



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11572-07-10 נייט קופי בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

מערערים נייט קופי בע"מ  
באמצעות עו"ד ירון טיקוצקי יאנה שפירו ואח'

נגד

משיבים  
פקיד שומה פתח תקווה  
באמצעות פרקליטות מחוז ת"א אזרחי עו"ש גלית פואה

### פסק דין

#### עובדות המקרה

נייט קופי בע"מ (להלן: המערערת) הינה חברה המנהלת בית קפה בשם "קפה ג'ו".

המערערת מפעילה את בית הקפה החל משנת 2003, בהתאם לתנאי הסכם הזיכיון של רשת "קפה ג'ו". לצורך הפעלת בית הקפה, מעסיקה המערערת כ-18 עובדים, מתוכם כ-10 עובדי מטבח וברמנים וכ-8 מלצרים.

בתאריך 17/6/09 נערכה ביקורת ניהול ספרים בבית הקפה, בביקורת זו נמצא מחוץ לקופה הרושמת סכום בסך של 320 ₪, ששולם לטענת המערערת כ"טיפים למלצרים" (להלן: "טיפים" או "דמי שירות") ע"י לקוחות בית הקפה. הסכום האמור לא נרשם בקופה הרושמת.

במעמד הביקורת הסביר נציג המערער כי הטיפים מהווים חלק משכר המלצרים ובד"כ רק במידה ששיעור דמי השירות נמוך משכר המינימום לגבי מלצר זה או אחר משלימים הם את ההפרש מקופת העסק. המלצרים רושמים בסוף היום את ההכנסה מטיפים ובסוף החודש בעל העסק מודיע לרו"ח מה סך כל השעות של כל מלצר, ועל פי דיווח זה יוצא תלוש משכורת עפ"י שכר מינימום לשעה.

פקיד שומה פ"ת (להלן: המשיב) קבע כי ספרי המערערת לשנת המס 2009 פסולים לפי סעיף 145 לפקודת מס הכנסה (להלן: הפקודה) בשל אי רישום התקבול האמור לעיל ובהעדר סיבה מספקת לאי הרישום.

מכאן הערעור שבפני.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11572-07-10 נייט קופי בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

### טענות הצדדים

#### טענות המשיב

המשיב טוען כי התקבול האמור הוא של המערערת וכי עליה לרושמו בקופה הרושמת. משלא נרשם ובהעדר סיבה מספקת הרי ספרי המערערת פסולים.

עוד טוען המשיב כי אף לשיטתה של המערערת עצמה, לפיה בינה לבין המלצרים מתקיימים יחסי עובד מעביד בגינם משלם המעביד לפחות שכר מינימום המתחייב בדין. המערערת משלמת את שכר המינימום למלצר על פני תקופת עבודתו החודשית של המלצר והיא משלימה לפי הצורך בסוף החודש את יתרת שכר המינימום החסרה למלצר בעד עבודתו החודשית אצלה, ככל שלא שולמה לו במהלך החודש.

מאחר ודמי השירות הינם חלק משכר עבודתם של המלצרים ומאחר ובין המערערת למלצרים מתקיימים יחסי עובד מעביד, יש לראות את דמי השירות כחלק מתקבוליה של המערערת ומשלא רשמה המערערת תקבולים אלה, ספריה פסולים בהתאם לסעיף 145ב לפקודה.

עוד טוען המשיב כי על פניו נמצא כי המערערת רואה בתשלום שכר המינימום כהוצאת משכורת בדוחות הכספיים והוצאה זו אף נתבעת לצורכי מס.

### טענות המערערת

#### טענות מקדמיות

הסתמכות המערערת על ביקורות קודמות שנערכו מטעם המשיב יוצרות לו טענת השתק/מניעות.

המערערת טוענת כי המשיב מנוע מלפסול את ספריה לאור העובדה כי סוגיית רישום דמי השירות המשולמים למלצרים, כפי שהיא נהגה מאז ומתמיד, מעולם לא הועלתה בפניה או מי מנציגיה כל טענה, באף אחת מהביקורות שערך המשיב במהלך השנים בעסקה. הביקורות נערכו בשקיפות מלאה מצד המערערת אל מול המבקרים. על כן המשיב מנוע מלפסול ספריה של המערערת, שעה שהיא הסתמכה לאורך השנים על קביעות המשיב בביקורות שנערכו, כי אין כל פגם בהתנהלותה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11572-07-10 נייט קופי בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

לטענת המערערת, לאחרונה החליט המשיב לקבוע מדיניות שונה ואף מנוגדת לפסיקת בית המשפט בכל הנוגע לרישום דמי שירות, ומבלי שכלל טרח להזהיר את המערערת או מי מטעמה, פסל את ספריה. שינוי מדיניות על ידי המשיב אינה יכולה להכשיר נקיטה בהליך חמור כמו פסילת ספרים.

### אי שוויון (אפליה)

עוד טוענת המערערת כי ככל הידוע לה מרבית בתי הקפה מסוגה נוהגים ומתנהלים כמוה. הואיל והמשיב אינו מציג מה דומה ומה שונה בין המערערת לבין עוסקים אחרים בתחומה ומבקש לפסול את ספריה בלבד, הרי שהדבר מגיע לכדי התנהלות אי שוויונית ואפליית לרעה מצדיקה את ביטול החלטת המשיב וקבלת הערער, אף מבלי להיכנס לגופן של טענות.

### טענות לגופו של עניין

המערערת טוענת כי דמי השירות אינם מהווים תקבול בידי המערערת. לטענתה, נקבע בפסיקת בית המשפט העליון כי המבחן לפיו נקבע האם תשלום מסוים הינו בגדר תקבול הוא וולונטריות התשלום. לפיו, כאשר הלקוח משלם את דמי השירות כחלק מדרישת התשלום המופנה אליו, ייחשבו דמו השירות כתקבול של בעל העסק. אך, כאשר במקרים בהם תשלום תשר למלצר, נעשה על בסיס וולונטארי, לפי רצונו הטוב של הסועד אין מדובר בהכנסה של בעל המסעדה, אלא בהכנסה של המלצר.

