



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 2105/06

בפני : כבוד השופט א' א' לוי  
כבוד השופט א' גרוניס  
כבוד השופט ס' גובראן

העותרת : אסתר כהן

נגד

המשיבים : 1. המוסד לביטוח לאומי  
2. פורמלי, בית הדין הארצי לעבודה  
3. פורמלי, מוסקט תעשיות מזון בע"מ

עתירה למתן צו על תנאי

תאריך הישיבה : ה' בחשון התשס"ט (3.11.08)  
בשם העותרת : עו"ד עמית בן גל  
בשם המשיב 1 : עו"ד עירית אלטשולר  
בשם היועץ המשפטי לממשלה : עו"ד מיכל ששון

### פסק-דין

השופט א' גרוניס:

1. בפנינו עתירה בה מבוקש לבטל את פסק דינו של בית הדין הארצי לעבודה, אשר קיבל את ערעור המשיב 1, המוסד לביטוח לאומי (להלן - המשיב או המוסד לביטוח לאומי), על פסק דינו של בית הדין האזורי לעבודה.

רקע ופסקי הדין של בתי הדין לעבודה

2. העותרת הינה אלמנתו של עוזי כהן ז"ל, יליד שנת 1955 (להלן - המנוח). לעותרת ולמנוח נולדו שלושה ילדים. ביום 25.5.96 שהו העותרת, המנוח וילדיהם על שפת הים בהרצליה. כשלב מסוים הבחין המנוח במספר צעירים אשר רחצו בים, נקלעו

למצוקה וקראו לעזרה. המנוח נכנס למים ושחה לכיוונם של הצעירים על מנת להושיט להם עזרה. למרבה הצער, טבע המנוח וניסיונות החיאה שנעשו בו לאחר שנמשה מהמים לא צלחו. על פי המתואר בעתירה, סייעו פעולותיו של המנוח להצלת חלק מהצעירים הטובעים. בעקבות מותו של המנוח, הגישה העותרת למוסד לביטוח לאומי תביעה לקבלת קצבת תלויים לפי סימן ח' לפרק ה' בחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן - חוק הביטוח הלאומי או החוק). עילת הזכאות בגינה נתבעה הקצבה הייתה הדרישה להכיר בפעולותיו של המנוח כ"התנדבות", לפי סעיף 287(5) לחוק הביטוח הלאומי. תחילה דחה המוסד לביטוח לאומי את התביעה והעותרת נאלצה להגיש בעניין זה תובענה לבית הדין האזורי לעבודה בתל אביב. בהמשך שינה המוסד לביטוח לאומי את עמדתו והתובענה התקבלה בהסכמה. נקבע, כי המנוח מצא את מותו תוך כדי פעולה להצלת חייו של הזולת ועל כן זכאית העותרת לקצבת תלויים. עם זאת, התעוררה השאלה על פי איזה בסיס תחושב קצבת התלויים.

3. כפי שיפורט בהמשך, הבסיס לחישוב קצבת תלויים הוא שכרו של הנפגע בשלושת החודשים ("רבע השנה") שקדמו למועד ממנו החלה הזכאות לקצבה. החל מחודש אוקטובר 1992 ועד למותו עבד המנוח כמלצר במסעדת "דלי דג" בתל אביב, הנמצאת בבעלותה של המשיבה 3 (להלן - המסעדה). על פי תלושי השכר השתכר המנוח בשלושת החודשים הרלוונטיים 8,046 ש"ח, היינו משכורת חודשית ממוצעת של 2,682 ש"ח. על בסיס סכום זה חישוב המשיב את הקצבה המגיעה לעותרת ולילדיה. העותרת טענה, כי בפועל השתכר המנוח כ-10,000 ש"ח נטו בכל חודש. המרכיב העיקרי בשכר היה כספים שקיבל המנוח כתשר ("טיפ") מלקוחות שסעדו במסעדה. סכומים אלו לא נרשמו בספרים ולא באו לידי ביטוי בתלושי המשכורת של המנוח. נוכח סירובו של המשיב להתחשב בהכנסה מתשר כבסיס לחישוב קצבת התלויים, הגישה העותרת לבית הדין האזורי לעבודה תביעה לסעד הצהרתי, לפיו השתכר המנוח בשלושת החודשים הרלוונטיים 30,000 ש"ח ושכר זה הוא הבסיס לחישוב הקצבה. המשיב הגיש כתב הגנה וכן הודעת צד ג' נגד המסעדה. לטענת המשיב, ככל שיימצא כי כספים אותם קיבל המנוח כתשר היו חלק מהכנסתו קמה לו זכות שיפוי מהמסעדה, שהייתה מעסיקתו של המנוח, וזאת לפי סעיף 369(א) לחוק הביטוח הלאומי.

4. ביום 21.10.04 ניתן פסק דינו של בית הדין האזורי לעבודה (כבוד השופטת ו' סאמט ונציג הציבור מר ד' רנדל). בית הדין קיבל את תביעת העותרת. נקבע, כי העותרת הצליחה להוכיח ששיעור השתכרותו של המנוח ממשכורתו ומכספים שקיבל כתשר עמד על 10,000 ש"ח נטו בחודש לפחות. עוד קבע בית הדין, כי יש להחשיב את ההכנסה מתשר כחלק מהכנסתו של המנוח לצורך חישוב הקצבה. לגישת בית הדין

האזורי, אין בעובדה שבפועל, בניגוד לדין, לא שולמו דמי ביטוח לאומי על הכנסה זו כדי לפגוע בזכותם של התלויים לקצבה. בית הדין דחה את ההודעה לצד שלישי שהגיש המשיב נגד המסעדה. זאת, מן הטעם שחובת התשלום של דמי הביטוח הלאומי בגין ההכנסה מסכומי התשר שלא נרשמו בספרי המשיבה חלה על המנוח ולא על המסעדה.

5. על פסק דינו של בית הדין האזורי לעבודה הגיש המשיב ערעור לבית הדין הארצי לעבודה. ביום 8.11.05 ניתן פסק דינו של בית הדין הארצי (כבוד הנשיא ס' אדלר, השופטים י' פליטמן וש' צור ונציגי הציבור מר ל' מורוזובסקי ומר א' רף), אשר קיבל את הערעור. חוות הדעת המרכזית ניתנה על ידי הנשיא ס' אדלר. נקבע, כי יש להבחין בין תשר העובר דרך קופת המעסיק ונרשם בספריו, אשר נחשב לחלק משכר העבודה של המלצר לעניין חישוב הקצבה, לבין תשר אשר אינו נרשם בספרי המעסיק ואינו נחשב לחלק משכר העבודה. בעניין זה הסתמך בית הדין על פסק דין שניתן על ידו זמן קצר קודם לכן בע"ע 300113/98 ת.ג.מ.ב אילת מסעדות בע"מ - ענבל מלכה, פד"ע מ 769 (2005) (להלן - עניין ענבל מלכה)). בעניין ענבל מלכה נדונה השאלה האם כספים שקיבל מלצר כתשר נחשבים לחלק משכרו, לעניין חובת המעסיק לשלם לו שכר מינימום לפי חוק שכר מינימום, התשמ"ז-1987 (להלן - חוק שכר מינימום). נקבע, כי תשר שהגיע לכיסו של המלצר לאחר שעבר דרך קופת המסעדה ונרשם בספריה נחשב לחלק מהשכר שמשלמת המסעדה. אולם, תשר שניתן למלצר ללא שנרשם בספרים אינו חלק מהשכר אותו משלמת המסעדה. בעניין דנא סבר בית הדין הארצי שיש להחיל את אותה הבחנה שנקבעה בעניין ענבל מלכה. מכיוון שסכומי התשר אותם קיבל המנוח לא נרשמו בספרי המסעדה, קבע בית הדין הארצי לעבודה כי הם לא ייחשבו כהכנסה לצורך חישוב קצבת התלויים לה זכאים העותרת וילדיה. יוער, כי השופט י' פליטמן סבר, בדעת יחיד, כי מן הראוי היה לקבוע שתשר הינו תמיד חלק מהכנסת המלצר מעבודתו, בין אם נרשם בספרי המסעדה ובין אם לאו. עם זאת, מכיוון שבעניין ענבל מלכה נקבע אחרת, ועל מנת שהתוצאה לא תהא תלויה בהרכב אקראי של המותב, הסכים השופט י' פליטמן לקבלת הערעור.

נגד פסק דינו של בית הדין הארצי לעבודה הוגשה העתירה שבפנינו. ביום 18.10.07 ניתן צו על תנאי בעתירה (המשנה לנשיאה א' ריבלין והשופטים א' לוי וס' ג'ובראן). כמו כן, התבקשה עמדתו של היועץ המשפטי לממשלה בסוגיה. על מנת שניטיב להבין את עמדות הצדדים ואת הסוגיה העומדת במוקד העתירה, נתאר תחילה ביתר הרחבה את התשתית החוקית הקשורה לענייננו.

6. פרק י"ג לחוק הביטוח הלאומי מסדיר את זכאותם של מתנדבים, אשר נפגעו תוך כדי פעולת ההתנדבות, ושל התלויים בהם לתגמולים. סעיף 287 לחוק מגדיר מיהו "מתנדב" לעניין פרק זה. החלופה הרלוונטית לענייננו היא זו הקבועה בסעיף קטן (5): "מי שעשה בהתנדבות, שלא בשכר, פעולה להצלת חייו או רכושו של הזולת...". בתקנות הביטוח הלאומי (פעולת התנדבות להצלת חייו או רכושו של הזולת), התשנ"א-1991, נקבעו פרמטרים בשאלה מתי תיחשב פעולה מסוימת כפעולת התנדבות לעניין סעיף 287(5) לחוק (אם כי התקנות מפנות למספרו של הסעיף בנוסח משולב קודם של החוק). כאמור, אין עוד חולק כי המנוח נחשב למתנדב שנפגע תוך כדי התנדבותו והוא נכנס לגדר הסעיף. לפי סעיף 289 לחוק הביטוח הלאומי, "מתנדב שנפגע תוך כדי פעולת ההתנדבות ועקב פעולה זו, יחולו עליו ועל התלויים בו, לפי הענין, הוראות פרק ה' בשינויים המחוייבים". סעיף 290(א) לחוק קובע כדלקמן:

"היה המתנדב עובד או עובד עצמאי ערב הפגיעה, יחושבו הגמלאות שישולמו לו או לתלויים בו לפי ההכנסה המשמשת בסיס לחישוב הגמלה לפי פרק ה', אך לא פחות ממחצית הסכום הבסיסי כפול שלוש (בסעיף זה - הכנסת המינימום); לא היה המתנדב עובד או עובד עצמאי ערב הפגיעה - יחושבו הגמלאות כאמור כאילו הכנסתו ברבע השנה שקדמה לפגיעה היתה הכנסת המינימום".

פרק ה' לחוק הביטוח הלאומי, שכותרתו היא "ביטוח נפגעי עבודה", עוסק בזכויותיהם של מבוטחים מסוגים שונים לתגמולים מסוימים. המחוקק ביקש בעיקרון להחיל על מתנדב שנפגע תוך כדי התנדבותו את ההוראות החלות על מבוטח שנפגע תוך כדי עבודתו. סעיף 289 לחוק קובע באופן כללי, כי על מתנדב ועל התלויים בו יחולו הוראות פרק ה'. סעיף 290 עוסק באופן ספציפי בבסיס לפיו תחושב הגמלה למתנדב או לתלוייו. על פי הרישא של הסעיף, אם היה המתנדב "עובד" או "עובד עצמאי", בסיס החישוב של הגמלה הוא ההכנסה המשמשת בסיס לחישוב הגמלה לפי פרק ה', אלא אם היא פחתה מרף מסוים. אין חולק, כי על המנוח חלה הרישא של הסעיף וכי הכנסתו לא פחתה מהרף המינימאלי הקבוע בו. כלומר, לפי החוק ההכנסה המהווה בסיס החישוב של קצבת התלויים לה זכאית העותרת היא אותה הכנסה המהווה בסיס לחישוב הגמלאות לפי פרק ה' לחוק. נפנה אפוא ונבחן את ההוראות הרלוונטיות בפרק ה' לחוק. בטרם נעשה זאת נציין, כי בתגמולים לנפגעי התנדבות, בשונה מתגמולים

לנפגעי עבודה, נושא בסופו של יום אוצר המדינה ולא המוסד לביטוח לאומי (ראו, סעיף 291 לחוק הביטוח הלאומי).

7. הקצבה שנתבעת על ידי העותרת היא קצבת תלויים לפי סימן ח' לפרק ה' בחוק הביטוח הלאומי. על פי סעיף 132 לחוק, קצבת התלויים הינה אחוזים מסוימים מ"קצבת נכות מלאה". לפי סעיף 130(ב)(3) לחוק, "קצבת נכות מלאה" היא "קצבת הנכות שהייתה משתלמת למבוטח אילו חל עליו סעיף 105". סעיף 105 לחוק הביטוח הלאומי קובע, כי קצבת נכות לחודש בשיעור 100% "תהיה שווה לדמי הפגיעה ליום שהיו משתלמים למבוטח, כפול שלושים". המונח "דמי פגיעה" מפנה אותנו לסימן ד' לפרק ה' לחוק. סעיף 97 לחוק, שכותרתו "שיעור דמי פגיעה", קובע נוסחה לחישוב דמי הפגיעה. הנוסחה היא מכפלה מסוימת של "שכר עבודתו הרגיל של המבוטח". הוראה המורה כיצד יש לחשב "שכר עבודה רגיל" קבועה בסעיף 98 לחוק, שזו לשונו:

"(א) שכר העבודה הרגיל, לענין סעיף 97, הוא הסכום המתקבל מחלוקת הכנסת המבוטח, ברבע השנה שקדם ליום שבעדו מגיעים לראשונה דמי פגיעה, בתשעים.

(ב) לענין סעיף זה, "הכנסה" -

- (1) במבוטח לפי סעיף 75(א)(1) - ההכנסה שממנה מגיעים דמי ביטוח;
- (2) במבוטח אחר שלפי סעיף 75(א) - ההכנסה ששימשה יסוד לחישוב דמי הביטוח בעד רבע השנה האמור בסעיף קטן (א),

"...

סעיף 98 לחוק הביטוח הלאומי יוצר, אם כן, הבחנה, לעניין הגדרתה של "הכנסה" המהווה בסיס לחישוב גמלה, בין שני סוגים של מבוטחים: סוג אחד, מבוטח לפי סעיף 75(א)(1); סוג שני, מבוטח לפי יתר הסעיפים הקטנים שבסעיף 75(א). סעיף 75(א)(1) לחוק עוסק ב"עובד", למעט שוטרים, סוהרים ועובדים בשירותי הביטחון. יתר הסעיפים הקטנים בסעיף 75(א) מתייחסים למתכונות שונות של עבודה והעסקה. החלופה היחידה שעשויה להיות רלוונטית לענייננו היא סעיף 75(א)(2), העוסק ב"עובד עצמאי".

