

נטל ההוכחה וחובת ההנמקה של פקיד השומה - לא נס ליחם

הכותב: רו"ח יובל אבוחצירא - ארצי, חיבה, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

לעיתים קרובות נדרש בית המשפט לתת החלטה במסגרת תיק הערעור אשר שופכת אור על פרשנות דיני המס בפן המקצועי או הפרוצדורלי (קרי, סדרי דין). דוגמא לכך מובאת בהחלטה מיום 25.3.2026 (במסגרת ע"מ-77783-01-25 - הקסה סולושנס בע"מ נגד פ"ש ת"א 3) אשר ניתנה בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו, על ידי כב' השופטת ירדנה סרוסי, בנושא חשוב באופן ניהול סדרי הדין והבאת הראיות (להלן: **"ההחלטה"**) - על מי נטל הבאת הראיות תחילה?

רקע

המערערת, חברת הקסה סולושנס בע"מ (להלן: **"החברה"**), ביצעה עסקה למכירת נכסים קריפטוגרפיים (אסימוני ICO)) לצד קשור.

העסקה דווחה כעסקה הפסדית. פקיד השומה הוציא למערערת צו שבו קבע כי אין להכיר בהפסד זה משתי עילות:
1. היעדר הערכת שווי - לא הוצגה מצד החברה הערכת שווי למחיר העסקה, ופקיד השומה לא השתכנע שהמחיר משקף מחיר שוק בין קונה מרצון למוכר מרצון (למרות שגם מצד פ"ש לא הוצגה הערכה שווי התומכת בשווי הנטען).
2. עסקה מלאכותית - לחילופין, נטען כי מדובר בעסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 86 לפקודה.
בעקבות זאת, הגישה החברה בקשה מקדמית להפיכת נטל הראיה, כך שפקיד השומה יחויב להציג את ראיותיו תחילה.

השאלה שעמדה להכרעה במסגרת ההחלטה היא על מי מוטל נטל הראיה ומי נדרש לפתוח בהבאת הראיות בערעור מס, בנסיבות שבהן צו השומה מנמק את אי-ההכרה בעסקה בהיעדר הערכת שווי מטעם הנישום, אך אינו מפרט, מסביר וקובע פוזיטיבית מהו השווי ה"נכון" לגישת רשות המיסים, ובנוסף כולל כאמור לעיל טענה חלופית למלאכותיות העסקה.

טענת החברה, המערערת, כי קביעת פקיד השומה לאקונית, חסרה ולא מנומקת, ואינה מפרטת מהו מחיר המכירה הנכון בעיניו.

בשל היעדר ההנמקה, נטען כי לא עומדת למשיב חזקת התקינות המנהלית ויש להפוך את נטל הראיה. בנוסף, טענה החברה כי עצם העלאת הטענה החלופית לעסקה מלאכותית מעבירה, על פי ההלכה הפסוקה, את נטל הראיה והשכנוע אל פקיד השומה ועליו לפתוח ראשון בהבאת הראיות.

פקיד השומה טען כי החלטתו נומקה כראוי בכך שלא קיבל הערכת שווי מהימנה. לשיטתו, אם אכן חסרה הנמקה, הרי שהדבר נבע מהתנהלות החברה שלא המציאה מסמכים רלוונטיים במסגרת דיוני השומה. עוד נטען כי אי-ההכרה בהפסד משמעותה ששווי העסקה שווה לעלותה המקורית.

פקיד השומה הוסיף כי קבלת הבקשה תתמרץ נישומים להסתיר מסמכים בהליכי שומה וכך לסכל את ההליך השומתי. כמו-כן, אין בעצם קיום הטענה החלופית להפוך את נטל הראיה, לפחות לא ביחס לטענה הראשית.

בית המשפט החליט לקבל את בקשת החברה, והורה כי פקיד השומה יפתח בהבאת הראיות, ואף חייב את פ"ש בהוצאות משפט בסכום סמלי.

כבוד השופטת קבעה כי החלטת פ"ש בצו אינה מנומקת. העובדה שמדובר בצד קשור (שאגב, גם הוא אינו קשור במאת האחוזים לחברה, שכן 26% ממניות הצד הקשור הן בבעלות צד שלישי לא קשור) וכי לא סופקה הערכת שווי, אינה פוטרת את פקיד השומה מלקבוע ולהציג מהו לשיטתו מחיר השוק הראוי (למשל, באמצעות עסקאות השוואה), וזאת כדי לאפשר למערערת לדעת עם איזו טענה עליה להתמודד ולהתגונן כראוי.

בית המשפט הדגיש בצורה מפורשת את חשיבות חובת ההנמקה, אפילו במקרים של מחדל מטעם הנישום:

"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". בנוסף, מצא בית המשפט סתירות בתשובת פ"ש, מהן עלה כי המשיב עצמו טרם גיבש עמדה סופית לגבי שווי העסקה. על כך קבע בית המשפט:

"המערערת צריכה לדעת מהי עמדת המשיב בעת הגשת ראיותיה ואם אין בידה לדעת, על המשיב להציג עמדתו תחילה ולפתוח בהבאת הראיות".

לסיום, צוין כי ממילא הטענה החלופית של המשיב, לפיה העסקה היא מלאכותית, מחייבת את היפוך נטל הראיה. לסיכום, פקיד השומה אינו יכול לצאת ידי חובה בשלילת עמדת הנישום בלבד. מוטלת עליו חובה אקטיבית לגבש שומה סבירה ולנמק מהו שווי השוק "הנכון" בעיניו, אחרת הוא מאבד את היתרון הדיוני שמעניקה לו חזקת התקינות המנהלית (בכך שהנישום פותח בהבאת הראיות תחילה).

אף מחדלי הנישום אינם מעניקים פטור מחובת ההנמקה, ואי-המצאת מסמכים על ידי הנישום בשלב השומתי אינה מכשירה הוצאת צו שרירותי או לאקוני. יש לשם לב, כי אף שומה לפי מיטב השפיטה (ולא רק שומה בצו שתתברר בבית המשפט) עדיין כפופה לדרישות המשפט המנהלי וחייבת להיות מושתתת על הנמקה סבירה.