המערערת טוענת כי מתן דמי השירות למלצר נתון לשיקול דעתו הבלעדי של הלקוח על בסיס וולונטארי ועל כן אין מדובר בהכנסה של המערערת אלא בהכנסה של המלצר.

עוד טוענת המערערת כי המשיב פועל בניגוד לפסיקת בית המשפט העליון בע"א 476/87 ספארי הולדינגס נ' פ"ש ת"א (להלן: פרשת ספארי), בע"א 497/89 אמיתי נ' פ"ש ת"א 101/99 ע"א 9229/99 פ"ש ת"א 1 נ' יגאל ליברמן. התעלמותו של המשיב מהלכות משפטיות מחייבות אינה יכולה להכשיר את החלטותיו.

לחילופין טוענת המערערת, כי אם לצורך הדיון התיאורטי תתקבל גישתו של המשיב לפיה המערערת לכאורה חייבת ברישום דמי השירות כתקבול בעסקה, הרי שלא יהיה בכך כדי לשנות את תוצאות המס של המערערת. שכן המערערת מעולם לא תבעה הוצאות שכר עבודה אשר מקורם בדמי השירות שקיבלו המלצרים מהסועדים. ההוצאות היחידות שנדרשו על ידי המערערת הן דמי ביטוח הלאומי ששילמה עבור עובדיה, תשלומי סגירה לפיהם היתה משלמת לכל מלצר "שסוגר" משמרת 30 ש"ח לשעה והשלמות לשכר מינימום. המערערת לא רושמת את דמי השירות כתקבולים ולא תובעת את הוצאות שכר העובדים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11572-07-10 נייט קופי בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

לצרכי מס, התוצאה המיסויית תהיה זהה בין אם תרשום את דמי השירות כתקבול ובין אם לאו.

### דיון והכרעה

#### ההלכה הפסוקה בקשר למיסוי תשר

עיקר המחלוקת בין הצדדים היא האם יש לסווג את התשר כתקבול בידי המערערת או תקבול של המלצר. השאלה כיצד יש לסווג הכנסה מתשרים הנמסרים מלקוחותיה של מסעדה במישרין למלצרים, לצורך חיוב במס הכנסה, נדונה בבג"ץ 2105/06 **אסתר כהן נ' המוסד לביטוח לאומי** ([פורסם בנבו, ניתן (26.7.2010 להלן: "**בג"ץ כהן**"). בית המשפט קבע כי הכנסה מתשרים בענף המסעדות היא הכנסת עבודה כהגדרתה בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961, שהגיעה למלצר שלא מאת המעביד.

בית המשפט העליון (כב' המשנה לנשיא נאור) נעתרה לבקשה לדיון נוסף שהגיש המוסד לביטוח לאומי, וכשליצידו עמדתו העדכנית של היועץ המשפטי לממשלה, שגם הוא ביקש את שינוי ההלכה האמורה. הגב' אסתר כהן וכך גם איגוד המסעדות התנגדו לשינוי ההלכה.

לאור ההחלטה לקיים דיון נוסף נדון העניין שנית בהרכב של שבעה שופטים. בית המשפט העליון, מפי הנשיא גרוניס ובהסכמת כב' השופטים ארבל, ג'ובראן ומלצר, בניגוד לדעתם החולקת של כב' השופטים נאור, רובינשטיין וחיות, דחה את הדיון הנוסף (דנג"ץ 5967/10 **המוסד לביטוח לאומי נגד כהן ואח' (פורסם בנבו 14/4/13 להלן: "דנג"ץ כהן").**

התוצאה בבג"ץ כהן שלא שונתה בדנג"ץ כהן, התבססה בעיקרה על פסיקה קודמת של בית המשפט העליון שקבעה כי כאשר תשלום התשר למלצר נעשה באופן וולונטרי ישירות על ידי הלקוח, אין מדובר בהכנסה של המסעדה אלא של המלצר בלבד (ראו: ע"א 476/87 **ספארי הולדינגס בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד מד (4) 780 (1990)** (להלן: "**עניין ספארי הולדינגס**"); ע"א 497/89 **אמיתי נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד מז (5) 384 (1993)**). זאת, להבדיל ממצב בו מדובר בדמי שירות שהלקוח נדרש לשלם, או מצב בו סכום הארוחה והתשר משולמים באמצעי תשלום אחד. ביחס לאותם מצבים נקבע כי התשר ייחשב כתקבול של בעל המסעדה ולא של המלצר.

המבחן המרכזי שאומץ, בפסיקה לשם הבחנה בין דמי שירות הנחשבים לתקבול של בעל העסק, לבין דמי שירות הנחשבים כהכנסה של המלצר, הוא מבחן הוולונטריות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-07-11572 נייט קופי בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

מבחן זה מבוסס על הבנתו הסובייקטיבית של הלקוח בשאלת קיומה של חובה לשלם דמי שירות. ככל שהלקוח סבור שמוטלת עליו חובה שכזו, דין דמי השירות הוא כדין כל רכיב אחר בארוחה והם נחשבים לתקבול של המסעדה. לעומת זאת, כאשר הלקוח מותיר את דמי השירות מתוך רצונו החופשי, ובלי שהופנתה אליו דרישה בעניין, לא ייחשבו דמי השירות כתקבול של בעל המסעדה (ראו ע"א 9229/99 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' ליברמן, פ"ד נט(1) 509, 515-516 (2004) להלן: "עניין ליברמן").