8. סעיף 75 לחוק הביטוח הלאומי יוצר, לגבי כל צורות ההעסקה, זיקה בין בסיס החישוב של הקצבה לבין הבסיס לפיו חושבה החבות בדמי ביטוח. עלינו לפנות, אפוא, לסימן ב' לפרק ט' לחוק הביטוח הלאומי, שם קבועות ההוראות בנוגע לחישוב דמי

הביטוח. באשר לשאלה מהי ה"הכנסה" המהווה בסיס לחישוב דמי הביטוח, מוצאים אנו הבחנה בין "עובד" ל"עובד עצמאי". סעיף 344(א) לחוק קובע כי:

"יראו כהכנסתו החודשית של עובד את הכנסתו בעד החודש שקדם ל-1 בחודש שבו חל מועד התשלום, מהמקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה;...".

ואילו סעיף 345(א) קובע כי:

"עובד עצמאי יראו כהכנסתו השנתית את הכנסתו מהמקורות המפורטים בפסקאות (1) ו-(8) של סעיף 2 לפקודת מס הכנסה, ומי שאינו עובד ואינו עובד עצמאי יראו כהכנסתו השנתית את הכנסתו מהמקורות המפורטים בסעיף 2 האמור, והכל - בשנת המס שבעדה משתלמים דמי הביטוח...".

הנה כי כן, ההבחנה בין "עובד" ל"עובד עצמאי", לעניין ההכנסה החייבת בדמי ביטוח והמהווה בסיס לחישוב הזכאות לגמלאות, תלויה במקורה של ההכנסה. כאשר מדובר בעובד, יש להתחשב במקורות ההכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. כאשר מדובר בעובד עצמאי, יש להתחשב במקורות ההכנסה לפי סעיפים 2(1) ו-2(8) לפקודת מס הכנסה. לסיווגו של מבוטח כ"עובד" או כ"עובד עצמאי" נודעת חשיבות מבחינה נוספת. סעיף 77(א) לחוק הביטוח הלאומי קובע כך:

"לגבי עובד עצמאי, תנאי לגמלה לפי פרק זה הוא שהמבוטח היה בעת הפגיעה רשום במוסד כעובד עצמאי או שעשה את המוטל עליו כדי להירשם".

"פרק זה" אליו מתייחס סעיף 77 לחוק הביטוח הלאומי הוא פרק ה' לחוק. כלומר, זכאותו של מבוטח לגמלה מן הגמלאות המפורטות בפרק ה' לחוק הביטוח הלאומי בגין עבודתו כ"עובד עצמאי" מותנית בכך שנרשם ככזה במוסד לביטוח לאומי או שעשה את המוטל עליו כדי להירשם. על פי סעיף 99 לחוק הביטוח הלאומי, מבוטח שאירעה לו פגיעה בעבודתו כ"עובד", יובאו הכנסותיו כ"עובד עצמאי" בחשבון רק אם נתקיימו בו התנאים שהיו מזכים אותו בגמלה אילו נפגע במהלך עבודתו כ"עובד עצמאי".

9. מן העיון, הנפתל למדי, בהוראותיו של חוק הביטוח הלאומי עולה, כי לכאורה השאלה האם יש להחשיב את כספי התשר שקיבל המנוח כחלק מהכנסתו לצורך חישוב

קצבת התלויים תלויה בשתי שאלות: אחת, האם היה המנוח "עובד" או "עובד עצמאי". חשיבותה של שאלה זו נובעת מכך שהכנסה שהופקה מעבודתו של המנוח כ"עובד עצמאי" אינה יכולה להצמיח זכות לגמלה (מעבר לסכום המינימום הקבוע בסעיף 290(א) לחוק הביטוח הלאומי), שכן אין חולק כי המנוח לא נרשם במוסד לביטוח לאומי כ"עובד עצמאי" כנדרש לפי סעיף 77 לחוק. אם המסקנה היא שהמנוח נחשב ל"עובד", מתעוררת השאלה השנייה, והיא כיצד יש לסווג את ההכנסה מתשר לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה. האם תשר נחשב להכנסה מן המקורות הקבועים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, ולכן יש לכלול אותו בבסיס החישוב של קצבת התלויים, או שמא מהווה הוא הכנסה ממקור אחר ולפיכך אין הוא נכלל בחישוב. למעשה, כפי שניווכח מיד, השאלה הטעונה הכרעה היא השאלה השנייה בלבד.

10. כידוע, אין בחקיקה או בפסיקה הגדרה חובקת כל במענה לשאלה "מיהו עובד". הגדרת המונח "עובד" עשויה להשתנות מדבר חקיקה אחד למשנהו, בהתאם להקשר ולתכליות הרלוונטיות (ראו למשל, דנג"ץ 4601/95 סרוסי נ' בית הדין הארצי לעבודה, פ"ד נב(4) 817 (1998); רע"א 12/06 צמנטכל הנדסה וייזום צפון בע"מ נ' אריה שירותי כ"א בע"מ, פסקה 12 (לא פורסם, 19.9.07); ע"א 8669/07 א.ד.א. אחזקה ושירותים בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פסקאות כ"א-כ"ד (לא פורסם, 29.12.09)). השאלה שלענייננו היא מיהו "עובד" ומיהו "עובד עצמאי" לעניין ההבחנה שבסעיף 75 לחוק הביטוח הלאומי. "עובד" מוגדר בסעיף 1 לחוק הביטוח הלאומי באופן הבא:

"עובד" - לרבות בן משפחה, אף אם אין בינו לבין קרובו המעסיקו יחס של עובד ומעביד, ובלבד שהוא עובד במפעל באופן סדיר ובעבודה שאילולא עשה אותה הוא, היתה נעשית בידי עובד; לענין זה, "בן משפחה" - אחד ההורים, ילד, נכד, אח או אחות".

ואילו "עובד עצמאי" מוגדר בסעיף כך:

"עובד עצמאי", לענין שנת מס פלונית או חלק ממנה - מי שעסק באותה תקופה במשלח ידו שלא כעובד (להלן - משלח יד), והתקיים בו אחד מאלה:

(1) הוא עסק במשלח ידו, לפחות עשרים שעות בשבוע בממוצע;

(2) הכנסתו החודשית הממוצעת ממשלח ידו לא פחתה מסכום השווה ל- 50% מהשכר הממוצע;

(3) הוא עסק במשלח ידו לפחות שנים עשרה שעות בשבוע בממוצע והכנסתו החודשית הממוצעת ממשלח ידו לא פחתה מסכום כאמור בלוח א';

"...

נקל לראות, כי החוק אינו מספק הגדרות ברורות וחד משמעיות. "עובד" מוגדר על דרך הריבוי בלבד. הגדרת "עובד עצמאי" מושתתת על שלושה יסודות: האחד, עיסוק ב"משלח יד"; השני, כי העיסוק היה "שלא כעובד"; השלישי, כי העיסוק או ההכנסה ממנו, או שילוב שלהם, היו בהיקף שאינו פוחת מרף מסוים. לעניין היסוד האחרון קובע החוק שלוש חלופות: הראשונה מתייחסת להיקף העיסוק; השנייה מתייחסת לגובה ההכנסה מהעיסוק; ואילו השלישית מתייחסת לתמהיל של שני הנתונים הנזכרים. יוער, כי סעיף 6(א) לחוק הביטוח הלאומי מסמיך את שר העבודה והרווחה, באישור ועדת העבודה והרווחה של הכנסת, לקבוע בצו כי עובדים בסוגי עבודה או בתנאים מסוימים ייחשבו ל"עובדים", ל"עובדים עצמאיים" או לכאלו שאינם נכנסים לאף אחת מההגדרות. סעיף 6(ב) לחוק קובע, כי בצו כאמור ניתן יהיה גם לקבוע מי ייחשבו למעבידיהם של אותם עובדים. לא נטען, כי השר עשה שימוש בסמכותו זו לעניין מלצרים במסעדות.

11. במקרה שבפנינו, אין חולק על כך שהתקיים היסוד השלישי בהגדרת "עובד עצמאי". היינו, כי היקף עבודתו והכנסותיו של המנוח עבר את הרף הקבוע בחוק. השאלה אם המנוח הוא "עובד עצמאי" תלויה בשאלה האם הכנסתו הגיעה לידי "משלח יד" ו"שלא כעובד". משמע, הגדרת המנוח כ"עובד עצמאי" מותנית בשלילת הגדרתו כ"עובד". מיהו, אם כן, "עובד" לצורך הסעיף? כזכור, סעיף 344(א) לחוק הביטוח הלאומי מפנה, לעניין הכנסתו החודשית של "עובד", לסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, בעוד סעיף 345(א) לחוק מפנה, לעניין הכנסת "עובד עצמאי", לסעיפים 2(1) ו-2(8) לפקודה. סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה עוסק, בין היתר, בהכנסה מ"משלח יד" ואילו סעיף 2(2) לפקודה עוסק בהכנסה מ"עבודה". הדעת נותנת, כי סיווג הכנסה של אדם לאחד מסעיפי המשנה בפקודת מס הכנסה אליהם מפנים סעיפים 344(א) ו-345(א) לחוק הביטוח הלאומי, מספק מענה גם לשאלה האם הוא "עובד" או "עובד עצמאי". אם הכנסה מסוימת היא הכנסה מ"עבודה", לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, אזי משתמע מכך כי בעל ההכנסה נחשב "עובד" לעניין סעיף 75 לחוק הביטוח הלאומי. אם, לעומת זאת, ההכנסה היא מ"משלח יד" לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה, יש לומר כי בעל ההכנסה היה "עובד עצמאי" (אם הוא עונה לתנאי בנוגע להיקף העבודה או ההכנסה). נראה, כי גם הצדדים אינם סבורים אחרת, שכן טענותיהם התמקדו בשאלה האם כספים שקיבל המנוח כתשר נחשבים להכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. לא נטען, כי יש להחיל מבחן נוסף בשאלת סיווגו של המנוח כ"עובד" או כ"עובד עצמאי". השאלה שמוטל עלינו להכריע בה היא, אפוא, אחת: כיצד יש לסווג את הכספים שקיבל המנוח כתשר, לעניין סעיף 2 לפקודת מס הכנסה. אם מקורה של



הכנסה זו הוא מן המקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, הרי שלפי סעיף 344(א) לחוק הביטוח הלאומי יש לכלול אותה בבסיס החישוב של קצבת התלויים. אם, לעומת זאת, מקורה של ההכנסה אינו נמנה על המקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודה, אזי אין להתחשב בה לצורך חישוב הקצבה.

נפנה, אם כן, לבחון את השאלה המונחת לפתחנו.

#### עמדות הצדדים

12. לטענת העותרת, כספים הניתנים לעובד במהלך עבודתו כתשר, הינם "שכר עבודה" ועל כן עליהם להיכלל בבסיס החישוב של קצבת התלויים. לשיטתה, אין בעובדה שדמי השירות ניתנים על ידי מי שאינו המעביד כדי להוציאם מן ההגדרה של שכר עבודה. עוד טוענת העותרת, כי המעסיק היה חייב לרשום את התשר ב"יומן שירות" של המסעדה. על כן, כך לשיטתה, גם אם נקבל את גישת בית הדין הארצי לעבודה, לפיה אבן הבוחן לסיווג הכנסה כשכר עבודה היא רישומה בספרי בית העסק, יש לראות את התשר כחלק משכר העבודה. לטענתה, העובדה שהמעסיק הפר את חובתו ולא ניהל רישום אינה אמורה לפגוע בזכויות המנוח. העותרת מוסיפה וטוענת, כי אין לקבל את ההשוואה שערך בית הדין הארצי לעבודה בין השאלה מתי נחשבת הכנסה מתשר לחלק משכרו של העובד, לעניין החובה לשלם שכר מינימום, לבין השאלה האם יש להתחשב בתשר כחלק מההכנסה המהווה את הבסיס לחישובה של קצבת תלויים. עוד טוענת העותרת, כי בית הדין הארצי לעבודה לא ייחס את המשקל המתאים לכך שהזכות לקצבה במקרה דנא נובעת מכך שהמנוח נפגע במהלך "התנדבות", בשעה שהשליך את נפשו מנגד להצלת ילדים זרים מטביעה. לכך יש חשיבות, לטענת העותרת, הן במימד המוסרי והן מבחינה זו שהגמלה במקרה כזה אינה "גבייתית". היינו, הגמלה אינה משולמת מתקציבו של המוסד לביטוח לאומי אלא מתקציב המדינה.

13. המוסד לביטוח לאומי והיועץ המשפטי לממשלה (להלן ביחד - המשיבים) מתנגדים לקבלת העתירה. לטענת המשיבים, סכומים הניתנים לעובד כתשר ואינם נרשמים בספרי המעסיק אינם נחשבים ל"שכר עבודה" של העובד. לטענתם, מפסיקת בית המשפט העליון עולה שהכנסה מתשר שאינה נרשמת בספרים אינה נחשבת כלל לתקבול של המעסיק. עוד נטען, כי לפי פסיקת בית המשפט העליון תשר המשולם ישירות למלצר באופן וולונטרי אינו צריך להירשם בספרי החשבונות של המעסיק. המשיבים מוסיפים, כי החובה לרשום את התשר ב"יומן שירות" אינה שקולה לרישום

בפנקסי המעסיק. במקרה דנא, הכספים אותם קיבל המנוח כתשר ניתנו באופן וולונטרי ולא נרשמו בספרי המסעדה, ועל כן אין להתחשב בהם לצורך חישוב הגמלה. המשיבים מציינים, כי תוצאה זו הינה צודקת לאור זאת שבגין הכנסה שאינה נרשמת לא משולמים תשלומי חובה כגון מסים, דמי ביטוח לאומי, דמי ביטוח בריאות וכדומה.

