטל על המשיב ועליו לפתוח בהבאת ראיות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 מרץ 2026

ע"מ 25-01-77783 הקסה סולושנס בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

3. המשיב מתנגד לבקשה. לטענתו, יש לדחות את טענת המערערת, כי הוא העלה לראשונה טענה בקשר לעסקה שבוע בלבד לפני הוצאת הצו, וכן את הטענה כי נמנעה ממנה זכות הטיעון.

המערערת לא הוכיחה כי מסרה למשיב את העבודה במהלך דיוני השומה.

בקשת המערערת כוללת טענות עובדתיות, ואף על פי כן, המערערת לא צירפה תצהיר לבקשה. גם מטעם זה, דין הבקשה להידחות.

בניגוד לטענת המערערת, המשיב נימק את קביעתו בצו, בכך שלא קיבל הערכת שווי המשקפת את מחיר העסקה שנערכה עם צד קשור. אם קיים חוסר בהנמקה בצו, הדבר הושפע מהתנהלות המערערת בהליכי השומה, ואין בכך כדי להביא לאי התקיימות חזקת התקינות המינהלית ולהיפוך נטל הראיה. כלל יסוד במשפט המנהלי הוא שלא כל פגם במעשה המינהל מביא לביטול המעשה.

באשר לטענת המערערת שהמשיב לא קבע מה שווי השוק של העסקה – הרי שעצם העובדה שהמשיב קבע שאין להכיר בהפסד, משמעות הדבר היא שהמשיב קבע שבעסקה לא נוצר רווח או הפסד, ולכן המשמעות היא ששווי העסקה הוא לפי העלות.

קבלת בקשת המערערת עלולה לתמרץ נישומים להימנע מלהעביר מסמכים ולהיענות לדרישות בדיוני השומה, ולסכל את ההליך השומתי.

אין בקיומה של טענה חלופית למלאכותיות כדי להפוך את נטל הראיה.

### דיון והכרעה

4. מצאתי לקבל את הבקשה.

5. בסעיף 2 לפירוט נימוקי השומה "מסביר" המשיב את טענתו הראשית שלא להכיר בעסקה, כדלהלן:

**"עוד יטען המשיב כי אין להכיר בהפסד ממכירת אסימוני ICO לצד קשור נוכח אי קבלת הערכת שווי המשקפת את מחיר העסקה הנאות. זאת בין היתר נוכח העובדה שהמשיב לא השתכנע שמדובר במחיר שוק שיש לצפות לו בין קונה מרצון למוכר מרצון וכי המחיר נקבע בתום לב ובלי שהושפע במישרין או בעקיפין מקיום יחסים מיוחד בין המוכר לקונה".**

6. ניתן להיווכח כי הקביעה אינה מנומקת, ולא ניתן להבין מדוע החליט המשיב שהעסקה אינה עומדת בתנאי שוק, מלבד היותה עסקה עם צד קשור (שגם הוא אינו קשור במאת האחוזים למערערת, שכן 26% ממניות הצד הקשור הן של צד שלישי) ואי קבלת הערכת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 מרץ 2026

ע"מ 25-01-77783 הקסה סולושנס בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- שווי. גם אם המערערת כשלה מלספק הערכת שווי, על המשיב להציג מדוע השווי שקבעה אינו נכון, על ידי הצגת שווי שוק "נכון" לטענתו. גם אם לא הומצאו למשיב מסמכים המספקים את דעתו, היה עליו לקבוע את מחיר העסקה, למשל, על ידי עסקאות להשוואה. כך גם תדע המערערת עם איזו טענה עליה להתמודד.
7. המשיב טוען בהרחבה כנגד התנהלות המערערת ואי-המצאת מסמכים על ידה, אך גם אם נפל פגם בהתנהלות המערערת, אין הדבר פוטר את המשיב מלנמק את שומתו. גם בשומה לפי המיטב השפיטה, על המשיב לנמק החלטתו ולבססה על אדנים סבירים.
8. במצב העניינים הנוכחי, לא ניתן לדעת מהן טענותיו של המשיב כנגד שווי העסקה ומהו השווי "הנכון" לדעתו, ועל כן עליו לפתוח בהבאת ראיותיו.
9. דוגמה לכך ניתן למצוא בעובדה שגם כעת, לאחר הגשת כתבי הטענות, נראה כי המשיב טרם החליט מהו השווי של העסקה. בעוד שברישא לסעיף 23 לתשובתו טען "שווי העסקה הוא לפי העלות", בהמשך אותו סעיף טען כי "הצדדים נפגשו והמשיב הציג בפני המערערת עסקת השוואה שאותרה על ידו, ולפיה מדובר בעסקה ברווח ולא בהפסד". גם בסעיף 28 לתשובה טען כי "איתר עסקת השוואה ביחס לאותו מטבע, ו[הוא] יתייחס אליה בהמשך ניהול הערעור ככל שעניין לא יוחזר לשלב ההשגה".
10. לא למותר לציין כי טענתו של המשיב כי הוא יתייחס לדברים "בהמשך ניהול הערעור" (סעיפים 22, 23 ו-28 לתשובה), איננה מקובלת, והיה עליו לעמוד על כלל הדברים עוד במסגרת ההליך השומתי, שלא התנהל כראוי. המערערת צריכה לדעת מהי עמדת המשיב בעת הגשת ראיותיה ואם אין בידה לדעת, על המשיב להציג עמדתו תחילה ולפתוח בהבאת הראיות.
11. נראה כי גם למשיב אין מענה משכנע ביחס לטענה, כי הוא לא נימק כראוי את שומתו, ולא בכדי בסעיף 21 לתשובה הוא מתייחס לדוקטרינת הבטלות היחסית ביחס לביטול החלטה. ענייננו אינו בביטול החלטה כתוצאה מפגם, אלא בהפיכת הנטל כתוצאה מאותו הפגם.
12. די בכך כדי להביא להיפוך נטל הראיה ביחס לטענה זו. שעה שהטענה החלופית היא לעסקה מלאכותית, שממילא מביאה להיפוך נטל הראיה, הרי שיש לקבל את הבקשה.
13. אציין כי בצו מופיעה טענה נוספת הקובעת, כי המערערת אינה יכולה להכיר בהפסד עסקי בסך של 58,000 ש"ח, אולם מדובר בטענה זניחה מבחינה מעשית ביחס לטענותיו של המשיב ביחס לשווי ומלאכותיות העסקה, ועל כן אין בה כדי להותיר את נטל הבאת הראיה על המערערת.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 מרץ 2026

ע"מ 77783-01-25 הקסה סולושנס בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לסיכום, אני מקבלת את הבקשה והמשיב יחל בהבאת ראיותיו.

המשיב יישא בהוצאות המערערת בסך של 2,500 ש"ח.

14. המשיב יגיש את ראיותיו עד לתאריך 7.6.2026 והמערערת תגיש את ראיותיה עד לתאריך 10.8.2026 ("ראיות" – לרבות תצהירי עדות ראשית, חוות דעת ובקשות לזימון עדים).

דיוני הוכחות יתקיימו בתאריכים 13.10.2026 ו-14.10.2026 החל משעה 9.30.

הצדדים ייערכו לחקירות כל העדים כבר במועד ההוכחות הראשון. ייקצבו זמנים לחקירות העדים בפתח הדיון.

ניתנה היום, ז' ניסן תשפ"ו, 25 מרץ 2026, בהעדר הצדדים.



ירדנה סרוסי, שופטת