הסוגיה העיקרית עליה נסבה המחלוקת בדנג"ץ כהן הייתה האם יש לסטות מפסיקתו הקודמת של בית המשפט העליון שאוזכרה לעיל ולקבוע, כי גם דמי תשר, שניתנים למלצר עצמו בלי דרישה מפורשת בחשבון, צריכים להיחשב כתקבול של המסעדה וכהכנסה שלה. השאלה שניצבה בפני בית המשפט בדנג"ץ כהן הייתה אפוא האם לשם יישום ההלכה שנקבעה בבג"ץ כהן נדרשת קבלתו של הסדר כולל בדבר מעמדם של דמי התשר בדרך של פרשנות שיפוטית, תוך הפיכת הלכות קודמות שנקבעו בבית המשפט העליון; או שמא הסדר כולל מעין זה יכול וצריך להיקבע רק על ידי המחוקק.

כאמור בית המשפט העליון החליט בדעת רוב שאין מקום לאמץ הסדר כולל שיביא לרפורמה במעמדם של דמי התשר ובחובת הרישום שלהם בדרך של "חקיקה שיפוטית". לא כל שכן, אין לעשות כן במסגרת הליך של דיון נוסף, שבו אף אחד מבעלי הדין אינו משיג עוד על נכונות ההלכה שנקבעה בפסק הדין נשוא הדיון נוסף; אלא מבוקשת הפיכתן של הלכות קודמות שנקבעו בפסיקת בית המשפט העליון, כדוגמת ספארי הולדינגס וליברמן.

### עמדת היועץ המשפטי לממשלה בעניין דנג"ץ כהן באשר למבחן הוולונטריות

בעניין ספארי הולדינגס אימץ בית המשפט העליון את מבחן הוולונטריות כמבחן המרכזי בשאלת חובת רישום של דמי התשר כתקבול של המסעדה. כזכור, בהתאם להלכה זו, כאשר תשלום דמי התשר נעשה באופן וולונטרי, תוך הפרדה בין התשלום עבור הארוחה לתשלום עבור השירות, ייחשבו דמי התשר להכנסה של המלצר ובעל המסעדה לא יהיה חייב ברישום כתקבול של המסעדה. הכנסה זו מדמי תשר. בהתאם לעניין ספארי הולדינגס נקבע בבג"ץ כהן שיש לסווג כהכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה.

הנה כי כן, מבחן הוולונטריות מבוסס על הבנתו הסובייקטיבית של הלקוח בשאלת קיומה של חובה לשלם דמי שירות. ככל שהלקוח סבור שמוטלת עליו חובה שכזו, דין דמי השירות הוא כדין כל רכיב אחר בארוחה והם נחשבים לתקבול של המסעדה. לעומת זאת, כאשר הלקוח מותיר את דמי השירות מתוך רצונו החופשי, ובלי שהופנתה אליו דרישה בעניין, לא



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-07-11572 נייט קופי בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

ייחשבו דמי השירות כתקבול של בעל המסעדה (ראו ע"א 9229/99 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' ליברמן, פ"ד נט(1) 509, 515-516 (2004)).

בדנג"ץ כהן ביקש היועץ המשפטי לממשלה כי בית המשפט העליון יקבע, בניגוד להלכת ספארי הולדינגס, שיש לראות את דמי התשר, גם אם ניתנו כתשלום נפרד למלצר, כהכנסה של המסעדה (ולא רק של המלצר), וכי המסעדה תחויב ברישום כמו כל תקבול אחר.

במילים אחרות - בדנג"ץ כהן ביקש היועמ"ש מבית המשפט לבטל או לסטות מההלכות הנזכרות לעיל ולזנוח את מבחן הוולונטריות לשם סיווג ההכנסה מדמי תשר. זאת, נוכח קיומה של נורמה חברתית לפיה נוהגים לתת תשר לעובדי שירות בענפים מסוימים. על-פי הנטען, ההנחה כי בהעדר דרישה מפורשת לכך בחשבון, תשלום התשר נעשה מרצונו הטוב של הלקוח כאות הוקרה לשירות שניתן, אינה עולה בקנה אחד עם המציאות לאשורה.

היועץ המשפטי לממשלה טען בדנג"ץ כהן כי השירות שנותן המלצר הוא מרכיב אחד מתוך מכלול של מוצרים ושירותים שהמסעדה מספקת ללקוח וההפרדה בינו לבין מכלול פעילות המסעדה היא מלאכותית. עוד טען שם היועץ המשפטי לממשלה כי השאלה הטכנית של אמצעי התשלום בו נעשה שימוש (היינו, האם הלקוח שילם עבור הארוחה והתשר באמצעי תשלום אחד או שהתשלומים היו נפרדים) אינה יכולה להוות מבחן מכריע בשאלה המהותית של סיווג ההכנסה. בהקשר זה נטען, כי קביעת מהות התשלום בהתאם לכוונת הלקוח מעוררת קושי. זאת במיוחד כאשר בפועל במסעדות רבות חלוקת כספי התשר נקבעת בין בעל המסעדה לעובדיו, וללא קשר לכוונותיו הסובייקטיביות של הלקוח בעת מתן התשר.

לכן ביקש היועמ"ש לקבוע שיש לראות בתשלומים, הניתנים כתשר למלצרים, חלק מהתשלום עבור השירות שמספקת המסעדה באמצעות עובדיה, ולפיכך הם מהווים הכנסה של בית העסק. על-פי הטענה, עצם העובדה שבעל העסק מעביר את התשר למלצר, בכך שהוא מאפשר לו לשמור אותו כשכר עבודה, אינה שוללת את אופיו של התשר כהכנסה של המסעדה. היועץ המשפטי לממשלה טען בדנג"ץ כהן, כי על התשר להירשם בקופת המסעדה כמו כל תקבול אחר, וכשהוא ישולם למלצר הוא יירשם כהוצאה כמו כל רכיב שכר אחר שמשלמת המסעדה למלצר.