ד"ר

היבטים משפטיים הכרוכים במוסד התשר

14. בענפים מסוימים רווח נוהג להעניק תשר לעובד המספק שירות, בנוסף לתשלום הניתן לבעל העסק (לרקע היסטורי-תרבותי של התופעה ראו, יורם מרגליות ושרון רבין-מרגליות "טיפים" משפטים לח 107, 114-117 (2008) (להלן - טיפים)). התופעה של מתן תשר קיימת בענפים שונים ומגוונים, אם כי דומה שבמציאות הישראלית היא מוכרת בעיקר בענף האירוח וההסעדה. לשם הנוחות, נתייחס בהמשך למקבל התשר גם כאל "מלצר", אף שהוא עשוי להיות בעל מקצוע אחר. תופעת התשר מעוררת שאלות משפטיות בהקשרים שונים. הקשר אחד הוא ההיבט הצרכני. בהיבט זה עשויה להתעורר השאלה האם ניתן לכלול רכיב של "דמי שירות" כרכיב נפרד בחשבון (לעניין זה ראו, סעיף 17ד לחוק הגנת הצרכן, התשמ"א-1981). ההיבט הצרכני אינו נוגע לענייננו. הקשר שני נוגע לשאלה האם יש להחשיב את התשר כחלק משכרו של המלצר מבחינת משפט העבודה, לעניין חוקי המגן וזכויות סוציאליות אחרות. הקשר זה עשוי להתעורר הן ביחס לחובות המוטלות על המעביד, כגון לעניין חוק שכר מינימום ויתר זכויות המגן, והן ביחס לגמלאות ולזכויות אחרות המגיעות לעובד או למשפחתו מן המוסד לביטוח לאומי. הקשר שלישי עניינו דיני המיסים. כפי שנראה בהמשך, יש להבחין בעניין זה בין שתי שאלות נפרדות. שאלה אחת היא האם הכנסה מתשר מקימה חובה לשלם מס. שאלה שנייה היא האם ישנה חובת רישום ודיווח לשלטונות המס ביחס להכנסה מתשר.

התשר בדיני העבודה

15. השאלה כיצד יש לסווג תשר התעוררה בפסיקה בקשר לשכר מינימום וליתר הזכויות מהן נהנה העובד על פי חוקי המגן. השאלה שהתעוררה הייתה האם נחשב תשר לחלק מהשכר אותו קיבל העובד תמורת עבודתו. בבג"ץ 403/71 אלכורדי נ' בית-הדין הארצי לעבודה, פ"ד כו(2) 66, 79-80 (1972) (להלן - עניין אלכורדי) אישר בית המשפט העליון את קביעת בית הדין הארצי לעבודה, כי תשר שקיבל טבח אינו חלק משכר עבודתו לעניין דמי חופשה לפי סעיף 10 לחוק חופשה שנתית, התשי"א-1951

(להלן - חוק חופשה שנתית). יוער, כי שם מדובר היה בסכום שהמלצרים הפרישו לטובת הטבח מכספים שקיבלו כתשר ולא בתשר שהתקבל אצלו ישירות מהלקוח. עוד יוער, ועל החשיבות שבכך נעמוד להלן, כי לפי סעיף 10(ג) לחוק חופשה שנתית "שכר עבודה" הינו השכר המשתלם לעובד "על ידי המעביד".

16. ביום 9.4.95 מינתה שרת העבודה והרווחה דאז, אורה נמיר, "ועדה לבדיקת תנאי העבודה של מלצרים/יות בבתי קפה ומסעדות", בראשות פרופ' אברהם פרידמן (להלן - ועדת פרידמן). עיקר הדין וחשבון שהוגש על ידי הוועדה עסק בשאלת מעמדו של התשר כשכר עבודה. הוועדה ציינה, כי מן העדויות ששמעה ומהחומר שהיה בפניה עולה, כי הבעיות המרכזיות בהעסקת מלצרים הן היעדר הגדרה ברורה של הכנסת המלצר וחוסר מודעות מספקת של העובדים בענף לזכויותיהם (עמ' 5). הוועדה המליצה על הסדרת הנושא בחקיקה ועל נקיטת פעולות להגברת המודעות של העובדים לזכויותיהם. באשר למעמדו של התשר המליצה ועדת פרידמן כדלקמן:

"לא לראות בתשר המשולם ישירות לעובד ולא נכלל בפדיון העסק או בתקבוליו כדין שכר עבודה ויש להבטיח זאת בחקיקה. לעומת זאת תשר המשולם ישירות לעובד ונכלל בפדיון העסק או בתקבוליו דינו כשכר עבודה" (עמ' 7).

את המבחן שהוצע על ידי ועדת פרידמן ניתן לכנות "מבחן הרישום בספרים". לפי הצעת הוועדה, המדד להכרעה האם נחשב התשר לחלק משכר עבודתו של המלצר הוא שאלת רישומו בספרי בית העסק כתקבול. בעקבות דו"ח ועדת פרידמן הוגשו מספר הצעות חוק, הן מטעם הממשלה והן כהצעות פרטיות. מטעם הממשלה הוגשה תחילה הצעת חוק הגנת השכר (תיקון מס' 20) (תשר), התשנ"ז-1996 (ה"ח 2564, 25.11.1996). הצעת חוק זו, אשר בעיקרה ביקשה לאמץ את המבחן שהוצע על ידי ועדת פרידמן, לא הבשילה לכלל חקיקה. בשנת 2005 הוגשה הצעת חוק נוספת מטעם הממשלה (הצעת חוק הגנת השכר (תיקון מס' 23) (תשלום לעובד בידי מי שאינו מעביד), התשס"ה-2005 (ה"ח הממשלה, 177, 30.5.05)). הצעת חוק זו מאמצת גם היא, ביסודה, את ההמלצה של ועדת פרידמן, אם כי ישנם הבדלים מסוימים בינה לבין ההצעה הקודמת. כאמור, הוגשו בנושא זה גם הצעות חוק פרטיות. אין זה ברור באיזה שלב נמצאים הליכי החקיקה כיום והאם הצעות החוק עומדות עדיין על הפרק (ראו, טיפוס, עמ' 132).

17. השאלה האם יש להחשיב תשר כחלק משכר העבודה לעניין חוק שכר מינימום הוכרעה על ידי בית הדין הארצי לעבודה בעניין ענבל מלכה, לאחר שבמשך השנים ניתנו לשאלה זו תשובות לא אחידות בפסיקת בתי הדין האזוריים לעבודה. פסק הדין העיקרי בעניין ענבל מלכה ניתן על ידי הנשיא ס' אדלר. פסק הדין הינו ארוך ומקיף, וכולל סקירה של דפוסי מתן תשר בענף המלצרות ושל הפסיקה בנושא זה בארץ ובעולם. המבחן שנקבע על ידי בית הדין הארצי לעבודה נוסח על ידי הנשיא אדלר במלים אלו:

”מחד - התשר המשולם ישירות למלצרית אינו נחשב כחלק משכרה, ומאידך - ככל שהתשר שולם למלצרית באמצעות פנקסי המעסיקה ובתנאים שיפורטו, יחשב הוא לשכר” (עניין ענבל מלכה, פסקה 1 לפסק דינו של הנשיא אדלר; ההדגשות במקור).

פסק דינו של בית הדין הארצי לעבודה מאמץ, אפוא, בעיקרו את ”מבחן הרישום בספרים” שהוצע על ידי ועדת פרידמן. פסק הדין נסמך על שני טעמים עיקריים: האחד, לקוח המשלם דמי שירות לקופת המסעדה מבין כי סכום זה יועבר לאחר מכן למלצר כתשלום שכר מטעם המסעדה. לעומת זאת, כאשר מעניק הלקוח תשר ישירות למלצר הוא מניח שסכום זה יגיע למלצר בנוסף לשכר העבודה שיקבל מן המעסיק (פסקה 11 לפסק הדין). השני, סעיפים 2(א) ו-3(א) לחוק שכר מינימום מתייחסים לשכר המשולם לעובד על ידי המעביד. מכך ניתן ללמוד, לשיטת בית הדין, כי אין לכלול בגדר השכר סכומים הניתנים לעובד על ידי צד שלישי. בית הדין הפנה בעניין זה לפסיקת בית הדין הארצי לעבודה ובית המשפט העליון בעניין אלכורדי, אשר עסקה בשאלה אלו רכיבים נכללים בהגדרת ”שכר” לפי סעיף 10(ג) לחוק חופשה שנתית. כזכור, גם בסעיף 10(ג) לחוק חופשה שנתית ההתייחסות היא לשכר המשולם על ידי המעביד, ולנקודה זו ניתן משקל בקביעה כי תשר אינו נחשב לחלק מן השכר (פסקה 12 לפסק הדין). בשולי פסק הדין הוסיף הנשיא אדלר, כי ההתייחסות לתשר אינה חייבת להיות אחידה מבחינת חקיקת המגן ודיני המס. השופט שמואל צור, בדעת יחיד, הוסיף וקבע סייגים ותנאים מסוימים שרק בהתמלאם ניתן לראות בתשר ”שכר עבודה”.

18. בפסק הדין נשוא העתירה קבע בית הדין הארצי לעבודה, כי תשר המשולם ישירות למלצר, בלא שהוא משתקף בספרי המסעדה, אינו בגדר ”שכר עבודה” ואין הוא מצטרף לבסיס החישוב של קצבת התלווים. בית הדין הארצי החיל על המקרה את המבחן שנקבע בעניין ענבל מלכה לגבי התחשבות בתשר כ”שכר עבודה” לעניין חוק שכר מינימום. לדעתי, נקלע בית הדין הארצי לעבודה לכלל טעות בכך שהחיל על

השאלה כיצד יש לחשב גמלה הניתנת לפי חוק הביטוח הלאומי את המבחן שנקבע בעניין ענבל מלכה, בלא שבחן האם יש נפקות להבדלים בין שני המקרים בכל הנוגע להוראות החוק הרלוונטיות. נסביר את הדברים. כפי שציין בית הדין הארצי לעבודה בעניין ענבל מלכה, התשובה לשאלת סיווגו של תשר כשכר עבודה אינה חייבת להיות אחידה לגבי כל תחום בו היא מתעוררת (ראו גם, רע"א 4381/03 ש.כ. מאגרי אנוש בע"מ נ' ז.מ. מותגי אופנה בע"מ (לא פורסם, 14.4.05); ע"א 10961/04 המוסד לביטוח לאומי נ' גוטר (לא פורסם, 4.9.06)). בעניין ענבל מלכה קבע בית הדין הארצי לעבודה כי לעניין חוק שכר מינימום תוכרע שאלת הסיווג של תשר לפי מבחן הרישום בספרים. אחד הנימוקים לקביעה זו היה לשונו של חוק שכר מינימום, לפיו "שכר עבודה" הוא שכר המשולם על ידי המעביד. אלא שבאשר לחישוב גמלה קובע סעיף 344 לחוק הביטוח הלאומי הנחיות אחרות. לפי סעיף זה, לצורך קביעת ההכנסה שבבסיס חישוב הגמלה יש לפנות להגדרות הקבועות בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה. כפי שנראה בהמשך, החלופה הרלוונטית בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה אינה מגבילה עצמה, לפחות לפי לשונה, להכנסה המגיעה מן המעביד. אימוץ מבחן הרישום בספרים בכל הנוגע לחוק שכר מינימום ולחוק חופשה שנתית, המדברים מפורשות בשכר "מן המעביד", אין די בו כדי להביא למסקנה לפיה זהו המבחן גם לעניין הסיווג לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה. ייתכן, כמובן, כי לסופה של דרך תהא מסקנתנו כי גם לעניין הסיווג על פי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה יש לנקוט מבחן דומה. זהות במבחנים עשויה להיות התוצאה, אך לאור השוני בהגדרות הקבועות בחקיקה אין היא יכולה להיות נקודת המוצא. נפנה עתה לבחון את ההתייחסות בפסיקה לסוגיה של סיווג התשר מן ההיבט של דיני המס.

התשר בדיני המס

19. שאלת סיווג התשר מבחינת דיני המס התעוררה בפסיקת בית המשפט העליון מן ההיבט של חובת רישום תקבולים בלבד. סעיף 130 לפקודת מס הכנסה מסמיך את המנהל "להורות, דרך כלל או לסוג מסויים של נישומים, על ניהול פנקסי חשבונות של הכנסה הנובעת מעסק או ממשלח-יד...". מכוח סמכות זו נקבעו הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 (להלן - הוראות ניהול פנקסי חשבונות). על פי הוראות אלו, חייב בית עסק לנהל פנקסים שיכללו, בין היתר, רישום של תקבולים שהגיעו לידיו. "תקבול" מוגדר בסעיף 1 להוראות כך:

"כל סכום במזומן, בשטר, או בשיק שהתאריך הנקוב בו מאוחר מתאריך קבלתו, או בכרטיס אשראי, שקיבל הנישום, במישרין או בעקיפין, במהלך עסקו".

השאלה שהתעוררה בפסיקה הייתה האם סכום הניתן על ידי הלקוח כתשר נחשב כאילו הגיע לבית העסק "במהלך עסקו" ועל כן חלה לגביו חובת רישום. בטרם נתייחס לפסיקה בעניין זה נציין, כי בשנת 1989 תוקנו הוראות ניהול פנקסי חשבונות (הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2) (תיקון), התש"ן-1989), ונוסף להן סעיף (3)(8) לתוספת י"א. סעיף זה קובע, כי בעל מסעדה, לרבות כל בעל עסק המעסיק מלצרים, מחויב לנהל "יומן שירות" בו יירשמו, בין היתר, פרטיו של כל מלצר וסכום הפדיון היומי שלו. אם לא ניתן לקבוע את הפדיון היומי של כל מלצר בנפרד, יש לציין את שעות העבודה של המלצרים. יוער, כי על פי סעיף (3)(8)(ב) לתוספת, אין חובת רישום אם הודיע בעל המסעדה לקהל הלקוחות כי דמי השירות כלולים במחיר. כפי שנפרט בהמשך, החובה לרשום את פדיון המלצר, כולל כספים המגיעים ממתן תשר, ביומן שירות אינה מייתרת את השאלה מתי חלה חובה לרשום את התשר כתקבול בפנקסי בית העסק.

