

חובת פקיד השומה ונטל השכנוע של הנישום בעניין שומה ל"ספרים קבילים"

מאת: רו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא ורו"ח (משפטן) ישי חיבה

הנישומים, בעזרתה של כלכלנית מטעמם, הצליחו למצוא פגמים מהותיים בשיטת העבודה ובאופן החישוב של המחלקה הכלכלית, כלהלן: החישוב נסמך על ביקורת אחת ויחידה; לצורך השקילה של המנה נבחרה מנה אחת מכל סוג ללא מדגם מייצג שלהן (דבר שמנע בדיקת שונות בין המנות); החישוב נערך בשנת 2007 בעוד שנות המס שנבדקו היו 2004-2005; לא נערכה השוואה למסעדות דומות באזור; לא הסתמכו על תדריך כלכלי של רשות המסים; הפחת של חומרי המזון נקבע באופן שרירותי ולא מציאותי; לא התחשבו בהשלכת העונתיות על מחירי הרכישה של הבשר והירקות; והתעלמו מהעובדה ששנת 2004 הייתה שנת פתיחת העסק ולכן מטבע הדברים הוגשו מנות "גדולות" כדי לחדור לשוק נוכח התחרות בסביבה, וכן מהסיבה שעדיין לא בוסס המעמד מול ספקי חומרי המזון.

למרות כל האמור, בית המשפט קובע כי נטל ההצדקה של פקיד השומה במקרה זה אינו מגלם חובה להציג "בסיס מדעי מדויק", על פי כל כללי הבדיקות הכלכליות המקובלות בעת עריכת מחקר סטטיסטי. די בכך שפקיד השומה יראה באמצעות "בדיקה סבירה

ביום 22.4.2012 התקבל פסק הדין **צדוק ביבי ומוור יוסף מרדכי** (ע"מ 141/08 ו-142/08), העוסק בשומות על פי מיטב השפיטה שהוצאו למסעדה מזרחית על בסיס חישוב תוצאה עסקית בלתי סבירה. חשוב לציין כי ספרי הנישומים לא נפסלו.

תחילה מומלץ לקרוא את חלקו הראשון של פסק הדין האמור, כדי להתרשם מדרכי עבודתם של פקיד השומה בשיתוף המחלקה הכלכלית בבואם לערוך שומות לעסקים (בקל"מ) בענף המזון בכלל ובמסעדות בפרט. בית המשפט מפרט את שיטות העבודה של המחלקה הכלכלית ברשות המסים בכל הקשור לקניות הסמויות, השקילות בעסק, דרכי החישוב (שיעור החומר במנה, בקל"מ כמותי) ואופן הסקת המסקנות של פקיד השומה, בבואו להגדיל את הכנסותיו החייבות של נישום אף על פי שספריו קבילים.

בית המשפט קבע כי גם אילו היה בידו של פקיד השומה לפסול את ספריו של הנישום ולא עשה כן (מכל סיבה שהיא) - הרי יוטל עליו נטל ההצדקה כי השומה שקבע על פי מיטב שפיטתו אינה מופרזת (אף שאילו פסל את הספרים, הנטל היה עובר אל הנישום).

העסק ובחוות דעת מומחים), וזאת במסגרת נטל חובת הראיה או השכנוע המוטל עליהם להראות כי השומה שהוצאה להם על פי מיטב השפיטה אכן מופרזת. במקרה זה אכן הפגמים המהותיים שהציגו במהלך המשפט (אף על פי שאין בהצגתם עמידה מלאה בנטל חובת הראיה כאמור) הביאו את בית המשפט לקבוע בסופו של דבר, על דרך האומדן, כי יש להקטין באופן משמעותי את השומה שקבע פקיד השומה בצו.

שומות מס רבות מוצאות על בסיס הפרשי הון בלתי מוסברים גם כאשר לא נפסלים ספרי הנישום. לדעתנו, על פי הניתוח המתואר לעיל ייתכן שמציאת הפרשי הון - יש בה כדי לאפשר הוצאת שומה, אולם ייחוס ההכנסות לתקופות השונות וקביעת חבות המס בגינן חייבים להיתמך בחישוב מדויק המסביר את גובה ההכנסה לכל שנה וסיווגה, וזאת כדי שפקיד השומה יעמוד בנטל חובת ההצדקה כאמור לעיל.

העומדת במבחני היגיון מקובלים" (כפי שערכה הכלכלנית המלומדת של רשות המסים), כי התוצאה העסקית כפי שעולה מספריו ומדוחותיו של העסק היא בלתי סבירה.

על פי פסק הדין, די בכך כשיעור הרווח הגולמי שדווח על ידי הנישומים נמוך משמעותית מהשיעור המקובל בענף (או מהשיעור שנמצא בבדיקה), כדי שפקיד השומה יהא ראוי לסטות מהשומה העצמית ולהוציא שומה אחרת. דהיינו, נטל חובת ההצדקה בשלב הראשון של הליך השומה אינו מחמיר ונוקשה. ואולם, בכל הקשור לשלב השני של תהליך השומה, דהיינו קביעת גובה השומה ותשלום המס הנגזר ממנה (אשר פוגע ממש בקניינו של האדם - כך לדברי השופטת) - על הקביעה להיות מוקפדת יותר, ונטל חובת ההצדקה מצד פקיד השומה כבד הרבה יותר.

ככל שפקיד השומה עמד בנטל דלעיל, יכולים הנישומים להעמיד שומה חלופית לעמדתם (הבנויה על תשתית ראייתית שנתמכת בספרי