כפי שהובהר לעיל, דעתו זו של היועמ"ש נדחתה בדנג"ץ כהן לפני כחודש. כפי שיובהר להלן המשיב - ב"כ היועץ המשפטי לממשלה, חוזר בפני על אותם טיעונים שנדחו בדנג"ץ כהן.

המשיב שבפני מציע מבחן אחר, חלופי למבחן הוולונטריות. הטענה היא שדמי השירות שימשו בידי המערערת לתשלום שכר עבודה למלצרים. מאחר שקיים נוהג מושרש, לפיו



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11572-07-10 נייט קופי בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

לקוחות המסעדה משאירים תשר באחוז קבוע יחסית ממחיר הארוחה, מסתמכים כל הצדדים הקשורים לעסקה – בעל המסעדה, הלקוח והמלצר, על כך שהתשר יינתן כתמורה לשירות בנוסף למחיר המופיע בחשבון.

המערערת, אשר מחויבת בתשלום שכר המלצרים, מנהלת מעקב אחר סך הטיפים המתקבלים, וסך הטיפים שקיבל כל מלצר, ועושה שימוש בכספים אלה לצורך תשלום שכר המלצרים. התשר אינו נותר בחזקתו הבלעדית של מי שקיבלו, שהרי המלצר אינו רשאי לשלשלו לכיסו והוא נדרש לחלוק בו עם אחרים. דמי השירות מתחלקים באופן שווה בין המלצרים, על-ידי המערערת – באמצעות אחראית המשמרת מטעמה ללא כל קשר לסך דמי השירות שקיבל מלצר כזה, או אחר, בפועל.

לטענת המשיב, המערערת עושה בדמי השירות כבתוך שלה. היא עושה שימוש בדמי השירות לצורך תשלום משכורות המלצרים, מנפיקה להם תלושי שכר, בהתבסס על דמי השירות המתקבלים בידם, משלמת דמי ביטוח לאומי עבור דמי השירות. אולם, התקבולים שנתקבלו כדמי שירות אינם נרשמים בספרי העסק.

הנה כי כן במקום מבחן הוולונטריות מציע המשיב מבחן אחר חלופי שניתן לכנות "מבחן השליטה בתשר". תמצית הטענה היא שהתשר נמצא בשליטת הבעלים שמכתיב מה יעשה בו וכיצד הוא יחולק ולכן יש לראות את התשר כהכנסת המעביד ולרשום אותו בהתאם בספריו.

מר אסף ינאי הבעלים ומנהל התובעת העיד בפני בית המשפט והעיד שתמיד התשר מופרד מהחשבון ולא ניתן לשלם יחד. אי אפשר לכלול את התשר בכרטיס האשראי או בשיק במידה שמשלמים באמצעי תשלום אלה. ניתן לשלם תשר רק במזומן. על פי עדותו של מר ינאי אין לו כל נגיעה בכסף. כשהמלצר מקבל תשר הוא שם אותו בקופה משותפת של כל המלצרים. המלצרים רשמים מי המלצר שעבד וכמה שעות. ומנהלת המשמרת מחלקת את הטיפים לפי מספר השעות. מר ינאי הסביר שהוא משלם רק את דמי הביטוח הלאומי לפי שכר מינימום. הדיווח בקשר לטיפים דרוש לו רק די לדעת שמלצר מסוים לא קיבל שכר הנופל משכר המינימום. אם יש מקרה כזה ינאי משלים למלצר לשכר מינימום. מעבר לכך התשר שייך למלצר ורק אם השכר המורכב מדמי שירות נופל משכר מינימום, משלים מר ינאי לשכר מינימום. ובלשונו:

**"ש. כשהמלצר מקבל טיפ, מה הוא עושה אם זה ?**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11572-07-10 נייט קופי בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

ת. יש להם קופה ראשית שלהם והם שמים שם את הטיפים והטיפים משותפים.

ש. ומה עושים אחר כך עם הטיפים

ת. הם רושמים כל אחת מי עבדה מאיזו שעה עד איזו שעה ורושמים בסוף משמרת את הטיפים שידעו כמה הם עשו ושמים את זה בקופסה ומנהלת משמרת עושה להם אתה חלוקה של הטיפים, היא יכולה לעשות את זה בסוף יום או למחרת, עד יומיים.

ש. כמה עובדים בכל משמרת?

ת. בין מלצר לשניים.

ש. תספר איך משולם השכר למלצרים?

ת. מנהלת המשמרת שלי כמובן זאת שעושה טיפים מתוך סידור העבודה גוזרת את השעות מהסידור עבודה ומעבירה לי, מדווחת לי את השעות ואני עושה את זה לפי שווי מינימום ויש תוספת של סגירת יום שזה 30 שח לסגירה.

### לבית המשפט:

ש.ת הטיפים לא נכנסים לעניין אלא המלצרים לוקחים אותם ואין לי קשר לטיפים. אני משלם לפי שווי שכר מינימום.

### המשד:

ש. מה זה אומר שווי שכר מינימום ?

ת. זה מה שאמרו לי שאני לא מתעסק עם הטיפים. הם עשו 40 שעות למשל וזה מוכפל כביכול בשכר המינימום ולפי זה משולמים להם ביטוח לאומי או דברים כאלה. יש הסכם בינינו בתחילת עבודה שהטיפים הם השכר המלא שלהם אלא אם כן יש חוסר או משהו כזה משכר מינימום שזה בד"כ לא קורה.

הטיפים זה השכר שלהם.

אני לא משלם להם אלא אני רק מוציא להם תלוש משכורת.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11572-07-10 נייט קופי בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

### לבית המשפט:

- ש. נאמר שלמלצר מגיע שכר מינימום על פי השעות שלו שעבד כך וכך שעות ומגיע לו שכר של 4000 שח, אם הוא קיבל טיפים בסך של 4000 שח אם הבנתי נכון אתה לא משלם לו אגורה נוספת?
- ת. אני לא יודע כמה טיפים שהוא עושה כי אני לא עושה רישום של הטיפים.
- ש. אתה אומר שאתה לא יודע אך מצד שני אתה מתחשב בטיפים האלה
- ת. מעניין אותי כמה שעות הם עבדו.