20. שאלת סיווגו של תשר כתקבול עלתה לראשונה בפסיקתו של בית משפט זה בע"א 476/87 ספארי הולדינגס בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד מד(4) 780 (1990) (להלן - עניין ספארי הולדינגס). בית המשפט קבע כי תחילה יש להבחין בין דמי שירות שהלקוח נדרש לשלם, אשר אין ספק כי הם הכנסה של בית העסק, לבין דמי שירות הניתנים על ידי הלקוח מרצונו הטוב וכהוקרה לנותן השירות. באשר לדמי שירות מן הסוג האחרון ציין בית המשפט, כי "נהוג לומר, כי אין המדובר בהכנסה של בעל המסעדה, כי אם בהכנסה של המלצר" (עמ' 784, בין האותיות ג-ד). אולם, לשיטת בית המשפט גם לגבי תשר וולונטרי, הנחשב להכנסה של המלצר, עשויה לקום חובה של בעל המסעדה לרשום אותו כתקבול. בעניין זה קבע בית המשפט את המבחן הבא:

"סכומי התשר, אשר משתלמים באמצעי תשלום אחד יחד עם הארוחה, מתקבלים על-ידי בעל המסעדה, והוא מוסר לאחר מכן למלצר את חלקו. כאשר ניתן להפריד בין אמצעי התשלום עבור הארוחה לבין סכום התשר (למשל, כאשר סכום התשר ניתן במזומן וסכום הארוחה שולם בשיק), כי אז בעל המסעדה אינו מקבל את התשר עבור המלצר, אלא כל אחד מהם מקבל במישרין תקבול נפרד. לעומת זאת, כאשר אמצעי התשלום הוא אחד, וכלולים בו שני תשלומים, כי אז מקבל בעל המסעדה את שניהם והמלצר נושה בו בסכום התשר. זאת באשר ליסוד התקבלות התשלום. אשר לדרישה, כי הסכום יתקבל במהלך העסק, זו, כמובן, מתקיימת, שכן מדובר בתשלום אשר חוזר על עצמו ומהווה, למעשה, חלק

משיטת ההפעלה של המסעדה" (עניין ספארי הולדינגס, עמ' 785; ההדגשות במקור).

בעניין ספארי הולדינגס נקבע, אפוא, מבחן כפול. המבחן הראשון, שניתן לכנותו "מבחן הוולונטריות", מכריע האם התשר הוא תקבול של המלצר או תקבול של המסעדה. אם מדובר בתקבול של המסעדה, אזי אין ספק שחובה לרשום אותו בפנקס. כאשר מדובר בדמי שירות וולונטריים, הנחשבים לפי מבחן זה לתקבול של המלצר, הרי שהשאלה אם על בעל המסעדה לרשום אותם בפנקסו תלויה בשאלה אם ניתן להפריד בינם לבין התשלום עבור הארוחה. בית המשפט העליון שב ואימץ את הילכת ספארי הולדינגס בע"א 497/89 אמיתי נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד מז(5) 384 (1993).

21. הבהרה ותיחום חשובים של הילכת ספארי הולדינגס נעשו בע"א 9229/99 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' ליברמן, פ"ד נט(1) 509 (2004) (להלן - עניין ליברמן). שם התעוררה גם כן השאלה האם היה על בעל מסעדה לרשום בפנקסו את הסכום שהתקבל כדמי שירות. בתחילת הדיון בשאלה זו ציין השופט א' ריבלין כך:

"נדגיש כי השאלה שאנו דנים בה היום אינה נוגעת לעצם קיומה של חבות במס בגין קבלתם של דמי שירות. חיובו של בעל המסעדה ברישום של דמי השירות בפנקסי חשבונותיו, או פטירתו מחובה זו, לא ישפיעו לא על עצם החובה לשלם מס בגין הכנסתו של המלצר, ולא על גובה ההכנסה החייבת במס. השאלה הצריכה הכרעה כאן עניינה כל כולה בסוגיית הרישום - בה ורק בה. עוד נדגיש כי מסקנה שלפיה אין דמי השירות באים לכלל תקבול של בעל המסעדה, אין משמעותה כי דמי השירות לא יירשמו כלל. דמי השרות יירשמו בכל מקרה, אך בפנקס אחר; סעיף 3(8) לתוספת י"א להוראות קובע כי בעל מסעדה אשר לא הודיע ללקוחותיו כי דמי השירות כלולים במחירים, ינהל 'יומן שירות'. ביומן זה אמורים להירשם, לפי ההוראה, מדי יום ביומו שמות המלצרים העובדים במסעדה באותה עת וסכום הפדיון היומי של כל אחד מהם" (עניין ליברמן, עמ' 514).

בית המשפט הבהיר אפוא שתי נקודות: ראשית, ההכרעה בשאלה האם תשר נחשב לתקבול של בית העסק אם לאו נוגעת רק לסוגיית הרישום ולא לשאלה המהותית של החבות במס; שנית, החובה לרשום את דמי השירות כ"יומן שירות" עומדת בפני עצמה, ואין היא תלויה בשאלה האם התשר הינו תקבול של בית העסק. בהמשך הדברים קבע השופט ריבלין, כי הילכת ספארי הולדינגס אינה מכילה כללים נוקשים לסיווג דמי השירות, אלא מצביעה על עקרונות שנועדו לסייע לעמוד על המהות האמיתית של

התשלום. לשיטת השופט ריבלין, אכן הבוחן המרכזית לשאלה האם נחשב התשר לתקבול של בית העסק היא "מבחן הוולונטריות" ולא השאלה האם מבחינה טכנית התבצע תשלום דמי השירות בנפרד מן התשלום הכולל עבור הארוחה. הנשיא ברק הצטרף לפסק דינו של השופט ריבלין. השופטת חיות הצטרפה לתוצאה שהוצעה על ידי השופט ריבלין, אם כי ציינה שספק בעיניה האם לפי הילכת ספארי הולדינגס יש לאמץ את מבחן הוולונטריות כמבחן בלעדי.

22. לטענת המשיבים, מפסקי הדין בעניין ספארי הולדינגס ובעניין ליברמן עולה כי הכנסתו של המנוח מסכומים שקיבל כתשר אינה נחשבת הכנסה מעבודה. לטענתם, בפסקי הדין הנזכרים שורטט הקו המבחין בין תשר הנחשב להכנסה של בית העסק לבין תשר הנחשב להכנסה של העובד. על פי מבחנים אלו, ובראשם מבחן הוולונטריות, סכומי התשר שקיבל המנוח נחשבים להכנסה שלו, אשר התקבלה ישירות מהלקוחות בלא שעברה דרך בית העסק. מכאן, כך לפי הטענה, שהכנסת המנוח מתשר נחשבת להכנסה מ"משלח יד" לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה. קו טיעון זה בנוי על שני נדבכים: האחד, הטענה כי הכנסה מתשר וולונטרי נחשבת להכנסה המגיעה לידי המלצר ישירות מהלקוחות ולא מידי המעביד; השני, הנחה כי הכנסה שאינה עוברת דרך המעביד אינה יכולה להיחשב "הכנסה מעבודה", ועל כן בהכרח נחשבת היא להכנסה מ"משלח יד". בנוגע לשני נדבכים אלו, קו הטיעון אינו נקי מספקות. ראשית, כפי שצוין בעניין ליברמן, המבחנים שנקבעו בפסיקה בשאלה להכנסתו של מי נזקף התשר, הינם לעניין חובת הרישום בלבד. אין בהם כדי להכריע בשאלת שיוך ההכנסה לעניין עצם החיוב במס לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה. ניתן להעלות טענה לפיה אין מקום להבחין לעניין זה בין חובת הרישום לבין הרובד המהותי, אולם לאור ההבהרה בעניין ליברמן לא ניתן לטעון כי כך נקבע בפסיקה. שנית, גם אם נניח כי ההכנסה מתשר הינה הכנסה שהגיעה לידי המנוח ישירות מן הלקוחות, ולא מהמעביד, אין בכך בהכרח כדי לחתום את הדיון בשאלת סיווג התשר לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה. שאלה היא, ובכך נעסוק בהמשך, האם לא תיתכן "הכנסה מעבודה" לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, אשר אינה מגיעה מן המעביד אלא מצד שלישי.

23. נסכם את העולה מדיוננו עד כה: התשובה לשאלת סיווגו של תשר כשכר עבודה עשויה להשתנות לפי ההקשר בו מדובר. לעניין חוק שכר מינימום וחוק חופשה שנתית, וככל הנראה גם ביחס לזכויות מגן אחרות, המבחן שהוחל בפסיקה הוא מבחן הרישום בספרים. כלומר, השאלה אם יש להחשיב את התשר כחלק משכר העבודה תלויה בשאלה האם וכיצד נרשם התשר בספריו של המעביד. לעניין חובתו של בעל עסק לרשום את התשר כתקבול, לפי הוראות ניהול פנקסי חשבונות, שירטטה הפסיקה



מבחנים שונים, שהעיקרי בהם הוא מבחן הוולונטריות. השאלה שלענייננו היא כיצד יש לסווג הכנסה מתשר לעניין סעיף 2 לפקודת מס הכנסה. שאלה זו טרם הוכרעה בפסיקת בית המשפט העליון.

טרם שנצלול לעומקה של השאלה המונחת לפתחנו, נזכיר את העמדה שהוצעה במאמר טיפים בסוגיה של סיווג תשר על היבטיה השונים. מחברי המאמר המלומדים קוראים לאימוץ גישה שונה בכל הנוגע לסיווג תשר הניתן על ידי לקוח. לגישתם, בכל מקרה בו ניתן תשר, וביחס לכל ההיבטים עליהם עמדנו, יש לראות את התשר כתקבול של בית העסק. גם אם התשר ניתן ישירות למלצר ולא נרשם בספרי בית העסק, יש להשקיף על הסיטואציה כאילו הלקוח העניק את התשר לבית העסק והוא בתורו העביר אותו למלצר. המחברים מנמקים עמדה זו בטענה, כי גם כאשר ניתן תשר שלא על פי דרישה פורמאלית המופיעה בחשבון, הרי לאמיתו של דבר אין מדובר במתת הניתן באופן וולונטרי. זאת, שכן הנוהג ליתן תשר נתפס על ידי הלקוח כמחייב ואף המלצרים מצפים למחווה זו כדבר מובן מאליו. המחברים מציינים, כי גישתה של הפסיקה לפיה סכומים שהתקבלו כתשר וולונטרי אינם חייבים ברישום כתקבול של בית העסק יצרה תופעה נרחבת של אי תשלום מסים עבור כספי התשר, לא על ידי בעל המסעדה ולא על ידי המלצרים. הגישה המוצעת במאמר תפתור, לטענת המחברים, את בעיית האכיפה. בית העסק יחויב בכל מקרה לרשום את התשר כהכנסה ולשלם בגינו מסים. התשר שיועבר לאחר מכן לידי המלצר ייחשב לחלק משכרו, אשר הגיע מידי המעביד, הן לעניין החובה לשלם מס הכנסה והן לעניין חוק שכר מינימום ויתר חוקי המגן. המחברים מוסיפים ומציעים למסות את הכנסתם של מלצרים מתשר על פי הערכה (ראו, טיפים, עמ' 137-141). לטענת המחברים, ניתן להגיע לתוצאה המוצעת על ידם גם על בסיס התשתית החוקית הקיימת (ראו, טיפים, עמ' 143). בגדר פסק דיננו זה, אין אנו נדרשים להביע עמדה ביחס להצעה המועלית במאמר, על מכלול היבטיה והשלכות הרוחב שלה. נציין, עם זאת, כי בשונה משיטתם של המחברים, לגישתנו לא ניתן לאמץ את העמדה המוצעת, ודאי שלא במלואה, ללא שינוי בחקיקה (ראו עניין ליברמן, עמ' 517).

סיווג הכנסה מתשר לעניין סעיף 2 לפקודת מס הכנסה

סיווג הכנסות לעניין סעיף 2 לפקודת מס הכנסה - כללי

24. ככלל, לסיווג הכנסה לאחד מן המקורות הקבועים בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה עשויה להיות חשיבות לשתי תכליות. ראשית, הסיווג דרוש לצורך קביעה האם חלה

חובת תשלום מס בגין הכנסה מסוימת. שיטת המיסוי שאומצה בישראל בפקודת מס הכנסה היא זו של "תורת המקור", הבנויה על המודל האנגלי המסורתי. על פי שיטה זו, על מנת שהכנסה תחויב במס אין די בכך שהייתה התעשרות של הנישום, אלא נדרש גם שהיא תצמח מ"מקור" קבוע המוגדר בחוק. מתפיסה זו נגזר, כי קביעה לגבי חבות במס הכנסה ולגבי שיעור המס מצריכה שני מהלכים סיווגיים: האחד, קביעה האם ניתן לסווג את ההכנסה לתוך אחד המקורות הקבועים בפקודת מס הכנסה (בעיקר בסעיף 2 לפקודה); השני, הכרעה בשאלה האם מדובר בהכנסה "פירותית" או "הונית" (ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 17-18 (טרם פורסם, 16.3.09) (להלן - עניין מגיד); ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת, פסקה 9 (טרם פורסם, 19.12.07) (להלן - עניין ברשף)). על פי תפיסת המקור, אם לא ימצא מקור הקבוע בפקודת מס הכנסה אליו ניתן לסווג את ההכנסה לא תצמח חובה לשלם מס הכנסה (ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה, נתניה, פ"ד נט(5) 538, 563 (2005) (להלן - עניין חזן)). בנוסף לצורך בזיהוי "מקור", קיימת חשיבות לשאלה האם ההכנסה ממקור זה היא פירותית או הונית. החשיבות שבסיווג הכנסה כפירותית או כהונית השתנתה במהלך השנים. תחילה, הייתה לכך חשיבות לעצם השתת החיוב במס הכנסה. זאת, שכן על פי תורת המקור הקלאסית חויבה במס רק הכנסה שצמחה מן המקור אך לא זו שנבעה ממכירת המקור עצמו. במהלך השנים השית המחוקק, באופן הדרגתי, חיוב במס גם על הכנסה הונית (ראו, עניין חזן, עמ' 549-550). עם זאת, שאלת סיווגה של הכנסה כפירותית או כהונית נותרה שאלה בעלת חשיבות רבה. כיום, החשיבות נובעת בראש ובראשונה בשל הפער בין שיעור המס על הכנסה פירותית לבין שיעור המס על הכנסה הונית (עניין מגיד, פסקה 18; יוסף מ' אדרעי מבוא לתורת המסים 130 (2008) (להלן - אדרעי)).