הנה כי כן, אין מחלוקת בין הצדדים שדמי השירות מהווים את שכרו של המלצר, אך לא ניתן לומר שיש לבעל העסק שליטה על הכספים. הדיווח היחיד שהוא מקבל הוא אם קורה שדמי השירות לא עלו כדי שכר מינימום הבעלים משלים לשכר המינימום. לכן אין לקבל את עמדת המשיב שהבעלים שולט בכספי התשר.

המשיב טוען שפס"ד ספארי הולדינגס אינו רלוונטי לענייננו. וכל כך למה ? מאחר שהמערערת שולטת בכספי דמי השירות, ועושה בהם כבתוך שלה, לעיל, אין כל נפקות לשאלה כיצד ביצע הלקוח את התשלום עבור הארוחה ודמי השירות. די בכך, כדי לדחות טענותיה של המערערת בעניין זה. ר"ל מאחר שהמערערת עושה, כך לטענת המשיב, בכספים כבתוך שלה אין כל רלוונטיות למבחן הוולונטריות.

מעדותו של הבעלים והמנהל לרבות מחקירתו הנגדית, שוכנעתי כי אין לו נגיעה בכספי התשר. רק במידה שקורה המקרה, החריג, שהתשר שקיבל המלצר לא עולה כדי שכר מינימום, משלם לו הבעלים את ההפרש בין השכר שקיבל מדמי שירות, ושכר המינימום.

**התוצאה היא שאין לקבל את טענתו של המשיב לפיה לבעלים יש שליטה מלאה בכספי התשר תיאור זה אינו הולם את העובדות שנחשפו בפני בתיק זה. ולכן אפילו המבחן המוצע על ידי המשיב היה מתקבל אין הוא הולם את הממצאים העובדתיים בתיק זה.**

### הטיעונים בפני לאחר פרסום דנג"ץ כהן

שמיעת הראיות בתיק הסתיימה ביום 31/5/11 וניתן צו לסיכומים באופן שסיכומי התשובה היו אמורים להיות מוגשים ביום 1/11/11. הצדדים מטעמיהם ביקשו אורכות להגשת הסיכומים ובפועל כתב הסיכומים האחרון – סיכומי התגובה, הוגשו ביום 25/2/13. פסק הדין בדנג"ץ כהן ניתן ביום 14/4/13 ובית המשפט שאל את הצדדים האם לנוכח התוצאה הם



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11572-07-10 נייט קופי בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

עדיין עומדים על כתיבת פסק דין. המשיב סבר שיש ליתן פסק דין וביקש להמציא השלמת טיעון. בית המשפט נעתר לבקשה והצדדים הגישו השלמת טיעון המתייחסת לדנג"ץ כהן.

במסגרת הטיעון המשלים טען המשיב כי אין בפסק דין הרוב בדנג"ץ כהן, כדי להביא לקבלת הערעור דנן, וזאת נוכח העובדות בענייננו. המשיב חזר על עמדתו כי אין כל צורך להידרש לשאלת הוולונטריות של התשלום לטעמו של המשיב סוגיה זו אינה מתעוררת בענייננו. מקום שהמערערת שולטת בכספי דמי השירות, ועושה בהם כבתוך שלה, אין כל נפקות לשאלה כיצד ביצע הלקוח את התשלום עבור הארוחה ודמי השירות.

המשיב חזר על טיעונו לפיו כספי התשר, מצויים בשליטתה המלאה והבלעדית של המערערת, שעושה בהם כבתוך שלה. כספי התשר משמשים בידי המערערת, מנהלת העסק, לתשלום שכר המלצרים. במידה וסך התשלום החודשי בגין התשר אינו מסתכם למשכורת מינימום, משלימה המערערת בסוף החודש את יתרת שכר המינימום החסרה למלצר בעד עבודתו החודשית אצל המערערת, מתוך כספי המערערת עצמה. בהתאם לכך, מנהלת המערערת מעקב אחר כספי התשר, שנתקבלו בידי המלצרים, באופן שוטף. כספי התשר מחולקים על-ידי המערערת באופן שווה בין המלצרים בתום יום העבודה, או למחרת, בלא כל קשר לדמי השירות, שנתקבלו בידי מלצר כזה, או אחר. זאת ועוד. התשר אינו נותר בחזקתו הבלעדית של מי שקיבלו, שהרי המלצר אינו רשאי לשלשלו לכיסו, והוא נדרש לחלוק בו עם אחרים, באשר המלצר מחויב להעביר את כל כספי דמי השירות לקופה מרוכזת, המצויה בשליטת המערערת. המערערת מוציאה למלצרים תלוש שכר על מלוא שכר המינימום - המשולם באמצעות דמי השירות - ומשלמת למלצרים דמי ביטוח לאומי עבור שכר המינימום.

כפי שכבר הראיתי לעיל, תיאור זה של המשיב אינו הולם את המצב העובדתי שנגלה לי בתיק זה. ההתרשמות של בית המשפט הייתה שבעל העסק הדיר עצמו מניהול כספי התשר של המלצרים. המלצרים אספו את כספי התשר במרוכז ואחת מהם דאגה לחלוקתם בין המלצרים, כל אחד ביחס שבין מספר השעות שעבד לכספי התשר שהתקבלו. המעביד שילם עבור המלצרים דמי ביטוח לאומי בהתאם לשכר המינימום, ללא קשר לשכר שקיבל המלצר וכן במקרה חריג ונדיר כאשר מלצר כלשהו לא הגיע לשיעור שכר המינימום, דאג המעביד לשלם את הפרש שבין שכר המינימום לשכר בפועל. לפיכך העובדות בתיק זה אינן מתאימות למצג אותו מנסה המשיב לצייר.

בהתייחס לטענת המשיב לפיה עצם העובדה כי המלצרים מתחלקים בדמי התשר בהתאם למנגנון חלוקה שנקבע על ידי המערערת מקימה לה את החובה לרשום את דמי השירות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-07-11572 נייט קופי בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

בקופה הרושמת, גם טענה זו, נדונה ונדחתה בחוות דעתו של כב' הנשיא גרוניס בדנג"ץ כהן. טענת המשיב לא נעלמה מעיני ביהמ"ש בדנג"ץ כהן, שכן עמדה זו הוצגה בצורה מפורשת במסגרת עמדתו של היועץ המשפטי לממשלה בדנג"ץ שהולמת את עמדת המשיב כאן. (אשר כנטען על ידי המשיב תואמת את עמדתו שלו). כך בסע' 12 לפסק דינו של כב' הנשיא גרוניס מפורטת עמדת היועמ"ש שנדחתה ולפיה:

**"השאלה הטכנית של אמצעי התשלום בו נעשה שימוש (היינו, האם הלקוח שילם עבור הארוחה והתשר באמצעי תשלום אחד או שהתשלומים היו נפרדים) אינה יכולה להוות מבחן מכריע בשאלה המהותית של סיווג ההכנסה. בהקשר זה נטען, כי קביעת מהות התשלום בהתאם לכוונת הלקוח מעוררת קושי. זאת במיוחד כאשר בפועל במסעדות רבות חלוקת כספי התשר נקבעת בין בעל המסעדה לעובדיו, וללא קשר לכוונותיו הסובייקטיביות של הלקוח בעת מתן התשר."**

### העמדות השונות של המותב שדן בבג"ץ והשלכתן על דיני המס

הסוגיה העיקרית עליה נסובה המחלוקת היא האם יש לסטות מפסיקתו הקודמת של בית המשפט העליון בעיקר בעניין ספארי הולדינגס ולקבוע כי גם דמי תשר, שניתנים למלצר עצמו בלי דרישה מפורשת בחשבון, צריכים להיחשב כתקבול של המסעדה וכהכנסה שלה.

בית המשפט התחבט בשאלה האם יש להיעתר לבקשת היועמ"ש לממשלה ולאמץ את פרשנותו לעניין אופן יישום ההלכה שנקבעה בפסק דין ספארי הולדינגס, וזאת כחלק מהסדר כולל לעניין מעמדם של דמי התשר מבחינת דיני הביטוח הלאומי, דיני המס וחקיקת המגן בתחום העבודה.

המחלוקת הייתה האם לשם יישום ההלכה שנקבעה בפסק הדין נשוא העתירה נדרשת קבלתו של הסדר כולל בדבר מעמדם של דמי התשר בדרך של פרשנות שיפוטית, תוך הפיכת הלכות קודמות שנקבעו בבית המשפט העליון, או שמא הסדר כולל מעין זה יכול וצריך להיקבע רק על ידי המחוקק.

להשקפת דעת הרוב מפי כב' הנשיא גרוניס, אין מקום לאמץ הסדר כולל שיביא לרפורמה במעמדם של דמי התשר ובחובת הרישום שלהם בדרך של "חקיקה שיפוטית". יתר על כן, אין לעשות כן במסגרת הליך של דיון נוסף, שבו אף אחד מבעלי הדין אינו משיג עוד על נכונות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11572-07-10 נייט קופי בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

ההלכה שנקבעה בפסק הדין נשוא הדיון נוסף; אלא מבוקשת הפיכתן של הלכות קודמות, שנקבעו בפסיקת בית המשפט העליון.

מנקודת המבט של דיני המס מתעוררת השאלה כיצד ייגבו מס הכנסה ומס ערך מוסף מדמי התשר. אם ההכנסה תסווג כהכנסה של בעל המסעדה המועברת למלצר כהכנסה משכר, המשמעות היא כי על המעביד תוטל חובת ניכוי במקור של תשלומי מס ההכנסה, הביטוח הלאומי וביטוח הבריאות מתשלומים אלה.

הנשיא גרוניס קבע שמשמעות הדבר שבפועל ניכויים אלה יביאו לירידה בהכנסותיהם של המלצרים או לירידה בהכנסות המסעדות, אם אלה יבחרו לגלם ניכויים אלה בשכרם של המלצרים, כדי שייותרו בידי המלצרים בפועל (כשכר נטו) הסכומים שקיבלו כדמי תשר.

השלכה נוספת שעשויה להיות להתייחסות לדמי התשר כהכנסה של המסעדה היא בהטלת חובת תשלום מס ערך מוסף לפי חוק מס ערך מוסף על סכום זה, כפי שמוטל כיום על התשלום עבור הארוחה עצמה. גם בהקשר זה מתעוררת השאלה מי "יספוג" את ההפסד הכספי הכרוך בתשלום המס – האם המלצרים יקבלו בפועל סכומים נמוכים יותר כדמי תשר, או שמא בעלי המסעדות "יספגו" תשלומים אלה. אם יקבע שההכנסה היא הכנסת המסעדה תידרש המסעדה, בהתאם לסעיף 45 לחוק מס ערך מוסף, להוציא חשבונית ללקוח, שתכלול גם את התשלום בגין דמי התשר.

לטעמו של כב' הנשיא גרוניס משמעות "ספיגת" הניכויים השונים על ידי בעל המסעדה עשויה להיות בסופו של דבר גלגולם ללקוחות ועליית מחירי המזון המוצע במסעדות. תוצאה נוספת יכולה להיות שהמלצרים יהיו אלה ש"יספגו" בפועל את הניכויים השונים מדמי התשר, כך ששכרם בפועל יירד. מה שישליך על מצבם של הצעירים המתפרנסים ממלצרות וכן יהיה בדבר השלכה על כלל ענף המסעדות בישראל ואף מעבר לכך.