במאמר מוסגר נציין, כי על תורת המקור נמתחה ביקורת ויש מלומדים הקוראים לביטולה, אם בדרך של חקיקה ואם בדרך של פרשנות, ולא ימוץ תפיסות אחרות באשר לבסיס המס (ראו, דנ"א 3962/93 מין נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817, 826-828 (1996), וההפניות שם; יוסף מ' אדרעי אירועי מס - עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל 90-57 (2007) (להלן - אירועי מס); אדרעי, עמ' 114-107; יוסף גרוס דיני המס החדשים, 53-45 (2003) (להלן - גרוס)). ריכוך מסוים של תורת המקור הקלאסית מצוי בסעיף 2(10) לפקודת מס הכנסה, המכונה "סעיף עוללות". סעיף זה משית חיוב במס על "השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9)", אך לא הוצא מהם בפירושו ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר" (ראו, ע"א 533/89 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' זילברשטיין, פ"ד מז(3) 376, 382, מול האותיות ה-ו (1993)). עם זאת, אין בהשתת חיוב על הכנסה

מ"מקור אחר" משום נטישה מוחלטת של תורת המקור (דנ"א 3962/93 הנ"ל, עמ' 828-829). לא כל התעשרות נכנסת לגדרו של סעיף 2(10) לפקודת מס הכנסה. אף שסעיף 2(10) לפקודה אינו עוסק במקור ספציפי, הרי בכל זאת נדרש כי ההכנסה תגיע מ"מקור". כלומר, שיתקיים המבנה הבסיסי של מקור הכנסה שממנו צומח פרי (ראו, ע"א 136/67 ברזל נ' פקיד השומה, פתח תקוה, פ"ד כא(2) 69 (1967); ע"א 597/75 ברנשטיין נ' פקיד השומה, פתח-תקוה, פ"ד לא(3) 475, 472 (1977); ע"א 533/89 הנ"ל, עמ' 382, מול האותיות ו-ז). השאלה מהו "מקור" אינה פשוטה תמיד, ובענייננו אין צורך להרחיב בה (ראו גרוס, עמ' 57-58, 232-234).

25. בנוסף לחשיבות שבסיווג הכנסה לאחד מן המקורות הקבועים בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה לשם קביעת עצם החיוב במס, קיימת לעתים חשיבות לשאלה לאיזה מן המקורות הקבועים בסעיף יש לשייך את ההכנסה. זאת, שכן הוראות מסוימות בפקודת מס הכנסה ומחוצה לה מתייחסות להכנסה המגיעה ממקורות מסוימים בלבד. מצב דברים זה מחייב לא פעם הבחנה בין המקורות המפורטים בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה לבין עצמם. החלוקה המוכרת ביותר היא בין מקורות הכנסה "אקטיביים", לפי סעיפים 2(1) ו-2(2) לפקודת מס הכנסה, לבין מקורות הכנסה "פאסיביים", שהם יתר המקורות הקבועים בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה. הכנסה אקטיבית מאופיינת בכך שהיא "נובעת מפעילות ממשית, נמשכת ושיטתית; מטרתה מוגדרת; ולהפקתה נדרשת יגיעה אישית מצדו של בעל העסק, עובדיו, שלוחיו או אחרים מטעמו" (עניין ברשף, פסקה 9). במקרה דנא, ההבחנה הנדרשת אינה על פי קו החלוקה אקטיבי-פאסיבי, שכן שני מקורות ההכנסה המתמודדים על ההכנסה מתשר - סעיף 2(1) וסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה - הינם "אקטיביים". השאלה לאיזה ממקורות הכנסה אקטיביים אלו תסווג הכנסה מתשר מכרעת לעניין שבפנינו, שכן, כפי שהוסבר לעיל, על פי חוק הביטוח הלאומי קצבת התלויים לה זכאית העותרת מחושבת לפי הכנסת המנוח מן המקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה בלבד.

26. יוער, כי לסיווג הכנסה בין סעיף 2(1) לבין סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה יש חשיבות מבחינות נוספות. אחת ההבחנות המרכזיות, לגביה נרחיב בהמשך, היא במישור הפרוצדוראלי. כאשר מדובר בהכנסה ממשלח יד, על הנישום להגיש ביחס אליה דין וחשבון שנתי לרשות המס (סעיפים 131-132 לפקודת מס הכנסה). אי ציות לחובה זו עולה כדי עבירה פלילית (סעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה). אולם, כאשר מדובר בהכנסת עבודה, לא חלה על העובד חובה להגיש דו"ח על הכנסה זו, אלא אם היא חצתה תקרה מסוימת או שהתקיימו חריגים אחרים (ראו, תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988). מנגד, במקרה של הכנסת עבודה חלה על

המעביד, המשלם את ההכנסה, חובה לנכות את המס במקור (סעיף 164 לפקודת מס הכנסה). אי מילוי הוראות מסוימות הקשורות לניכוי מס במקור עלול להיחשב גם הוא לעבירה פלילית (סעיף 216(א4) לפקודת מס הכנסה). לסיווג הכנסה מסוימת כהכנסה ממשלח יד או כהכנסה מעבודה יש נפקויות נוספות, אשר אין צורך להיכנס לעומקן. נזכיר על קצה המזלג, כי לסיווג עשויה להיות חשיבות לעניין האפשרות לקזז הפסדים (סעיף 28 לפקודת מס הכנסה); לנכות הוצאות מסוימות (ראו למשל, סעיף 2(5) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972); ולגבי קביעת מקום הפקת ההכנסה (סעיף 4א לפקודת מס הכנסה) (ראו גם, גרוס, עמ' 112; אהרון נמדר דיני מסים - מס הכנסה, 114-115 (מהדורה שנייה, 1993) (להלן - נמדר); אדרעי, עמ' 129-130; אירוועי מס, עמ' 69-70).

27. השאלה אותה עלינו ללבן היא כיצד יש לסווג הכנסה של עובד מתשר. האם מדובר בהכנסה ממשלח יד, לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה, או שמא מדובר בהכנסת עבודה, לפי סעיף 2(2) לפקודה. התשובה לשאלה זו תחרוץ את גורל העתירה. זאת, שכן לפי חוק הביטוח הלאומי ההכנסות שיש להתחשב בהן במקרה הנוכחי לצורך חישוב קצבת התלוים הן אלו המתקבלות מן המקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. יוער, כי לא הועלתה טענה לפיה הכנסתו של מלצר מתשר כלל אינה חייבת במס הכנסה. ואכן, לפחות בענפים בהם מקובל ליתן תשר כמעשה שגרה, אין להטיל ספק בכך שמדובר בהכנסה החייבת במס הכנסה. מדובר בהכנסה מחזורית, צפויה, המגיעה ממקור המניב הכנסות באופן קבוע. אף אם לא היו סכומי התשר נכנסים לאחד מן המקורות הספציפיים המנויים בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה, ניתן היה מן הסתם לראות בהם הכנסה מ"מקור אחר" לפי סעיף 2(10) לפקודה. בענייננו, איננו נזקקים לסעיף העוללות, שכן כפי שנראה ניתן לסווג תשר לאחד מן המקורות הספציפיים הקבועים בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה.

הבחנה בין הכנסה מעסק, ממשלח יד ומעבודה

28. גדר הספק בענייננו הוא האם יש לראות הכנסה מתשר כהכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה או כהכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודה. נבחן, אפוא, ביתר פירוט את החלופות הרלוונטיות. סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה, עוסק בהכנסות אלו:

"השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי".

"משלח יד" מוגדר בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה: "מקצוע וכל משלח-יד שאינו עסק".  
 "עסק" מוגדר בסעיף 1 לפקודה על דרך הריבוי בלבד: "לרבות מסחר, מלאכה,  
 חקלאות או תעשייה". המבחנים לזיהויו של "עסק" פותחו בפסיקה. בעניין ברשף סיכם  
 זאת בית המשפט, כך:

"הפסיקה נמנעה מלהגדיר באופן ממצה את המונח  
 'עסק', אך קבעה מספר קריטריונים עיקריים באמצעותם  
 תבחן השאלה האם מדובר בהכנסה עסקית, וביניהם:  
 אופי הנכס; סיכון עסקי; אופי המימון; מנגנון כלכלי –  
 פיתוח, טיפוח, יזמות ושיווק; תקופת ההחזקה בנכס;  
 בקיאות מצד הנישום בתחום הכלכלי בו מתבצעת  
 העסקה; פעילות קבועה ומתמשכת; היקף כספי נרחב;  
 ומבחן הנסיבות" (עניין ברשף, פסקה 9).

יוער, כי המבחנים שפותחו לצורך הבחנה בין הכנסה הונית לבין הכנסה פירותית יפים  
 אף לגבי סיווג הכנסה כהכנסה מ"עסק" לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה (עניין מגיד,  
 פסקה 19; לסקירה מקיפה של המבחנים לזיהוי "עסק" ראו שם, פסקאות 20-21;  
 עניין חזן, עמ' 562-563). עוד יוער, כי המבחנים לזיהוי הכנסה מ"עסק" פותחו כאשר  
 החלופות האחרות שעל הפרק היו ריווח הוני או הכנסה ממקורות פאסיביים (ראו,  
 למשל: ע"א 128/75 פקיד שומה, פתח-תקוה נ' האחים מרק בע"מ, פ"ד ל(1) 557  
 (1975); ע"א 335/79 פקיד שומה כפר סבא נ' אגודת ידידי האוניברסיטה העברית בע"מ,  
 פד"א יא 44 (1980); ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף,  
 פ"ד לט(4) 1 (1985) (להלן - עניין אלמור)). בהתאם, חלק מן המבחנים הם כאלו  
 שנועדו לזהות סימני "אקטיביות" בפעילות. מבחנים אלו עשויים לסייע גם לזיהוי  
 הכנסה מ"משלח יד", כאשר הנושא שעל הפרק הוא הבחנה בין הכנסה ממקור זה לבין  
 הכנסה הונית או פאסיבית (לעניין זיהוי הכנסה ממשלח יד ראו גם, ע"א 52/58 מני נ'  
 פקיד השומה, תל-אביב 4 (מרכז), פ"ד יג 460 (1959)). אולם, אין בהם כדי לסייע כאשר  
 יש להבחין בין הכנסה ממשלח יד לבין הכנסה "אקטיבית" אחרת, כגון הכנסה מעסק  
 או הכנסה מעבודה.

29. להבחנה בין "עסק" לבין "משלח יד" יש נפקות מסוימת, כגון לעניין סעיף 4א  
 לפקודת מס הכנסה. ההבחנה בין שני מקורות הכנסה אלו אינה פשוטה תמיד. נתון  
 מסוים שהוזכר בספרות כמזהה "עסק" על פני "משלח יד" הוא קיומו של מלאי עסקי  
 (ראו, אדרעי, עמ' 161; גרוס, עמ' 95; השוו, ע"א 10554/02 ערכים תיקי השקעות  
 (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (לא פורסם, 21.11.06)). עם זאת, אין מדובר במבחן  
 בלעדי. ככלל, כאשר מדובר בבעלי מקצועות חופשיים או במי שבעבודתם מביאים הם

לידי ביטוי כישורים ייחודיים או אורח חיים, והם אינם עובדים כשכירים, הנטייה היא לראותם כעוסקים במשלח יד (ראו, גרוס, עמ' 95-96, וההפניות שם; נמדר, עמ' 119-118; אמנון רפאל מס הכנסה, 106-113 (כרך א', 2009) (להלן - רפאל)). לענייננו, ברי כי אדם העובד במסעדה כמלצר אינו נחשב למי שמפעיל "עסק" של מלצרות. החלופה לה טוענים המשיבים היא של "משלח יד". השאלה אותה עלינו לבחון היא אפוא כיצד יש להבחין בין הכנסה מעבודה לבין הכנסה ממשלח יד.

30. סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, העוסק בהכנסת עבודה, אומר כך:

"(א) השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שוויו של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד לרשותו של העובד; והכל - בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו; ..."

סוגיית ההבחנה בין הכנסת עבודה לפי סעיף זה לבין הכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה התעוררה בע"א 5378/90 התאגדות לתרבות גופנית, הפועל טבריה נ' פקיד השומה, טבריה, פ"ד מח(2) 416 (1994) (להלן - עניין הפועל טבריה). הפועל טבריה הייתה קבוצת כדורגל שהתאגדה כאגודה עותמאנית ושחקני הקבוצה היו חברים באגודה. השאלה שהתעוררה היא האם תשלומים ששילמה הקבוצה לשחקנים נחשבים להכנסה מעבודה, כמובנה בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. בית המשפט קבע, כי המבחן לקיומה של הכנסת עבודה הוא האם התקיימו יחסי עובד-מעביד בין המעסיק לבין המועסק (עניין הפועל טבריה, עמ' 424). צוין, כי יש מחלוקת בשאלה האם המבחנים לזיהוי יחסי עובד-מעביד לעניין סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה הם אותם המבחנים שנקבעו בדיני העבודה, או שמא יש צורך במבחן שונה, אשר יביא בחשבון את המאפיינים הייחודיים של דיני המס. בית המשפט נמנע מלהכריע בשאלה זו, שכן לשיטת בית המשפט על פי כל אחד מהמבחנים האפשריים התקיימו יחסי עובד-מעביד בין הקבוצה לבין השחקנים. בהמשך התייחס בית המשפט לטענה לפיה הכנסתם של השחקנים אינה הכנסה מעבודה, אלא הכנסה ממשלח יד. בית המשפט דחה טענה זו, באומרו כך:

"לגופו של עניין, מקבל אני את גישת המשיב כי 'משלח-יד יכול לכלול עיסוקים שונים, לרבות ספורטאי, אך ההבחנה האמיתית היא בין משלח היד כעסק עצמאי לבין קיומם של יחסי עובד-מעביד, של אדם בעל משלח יד המועסק על ידי אחר'. הכנסתו של אדם המשמש בתפקיד עורך-דין אכן יכולה לנבוע מסעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] בשמשו כבעל עסק ואולי אף בהסכם Retainer, ואולם הכנסתו יכולה לנבוע אף מסעיף 2(2) כאשר הוא עובד כשכיר במשרד עורכי-דין, שכן במקרה זה הכנסתו תיפול בגדר ההגדרה של הכנסת עבודה" (עניין הפועל טבריה, עמ' 440; ההדגשה הוספה).

הנה כי כן, לגישת בית המשפט היסוד המבחין בין הכנסת עבודה לבין הכנסה ממשלח יד הוא "יסוד העצמאות" (ראו גם, גרוס, עמ' 95). אם השירות שתמורתו נתקבלה ההכנסה ניתן במסגרת של יחסי עובד-מעביד, בין אם מדובר במבחנים המוכרים מדיני העבודה ובין אם מדובר במבחן אחר, הרי זו הכנסה מעבודה. אם, לעומת זאת, ניתן השירות במסגרת של עיסוק עצמאי של הנישום, הרי מדובר בהכנסה ממשלח יד (ראו גם, ע"א 508/72 "מנאתר" חברה לעבודות בע"מ מתל-אביב נ' פקיד השומה תל-אביב 5, פ"ד כז(2) 681 (1973)).

31. עניין נוסף שהוזכר בפסיקה ובספרות כאמצעי לזיהוי "משלח יד" לעומת עבודה כ"עובד" הוא אופי העיסוק. על פי סעיף ההגדרות בפקודת מס הכנסה, קיימות שתי חלופות הממלאות אחר ההגדרה "משלח יד": "מקצוע" ו"משלח-יד שאינו עסק". בהתייחסו להגדרה זו קבע בית המשפט המחוזי לפני שנים, כי "...מקצוע הוגדר כדבר שטמון בו רעיון של עיסוק הדורש מומחיות שכלית או מומחיות של היד", ואילו "משלוח-יד הוא מושג רחב יותר והוא הדרך, האורח, בו אדם עושה חייו, כגון שחקן, ספורטאי" (עמ"ה (ת"א) 762/60 מנהל חברות נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"מ כח 332, 338 (1961)). נראה, כי הסוגיה של אופי העיסוק אינה מבחן נפרד, אלא היא מהווה אינדיקציה מסוימת לשאלה האם נעשתה העבודה כחלק מיחסי עובד-מעביד. כאשר מדובר בעבודה שאינה עונה למאפיינים ה"קלאסיים" של משלח יד, יש בכך כדי לרמז כי היא בוצעה בגדר יחסי עובד-מעביד. אולם, כפי שהבהיר בית המשפט העליון בעניין הפועל טבריה, גם כאשר מדובר בעבודה שמבחינת אופיה היא צבועה בצבעים של "משלח יד", ייתכן שהיא נעשתה על ידי בעל משלח יד המועסק כעובד, ובמקרה כזה ההכנסה הנובעת ממנה תיחשב הכנסת עבודה (ראו גם, יוסף מ' אדרעי "מסוי הכנסת מנהל החברה וכללי פרשנות בדיני מסים" הפרקליט לה 68 (1983)).

על רקע מתווה זה נפנה לבחון את הסוגיה שבפנינו.

סיווג הכנסה מתשר - הכנסת עבודה או הכנסה ממשלח יד

למי שייכת ההכנסה מתשר?

32. נראה, כי השאלה הראשונה אותה עלינו להציב לעצמנו בעת שדנים אנו בשאלת הסיווג של התשר היא מי נחשב לבעל הכנסה זו, לעניין חובת תשלום מס הכנסה. נראה, כי אם התשר נחשב להכנסה של בית העסק, לא מתעוררת כל דילמה פרשנית לעניין סיווגו. מבחינת בית העסק, דין התשר כדין התשלום העיקרי אותו הוא מקבל עבור המוצר או השירות. מבחינת העובד, התשר, המגיע אליו דרך המעביד, הוא הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. המעביד יידרש לנהוג בסכום התשר המועבר לעובד כפי שהוא נוהג בכל רכיב אחר של השכר. היינו, תחול לגביו חובת ניכוי מס במקור, תשלום דמי ביטוח לאומי וכדומה. אפשרות אחרת היא לראות את ההכנסה מתשר כהכנסה ישירה של העובד מן הלקוחות, ללא "תחנת ביניים" אצל בית העסק. מבחינת בית העסק, ברי כי לא תחול עליו חובה לנכות מס במקור או לשלם דמי ביטוח לאומי עבור התשר, שכן אין מדובר בהכנסה המוענקת על ידו לעובד (ראו, פסק דינו של בית הדין הארצי לעבודה בעב"ל 1349/01 מלון רנסנס נ' המוסד לביטוח לאומי (14.8.05)). לגבי העובד, המקבל את התשר ישירות מן הלקוחות, תתעורר השאלה כיצד יש לסווג הכנסה זו לעניין סעיף 2 לפקודת מס הכנסה.

33. כזכור, השאלה למי יש לשייך את ההכנסה מתשר התעוררה בפסיקת בית המשפט העליון לעניין חובת הרישום. המבחן שאומץ הוא מבחן הוולונטריות. שאלה היא האם יש לאמץ מבחן זה גם בהיבט המהותי של החיוב במס הכנסה. אין אנו נדרשים להכריע מהו המבחן המדויק שיש לאמץ בהקשר זה. די בכך שנקבע, כי ישנם מקרים בהם התשר נחשב להכנסה ישירה של העובד מנותן התשר. המנהג להעניק תשר עשוי להתקיים במתכונות מגוונות, הנבדלות ביניהן מבחינות שונות. ההבדלים עשויים להתבטא הן במערכת היחסים בין הלקוח לבין בית העסק והן במערכת היחסים בין בית העסק לעובד. נראה, כי ניתן לצייר שני טיפוסים מנוגדים של תשר. טיפוס אחד הוא תשר אשר הדרישה לשלמו נכללה במפורש בחשבון והסכום הגיע לקופת בית העסק ונרשם בספריו. תשר מסוג זה הוא, לדעתי, הכנסה של בית העסק, ונזכיר כי דנים אנו מן ההיבט של סיווג לעניין סעיף 2 לפקודת מס הכנסה בלבד. טיפוס שני הוא תשר המשולם על ידי הלקוח באופן וולונטרי לחלוטין, ישירות לידי המלצר, בנוסף לשכר עבודה בסיסי אותו מקבל המלצר מן המעביד, בלא שהתשר משתקף באופן כלשהו



בפנקסי העסק (למעט רישום ב"יומן שירות") ובלא שהסכומים עוברים אצל המעביד או מנוהלים על ידו. לגבי תשר מסוג זה, יש הסבורים כי גם הם נחשבים להכנסה שמקבל המלצר מן המעביד (זו, כזכור, הגישה המוצעת במאמר טיפוס, ראו לעיל פסקה 23; עוד ראו, דני נתנזון "יומן שירות - היבטים ומשמעויות" מס' 2/ד א-63 (1990)). עמדה זו נסמכת, כפי שפורט לעיל, על הצעה לרוויזיה מקיפה במעמדו של התשר כך שהוא ייחשב תמיד להכנסה של בית העסק, הן במישור דיני המס והן במישור דיני העבודה. לשיטתי, לא ניתן לאמץ עמדה זו ללא שינוי בחקיקה. על פי המצב המשפטי הקיים, נראה כי תשר שניתן בתנאים שפורטו נחשב להכנסה של המלצר, לעניין החיוב במס.

בין שני מצבי הקצה הנזכרים משתרע מנעד של צורות הענקת תשר, אשר על פי מאפייניהן אין הן משתייכות במובהק לאחד מטיפוסי התשר. כך, למשל, ניתן לתהות מה הדין כאשר לבית העסק יש מעורבות מסוימת בקביעת אופן חלוקתם של כספי התשר בין העובדים. האם בעובדה זו יש כדי להפוך כספים אלו להכנסה שלו, מבחינת החובה לשלם מס הכנסה? מקרה אחר הוא כאשר נכלל בחשבון רכיב של דמי שירות, אולם כ"המלצה" או כ"רשות" בלבד. כאמור, לצורך ענייננו איננו נדרשים להתוות את קו הגבול בין תשר הנחשב להכנסת המעביד, לעניין חובת תשלום מס הכנסה, לבין תשר הנחשב להכנסת העובד. זאת, שכן סכומי התשר אותם קיבל המנוח במהלך עבודתו במסעדה משתייכים באופן מובהק לטיפוס השני אותו הזכרנו. כלומר, מדובר בכספי תשר המהווים הכנסה של המנוח שהגיעה לידיו ישירות מידי הלקוחות ולא מידי המסעדה. השאלה אותה עלינו לבדוק היא, אם כן, כיצד יש לסווג, לעניין סעיף 2 לפקודת מס הכנסה, תשר הנחשב להכנסה של העובד שהתקבלה על ידו באופן ישיר מן הלקוחות, בלא שעברה דרך המעביד.

האם ניתן להכיר בהכנסת עבודה שאינה מן המעביד?

34. השאלה הראשונה המתעוררת היא האם ניתן כלל להכיר בהכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, כאשר ההכנסה אינה מגיעה לעובד מידי המעביד. החלופה בסעיף 2(2) לפקודה הרלוונטית לענייננו היא זו של "השתכרות או ריווח מעבודה". אין ספק, כי על מנת שהכנסה תיחשב להשתכרות או לריווח "מעבודה" עליה לנבוע ממערכת יחסים של עובד-מעביד (ראו, עניין הפועל טבריה). השאלה היא האם נדרש שההשתכרות או הריווח יגיעו מן המעביד דווקא או שההגדרה משתרעת גם על הכנסות מצד שלישי ובלבד שיתקיים קשר סיבתי בינן לבין יחסי העבודה. לשון הסעיף תומכת בתזה הפרשנית לפיה אין ההשתכרות או הריווח חייבים להגיע דווקא מן המעביד.

הסעיף מדבר על השתכרות או ריווח "מעבודה" ואינו מוסיף ומתנה זאת בכך שמקורם יהיה מן המעביד. זאת, בשונה מהחלופות הנמנות לאחר מכן, "טובת הנאה" ו"קצובה", לגביהן נאמר כי עליהן להגיע לעובד "ממעבידו". ואכן, בספרות הובעה הדעה, כי גם הכנסה המתקבלת מצד שלישי בקשר לעבודה, כגון דמי תשר, עשויה להיחשב הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (נמדר, עמ' 80-81; רפאל, עמ' 167-169; גרוס, עמ' 133).

35. הכרה בהכנסת עבודה שאינה באה מן המעביד עלולה ליצור בעיות שונות במישור הפרקטי. הכנסה כזו מהווה מעין יצור כלאיים, אשר מערכת גביית המס עלולה להתקשות להתמודד עימו. נסביר את הדברים. קיימות שתי שיטות גבייה עיקריות של מס הכנסה: גבייה ממי שמקבל את ההכנסה וגבייה באמצעות מי שמשלם אותה. בהתאם לחלוקה זו, נקבע גם המנגנון הפרוצדוראלי שדרכו יכולים הגורמים הרלוונטיים לפקח על הגבייה. במקרים בהם נעשית הגבייה ממקבל ההכנסה חלה עליו חובה לדווח עליה בגדר דין וחשבון שנתי (סעיפים 131-132 לפקודת מס הכנסה). כאשר מתבצעת הגבייה ממשלם ההכנסה, חלה חובת ניכוי מס במקור (סעיף 164 לפקודה). הכרה בהכנסה מעבודה שאינה מן המעביד, עלולה להותיר את גורמי אכיפת המס קירחים מכאן ומכאן. 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 (ראו לעיל, פסקה 26). כאשר מדובר בתשר, קיימת בדרך כלל חובת רישום ב"יומן שירות" המתנהל לפי סעיף 3(8) לתוספת י"א להוראות ניהול פנקסי חשבונות. אולם, דומה כי אין ברישום זה כדי ליתן פתרון מלא לקשיי הגבייה והאכיפה (ראו, טיפים, עמ' 136-137).

36. הקשיים שבהם עלולים גורמי המס להיתקל במישור האכיפה אם תסווג הכנסה מתשר כהכנסה מעבודה שאינה מן המעביד הובילו את בית משפט השלום בתל אביב (כבוד השופט י' ברא"ז) לקבוע, כי יש לסווג הכנסה מתשר כהכנסה ממשלח יד ולא כהכנסת עבודה (ת"פ 8601/84 מדינת ישראל נ' לייבוביץ, פ"מ תשמ"ו(א) 17 (1985) (להלן - עניין לייבוביץ)). בעניין לייבוביץ הועמד מלצר לדין בגין אי הגשת דו"חות על הכנסותיו מכספים שקיבל כתשר. בית המשפט פסק להרשיע את המלצר, לאחר שקבע כי הכנסות מתשר הינן ממשלח יד ולא מעבודה, ועל כן חייבות בדיווח. נקבע, כי לא תיתכן הכנסת עבודה שאינה מן המעביד, וזאת נוכח קשיי האכיפה העלולים להיווצר מסיווג מעין זה. זהו, ככל הנראה, פסק הדין היחיד בו הוכרעה שאלת סיווגו של תשר לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה. על פסק הדין בעניין לייבוביץ נמתחה בספרות ביקורת. הודגש, כי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה אינו מתנה הגדרת הכנסה כהכנסת עבודה בכך

שהיא משולמת על ידי המעביד (ראו, רפאל, עמ' 169; נמדד, עמ' 80-81). לשיטתי, אין מקום לקבוע באופן קטגורי כי לא תיתכן הכנסת עבודה שאינה מן המעביד. יש להעניק משקל להשלכות הסיווג במישור האכיפה, אולם מדובר רק באחד מן השיקולים אותם יש להביא בחשבון. כפי שנראה בהמשך, ישנם גם שיקולים פרקטיים התומכים באפשרות להכיר בהכנסה המגיעה מצד שלישי עקב יחסי עבודה כ"הכנסת עבודה".

מסקנתנו היא, אם כן, כי אין מחסום עקרוני, מוחלט, בפני סיווג הכנסה שאינה באה מן המעביד כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. השאלה היא מהו הסיווג הנכון כאשר ההכנסה היא תשר שאותו מקבל העובד ישירות מן הלקוח.

סיווג הכנסה מתשר הנחשב להכנסה ישירה של העובד

37. השאלה כיצד יש לסווג הכנסה מתשר הנחשב להכנסה המגיעה לעובד ישירות מנותן התשר טומנת בחובה שיקולים ממישורים שונים. ראשית, נציין כי העמדה לפיה יש לסווג הכנסה זו כהכנסה ממשלח יד כרוכה בקושי אנליטי לא מבוטל. נדגים זאת על המקרה שבפנינו. אין חולק, שבין המנוח לבין המסעדה התקיימו יחסים של עובד ומעביד. השכר אותו קיבל המנוח מן המסעדה הינו, ללא ספק, בגדר הכנסת עבודה. ההכנסה של המנוח מכספים שקיבל כתשר הגיעה עקב אותה עבודה שבגינה שולם השכר. אף על פי כן, לדעת המשיבים אין ההכנסה מכספי התשר נחשבת להכנסה מעבודה. לשיטתם, יש להבחין בין המשכורת המשולמת על ידי המעביד, הנחשבת להכנסת עבודה, לבין הסכומים שניתנו על ידי צד שלישי כתשר, הנחשבים להכנסה ממשלח יד. זאת, על אף שמדובר בשני תשלומים שונים עבור אותה עבודה בדיוק. התזה הפרשנית המוצעת על ידי המשיבים, לפיה מבחינת הסיווג למקורות הכנסה ניתן לפצל בין שתי הכנסות המגיעות מאותו מקור, אינה נקייה מקשיים. יוער, כי שאלה שונה, אף אם דומה במובנים מסוימים, היא האם ניתן לסווג הכנסה מסוימת ליותר ממקור אחד. בית המשפט המחוזי השיב לשאלה זו בחיוב (ראו, עמ"ה (ת"א) 62/85 קרית יהודית פרק תעשייתי בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פד"א יד(2) 24 (1987); ראו גם, ע"א 42/56 אמינוף נ' פקיד השומה, ירושלים, פ"ד יא 763, 767 (1956)). ביסוד קביעה זו ניצבת ההשקפה, לפיה המקורות המפורטים בפקודת מס הכנסה חופפים ביניהם במידה מסוימת ומלאכת הסיווג אינה מהותית אלא תיאורית. על כן, יכול שפעולה המניבה הכנסה מסוימת תיכנס לגדרו של יותר ממקור אחד (ראו, אדרעי, עמ' 129-130). השאלה במקרה דנא שונה היא. אין עסקינן בסיווג אותה הכנסה לכמה מקורות, אלא בפיצול הכנסות המגיעות מאותו העיסוק למספר מקורות, כאשר כל אחת מן ההכנסות תסווג למקור אחד בלבד. שאלה היא האם מהלך פרשני כזה

אפשרי הוא. בנסיבות העניין, איני נדרש להכריע בשאלה זו. זאת, שכן אף בהתעלם מהקושי הפרשני דעתי היא שאין לקבל את העמדה המוצעת על ידי המשיבים.

38. נראה, כי ההכרעה בשאלת הסיווג צריכה להישען על שני סוגים של שיקולים: אופי העבודה שממנה צמחה ההכנסה וההשלכות המעשיות של סיווגה. כאשר לאופי העבודה: כאמור, על מנת שעיסוק מסוים יסווג כ"משלח יד" נדרש שיהיה בו מימד מסוים של עצמאות. על קיומו של יסוד זה ניתן ללמוד מאופי העיסוק ומנסיבות ביצוע השירות או המלאכה. עבודת מלצרות אינה משתייכת לסוגי המקצועות אשר על פי טיבם הנטייה הטבעית היא לראותם כמקצועות "חופשיים". כמו כן, נסיבות העסקתו של מלצר במסעדה אינן מלמדות, בדרך כלל, כי הוא מעניק שירות כעצמאי. במקרה דנא, אין באופן העסקתו של המנוח כל סממן המלמד על עיסוק עצמאי שלו. להיפך, עבודתו של המנוח התבצעה באופן מובהק במסגרת של יחסי עובד ומעביד. אף אם נניח, כי כטענת המשיבים ייתכן מצב בו הכנסות הנובעות ממלאכה או ממתן שירות מסוימים ייחשבו חלקן להכנסה מעבודה וחלקן להכנסה ממשלח יד, הרי יש להראות טעם ענייני לכך מבחינת אופי המלאכה או השירות או נסיבות ביצועם. בכך שההכנסה אינה מגיעה מן המעביד אין די כדי לאפיין עיסוק, אשר נעשה כל כולו בגדר יחסי עבודה, כמשלח יד.

39. כאשר למישור המעשי, הרי ישנם שיקולים המושכים לכאן ולכאן. השיקול העיקרי שיש בו כדי להטות לשיטתי את הכף נגד אימוץ חלופת משלח היד הוא המשמעות מרחיקת הלכת שתהיה לסיווג זה, בהתחשב בדפוסי העבודה בענף המלצרות במציאות הישראלית. קביעה לפיה הכנסתו של מלצר מתשר שאינו עובר דרך המעביד נחשבת להכנסה ממשלח יד, טומנת בחובה השלכות משמעותיות הן מבחינת דיני הביטוח הלאומי והן מבחינת דיני המס. נפרט השלכות אלו:

בהיבט של הביטוח הלאומי, המשמעות של סיווג תשר כהכנסה ממשלח יד היא שלילה או צמצום דרמטי של האפשרות כי סכומי התשר יובאו בחשבון לעניין גמלאות בגין פגיעה מעבודה, הניתנות לפי פרק ה' לחוק הביטוח הלאומי. סעיף 75(א) לחוק הביטוח הלאומי מגדיר מיהם המבוטחים לפי פרק ה' לחוק. הסעיפים הרלוונטיים לעניין מלצרים הם "עובד" ו"עובד עצמאי". אם הכנסה מתשר שאינו עובר דרך המעביד נחשבת ל"משלח יד", הרי שהחלופה של "עובד" אינה מתאימה. זאת, שכן כזכור לגבי מבוטח מסוג זה רלוונטית רק הכנסה מן המקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. כאשר ל"עובד עצמאי", הרי על מנת שמלצר יוכל להיחשב ככזה נדרש כי הוא ימלא אחר אחת מהחלופות הבאות: עיסוק במשלח היד לפחות 20 שעות

בשבוע בממוצע; הכנסה חודשית ממוצעת ממשלח היד השווה ל-50% מהשכר הממוצע; עיסוק במשלח היד לפחות 12 שעות בשבוע והכנסה חודשית ממוצעת ממשלח היד העולה על סכום מסוים (הגדרת "עובד עצמאי" בסעיף 1 לחוק הביטוח הלאומי). במאמר מוסגר יצוין, כי שאלה היא כיצד יש לחשב את שעות העיסוק במשלח היד, בהינתן שהעיסוק במלצרות נחשב גם ל"עבודה" עבורה משולם שכר על ידי המעביד. מכל מקום, מלצר אשר מבחינת היקף עבודתו והכנסותיו מכספים הניתנים לו כתשר אינו נכנס לאחת מן החלופות הנזכרות לא יוכל להיחשב עובד עצמאי. מלצר זה לא יהא זכאי לביטוח נפגעי עבודה לפי פרק ה' לחוק הביטוח הלאומי בגין הכנסתו מסכומי התשר שאינם מגיעים ממעבידו. זאת, גם אם מצידו הוא ירצה לשלם עבורם דמי ביטוח לאומי ולזכות בהטבות הנגזרות מכך. אם מבחינת היקף העבודה וההכנסות עונה המלצר על הגדרת עובד עצמאי, עליו להירשם במוסד לביטוח לאומי ולשלם דמי ביטוח עבור עצמו (סעיף 342(א) לחוק הביטוח הלאומי). אי רישום יביא לשלילת זכותו לגמלה לפי פרק ה' לחוק הביטוח הלאומי (סעיף 77 לחוק).

מן האמור עולה, כי אם תסווג הכנסה מתשר כהכנסה ממשלח יד המשמעות לגבי רבים מן העוסקים בענף המלצרות תהיה שהכנסה זו לא תיזקף לזכותם ביום פקודה, אם יתרחש מקרה המזכה אותם בגמלה לפי פרק ה' לחוק הביטוח הלאומי. אין זה סוד, כי במקומות רבים עיקר הכנסתם של מלצרים מגיעה מכספים הניתנים להם כתשר. תוצאה לפיה פיצוי עבור אובדן הכנסה אינו משקף את ההכנסה האמיתית אינה רצויה. עניין זה מתעורר גם כאשר מדובר בהכנסה שלא דווחה כהלכה (השוו, ע"א 5794/94 אררט חברה לביטוח בע"מ נ' בן שבח, פ"ד נא(3) 489 (1995); רע"א 8204/09 שלימוב נ' סהר חברה לביטוח בע"מ (לא פורסם, 21.2.10)). ניתן לטעון, אומנם, כי מדובר ב"חישוב קר" של המלצר, אשר העדיף שלא לדווח על ההכנסה ולא לשלם עבורה מסים ותשלומי חובה אחרים, ועתה אין לו להלין אלא על עצמו. בטענה זו יש צדק מסוים ולהיבט זה של הסוגיה נתייחס בהמשך. עם זאת, כאמור, לפי ההגדרות שבחוק הביטוח הלאומי חלק מן המלצרים אינם יכולים כלל להירשם כ"עובד עצמאי" במוסד לביטוח לאומי, גם לו חפצו בכך. כמו כן, נראה ש"העברת הנטל" אל המלצר להירשם במוסד לביטוח לאומי ולשלם דמי ביטוח לאומי היא בעייתית. חלק גדול מן העוסקים במלצרות הם סטודנטים או צעירים לפני שירות צבאי או לאחריו, הרואים זאת כעבודה צדדית או זמנית. ציבור זה, כפי שציינה ועדת פרידמן, פעמים רבות אינו מודע לזכויותיו או נעדר כוח לעמוד עליהן (עמ' 3 לדו"ח הוועדה). דרישה כי הם יירשמו במוסד לביטוח לאומי נראית כגזירה שהציבור המסוים לא יכול לעמוד בה. כך הוא, מכל מקום, בהיעדר היערכות מתאימה מצד הרשויות על מנת ליתן מענה למאפיינים הייחודיים של הענף.

40. לסיווג הכנסה מתשר כהכנסה ממשלח יד נודעות תוצאות רבות חשיבות גם במישור ההתנהלות מול רשויות המס. כפי שפורט לעיל, הכנסה ממשלח יד יש לכלול בדין וחשבון המוגש לרשות המס ואי מילוי הוראה זו עולה כדי עבירה פלילית (לעיל פסקה 26). כמו כן, סיווגו של תשר כהכנסה ממשלח יד עשוי להביא לכך שהמלצר המקבל אותו ייחשב ל"עוסק" לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - חוק מס ערך מוסף), על כל המשתמע מכך (ראו, הגדרות "עוסק" ו"עסק" בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף; לעניין הזהות בין הגדרת "עסק" בחוק מס ערך מוסף לבין ההגדרות בפקודת מס הכנסה, ראו עניין אלמוני). ברמה העקרונית תחול חובת תשלום מע"מ בגין התשר על המלצר (ראו, סעיף 16(2) לחוק מס ערך מוסף). עם זאת, יש להניח כי בחלק ניכר מהמקרים סך ההכנסות מתשר יהיה כזה שהמלצר ייחשב כ"עוסק פטור" (ראו, הגדרת "עוסק פטור" בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף וסעיף 31(3) לאותו החוק). אולם, גם אם בפועל לא תצמח חובה לשלם מע"מ, הרי לסיווג כ"עוסק" יש משמעות לא מבוטלת במישור האדמיניסטרטיבי. המלצר יידרש להירשם כ"עוסק" (סעיפים 52 ו-59 לחוק מס ערך מוסף ותקנות 1-2 לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976 (להלן - תקנות הרישום)); לנהל פנקסים ולדווח על הכנסותיו (סעיפים 66 ו-67 לחוק מס ערך מוסף ותקנה 15 לתקנות הרישום; וכן, תקנה 1 לתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ו-1976, וסעיף 2 א להוראות ניהול פנקסי חשבונות); ואף ליתן ללקוח קבלה על התשר (סעיף 45 לחוק מס ערך מוסף). אי מילוי חובות אלו עלול גם הוא להביא להרשעתו של המלצר בפלילים (ראו, סעיף 117 לחוק מס ערך מוסף).

כל המצוי, ולו במעט, ברזיו של ענף המלצרות ובדפוסי ההעסקה הרווחים בו, מבין עד כמה זרה ומוזרה תצטייר החלה של הדרישות הנזכרות, ללא התאמתן למאפיינים הייחודיים של הענף. מתכונת העבודה במלצרות היא במובהק כזו המאפיינת יחסי עבודה ולא מתן שירות עצמאי. התייחסות לעבודתו של מלצר כאל עבודה של "עצמאי", על המשמעויות הבירוקרטיות, הפליליות והאחרות הכרוכות בכך, אינה הולמת את המציאות, הן מבחינת מתכונת העבודה והן מבחינת הנפשות הפועלות בתחום.

41. אמת, אין להתעלם גם מן ההשלכות הבעייתיות הלא פשוטות של סיווג הכנסה מתשר כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, אשר אינה משולמת על ידי המעביד. ראשית, כפי שהוסבר לעיל (פסקה 35) עלול הדבר לגרום לקשיים באכיפת תשלום המס. זאת, שכן בגין הכנסה זו לא ינוכה מס במקור על יד המעביד מחד גיסא, ואילו המלצר לא יהא חייב לדווח עליה בגדר דין וחשבון שנתי המוגש לפי סעיף 131

לפקודת מס הכנסה מאידך גיסא. עם זאת, דומה כי בפועל לא יהיה פער משמעותי מבחינת רמת האכיפה בין מצב בו תסווג ההכנסה כהכנסה מעבודה לבין מצב בו תסווג היא כהכנסה ממשלח יד. בדו"ח ועדת פרידמן צוין, כי עמדתה של רשות המסים היא שהכנסה מתשר אינה נחשבת להכנסה מעבודה, אלא חלה על המלצר חובה לדווח עליה באופן עצמאי (עמ' 4). עמדה דומה אומצה, כאמור, על ידי בית משפט השלום בעניין לייבוביץ. לכאורה ניתן היה לצפות, כי הגורמים המופקדים על אכיפת המס יעשו שימוש נרחב בכלי של העמדה לדין בגין אי הגשת דו"חות. אלא שבפועל, מלבד בעניין לייבוביץ ככל הנראה אין פסקי דין המרשיעים מלצרים בגין אי הגשת דו"חות (ראו, טיפים, עמ' 137), בשל כך שהרשויות אינן מגישות כתבי אישום. הרשויות נמנעות מהגשת כתבי אישום בגין אי הגשת דו"חות, על אף שבמצב הנוכחי אין להן דרכי אכיפה יעילות אחרות (ראו, טיפים, עמ' 136-137). נראה, כי אף הרשויות סבורות שהתייחסות למלצרים כאל עובדים "עצמאיים" אינה בגדר פיתרון מעשי.

42. היבט מטריד יותר הקשור לסיווג הכנסה מתשר כהכנסה ממשלח יד עניינו האפשרות כי תצמח זכות לגמלה בגין הכנסה מסוימת על אף שלא שולמו כנגדה דמי ביטוח לאומי. על מנת להבין נקודה זו נרחיב מעט על התייחסותו של חוק הביטוח הלאומי לנושא של אי תשלום דמי ביטוח, מבחינת השלכותיו של מחדל זה על הזכות לגמלאות. שני הסדרים הקבועים בחוק הביטוח הלאומי נועדו להתמודד עם סיטואציה בה לא שולמו דמי ביטוח לאומי ואירע אירוע המזכה בגמלה. כאשר היו אמורים דמי הביטוח הלאומי להשתלם על ידי המעביד והם לא שולמו, לא תיפגע זכותו של העובד לגמלה. אולם, המוסד לביטוח לאומי רשאי לחזור אל המעביד ולתבוע ממנו את הסכומים בהם הוא נשא או עתיד לשאת (סעיף 369 לחוק הביטוח הלאומי). כאשר חלה חובת תשלום דמי הביטוח על המבוטח, חל ההסדר הקבוע בסעיף 366 לחוק הביטוח הלאומי. לפי סעיף 366(א) לחוק, אם בעת שאירע המקרה המזכה בגמלה היה פיגור של מעל 12 חודשים בתשלום דמי הביטוח, הרי בהתאם לנוסחה המופיעה בסעיף תופחת הגמלה עד לשלילתה המוחלטת (ראו גם סעיפים קטנים (ג)-(ה)). יצוין, עם זאת, כי הסעיף אינו חל על גמלאות והטבות מסוימות, המפורטות בסעיף 366(ב) לחוק. נקודה שחשוב להדגישה היא, כי לפי סעיף 366(ב)(4) לחוק הביטוח הלאומי, לא יחול סעיף 366(א) לחוק על גמלאות לפי פרק י"ג. המשמעות היא שזכותו של מתנדב לגמלה אינה נפגעת בגין אי תשלום דמי ביטוח. על כן, אילו היה המנוח נרשם כ"עובד עצמאי", לא היה חולק על זכותה של העותרת לקצבה המתחשבת בהכנסתו המלאה מסכומים שקיבל בתור תשר. זאת, אף אם הוא לא היה משלם שקל אחד כדמי ביטוח לאומי עבור הכנסה זו. אולם, מכיוון שהמנוח לא נרשם כעובד עצמאי, חל סעיף 77(א) לחוק הביטוח הלאומי, שמכוחו נשללת הזכות לגמלה. על כן, אילו הייתה מסקנתנו שסכומי התשר

נחשבים להכנסה ממשלח יד לא היה מקום להחשיבם כחלק מההכנסה שלגביה צומחת לעותרת זכות לקבל קצבת תלויים.

43. נבחן עתה את המשמעות של סיווג הכנסה כהכנסת עבודה שאינה מגיעה מן המעביד, מן ההיבט הנזכר. סעיף 77 לחוק הביטוח הלאומי אינו רלוונטי, שכן הנחתנו היא שמדובר בהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, ועל כן זכותו של המבוטח היא כ"עובד" ולא כ"עובד עצמאי". שאלה היא האם במקרה כזה חייב העובד לשלם בעצמו דמי ביטוח לאומי עבור הכנסה זו, לפי סעיף 342 לחוק הביטוח הלאומי, והאם אי עמידה בחובה זו גוררת את החלת סעיף 366 לחוק הביטוח הלאומי. במקרה דנא, אין חשיבות מעשית לשאלת תחולתו של סעיף 366 לחוק הביטוח הלאומי, שכן כאמור סעיף 366(ב)(4) לחוק מוציא מתחולתו במפורש מקרה בו הזכות לגמלה צמחה עקב התנדבות. בהקשר הכללי יותר, אין לכחד כי הכרה בהכנסה מעבודה שאינה מן המעביד עלולה להביא לתוצאה המנוגדת לחוש הצדק. זאת, במיוחד אם המסקנה תהא שבנוגע להכנסה מסוג זה אין תחולה לעיקרון הבסיסי שבסעיף 366 לחוק הביטוח הלאומי. כאמור, במקרה הנוכחי תחושת אי הצדק אינה קיימת או שהיא בעוצמה חלשה, שכן לגבי גמלאות המשולמות בגין התנדבות מצא המחוקק לנכון לנתק את הזיקה בין תשלום דמי הביטוח לבין הזכאות לגמלה. הבעייתיות תגלה במלוא חומרתה אם במקרה של פגיעה מעבודה תצמח זכות לגמלה בגין הכנסת עבודה שאינה מן המעביד, בלא שיחולו מנגנוני האיזון הקבועים בסעיף 366 לחוק הביטוח הלאומי. כאמור, אין אנו מכריעים בשאלת תחולתו של סעיף 366 לחוק הביטוח הלאומי לגבי הכנסה מעין זו. כך או אחרת, אף אם הקביעה לפיה הכנסה מתשר שאינו בא מן המעביד נחשבת להכנסת עבודה אינה נקייה מקשיים, הרי בהתבוננות כוללת נראה שאין מנוס מתוצאה זו. זאת, הן בהתחשב באופי עבודת המלצרות והן לאור ההשלכות מרחיקות הלכת עליהן עמדנו שתתחייבנה אם תאומץ החלופה האחרת, לפיה תסווג הכנסה זו כהכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה.

44. באשר לאפשרות לחזור אל המעביד לפי סעיף 369 לחוק הביטוח הלאומי, סוגיה זו מעוררת שאלות לא פשוטות. נראה לכאורה שכאשר דמי התשר נחשבים להכנסה ישירה של העובד, והמעביד מצידו משלם לעובד לפחות כדי שכר מינימום מלבד דמי התשר, לא יוכל המוסד לביטוח לאומי לחזור אל המעביד. מנגד, אם המעביד אינו משלם שכר מינימום, בניגוד לחוק, יש טעם בעמדה לפיה ניתן יהיה לחזור אליו. עשויים להתקיים מקרים אשר אינם נכנסים במובהק לאחד משני המצבים הנזכרים, כגון כאשר יש למעביד השפעה מסוימת על אופן חלוקת דמי התשר או כאשר הוסכם בין המעביד לבין העובד שהתשר יובא בחשבון באופן כלשהו לעניין השכר



המשולם לעובד על ידי המעביד. אין אנו נדרשים להכריע בשאלה האם ומתי ניתן לחזור אל המעביד, כאשר דמי תשר שאינם משולמים על ידו מוכרים כחלק מהבסיס לחישוב הגמלה. במקרה שבפנינו, שילמה המסעדה למנוח שכר מינימום. אף לא נטען כי קיים היה הסכם בין המסעדה לבין המנוח כי התשר יבוא כתחליף לשכר מעבר לשכר המינימום. כמו כן, המסעדה צורפה לעתירה כמשיבה פורמאלית בלבד והיא לא הגישה כתבי טענות. המשיב לא ביקש לשנות סיווג זה. זאת, אף שהוא טען, כטענה חלופית, שיש להתיר לו לחזור אל המסעדה וברי שאם הטענה תתקבל יהיה בכך כדי להשפיע על זכויותיה של המסעדה. יש לדחות, אפוא, במקרה דנא את טענתו החלופית של המשיב. אנו מותירים בצריך עיון את השאלה הכללית מתי ניתן לחזור אל המעביד לפי סעיף 369 לחוק הביטוח הלאומי, ביחס לחלק הגמלה המשולם בגין הכנסה מדמי תשר.

45. בטרם סיום הדיון בנקודה זו נבקש להעיר שתי הערות: אחת, כאשר מדובר בהכנסה שאינה מתועדת, הרי גם במקרים בהם יש להתחשב בה הנטל להוכיח את קיומה ואת היקפה מונח על כתפי העובד, ואין מדובר בנטל פשוט. במקרה דנא התבררה שאלת היקף הכנסותיו של המנוח בפני בית הדין האזורי לעבודה וכנגד קביעה עובדתית זו לא הוגשה השגה בערעור שהגיש המוסד לבית הדין הארצי לעבודה (אשר התמקד בהיבט המשפטי העקרוני). שתיים, שאלת מעמדו של התשר, על היבטיה השונים, טעונה הסדרה חקיקתית מקיפה. התייחסות להכנסה מסוימת כהכנסה מעבודה שאינה מן המעביד מעוררת בעיות שונות, שעל חלקן עמדנו, הן במישור האכיפה והן במישורים אחרים. כאשר מדובר בהכנסה מתשר, הרי בנוסף לסוגיה שעניינה דיני המיסים יש לשאלת הסיווג חשיבות בהיבטים אחרים, כגון ביטוח לאומי ודיני העבודה. הגם שהתשובה לשאלת הסיווג אינה חייבת להיות אחידה ביחס לכל אחד מן התחומים, הרי כפי שראינו עשויות להיות ביניהם זיקות גומלין. מן הראוי שהמחוקק יידרש לסוגיה בכללותה, תוך שתינתן הדעת למכלול ההיבטים המשפטיים והחברתיים הכרוכים בתופעה של מתן תשר.

התערבות בפסקי דינו של בית הדין הארצי לעבודה

46. כידוע, בית המשפט העליון בשבתו כבית המשפט הגבוה לצדק אינו פועל כערכאת ערעור על פסקי דינו של בית הדין הארצי לעבודה. התערבות בפסקי דין של בית הדין הארצי לעבודה הינה מצומצמת ביותר, ותחומה למקרים בהם התקיימו שני תנאים הכרחיים: האחד, כי בית הדין הארצי לעבודה נקלע ל"טעות משפטית מהותית"; השני, כי ההתערבות נחוצה "למען הצדק" (ראו, בג"ץ 525/84 חטיב נ' בית הדין הארצי לעבודה, ירושלים, פ"ד מ(1) 673 (1986)). במהלך השנים הייתה פרשנותם של התנאים

הנזכרים מושא לדיון ער בפסיקה (ראו, למשל, את הגישות השונות בבג"ץ 8111/96 הסתדרות העובדים החדשה נ' התעשייה האווירית לישראל בע"מ, פ"ד נח(6) 481 (2004)). במקרה דנא, סבור אני כי התקיימו התנאים בהם מוצדקת התערבותו של בית משפט זה בפסק דינו של בית הדין הארצי לעבודה. לדעתי, נקלע בית הדין הארצי לעבודה לכלל טעות משפטית מהותית, בכך שהתעלם מן המשמעות הנודעת לעובדה שחוק הביטוח הלאומי מפנה, לצורך קביעת בסיס ההכנסה, להגדרות הקבועות בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה. שאלת סיווגו של התשר לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה היא שאלה שיש לה השלכה רחבה על ציבור העובדים בארץ, החורגת מן המסגרת של דיני העבודה, וגם מבחינה זו מוצדקת היזקקותו של בית המשפט העליון לנושא (השוו, בג"ץ 5666/03 עמותת קו לעובד נ' בית הדין הארצי לעבודה בירושלים, פסקה 28 לפסק דינו של המשנה לנשיאה א' ריבלין, וההפניות שם (טרם פורסם, 10.10.07)).

סוף דבר

47. השאלה שהונחה לפתחנו היא האם יש להתחשב בהכנסתו של המנוח מתשר במהלך עבודתו כמלצר, לצורך קביעת בסיס ההכנסה אשר על פיו זכאית העותרת לקצבת תלויים. לעניין הגדרת ה"הכנסה" המהווה את בסיס החישוב, מפנה חוק הביטוח הלאומי להגדרות הקבועות בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה. במקרה דנא, יש להביא בחשבון את ההכנסות מן המקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה בלבד. בחנו, אפוא, את השאלה כיצד יש לסווג תשר, לעניין סעיף 2 לפקודת מס הכנסה. החלופות שעמדו על הפרק הן הכנסה ממשלח יד, לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה, והכנסה מעבודה, לפי סעיף 2(2) לפקודה. קבענו, ראשית, כי יש להבחין בין תשר שמבחינת החובה לשלם מס הכנסה נחשב להכנסה של בית העסק לבין תשר הנחשב הכנסה ישירה של העובד ממעניק התשר. כאשר מדובר בתשר מן הסוג הראשון, הרי מבחינת דיני המס הוא מגיע לעובד מן המעביד ומדובר בהכנסת עבודה. בעניינו של המנוח, מסקנתנו הייתה כי הסכומים שהוא קיבל כתשר משתייכים לסוג השני. היינו, מבחינת דיני המס כספי התשר היו הכנסה ישירה שלו מן הלקוחות, בלא שהם עברו קודם לכן דרך המסעדה. ביחס לתשר מסוג זה, שאלת הסיווג מורכבת יותר ומתעוררים בגדרה שיקולים המושכים לכיוונים מנוגדים. בסופו של יום, הגענו למסקנה כי גם סכומי תשר אלו נחשבים להכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, הגם שאין מדובר בהכנסה המגיעה מן המעביד. מקביעה זו מתחייבת מסקנה נוספת והיא כי יש להתחשב בהכנסתו של המנוח מכספים שקיבל כתשר לעניין קצבת תלויים. בנסיבות המקרה, אין להיעתר לטענתו החלופית של המוסד לביטוח לאומי,

לפיה יש לחייב את המסעדה לשפותו בגין החלק בקצבה הניתן בגין הכנסת המנוח מסכומים שקיבל כתשר.

48. אציע אפוא לחבריי להפוך את הצו על תנאי למוחלט, במובן זה שפסק דינו של בית הדין הארצי לעבודה יבוטל וחישוב קצבת התלויים של העותרת ייעשה על בסיס ההכנסה שנקבעה בפסק דינו של בית הדין האזורי לעבודה. המשיב 1 יישא בשכר טרחת עורך דין בסך 25,000 ש"ח.

ש פ ט

השופט א' א' לוי:

אני מסכים לפסק-דינו המעמיק של חברי, השופט גרוניס.

מעבר לדרוש להכרעה בענין המסוים שבפנינו – המוגבל, וכך יש להשקפתי לקרוא את הדברים, לענינה של קצבת התלויים – ראיתי מקום להוסיף עוד את זאת. סוגיית הסיווג של דמי תשר, בפרט בענף המסעדנות, משוועת להסדר מקיף. מטבע הדברים, כשפוקדת היא את ערכאות המשפט, עומד לדיון רק אחד מן הפנים הרבים לה – תהא זו שאלת הרישום בספרים, שאלת החבות במס, סוגיית האכיפה, או כל היבט פרטני אחר. מסיבה זו, תתקשה ההלכה הפסוקה לספק פתרון אשר יקיף את הסוגיה כולה. והרי פתרון כזה הוא מחויב המציאות, מאחר שלכל קביעה שיפוטית באיזו מבין הסוגיות הפרטניות עשויה להיות השלכה, אפשר מרחיקת לכת, על היבטיו האחרים של הענין.

הגיון רב מצוי, לדעתי, בפתרון המוצע בחיבורם של המלומדים רבין ומרגליות אותו הזכיר חברי. מציאות החיים, בגדרה קשה לראות בתשלום התשר פעולה וולונטרית, ריבוי המקרים בהם אין התשר נותר בחזקתו הבלעדית של מי שקיבלו והוא נדרש לחלוק בו עם אחרים, החיסכון שמגלם התשר למעסיקים בתשלום שכר וזכויות נלוות לעובדיהם, וקשיי האכיפה הכרוכים בוותור על שיטת הניכוי במקור – כל אלה ועוד, תומכים להשקפתי בראייתו של התשר חלק מתקבוליו של בית-העסק. אולם, כפי שהטעים חברי, איננו נדרשים לכך היום. ראוי הוא, כי הכנסת תיתן לדבר את דעתה.

ש פ ט

השופט ס' ג'ובראן:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' גרוניס.

ניתן היום, ט"ו באב התש"ע (26.7.2010).

שופט

שופט

שופט

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 06021050\_S10.doc רח/גק  
מרכז מידע, טל' 02-6593666 ; אתר אינטרנט, [www.court.gov.il](http://www.court.gov.il)