נתון נוסף אותו לוקח כב' הנשיא בחשבון היא השאלה כמה מהעובדים בענף המלצרות מגיעים בכלל לסף המס, באופן המצדיק את המשאבים הנדרשים לשם גביית המס מדמי התשר.

הנשיא גרוניס מביא בחשבון את בקשת היועמ"ש שבית המשפט ישנה את הלכת ספארי הולדינגס במסגרת הליך של דיון נוסף על פסק דין אחר, כאשר שאלת תוקף הלכת הולדינגס הנ"ל לא נדונה במסגרתו.

ולפיכך נקבע בדעת הרוב שנוכח העובדה ששאלת סיווג הכנסתם של מלצרים מדמי תשר לצורך חוק הביטוח הלאומי, שעמדה במוקד הדיון בפסק הדין נשוא הדיון נוסף, אינה שנויה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11572-07-10 נייט קופי בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

עוד במחלוקת בין הצדדים. יתר הסוגיות שביקש היועץ המשפטי לממשלה להעלות במסגרת הליך הדיון הנוסף אינן מתאימות לבירור שיפוטי אלא להסדרה על ידי המחוקק.

כב' המשנה לנשיא השופטת נאור שנמנתה עם שופטי המיעוט סבורה שנושא התשרים בענף המסעדות לא הוסדר בחקיקה, ועל כן סיווגו בהתאם למקורות השונים המנויים בפקודת מס הכנסה הוא מלאכה שיפוטית.

כב' המשנה לנשיא אינה חולקת על כך שהנושא מתאים להסדרה חקיקתית, יחד עם זאת עד לחקיקה מתאימה, היא סבורה, למרות שהדבר אינו הולם פסיקה קודמת של בית המשפט העליון, שהכנסה מתשרים היא תקבול של בעל המסעדה מעסקו, וכי ככל שמקבל המלצר תגמול בגין התשרים – מדובר בהכנסת עבודה של המלצר ממעבידו.

דהיינו, כב' המשנה לנשיא סבורה שיש לשנות את הקביעה המרכזית בפסק הדין נושא הדיון הנוסף לפיו כי יש לסווג את ההכנסה מתשר כהכנסת עבודה (לפי סעיף 2(2) לפקודה) שאיננה מן המעביד.

כב' השופטת נאור סבורה שיש לשנות את הקביעה שהכנסה מתשר היא וולונטרית מאחר שמהותו האמיתית של התשר איננה וולונטרית. הטעם הוא שלמרות שתשלום תשר במסעדות בישראל, אינו מופיע כתשלום חובה בחשבון, הוא נוהג מושרש המהווה חלק מהנורמות לפיהן פועלים הלקוחות, בעלי המסעדות והמלצרים. ובלשונה:

**"הציפייה החברתית, הנהגים המקובלים ואף ניסיון החיים מלמדים כי אף שתשלום התשר הוא בעל סממנים וולונטאריים, הרי שזוהי "וולונטאריות חלשה". עיקר הוולונטאריות היא בקביעת שיעור התשר, לא בעצם מתן התשר."**

ובהמשך:

**"הסממן הוולונטארי המרכזי, אם לא היחיד, בתשלום התשר הוא שיעורו של התשר. בעניין זה קיימים אמנם בישראל נהגים (כגון שיעור התשר המקובל, המחושב באחוזים מתוך החשבון שהוגש ללקוח, ועומד דרך כלל על 10-15% מן החשבון) אולם אין חולק כי השיעור המדויק נתון לקביעת הלקוח עצמו..... מכל מקום, אף אם שיעור התשר הוא וולונטארי, הרי שהוא מקנה למוסד התשר בענף המסעדות גוון של "וולונטאריות חלשה", ולא יותר מכך." (סע' 22 לדנג"ץ).**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11572-07-10 נייט קופי בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

כפי שמוסבר בפסק דינה של המשנה לנשיא, אם ההלכה תישאר על מכונה דהיינו הקביעה שההכנסה מתשרים היא הכנסה מ"משלח יד" (לפי סעיף 2(1) לפקודה). במקרה זה יש להכיר בכך שהמלצר פועל במסעדה כ"עצמאי", עובדה שאיננה מתיישבת עם אופייה של עבודת המלצרות במסעדה.

האפשרות שאומצה בפסק הדין – הקביעה שמדובר בהכנסה מעבודה (לפי סעיף 2(2) לפקודה), ואז יש להכיר בהכנסת עבודה שאיננה מן המעביד. הכרה בהכנסת עבודה שאיננה מן המעביד מעוררת קשיים בהיבט המיסוי.

מצד אחד המעביד אינו חייב לנכות מס במקור, שכן הוא אינו המשלם ואילו העובד לא יגיש דו"ח לגבי הכנסה זו, שכן לגבי הכנסה מעבודה קיים ברוב המקרים פטור מהגשת דין וחשבון". התוצאה היא שגביית מס שכזו עלולה להותיר את גורמי אכיפת המס קרחים מכאן ומכאן.

יש לשים אל לב שבהתאם לתגובת היועמ"ש בדנג"ץ כהן, על פי תקנה 2 לתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988 תחול רק על עובד שכל הכנסתו הייתה ממשכורת. לפיכך, אם תיוותר על כנה הקביעה כי התשר מהווה הכנסה של המלצר, תקום למלצרים רבים חובת דיווח, שהרי לא נוכה מהתשר "מלוא המס החל לפי הוראות הפקודה". חובה שכזו חושפת לכאורה מלצרים להליכים פליליים בגין הפרת חובות הדיווח.

המשנה לנשיא מסכמת עמדתה לפיה:

**"מצב עניינים בו לא משולמים מיסים עבור תשרים במסעדות מיטיב – ולו לכאורה – עם בעלי המסעדות, עם המלצרים ועם הלקוחות. המסעדה והמלצרים אינם משלמים מס על פעילותם; הלקוחות נהנים משירות במחיר נמוך יותר. המפסידה העיקרית היא מערכת המס, ולאמיתו של דבר – פירוש הדברים הוא כי המפסיד הוא הציבור כולו. (ראו סעיף 35 לדנג"ץ כהן).**

כאמור כב' המשנה לנשיא סבורה שיש לבית המשפט סמכות לשנות את ההלכה, בחינת הפה שאסר בעניין ספארי הולדינגס הוא הפה שיכול להתיר בדנג"צ כהן.

כך גם כב' השופטת נאור לא משתכנעת מעמדתו של כב' הנשיא לפיה שהלכת ספארי הולדינגס השתרשה זה מכבר, והסתמכו עליה רבים ולכן יש קושי בשינויה. אליבא דמשנה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-07-11572 נייט קופי בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

לנשיא התבוננות במציאות מלמדת אותה "הסתמכות", ככל שהיא נוגעת לבעלי המסעדות ולמלצרים, אינה אלא הנאה מתמשכת ורחבת-היקף מהעלמת מס.

העמדה היא שמלצרים חייבים במס ככל עובד אחר במשק. הם כפופים למדרגות המס הקבועות בד"ן, התלויות בהכנסה. אם משכורתם המצטברת איננה מגיעה למדרגות אלו, גם לאחר אכיפה יעילה יותר של חובות הדיווח, לא ייגבה מהם מס. אם גובה משכורתם מחייב תשלום מס אין כל מקום להבחין בינם לבין עובדים בענפים אחרים. לכן אם יקבע כי הכנסה מתשרים בענף המסעדות היא תקבול של המסעדה לכל דבר ועניין. זהו פתרון הרמוני וראוי לקשיים שמעורר סיווג התשר בענף המסעדות מאז פרשת ספארי הולדינגס בדיני המס, בדיני הביטוח הלאומי ובמישור יחסי העבודה. הוא מבטיח כי הקוביות השונות יסתדרו זו לצד זו ויקבלו קובייה-קובייה את מקומה המתאים.

אם תקבל דעתה של המשנה לנשיא, תהיה התוצאה שבעל המסעדה יהיה חייב ברישומה של ההכנסה מתשרים בספריו, ועליו לשלם ממנה מיסים כחוק. בעל המסעדה ישלם למלצר את שכרו על פי החוזה ביניהם, ושכר זה יכול לכלול גם תגמול עבור התשרים שנאספו בקופת המסעדה. כל תשלום שמגיע למלצר ממעסיקו בהקשר זה הוא הכנסת עבודה מאת המעביד, כהגדרתה בסעיף 2(2) לפקודה.

**כב' השופטים ארבל, ג'זראן ומלצר**, שנמנו על דעת הרוב סבורים, שלא כדעת כב' הנשיא גרוניס, שהסוגייה אכן ניתנת להכרעה בבית המשפט אולם לגישתם, התפתחות ההלכה עד כה והשורשים שהכתה הלכת ספארי הולדינגס בפסיקה, מחייבים להותיר למחוקק את ההסדרה הכוללת של הנושא. אין התייחסות למצב שבו המוסד לביטוח לאומי ידרש לשלם קצבאות שלא שולם בעדן דמי ביטוח.

גם במקרה דנן על פי הראיות שהיו לפני, דמי הביטוח הלאומי משולמים בהתאם לשכר המינימום. על כל השתכרות מעל לשכר המינימום לא משולמים דמי ביטוח.

כך גם לא ניתנה תשובה לבעיית ה"הכשרה" של העלמת מס בהיקפים נרחבים. שתי בעיות אלו היו נפתרות אלו התקבלה דעת שופטי המיעוט.

כב' השופטים ארבל ומלצר חולקים על קביעתה של המשנה לנשיא בדבר מאפייניו של התשר כב' השופטת ע' ארבל מציינת כי התשר הוא וולונטארי, ומשולם למלצר בלבד וכב' השופט מלצר מצטרף לעמדתה של כב' השופטת ארבל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11572-07-10 נייט קופי בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

### עניין פסילת הספרים

המשיב ראה לפסול את ספרי המערערת. ניתן בהחלט להבין את עמדת המשיב לפיה הוא שואף לשנות את הלכת ספארי הולדינגס ולכן עליו למצוא מקרה מתאים ולהעמידו לדין בפני בית המשפט. אך לנוכח העובדה כי המדובר בסוגיה סבוכה, אשר הובאה בפני הרכב של שבעה שופטים שהביעו מגוון של דעות, לא היה זה ראוי ונכון להורות על פסילת ספריה של המערערת אשר הסתמכה על הלכות מושרשות היטב - ספארי הולדינגס וליברמן.

### לסיכום

בית המשפט העליון בדנג"ץ כהן הגיע בדעת רוב להחלטה לפיה אין לשנות את ההלכה הפסוקה שהכנסה מתשרים היא הכנסת עבודה של המלצר שלא מאת המעביד, ולא חלק מהכנסות המסעדה; וכן שאין ליצור הסדר משפטי חדש בנוגע למעמדם של דמי התשר בדך של "חקיקה שיפוטית" ויש להותיר למחוקק את ההסדרה הכוללת של הנושא.

נוכח העובדה שעמדת היועמ"ש שם שהיא זהה לעמדת המשיב שבפני לא התקבלה ובהתאם להוראת סעיף 20 לחוק יסוד: השפיטה לפיו "הלכה שנפסקה בבית המשפט העליון מחייבת כל בית משפט זולת בית המשפט העליון", דין הערעור להתקבל.

הערעור מתקבל אפוא וההחלטה על פסילת הספרים בטלה.

המשיב ישלם למערערת הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בשיעור של 12,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן היום, י"א סיון תשע"ג, 20 מאי 2013, בהעדר הצדדים.

ד"ר אחיקם סטולר, שופט





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11572-07-10 נייט קופי בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה