



## בבית המשפט העליון

דנג"ץ 5967/10

לפני: כבוד הנשיא א' גרוניס  
כבוד המשנה לנשיא מ' נאור  
כבוד השופטת ע' ארבל  
כבוד השופט א' רובינשטיין  
כבוד השופט ס' גובראן  
כבוד השופטת א' חיות  
כבוד השופט ח' מלצר

העותר: המוסד לביטוח לאומי

נגד

המשיבים: 1. אסתר כהן  
2. היועץ המשפטי לממשלה  
3. איגוד המסעדות בישראל ע"ר

דיון נוסף בפסק-דינו של בית המשפט העליון שניתן  
ביום 26.7.2010 בבג"ץ 2105/06 על ידי כבוד השופטים:  
א' א' לוי, א' גרוניס, ס' גובראן

בשם העותר: עו"ד ד"ר רולן ספז; עו"ד תהלה כזרי

בשם המשיבה 1: עו"ד עמית בן-גל

בשם המשיב 2: עו"ד יורם הירשברג

בשם המשיב 3: עו"ד טלי ירון-אלדר; עו"ד רוני שורץ

## פסק-דין

הנשיא א' גרוניס:

1. הדיון הנוסף שלפנינו מעורר את שאלת מעמדו המשפטי של התשר הניתן למלצרים במסעדות. שאלה זו מערבת תחומי משפט שונים, ובהם דיני הביטוח הלאומי, דיני המס ודיני העבודה. בפסק דינו של בית המשפט העליון מיום 26.7.2010 בבג"ץ

2105/06, שהוא נשוא הליך הדיון הנוסף, נקבע כי הכנסתו של מלצר מתשר היא הכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן - פקודת מס הכנסה), אף אם אינה מתקבלת מהמעביד. לפיכך נקבע בפסק הדין, כי יש לסווג מלצרים כעובדים (ולא כעובדים עצמאיים) לצורך חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן - חוק הביטוח הלאומי), ויש לכלול את הכנסתם מתשר בכסיס החישוב של קצבת התלויים, שמתקבלת לפי החוק. סוגיה זו התעוררה במקרה דנא עקב זכאותה של המשיבה 1 לקצבת תלויים לפי סעיפים 289 ו-290 לחוק הביטוח הלאומי, שעניינם בגמלאות להן זכאים מתנדב (כהגדרתו בסעיף 287 לחוק הביטוח הלאומי) והתלויים בו. זכאותה של המשיבה 1 לקצבת תלויים קמה משום שבעלה המנוח, שעבד כמלצר במסעדה, נפטר לאחר שניסה להושיט עזרה לצעירים שהחלו לטבוע בים.

נסקור, אפוא, תחילה את הוראות החוק הרלוונטיות לענייננו ולאחר מכן נבחן את ההיבטים השונים של השאלה המתעוררת לפנינו.

2. בהתאם לסעיף 290 לחוק הביטוח הלאומי תחושב הגמלה למתנדב או לתלויים בו, כאשר המתנדב הוא "עובד" או "עובד עצמאי" (ולמעט סייג שאינו רלוונטי לענייננו), לפי ההכנסה המשמשת בסיס לחישוב הגמלה, כאמור בפרק ה' לחוק הביטוח הלאומי, שעניינו הוא בביטוח נפגעי עבודה. אופן חישוב שכר העבודה, שלפיו משולמת גמלת התלויים, קבוע בסעיף 98 לחוק הביטוח הלאומי, הנמצא בסימן ד' לפרק ה' לחוק (שיעור קצבת התלויים נקבע לפי חישוב זה, בהתאם לצירוף הוראות סעיפים 132, 130(ב)(3), 105 ו-97 לחוק הביטוח הלאומי). סעיף 98 קובע את אופן החישוב של "שכר עבודה רגיל" בזו הלשון:

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

"חישוב  
שכר עבודה  
רגיל

(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), והכל לרבות אותו סכום שהיו מגיעים ממנו דמי ביטוח אילולא הסכום המרבי הקבוע לתשלום דמי ביטוח.

סעיף 98 לחוק מבחין, אפוא, בין מבוטח לפי סעיף 75(א)(1) – שהוא "עובד" (למעט שוטרים וסוהרים) לבין מבוטח אחר לפי סעיף 75(א), כאשר החלופה היחידה שעשויה להיות רלוונטית לענייננו היא החלופה של "עובד עצמאי", הקבועה בסעיף 75(א)(2) לחוק. בכל אחת משתי החלופות קבע המחוקק קשר בין ההכנסה שלפיה שולמו דמי הביטוח לבין שיעור שכר העבודה המשמש כבסיס לגימלה. אופן קביעת ההכנסה המשמשת כבסיס לחישוב דמי הביטוח קבוע בסימן ב' של פרק ט"ו לחוק. סעיף 344(א) לחוק מגדיר את אופן חישוב הכנסתו של "עובד" באופן הבא:

344. (א) 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...."

"חישוב  
הכנסתו  
החודשית  
של עובד

לעומת זאת, אופן חישוב הכנסתו של "עובד עצמאי" מוגדר בסעיף 345(א) לחוק בזו הלשון:

345. (א) עובד עצמאי יראו כהכנסתו השנתית את הכנסתו מהמקורות המפורטים בפקאות (1) ו-(8) של סעיף 2 לפקודת מס הכנסה...."

"חישוב  
הכנסתו  
השנתית  
של מבוטח  
אחר

מהוראות שני הסעיפים הללו עולה כי לגבי "עובד" ההכנסה, החייבת בדמי ביטוח ומשמשת בסיס לחישוב הזכאות לגימלאות, היא הכנסה מהמקורות הקבועים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. לעומת זאת, לגבי "עובד עצמאי" ההכנסה הרלוונטית היא זו המתקבלת מהמקורות הקבועים בסעיפים 2(1) ו-2(8) לפקודת מס הכנסה. תנאי נוסף לזכאות לגימלה של "עובד עצמאי" קבוע בסעיף 77(א) לחוק הביטוח הלאומי, ולפיו על המבוטח להיות רשום כעובד עצמאי במוסד לביטוח לאומי בעת הפגיעה או לעשות "את המוטל עליו כדי להירשם".

3. מן המקובץ עולה כי שאלת ההתחשבות בדמי התשר שמקבל מלצר לצורך חישוב קצבת התלויה תלויה הן בשאלת סיווגו של המלצר כ"עובד" או "עובד עצמאי" והן בשאלת סיווג מקור ההכנסה שלו מדמי תשר, לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה. במסגרת ההליך שלפנינו אין חולק כי מלצר במסעדה הוא "עובד" ולא "עובד עצמאי" (לעניין ההבחנה בין שתי הקטגוריות האלה ראו פסקאות 10 ו-11 לפסק הדין נשוא הדיון הנוסף). לפיכך, שאלת ההתחשבות בדמי התשר תלויה בשאלת סיווגם של כספים אלה לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה. היינו, רק אם דמי התשר נכללים בגדר הכנסתו של המלצר לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה ניתן להתחשב בהם לצורך חישוב הגימלה. סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה מתייחס להכנסה שמקורה בעבודה הכוללת לפי ס"ק (א):

"השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו...".

השאלה שעליה נסב פסק הדין נשוא הדיון הנוסף היא האם הכנסתו של מלצר מדמי תשר היא בגדר "השתכרות או ריווח מעבודה", כמשמעותם בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. אולם אף שאלה זו, שעמדה במוקד המחלוקת בין בעלי הדין בהליכים עד כה, אינה שנויה עוד במחלוקת. הכל מסכימים כי יש לסווג את הכנסתו של מלצר מדמי תשר כהכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, ולפיכך יש להתחשב בהכנסה זו בקביעת הגמלה לה זכאים התלויים במלצר, לפי סעיפים 289 ו-290 לחוק הביטוח הלאומי.

4. לפיכך, נעמוד בקצרה בלבד על הנימוקים שהביאו לקביעה בדבר אופן סיווג הכנסתם של מלצרים בפסק הדין נשוא העתירה. לאחר מכן נתייחס להשלכות המעשיות שמעוררת קביעה זו. השלכות אלה הן שעומדות במוקד המחלוקת בדיון הנוסף שלפנינו.

5. בפסק הדין נשוא העתירה עמדתי על כך שהתשובה לשאלת סיווגו של תשר כשכר עבודה עשויה להשתנות לפי ההקשר בו מדובר. כך למשל, ככל שמדובר בסיווג התשר לצורך חקיקת המגן, נקבע בפסיקת בתי הדין לעבודה כי ההתחשבות בתשר כחלק משכר העבודה תלויה באופן רישום התשר בספריו של המעביד. בכל הנוגע לסיווג הכנסתו של מלצר מתשר לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה נדרשנו להכריע האם יש לסווג הכנסה זו כהכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה או כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה. בהקשר זה עמדנו על מבחנים שונים שהוכרו בפסיקה להבחנה בין שני סוגי ההכנסות. המבחן העיקרי שאומץ לשם כך בפסיקה הוא מבחן העצמאות. לפי מבחן זה יש לבדוק האם ההכנסה נתקבלה במסגרת יחסי עובד-מעביד, שאז מדובר בהכנסה מעבודה; או שמא השיירות שתמורתו נתקבלה ההכנסה הוא עיסוק עצמאי של הנישום, שאז מדובר בהכנסה ממשלח יד. אופי העיסוק של הנישום עשוי גם הוא לשמש לצורך ההבחנה בין הכנסה ממשלח יד להכנסה מעבודה. לצורך סיווג ההכנסה מתשר לפי סעיף 2 לפקודה נדרשנו לקבוע תחילה למי שייכת ההכנסה מהתשר. בעניין זה קבענו בהמשך לפסיקה קודמת של בית משפט זה, שאימצה את מבחן הוולונטריות של תשלום התשר, כי כאשר הדרישה לשלם את התשר נכללה במפורש בחשבון והסכום הגיע לקופת בית העסק ונרשם בספריו מדובר בהכנסה של בית העסק. לעומת זאת, בנסיבות אחרות עשוי התשר להיחשב, לצורך החיוב במס, כהכנסה של המלצר. זאת, כאשר התשר ניתן למלצר על ידי הלקוח באופן וולונטרי בנוסף לשכר העבודה הבסיסי אותו מקבל המלצר מן המעביד, ודמי התשר אינם נרשמים בפנקסי העסק (למעט ב"יומן שירות") ואינם עוברים אצל המעביד או מנוהלים על ידו. במקרה דנא דמי התשר, ששולמו לבעלה המנוח של המשיבה 1, היו מהסוג השני. לפיכך, נדרשנו לשאלה כיצד יש לסווג, לעניין סעיף 2 לפקודת מס הכנסה, דמי תשר מסוג זה.

6. בסוגיה זו קבענו בפסק הדין נשוא העתירה כי הכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה צריכה, כאמור לעיל, לנבוע ממערכת יחסים בין עובד למעביד, אולם ההשתכרות או הריווח מ"עבודה" יכולים להגיע גם מצד שלישי ולא רק מהמעסיק. בד בבד עמדנו על הקשיים המעשיים מבחינת גביית המס, שעלולה לעורר

הכרה בהכנסת עבודה שאינה באה מן המעביד. זאת, שכן המעביד אינו הגורם המשלם את השכר ועל כן אינו חייב לנכות מס במקור; ואילו העובד לא יגיש דוח לגבי הכנסה זו, משום שכרוב המקרים קיים פטור מהגשת דוח לגבי הכנסה מעבודה. על אף קשיים אלה לא ראינו לקבוע באופן קטגורי כי לא תיתכן הכנסת עבודה שאינה מהמעביד.

בנוסף נדרשנו, כאמור, לשאלה האם יש לסווג את הכנסתו של מלצר כהכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה או כהכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה. הכרעתנו כי יש לסווג את ההכנסה כהכנסה מעבודה התבססה הן על שיקולים הנוגעים לאופי העבודה והן על ההשלכות המעשיות של הסיווג. באשר לאופי העבודה, ציינו כי כדי שעיסוק מסוים יסווג כ"משלח יד" נדרש שיהיה בו מימד מסוים של עצמאות. אולם, בדרך כלל נסיבות העסקתם של מלצרים במסעדות (ובכלל זה בעלה המנוח של המשיבה 1) אינן מלמדות כי הם מעניקים שירות כעצמאים, אלא במסגרת של יחסי עובד ומעביד. במישור המעשי עמדנו על כך שהמשמעות של סיווג תשר כהכנסה ממשלח יד היא שלילה או צמצום דרמטי של האפשרות כי סכומי התשר, שלעתים קרובות הם עיקר הכנסתם של המלצרים, יובאו בחשבון לעניין גמלאות בגין פגיעה מעבודה, הניתנות לפי פרק ה' לחוק הביטוח הלאומי. זאת, בין היתר, בשל מאפייניו הייחודיים של ציבור המלצרים והקשיים שדרישה לרישום כעובדים עצמאיים במוסד לביטוח לאומי עלולה לעורר נוכח מאפיינים אלה. בנוסף ציינו, כי גם מבחינת דיני המס סיווג המלצרים כעצמאים מעורר קושי בלתי מבוטל. זאת, משום שהכנסה ממשלח יד יש לכלול בדין וחשבון המוגש לרשויות המס. סיווג ההכנסה מתשר כמשלח יד אף עלול להביא לכך שמלצרים יסווגו כ"עוסקים" לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מס ערך מוסף), ויידרשו להירשם כעוסקים, לנהל פנקסים ולדווח על הכנסותיהם. דרישות אלה, שהפרתן עלולה להביא לאחריות המלצרים בפלילים, אינן מעשיות נוכח מאפייניו הייחודיים של ענף המלצרות.

יחד עם זאת, התייחסנו בפסק הדין גם לבעייתיות של סיווג ההכנסה מתשר כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, אשר אינה משולמת על ידי המעביד. זאת, בין השאר, נוכח קשיי האכיפה של תשלום המס, עליהם עמדנו לעיל, שנובעים מכך שהמעביד מנכה את המס במקור והמלצר אינו נדרש בדרך כלל להגיש דיווח על הכנסותיו למס הכנסה. קושי נוסף, שעליו עמדנו בכל הנוגע לסיווג ההכנסה מתשר כהכנסת עבודה, מקורו בכך שסיווג זה עלול להביא לכך שתצמח זכות לגמלה בגין הכנסה מסוימת, על אף שלא שולמו כנגדה דמי ביטוח לאומי. שהרי אם לא חלה על המעביד חובה לנכות את דמי הביטוח הלאומי מתעוררת השאלה האם העובד (להבדיל מהעובד העצמאי) חייב לשלם בעצמו את דמי הביטוח הלאומי בגין התשר. משאלה זו

נגזרת השאלה האם יש להחיל את המנגנון הקבוע בסעיף 366 לחוק הביטוח הלאומי. מנגנון זה מאפשר, בתנאים מסוימים, להפחית את הגמלה לה זכאי אדם שפיגר למעלה מ-12 חודשים בתשלום דמי הביטוח עד לשלילתה המוחלטת. ניתן להפעיל מנגנון זה לגבי מלצרים שטוענים לזכאות לגמלה אך לא שילמו דמי ביטוח לאומי בגין סכומי התשר שקיבלו. בהקשר זה ציינו כי הכרה בהכנסה מעבודה שאינה מן המעביד עלולה להביא לתוצאה המנוגדת לתחושת הצדק, וזאת במיוחד אם לא יחולו מנגנוני האיזון הקבועים בסעיף 366 לחוק הביטוח הלאומי. עם זאת, לא נדרשנו להכריע בשאלת תחולתו של סעיף 366 על הכנסתם של מלצרים מתשר, כיוון שבמקרה הפרטני שנדון בפסק הדין נשוא העתירה מדובר היה בגמלאות המשולמות בגין התנדבות. לגבי גמלאות אלה קובע סעיף 366(ב)(4) לחוק הביטוח הלאומי מפורשות, כי הזכאות לגמלה אינה תלויה בתשלום דמי הביטוח.

7. מכל מקום, בסופו של דבר הגענו למסקנה כי אף אם הקביעה, לפיה הכנסה מתשר תסווג כהכנסת עבודה שאינה באה מן המעביד, אינה נקייה מקשיים, הרי נראה כי אין מנוס מתוצאה זו. כמו כן, השארנו בצריך עיון את שאלת האפשרות של המוסד לביטוח לאומי לחזור למעביד לפי סעיף 369 לחוק הביטוח הלאומי, בכל הנוגע לסכומי התשר שלא שולמו בגינם דמי ביטוח לאומי. עם זאת ציינו בהקשר זה כי 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. עוד ציינו, כי גם אם ניתן במקרים מסוימים להתחשב בהכנסה שאינה מתועדת, הרי הנטל להוכיח את היקפה מוטל על העובד, ואין מדובר בנטל פשוט. כמו כן עמדנו על כך ששאלת מעמדו של התשר, על היבטיה השונים, מחייבת הסדרה חקיקתית מקיפה, שתתייחס למכלול ההיבטים המשפטיים והחברתיים הכרוכים בתופעה של מתן תשר.

8. ביום 10.8.2010 הוגשה העתירה לדיון נוסף שלפנינו על ידי המוסד לביטוח לאומי. בעתירה נטען כי ההלכה שנקבעה בפסק הדין נשוא העתירה, לפיה יש לראות בסכומי התשר הכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, ולפיכך יש להתחשב בהם לצורך קביעת בסיס התשלום של גמלת תלויים שמקורה בהתנדבות, על אף שלא שולמו דמי ביטוח לאומי בגין אותה הכנסה, היא הלכה קשה. לאחר קבלת עמדת היועץ המשפטי לממשלה מיום 15.8.2011, שאומצה גם על ידי המוסד לביטוח לאומי, החליטה השופטת (כתוארה דאז) מ' נאור ביום 12.9.2011 על קיום דיון נוסף בעתירה. דיון בעל-פה בעתירה נערך ביום 4.3.2012. ביום 29.4.2012 נתקבלה בקשת איגוד המסעדות בישראל, שלא היה בעל דין בהליכים עד כה, להצטרף כמשיב בעתירה. נציג,

אפוא, בקצרה את גדר המחלוקת בין הצדדים, שאינה זהה עוד למחלוקת שנדונה בפסק הדין נשוא העתירה.

9. במסגרת הליך הדיון הנוסף אין עוד מחלוקת כי יש לסווג את הכנסתם של מלצרים מתשר כהכנסה מעבודה, לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. אין גם מחלוקת כי נוכח סיווג זה יש להתחשב בהכנסתו מתשר של מלצר לצורך חישוב בסיס גמלת התלויים לה זכאים בני משפחתו. בהקשר זה יוער, כי במסגרת הליך הדיון הנוסף שינו היועץ המשפטי לממשלה והביטוח הלאומי את עמדתם לעומת העמדה שהציגו במסגרת ההליך נשוא הדיון הנוסף; שהרי עמדתם הקודמת הייתה כי אין לראות בסכומים הניתנים כתשר שכר עבודה של המלצר ואין להתחשב בהם לצורך חישוב הגמלה. עוד יוער, כי איגוד המסעדות, שתומך בתוצאת פסק הדין נשוא העתירה וגורס כי יש לסווג את הכנסתם של מלצרים מתשר כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, טוען כי ההלכה שנקבעה בפסק הדין מוגבלת לשאלה הפרטנית שנדונה בפסק הדין בנוגע להתחשבות בדמי התשר לצורך חישוב קצבת התלויים.

המחלוקת כיום בין בעלי הדין אינה נוגעת, אפוא, לשאלת סיווג הכנסתם של מלצרים אלא לסוגיה אחרת, שהתעוררה נוכח עמדתו העדכנית של היועץ המשפטי לממשלה. סוגיה זו היא אופן רישום התקבולים מדמי התשר והשלכתה על חובותיו של המעביד כלפי המוסד לביטוח לאומי במקרה של אי-תשלום דמי הביטוח במהלך תקופת העבודה.

10. לטענת היועץ המשפטי לממשלה, יש 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 ממשיך וטוען, כי על התשר להירשם בקופת המסעדה כמו כל תקבול אחר, וכשהוא ישולם למלצר הוא יירשם כהוצאה כמו כל רכיב שכר אחר שמשלמת המסעדה למלצר. המעסיק יידרש לנכות בהתאם את כל הניכויים הנדרשים הן על-פי חוק הביטוח הלאומי והן על-פי דיני המס. בהתאם להסדר זה, לא תהיה כל מניעה בעת קרות אירוע מזכה לחשב את הגמלה על-פי השכר ששולם בפועל למלצר, ובכלל זה סכומי התשר. היועץ המשפטי לממשלה טוען עוד, כי היה והמעביד לא ינכה את דמי הביטוח הלאומי מרכיב דמי התשר, המלצר יהיה זכאי לתשלום גמלה על-פי שכרו בפועל, ואילו המוסד לביטוח לאומי יהיה זכאי לחזור אל המעסיק בתביעה לתשלום ההפרש, בהתאם לסעיף 369 לחוק



הביטוח הלאומי. לטענת היועץ המשפטי לממשלה, הפרשנות המוצעת על ידו עולה בקנה אחד עם דיני המס, עם דיני הביטוח הלאומי ועם חקיקת המגן בתחום העבודה. פרשנות זו, כך נטען, תפתור את הקשיים שמעוררת ההלכה שנקבעה בפסק הדין נשוא העתירה. לפי הטענה, קשיים אלה נעוצים בניתוק הקשר שבין ההכנסה שלפיה משולמים דמי הביטוח הלאומי לבין קביעת שיעור הגמלה, בהשלכות על גביית המס מתשרים נוכח הקשיים בהטלת חובת דיווח על ציבור המלצרים, ובהשפעת ההלכה על אופן חישוב הזכויות הסוציאליות להן זכאים מלצרים ביחסיהם עם מעבידיהם. עוד יצוין, כי לשיטת היועץ המשפטי לממשלה ניתן לאמץ את הפרשנות המוצעת על ידו ללא צורך בתיקוני חקיקה כלשהם, אם כי נדרש לשם כך שינוי הלכות קודמות שנקבעו בבית משפט זה בכל הנוגע לאופן סיווג דמי התשר.

11. אכן, פסיקה קודמת של בית משפט זה קבעה כי כאשר תשלום התשר למלצר נעשה באופן וולונטרי ישירות על ידי הלקוח, אין מדובר בהכנסה של המסעדה אלא של המלצר בלבד (אם כי גם בנסיבות אלה נדרשת המסעדה לנהל "יומן שירות" שבו יתועדו הכנסות המלצרים מתשרים). 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 (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)). המבחן המרכזי שאומץ, אם כן, בפסיקתנו לשם הבחנה בין דמי שירות הנחשבים לתקבול של בעל העסק לבין דמי שירות הנחשבים כהכנסה של המלצר הוא מבחן הוולונטריות. 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)).

12. היועץ המשפטי לממשלה סבור כי יש 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 ממשיך וטוען, כי השירות שנותן המלצר הוא מרכיב אחד מתוך

מכלול של מוצרים ושירותים שהמסעדה מספקת ללקוח וההפרדה בינו לבין מכלול פעילות המסעדה היא מלאכותית. עוד טוען 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.

13. המשיבה 1 טוענת כי פסק הדין נשוא העתירה מצוי כיום בקונצנזוס מלא של כל בעלי הדין, שכן מדובר בפסק דין צודק, שקול ומאוזן, התואם את נסיבות המקרה, העובדות והמדיניות המשפטית הראויה. בנסיבות אלה, כך ממשיכה המשיבה 1 וטוענת, חורגת המחלוקת הקיימת כיום בין היועץ המשפטי לממשלה לבין איגוד המסעדות ממסגרת הליך הדיון הנוסף שלפנינו, ומכל מקום אין לה השלכה לגביו. המשיבה מדגישה עוד, כי פסק הדין קובע כי ההכנסה מתשר היא הכנסה מעבודה, שיש לשלם עליה דמי ביטוח לאומי, ולפיכך הוא אינו מכשיר הקניית זכויות סוציאליות בגין הכנסות שלא שולמו כנגדן דמי ביטוח.

14. איגוד המסעדות, שצורף כאמור כבעל דין לדיון הנוסף שלפנינו, תומך בתוצאת פסק הדין נשוא העתירה וחולק על עמדת היועץ המשפטי לממשלה בדבר הצורך בשינוי ההלכה הקיימת לעניין אופן הסיווג של דמי התשר. האיגוד מתנגד לעמדה, לפיה יש לראות את התשר המשולם למלצר כתקבול של המסעדה. לטענתו, שאלת אופן רישום דמי התשר וסיווגם כתקבול של המסעדה כלל איננה חלק מההלכה החדשה שנקבעה בפסק הדין נשוא העתירה. לפיכך, נטען כי עמדתו העדכנית של היועץ המשפטי לממשלה נוגעת לשינוי הלכה אחרת שנקבעה בפסיקת בית משפט זה. האיגוד טוען כי מבחן הוולונטריות הוא מבחן מהותי וכי בהעדר הסכמה אחרת בין המלצר לבין המסעדה התשר הוולונטרי איננו תקבול של המסעדה. לטענת האיגוד, אף אם תשלום התשר הוא נוהג או תופעה תרבותית, אין כל חובה על הסועד לשלמו והתשר מהווה תמורה ייחודית המשולמת למלצר תוך כדי עבודתו. האיגוד מוסיף עוד, כי עמדת היועץ המשפטי לממשלה לפיה התשר הוולונטרי הוא תקבול והכנסה של העסק מתעלמת מהאופי הדואלי של התשר כהכנסה של המלצר מחד גיסא, הקשורה למקום העבודה מאידך גיסא. כן עומד האיגוד על ההשלכות הכלכליות הקשות הן על המסעדות והן על העוסקים במלצרות, שאליהן עלולה להוביל, לטענתו, קבלת עמדת

היועץ המשפטי לממשלה. בנסיבות אלה טוען האיגוד כי לא ניתן לאמץ את העמדה לפיה התשר הוא תקבול של המסעדה ללא שינוי בחקיקה.

15. מטעונוי הצדדים בהליך הדיון הנוסף עולה כי מוקד המחלוקת ביניהם כיום אכן אינו בשאלת אופן סיווג הכנסתם של מלצרים מדמי תשר, שהיא השאלה המשפטית העיקרית שהוכרעה בפסק הדין נשוא הדיון הנוסף. הסוגיה העיקרית עליה נסבה כיום המחלוקת היא האם יש לסטות מפסיקתו הקודמת של בית משפט זה ולקבוע כי גם דמי תשר, שניתנים למלצר עצמו בלי דרישה מפורשת בחשבון, צריכים להיחשב כתקבול של המסעדה וכהכנסה שלה. בהקשר זה מבקש היועץ המשפטי לממשלה כי נאמץ את פרשנותו לעניין אופן יישום ההלכה שנקבעה בפסק הדין, וזאת כחלק מהסדר כולל לעניין מעמדם של דמי התשר מבחינת דיני הביטוח הלאומי, דיני המס וחקיקת המגן בתחום העבודה. איגוד המסעדות טוען, כאמור, כי אין מקום לסטות מפסיקתו הקודמת של בית משפט זה בסוגיית רישום דמי התשר. נראה, אפוא, כי השאלה הניצבת לפנינו כיום היא 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 משפט זה; או שמא הסדר כולל מעין זה יכול וצריך להיקבע רק על ידי המחוקק.

16. להשקפתי, אין 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 משפט זה.

17. בעניין ספארי הולדינגס אימץ בית משפט זה 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, כך נקבע בפסק הדין נשוא העתירה, יש לסווג כהכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. שאלת אופן הרישום של דמי התשר לא התעוררה כלל בפסק הדין נשוא העתירה. אף במסגרת העתירה לדיון נוסף לא ביקש המוסד לביטוח לאומי, שהגיש את העתירה, להפוך את הלכת ספארי הולדינגס ואת הפסיקה שבאה בעקבותיה. עתה מבקש היועץ המשפטי לממשלה כי נקבע שיש לראות את דמי התשר, גם אם ניתנו כתשלום

נפרד למלצר, כהכנסה של המסעדה (ולא רק של המלצר), וכי המסעדה תחויב ברישומם כמו כל תקבול אחר. זאת, מעבר לחובת רישום דמי התשר ב"יומן השירות", בהתאם לסעיף 3(8) להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 (חובה זו נקבעה לאחר מתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין ספארי הולדינגס).

18. נימוקיו של היועץ המשפטי לממשלה באשר לצורך בשינוי הלכת ספארי הולדינגס מצויים בשני רבדים. ברובד האחד נטען כי מבחן הוולונטריות אינו משקף את המציאות לאשורה; שכן גם בהעדר חובה חוקית לשלם את דמי התשר אין מדובר בתשלום וולונטרי ורק לעתים נדירות ביותר לא משלם הלקוח את דמי התשר. זאת, כך נטען, נוכח קיומו של נוהג מושרש בעניין זה וללא קשר לאופי ורמת השירות שקיבל הלקוח בפועל במסעדה (לעניין זה ראו יורם מרגליות ושרון רבין-מרגליות "טיפים" משפטיים לח 107, 115-117 (התשס"ח)). לפיכך, נטען כי אין הצדקה להבחין, לעניין רישום התקבול, בין תשלום דמי התשר לבין התשלום עבור הארוחה, המשקף תשלום עבור מכלול המוצרים והשירותים שהמסעדה מספקת ללקוח. ברובד האחר עומד היועץ המשפטי לממשלה על הקשיים המעשיים והעקרוניים הנובעים, לטענתו, מסיווג הכנסת המלצרים מדמי תשר כהכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, כפי שנקבע בפסק דין נשוא העתירה, תוך הותרת הלכת ספארי הולדינגס על כנה (אם כי היועץ המשפטי לממשלה אינו חולק, כאמור, על הסיווג עצמו).

19. מבלי לנקוט עמדה בשאלה של מידת הוולונטריות הכרוכה בפועל בתשלום התשר, הרי להשקפתי דווקא נוכח ההשלכות רחבות ההיקף שעשויות להיות לשינוי ההלכה לעניין אופן רישום דמי התשר ודרך סיווגם כהכנסה, אין ליצור הסדר משפטי חדש בנוגע למעמדם של דמי התשר בדרך של "חקיקה שיפוטית". לשון אחר, הסוגיה של הגדרת מעמדם של דמי התשר והחובות הנובעות מקבלתם, שעליה נסבה כיום המחלוקת בין הצדדים, ושהיא רחבה יותר מהשאלה הקונקרטית שנדונה בפסק הדין נשוא העתירה, אינה מתאימה באופיה להסדרה שיפוטית. זאת, משום שאין מדובר עוד בשאלה משפטית קונקרטית, שבה נדרש בית המשפט להכריע על בסיס מומחיותו המשפטית והמקצועית (כגון השאלה האם יש לסווג את הכנסתו של מלצר מדמי תשר לפי סעיף 2(1) או שמא לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה). עסקינן בטענות בדבר האפשרות ליצור הסדר רחב ומפורט יותר, שעשוי להשפיע על היבטים שונים ונרחבים בפעילות העסקית של ענף המסעדות בישראל, כמו גם על אופן העסקתם של מלצרים ומערכת היחסים בין המלצרים, מעסיקיהם ורשויות המדינה. שינוי ההלכה המבוקש על ידי היועץ המשפטי לממשלה מעורר שאלות שונות הנוגעות, בין היתר, למאפייניו הייחודיים של ציבור המלצרים בישראל, לאפשרות אכיפת דיני המס והביטוח הלאומי

על ציבור זה ועל מעסיקיו וליסודות החברתיים והתרבותיים העומדים מלכתחילה ביסוד תשלום התשר. סבורני, כי מבחינה מוסדית שאלות מעין אלה מתאימות יותר להסדרה על ידי המחוקק מאשר לבירור שיפוטי ולהכרעה בדרך של "חקיקה שיפוטית".

אכן, נוכח מורכבות ומגוון השאלות העומדות על הפרק יש לרשות המחוקקת עדיפות משמעותית על פני בית משפט זה ביכולת להגיע להסדר כולל ומאוזן, שבגדרו יילקחו בחשבון מכלול השיקולים העקרוניים והמעשיים הרלוונטיים לנושא הסדרת מעמדם של דמי התשר. ניתן אף להניח במידה רבה של ודאות כי במסגרת הליך חקיקה מעין זה תינתן אפשרות לקבוצות השונות שעשויות להיות מושפעות מהחקיקה ולגורמים המקצועיים הנוגעים בדבר להביע את עמדותיהם בנוגע להסדרים המוצעים. יפים לעניין זה דבריו הבאים של פרופ' א' ברק, שעמד על סוגי השיקולים שמבחינה מוסדית רצוי (או בלתי רצוי) שבית המשפט יידרש אליהם בהכרעתו השיפוטית:

"שיקולים סבוכים של מדיניות כלכלית או חברתית, אשר לעתים קרובות אף שנויים הם במחלוקת, הדורשים מומחיות ומידע, ואשר עשויים לחייב הנחת הנחות והיפותיזות, שהן מצידן מחייבות הנחות נוספות, רצוי לו לשופט להזהר מהפעלתם. הדרך הבטוחה תהיה לרוב להשאיר את הסוגיה למחוקק, אשר יוכל לקבל מידע מלא מפי מומחים ולגבש מדיניות משפטית התואמת את הסוגיה בכל היקפה" (ראו א' ברק שיקול דעת שיפוטי 255 (1987)).

20. הסדר מעמדם של דמי התשר נמנה, אפוא, להשקפתי עם סוגי ההסדרים שמעוררים שאלות של מדיניות כלכלית וחברתית. מפאת מורכבותם והשלכותיהם האפשריות של ההסדרים מן הראוי להותירם להכרעת המחוקק. נעמוד בקצרה על כמה מהיבטים אלה.

כך למשל, מבחינת דיני המס מתעוררת השאלה כיצד ייגבו מס הכנסה ומס ערך מוסף מדמי התשר. היועץ המשפטי לממשלה מציע, למעשה, כי ההכנסה מדמי התשר תסווג כהכנסה של בעל המסעדה, המועברת למלצר כהכנסה משכר. משמעות הדבר בפועל היא כי על המעביד תוטל חובת ניכוי במקור של תשלומי מס ההכנסה, הביטוח הלאומי וביטוח הבריאות מתשלומים אלה. ניכויים אלה יביאו לירידה בהכנסותיהם בפועל של המלצרים או לירידה בהכנסות המסעדות, אם אלה יבחרו לגלם ניכויים אלה בשכרם של המלצרים, כדי שיוותרו 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. על פני הדברים נראה כי בנסיבות אלה תידרש המסעדה, בהתאם לסעיף 45 לחוק מס ערך מוסף, להוציא חשבונית ללקוח, שתכלול גם את התשלום בגין דמי התשר. אין להתעלם גם מכך שמשמעות "ספיגת" הניכויים השונים על ידי בעל המסעדה עשויה להיות בסופו של דבר גלגולם ללקוחות ועליית מחירי המזון המוצע במסעדות. להתפתחות מעין זו עשויה להיות, מטבע הדברים, השלכה על כלל ענף המסעדות בישראל ואף מעבר לכך. מנגד, לתוצאה לפיה המלצרים יהיו אלה ש"יספגו" בפועל את הניכויים השונים מדמי התשר, כך ששכרם בפועל ירד, עשויות להיות השלכות חברתיות שליליות על ציבור של עובדים, שרובם ככולם צעירים, שגם כך שכרם, כנראה, אינו גבוה במיוחד.

נתון רלוונטי נוסף בהקשר זה, שאינו ניצב לפנינו ושעשויות להיות לו השלכות על מהות ההסדרים שייקבעו, הוא כמה מהעובדים בענף המלצרות מגיעים בכלל לסף המס, באופן המצדיק את המשאבים הנדרשים לשם גביית המס מדמי התשר. למותר לציין שגם היקפם של משאבים אלה אינו ידוע לנו. השלכות כלכליות וחברתיות נוספות, שעשויות להיות להתחשבות בדמי התשר כהכנסה של המסעדה המועברת למלצר, מצויות במישור היחסים בין בעל המסעדה לבין המלצרים לעניין זכויות המלצרים לפי חוקי המגן השונים ולעניין זכויות המלצרים לפי חוק הביטוח הלאומי, עם התרחשות אירוע ביטוחי זה או אחר.

21. מגוון השיקולים המפורטים לעיל, ושיקולים אחרים, שוודאי קיימים ועליהם לא עמדנו, מלמדים על אופי הסוגיה הניצבת לפנינו ועל השלכותיה רחבות ההיקף. בעיות משפטיות מסוג זה כונו על ידי השופט י' זמיר בעיות רב-קודקודיות. כך אפיין השופט זמיר בעיות אלה:

"... בעיות המורכבות ממספר ניכר של גורמים: נורמות, אינטרסים ודרכים. כל אחד מאלה ראוי להתחשבות בדרך לפתרון המתגבש, וצריך לקבל ביטוי בפתרון שיינתן. בעיה כזאת היא רב-קודקודית. כזאת היא, לדוגמה, הכנה של תכנית מיתאר לעיר. תכנית כזאת צריכה לתת ביטוי מאוזן לאינטרסים רבים: פני השטח, אופי המקום, צורכי תעסוקה, קווי תחבורה, מוסדות

ציבור, שימור מבנים, ועוד. בדומה לכך גם קביעת תוואי לסלילת דרך או קו שירות לאוטובוס, נקיבת מחיר מרבי למצרך או שירות, או כתיבת תקנות לביצוע חוק. בעיה מסוג זה לא ניתן לפתור בתשובה של כן או לא, מותר או אסור, זה או זה. לכן גם קשה מאוד, ואולי אף אי אפשר, לפתור אותה באמצעות כלל משפטי או בנוסחת איזון. כדי לפתור אותה צריך להכין תכנית שתהיה מורכבת מן האינטרסים המעורבים בבעיה, כל אחד לפי מהותו ומשקלו, מעשה פסיפס. זהו תפקיד מובהק לרשות מינהלית, שיש לה התמחות וכלים הנדרשים לפתרון הבעיה, והיא יכולה לפעול באופן גמיש, תוך התייעצות ותיאום בין הגורמים המעורבים בעניין. זה אינו תפקיד הולם לבית-משפט" (ראו בג"ץ 7721/96 איגוד שמאי ביטוח בישראל נ' המפקחת על הביטוח, פ"ד נה(3) 625, 645 (2001)).

דבריו אלה של השופט זמיר התייחסו, אמנם, להבחנה בין בעיה שניתנת להכרעה שיפוטית לבעיה המצדיקה הסדרה על ידי הרשות המינהלית. אולם, נראה כי ניתן להחילם גם ביחס להבחנה בין בעיות המחייבות פתרון חקיקתי לאלה שניתן לפותרן בהכרעה שיפוטית. הבעיה של הסדרת מעמדם של דמי התשר היא מטיבה בעיה רב-קודקודית מובהקת. השלכותיה מצויות רובן ככולן במישור הכלכלי והחברתי. פתרון הבעיה מחייב התחשבות בהשלכות אלה ובנורמות והאינטרסים השונים המעורבים בעניין. שקלול כל ההיבטים הרלוונטיים לכלל מדיניות משפטית מגובשת מחייב קיומה של תשתית עובדתית מספקת, שאינה ניצבת לפנינו, כמו גם הכרעות עקרוניות שונות הנוגעות לסדרי עדיפויות כלכליים וחברתיים. ככלל, הכרעות מעין אלה, כפי שהבהרנו לעיל, אינן אמורות להתקבל על ידי בית משפט.

22. עוד יצוין, כי עלינו להתחשב גם בכך שהיועץ המשפטי לממשלה מבקש, למעשה, כי נהפוך הלכה קודמת של בית משפט זה. אף בהנחה כי בית משפט זה מוסמך לסטות מהלכותיו הקודמות, בהתאם לסעיף 20(ב) לחוק יסוד: השפיטה, אף במסגרת הליך של דיון נוסף על פסק דין, כאשר שאלת תוקף ההלכה הקודמת לא נדונה במסגרתו, הרי יש להתחשב בנתון זה בבואנו לשקול את שינוי ההלכה. זאת, כמובן, מעבר לזהירות הרגילה שעלינו לנקוט בבואנו לבחון אפשרות לשינוי תקדימים שנפסקו בבית משפט זה בעבר. זהירות זו היא בעלת משמעות מיוחדת כאשר מדובר בהלכה שעליה הסתמכו הציבור הרחב וציבור המשפטנים, כפי שניתן ודאי להניח בכל הנוגע להלכת ספארי הולדינגס. אם לא ננהג בזהירות רבה במקרים מעין אלה עלולה להתממש אזהרתו של השופט מ' זילברג כי: "במרוצת הזמן ייפך מוסד שיפוטי זה מ'בית-משפט' ל'בית שופטים', אשר כמספר חבריו כן מספר דעותיו, בכל אחת ואחת מן

השאלות לאין ספור שניקרו על דרכו במהלך שיפוטו" (ראו ד"נ 23/60 בלן נ' המוציאים לפועל של צוואת ד. ליטווינסקי, פ"ד טו 71, 76 (1961)).

23. סיכומו של דבר, שאלת סיווג הכנסתם של מלצרים מדמי תשר לצורך חוק הביטוח הלאומי, שעמדה במוקד הדיון בפסק הדין נשוא הדיון נוסף, אינה שנויה עוד במחלוקת בין הצדדים. יתר הסוגיות שביקש היועץ המשפטי לממשלה להעלות במסגרת הליך הדיון הנוסף אינן מתאימות לבירור שיפוטי אלא להסדרה על ידי המחוקק.

אשר על כן, אציע שהדיון הנוסף יידחה. המוסד לביטוח לאומי והיועץ המשפטי לממשלה יישאו, כל אחד, בשכר טרחת עורך דין בסך 20,000 ש"ח לטובת המשיבה 1.

ה נ ש י א

#### המשנה לנשיא מ' נאור:

1. כיצד יש לסווג הכנסה מתשרים ("טיפים") הנמסרים מלקוחותיה של מסעדה במישרין למלצרים, לצורך חיוב במס הכנסה ובדמי ביטוח לאומי? שאלה זו, שבית המשפט נדרש להכריע בה לצורך קביעת זכאותה של המשיבה 1 לקצבת תלויים, עמדה במוקד פסק הדין מושא הדיון הנוסף (בג"ץ 2105/06 אסתר כהן נ' המוסד לביטוח לאומי (טרם פורסם, 26.7.2010) (להלן: פסק הדין)). 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. על פסק הדין הגיש המוסד לביטוח לאומי בקשה לדיון נוסף, וכשליצידו עמדתו העדכנית של היועץ המשפטי לממשלה, הוא מבקש את שינוי ההלכה האמורה. המשיבה 1 מתנגדת לשינוי ההלכה, וכך גם איגוד המסעדות שהצטרף להליך לאחר שהתקבלה הבקשה לעריכת דיון נוסף.

2. נושא התשרים בענף המסעדות לא הוסדר בחקיקה, ועל כן סיווגו בהתאם למקורות השונים המנויים בפקודת מס הכנסה הוא מלאכה שיפוטית. לגישתו של חברי הנשיא עלינו לצעוד בעקבות הלכות קודמות שנקבעו על ידי בית משפט זה, ופירוש הדברים הוא, אם לא תהיה התערבות של המחוקק, שתיוותר על כנה הקביעה שהכנסה מתשרים היא הכנסת עבודה של המלצר שלא מאת המעביד. אין לי מחלוקת עם חברי על כך שהנושא מתאים להסדרה חקיקתית, ואראה בברכה כל הסדרה כזו. ואולם,



השאלה היא מה יהיה הדין אם המחוקק יחליט שלא להתערב. בעניין זה דעתי שונה מדעת חברי הנשיא. אם תישמע דעתי, נורה בגדרו של דיון נוסף זה, אף שהדבר אינו עולה בקנה אחד עם פסיקה קודמת, כי הכנסה מתשרים היא תקבול של בעל המסעדה מעסקו, וכי ככל שמקבל המלצר תגמול בגין התשרים – מדובר בהכנסת עבודה של המלצר ממעבידו.

רקע עובדתי והליכים קודמים

3. ביום 25.5.1996 קיפח עוזי כהן ז"ל את חייו בחוף הים של הרצליה, עת נחלץ לעזרתם של צעירים שנקלעו למצוקה בים, וטבע. בעקבות מותו הטראגי של המנוח, הגישה אלמנתו, המשיבה 1 (להלן: המשיבה), תביעה לקבלת קצבת תלויים לפי סימן ח' לפרק ה' בחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן: חוק הביטוח הלאומי). עילת הזכאות בגינה תבעה המשיבה את המוסד לביטוח הלאומי (להלן גם: המוסד) הייתה כי פעולת ההצלה של המנוח הייתה "התנדבות" המזכה בקצבה, לפי סעיף 287(5) לחוק הביטוח הלאומי. המוסד דחה תחילה את התביעה, ועל כן הגישה המשיבה תובענה לבית הדין האזורי לעבודה בתל אביב. בהמשך שינה המוסד את עמדתו, התובענה התקבלה בהסכמה, ונקבע כי המשיבה זכאית לקצבת תלויים. המחלוקת שנתגלעה קשורה בחישוב בסיס הקצבה.

המנוח עבד מאז שנת 1992 ועד למותו בשנת 1996 כמלצר במסעדת "דלי דג" בתל אביב. תלושי השכר שהציגה המשיבה העידו כי משכורתו החודשית הממוצעת של המנוח (בשלושת החודשים שקדמו למותו) עמדה על 2,682 ש"ח, ועל בסיס משכורת זו חישב המוסד את הקצבה. המשיבה טענה כי המנוח השתכר בפועל כ-10,000 ש"ח בחודש נטו, שהתבססו ברובם על תשרים שקיבל בעבודתו כמלצר במסעדה. סכומים אלו לא נרשמו בספרי המסעדה ולא באו לידי ביטוי בתלושי השכר של המנוח. המשיבה הגישה תביעה לסעד הצהרתי לבית הדין האזורי לעבודה, כי הקצבה תחושב על בסיס שכרו של המנוח בפועל, 10,000 ש"ח בחודש. המוסד הגיש כתב הגנה, וכן הודעת צד ג' נגד המסעדה, משום שקמה לו לטענתו זכות שיפוי ממנה כמעסיקה על הכספים שנתבעו ממנו, לפי סעיף 369(א) לחוק הביטוח הלאומי.

4. אין צורך לעמוד במסגרת זו על כלל ההליכים. הדברים פורטו בפסק הדין והמבקש להרחיב יעיין שם. די אם אציין כי תביעתה של המשיבה בבית הדין האזורי התקבלה, ונקבע שם כי היא הצליחה להוכיח שהכנסתו החודשית של המנוח בפועל הייתה לפחות 10,000 ש"ח נטו בחודש. בערעור שהגיש המוסד לבית הדין הארצי

לעבודה נקבע שהיות שסכומי התשר לא נרשמו בספרי המסעדה, הם אינם נחשבים כהכנסה לצורך חישוב קצבת התלויים לה זכאים המשיבה וילדיה. קביעתו זו של בית הדין הארצי התבססה על פסיקה קודמת שעסקה בתשלום שכר מינימום על בסיס תשרים (ע"ע 300113/98 ד.ג.מ.ב אילת מסעדות בע"מ – ענבל מלכה, פד"ע מ 769 (2005) (להלן: פרשת מלכה)). בפרשת מלכה נקבע כי חישוב משכורתו של המלצר לצורך עמידה בחובת המעסיק לפי חוק שכר מינימום, התשמ"ז-1987 (להלן: חוק שכר מינימום), תלוי בשאלה אם נרשמו התשרים שקיבל בספרי המסעדה: אם כן, יחשבו הם כחלק מן השכר; אם לאו, לא יחשבו התשרים כחלק מן השכר. פרשת מלכה אימצה אפוא מבחן שניתן לכנותו "מבחן הרישום בספרים", בכל הקשור לסיווג התשר לצורך עמידה בחובות המעסיק לשלם לעובדו שכר מינימום. מבחן זה אומץ גם בפסק דינו של בית הדין הארצי לעבודה בפרשה מושא דיונו.

פסק הדין מושא הדיון הנוסף

5. נגד פסק דינו של בית הדין הארצי לעבודה הגישה המשיבה עתירה לבית משפט זה. בפסק הדין הובהר (מפי השופט א' גרוניס ובהסכמת השופטים א' א' לוי ו-ס' ג'ובראן) כי בקביעת בסיס ההכנסה לצורך חישוב קצבת התלויים מפנה חוק הביטוח הלאומי לסיווגים המופיעים בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה). בית המשפט קבע כי תשר שניתן באופן וולונטארי למלצר, שהמסעדה לא דרשה מהלקוח לשלמו והוא מעולם לא נרשם בספרי המסעדה, הוא הכנסה של המלצר עצמו; וכי הכנסתו של המנוח השתייכה במובהק לסוג זה של תשר. עוד נקבע כי מבחינת המלצר התשר הוא הכנסת עבודה (כהגדרתה בסעיף 2(2) לפקודה), וכי לא ניתן לראות בהכנסה מתשרים הכנסה מ"משלח יד" (לפי סעיף 2(1) לפקודה) – הן מן הבחינה העקרונית, הן מטעמים מעשיים של קשיי גבייה ואכיפה, והן משום שעשויה להיות לכך השלכה על יכולתו של העובד לקבל קצבאות מן הביטוח הלאומי בגין הכנסה זו בעת הצורך. בית המשפט הבהיר כי ההכנסה מתשרים מוגדרת כהכנסה מעבודה הגם שהיא איננה מגיעה לעובד מן המעביד. בית המשפט עמד על קשיים בגבייה ובאכיפה המתעוררים כתוצאה מכך, אולם – כך נקבע – אין מנוס מתוצאה זו. השאלה אם המוסד לביטוח לאומי רשאי לחזור אל המעביד בתביעת שיפוי הושארה בנסיבות העניין בצריך עיון. זאת, משום שתביעתה של המשיבה התבססה על כך שהמנוח הלך לעולמו בפעולת "התנדבות", ולפי הפרשנות שנקבעה בפסק הדין, סעיף 366(ב)(4) לחוק הביטוח הלאומי מנתק את הזיקה בין תשלום דמי ביטוח לבין הזכאות לגמלה בכל הקשור למתנדבים.

בסיכומו של דבר, נקבע שיש להתחשב בהכנסה מתשרים בחישוב בסיס ההכנסה לקצבת התלויים, אף שלא שולמו בגינה דמי ביטוח. על כן הורה בית המשפט על ביטול פסק דינו של בית הדין הארצי לעבודה, וקבע כי יש לחשב את קצבתה של המשיבה על יסוד ההכנסה בפועל שהוכחה בבית הדין האזורי לעבודה. בית המשפט קרא למחוקק לפעול להסדרה כוללת של הסוגיה, ועל קריאה זו חוזר חברי הנשיא בפסק דינו בדיון נוסף זה.

הבקשה לדיון נוסף

6. המוסד לביטוח לאומי הגיש בקשה לדיון נוסף. בבקשה נטען כי ההלכה שנקבעה בפסק הדין היא בעלת חשיבות עקרונית, שכן היא משפיעה על ציבור רחב של עובדים, החורג מאוכלוסיית המלצרים; על סוגי גמלאות שונים המשולמים על ידי המוסד לביטוח לאומי; ועל היקף נרחב של כספי ציבור. עוד נטען כי ההלכה היא הלכה קשה, שכן היא מחייבת הלכה למעשה את הביטוח הלאומי לשלם קצבה שלא שולמו בעדה דמי ביטוח. המוסד טוען כי קצבה היא זכות סוציאלית הבאה להחליף הכנסה בגינה שולמו דמי ביטוח, וכי חיובו של המוסד לשלם קצבה על בסיס הכנסה משוערת מתשרים היא בעייתית הן מן הבחינה העקרונית והן מן הבחינה המעשית. נטען כי ההלכה היא קשה גם במישור דיני המס, שכן מחד גיסא המעסיק איננו מנכה מס במקור עבור תשלום התשר, ומאידך גיסא על המלצר לא מוטלת חובת דיווח על הכנסה זו. בנוסף, נטען כי ההלכה היא הלכה חדשה, העומדת בסתירה לפסיקות קודמות של בית הדין הארצי לעבודה, לפיהן תשרים אינם חלק ממשכורתו של העובד לצורך חוק שכר מינימום ולצורך חוק חופשה שנתית, התשי"א-1951 (להלן: חוק חופשה שנתית). המוסד הוסיף וטען כי עקב ההלכה הוא יאלץ לקבל הצהרות ממבוטחים על גובה הכנסתם מתשרים, אשר בירור נכונותן יטיל נטל כבד על הקופה הציבורית. זאת, לצד הנטל הכבד אשר יוטל על הקופה הציבורית בשל פסק הדין, עקב תשלום קצבאות ללא גביית דמי ביטוח עבורן.

בהודעה שהגיש המוסד לביטוח לאומי ביום 14.7.2011, הבהיר המוסד (בהתאם להחלטתי מיום 10.7.2011) כי אף שהוגשה הבקשה לדיון נוסף, פסק הדין בעניין קצבתה של המשיבה מקוים הלכה למעשה במלואו.

7. המשיבה התנגדה לבקשה לעריכת דיון נוסף, וסברה כי הקביעות בפסק הדין אינן חדשות או קשות במידה המצדיקה קיום של דיון נוסף. לטענת המשיבה, אין המדובר בהלכה חדשה, אלא ביישום של הלכות קודמות. בראשן של הלכות אלו עומדת

לשיטתה ההלכה שנקבעה ב-ע"א 476/87 ספארי הולדינגס בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד מד(4) 780 (1990) (להלן: פרשת ספארי הולדינגס), לפיה תשר "וולונטארי", שהדרישה לשלמו לא הופיעה במפורש בחשבון המוגש ללקוח, הוא הכנסה ישירה של המלצר מהלקוח המשלם את התשר. הלכה זו אומצה גם ב-ע"א 487/89 אמיתי נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד מז(5) 384 (1993) (להלן: פרשת אמיתי) וב-ע"א 9229/99 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' ליברמן, פ"ד נט(1) 509 (2004) (להלן: פרשת ליברמן).

עמדת היועץ המשפטי לממשלה

8. עמדתו של היועץ המשפטי לממשלה ידעה תהפוכות בשלבי הדיון השונים בתיק, כפי שהזכיר חברי. בעמדה שהוגשה מטעם היועץ המשפטי לממשלה במסגרת העתירה המקורית, סבר היועץ כי הכנסתו של מלצר מתשרים היא הכנסה שאיננה קשורה למעביד ואיננה נתונה לשליטתו, ועל כן יש לסווגה כהכנסה מ"משלח יד" לפי סעיף 2(1) לפקודה. בתגובה הראשונה שהגיש לבקשה לדיון נוסף ביום 7.4.2011 עמד היועץ על ה"קשיים" השונים שמעוררת ההלכה שנקבעה בפסק הדין מבחינת דיני המס, דיני הביטוח הלאומי ויחסי העבודה. עם זאת, בעמדתו זו לא הייתה כל התייחסות להלכה לגופה, ולשאלת הפתרון הרצוי לסוגייה במסגרת הדין הקיים. בהחלטתי מיום 10.7.2011 ציינתי כי מן הראוי שהיועץ ינקוט עמדה לגוף העניין, ועמדה כזו אכן הוגשה ביום 15.8.2011.

בעמדה העדכנית הביע היועץ המשפטי לממשלה דעתו, בתמצית, כי יש מקום לשינוי יסודי של ההלכה בעניין תשר "וולונטארי" שמקבלים מלצרים בענף המסעדנות. לדעתו הנימוקים בגינם קבע בית המשפט שהכנסה מתשר היא הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, מחייבים גם את המסקנה שתשר הוא תקבול של המסעדה מהשירות שהיא מספקת ללקוחותיה. היועץ טוען כי יש לרשום את התשר המתקבל במסעדה כמו כל תקבול אחר של בית העסק, וכאשר המסעדה משלמת את מרכיב התשר למלצר – רשאית היא לרשום אותו כהוצאה על שכר ככל רכיב שכר אחר. לפי עמדת היועץ המשפטי על המסעדה לנכות משכרו של המלצר את כל הניכויים המתחייבים מדיני המס ומדיני הביטוח הלאומי, ובכלל זה גם מאותו חלק בשכר המבוסס על תשרים. כאשר יתרחש אירוע המזכה את המלצר בקצבה מן הביטוח הלאומי, שכרו של המלצר יחושב על פי השכר שקיבל בפועל, שכולל במתווה זה כאמור גם את התשרים. לגישת היועץ המשפטי, ניתן להחיל את השינוי האמור במסגרת הדין הקיים, ואין הכרח בשינוי חקיקה לשם כך.

9. ביום 12.9.2011 הוריתי על עריכת דיון נוסף. בהחלטה זו רשמתי בפניי את הודעתו של המוסד לביטוח לאומי מיום 5.9.2011 לפיה אם תשונה ההלכה, כהצעת היועץ המשפטי לממשלה, תחול ההלכה על תביעות שיוגשו מעתה והלאה. מכאן, שלפסק דין זה אין השפעה על המשיבה.

בקשת הצטרפות להליך מטעם איגוד המסעדות

10. לאחר ההחלטה על עריכת דיון נוסף הגיש איגוד המסעדות בישראל ע"ר (להלן: איגוד המסעדות או האיגוד) בקשה להגיש את עמדתו בתיק, אשר התקבלה בהחלטתנו מיום 29.4.2012. מעמדתו של איגוד המסעדות עולה כי האיגוד הוא עמותה רשומה בה חברים כ-250 עסקים בתחום המסעדות, אשר פועל לקידום האינטרסים המשותפים להם. האיגוד סבור כי הקשיים שלטענת היועץ המשפטי לממשלה מעורר פסק הדין מושא הדיון הנוסף אינם נובעים מפסק דין זה, אלא מהלכת ספארי הולדינגס האמורה ומהפסיקה שבאה בעקבותיה. האיגוד סבור כי פסק הדין מושא דיוננו עסק בשאלה מצומצמת, והיא סיווג ההכנסה מתשר למקורות ההכנסה הקבועים בסעיף 2 לפקודה. עם זאת, האיגוד הביע את עמדתו גם בסוגיית רישום התשרים בספרי בית העסק וסיווגם כתקבול של המסעדה.

האיגוד עומד על מאפיינים ייחודיים שיש לדעתו לתשר הוולונטארי. לשיטתו התשרים הם "תמורה ייחודית" המשולמת למלצר תוך כדי עבודתו, המתאפיינת בכך "שהתשר משולם למלצר על-ידי אדם אחר ממעבידו של המלצר ללא כל חובה, מבלי שהופנתה אל אותו אדם דרישה, באופן ספונטני וכנדבת ליבו". מדובר, לשיטתו, הן בהכרת תודה אישית של הלקוח למלצר, והן בהכרה באיכות השירות הכולל במסעדה. מכל מקום, לשיטת האיגוד אין המדובר בתשלום אובליגטורי. לטענת האיגוד אופיו הדואלי של התשר – תשלום למלצר ולמסעדה המעסיקה אותו גם יחד – מחייב התייחסות מיוחדת. התייחסות שכזו דרושה לשיטתו גם בשל העובדה שרוב העוסקים במלצרות הם צעירים העוסקים במקצוע באופן זמני. לטענתו, אופייה של אוכלוסיית המלצרים משפיעה גם על האכיפה הדלה של דיני המס מצד הרשויות על המלצרים. האיגוד סבור כי אין לראות בתשר הוולונטארי תקבול של המסעדה כהגדרתו בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, וכי המסעדות מקיימות את חובותיהן למלצרים במישור יחסי העבודה בלא קשר לגובה התשר ולשאלה אם הושאר תשר, אם לאו. לטענת האיגוד, הכנסה מתשרים היא הכנסה של המלצרים מעבודה (לפי

סעיף 2(2) לפקודה). האיגוד טוען כי הפרקטיקה הקיימת, בה מסעדות משלמות שכר עבודה למלצרים כחוק, ובנוסף מקבלים המלצרים ישירות תשר וולונטארי, היא פרקטיקה ראויה שתואמת את הוראות הדין. האיגוד מתריע מפני הפגיעה הכלכלית הקשה הצפויה לענף המסעדות ולעוסקים במלצרות אם ישתנה ההסדר הקיים, וטוען כי מן הראוי שהנושא יוסדר בחקיקה.

11. היועץ המשפטי לממשלה והמוסד לביטוח לאומי השיבו בתגובה מאוחדת כי פסק הדין איננו מצומצם לנושא סיווג מקורות ההכנסה, וכי הוא בעל השלכות רחבות יותר – על סוגי גמלאות שונים, על דיני המס ועל יחסי העבודה – כמתואר בבקשה לעריכת דיון נוסף. היועץ והמוסד הבהירו כי המצב המשפטי הקיים נוח במיוחד למסעדנים, שכן הוא מכשיר פרקטיקה פסולה בה – חרף פסק הדין בעניין מלכה – משכורתם של מלצרים במסעדות רבות מחושבת על בסיס התשרים, ללא רישום מתאים וללא ניכוי מס ותשלום דמי ביטוח לאומי כדין. עוד נטען, כי אין לייחס משקל של ממש לטענה כי שינוי המצב המשפטי יפגע בהכנסותיהם של המלצרים ושל המסעדות, משום שברור כי אכיפה ראויה של דיני המס מפחיתה את הכנסתו נטו של הנישום. היועץ והמוסד חוזרים על עמדתם כי כיום קיימת נורמה חברתית של תשלום תשר במסעדות, והתיאור של התשר כוולונטארי לחלוטין איננו משקף את המציאות לאשורה. זאת, כפרט כאשר מוסכם גם על האיגוד שהתשר ניתן עבור השירות במסעדה בכללותו, ולא כתשורה אישית למלצר.

המשיבה שבה ומבהירה בתשובה לבקשת ההצטרפות של איגוד המסעדות כי לשיטתה אין כל יסוד לדיון נוסף בפסק הדין, וכי המסגרת המתאימה להסדרת הנושא היא בחקיקה.

דיון והכרעה

12. כפי שציינתי בפתח הדברים, אין לי מחלוקת עם פסק הדין מושא הדיון הנוסף ועם חוות דעתו של חברי הנשיא בדיון הנוסף, בהן נקבע כי מן הראוי היה שסוגיית התשרים בענף המסעדות תוסדר בחקיקה. אכן, סוגייה זו משפיעה על בתי עסק רבים ועל אלפים רבים של עובדים. היא מעוררת קשיים עקרוניים בתחום המיסוי, בתחום הביטחון הסוציאלי (ובראשם הסדרי הביטוח הלאומי) וביחסי העבודה בין המעסיק לעובד. יתרה מזאת: תשרים הם חזון נפרץ לא רק במסעדות, אלא גם בענפי משק נוספים, שלא טענו לפנינו. חרף האמור, הנושא טרם הוסדר בחקיקה, והכרה בהכנסה מתשרים לצורך מס, ביטוח לאומי ועמידה בחובות המעסיק מבוססת כיום על קביעות

שיפוטיות שונות. ואולם, לטעמי חלק מן הקביעות הללו מצדיק עיון מחודש ואף סטייה מהלכות קודמות, דבר שניתן לעשותו בהרכב מורחב.

הקביעה המרכזית בפסק הדין מושא הדיון הנוסף היא כי יש לסווג את ההכנסה מתשר כהכנסת עבודה (לפי סעיף 2(2) לפקודה) שאיננה מן המעביד. אני סבורה כי יש לשנות קביעה זו, מטעמים עקרוניים ומעשיים שיפורטו. לדעתי, יש לקבוע כי ההכנסה מתשרים בענף המסעדנות היא תקבול של המסעדה, וכי ככל שמקבלים המלצרים תגמול כלשהו עבור ההכנסה מתשרים, אזי מדובר בהכנסת עבודה מאת המעביד.

סיווג הכנסת המלצר מתשרים

13. אין חולק כי שאלה מרכזית אשר הוכרעה בפסק הדין, ועומדת לדיון נוסף כעת, היא השאלה לאיזה ממקורות ההכנסה המנויים בסעיף 2 לפקודה יש לשייך הכנסה של מלצר מתשרים. שאלה זו מתעוררת כיוון שקצבת התלויים שתבעה המשיבה מן המוסד לביטוח לאומי, מחושבת על בסיס הכנסתו של עובד מעבודה. "שרשרת ההפניות" בתוך הוראות חוק הביטוח הלאומי המולידה את ההתבססות על סיווג מקורות ההכנסה בפקודת מס הכנסה היא נפתלת, והיא פורטה בהרחבה בפסק הדין. בתמצית ייאמר, כי ההוראות החלות על קצבתם של מתנדבים שנפגעו הן ההוראות החלות על מבוטחים שנפגעו תוך כדי עבודתם (ראו סעיפים 287(5), 289 ו-290 לחוק). הסעיף העוסק בקצבת התלויים (סעיף 132 לחוק) מפנה לסעיף העוסק בקצבת נכות מלאה (סעיף 130(ב)(3) לחוק), המפנה בתורו לסעיף הנוגע לחישוב קצבת נכות (סעיף 105 לחוק). זה מפנה לנוסחת החישוב של "דמי פגיעה" (סעיף 97 לחוק), אשר מפנה להגדרה של "שכר עבודה רגיל" (סעיף 98 לחוק), ומשם לסעיף שעניינו שכרו של "עובד" (סעיף 75(א)(1) לחוק). הכנסתו של "עובד" מוגדרת בסעיף 344(א) לחוק, והיא החשובה לענייננו. הסעיף מורה 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..." (ההדגשה הוספה). הנה כי כן, בסיס קצבת התלויים של עובד תלוי בסיווג מקור ההכנסה לפי הפקודה.

יצוין למען שלמות התמונה כי בית המשפט דן בפסק הדין גם באפשרות כי יש לפנות להוראות בעניין "עובד עצמאי" (סעיף 75(א)(2) לחוק), אשר מפנות לסעיף 345(א) לחוק בו קיימת אפשרות להכיר במקורות הכנסה אחרים בפקודת מס הכנסה (סעיפים 2(1) עד 2(8) לפקודה). ואולם, בית המשפט ציין כי הצדדים לא טענו כי יש

להחיל מבחן סיווג מקדמי של המלצר כ"עובד" או כ"עובד עצמאי", ועל כן התמקד בשאלת סיווג ההכנסה לפי המקורות השונים בפקודה. כך אעשה אף אני.

14. שאלת סיווג מקורות ההכנסה מבוססת על "תורת המקור", לפיה חיוב הכנסה כלשהי במס ייתכן רק כאשר המקור לה מנוי בחקיקת המס (ראו: ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה, נתניה, פ"ד נט(5) 538, 563 (2005)). מקורות ההכנסה העיקריים מצויים בסעיפים 2(1) עד 2(9) לפקודת מס הכנסה. על תורת המקור נמתחה ביקורת, והיא אף רוככה בחקיקה הישראלית בעקבות חקיקתו של "סעיף העוללות" בפקודה (סעיף 2(10)), המטיל חיוב במס על "השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות 1(1) עד 9(9), אך לא הוצא מהם בפירוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר". מכל מקום, תורת המקור היא עדיין התורה השלטת בישראל (ראו: דנ"א 3962/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817, 826-828 (1996)). סיווגים אחרים בדיני המס, הקשורים לתורת המקור, מבחינים בין הכנסה הונית להכנסה פירותית, ובגדריה של ההכנסה הפירותית – בין הכנסה אקטיבית להכנסה פאסיבית. לכך השפעה על שיעורי המס המשתלמים ועל חלוקתן של הוראות שונות בפקודה. בענייננו מצטמצם הדיון לשתי ברירות עיקריות: האם יש לסווג את הכנסתו של המלצר מתשרים כהכנסה מ"משלח יד" כאמור בסעיף 2(1) לפקודה, או שמא סיווגה המתאים הוא הכנסת עבודה כאמור בסעיף 2(2) לפקודה. סעיפים אלו קובעים כדלקמן:

<p>2. מס הכנסה יהא משתלם... ממקורות אלה:</p>	<p>מקורות ההכנסה</p>
<p>(1) השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי;</p>	<p>עסק ומשלח יד</p>
<p>(2) (א) השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו... והכל - בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו;</p>	<p>עבודה</p>

15. בית המשפט קבע כי המבחן העיקרי שהתקבל בפסיקה להבחנה בין הכנסה ממשלח יד (לפי סעיף 2(1)) להכנסה מעבודה (לפי סעיף 2(2)) הוא "מבחן העצמאות". מבחן זה בוחן, בלשונו של בית המשפט שם, "אם השירות שתמורתו נתקבלה ההכנסה



ניתן במסגרת 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" (שם, בפסקה 30, והאסמכתאות שם; ראו גם: ע"א 5378/90 התאגדות לתרבות גופנית, הפועל טבריה נ' פקיד השומה, טבריה, פ"ד מח(2) 416 (1992)). עוד ציין בית המשפט כי שאלת אופי העיסוק, שהועלתה בפסיקה כמבחן נוסף לסיווג, היא מבחן משני המסייע לקבוע אם התקיימו יחסי עובד-מעביד, או שמא מדובר בעיסוק טיפוסי המוכר דרך כלל כ"משלח יד".

מכל מקום, דיון זה חייב את בית המשפט לדון בשאלה מיהו בעל ההכנסה מתשר – כלום זהו בית העסק (המסעדה), או המלצר עצמו. בדיונו כאן, אם ייקבע כי בעל ההכנסה הוא המסעדה, הרי שהדילמה הפרשנית תתייתר, וברור יהיה כי המלצר, המקבל את מלוא שכרו (לרבות התשר) מהמסעדה, מקבל את התשלום עבור התשר כהכנסת עבודה. הדילמה הפרשנית שהתעוררה בפסק הדין בין הכנסה מ"משלח יד" להכנסת עבודה תחייב הכרעה רק אם ייקבע כי בעל ההכנסה מתשר הוא המלצר. בית המשפט קבע בפסק הדין כי בעל ההכנסה מתשר הוא המלצר עצמו, ועל עמדה זו חוזר חברי הנשיא בחוות דעתו במסגרת הדיון הנוסף. בנקודה זו עמדתי שונה, ואציע לחברי לקבוע במסגרת הדיון הנוסף, כפי שמציע לנו היועץ המשפטי לממשלה בעמדתו העדכנית, כי בית העסק הוא הבעלים של ההכנסות. בהמשך הדברים אבהיר מהן ההשלכות שיש לקביעה כזו על תשלום מיסים ועל תשלומים למוסד לביטוח לאומי. להשקפתי, אם נאמץ גישה זו קושיות שונות שמתעוררות סביב טיבו של תשר הנמסר במישרין מהלקוח למלצר – תבואנה על פתרונו.

הכנסה מתשר – הכנסה של המסעדה

16. כפי שראינו, שאלת סיווג מקורות ההכנסה מובילה באורח בלתי נמנע לצורך להכריע מיהו בעל ההכנסה מתשר. אשוב ואדגיש: המסגרת הנורמטיבית שפורטה לעיל מלמדת כי לא ניתן לתחום את הדיון להוראותיו של חוק הביטוח הלאומי בלבד. סיווג ההכנסה מתשרים לצורך פקודת מס הכנסה הוא חלק בלתי נפרד ועיקרי מדיונו כאן. לדעתי יש לקבוע כי בעל ההכנסה מתשר הוא המסעדה עצמה, קביעה אשר מובילה בתורה למסקנה כי הכנסתו של המלצר מתשרים היא הכנסה מעבודה בהתאם לסעיף 2(2) לפקודה. שני נדבכים לעמדתתי זו: הנדבך הראשון הוא נדבך "פנימי", הקשור במאפייניו של מוסד התשר במסעדות בישראל. כפי שאפרט, אני סבורה כי ארבעה מאפיינים של מוסד התשר – מידת הוולונטאריות שלו, תכליתו, מנגנון חלוקת התשר

בין המסעדה למלצר והשפעת התשר על חישוביה העסקיים של המסעדה – מלמדים כי יש לסווגו כתקבול של המסעדה. הנדבך השני הוא נדבך "חיצוני", הקשור בהשפעת הסיווג האמור על דיני המס, הביטוח הלאומי ויחסי העבודה. כפי שאבאר, לדעתי גם השלכות "חיצוניות" אלו תומכות בכך שיש לסווג את התשר כתקבול של המסעדה.

נדבך ראשון: מאפייני מוסד התשר במסעדות בישראל

17. שני סוגי תשרים – וצורות ביניים ביניהם – נהוגים במסעדות. האחד, תשלום אובליגטורי עבור השירות, שהדרישה לשלמו מופיעה במפורש בחשבון; השני, תשלום שאין חובה חוקית או חוזית לשלמו, ושיעורו נקבע על ידי הלקוח. ענייננו אינו בתשר שגובה המסעדה כתשלום אובליגטורי המהווה חלק בלתי נפרד מן החשבון. במקרים בהם נגבה תשלום שכזה עבור השירות, הרי שהוא לכל הדעות חלק בלתי נפרד מהכנסת העסק והוא חייב ברישום ככל תקבול אחר. אין חולק שתשרים שנגבים כחלק בלתי נפרד מהחשבון חייבים ברישום כתקבול של המסעדה, וזוהי גם ההלכה הפסוקה מאז פרשת ספארי הולדינגס. אולם איננו עוסקים כאן בתשרים מסוג זה. ענייננו הוא בתשר שמוסיף הלקוח כראות עיניו לאחר תשלום חשבון החובה, ואת האמור להלן יש לקרוא כמתייחס לתשרים מסוג זה בלבד.

(1) וולונטאריות

18. הדיון העיקרי בפסיקה בסוגיית התשר התעורר בהקשרה של השאלה אם חלה על בית העסק חובה לרשום את התשר כתקבול. מבחני הסיווג לצורך חובת רישום התשר כתקבול של בית העסק נקבעו בפרשת ספארי הולדינגס האמורה, ובתמצית, ניתן לומר כי אומץ שם מבחן כפול. המבחן הראשון, שהוא במידה רבה משני, מכונה "מבחן אמצעי התשלום". לפי מבחן זה, אם ניתן להפריד בין אמצעי התשלום עבור הארוחה בכללותה, לבין אמצעי התשלום בו ניתן התשר, אזי התשר הוא הכנסה של המלצר; אם לאו, יחשב הוא הכנסה של בעל העסק:

"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, וכולים בו שני תשלומים, כי אז מקבל בעל המסעדה

את שניהם והמלצר נושה בו בסכום התשר" (שם, בעמ' 785; ההדגשה במקור).

לימים קבע בית משפט זה כי מבחן אמצעי התשלום איננו כה משמעותי, ובלשונו של השופט א' ריבלין: "אין להבין את פסק-הדין בעניין ספארי הולדינגס כמציב מבחן צורני נוקשה שעניינו אמצעי התשלום והדרך שבה נתקבלו דמי השירות" (פרשת ליברמן, בעמ' 517).

19. המבחן השני שקבע בית המשפט בפרשת ספארי הולדינגס מכונה "מבחן הוולונטאריות". וזו מהותו: אם הדרישה לתשלום השירות הוצגה על ידי המסעדה, מדובר בתקבול של המסעדה; אם נתן הסועד את התשר מרצונו הטוב ובשיעור שנקבע על ידו, מדובר בהכנסה של המלצר. דרכו של בית המשפט בפרשת ספארי הולדינגס אל "מבחן הוולונטאריות" התבססה על הנחה, שבית המשפט לא דן בה לגופה, והיא כי תשר "וולונטארי" הוא הכנסה של המלצר. על כך אמר שם בית המשפט: "הערכאה הראשונה קבעה במפורש, שהמדובר בתשר השייך למלצר, ולא נתבקשנו להרהר אחר קביעה זו. אף-על-פי-כן קבעה, כי המדובר ב'תקבול' של בעל המסעדה, שכן 'הכסף עובר את קופתה של המערערת'" (שם, בעמ' 784, ההדגשה הוספה). בית המשפט לא "הרהר" אפוא אחר הקביעה שההכנסה מתשר "וולונטארי" היא הכנסה של המלצר, מן הטעם הפשוט שהיא לא הייתה שנויה שם במחלוקת בין בעלי הדין. לכך הוסיף בית המשפט את מה שנתפס בעיניו כנוהג המקובל באותה עת, ובלשונו: "נהוג לומר, כי אין המדובר בהכנסה של בעל המסעדה, כי אם בהכנסה של המלצר" (שם, בעמ' 784). עיון בפסק דינה של הערכאה הדיונית בפרשת ספארי הולדינגס מלמד כי גם שם לא נערך דיון בשאלה אם ההכנסה מתשר היא הכנסה של המלצר לגופה, וכי בית המשפט המחוזי הסתפק בהנחה שכך הוא. הערכאה הראשונה אף לא דנה בשאלת קיומו של נוהג כלשהו לסיווג התשרים (ראו: עמ"ה 98/86 ספארי הולדינגס בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, מיסים א-3, ה-78 (1987)). אם כן, שניים הם הטעמים שהולידו את "מבחן הוולונטאריות" בפסיקתו של בית משפט זה: האחד, העובדה שבעלי הדין בפרשת ספארי הולדינגס לא חלקו על ההנחה כי תשר שאין דרישה אובליגטורית לשלמו הוא הכנסה של המלצר; השני, כי בית המשפט סבר שנוהג המקובל באותה עת הוא לראות בהכנסה מתשרים הכנסה של המלצר.

20. "מבחן הוולונטאריות" התקבל גם בפרשת אמיתי. התשר שנדרשו הלקוחות שם לשלם, כך נקבע, עבר דרך קופת העסק. עובדה זו הספיקה לבית המשפט שם כדי לשלול את האפשרות כי מדובר בתשר שהגיע ישירות למלצרים, וכך ארע ששוב לא

נבחנה שאלת התשר ה"וולונטארי" לגופה. הדברים חזרו על עצמם – בשינויים קלים – בפרשת ליברמן. בפרשת זו הדרישה לתשלום דמי השירות הוגשה ללקוחות בכתב יד עם החשבון, כאשר רק בשפה האנגלית הופיע כיתוב מודפס " – service not included – thank you". על כן קבע בית המשפט כי "תשלום דמי השירות על-ידי המבקרים מטעם המערער [נציגיו של פקיד השומה – מ"נ] לא היה אפוא וולונטארי. בכך די, על-פי פסק-הדין בעניין ספארי הולדינגס, ועל-פי הגיונם של דברים, כדי להפוך במקרה דנן את דמי השירות לתקבול החייב ברישום" (שם, בעמ' 516). ועוד ציין שם בית המשפט:

"כפי שכבר ציינו, השירות הניתן ללקוח הוא משאב ממשאביו של בית העסק וחלק אינטגרלי מן המוצר שהוא מוכר ללקוחות, אלא שהקשר שבין דמי השירות הניתנים על-ידי הלקוח מעבר לדרישת התשלום בגין השירות המופיעה בחשבון לבין פעילותו האחרת של העסק הוא רופף מכדי שיהיה ניתן לראות בדמי שירות אלה משום תקבול של בית העסק. הסיבות לבחירתו של הלקוח להותיר סכום זה כתשר נוסף אינן קשורות קשר של ממש בטיב המוצר שמספק בעל העסק. כאשר הלקוח מותיר בידי המלצר סכום כסף נוסף על זה שהוא חב לשלם בגין השירות שקיבל כפי שתומחר על-ידי בעל העסק, הרי שהוא עושה כן משום שלטעמו היה השירות שהעניק לו המלצר שהאיר אליו פניו ראוי לתמורה מיוחדת" (דברי השופט א' ריבלין, בעמ' 515).

21. אם כן, מבט על הפרשות השונות מלמד כיצד הופכת לה הנחה, שבית משפט זה לא דן בה לגופה בפרשת ספארי הולדינגס ואף לא נדרש לה באופן ממשי לאחר מכן, להלכה מחייבת (ראו גם: עמ"ה (ת"א) 64/97 ק.מ.י קומפלקס מזון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1 (לא פורסם, 6.11.1998); ע"ב (ת"א) 4341/00 שטייף עיריית נ' ורדית כפיר (לא פורסם, 22.10.2003); ע"ב (ת"א) 301476/93 שלמה מנחם נ' שאול יוסף – פונדק שאול (לא פורסם, 27.12.1999)). בדיון נוסף זה אציע לחבריי, זו הפעם, "להרהר" אחר הקביעה שהכנסה מתשר "וולונטארי" היא הכנסה של המלצר. כשם שציין בית המשפט בפרשת ליברמן, מהותו האמיתית של התשר היא שצריכה להכריע: "בית-המשפט אך הצביע בפסקי-הדין [פרשות ספארי הולדינגס ואמיתי – מ"נ] על העקרונות אשר לאורם יש לנסות ולעמוד על מהותו האמיתית של התשלום – מהות שהיא המכרעת במקרים כמקרה שבפנינו" (פרשת ליברמן, בעמ' 515; ראו גם את הערתה של חברתי השופטת א' חיות באותה פרשה, בעמ' 518).

אבהיר אפוא את עמדתי. התשרים בענף המסעדות הרווחים כיום – ששיעורם המדויק נתון לקביעתו של הלקוח – אינם מקיימים עוד את יסוד הוולונטאריות ככתבו

וכלשונו. לא אחווה דעה על ענפי משק אחרים. בענף המסעדנות, אותם תשרים שכונו בעבר "וולונטאריים", אינם על פי מהותם האמיתית וולונטאריים.

22. מתן תשר בתום הארוחה במסעדה בלא שהופיעה לכך דרישת חובה שבחשבון הוא נוהג מקובל ורווח. עמד על כך נשיא בית הדין הארצי לעבודה ס' אדלר בפרשת מלכה:

"מתן תשר למלצר בסוף הסעודה הוא בבחינת נוהג מושרש במדינת ישראל, כמו גם בחלק נכבד ממדינות הים. נוהג זה מבטא יותר מאשר את מידת ההערכה של הלקוח למלצר. כה מושרש הוא הנוהג, עד שבחלק מן המסעדות מוסף התשר באופן אוטומטי לחשבון הסעודה. במסעדות אחרות נרשם בחשבון, כי המחיר אינו כולל שירות, דהיינו – המלצר מצפה לתשר מהלקוח. באותם המקרים נוהג כי גובה התשר נע בין 10% ל-15% מעלות הסעודה. הלכה למעשה, תשלום התשר כה מושרש בארץ עד שבמקרים רבים גם סועדים שלכם רחוק מלהיות נדיב, שהארוחה שסעדו לא ערבה לחיכם ושהשירות לו זכו מהמלצר לא תאם את ציפיותיהם, נוהגים להותיר למלצר בתום הסעודה תשר.

זאת ועוד, הציפייה של המלצר לקבל תשר מהלקוח בתום הסעודה יצרה מעין יחסים משולשים בין המסעדה, המלצר והלקוח. הלקוח מתחייב לשלם עבור השירות בנוסף על מחיר הסעודה, ישירות למלצר או באמצעות המסעדה" (פרשת מלכה, בעמ' 789).

אכן, תשלום תשר במסעדות בישראל, מבלי שהוא מופיע כתשלום חובה בחשבון, הוא נוהג מושרש המהווה חלק מהנורמות לפיהן פועלים הלקוחות, בעלי המסעדות והמלצרים. אף היועץ המשפטי לממשלה מחזיק בעמדה זו: "כיום קיימת נורמה חברתית לפיה נוהגים לתת תשר לעובדי שירות בענפים מסוימים. ההנחה שכאשר אין דרישה מפורשת בחשבון שמוגש ללקוח לתשלום תשר, אזי מהווה התשר תשלום וולונטרי הניתן כאות הוקרה לשירות שניתן, אינה משקפת את המציאות לאשורה". זאת ועוד: נראה כי איגוד המסעדות, אשר בקיא מעצם תפקידו בענף המסעדנות, סבור אף הוא כי תשר מסוג זה הוא חזון נפרץ בענף המסעדנות; זאת, שכן שינוי ביחס המשפטי לתשרים שכאלו הוא לדעתו "בבחינת כריתת הענף עליו יושבים שוק המסעדנות ואף ציבור המלצרים" ויש לו "השלכות כלכליות חברתיות משמעותיות ביותר", לשון האיגוד. דווקא עמדה זו מעידה כנראה על כך שראיית התשר כעניין וולונטארי אינה משקפת את המציאות לאשורה.

מציאות זו משתקפת גם מן הפרשות שעניינן נדון בערכאות שיפוטיות. עיון בפסקי הדין הרבים של בתי הדין האזוריים לעבודה בסוגיית התשרים, כמו גם בפרשות שהגיעו לפתחו של בית משפט זה, מלמד כי ברובם המוחלט מנגנון התשר שפעל במסעדה הוא מנגנון "וולונטארי", בו סכום השירות איננו נגבה מהלקוחות כתשלום חובה. ההנחה העובדתית בפסקי דין רבים אלו היא כי בחשבון המוגש ללקוחות אין כל חובה לשלם תשרים, ועם זאת המסעדה גובה תשרים מלקוחותיה כדבר שבשגרה. יתרה מזאת: אלו היו פני הדברים במסעדת "דלי דג", בה עבד המנוח כמלצר, והצדדים אינם חלוקים על כך.

בנסיבות אלו, אינני סבורה כי נכון להשקיף על התשר שמשלמים לקוחות במסעדות כתשר "וולונטארי" לחלוטין. 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. לעמדה זו תימוכין גם בכתביהם של מלומדים. בחיבורם המקיף של יורם מרגליות ושרון רבין-מרגליות "טיפים" משפטים לח(1) 107 (התשס"ח) (להלן: טיפיים), חיבור הנזכר בפסק הדין מושא הדיון הנוסף, עומדים המחברים על מעמדו של התשר כיום כנורמה חברתית מושרשת:

"תחושת מחויבות חברתית היא שמניעה כיום אנשים לתת תשר לעובדי שירות בענפים מסוימים, וזאת ללא קשר לאיכות השירות. ההתייחסות הפסיקתית למתן התשר כאקט וולונטארי איננה מדויקת. העובדה שתשלום התשר אינו נשען על חובה מכוח חוק או מכוח חוזה אינה מלמדת על כך שאין סנקציה על אי-מתן טיפ. כאמור, מוסד התשר היא נורמה חברתית. נורמות חברתיות, להבדיל מכללים משפטיים, נתמכות בסנקציות בלתי-פורמליות לאכיפתן. יש המגדירים אותן ככללי התנהגות שאנשים מאמצים בלא שהם מחויבים לכך, אך על פי רוב כללי התנהגות אלה מגובים – גם אם באופן הנסתר מן העין – בסנקציה חברתית כלפי מי שמפר אותם. מנגנוני האכיפה של נורמות חברתיות הם לעתים אפקטיביים יותר ממנגנוני האכיפה האזרחיים והפליליים של הנורמות המשפטיות. מכאן, שמתן התשר איננו עוד מחווה רצונית. יעיד על כך סקר המצביע על כך ש-70% מהנשאלים מרגישים לחץ להשאיר תשר גם אם הם חשים שהשירות שקיבלו היה גרוע. הסנקציות החברתיות הנלוות לאי-מתן תשר כוללות אבדן סטטוס של הלקוח מול עובד השירות ומול אנשים אחרים השוהים במחיצתו בעת ההחלטה האם להשאיר טיפ. כמו כן, הלקוח מפנים את הנורמה החברתית וכתוצאה מכך רגש ההגינות שלו מחייב אותו להשאיר טיפ" (שם, בעמ' 115-116, ההדגשות הוספו; וראו גם את האסמכתאות

שם; עיינו גם: שמואל בורנשטיין "דמי שירות למלצר כ'תקבול' בידי בעל המסעדה" מייטים ד/2 58 (1990).

בהמשך הדרך אחזור ואזכיר דברים שנכתבו במאמר טיפים ואציע לחבריי לאמץ חלק מרעיונותיו. להשקפתי, שלא כהשקפתו של חברי הנשיא, אף שעדיף היה לו הנושא היה מוסדר בחקיקה, איני סבורה שיש הכרח בדבר. הפה שאסר הוא הפה שהתיר, וניתן, בזהירות המתבקשת, לסטות בהרכב מורחב מפסיקה קודמת. אדגיש כאן כי שותפה אני לדעתו של חברי הנשיא כי סטייה מפסיקה קיימת היא עניין חריג, אך אני סבורה כי המקרה שלפנינו מצדיק שינוי של ההלכה. למעשה, כפי שראינו, ההלכה הקיימת בעניין התשר ה"וולונטארי" התבססה במידה לא קטנה על הנחה, שלא הייתה שנויה במחלוקת בין בעלי הדין בפרשת ספארי הולדינגס, ומשכך בית המשפט שם לא הרהר אחריה. גם הפסיקה שבאה לאחר מכן לא ערכה דיון של ממש בסוגייה, כך שלמעשה מבחינה מהותית ממילא אין ענייננו ב"סטייה" מפסיקה קודמת.

23. כפי שציינתי, לדעתי הסממן הוולונטארי המרכזי, אם לא היחיד, בתשלום התשר הוא שיעורו של התשר. בעניין זה קיימים אמנם בישראל נהגים (כגון שיעור התשר המקובל, המתושב באחוזים מתוך החשבון שהוגש ללקוח, ועומד דרך כלל על 10-15% מן החשבון) אולם אין חולק כי השיעור המדויק נתון לקביעת הלקוח עצמו. אכן, לעיתים, ויש שיאמרו לעיתים נדירות, הלקוח בוחר להשאיר תשר בשיעור של 0%, כלומר לא לשלם דבר כתשר (ראו, למשל, את הסקר משנת 2006 אליו מפנה המאמר טיפים, בה"ש 1, אשר מצא כי 5% מהישראלים בלבד אינם משאירים תשר). אולם מכך אין להסיק שמוסד התשר בישראל הוא מוסד וולונטארי של ממש. זאת ועוד: לגישתם של מחברי המאמר טיפים, הנורמות החברתיות המביאות לתשלום תשר, אף מכותיבות במרבית המקרים את שיעורו, עד שלגישתם גם על שיעור התשר קשה לומר כי וולונטארי באופן מלא (ראו שם, בעמ' 117). מכל מקום, אף אם שיעור התשר הוא וולונטארי, הרי שהוא מקנה למוסד התשר בענף המסעדנות גוון של "וולונטאריות חלשה", ולא יותר מכך.

(2) תכלית התשר

24. העובדה כי התשר בענף המסעדנות איננו צולח את מבחן הוולונטאריות תומכת בגישה כי התשר הוא תקבול של המסעדה, ולא הכנסה של המלצר. אולם טעם נוסף הקשור במהותו של התשר תומך בכך, והוא תכלית התשר. בפרשת ליברמן ציין השופט א' ריבלין כי "כאשר הלקוח מותיר בידי המלצר סכום כסף נוסף על זה שהוא חב לשלם

בגין השירות שקיבל כפי שתומחר על-ידי בעל העסק, הרי שהוא עושה כן משום שלטעמו היה השירות שהעניק לו המלצר שהאיר אליו פניו ראוי לתמורה מיוחדת" (שם, בעמ' 515; ההדגשה הוספה). טענות הצדדים בפנינו שונות בתכלית. למעשה, שוררת תמימות דעים ביניהם שאין זה המצב כיום. איש איננו טוען בפנינו כי התשר משולם למלצר אישית – לו ורק לו – במנותק מטיב השירות הכולל שמעניקה המסעדה ללקוחותיה. אכן, לעיתים מקצועיותו של המלצר, בקיאותו, נועם הליכותיו וכיוצא באלה, הם מרכיב משמעותי בטיב השירות שמעניקה המסעדה ללקוחותיה. אולם כפי שציין איגוד המסעדות, זוהי אך חולייה בשרשרת: "התשר הוולונטרי מהווה תמורה ייחודית, המשולמת למלצר תוך כדי עבודתו... יחד עם זאת, ברור, כי לא אחת גובה התשר או עצם מתן התשר, אינו נגזר אך מהשירות שהמלצר מעניק לסועד, אלא הוא פונקציה של כל שרשרת השירות במסעדה ממכלול החוויה של הסועד במסעדה והודות לתנאים אותם מעמידה המסעדה לרשותו של המלצר" (ההדגשה במקור). וטוען גם היועץ המשפטי לממשלה: "ככלל הצדדים לעסקת התשר אינם מתייחסים לתשר כאל אות הוקרה, אלא כאל תשלום נוסף שניתן עבור השירות שמקבל המשלם, כחלק מהתשלום הכולל אותו הוא משלם... תשלום התשר כרוך תמיד בפעילות המסעדה והוא מהווה חלק מהתשלום הכולל עבור השירותים שהיא מספקת באמצעות עובדיה".

המלצר איננו פועל במסעדה כאדם עצמאי שנקלע למקום, ואם העניק ללקוח שירות יוצא דופן – מקצועיות השירות שהעניק שלובה במקצועיותה של המסעדה. השירות שהוא נותן ללקוחות המסעדה הוא הוא עבודתו במסעדה, וכל תשלום של הלקוח עבור "השירות" הוא תשלום עבור "עבודת המלצר". חיזוק לכך ניתן למצוא בדברי השופט א' ריבלין עצמו בפרשת ליברמן הנזכרת:

"אכן, דמי השירות המשתלמים למלצר כרוכים תמיד, מעצם טיבם, בפעילות של בעל המסעדה. קיומה של המסעדה הוא תנאי-בלעדיו-אין למתן דמי השירות. יהא זה מלאכותי ובלתי סביר להפריד בין הפעילות העיקרית שבגינה משתלמים דמי השירות – מתן השירות על-ידי המלצר – לבין הרקע לפעילות זו והקשרה, הנובעים ישירות מן העסק. כפי שכבר ציינו, השירות הניתן ללקוח הוא משאב ממשאביו של בית העסק וחלק אינטגרלי מן המוצר שהוא מוכר ללקוחות..." (שם, בעמ' 515).

(3) מנגנון חלוקת התשר בין המסעדה למלצר, ובין המלצרים לבין עצמם

25. לשני הטעמים שהוזכרו – הוולונטאריות החלשה של מוסד התשר במסעדות והעובדה כי עבודת המלצר המתוגמלת על ידי תשר היא חלק מהשירות הכולל של



המסעדה – מצטרף טעם שלישי התומך בכך שיש לראות בתשר תקבול של בית העסק. טעם זה הוא העובדה שתשלום התשר למלצר בפועל נקבע במנגנון פנימי בין המסעדה למלצריה, שהלקוח ככלל איננו חשוף לו. מטבע הדברים, ללקוח המותיר מטבעותיו בצאתו מהמסעדה, עם החשבון עצמו או בכלי שיועד לאיסוף תשרים, אין כל דרך לדעת מה נעשה בכסף זה, ומה ממנו – אם בכלל – נכנס בסופו של יום לקופתו האישית של המלצר. עיון בפרשות השונות שהגיעו לערכאות שיפוטיות מלמד כי אכן קיימים מנגנונים שונים. כך, בפרשת ליברמן הנזכרת, נאספו כספי השירות ב"דלי" וחולקו בין המלצריות שווה בשווה בתום הערב (שם, בעמ' 511). בפרשת אמיתי נאספו התשרים ליד הקופה הרושמת (שם, בעמ' 386). בפרשת מלכה מימן התשר הלכה למעשה את משכורתם של המלצרים (שם, בעמ' 774), ולאמיתו של דבר כך היה אף בפרשת ליברמן (שם, בעמ' 512). בפרשת ספארי הולדינגס נשמר כלל התשלום עבור הארוחה, לרבות התשר, בכיסם של המלצרים, ובתום המשמרת הם העבירו למסעדה רק את התשלום עבור החשבונות, ושמרו לעצמם את התשרים (שם, בעמ' 782). לשיטת מחברי המאמר טיפוס, המנגנון הרווח הוא כדלקמן:

"ההסדר השכיח ביותר – וגם הכדאי ביותר למסעדה משיקולי ניהול ומס – הוא כדלקמן: המסעדה אינה מחייבת את הלקוחות בדמי שירות, ולעתים אף מציינת במפורש על גבי החשבון המוצג ללקוח כי המחיר אינו כולל שירות. המלצר מעודד את הסועדים לשלם את התשר בנפרד מהתשלום עבור מחיר הארוחה, דהיינו: לשלם עבור הארוחה ולאחר מכן להשאיר תשר במזומן על השולחן. המלצר לוקח את סכום התשר ומכניס אותו לקופה משותפת לו ולמלצרים האחרים. בסוף היום או בסוף המשמרת המלצרים חולקים ביניהם את סך התשרים; לעתים הם משתפים גם את הברמנים ועובדים נוספים בחלק קטן מהסכום. כל מלצר מעביר למסעדה סכום של כ-20 ש"ח לשעה מתוך חלקו בתשרים, והמסעדה משלמת לו שכר מינימום – כ-20 ש"ח לשעה – כהכנסת עבודה. רק הכנסה זו מדווחת לרשויות המס כהכנסת עבודה, וכפועל יוצא רק בגינה משולמים מס הכנסה, דמי הביטוח הלאומי ומס הבריאות, ורק על בסיסה יחושבו הזכויות הסוציאליות של העובד כגון פיצויי הפיטורין, דמי חופשה ומחלה וגמלת דמי האבטלה.

הטעם לכך שבדרך כלל מלצרים אינם רשאים לשמור לעצמם את התשרים שקיבלו, והם נדרשים לחלוק אותם עם המלצרים האחרים הוא שיקולי ניהול: אם כל מלצר ישמור לעצמו את התשרים תיווצר תחרות עזה בין המלצרים במהלך העבודה. במקום לשתף פעולה בהוצאת מנות מהמטבח, במילוי כוסות מים לסועדים וכיוצא באלו פעולות, יתמקד כל מלצר אך ורק

בשירותם של הלקוחות היושבים סביב השולחנות שהוא משרת, ויעשה זאת אף אם יהא בכך כדי לפגוע בהנאתם של סועדים אחרים במסעדה. כמו כן ייווצרו חיכוכים בין מלצרים בנושא חלוקת השולחנות במסעדה, שכן בכל מסעדה או בית קפה יש מקומות ישיבה טובים יותר וטובים פחות" (שם, בעמ' 134-135).

מעיון בפרשות שהגיעו לפתחם של בתי הדין האזוריים לעבודה, עולה כי המנגנון המתואר על ידי המחברים אכן מתקיים בווריאציות שונות במסעדות (ראו, לדוגמא: בר"ע (ארצי) 436/05 נורית שני אורון נ' מ.מ.ו שירותי הסעדה בע"מ (לא פורסם, 21.11.2005); ע"ב (ת"א) 1343/00 פיינגולד אמיר נ' ריב"ל-אוכל איטלקי בע"מ (לא פורסם, 19.6.2005); ע"ב (נצ' 2600/04 אורנה אלמוזנינו נ' גיא קשת (לא פורסם, 7.1.2007); תע"א (ת"א) 7397/08 מורן איתן נ' מאמי בר בע"מ (לא פורסם, 7.3.2007); ע"ב (ת"א) 10334/07 צח סער נ' ביג מאמא נג'ארה בע"מ (לא פורסם, 23.3.2009); ע"ב (ת"א) 5718/04 אלה קרול נ' השקד דגים בע"מ (לא פורסם, 12.12.2006)).

26. יהא המנגנון המדויק אשר יהא בכל מסעדה ומסעדה – הדעת נותנת כי "בעל המאה הוא בעל הדעה", וכי לבעל המסעדה השפעה ניכרת, אם לא בלעדית, על קביעת המנגנון שיחול בעסקו. ספק אם למלצרים, כעובדי המסעדה, יש כוח מיקוח אמיתי בסוגייה זו. אולם – ובכך עיקר – הלקוח כלל איננו חשוף למנגנונים שונים אלו. בהיעדר ידיעה על מנגנונים שונים אלו, אין זה סביר שלקוח מניח תמיד שהתשר שנתן מגיע ישירות לכיסו של המלצר, כתשלום "עודף" למלצר על המשכורת שהוא מקבל מאת מעבידו. מנגנון חלוקה של התשרים בין המסעדה ועובדיה קיים תמיד – אולם עניין הוא של המסעדה, ולא של התקשרות "פרטית" בין הלקוח והמלצר. ההנחה כי התשר מהווה מעין עסקה בין הלקוח והמלצר, נפרדת מהעסקה של הלקוח עם המסעדה, איננה משקפת את המצב האמיתי לאשורו.

(4) השפעת התשר על חישוביה העסקיים של המסעדה

27. לטעמים שהוזכרו לעיל מצטרף טעם רביעי. גביית תשרים היא חלק בלתי נפרד מחישוביה העסקיים של המסעדה. כך עולה במישרין דווקא מעמדתו של איגוד המסעדות:

"קבלת עמדת היועמ"ש עלולה להסב נזקים משמעותיים לענף המסעדות ולעוסקים במלצרות. כאמור, המצב דהיום מבוסס על האיזון העדין שבין האינטרסים השונים הקשורים במעמדו המיוחד של התשר. עלולה להיווצר פגיעה כלכלית קשה למעגלים שונים...

ענף המסעדות, ככל סקטור כלכלי עסקי אחר, עוסק ועסוק יום ביומו בתמחור פעילותו, בשמירה על הקיים ובאיזון העדין שבין תמחור של שירותיו מחד ושמירה על רווחיות מסוימת מאידך. הפיכת התשר הוולונטרי לתקבול בידי המסעדה בראש ובראשונה תפגע במלצרים, אשר הכנסתם מתשר תקטן באופן משמעותי, שכן אין באפשרותו של בעל המסעדה, לאחר שחויב ברישום התשר כתקבול בעסקו, להעביר את מלוא התשר לכיסו של המלצר. התוצאה אם כן עלולה להביא לייקור דרמטי בשירותי המסעדה; אשר תוביל לירידה בביקוש לשירותי המסעדה; אשר תוביל לקריסתן של מסעדות רבות; אשר תוביל לגדיעת מקור פרנסתם של מלצרים רבים, ספקים ונותני שירותים של המסעדה, בעלי נכסים להשכרה וכו'".

אמנם, האיגוד טוען גם כי "בתמחור ובתכנון עסקיה היא [המסעדה – מ"נ] איננה מביאה בחשבון הכנסות מתשר השייך למלצרים", אולם קשה להלום אמירה זו עם הדברים המפורשים שהובאו לעיל. אף יהיה זה בלתי סביר כי גוף עסקי יתעלם מהכנסה קבועה ומחזורית בסך של כ-10-15% מהכנסותיו. כך מורה השכל הישר, כך גורס היועץ המשפטי לממשלה, ובכך תומכות אף עובדות המקרה שלפנינו. כזכור, כ-75% ממשכורתו של המנוח (!) נסמכה על הכנסה מתשרים. אין זאת אלא שהמסעדות, המצפות לקבל את התשרים, מביאות אותם בחשבון שיקוליהן.

זאת ועוד: העובדה כי במקרים רבים שכר המלצרים משולם על בסיס התשרים, והמסעדה "משלימה" לעובדיה את השכר עד גובה שכר מינימום לפחות – עובדה עליה עומדים איגוד המסעדות, היועץ המשפטי לממשלה, והיא עולה גם מעיון בפרשות הרבות שהגיעו לערכאות שיפוטיות – מלמדת אף היא כי באופן רווח ההכנסה מתשרים באה בחשבון שיקוליה של המסעדה. עצם העובדה שהתשר מחושב כעניין שבשגרה באחוזים מתוך החשבון הכולל, המשפיעה מטבע הדברים על תמחור המנות ועל ציפייתו של בעל העסק לרווחים מסוימים מתשר, מלמדת על כך גם כן.

#### לסיכום הנדבך ה"פנימי"

28. אסכם: מן ההכרח להכריע בענייננו בשאלה מיהו בעל ההכנסה מתשרים – המסעדה או המלצר עצמו – שאם לא כן אין כל דרך לסווג את ההכנסה מתשרים בהתאם למקורות ההכנסה השונים בסעיף 2 לפקודה, הנדרש בענייננו לצורך קביעת הזכאות לקצבה לפי חוק הביטוח הלאומי. ארבעה טעמים "פנימיים" הקשורים במאפייניו של מוסד התשר בישראל תומכים בכך שיש לראות בו תקבול של המסעדה

ולא הכנסה של המלצר. הטעם הראשון הוא כי גביית תשר במסעדות היא נוהג כה רווח, עד שאין לומר עוד כי הוא וולונטארי לחלוטין. הטעם השני הוא כי תשר משולם עבור מכלול השירות במסעדה ולא למלצר באופן אישי. הטעם השלישי הוא שככלל הלקוח איננו יודע איזה חלק מהתשר ששילם מגיע למלצר בפועל, שכן מדובר במנגנון אותו קובעת המסעדה. הטעם הרביעי הוא שהמסעדות מביאות בחשבון שיקוליהן העסקיים את ההכנסה מתשרים. לכאורה די בכך כדי להגיע למסקנה שתשר הוא תקבול של המסעדה ולא הכנסה של המלצר; אולם גם טעמים נוספים, "חיצוניים" תומכים בכך. לדיון בטעמים אלו אפנה כעת.

נדבך שני: השלכות "חיצוניות" של סיווג בעל ההכנסה מתשר

29. סיווג התשר כהכנסה של המלצר ולא כתקבול של המסעדה מעורר קשיים בשלושה תחומים עיקריים, "חיצוניים" למוסד התשר: היבטי מס, דיני הביטוח הלאומי ויחסי העבודה. קשיים אלו לא נעלמו מעיניו של בית המשפט בפסק הדין מושא הדיון הנוסף, והוא דן בהם בהרחבה. כפי שאפרט, אני סבורה כי בכל אחד מן המישורים הללו יש כדי לתמוך בעמדה שיש לסווג את התשר כתקבול של המסעדה, ולא כהכנסה של המלצר עצמו.

(1) היבטי מס

30. בבואנו לדון בהיבטי המס נפנה מבטנו תחילה אל חובות הרישום של המסעדה. על המסעדה מוטלות חובות רישום של התקבולים שהיא מקבלת במהלך עסקיה, כאמור בסעיף 1 להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, שהותקנו מכוח סעיף 130 לפקודה:

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

הוראה נוספת, הנוגעת באופן ספציפי לדמי שירות במסעדות, מופיעה בסעיף

3(8) לתוספת י"א להוראות אלו. הוראה זו קובעת כך:

ספרים מיוחדים  
3. נותני שירותים המנויים בסעיף זה יכללו במערכת החשבונות את הספרים והתעוד דלהלן: ...

(8)(א) בעל מסעדה – יומן שירות,

שינוהל בספר כרוך ובו יירשמו כל יום, לפני תחילת עבודתם, המלצרים המועסקים באותו יום בציון: שם המלצר, מענו ומספר תעודת זהותו, ובסיום יום העבודה – סכום הפדיון היומי של אותו מלצר; לא ניתן לקבוע את הפדיון היומי של כל מלצר בנפרד – יצויין מספר שעות עבודתם; נרשמו המען ומספר תעודת הזהות של מלצר, אין חובה לחזור עליהם בימים שלאחר מכן, כל עוד לא הופסקה עבודתו;

(ב) האמור בפסקת משנה (א) לא יחול אם הודיע בעל המסעדה לקהל לקוחותיו, באמצעות מודעות, בחשבונות, במחירונים וכיוצא באלה, כי דמי השירות כלולים במחירים.

בפסקה זו, "בעל מסעדה" – לרבות כל בעל עסק המעסיק מלצרים;

31. סוגיית הרישום בספרי המסעדה – פנקס החשבונות ויומן השירות – עמדה במוקד פסק הדין בעניין ליברמן. בית המשפט עמד שם על ההבדל בין פנקסים אלו, ועל נפקותיותו לעניין גביית המיסים:

"המחלוקת שבפנינו נסבה אפוא סביב זהות הפנקס שבו יירשמו דמי השרות. משזו השאלה, היה ניתן לכאורה לתהות מדוע עומדות רשויות המס על חובת רישום דמי השירות בפנקס החשבונות דווקא, שהרי בכל מקרה, כך יטען הטוען, חבים דמי השירות ברישום. תשובתו של המערער [פקיד השומה – מ"נ] לטענה זו ברורה: להבחנה בין שני הפנקסים נפקות של ממש. היכולת לפקח על דיוקם של הרישומים בפנקס החשבונות עולה לאין ערוך על היכולת לפקח על דיוקם של הרישומים הנעשים ביומן השירות. יעילות פעולתם של כלי הביקורת הנתונים בידי פקיד השומה נפגמת בכואו של האחרון לבחון את תקינותו של יומן השירות, אשר אין חובה לרשום בו את דמי השרות מיד עם קבלתם (אלא רק בסופו של יום), ואשר אינו מותיר חותם הכרחי בקופה הרושמת. עוד טוען המערער כי היעדרו של תיעוד בדבר דמי השירות המתקבלים בבית העסק מפנקס החשבונות פותח פתח לטעות ואף למרמה בהנהלתם של חשבונות העסק. לעניין זה, לא יועיל כלל הרישום ביומן השירות, באשר יעדו של רישום זה הוא אחר. על שום כך מבקש המערער כי דמי השירות יוגדרו כתקבול של בעל המסעדה ויירשמו בפנקס החשבונות" (שם, בעמ' 514).

בנסיבות פרשת ליברמן, הגיע כאמור בית המשפט למסקנה כי דמי השירות שנגבו שם לא היו וולונטאריים, ועל כן היו חייבים ברישום בפנקס החשבונות כתקבול. נשוב אפוא לבחינת נפקויות ההכרה בתשר כתקבול של המסעדה.

32. לעניין גביית המיסים "הגיבור הראשי הוא ה'תקבול': עליו חלה חובת הרישום, והוא שיכריע בעניין שלפנינו" (דברי השופט מ' חשין בפרשת אמיתי הנזכרת, בעמ' 390). כדי לקבוע כי הכנסה מתשר היא תקבול של המסעדה, נדרש כי יתקיימו שני יסודות, עליהם עמד בית המשפט בפרשת ספארי הולדינגס:

היסוד הראשון הוא כי ההכנסה תתקבל "במהלך העסק". לגבי דרישה זו אמר בית המשפט כי "אשר לדרישה, כי הסכום יתקבל במהלך העסק, זו, כמובן, מתקיימת, שכן מדובר בתשלום אשר חוזר על עצמו ומהווה, למעשה, חלק משיטת ההפעלה של המסעדה" (שם, בעמ' 785). אין צורך, אם כן, להרחיב בדיון על אודות יסוד זה.

היסוד השני הוא סיווג בעל ההכנסה מתשר – היינו, מי קיבל את התשר: המסעדה או המלצר. יסוד שני זה כונה בפרשת ספארי הולדינגס על ידי הנשיא מ' שמגר "יסוד התקבלות התשלום", וכאמור – בנסיבות שם, נקבע (בהיעדר מחלוקת בין הצדדים בסוגייה זו) כי בעליו של תשר "וולונטארי" הוא המלצר.

שבנו אפוא לשאלה מיהו בעל ההכנסה מתשר. קבלת העמדה בה אני מצדדת, שהכנסה מתשר היא תקבול של המסעדה, מייצרת ודאות ובהירות בדיני המס. לכך כמובן יתרונות במישור האכיפה והגבייה, וכן בהבטחה כי המיסים שתשלם המסעדה יהיו מיסי אמת, המשקפים את הכנסותיה נאמנה. אם מכירים בכך שתשר הוא תקבול של המסעדה, יוצא כי חלקו של התשר המשולם למלצר הוא הכנסה של המלצר מעבודה (לפי סעיף 2(2) לפקודה). זהו שכר המשולם לו על ידי המעביד – בעל המסעדה – המשלם מיסים כחוק ומנכה מן השכר את הטעון ניכוי.

33. אולם מה משמעות אימוץ העמדה ההפוכה, לפיה בעל ההכנסה מתשר הוא המלצר? זו העמדה שאומצה בפסק הדין מושא הדיון הנוסף, ואם תתקבל עמדת חברי אך המחוקק יימנע מלהתערב, היא תישאר על כנה. עמדה זו מעוררת קושי הנוגע לסיווג מקורות ההכנסה ומשמעותם. כפי שצוין, שתי אפשרויות קיימות לסיווג – הכנסה מ"משלח יד" והכנסת עבודה. לפיכך שתי אפשרויות עומדות בפנינו: אפשרות אחת היא לקבוע כי ההכנסה מתשרים היא הכנסה מ"משלח יד" (לפי סעיף 2(1) לפקודה). במקרה זה יש להכיר בכך שהמלצר פועל במסעדה כ"עצמאי". אפשרות שנייה,

והיא זו שאומצה בפסק הדין, היא לקבוע כי מדובר בהכנסה מעבודה (לפי סעיף 2(2) לפקודה), ואז יש להכיר בהכנסת עבודה שאיננה מן המעביד. שתי קביעות אלו מעוררות קשיים ניכרים, עליהם עמד בית המשפט בפסק הדין.

החלופה הראשונה – כי הכנסתו של המלצר מתשרים היא הכנסה מ"משלח יד" – איננה מתיישבת עם אופייה של עבודת המלצרות במסעדה. בלשונו של בית המשפט בפסק הדין:

"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" (פסקה 38).

לאחר שעמד בהרחבה על השפעות סיווגו של מלצר כעוסק ב"משלח יד" סיכם

שם בית המשפט:

"כל המצוי, ולו במעט, ברזיו של ענף המלצרות ובדפוס 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" (שם, בפסקה 40).

דברים אלה מקובלים עליי ולא ראיתי צורך להרחיב בהם כאן.

34. אשר לאפשרות השנייה – הכרה בהכנסת עבודה שאיננה מן המעביד – הרי שגם היא מעוררת קשיים בהיבטי המס. בית המשפט קיבל בפסק הדין אפשרות זו, אך כינה סוג זה של הכנסה "יצור כלאיים" אשר עלול להעמיד את מערכת המס בפני קשיים בגבייה. זאת, משום שגביית מס שכזו "עלולה להותיר את גורמי אכיפת המס קרחים 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". היעדר גבייה מביא לכך שמגזר שלם במשק, המגלגל סכומים ניכרים, איננו משלם עליהם מס.

35. היועץ המשפטי לממשלה הבהיר בעמדתו כי הפטור המוענק לעובד מהגשת דין וחשבון חל על פי תקנה 2 לתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988 רק על עובד שכל הכנסתו הייתה ממשכורת, כהגדרתה בתקנה 1 לתקנות אלו:

"הכנסה שסכומה הכולל בשנת המס לא עלה על הסכום  
הקבוע בתוספת א', שנוכה ממנה מלוא המס החל לפי  
הוראות הפקודה..." (ההדגשה הוספה).

על כן, אם תיוותר על כנה הקביעה שבפסק הדין מושא הדיון הנוסף כי התשר מהווה הכנסה של המלצר, דומה כי בשונה מהקביעה בפסק הדין – תקום למלצרים רבים חובת דיווח, שהרי לא נוכח מהתשר "מלוא המס החל לפי הוראות הפקודה". חובה שכזו חושפת לכאורה מלצרים להליכים פליליים בגין הפרת חובות הדיווח, ואכן במאמר טיפים אף מוזכר מקרה שבו נפתח הליך פלילי כנגד מלצר שלא דיווח כנדרש על הכנסותיו (שם, בעמ' 136-137; וראו: ת"פ (שלום ת"א) 8601/84 מדינת ישראל נ' לייבוביץ, פד"א יד 153 (1985)).

המצב אותו כינתי "האפשרות השנייה" – היינו, הכרה בהכנסת עבודה שלא מהמעביד, מעורר קשיים בשני מישורים. ראשית, במישור העיוני, קיים קושי בהכרה בהכנסת עבודה שאיננה מן המעביד. בית המשפט בפסק הדין, שהיה מודע לקשיים אלו, קבע שם כי "אין לקבוע מחסום עקרוני, מוחלט, בפני סיווג הכנסה שאינה באה מן המעביד כהכנסת עבודה". היות שלגישתי אין צורך להכריע בכך בענייננו, אינני רואה מקום להרחיב בעניין. שנית, במישור המעשי, לא משולם מס עבור תשרים במסעדות כלל. זהו "חור שחור" באכיפת דיני המס, שנוצר בין היתר עקב קשיי הסיווג של הכנסה מתשרים, שאין לו מקום. שילובם של קשיים אלו מביא לכך שגם "האפשרות השנייה" איננה רצויה.



36. 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. כפי שמציינים המחברים במאמר טיפים, תחום המסעדות מגלגל סכומים ניכרים (להערכתם, מדי שנה משולמים בישראל תשרים בהיקף של מיליארד ש"ח לכל הפחות; עיינו שם, בעמ' 108). ועוד מצוין שם:

"הסיבה לכך שהמסעדה אינה דורשת מהמלצרים להעביר לרשותה את סכומי התשר שקיבלו ולחלק להם אותם לאחר מכן כשכר עבודה היא שעל פי הדין הקיים, כל עוד לא עברו סכומי התשר בספרי המסעדה ונרשמו כתקבול של העסק, יש בכך בכדי לפטור את המסעדה מהחובה להעביר לרשות המס 15.5% (נכון להיום) מסכום זה כמע"מ; להפריש דמי ביטוח לאומי והפרשות סוציאליות אחרות עבור העובד, ולנכות מס הכנסה במקור מהכנסתו של המלצר ככל שהיא נובעת מתשרים..."

לדעתנו, שאלת הפיקוח והאכיפה אינה שונה מכל מקרה אחר שבו מתנהלים עסקים במזומן. לבעל העסק תמיד יש תמריץ שלא לדווח על מלוא הכנסתו לרשויות המס, ושיעור העלמות המס בעסקים המתנהלים במזומן הוא גבוה משמעותית לעומת ההעלמות בעסקים אחרים, וזאת בשל הקושי באכיפה. אולם, מה שמייחד את נושא הטיפים בסוגיית האכיפה הוא שבמקרה של אי-דיווח על טיפים מתקיימת זהות אינטרסים בין בעל העסק לעובדיו..."

בעל העסק נהנה מהעלמת המס שכן הדבר מאפשר לו לשלם שכר נמוך יותר למלצרים, אולם גם העובדים נהנים מההעלמה ולכן לא סביר כי ידווחו על מעשיו" (שם, בעמ' 135-136).

לבעלי המסעדות ולמלצרים יש אפוא אינטרס משותף שלא לשלם מס מפעילותם, ואי-תשלום מס מתשרים משרת אינטרס זה. אין להשלים עם כך. על בעלי מסעדות לשלם מס אמת על הכנסותיהם, וכך גם על המלצרים. איגוד המסעדות התריע בפנינו מפני פגיעה בהכנסותיו של הענף כולו, ומפני פגיעה באוכלוסיית המלצרים. באשר לפגיעה במלצרים, מציין האיגוד שמדובר בקבוצה "שמורכת ברובה מחתך אוכלוסיה צעיר, לפני או לאחר שירות צבאי, יחסית משכיל ובחלקו בשלבי רכישת השכלה גבוהה (סטודנטים), הרואה בעיסוק זה עבודה זמנית ולא יעוד תעסוקתי ארוך

טווח". אכן, המלצרים אינם קבוצת עובדים חזקה, ויתרה מכך – מדובר בקבוצה אשר איננה מאוגדת ואיננה מיוצגת, אף לא בפנינו. ואולם, ככל שצפויה ירידה בהכנסותיהם של המלצרים, הרי שמדובר בירידה המתבקשת מעצם חבותם במס. הוא הדין אף באשר לחשש מפגיעה בהכנסותיהן של המסעדות, או מייקור שירותיהן. מחירו של שירות צריך לגלם את חובות המס המוטלות עליו. מקובלת עליו עמדת היועץ המשפטי לממשלה, שגביית מס בתחום עיסוק שבו לא נגבה בעבר מס מביאה מעצם טיבה להפחתת השכר נטו המשתלם לעובד, ולפגיעת מה בהכנסותיה של המסעדה. זוהי פגיעה לתכלית ראויה ומתבקשת – תשלום מס אמת על ההכנסות מתשרים. חברי הנשיא עמד על כך שהלכת ספארי הולדינגס השתרשה זה מכבר, והסתמכו עליה רבים, בהם מן הסתם בעלי המסעדות וציבור המלצרים. דומני כי התבוננות במציאות נכוחה תלמדנו כי אותה "הסתמכות", ככל שהיא נוגעת לבעלי המסעדות ולמלצרים, אינה אלא הנאה מתמשכת ורחבת-היקף מהעלמת מס.

אשר למלצרים עצמם: מלצרים חייבים במס ככל עובד אחר במשק. הם כפופים למדרגות המס הקבועות בדין, 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 – הרי שאין כל מקום להבחין בינם לבין עובדים בענפים אחרים. טלו למשל את עניינו של המנוח: משכורתו, כפי שהוכח, עמדה על 10,000 ש"ח בחודש נטו, מתוכם כ-75% על בסיס תשרים. היש הצדקה כלשהי לפטור עובד בעל הכנסה שכזו מחבותו במס הקבועה בדין, אך בשל העובדה שמקור ההכנסה הוא מתשרים, או בשל העובדה כי עובדים אחרים בענף המלצרות הם צעירים וסטודנטים? אין להשלים עם מציאות של אי-גביית מס מתשרים, אף אם הם מהווים מקור הכנסה עיקרי של קבוצת עובדים בה נכללת גם אוכלוסיית עובדים חלשה. אם רוצים להקל על סטודנטים ועובדים צעירים נוספים ישנן דרכים אחרות לעשות כן, כמו סבסוד שכר לימוד למי שזקוק לכך, ועוד ועוד.

37. כללם של דברים, בכל הקשור לדיני המס קיימת העדפה ברורה לסיווג ההכנסה מתשרים כתקבול של בעל העסק. סיווג שכזה מקדם בהירות בדיני המס, ומונע סיווגים בלתי מתאימים למקורות השונים המנויים בסעיף 2 לפקודה. הוא מונע מצב של חובות דיווח מסורבלות, ועשוי לקדם את האכיפה כך שישולם מס אמת בגין ההכנסות המופקות מתשרים.

## (2) ביטוח לאומי

38. לסיווג ההכנסה מתשרים כהכנסה של המסעדה יתרונות ברורים גם במישור הדינים הקשורים לביטוח הלאומי. כאשר מלוא הכנסתו של המלצר משולם על ידי המסעדה, לרבות התשרים שגבתה המסעדה באמצעות המלצר, המסעדה חייבת בתשלום דמי ביטוח לאומי בגין מלוא השכר. לו היו אלה פני הדברים בענייננו, לא היה מתקיים הפער שהוליד פרשה זו – הפער בין הקצבה שאלמנת המנוח טענה שהיא זכאית לה (כשגובה ההכנסות הוכח בבית הדין האזורי לעבודה), לקצבה שחושבה על ידי הביטוח הלאומי. קבלת העמדה ההפוכה – כפי שנקבע בפסק הדין מושא הדיון הנוסף – פירושה ריבוי התדיינויות בערכאות שיפוטיות, בעניין שיעור השכר המדויק על בסיסו יש לחשב את הקצבאות השונות המשולמות בעת הצורך על ידי הביטוח הלאומי. מציאות שכזו מטילה על מבוטחים נטל הוכחה מורכב לגבי גובה השכר אותו קיבלו בפועל מהמעסיק. היא מטילה נטל כבד על המוסד לביטוח לאומי בבירור תביעות של מבוטחים. היא יוצרת חוסר בהירות בעניין שיעור הקצבה לו זכאי מבוטח בעת הצורך. טעמים אלו תומכים גם הם בכך שיש לראות בהכנסה מתשרים הכנסה של המסעדה.

39. אולם לדעתי קיים טעם מרכזי לא פחות הקשור בביטוח הלאומי המחייב לראות בהכנסה מתשרים הכנסה של המסעדה. פסק הדין מושא הדיון הנוסף יצר מצב בו המוסד חייב בתשלום גמלאות של מבוטחים גם עבור הכנסות שלא שולמו בגינן דמי ביטוח. במשמעות מרחיקת לכת זו דן בית המשפט בהרחבה (ראו פסקאות 42-45 לפסק הדין). בתמצית, בית המשפט קבע שם כי בתשלום קצבה, מבלי ששולמו כנגד ההכנסה שהצמיחה את הזכאות לקצבה דמי ביטוח, יש להבחין בין שני מצבים: מצב בו חובת תשלום דמי הביטוח הייתה על המעסיק, ומצב בו חובת התשלום הייתה על המבוטח. במצב הראשון, לפי פסק הדין, זכותו של העובד לקצבה לא נפגעת, ואילו המוסד רשאי לחזור למעביד בתביעה לשיפוי (ראו סעיף 369 לחוק). במצב השני חל הסדר מדורג של הפחתת הקצבה עד כדי שלילתה המוחלטת, התלוי בסוג הקצבה ובמידת הפיגור בתשלום דמי הביטוח (ראו סעיף 366 לחוק).

40. בנסיבות המקרה שלפנינו היה מוצא מן הסבך. על פי פסק הדין, ולכך אני מסכימה, זכות תביעתם של מתנדבים איננה נפגעת עקב אי-תשלום דמי ביטוח בהתאם לסעיף 366(ב)(4) לחוק. על כן, בכל מקרה בנסיבות העניין לא היה בעובדה שלא

שולמו דמי ביטוח כדי לשלול את זכאותו של המנוח לקצבה. אולם במקרה השכיח יותר, בו קצבתו של המבוטח איננה "מחוסנת", קיימת אפשרות של ממש כי היא תישלל עקב אי-תשלום דמי הביטוח. בית המשפט קבע כי הוא איננו מכריע בכך, וכי הוא אף איננו מכריע בשאלה אם במקרה בו תוגש תביעה שכזו על ידי מבוטח, ולא שולמו דמי ביטוח, יהא רשאי המוסד לחזור בתביעה למעביד מכוח סעיף 369 לחוק.

41. אני סבורה כי הקביעות בפסק הדין מביאות בהכרח למצב בעייתי עתידי, בו המוסד יהא חייב בתשלום קצבאות למבוטחים בגין הכנסות שלא שולמו כנגדן דמי ביטוח. אכן, למקרה הנקודתי יש מוצא עקב סעיף 366(ב)(4) לחוק. אולם שורת הקביעות שהביאה אליו – ובראשן, הקביעה כי ההכנסה מתשרים היא של המלצר – מטילה על המוסד לביטוח לאומי נטל שלדעתי אין להטיל עליו. כפי שצינו היועץ המשפטי לממשלה והמוסד לביטוח לאומי, הקביעות בפסק הדין משפיעות על סוגי קצבאות נוספים. מצב בו המוסד מחויב בתשלום קצבה למי שלא שילם דמי ביטוח איננו מתיישב עם העיקרון הקבוע בסעיף 98 לחוק הביטוח הלאומי, המצמיד בין תשלום דמי ביטוח לבין חישוב ההכנסה לצורך קצבה. על עקרון זה עמד בית הדין הארצי לעבודה ב-עב"ל 316/03 שמעון בשירי – המוסד לביטוח לאומי, פד"ע מ 145, 154 (2004):

"תכלית חקיקתו של החוק הסוציאלי העיקרי בתחיקתנו, חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן – החוק), היא חלוקת גימלאות לסוגיהן על-פי קריטריונים סוציאליים לאותם נזקים בחברתנו כנכה, הזקן, הילד, היולדת, המובטל, היתום והאלמנה. אותה חלוקה, שהיא תכלית החוק, לא תוכל להיעשות ללא תשלום דמי ביטוח מכלל המבוטחים על-פי חיובם. התשלום והחלוקה קשורים קשר בל ינתק זה בזה, כצבת בצבת עשויה למילוי תכליתו הסוציאלית של החוק. באין תשלום דמי ביטוח על פי ההכנסה האמיתית לא תיתכן חלוקה נאותה של הגימלאות על-פי קריטריוני החוק ותסוכל תכליתו".

גם מטעמים הקשורים בביטוח הלאומי, אפוא, עדיף להכיר בהכנסה מתשרים כתקבול של המסעדה.

(3) יחסי העבודה

42. הכרה בהכנסה מתשרים כהכנסה של המסעדה מקדמת את הבהירות גם ביחסי העבודה בין המסעדה לבין המלצר. אכן, אין הכרח כי סיווג ההכנסה מתשרים לצורך

דיני המס יהא זהה לסיווג המכריע בדיני העבודה (ראו: פרשת מלכה, בעמ' 794). בפרט מתחדד הדבר נוכח העובדה כי חקיקת המגן איננה מגדירה באופן אחיד את המונח "שכר" (ראו: פרשת מלכה, בעמ' 776; סעיף 1 לחוק הגנת השכר, התשי"ח-1958; סעיף 2(א) לחוק שכר מינימום). עם זאת, אין לחדד כי הגדרה אחידה עשויה לתרום לבהירות המשפטית בתחום. אין צורך במסגרת זו לדון במכלול ההשלכות הנוגעות לסיווג ההכנסה מתשר על יחסי העבודה. ענייננו כאן בדיני המס ובדיני הביטוח הלאומי. ואולם, מן הראוי להצביע על היתרון הממשי הטמון בסיווג ההכנסה מתשרים כהכנסה של בית העסק. הדיון הנרחב שהתעורר בפסיקתם של בתי הדין לעבודה בעניין התשרים נגע בעיקר לעמידה בחובות המעסיק לפי חוק שכר מינימום (פרשת מלכה ופרשות רבות שהגיעו לבתי הדין האזוריים), חוק חופשה שנתית (בג"ץ 403/71 אלכורדי נ' בית הדין הארצי לעבודה, פ"ד כו(2) 66 (1972)) וחובות נוספות של המעסיק בהתאם לחקיקת המגן. מקורן של התדיינות אלו הוא באי-בהירות בעניין מעמדו של התשר, ובשאלה כיצד יש לשקללו כאשר נבחנת העמידה של המעסיק בחובותיו למלצר. דומה כי מכלול הבעיות האמורות לא מתעורר אם יהא ברור כי ההכנסה מתשרים היא תקבול של המסעדה, וכי המסעדה היא זו שמשלמת למלצר את שכרו. ראוי הוא שההכנסות המגיעות לעובד עקב עבודתו במסעדה יגיעו אליו ממעבידו. בכך יש לדעתי כדי לקדם את ההגנה על זכויות העובדים באמצעות חקיקת המגן, ולמנוע ניצול של עובדים על ידי מעבידיהם.

43. סיווג ההכנסה מתשרים כתקבול של המסעדה מבטיח גם את זכויותיהם הסוציאליות של המלצרים. הוא מבטיח כי בעת צרה, יעמדו להם קצבאות הביטוח הלאומי על פי שכרם האמיתי. הוא מבטיח כי אם יזדקקו לקצבאות מסיבה כלשהי, ההליך שיידרשו לו מול הביטוח הלאומי יהיה פשוט יותר. הוא מאפשר לזכויות הפנסיה שלהם, המחושבות דרך כלל על פי תלוש המשכורת, לשקף נאמנה את משכורתם. הוא עשוי לסייע בשיפור הוודאות של המלצרים מול המסעדה, בעת שהם מתחייבים לעבוד בה. הסיווג האמור מסייע לאוכלוסייה זו, שאיננה תמיד מקפידה על זכויותיה, ושנוטה להעדיף שכר גבוה נטו בטווח הקצר, על פני הבטחת זכויות סוציאליות לעתיד וליום סגריר. יתרה מכך – הסיווג האמור מסייע לחלשים שבאוכלוסייה זו, אלה אשר נדרשים בעת צרה לקצבאות.

44. לסיכום, גם ההיבט ה"חיצוני" – השפעות ההכרה בתשר כתקבול של המסעדה על היבטים רחבים יותר – תומך בהכרה זו. יש בכך כדי לקדם את בהירות הדין. יש בכך כדי לשפר את גביית המס ולהעמידה על מס אמת, תוך הימנעות מסיווגים המעוררים קשיים עיוניים ומעשיים. הכרה כאמור שומרת על עקרונות היסוד של

תשלום קצבאות, היוצרים זיקה בין תשלום דמי ביטוח עבור ההכנסה לבין חישוב הקצבה. היא אף מקדמת את ההגנה על זכויות המלצרים ביחסיהם מול המעסיק.

סיכום: משמעות הסיווג לעניין דיני המס ותשלום קצבאות על ידי המוסד לביטוח לאומי

45. על יסוד כלל הטעמים ה"פנימיים" וה"חיצוניים" המפורטים לעיל אני סבורה כי יש לשנות מן הקביעה שהתקבלה בפסק הדין מושא הדיון הנוסף, בעקבות פסיקתו הקודמת של בית משפט זה, ולקבוע 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. כפי שכבר צוטט, בית המשפט ציין בפרשת ספארי הולדינגס כי "הערכאה הראשונה קבעה במפורש, שהמדובר בתשר השייך למלצר, ולא נתבקשו להרהר אחר קביעה זו". הנחה זו הפכה לימים להלכה מחייבת. פרשת ספארי הולדינגס אף הניחה מסד של "וולונטאריות", שהיה אולי יפה לשעתו. אולם פסקי הדין בענפי המשפט השונים שהושתתו על הנחתו של בית המשפט כי ההכנסה מתשר היא הכנסה של המלצר ועל מסד הוולונטאריות, יצרו בניין שקומותיו העליונות אינן איתנות דיין לטעמי. יש לשוב אפוא ליסודות, ולחזקם מבראשית. אביא כאן דברים שאמר בית הדין בפרשת מלכה ביחס למוסד התשר בהקשר אחר:

"מדובר בתשלום שניתן על-ידי לקוח ולא על-ידי מעסיק; מדובר בשיטה על פיה לא ניתן לפקח על תשלום שכר מינימום והמשחררת את המעסיקה מאחריותה לתשלום שכר מינימום; מדובר בשיטה המזמינה ניצול של המלצרים ולעתים היעדר תום-לב של המעסיקים; מדובר בשיטה המזמינה אי-תשלום דמי ביטוח לאומי ופוגעת בגביית מס; מדובר בשיטה המטעה את הלקוחות הסוברים לתומם, כי ייעודו של הכסף שהותירו למלצר הוא תשר ולא סיוע למסעדה בתשלום שכרו".

טעמים אלו כולם הביאו אותי למסקנה כי יש לסווג את התשר בענף המסעדות כתקבול של בית העסק, וזאת בסטייה מהלכות קודמות. אחזור ואדגיש: כמו חברי הנשיא, אף אני סבורה כי סטייה מהלכות קודמות מחייבת זהירות רבה. אין זה מעשה של יום ביומו, ועלינו להישמר מכל משמר מן החשש (עליו עמד גם חברי) שבית משפט זה יהפך ל"בית שופטים" שכמספר חבריו כן מספר דעותיו (ראו את דברי השופט מ' זילברג ב-ד"נ 23/60 בלן נ' המוציאים לפועל של צוואת ר. ליטווינסקי, פ"ד טו 71, 76 (1961)). ואולם, המקרה שלפנינו מצדיק, לדעתי, שינוי של "ההנחה שהפכה להלכה",

באופן שיסדר מחדש את אבני הבניין, יחזק את יסודותיו ויביא לתוצאות משפטיות ראויות. זאת בפרט משהתכנסנו בהרכב מורחב.

46. קביעה זו מביאה לתוצאות הבאות: בעל המסעדה חייב ברישומה של ההכנסה מתשרים בספריו, ועליו לשלם ממנה מיסים כחוק. המעסיק משלם למלצר את שכרו על פי החוזה ביניהם, ושכר זה יכול לכלול מטבע הדברים גם תגמול עבור התשרים שנאספו בקופת המסעדה. כל תשלום שמגיע למלצר ממעסיקו בהקשר זה הוא הכנסת עבודה מאת המעביד, כהגדרתה בסעיף 2(2) לפקודה.

באשר לחובות תשלום דמי ביטוח לאומי, חובות אלו חלות על המסעדה ועל המלצר כמו על כל מעסיק ועובד במשק. אם מסיבה כלשהי הם אינם משלמים את דמי הביטוח כסדרם, יהיו לכך השלכות כמפורט לעיל. זאת, אלא אם הדין "ניתק" בין חובת תשלום דמי הביטוח לבין הזכאות לקצבה – כפי שנקבע בסעיף 366(ב)(4) לחוק הביטוח הלאומי בעניינם של מתנדבים.

ארבע הערות בטרם סיום

47. בשולי הדברים רואה אני מקום להעיר מספר הערות.

48. הערתי הראשונה נוגעת לסוגי תשרים אחרים בענף המסעדנות פנימה. כפי שצינתי בפתח דבריי, בענף המסעדנות קיימים סוגי תשרים שונים – ובהם אף מקרים בהם השירות נגבה כתשלום חובה. חוות דעתי עסקה במצב ההפוך, היינו: אותו תשר המכונה "וולונטארי", ולדעתי עלינו לחדול מלכנותו כך. התוצאות המעשיות של קביעותיי, אם יקבלו אותן חבריי, יהיו כי מעתה והלאה כל תשר כספי בענף המסעדנות ייחשב כתקבול של המסעדה, וכל הכנסה של המלצר מתשר שכזה היא הכנסת עבודה ממעסיקו.

49. הערתי השנייה נוגעת להשלכתו של האמור לעיל על תחומים אחרים בהם נהוגים תשרים. אכן, קיימים ענפי משק נוספים בהם נהוג לשלם תשרים במידה זו או אחרת. הצעות החוק שהועלו בעבר התייחסו למקצועות כגון מלונאות, ספרות, מופעי בידור ומשלוחים (ראו: הצעת חוק הגנת השכר (תיקון מס' 20) (תשר), התשנ"ז-1996, ה"ח 2564, 80; פרשת מלכה, בעמ' 780). מחברי המאמר טיפוס מציינים כי קיימים כ-30 מקצועות בהם נהוג מתן תשר. הנתונים בדבר ענפי משק אלו אינם עומדים בפנינו,

ואינני מחווה כל דעה לגביהם. ייתכן כי מן הראוי לקבוע כי גם בהם תשרים הם הכנסת המעסיק, ייתכן שלא כך הוא. הצדדים הנוגעים לעניין לא טענו בפנינו. נחצה את הגשרים כשנגיע אליהם.

50. הערתי השלישית נוגעת לעמדה שהובעה על ידי המשיבה ועל ידי איגוד המסעדות, כי שינוי ביחס למוסד התשר בענף המסעדות מחייב שינוי בחקיקה. זו הייתה גם עמדתם של שופטי ההרכב בפסק הדין מושא הדיון הנוסף, וחברי הנשיא פירט עמדה זו בהרחבה בחוות דעתו. הטעמים שפורטו בחוות דעתו של חברי הם טעמים מוסדיים. לגישתו שאלת מעמדם של תשרים אינה מתאימה להסדרה שיפוטית, והיא עניין למחוקק לענות בו. חברי מונה השלכות הנוגעות להסדרת מעמדם של תשרים – כגון האופן שבו ייגבה מס ערך מוסף וינוכו דמי ביטוח בריאות מתשרים; השאלה מי "יספוג" את עלות גביית המיסים מתשרים; מי מן העובדים במלצרות מגיע לסף גביית המס; וכן השלכות נוספות (שלא פורטו) במישור דיני הביטוח הלאומי ויחסי העבודה. על כן, לגישתו, מדובר ב"בעיה רב-קודקודית" (בלשונו של השופט י' זמיר), שראוי שתוסדר על ידי המחוקק.

אינני שותפה לעמדה זו. בית המשפט הוא הפרשן המוסמך של הדין. לפנינו שאלת סיווג מקורות לצורך פקודת מס הכנסה, המשפיעה גם על תשלום קצבאות על ידי המוסד לביטוח לאומי. הוראות החוק אינן מתייחסות לתשרים בענף המסעדות, ועל כן מלאכת הסיווג נותרת מלאכתו של הפרשן. כפי שצינתי בפתח דבריי, אכן מן הראוי היה שהנושא בכללותו יוסדר בחקיקה. על שולחן הכנסת אף הונחו בעבר יוזמות חקיקה שכאלה, שאיננו יודעים היכן הן עומדות כיום (ראו את הסקירה בפסקה 16 לפסק הדין מושא הדיון הנוסף). אולם שתיקת המחוקק איננה פוטר להשקפתי את בית המשפט מחובת פרשנות הדין, גם אם מדובר בנושא בעל השלכות רחבות. לא פעם באה בפני בית משפט זה סוגייה שהשלכותיה ניכרות. כפי שהסברתי בהרחבה, לפסק הדין מושא הדיון הנוסף עצמו השלכות שכאלו – ובראשן השלמה עם היעדר גביית מס מתשרים בענף המסעדות, וחיוב המוסד לביטוח לאומי לשלם למבוטחים קצבאות שלא שולמו כנגדן דמי ביטוח. אכן, ייתכן כי לפסק דיננו השפעה על שאלות משיקות שהעלה חברי הנשיא, כגון אופן גבייתו של מס ערך מוסף, כדאיות גביית המס ממלצרים וכיוצא באלה שאלות. דרכו של עולם כי היא לא נוכל להכריע בדיון נוסף זה בכל השאלות המשיקות לסוגייה מושא דיוננו. מקצתן של שאלות אלו יידונו מטבע הדברים על ידי רשויות המס, וככל שייראה המחוקק לנכון – אולי אף ייתן הוא דעתו לעניין. אולם עצם קיומן של שאלות משיקות איננו פוטר להשקפתי את בית המשפט מחובתו לפרש את החוק נכונה, ואיננו צריך להביא לכך שפרשנות לחוק שמן הראוי



לשנותה, תישאר על כנה עד עולם (או עד התערבות המחוקק, שלא בהכרח יתערב) אך בשם יציבות ההלכה. תשר בענף המסעדות הוא על פי טיבו הכנסה של המסעדה מעסקה, שיש לרושמו כתקבול. ככל הנוגע למלצר, הרי שמדובר בהכנסת עבודה מן המעביד. המס המשולם על ידי המסעדה והמלצר צריך לשקף נאמנה את הכנסותיהם. משבאה בפנינו שאלת הסיווג המתאים לפי המקורות השונים בפקודת מס הכנסה – להשקפתי שומה עלינו, בהרכב מורחב, לסווג הכנסה זו בהתאם למהותה האמיתית, אף אם יש לכך השלכות רחבות ואף אם נדרש לשם כך הרהור אחר הלכות קודמות.

51. בהערת הרביעית מבקשת אני לשוב למחלוקת שעמדה בלב הדיון בפסק הדין מושא הדיון הנוסף, עליה עמדתי לעיל, והיא מהו סיווג הנכון של ההכנסה מתשרים – הכנסה ממשלח יד (לפי סעיף 2(1) לפקודה) או הכנסת עבודה (לפי סעיף 2(2) לפקודה). חברי הנשיא ציין בפסק דינו כי בדיון הנוסף אין עוד מחלוקת בין בעלי הדין בשאלה זו, שכן בעלי הדין מסכימים כי ההלכה שנקבעה – לפיה הסיווג הנכון הוא הכנסת עבודה (לפי סעיף 2(2) לפקודה) – נכונה היא. ואולם, בדיון על פה ציינה באת כוח המוסד לביטוח לאומי כי אם לא תתקבל העמדה שהוצגה בדיון הנוסף (במשותף עם עמדתו של היועץ המשפטי לממשלה) שהסיווג הראוי הוא 2(2) לפקודה כהכנסה מהמעביד, כחלק מרפורמה כוללת במעמד התשר – הרי שהמוסד חוזר לטענתו בעתירה המקורית, שהסיווג הנכון הוא סעיף 2(1) לפקודה. זאת, משום שפסק הדין מושא הדיון הנוסף יצר מצב בו המוסד נדרש לשלם קצבאות שלא שולמו כנגדן דמי ביטוח, מצב איתו המוסד איננו משלים; ובהיעדר שינוי במעמדו של התשר – מבקש המוסד להבטיח כי קצבאות ישקפו נאמנה את דמי הביטוח ששולמו כנגדן.

עמדתי שהוצגה בהרחבה לעיל פותרת, כאמור, קושי זה, ועל כן לא העמקתי חקר במשמעויות האפשריות של סיווג ההכנסה מתשרים כהכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה. לא אכחד כי סיווג שכזה הוא בעייתי ועמדתי על הדברים לעיל (ראו בפסקה 33). ואולם, גם סיווג התשרים כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה שאיננה מן המעביד הוא בעייתי לא פחות – ככל שייקבע בניגוד לעמדתתי כי בעל ההכנסה מתשר הוא המלצר ולא המסעדה (ראו בפסקה 36). אימוץ גישה זו, אשר חברי הנשיא סבור כי אין מנוס ממנה, מותיר על כנו מצב בו המוסד לביטוח לאומי מחויב לשלם למבוטחים קצבאות שלא שולמו כנגדן דמי ביטוח. כפי שצינתי, לדעתי זהו קושי מרכזי בפסק הדין מושא הדיון הנוסף. אם תתקבל עמדתי וייקבע כי התשר הוא תקבול של המסעדה, תיפתר בעיה זו וינתן פתרון כולל לסוגיית התשר. אם לעומת זאת יסברו חבריי כי בעל ההכנסה מתשר הוא המלצר (ולא המסעדה), ייתכן שהמוצא לפתרון בעיית הביטוח הלאומי הוא בכל זאת סיווג של התשר כהכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה.

אכן, ככל שייקבע שתשר הוא הכנסה של המלצר, נראה לכאורה שזהו הסיווג הבעייתי פחות. מאחר שלדעתי קיים פתרון מקיף והרמוני אחר לסוגייה, אותו הצגתי, לא ראיתי לנכון להרחיב בנושא זה.

52. לאחר כתיבת חוות דעתי זו פורסם באתר האינטרנט של כתב העת "עיוני משפט" מאמר נוסף של יורם מרגליות "בשבחה של פרשנות מהותית: בג"ץ כהן כהחמצה של הזדמנות להסדר משפטי כולל" עיוני משפט לה 231-242 (2012), שהוא "הערת פסיקה" על פסק הדין מושא הדיון הנוסף. הדגש במאמר הוא כי המצב המשפטי הנוכחי "מכשיר" העלמת מס בהיקפים נרחבים, ומן הראוי לשנותו. עוד מדגיש המחבר כי לצורך שינוי המצב המשפטי אין צורך בשינוי חקיקה, ודי בפרשנות של דיני המס הקיימים. עיקרי דבריו של המחבר במאמרו עולים בקנה אחד עם דברים שכתבתי לעיל, ולאחר העיון במאמר, לא ראיתי מקום להרחיב מעבר לאמור בחוות דעתי.

107 דבר

53. אם תישמע דעתי, נורה כי תשר המשולם על ידי לקוחות בענף המסעדות הוא תקבול של המסעדה; וכי ככל שהמלצרים מקבלים תגמול עבור התשר, הרי שהוא הכנסת עבודה מאת המעביד.

כפי שצינתי, המוסד לביטוח לאומי הודיע כי הקביעות בפסק הדין יחולו על תביעות שיוגשו מעתה והלאה. הקביעות המפורטות בפסק הדין מחייבות מטבע הדברים היערכות של ענף המסעדות, של המוסד לביטוח לאומי ושל רשויות המס. הן מטילות חבות במס על מסעדות מתשרים, חבות שלפי הפסיקה הקודמת לא הוטלה עליהן, ואין להטיל אותה על הכנסות שהופקו בעבר. אפשר וגם המחוקק יחליט שהגיעה השעה לומר את דברו בעניין. מטעמים אלו כולם, אם תקבל דעתי אציע כי הקביעות שבפסק הדין יכנסו לתוקף רק בשנת המס שלאחר מתן פסק הדין.

אחר הדברים האלה

54. אחר הדברים האלה באו לעיוני חוות דעתם של חבריי, ובהן שלוש חוות הדעת החולקות על דעתי, של השופטים ע' ארבל, ס' ג'ובראן ו-ח' מלצר. מחוות דעת אלו עולה כי חבריי סבורים (שלא כדעת חברי הנשיא) שהסוגייה בה עסקינן 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. לגישה זו שותפים שלושת חבריי, והן צירפו לה דגשים אחדים בכל אחת מחוות הדעת, הכל כמפורט על ידם. לא מצאתי בחוות הדעת של חבריי מענה לשתי בעיות דוחקות שיצר פסק הדין מושא הדיון הנוסף: השאלה האם יש להטיל חובה על המוסד לביטוח לאומי לשלם קצבאות שלא שולמו בעדן דמי ביטוח, ובעיית ה"הכשרה" של העלמת מס בהיקפים נרחבים. שלא כמו חברי השופט ס' ג'ובראן, איני סבורה כי אלו הן סוגיות החורגות מפסק הדין מושא הדיון הנוסף, נהפוך הוא: מדובר בתוצאות ישירות ובלתי-נמנעות של ההלכה שנקבעה בפסק הדין. לליבון השלכות רוחב מעין אלה נועד ההליך החריג של הדיון הנוסף. בחוות דעתי ביקשתי למנוע, בדרך של פרשנות החוק, שתי תוצאות קשות אלו. הפרשנות שהצעתי אינה גורעת כהוא זה מזכויותיהם של המלצרים – תשלום מס או דמי ביטוח לאומי אינם גריעה מזכות. על כן, חולקת אני על חברתי השופטת ע' ארבל. פרשנותי מבקשת להעמיד את המלצרים ומעסיקהם בשורה אחת עם כלל העובדים והמעבידים במשק, על חובותיהם וזכויותיהם גם יחד. כפי שהראיתי, בטווח הארוך עשויים לצמוח מכך יתרונות רבים גם למלצרים עצמם, שמשכורתם תשולם במלואה ממעסיקם האמיתי, ויישמרו גם זכויותיהם הסוציאליות השונות.

55. לבסוף, חולקים חבריי השופטים ע' ארבל וח' מלצר על הנדבך ה"פנימי" של חוות דעתי, דהיינו – על מאפייניו של התשר עליהם עמדת. חברתי השופטת ע' ארבל מציינת כי התשר הוא וולונטארי, ומשולם למלצר בלבד (במנותק מחוויית השירות הכוללת במסעדה). חברי השופט ח' מלצר מצטרף לחברתי, ומציין כי הוא מבקש להימנע מהנחות עובדתיות כאלו ואחרות בנוגע לתשר. כפי שפירטתי בהרחבה, חלק מן המאפיינים של מוסד התשר אליהם התייחסתי נטענו על ידי איגוד המסעדות עצמו, ומחקרם של רבין ומרגליות, כמו גם עמדת היועץ המשפטי לממשלה, תומכים אף הם בעמדה שהצגתי. אולם אפילו חולקים עליי חבריי בהיבט האמפירי (דהיינו, אם התיאור שהצגתי משקף את התנהלותו של התחום בפועל) – דומני שגם אם נלך לשיטתם עדיין נכון לראות בתשר תקבול של המסעדה. אפילו אם ניתן התשר באופן וולונטארי, ואפילו ניתן הוא עבור השירות של המלצר בלבד – הרי שעדיין בעל העסק יכול להתערב בחלוקת התשרים בין המלצרים, ועדיין הוא בעל עניין עסקי משמעותי בתשרים. די בשני היבטים אלו, המצטרפים כאמור לעובדה שבפועל ככל הנראה אכן מתערבים בעלי המסעדות באופן רוחב בחלוקת התשרים, כדי לבסס את העמדה כי התשר איננו "עסקה פרטית" של מלצר ולקוח המתנהלת רק דרך מקרה בחצרו של בעל המסעדה, אלא נמצא הוא בלב פעילותו העסקית של ענף המסעדות.

56. אכן, כפי שציינתי בחוות דעתי: מדובר בסוגייה שראוי להסדירה בחקיקה, וטוב יעשה המחוקק אם ייתן דעתו למאפייניו הייחודיים של התשר ולהיבטי המס, דיני העבודה והביטוח הלאומי הקשורים בו. אולם, נוכח תוצאותיו של דיון נוסף זה, ראוי שרשויות המס והביטוח הלאומי יתנו דעתם להסברה, וגם לאכיפה.

### המשנה לנשיא

#### השופט א' רובינשטיין:

א. עיינתי בחוות דעתם המקיפות של חברי הנשיא, חברתי המשנה לנשיא וחברי האחרים. הנושא שלפנינו הוא בחינת אנדרוגינוס, כמות שהראתה חברתי, המשנה לנשיא, בחיי המעשה, שכן התשר הוא תשלום הניתן לידי המלצר - אך הוא חלק מהותי מתקבול העסק, וההכרעה נדרשת לגבי זיהויו הגנרי. מה טיבם המשפטי של מלצר או מלצרית שברי כי הם עובדי המסעדה, אך התשר להם ניתן על פי רוב "טיפין טיפין" (מלשון טיפ) שלא דרך הקופה הרושמת, אלא במזומן בתום הארוחה? במחלוקת שנפלה בין שני חבריי, החלטתי להצטרף לאמור בחוות דעתה של המשנה לנשיא השופטת נאור ולהציע, כי תשלום התשר יוגדר כתקבול של העסק וכשכר עבודה מן המעביד. חברתי שטחה את הרקע הנדרש ואני מצטרף לנימוקיה העקרוניים, ולכן לא אחזור על דבריה, אך אוסיף הערות אחדות. הנה סדר הדיון: תחילה אציג בתמצית את עמדות חברי וגדר המחלוקת. בהמשך אתייחס בקצרה לנימוק העיקרי שהעלה חברי הנשיא גרוניס שבעטיו יש לדידו לאשרר את ההלכה הקיימת, והיא הצורך בהסדרת הסוגיה באופן רחב על ידי המחוקק מטעמים מוסדיים; ולבסוף אנמק את עמדתי מדוע כי יש לראות בתשר תקבול של העסק, אף כי הדבר אינו נטול בעייתיות, ואוסיף הערות אחדות לחוות דעתה של חברתי.

תמצית הדעות ומדוע יש לדון בסוגיה

ב. ראשית, כאמור, תמצית דעות חבריי. כיצד יש לסווג הכנסה מתשרים הנמסרים מלקוחותיה של מסעדה למלצרים לצורך החיוב במס ובדמי ביטוח לאומי? סעיף 2 לפקודת מס ההכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961, אליו "מתנקז" הדיון, קובע:

"מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:

(1) השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי;

(2) (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" (ההדגשות הוספו – א"ר).

שרשרת הגדרות משפטיות הובילה את הדיון לפרשנות הנקודתית של סעיף זה, כפי שפורט בחוות הדעת של חבריי. כאמור, הדילמה המשפטית שעמדה במרכז פסק הדין נשוא הדיון הנוסף (בג"צ 2105/06 אסתר כהן נ' המוסד לביטוח לאומי (לא פורסם)), היא סיווג התשר, הכנסה שאינה נרשמת בספרי העסק – המסעדה – ומועברת, לכאורה, ישירות למלצר; נקבע בפסק הדין, כי הכנסה מתשרים היא הכנסת עבודה כהגדרתה בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה שהגיעה לעובד (המלצר) שלא מאת המעביד. אפשרות זו היא יצור כלאיים, המכיר מחד גיסא בכך שאין לראות בתשר "משלח יד" (לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה), קרי עבודה עצמאית של העובד (המלצר) במסגרת עבודתו כשכיר במסעדה - קביעה המתבקשת מדיני העבודה ומן השכל הישר באופן מובהק; ומאידך גיסא - וכאן מקור החידוש - ניתן לראות בתשר שכר עבודה שאינו מהמעביד, כביטוי לרכיב הוולונטרי הטמון בו, ולמאפייניו הייחודיים הנוספים. הגדרה זו יצרה הלכה למעשה אפשרות שלישית שאינה מנויה בסעיף אשר צוטט מעלה.

ג. בשורה התחתונה, התוצאה המשפטית של הכרעה זו - בהקשר הדיון הנוכחי - היא, כי התשר ישמש בסיס לחישוב גמלת הביטוח הלאומי של המנוח, אף אם לא שולמו בעבורו דמי ביטוח. השאלה האם הביטוח הלאומי יכול לחזור אל המעביד בתביעת שיפוי הושארה בצריך עיון, שכן במקרה העצוב הספציפי בו עסקינן (בו, כאמור, קיפח המלצר עוזי כהן ע"ה את חייו בפעולת התנדבות לפי סעיף 366(ב)(4) לחוק הביטוח הלאומי) מנותק הקשר שבין תשלום דמי הביטוח לבין הזכאות לגמלה.

ד. חברי הנשיא - בפסק הדין נשוא דיוננו ובחוות דעתו הנוכחית - סבור, כי מדובר במסקנה מתבקשת, חרף הקושי הטבוע הטמון בה; ואליה כאמור נלוית קריאתו (הנכוחה) למחוקק להסדיר את הסוגיה בכללותה. בחוות דעתו הטעים הנשיא, כי ראוי

להותיר את פתרון הסוגיה בידי המחוקק מטעמים מוסדיים. חברי הנשיא עמד על כך, שמדובר בסוגיה מורכבת, אשר אינה מתאימה באופיה להסדרה שיפוטית. לשיטתו, אין מדובר בשאלה משפטית קונקרטית שבה נדרש בית המשפט להכריע על בסיס מומחיותו המשפטית והמקצועית, אלא עסקינן באפשרות ליצור הסדר רחב ומפורט יותר, העשוי להשפיע על היבטים שונים ונרחבים בפעילות העסקית של ענף המסעדות בישראל ואף ענפים אחרים. במצב כזה נהנה המחוקק מעדיפות משמעותית על פני בית המשפט ביכולת להגיע להסדר כולל ומאוזן, שבגדרו יובאו בחשבון מכלול השיקולים העקרוניים והמעשיים הרלבנטיים להסדרת מעמדו של התשר.

ה. חברתי המשנה לנשיא סברה, כי אכן ראוי היה שסוגיית התשרים תוסדר בחקיקה, אולם במצב המשפטי הקיים על כל קשייו ומגבלותיו, יש לעיין מחדש בקביעות בתי המשפט ולשקול סטייה מן ההלכות הקודמות. במוקד חוות דעתה של חברתי עומד, כאמור, סיווג התשר כתקבול של בית העסק ולא כשכר ישיר של המלצר; לשיטתה אם ייקבע כי בעל העסק הוא בעל ההכנסה מן התשר, תתייתר הדילמה הפרשנית האמורה וייפתר הקושי שבסיווג התשר כשכר עבודה של המלצר שאינו מן המעביד. כלומר, משיוגדר התשר כהכנסה ישירה של המסעדה ולא של המלצר כשלעצמו, יבואו בשלום על פתרון הבעיות הפרשניות הנובעות מן ההגדרות שנקבעו על ידי הפסיקה עד כה. את מסקנתה ביססה חברתי על שני נדבכים עיקריים. הראשון – מאפייניו של מוסד התשר, טעמים "פנימיים" התומכים בהגדרת התשר כהכנסה של המסעדה: היעדר וולונטריות אמיתית במתן התשר על ידי הלקוח; תכלית התשר כמשקף שירות כולל הניתן על ידי המסעדה; המנגנון הנוהג בחלוקת התשר, המשקף השפעה משמעותית של בעל העסק על קביעתו, וזאת כעניין שבשליטתו ביסודה ולא כהתקשרות נפרדת בין הלקוח לבין המלצר; ולבסוף, השפעת התשר כמרכיב מהותי בחישוביה העסקיים של המסעדה. נדבך שני, בו אבקש גם אנכי להתמקד להלן, נוגע להשפעות החיצוניות של הגדרת התשר כשכר עבודה שאינו מן המעביד. כחלק מנדבך זה נכללו שיקולים הנוגעים להיבטי מיסוי, ובעיקרם תשלום מס הכנסה על ידי המלצרים, דיני הביטוח הלאומי ודיני העבודה. לגישת חברתי שני נדבכים אלה מובילים למסקנה כי יש לסטות מן ההלכות שנקבעו בעבר ולשנות את סיווג המשפטי של תשלום התשר, כך שיוגדר כשכר עבודה של המלצר מן המסעדה.

בנידון דידן אין הכרח להמתין למחוקק, אך גם בהמשך נחכה לו בכל יום שיחוקק

ו. אין מחלוקת בין חבריי, כי עדיף היה שהמחוקק יידרש לסוגיית התשר בענף המסעדות בפרט ולסוגיה במעגליה הרחבים יותר בכלל; עם זאת איני סבור כדעת חברי

הנשיא, כי במצב זה ידיו של בית המשפט כבולות. אכן, יהיו מקרים שבהם הויכוח הערכי, או מידת הצורך בטיפול בהשלכות רוחב ובתמונה הכוללת (ראו למשל, לגבי אלה דנג"ץ 10007/09 גלוטן נ' בית הדין הארצי לעבודה, אליו עוד אדרש להלן), או עומק הידע הטכנולוגי הדרוש, יורונו שלא להידרש ל"הסדרה שיפוטית" ולהמתין למחוקק. ועוד - אל נכחד, הלא כל פנייתו של היועץ המשפטי לממשלה ועמו המוסד לביטוח לאומי באה כאן כדי "לעשות סדר", ומתוך אמונה - ככל הנראה - שהמחוקק לא יידרש לכך במהרה בימינו; המחוקק פועל לא אחת בכבודות, ועל כן, ומבלי לפגוע, יש מקרים (לא תמיד, כמובן) שבהם ציפיה לו עלולה להיות כמעט בחינת הלכתא למשיחא. כמובן, ועל כך אין חולק, כי מוטב היה אילו ידענו יותר, מה שהיה מועיל להסדרה כוללת לתחום; אולם, העיקרון הבסיסי שעליו מושתתת חוות דעתה של חברתי, כי אין הכנסה בלי מס הכנסה וביטוח לאומי - די בו להפנים את עמדת הרשויות, שהיא כיום חד משמעית, כפי שהציגו אותה בפנינו היועץ המשפטי לממשלה והמוסד לביטוח לאומי. מעבר לכך, הקושי הקיים בדין כעת עלה, בין היתר, מפסיקות שונות של בתי המשפט, לרבות בית משפט זה. דברים אלה שבתגובת המדינה מדברים בעדם:

"ההלכה החדשה שנקבעה... היא הלכה קשה אשר יוצרת קשיים משפטיים ומעשיים משמעותיים הן במישור דיני המס והן במישור דיני הביטוח הלאומי... עמדת היועץ המשפטי לממשלה היא כי לאור העובדה שהבעייתיות שיצרה ההלכה החדשה נוצרה בעקבות פסקי הדין בעניין ספארי הולדינגס, אמיתי וליברמן, כי אז שינוי הלכות אלו וקביעת התשר כהכנסה של בית העסק ולא של המלצר, הינה מהלך פרשני אפשרי וראוי שאינו מחייב תיקון חקיקה" (שס, עמ' 6,14; ההדגשה הוספה - א"ר; אזכור התיקים מצויים אצל חבריי).

ז. גישתו הזזה בפועל של הנשיא מקובלת עליי, והיא ראויה - בכל הכבוד - כשלעצמה. ואכן אומר הפתגם המוכר "החיפזון מן השטן" - אך יש לתת הדעת גם למצב ההפוך של קיפאון, שיתכן כי טמון בו נזק לא פחות; הדעת נותנת, כי במקרה כגון דא, כאשר הערכאות המשפטיות עסקו במלאכת הפרשנות לאורך תקופה - גם אם כדברי חברי הנשיא "באין מנוס" - לא נמשוך אנו ידינו כעת מן המלאכה בנימוק שאין הסוגיה מתאימה להכרעה שיפוטית. מדובר בסופו של יום בסוגיה משפטית מובהקת, אשר על שכמו של בית המשפט, כפרשן המוסמך של החוק, הוטל להכריע בה. דיני העבודה וזכויות העובדים; דיני המס והשויון בנשיאת הנטל; דיני הביטוח הלאומי והזכויות הסוציאליות - כל אלה הם מנשמת אפם של בתי המשפט ובתי הדין לעבודה, ואיני מוצא טעם מוסדי ראוי שבגיננו יש להותיר את הדין מסורבל וסבוך, באופן העלול

ליצור מהמורות עתידיות, ובמיוחד בנושא הביטוח הלאומי; זאת - גם אם במקרה הקונקרטי הנוכחי נמצא הפתרון הפרטני לתמיכה סוציאלית באלמנה ובילדיה, ותחושת הצדק לא נפגמה. משהתכנסנו איפוא בהרכב מורחב לדון בסוגיה התשר, וגם עמדת המדינה הוצגה – ראוי בעיני להכריע בה, מבלי להמעיט בקושי שבדבר.

ח. כאן המקום להזכיר, כי לפני זמן מה ניתן על-ידינו פסק הדין בדנג"ץ גלוטן נ' בית הדין הארצי לעבודה הנזכר מעלה. באותו עניין תמכתי בגישה הממתינה למחוקק, והשוני מחייב הסבר. במה לטעמי נשתנה ענייננו מאותו נושא? בכך ששם היה מדובר בשתי אוכלוסיות מוחלשות; קרי המטפלים והמטופלים הסיעודיים. ההוגנות חייבה לדידי כי עניין שתייהן יובא בחשבון. ביקורת שנמתחה על הכרעתנו (בדעת רוב) בפסק דין זה השוותה אותו לא פחות מאשר לפסק הדין האמריקני הידוע שלא לטובה *Lochner v. New York*, 198 u.s.45 מ-1905 בו בוטל חוק שהגביל את מספר שעות עבודה של אופים, בנימוק של התערבות בחופש החוזים. מכבד אני ביקורת, אך השוואה זו רחוקה בעיניי ואף מקוממת. האם ניתן להשוות לפסק דין (לזכור) שיצא חזיתית נגד חקיקת המגן הסוציאלית בניגוד לרצון המחוקק, את פסק דיננו הקורא למחוקק במפגיע לעשות מלאכתו, בסוגיה שבה ישנם מרכיבים אנושיים בולטים מזה ומזה, ושבת הדין הארצי לעבודה, האמון כמלאכת יומו על חקיקת המגן, הכריע בה כבית משפט זה? בסופו של יום, בעוד בפרשת גלוטן התמונה המורכבת הכוללת מטפלים ומטופלים, כאמור שתי אוכלוסיות מוחלשות, לא היתה לנגד עינינו במלואה – הנה בפרשה דנא, גם אם אינה נטולת בעיות, התמונה בהירה יותר, וניתן היה – כך דומה – להכריע בה; ומכל מקום, מצטרף אני להערות הנוספות של חברתי המשנה לנשיא נאור בפסקאות 54-55. חברנו השופט מלצר בחוות דעתו ראה את המלצרים כאוכלוסיה חלשה יחסית ולכך עוד אשוב; מסכים אני כי אין מדובר באוכלוסיה חזקה על פי רוב, גם כִּאֵב למלצריות לשעבר בהיותן סטודנטיות; אך עדיין חסר המענה לא רק לשאלה של העלמת מס, אלא גם לחיוב המוסד לביטוח לאומי ליתן קצבאות שלא שולמו בעבורן דמי ביטוח, דבר שקשה מאוד להלמו ועלול לעלות במקרים קונקרטיים; וחבריי לא מצאו לו פתרון, וגם לכך אשוב. במישור האנושי אצטרף בכל לב לדבריו המרגשים של השופט מלצר באשר למעשהו האצילי של עוזי כהן ע"ה.

ט. בכל מקרה יש להזכיר, כי אף אילו התקבלה עמדת המשנה לנשיא, בה אני תומך, אין בכך כדי למנוע הסדרה עקרונית של הסוגיה על ידי המחוקק; ואדרבה, וכאמור בכותרת הפרק, נצפה לו בכל יום שיבוא, בדרך המלך הראויה. יתר על כן, המקרה הנוכחי עוסק בשאלת תשר המלצרים בלבד, ובהחלט יתכן כי ישמש זרז למחוקק לומר דברו ביחס לסוגיה בכללותה, שהרי ישנם תשרים נוספים, כגון לספרים



ולספריות, לחדרניות במלונות, לעובדי תחנת הדלק וכדומה, מן הסתם בשכירות משתנה. לא פעם מתפתח דו-שיח בין הרשויות בעקבות פסיקה של בית משפט זה; דו-שיח זה טוב הוא ולגיטימי במשטר דמוקרטי, ואינו מצביע בהכרח על נגיעת מלכות בחברתה.

הזיהוי הגנרי של התשר

י. מכאן לשאלה שבפנינו, הזיהוי הגנרי של התשר. ההכרעה המשפטית בנידון דידן נוגעת קודם כל לשאלה האם התשר המשולם במסעדות הוא תשלום למלצר או שמא מדובר בתשלום למסעדה. כאמור, אם מדובר בתשלום למלצר מתעוררת שאלת הסיווג בפקודת מס הכנסה ונוצר קונפליקט בין הגדרתו המשפטית של המלצר כעובד (קל לשכוח נקודת מוצא זו בדרכנו המתפתלת, אך זו נקודה שאינה שנויה במחלוקת), לבין הגדרת הדמים אותם הוא משלשל לכיסו בסוף יום העבודה כ"שכר עבודה שאינו מן המעביד", כאמור הגדרה שאינה מצויה בפקודת מס הכנסה ויוצרת קשיים בלתי מבוטלים (גם לדעת חברי הנשיא). לעומת זאת אם מדובר בהכנסה של המסעדה, מתייגרת שאלת הסיווג, ובהתאמה "מתייגרות" כל ההגדרות המשפטיות הנלוות לכך (בדיני המס, הביטוח הלאומי והעבודה). או כדברי חברתי המשנה לנשיא, "יסתדרו זו לצד זו ויקבלו קובייה-קובייה את מקומה המתאים" (עמ' 46). ער אני גם לכך שהמישור העובדתי אינו כולו מעור אחד, ויתכנו הבדלי הסדרים בתוך המסעדות, אך אין מנוס מהתייחסות "כללית".

י"א. חברתי המשנה לנשיא התבססה בתשובתה לשאלת הזיהוי הגנרי, על "נדבך פנימי" ו"נדבך חיצוני". לשיטתי, הבחנה קרובה היא בין הטעמים הנובעים מן הפן הנורמטיבי, קרי מדוע ראוי להגדיר את דמי התשר כתקבול של המסעדה ובהתאם כשכר עבודה מן המעביד - לבין הטעמים התיאוריים, קרי מדוע תשר הוא במהותו הכנסה של המסעדה ולא של המלצר. הנדבך החיצוני, הנורמטיבי, עוסק בשאלת "הרצוי", ואילו הנדבך הפנימי, התיאורי, עוסק למעשה בשאלת "המצוי". הבחנה זו חשובה לדעתי בכיוון לעשות את מלאכתנו, הגם שהטיעונים עצמם מצויים בחוות הדעת; יש לפרש תחילה את המצב המשפטי על פי מהותו המעשית, מכאן נבעו בעבר מבחני הפסיקה ומכאן יש לצאת לדרך.

מהות התשר - תקבול של העסק ושכר עבודה של העובד

י"ב. ההלכה השוררת עד הנה מבוססת, בין היתר, על מבחן הוולונטריות, ותפיסת הניתוק בין השירות שמעניקה המסעדה לשירות שניתן על ידי המלצר. כפי שהטעים

השופט (כתארו אז) ריבלין בפרשת ליברמן (ע"א 9229/99 פקיד שומה תל אביב 1 נ' ליברמן פ"ד נט (1) 509):

"כאשר הלקוח מותיר בידי המלצר סכום כסף נוסף על זה שהוא חב לשלם בגין השירות שקיבל, כפי שתומחר על-ידי בעל העסק, הרי שהוא עושה כן בשל שלטעמו היה השירות שהעניק לו המלצר שהאיר אליו פניו ראוי לתמורה מיוחדת. טעמים אלה אינם קשורים בהכרח לטיב המוצר שמספק בעל העסק, אשר-על-כן, אין להכתיר תשר שכזה בתואר תקבול של בעל העסק" (פיסקה 8 בעמ' 515; ההדגשה הוספה - א"ר).

ככל הנראה, והדברים נאמרים בזהירות המחויבת כשעסקינן בנושא עובדתי, המצב הקיים עתה שונה. הדברים עולים בפירוט בחוות דעתה של חברתי, ולא אחזור עליהם. כפי שתיאר זאת המלומד יורם מרגליות במאמרו "בשבחה של פרשנות מהותית", עיוני משפט ל"ה (2012), 231 (הנזכר בחוות דעתה של חברתי), מדובר קודם כל בשאלה תיאורית:

"2 - א"ר] התשר משולם בעבור מרכיב השירות בארוחה. בעל העסק הוא שמספק מרכיב זה, באמצעות עובדי העסק – המלצרים. משום כך התשר שייך לבעל העסק. זהו תקבול של העסק... [1 - א"ר] המרכיב העיקרי שקובע את גובה התשר הוא מחירם של שאר מרכיבי הארוחה. התשר מחושב כאחוז מהמחיר המופיע בחשבון. סועדים משאירים תשר גם במקרים שבהם השירות היה רגיל לחלוטין, ואפילו במקרים שבהם השירות היה גרוע" (עמ' 238).

על פני הדברים נראה, כי תיאור זה משקף את המצב העכשווי. שתי מסקנות תיאוריות עומדות בלב העניין: הראשונה, התמורה בעבור השירות - התשר - בישראל ניתנת מתוך מחויבות "חברתית" וסוג של "תרבות סעודה", וכנגזרת משווי ההזמנה גם כאשר אין הצדקה ל"תמורה מיוחדת" (ראו שם, עמ' 237). השנייה היא, כי התשר ניתן בעבור כלל השירות במסעדה, לרבות - אך לא רק - איכות השירות שניתן על ידי המלצר.

ג. על הקשיים כיום ביישום מבחן הוולונטריות עמדה חברתי המשנה לנשיא בחוות דעתה ואין צורך לחזור על הדברים. לכאורה, אין עוד מקום - במציאות הנוהגת בישראל - להתייחס לתשר שניתן במסעדות אך ורק כאקט שנעשה באופן וולונטרי אמיתי ומלא על ידי הלקוח, איש כמתנת ידו. מדובר בנורמה חברתית מושרשת למדי כנראה (ראו פסקה 22 בחוות דעת חברתי), וגם כאשר סובל לקוח משירות שלרוחו אינו כראוי, יותר אחריו, למעט מקרים קיצוניים, מינימום של תשר בשיעור של 10%

למצער מסך התשלום (וראו האסמכתות המובאות במאמר טיפים מאת יורם מרגליות ושרון רבין מרגליות, משפטים לח(1) 107, הנזכר בחוות דעתם של חבריי, ואשר - אגב - השפיע על נטייתי באשר לענייננו אף בטרם קראתי את חוות דעתה של חברתי (עמ' 117-114 למאמר)). אם ניתן היה, בעת פסקי הדין שבעבר, להתייחס לתשר כעניין אינדיבידואלי אישי בין הלקוח למלצר, הנה כיום - כפי שודאי יעיד הפוקד מסעדות, ולוא גם מעט כמותי - מדובר בנורמה חברתית ממנה מושפע הלקוח, שיחסו לשירות הניתן על ידי המלצר וצוות המסעדה עשוי לשנותה כלפי מעלה ולעתים כלפי מטה, אך דומה שהיא שרירה וקיימת.

י"ד. ועוד, קשה להפריד בצורה מלאכותית בין השירות שניתן על ידי המסעדה לבין השירות שניתן על ידי המלצר. המלצר תלוי במטבח כדי להוציא את המנות בצורה מהירה וכדרישת הלקוח; הוא תלוי גם בהושבה, בתפאורה החיצונית, במוסיקה ובאווירה הכללית במסעדה - בכל אלה ועוד יש כדי להרכיב את "טיב המוצר" שמוכרת המסעדה ללקוח. המלצר הוא חוליה חשובה, אך לא יחידה. לכך יש להוסיף את העובדה שהתשר ברוב המקרים מועבר ככל הנראה לקופה משותפת ואף מחולק בין כלל העובדים הזוטרים, ולא תמיד ביחס שווה (ראו דברי חברתי המשנה לנשיא ביחס למנגנון חלוקת התשר). בעל העסק נהנה מכספי התשר, כדי לשלם את משכורתם של עובדים אלה, ומדובר ב-10% למצער מהכנסותיו של בעל המסעדה מכל הזמנה.

ט"ו. לסיכום, במבט ישר על העסקה הכלכלית שבפנינו, מהותה ומאפייניה - המסקנה המשפטית המתבקשת היא, כי יש לראות את התשר כתקבול של המסעדה; כך - גם אם ישנם חריגים, שבהם המלצר משלשל ישירות לכיסו את התשר ללא "יחסי גומלין" עם המסעדה ושאר אנשי הצוות, ודומה כי אלה אכן חריגים.

על השלכות הרוחב של ההכרעה

ט"ז. הנה הערות אחדות לסוגיות שהעלתה חברתי המשנה לנשיא, העולות מן הנדבך ה"חיצוני" לעמדתה. הראשונה היא הסוגיה של תשלום מס אמת וצדק חלוקתי והשויון בנשיאת הנטל האזרחי; השנייה - דיני הביטוח הלאומי; השלישית היא מצבם העתידי של המלצרים בעקבות שינוי ההלכה. סוגיות אלה נזכרו בחוות דעתה של חברתי, אך אבקש לחדד במקצת לאחר ליבון המחלוקת ביחס לפרשנות המהותית הנכונה של ההגדרות בפקודת מס הכנסה; זאת במיוחד בנסיוננו להתחקות אחר השלכות הרוחב שהזכיר חברי הנשיא.

תשלום מס אמת

י"ז. ביסוד חקיקת המס עומדות מטרות שונות. העיקריות שבהן הן הבטחת הכנסה לאוצר הרשות הציבורית הזקוקה למימון פעולותיה, וחיוב הנישום בתשלום מס אמת לשם כך: "תשלום מס אמת הוא נשמת החוק ותכליתו" (ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1, פ"ד נג(1) 699, 719 (1999), מפי השופט אריאל); על החיוב להיות בהיר, הרמוני ויעיל, כפי שציינה חברתי המשנה לנשיא בהודמנות אחרת:

"מידות היעילות, הוודאות, ההרמוניה החקיקתית והנאמנות ללשון מהוות כידוע 'תכליות כלליות הניצבות ביסודם של דיני המס' (עניין טיוון, בעמ' 610)... ובמקום אחר נאמר כי 'אחת מתכונותיו של 'מס טוב' שהוא 'יעיל, כלומר ניתן לגבייה בקלות ובהוצאה מזערית כך שהשלטון ייהנה ממלוא המס שהאזרח משלם'..." ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי (לא פורסם), פסקה 34).

סבורני, כי הפירוש שהציע היועץ המשפטי לממשלה בענייננו הוא – בהיעדר חקיקה – כזה המקיים תכליות אלה באופן ראוי, בייתרו את הקשיים אשר ליוו את מוסד התשר בישראל לאורך השנים, ובהביאו – ככל הניתן – לתשלום מס אמת.

י"ח. תשלום מס אמת נועד כאמור להבטיח את ההכנסה לאוצר המדינה, אך גם טומן בחובו שויון בין נישומים, והגנה על תחושת הצדק החלוקתי ועל הנשיאה בנטל. כפי שנאמר:

"מס אמת משמר את השויון בין נישומים בנשיאה בנטל המס, ומנגד, סטייה ממנו עלולה להפר את התוצאות החלוקתיות שאותם מבקשת חקיקת המס להגשים... מס הכנסה מהווה מס אמת רק ככל שהוא מחושב על יסוד ההכנסה האמיתית אותה הפיק הנישום במציאות, ולא על בסיס הכנסה דמיונית שאין לה אחיזה הלכה למעשה (ע"א 10800/06 סלמן נ' פקיד שומה טבריה (לא פורסם), 13.7.11) פסקה 19 – השופטת (בדימוס) פרוקצ'יה).

י"ט. חוששני כי גישתו של חברי הנשיא מותירה על כנו מצב קשה מבחינת דיני המס. עצם ההגדרה המשפטית של "הכנסת עבודה שלא ממעביד", מולידה יצור כלאיים שנועד לפתור קושי נקודתי, ולא ברור מה יהיו השלכותיו בעתיד. פירוש זה מותיר את מרבית משכורתו של המלצר הממוצע "פטורה" מתשלום מס ההכנסה, מתשלומי ביטוח לאומי ומתשלומים נוספים אשר שאר אזרחי המדינה חייבים בהם כדרך קבע על מלוא משכורתם. מלצרים אינם שונים מכל אדם אחר החייב במס, לטוב ולמוטב. מלצרות היא ככל מקצוע, גם אם יש בגינה קשיי גביה. מעבר לחבות המלצר, מדובר בתשלומים רבים אשר בהם חייב המעסיק, לרבות תשלום מס ערך מוסף (שהרי אין חולק שמדובר בסכומי כסף משמעותיים, המצמצמים את עלויותיו ומגדילים בהתאם את רווחיו). ענייננו בסכומי עתק שאינם מגיעים לקופת המדינה. נקודת המוצא, ולכך אתייחס בהמשך, צריך שתהא הציבור בכללותו; אי תשלום מס בשווי של למעלה ממיליארד שקל, כנמסר, היא פגיעה בכיסו של כל אחד מאזרחי המדינה כל צרכיהם הבטחוניים והחברתיים.

כ. למקרא עמדת המדינה עולה לכאורה, כי נערכה מזה שנים "חגיגה" אליה הוזמנו המלצרים, בעלי המסעדות וציבור הסועדים – כולם מלבד המדינה. ויטען הטוען, והרי כולם נהנים, וכיס המדינה עמוק דיו לספוג את החסר. סבורני, כי טיעון זה שגוי מיסודו. לאמיתו של דבר נפגעים אזרחי המדינה כולם, אך המלצרים בראש וראשונה, שכן זכויותיהם על פי דיני העבודה נפגעות לא אחת (מרבית משכורתם אינה נכללת בחישוב זכויותיהם הסוציאליות כגון פיצויי פיטורים, הפרשות לפנסיה, תשלום חופשה ומחלה וכדומה, ונזכור כמה התפתלויות נדרשו כדי להגיע לקצבתה העכשווית של משפחת כהן, המשיכה בענייננו). גם אם החשיבה "מן המותן" – למשל של סטודנטים צעירים שאינם חושבים על זכויות סוציאליות – נוטה להעדיף שיקולים קצרי טווח, עדיין מדובר במהות בפגיעה ממשית. אכן, המלצרים אינם אוכלוסיה "חזקה" במובן הכלכלי, אך זכויותיהם לטווח בינוני וארוך נפגעות במצב הקיים.

כ"א. ועוד, המצב הנוכחי הוא בבחינת גזירה ההופכת את ציבור המלצרים בעל כרחם למפרי חוק. מדובר באזרחים שומרי חוק, שלא היו מעלים על דעתם לפגוע בממון הזולת, אך במצב המשפטי הקיים הם כפופים לחובת דיווח בלתי בהירה, וזרה לשיטת המיסוי הישראלית ולהם (גם לדעתו של היועץ המשפטי לממשלה, עמ' 12-13) – ולרוב אינם עומדים בה. ההסדר הקיים נותן תמריץ כלכלי חזק לכל השותפים שלא לקיים את הוראות החוק, ואף מכשיל אותם במידה בלתי מבוטלת (להרחבה ראו טיפוסים, עמ' 123, 128). כאמור מס טוב הוא יעיל, ודאי וברור. במקרה דנא ניתן לומר

בפרפרזה על דברי חכמינו "הלכה ואין מורין כן", כי מדובר בחוקי מס שאין מורין בפועל לפיהם; אין זה מצב בריא.

כ"ב. המדובר בסופו של יום במגזר שלם במשק הישראלי הנהנה מ"הטבת מס" בלתי חוקית ושאינה מוצדקת ביחס לנישומים האחרים במשק; כדברי חברתי, מדובר במציאות ש"אינה אלא הנאה מתמשכת ורחבת-היקף מהעלמת מס". נקודה אחרונה זו גם מתקשרת לאותו אלמנט וולונטרי לכאורה שהזכרתי מעלה. הישראלים משאירים תשר ב"וולונטריות כפויה בלחץ חברתי" בענפים במשק, שאולי צריכים היו לסמוך מעיקרא - כדרך השכל הישר והדין - על תשלום הוגן מצד הלקוחות לבית העסק ומצד בעל העסק לעובדיו. בניו זילנד, ככל הידוע לי, אין ככלל תשר; השירות טוב, המחיר הוגן וכולל הכל, "הכל כלול" כלשון העם כיום.

דיני הביטוח הלאומי

כ"ג. המצב הנוכחי אינו סביר גם בכל הנוגע לדיני הביטוח הלאומי. התוצאה אליה הגענו מתוך שרשרת הפסיקות עד הנה היא, כי הביטוח הלאומי עשוי לשלם בעתיד תגמולים אשר בעבורם לא ישולמו דמי ביטוח. מצב גרעוני זה מוביל מטבעו לפגיעה בכלל המבוטחים. כשגרה נתקלים אנו בבית משפט זה בעתירות הנוגעות לנתמכי הביטוח הלאומי, הנאבקים על תמיכה סוציאלית. העמקת הגירעון מקצרת את היריעה. הקשר שבין דמי הביטוח לקצבאות אסור שיינתק בנקל, לבל תתפורר היריעה; הפרשנות המוצעת על ידי היועץ המשפטי לממשלה תשיב על כנו את העיקרון לפיו יש לפרש את חוק הביטוח הלאומי כך שגמלאות מחליפות שכר ישולמו, ככל הניתן, על פי השכר המבוטח שבעבורו שולמו דמי הביטוח. הביטוח הלאומי כשמו כן הוא - ביטוח קודם כל, קרי, תגמול כנגד דמי ביטוח; אמנם ב"רשת ביטחון" חברתית שפרס המחוקק עסקינן, ולא נשכח זאת, אך ברי, כי כדי לקבל גמלת ביטוח יש לשלם תחילה את דמי הביטוח, כשבעובדים עסקינן. כך בנוי מנגנון ביטוחי, והעובדה שמאחוריו עומד "כיס עמוק" אינה צריכה לשנות באופן עקרוני; גם כאן יש בהחלט מקום לזהירות. מעבר לכך, גם בדומה לדיני המס, כאשר פלוני נהנה מתגמולי ביטוח ללא תשלום, הוא מפזר את דמי הביטוח שלו על כלל המבוטחים ללא ידיעתם וללא הסכמתם. כמובן, יש מקרים בהם פיזור זה מוצדק, אולם כאשר לפלוני יש היכולת הכלכלית, אין הצדקה לסטייה זו; זהו אלמנט נוסף של פגיעה בשוויון וחלוקת הנטל בקרב ציבור העובדים.

מצבם העתידי של המלצרים בעקבות שינוי ההלכה

כ"ד. סוגיה אחרונה שאתייחס אליה בקצרה, היא השינוי בענף המלצרות בעקבות שינוי ההלכה המוצעת. מס אמת, כאמור בחוות דעתה של חברתי, יביא מעצם טיבו, בין השאר, להפחתת שכר הנטו המשתלם למלצרים. לכך משיבה חברתי, כי מדובר בפגיעה לתכלית ראויה, וכי ישנן דרכים אחרות לסייע לקבוצות עובדים חלשות – כדוגמת סטודנטים ועובדים צעירים – כגון סבסוד שכר לימוד, הוזלת התחבורה הציבורית ועוד; יתר על כן, שלטונות המס יכולים לחשוב על דרכי עידוד לעובדים בענפים מסוג זה בשויון למאפייני הכנסה דומים. לטעמי הדבר מתבקש, בגדרי הגינות ומבט הולם בתחום החברתי.

כ"ה. לעומת מענה זה, יש שיעלו כנגד התוצאה המוצעת טיעון רחב היקף החורג מגבולות הנידון דידן: במציאות הישראלית שבה מתחלק הנטל האזרחי באופן בלתי שוויוני זה שנים, יש מקום לקבל אי-שויון זה בתשלום המס על דרך "תיקון" (וראו לדוגמה את המחלוקת סביב גיוס בני הישיבות; בג"צ 6427/02 התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' כנסת ישראל (לא פורסם)). כלומר, מדובר בעשיית צדק בתמונה הגדולה, גם אם בדרך שיש בה עקמימות, שכן אותם כספי מסים לא ישוּבו אל האזרחים העובדים אלא יועברו לאחרים (בעלי השפעה פוליטית גדולה יותר) ויגדילו את אי-השויון בחלוקה בנטל (ראו "בשבחה של פרשנות מהותית", עמ' 236). על כן עדיף להתיר את המצב הקיים על כנו, כך תהא הטענה.

כ"ו. קשה מאוד להלום טיעון זה; קבלתו היא הבעת אי-אמון ברשויות המדינה ובמערכת הדמוקרטית בישראל, וכמוהו כהצדקה לאי-תשלום מס באופן גורף. מהי ההצדקה המשפטית לאפשר העלמת מס רחבת היקף בענף אחד, בעוד שבענפים אחרים נאכפת חבות המס במלואה על בעלי הכנסה דומה? אכן ראוי כי יתכבד המחוקק ויאמר דברו הן בחקיקה ישירה בסוגית התשר, הן בחקיקה אחרת המטיבה עם הציבור אשר נושא בנטל. בדרך זו ייפתר גם אי-השויון כלפי אותם סטודנטים, למשל, אשר התפרנסו בענפים אחרים, ולא זכו לאותה "הטבת מס". אין מקום לפתור עקמימות אחת ביצירת אחרת. וככל שמכוון חברי השופט מלצר לבעלי הון המוצאים דרכי חקיקה להפחית מנטל המס, איני חולק עליו, אך לזאת יש להידרש באומץ בחקיקת המס בכלל.

כ"ז. לבסוף, איננו נדרשים לצפות במדויק את השינויים שיחולו בענף המסעדות בעקבות שינוי ההלכה. כך למשל, יתכן שמוסד התשר בכללותו יצומצם; הדעת נותנת שהקטנת רווחי המסעדות על ידי מיסוי, תחייב תחשיב כלכלי לעניין המחירים אל מול

משכורותיהם של המלצרים. תימצא בודאי נקודת האיזון בשכר הראוי למלצרים כמו בכל מקצוע אחר; אך אין למצוא טעם משיקול חלוקתי או אחר להבחנה בין מלצרים לעובדים אחרים בעלי אותם מאפייני הכנסה (להרחבה ראו טיפוס, עמ' 141-142).

כ"ח. לסיכום, אצטרף לדברים העקרוניים שכתבה חברתי המשנה לנשיא בחוות דעתה, ואילו נשמעה עמדתנו, היה התשר בענף המסעדות נראה כתקבול של המסעדה, ואם משולם הוא למלצר, נראה היה כהכנסת עבודה מאת המעביד. משלא נתקבלה עמדתנו אוסיף קולי למשאלת המשנה לנשיא בפסקה 56, ולקריאתה לרשויות המס והביטוח הלאומי.

## ש ו פ ט

### השופטת א' חיות:

שאלת סיווגו הראוי של התשר הניתן למלצרים בבתי אוכל שבה ועולה, בהקשרים שונים, בבית משפט זה ובבתי משפט אחרים. באחת הפרשות (ע"א 9229/99 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' ליברמן, פ"ד נט(1) 509, 518 (2004) (להלן: עניין ליברמן)) עמדתי אני ועמדו חבריי להרכב שם על אי-הנחת שמעוררת ההלכה המשפטית הנוהגת בתחום זה ולפיה אבן הבוחן המרכזית לצורך הקביעה אם דמי השירות הם תקבול בידי בעל העסק אם לאו, היא הוולונטאריות של התשלום. בהקשר זה ציינתי שם כי:

שותפה אני לדעה כי הבחנה על-פי קריטריונים ממין אלה מעוררת קושי ויוצרת אי-ודאות, אך לא ראיתי צורך להוסיף ולהעמיק חקר בסוגיה זו כיוון שהדבר אינו נדרש להכרעה בעניין שבכאן. מכל מקום, אף אני מצטרפת להערות הביקורת של בית-משפט קמא בהקשר זה ולהמלצתו של חברי בדבר הצורך בשינוי חקיקתי של ההוראות הקיימות ככל שהדבר נוגע לדמי שירות.

מאז חלף עשור כמעט ודבר לא נעשה במישור החקיקה לקידום הסדר מקיף בתחום זה. אך כידוע, מציאות החיים אינה מתנהלת בהכרח בהתאמה לסדר יומו ולסדרי עדיפויותיו של המחוקק וכך קרה שהעתירה דנן שבה והניחה לפתחנו את סוגיית סיווגו של התשר בהיבט של דיני המס ודיני הביטוח הלאומי. בניגוד לחברי הנשיא אני סבורה כי לעת הזו ובהבדל מעניין ליברמן על בית המשפט לבחון ולבדוק לעומק את ההסדר המשפטי הנוהג בנושא זה מתוקף תפקידו כפרשן של החוק הקיים, בניסיון למצוא פתרונות מתאימים לשאלות העולות לגביו. חברי הנשיא א' גרוניס



וחברתי המשנה לנשיא מ' נאור האירו בחוות דעתם את הקשיים העיוניים והמעשיים המתעוררים בהקשר זה ולאחר שבחנתי את האמור בהן אני מצטרפת בהסכמה לחוות דעתה של חברתי המשנה לנשיא מ' נאור ולכל טעמיה. כמוה אף אני סבורה כי יש לראות בתשר על-פי מהותו תקבול של בעל העסק המשתלם על-ידי הלקוחות בעבור השירות הניתן להם על-ידי המלצרים כעובדיו של בעל העסק. עוד אני סבורה כי גם אם סכום התשר משתלם ישירות למלצר ונותר בידיו במלואו, יש לראותו כשכר עבודה שהמעביד הסכים להותיר בידיו במסגרת תנאי העבודה שסוכמו ביניהם. מקל וחומר יש לראות בתשר שכר עבודה המשתלם למלצר על-ידי בעל העסק כמעביד מקום שבו התשר נאסף לקופה משותפת של עובדי המסעדה או מי מהם (מלצרים, טבחים, ברמנים ועוד) ומחולק ביניהם על-פי הוראות בעל העסק בתום המשמרת או בתום יום העבודה. לעומת זאת, אין מקובלת עלי גישתו של חברי הנשיא לפיה התשר הוא "יצור כלאיים" המסווג כ"שכר עבודה" לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], אך כי יש לראותו כשכר המשולם למלצר על-ידי הלקוח (על הבעייתיות הלא מבוטלת הכרוכה ב"סיווג כלאיים" של שכר עבודה ככזה שאינו משתלם על-ידי המעסיק, עמד חברי הנשיא עצמו בפס' 6-7 לחוות דעתו ובפס' 41, 43-44 לפסק הדין מושא העתירה. עוד לעניין זה ראו: יורם מרגליות "בשבחה של פרשנות מהותית: בג"ץ כהן כהחמצה של הזדמנות להסדר משפטי כולל" עיוני משפט לה 242 (2012); יעקב פוטשבוזקי "תשלומי שכר בלא יחסי עבודה ותשלומים לעובד שאינם שכר" מיסים ג-4 א-7 (1989)).

אכן, סיווג התשר כתקבול בידי בעל העסק וכשכר עבודה המשתלם על-ידו למלצר, תואם את מהותו של התשר. הוא ראוי ורצוי גם משיקולים של מדיניות משפטית, עליהם עמדה חברתי בהרחבה בחוות דעתה, כסיווג המקדם עקרונות יסודי ביני המס ובהם תשלום מס אמת על תקבולים וכן כסיווג התורם ליתר בהירות וודאות באשר לזכויותיהם של המלצרים כעובדים, בין היתר, על-פי דיני הביטוח הלאומי וחוקי המגן שבדיני העבודה.

אשר על כן אני מצרפת את דעתי לדעתה של חברתי המשנה לנשיא, מ' נאור.

ש ו פ ט ת

1. בבסיס הדיון הנוסף שלפנינו מונחת השאלה כיצד יש לסווג הכנסה של מלצרים בענף המסעדות מתשר המתקבל ישירות לידיהם על ידי הלקוחות. שאלה זו הונחה על שולחננו בעתירה מושא דיון נוסף זה עקב המחלוקת שנתגלעה בבתי הדין לעבודה, הן האזורי, הן הארצי, סביב הסוגיה של סיווג התשר כמרכיב בהכנסתו של המנוח עוזי כהן ז"ל שעבד כמלצר (להלן: המנוח) – שקיפח את חייו עת ניסה להציל את חייהם של צעירים שנקלעו למצוקה וקראו לעזרה כשרחצו בחוף הים בהרצליה (שלא במסגרת עבודתו). זאת, לצורך חישוב קצבת התלוויים (להלן: הקצבה) שלה זכאית רעייתו, גב' אסתר כהן. אינני נדרש לעמוד על המסכת העובדתית המלאה ועל הקביעות המשפטיות של הערכאות שדנו בעניין, מאחר שאלה פורטו בפסק דינו המקיף של חברי השופט (כתוארו אז) א' גרוניס בעתירה המקורית (ראו: בג"ץ 2105/06 כהן נ' המוסד לביטוח לאומי (26.7.2010) (להלן: עניין כהן או פסק הדין המקורי)). יוזכר, כי ניסיונות המנוח להציל את הצעירים הטובעים, שכתוצאה מהן מצא את מותו, סווגו כפעולת התנדבות, לפי מובנה בסעיף 287(5) לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן: חוק הביטוח הלאומי), סיווג ששימש כבסיס לזכאות המשיבה 1 לקצבה. בפסק הדין מושא דיון נוסף זה, התעוררה השאלה, האם יש לכלול את הכנסתו של המנוח מתשרים כחלק משכר עבודתו כמלצר, אף שלא קיבלו ביטוי בתלוש המשכורת, לצורך חישוב הקצבה, אם לאו.

2. התשובה שניתנה לשאלה זו בפסק הדין של חברי השופט (כתוארו אז) א' גרוניס, שאליו הצטרפתי בהסכמה, הייתה חיובית, ונקבע כי לצורך חישוב הקצבה תיכלל הכנסתו של המנוח מתשרים שקיבל במסגרת עבודתו.

3. השאלה המרכזית שנדרשנו לתת עליה את הדעת הייתה כיצד יש לסווג את ההכנסה מתשרים, אם כהכנסה מעבודה (כעמדתה של אשת המנוח) או כהכנסה ממשלח יד (כעמדת המוסד לביטוח לאומי, כפי שהוצגה בפנינו בדיון בעניין כהן). לבסוף, הוכרע כי ההכנסה מתשרים תסווג כהכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה). שאלת המשנה, האם, בהנחה שמדובר בהכנסה מעבודה, יש לסווגה כהכנסה "מאת המעביד", לא הייתה דרושה הכרעה באותו ההליך. זאת, שכן בנסיבות החריגות של המקרה הנוכחי ממילא, אין משמעות לשאלה על מי היה מוטל נטל תשלום דמי הביטוח הלאומי, ומה ההשלכות של אי התשלום על הקצבה (שכן הקצבה המוענקת בנסיבות של מוות במהלך פעולת התנדבות אינה תלויה

בתשלום דמי הביטוח הלאומי). בפסק הדין הכרענו כי מדובר בהכנסת עבודה, ומשכך יש לראות בסכומי התשר כחלק מהכנסתו של המנוח לצורך חישוב הקצבה. כאמור, משנתעוררה בשולי הדברים השאלה האם יש לראות בהכנסה מתשר כהכנסה מאת המעביד, הבענו דעתנו כי על בסיס הפסיקה הקודמת שיצאה מבית משפט זה, נראה שיש לראות בהכנסה האמורה כהכנסה עצמאית. זאת, אף שציינו כי פרשנות זו יוצרת קשיים לא מבוטלים. יודגש, כי נוכח העובדה שממילא לא נדרשה הכרעה בשאלה האם ההכנסה היא מאת המעביד או שלא מאת המעביד, לא ביקשו הצדדים להשיג על ההלכות הקיימות בעניין זה (עמדת המדינה באותו הליך הייתה כי אין לראות בתשר כהכנסת עבודה כלל, כי אם כהכנסה ממשלח יד, ומשכך, כאמור, כלל לא נשמעו טיעונים לעניין סיווג התשר כהכנסה מאת המעביד).

4. על פסק הדין הגיש המוסד לביטוח לאומי בקשה לדיון נוסף, במסגרתה ביקש לעורר את השאלה האם יש לסווג את התשר כהכנסת עבודה מאת המעביד או כהכנסת עבודה שלא מאת המעביד. כאמור לעיל, אין ההליך הנוכחי מעורר את הצורך להכריע בין שתי החלופות, שכן בין אם כן ובין אם כן ייחשב מלוא סכום התשר כחלק מהקצבה. יחד עם זאת, ביקש המוסד לביטוח לאומי כי נוכח המשמעויות הרחבות שעלולות להיווצר במקרים אחרים בשל קביעה שהתשר הוא בגדר הכנסת עבודת שלא מאת המעביד, נקבע הלכה ברורה וגורפת לעניין זה. מטעם זה, ביום 12.9.2011 קיבלה חברתי השופטת (כתוארה אז) מ' נאור את הבקשה לקיום דיון נוסף בפסק הדין.

5. במסגרת הדיון הנוסף שלפנינו מצביע המוסד לביטוח לאומי על הקושי המתעורר עקב השילוב בין קביעתנו בפסק הדין נשוא דיון נוסף זה, שעל פיה יש לראות בתשר כהכנסת עבודה, להלכה שנקבעה בע"א 476/87 ספארי הולדינגס בע"מ נ' פקיד שומת תל-אביב, פ"ד מד(4) 780 (1990) (להלן: עניין ספארי הולדינגס) בנוגע לאופן סיווג התשר, כתקבול של המסעדה או כהכנסה של המלצר. על פי הלכת ספארי הולדינגס דמי שירות המהווים חלק מן המחיר שהסועד נדרש לשלם, ייתפשו כתקבול של בעל המסעדה, בעוד שתשרים הניתנים שלא על-פי דרישה, ובאורח וולונטארי, ייחשבו כהכנסה בידי המלצר. יוצא אפוא, שתשרים הניתנים באורח וולונטארי יסווגו כהכנסה של העובד המגיעה לידי שירות מהסועד. המוסד לביטוח לאומי מצביע בעתירתו לדיון הנוסף על ההשלכות רחבות ההיקף של הסיווג האמור, החורגות, לטענתו, מעניינם של מלצרים וממי שזכאותם לקצבה צומחת עקב פעולות התנדבות, כפי שהיה במקרה הקונקרטי שהובא לפתחנו. לגישתו, אחת הבעיות שמעורר הסיווג האמור, נוגעת לנפקות אי תשלום דמי ביטוח לאומי (להלן: דמי הביטוח) בעבור החלק מההכנסה המתקבל כתשר ישירות מהלקוח, וזאת כשמותרח אירוע המזכה בגמלה או

בקצבה מאת הביטוח הלאומי. חבריי למותב פירטו את הטיעונים שבבסיס הבקשה לדיון נוסף, את תגובת איגוד המסעדות בישראל (שצורף לבקשתו כמשיב) ואת עמדת היועץ המשפטי לממשלה, מכאן שאין טעם לחזור על הדברים.

6. יצוין רק, כי בתגובתה לעתירה לדיון נוסף, הבהירה המשיבה 1 (היא העותרת בהליך הקודם) כי אין באימוץ כל מודל פרשני מבין אלה המונחים לדיון בהליך זה כל השלכה על עניינה, ועל כן, אין היא מביעה עמדה בדבר הפרשנות הנכונה והיא מותירה שאלה זו לשיקול דעתו של בית המשפט.

7. בין חבריי נתגלעה מחלוקת באשר לפתרון הסוגיה המונחת לפנינו בדיון נוסף זה. חברי הנשיא סבור כי יש לדחות את העתירה לדיון נוסף, וזאת משני טעמים: בבסיס הטעם הראשון העמדה שלפיה הדיון הנוסף אינו עוסק בהלכה שנקבעה בפסק הדין העיקרי, אלא בפסיקה קודמת של בית משפט זה בנוגע למעמד התשר כתקבול של המסעדה. לפי השקפה זו, ההלכה המרכזית שנקבעה בעניין כהן, נוגעת לסיווג התשר כהכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת המס, ועל הלכה זו שוב אין חולק בהליך שלפנינו. משכך אין עילה, להשקפת חברי הנשיא, לדון בשנית בהלכה מוסכמת, ובוודאי שאין מקום לדון בהלכות משנים עברו במסגרת דיון נוסף שההלכה בו מוסכמת. הטעם השני לעמדתו של חברי הנשיא, מתמקד בשיקולים בעלי אופי מוסדי. לגישתו, מן הראוי להותיר את ההכרעה באופי ההסדר המשפטי שיאומץ בנוגע לענף המלצרות (וענפים אחרים שבהם נהוג להותיר תשר) למחוקק, ואין מקום להסדירו בדרך של "חקיקה שיפוטית". בהתאם לעמדה הזו, לנוכח מורכבות הסוגיה והשלכותיה הרחבות, היא אינה מתאימה להסדרה שיפוטית, שכן, היא קשורה בטבורה למספר תחומים ובהסדרתה מתעוררות שאלות רבות הנוגעות, כך למשל, למאפייני הייחודיים של ענף המלצרות בישראל, לאכיפת דיני המס והביטוח הלאומי על ציבור המלצרים ועל מעסיקיהם, ולנוהג החברתי ורקעו התרבותי העומדים בבסיס מוסד התשר.

8. מנגד, סבורה חברתי המשנה לנשיא מ' נאור כי עסקינן בסוגיה פרשנית של סיווג תשרים לפי סוגי ההכנסות שבפקודת המס, ובהיות בית המשפט הפרשן המוסמך של החוק, נדרש הוא להכריע בסוגיה שמתעוררת כאן, על אף שתיקת המחוקק בה. לגישתה, הן העובדה שישנן שאלות משיקות לסוגיה העיקרית העולה מהעניין שלפנינו, הן ההשלכות הרחבות שיש בהכרעה בסוגיה לגופה, אינן מוציאות את הסוגיה מתחום אחריותו של בית המשפט ואינן פוטרות אותו מחובתו לפרש את החוק. לגופו של עניין, חברתי סבורה כי יש לשנות את הקביעה המרכזית שבפסק הדין מושא הדיון הנוסף,

המסווגת את התשר כהכנסת עבודה שאינה מן המעביד, ולקבוע תחת זאת כי התשר הוא תקבול של המסעדה, וסיווגו הנכון, עת מועבר הוא לידי המלצרים, בין אם על ידי הלקוח ישירות ובין אם על ידי המעביד, הוא הכנסת עבודה מאת המעביד. אציין, על קצה המזלג, את הטעמים שהובאו לעמדתה זו.

9. שני נדבכים מצויים בבסיס גישתה של חברתי, נדבך פנימי ונדבך חיצוני, שלטעמה תומכים בתפיסת התשר כתקבול של המסעדה ולא כהכנסה של המלצר. הנדבך הראשון מושתת על המאפיינים של מוסד התשר בענף המסעדות בישראל. בהקשר זה מונה חברתי ארבעה מאפיינים: היעדר הוולונטאריות בהותרת התשר על ידי הלקוח (פסקאות 18-23 לחוות דעתה); מהות התשר כתשלום עבור השירות הכולל שמעניקה המסעדה ללקוחותיה (פסקה 24 לחוות דעתה); קביעת הסכום שמועבר בפועל מהתשר למלצר במנגנון פנימי (פסקאות 25-26 לחוות דעתה); והתחשבות המסעדה בגביית התשרים בחישוביה העסקיים (פסקה 27 לחוות דעתה). אלה לגישתה תומכים כשלעצמם בתפיסת התשר כתקבול של המסעדה ולא כהכנסה של המלצר. עם זאת, חברתי מצביעה עוד על שלושה טעמים חיצוניים שתומכים אף הם בגישתה: הטעם הראשון מושתת על היבטים מדיני המס, ובהקשר זה צוין כי סיווג התשר כתקבול של העסק מקדם בהירות בדיני המס, מונע יצירת חובות דיווח מסורבלות ויש בו כדי לקדם את האכיפה. הטעם השני נוגע לדיני הביטוח הלאומי. לגישתה, הפרשנות המוצעת על ידה תביא למניעת מצב בו הביטוח הלאומי חב בתשלום קצבאות בעבור הכנסה שלא שולמו בעדה דמי ביטוח לאומי. בהקשר זה מציינת חברתי שעל אף המנגנונים שנקבעו בחוק הביטוח הלאומי המאפשרים למוסד לביטוח לאומי להפחית מסכום הקצבה עד כדי שלילתה ככל שלא שולמו דמי ביטוח נאותים (כאשר חובת התשלום מוטלת על העובד – סעיף 366 לחוק הביטוח הלאומי) או לחזור אל המעביד (כאשר חובת התשלום מוטלת על המעביד – סעיף 369 לחוק הביטוח הלאומי), התוצאה של פסק הדין מושא דיון נוסף זה מטילה נטל בלתי מוצדק על המוסד לביטוח לאומי, וחוטאת לעיקרון שבסעיף 98 לחוק הביטוח הלאומי לפיו מחושבת ההכנסה לצורך אומדן הקצבה בהתאם לדמי הביטוח ששולמו. באשר למישור של יחסי עבודה, גורסת חברתי כי סיווג התשר כתקבול של המסעדה שמשולם כשכר למלצר על ידיה, מקדם את הבהירות גם ביחסים שבין המלצר (העובד) למסעדה (המעביד), ואת זכויות המלצרים המוענקות להם בחקיקת המגן.

10. לאחר שקראתי את חוות הדעת של חבריי, החלטתי להצטרף לחברי הנשיא א' גרוניס, ואבקש להוסיף מספר הערות בקצרה.

11. הסוגיה שהונחה לפתחנו איננה סוגיה פשוטה כלל ועיקר. כבר בפסק דינונו מושא דיון נוסף זה, קראנו למחוקק כי יפעל לקביעת הסדר מקיף וכלל מערכתית שבמסגרתו יידרש ליתן את הדעת גם על תחומים אחרים שיושפעו ממנו. הקריאה למעורבות המחוקק, לפחות לדידי, אינה נשענת על התפישה שהקושיה המתעוררת בסוגיה זו אינה ניתנת לפתרון על ידי בית המשפט, אלא על כך שיש בידי המחוקק את הכלים ליצור הסדר מורכב ומקיף שיענה על כלל סוגיות המשנה שעלולות להיות קשורות לענייננו, בעוד שבבית המשפט הסכסוך מגודר לפי טיעוני הצדדים ונוגע לסוגיה הספציפית שבה נדרשת ההכרעה. זאת, כאשר בידי המחוקק, בעת בחינת הסוגיה, סט של כלים רחב יותר, הכולל גם את היכולת להתאים דינים אחרים לסוגיה שבמחלוקת, ובכך ליצור הסדר מאוזן ושלם. יחד עם זאת, אין ביתרון היחסי של המחוקק בסוגיות מעין אלה כדי להצדיק את משיכת ידיו של בית המשפט מלדון בהן, במיוחד כאשר שתיקתו ממשיכה להדהד על אף קריאותיו החוזרות והנשנות של בית משפט זה.

12. כדעת חברי הנשיא, אף אני סבור שהחידוש העיקרי בפסק הדין מושא הדיון הנוסף נוגע לסיווג התשר לפי מקורות המס שבפקודת מס הכנסה, ואילו ההכרעה בשאלה אם התשר – המועבר באופן וולונטרי מידי הלקוח לידי המלצר – הוא תקבול של המעביד או הכנסה של המלצר, ניתנה זה מכבר בעניין ספארי הולדינגס, ולעניין זה לא הועלו לפנינו טענות בזמנו על ידי הצדדים, וממילא הסוגיה לא דרשה ליבון והכרעה לצורך ההכרעה בשאלה הקונקרטית שהעלתה עתירתה של המשיבה 1. השאלה היחידה שנדרשנו להכריע בה נגעה לאופן סיווג התשר כהכנסה ממשלח יד או כהכנסה מעבודה, וכפי שהסביר חברי הנשיא בחוות דעתו בהליך זה, ההלכה בעניין כהן, מושתתת על ההכרעה בין הברירות האמורות, ואילו, כאמור לעיל, ההלכה שלפיה תשרים וולונטאריים הם הכנסה שלא מאת המעביד, נקבעה עוד בעניין ספארי הולדינגס, ולקביעה זו לא הייתה נפקות כלשהי בהליך המקורי. עובדה היא, כי אף המשיבה 1, והיא העותרת שיזמה את ההליך המקורי, כבר אין לה עניין בהליך שלפנינו, ללמדך שהשאלות העולות כאן חורגות מהיקף הנושאים שהכרענו לגביהם שם.

13. כמו כן, לא נדרשנו בפסק הדין מושא הדיון הנוסף לסוגיות רבות שמעלה המוסד לביטוח לאומי בהליך שלפנינו, והן הושארו בצריך עיון, מאותה סיבה – נסיבותיו הקונקרטיות של המקרה לא חייבו זאת. כך למשל, השאלה ביחס לנפקות אי תשלום דמי ביטוח לאומי (להלן: דמי הביטוח) כשמתרחש אירוע המזכה בגמלה או קצבה מאת הביטוח הלאומי בעבור החלק מההכנסה המתקבל כתשר ישירות מהלקוח,

וזאת, הושארה בצריך עיון. זאת, שכן ממילא סעיף 366(ב) (4) לחוק הביטוח הלאומי מוציא מכלל תחולת סעיף 366, העוסק בהפחתת גמלה ושלייתה מחמת פיגור בתשלום דמי הביטוח, במקרים שבהם הזכות לגמלה צומחת לפי פרק י"ג לחוק, דהיינו בעקבות התנדבות, כפי שאירע במקרה דנן. בדומה, הותרה השאלה בדבר נפקות מעורבות בעלי המסעדה במנגנון הפנימי של חלוקת התשרים בצריך עיון, וזאת מאחר שנקבע כי המענה על שאלה זו אינו נדרש שכן לא הייתה מחלוקת כי במקרה הקונקרטי שהיה לפנינו, המנוח קיבל את התשר שהושאר באורח וולונטרי לחלוטין לידיו ישירות מן הסועדים, בנוסף לשכר עבודה בסיסי שקיבל מן המעביד. כך יוצא, כי באשר לכל יתר המקרים, שבהם ישנה מעורבות מסוימת של בעל המסעדה במנגנון חלוקת התשרים בין המלצרים ואף יתר צוות העובדים (ואלה הם המקרים הרווחים, ראו: יורם מרגליות ושרון רבין-מרגליות "טיפים" משפטים לח (2) 107, 134-135 (2008) (להלן: טיפים)), לא ניתנה הכרעה, משלא נדרש הדבר באותה העת.

14. מכל מקום, ההלכה המוסכמת בפסק הדין מושא דיון נוסף זה נוגעת לסיווג התשרים כהכנסה מעבודה, בעוד שיתר האמירות שהובאו בפסק הדין, לרבות סיווג תשר כהכנסה שלא מאת המעביד, היו בבחינת למעלה מן הצורך, שהצדדים לא העלו בקשר אליהן טענות והן לא נדרשו לצורך ההכרעה בשאלה הקונקרטית שהובאה לפתחנו. משכך, ולמען הסדר הנכון של הדברים, יודגש כי התוצאה שלפיה התשר הוא הכנסת עבודה שלא מאת המעביד, אינה אלא תולדה של השתלבות ההלכה שנקבעה בהליך עצמו – מהות התשר כהכנסת עבודה – עם הדין הקיים – עניין ספארי הולדינגס – שביחס לתקפותו לא נטען לפנינו בשעתו, וממילא הדבר לא נדרש. יצוין כי, ההכרעה בעניין כהן נגעה אך ורק למקרים שבהם מדובר בחובת המוסד לביטוח לאומי לשלם קצבה או גמלה הצומחת עקב פעילות התנדבותית, והקביעות הפרטניות ביחס לתשר שהובאו שם נגעו אך למודל שבמסגרתו אין לבעלי המסעדה כל מעורבות בו. ביחס למגוון מנגנוני החלוקה הפנימיים האפשריים לעניין זה, לא ניתנה הכרעה. בהקשר זה, צוין שם כי:

"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 [...]. 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" (פסקה 33 לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) א' גרוניס בעניין כהן – ההדגשות שלי – ט' ג').

15. לגופו של עניין, האמירות שהובאו בפסק דינו של חברי השופט (כתוארו אז) א' גרוניס בנוגע לזהות בעל התשר, המסעדה או המלצר, הובאו בניסיון להכריע בשאלה על בסיס הדין הקיים שלא אותגר באותו מעמד. כך, לאחר שבחן את השאלה, האם ניתן להכיר בהכנסת עבודה שלא מאת המעביד, מצייני חברי הנשיא כי:

"אין מחסום עקרוני, מוחלט, בפני סיווג הכנסה שאינה באה מן המעביד כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה" (פסקה 36 לפסק דינו של חברי הנשיא בעניין כהן).



16. הנה כי כן, האמירה לעניין זה, שכאמור אינה נדרשת לשם ההכרעה בעניינה הקונקרטי של המשיכה 1, אינה בבחינת יצירתה של קטגוריה חדשה בתחום דיני המס, אלא הצבעה על כך שלשונו של סעיף 2(2) יכולה לשאת פרשנות כאמור. משכך, היינו שאין הדבר נדרש אז לצורך ההכרעה בשאלה שעמדה על הפרק, הרי שגם בהליך הנוכחי אין השאלות האלה דורשות הכרעה, והטענות העומדות בבסיס הבקשה לדיון נוסף, נוגעות אך לפרשנות הדין, כפי שנקבע בעניין כהן ואף בחלקו החורג מהעניין הפרטני שם, ואין הן מבקשות להשיג עליו. יוצא כי הצדדים מסכימים אפוא על ההכרעה העקרונית העולה מפסק דין כהן, כי הכנסה מתשרים היא הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, ובבקשתם לדיון הנוסף, חולקים הם על האמרות שנאמרו בבחינת למעלה מן הצורך, ושאינן להן כל השלכה על העניין הפרטני שהועמד לדיון בהליך העיקרי.

17. על רקע האמור, החלטתי להצטרף לעמדת חברי הנשיא לפיה יש לדחות העתירה לדיון נוסף. זאת, מאחר שבמסגרתה מתבקשת למעשה הרחבת ההלכה לכדי הסדר מקיף בסוגיית התשרים, מבלי שהדבר נדרש בנסיבות המקרה הקונקרטי. לגישתי, נוכח מגוון השאלות שיכולות להתעורר במקרים דומים (לרבות משמעויותיו של סיווג התשר בענף המסעדות על סיווגו בענפים אחרים במשק), מן הראוי להמתין למקרה הנכון שבו תידרש הכרעתנו בכל השאלות שהושארו בצריך עיון, ואפשר שיהיה צורך אף לשוב ולבחון את הלכת ספארי הולדינגס. לא מצאתי כי הסוגיה הנוכחית היא ממין המקרים בהם פיתוח ההלכה ממקרה למקרה יוביל לקושי משפטי מיוחד או לפגיעה קשה בזכויות אדם, ומשכך, נדמה כי יש לדבוק בדרך המלך ולדון רק בסוגיות הדרושות הכרעה. כאמור, הכרעה בשאלת מקורו של השכר (בשונה מסיווג) אינה דרושה בהליך הנוכחי.

18. לפני סוף, אומר כי, אם, כדעת בית משפט זה, גם להשקפת היועץ המשפטי לממשלה נדרש הסדר מקיף בסוגיית התשרים, הרי שבידו לפעול, על פי סמכויותיו בחוק, כדי להגשים את קריאתנו למחוקק שיחל בהתוויית הסדר כאמור. בין לבין, ככל שהיועץ המשפטי סבור שהפרשנות הראויה היא זו המוצעת בתגובה שהגיש, הרי שיכול הוא להנחות את הנוגעים לדבר לנהוג על פי מדיניות שיתווה בעניין. זאת שכן, כאמור, פסק הדין בעניין כהן קובע אך כי ההכנסה מתשרים היא הכנסת עבודה, ואין בו כל קביעה באשר לפרשנות הראויה של הלכת ספארי הולדינגס.

19. סוף דבר, נוכח האמור לעיל, כאמור מצטרף אני לחברי הנשיא א' גרוניס.

## ש ו פ ט

### השופטת ע' ארבל:

1. מעמדו המשפטי של התשר הניתן למלצרים במסעדות הוא נושא הדיון הנוסף. חברי הנשיא, א' גרוניס, כמו גם המשנה לנשיא, מ' נאור, כל אחד בחוות דעתו המקיפה, מסכימים כי יש לסווג את הכנסתו של מלצר מדמי תשר כהכנסה מעבודה כמשמעותה בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה). עם זאת חלוקים חברי בשאלה למי שייכת הכנסה זו. חברי הנשיא סבור כי יש להותיר על כנן את פסיקותיו של בית משפט זה שאימצו את מבחן הוולונטריות לצורך סיווג התשר (כך ראו בע"א 476/87 ספארי הולדינגס בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד מד(4) 780 (1990) (להלן: עניין ספארי הולדינגס)). לפי מבחן זה, כאשר תשלום דמי התשר נעשה באופן וולנטרי על ידי הלקוח, תוך הפרדה בין התשלום עבור הארוחה לתשלום עבור השירות, ייחשבו דמי התשר להכנסה של המלצר, ובעל המסעדה לא יהיה חייב ברישוםם כתקבול של המסעדה. לעומת זאת, אם מדובר בדמי שירות שהלקוח נדרש לשלם או כאשר סכום הארוחה והתשר משולמים באמצעי תשלום אחד, יסווג התשר כתקבול של בעל המסעדה ולא של המלצר. לעומתו סבורה חברתי המשנה לנשיא נאור כי בכל מקרה בית העסק הוא הבעלים של הכנסות התשר, ולפיכך חייב הוא ברישומן בספריו ובתשלום מיסים כחוק בגינן.

2. במחלוקת שנפלה בין חברי מצטרפת אני לעמדתו של הנשיא. אמנם, בניגוד אליו אני סבורה כי הסדרת הסוגיה על ידי בית המשפט אינה משום "חקיקה שיפוטית" (וראו גם פסקה 11 לפסק דינו של חברי, השופט ג'ובראן), וכי אין מניעה כי בית המשפט יידרש לסוגיה ויכריע בה. עם זאת, מצטרפת אני לעמדתו כי בנסיבותיה הייחודיות של הסוגיה שבפנינו ראוי הוא להותיר את הלכות בית משפט זה על כנן עד שתוסדר הסוגיה בכללותה על ידי המחוקק. מדובר בסוגיה רחבת היקף ורבת היבטים, שיש לה השלכות הן על ענף המסעדות ככלל ועל המלצרים בפרט, וכן יש בה כדי להשליך על מקבלי תשר נוספים במשק. במקרה כזה ראוי הוא לטעמי כי בית המשפט, אשר באופן טבעי עוסק בסוגיה שבאה לפניו ובה בלבד, יותיר את הסדרת העניין

למחוקק אשר אמור ויכול להסדיר את הסוגיה תוך מבט כולל ומקיף את כל הגורמים במשק אשר יכולים להיות מושפעים מהעניין, ועל כלל ההסדרים המשפטיים המעורבים ומושלכים מהסוגיה שבפנינו. יש לזכור כי המצב הנוכחי והלכת הוולונטריות נוהגים מזה שנים רבות. אכן המצב מעורר קשיי אכיפה וגבייה, וכן יש לו השלכות בעייתיות על דיני הביטוח הלאומי (ראו פסקה 6 לפסק דינו של הנשיא), בין היתר בשל יצור הכלאיים שנוצר בדמות הכנסה מעבודה שאינה מהמעביד. במקרה כזה מתעורר ספק האם נדרשים המלצרים להגיש דוח וחשבון למס הכנסה על הכנסותיהם מתשרים, שכן מדובר בסכומים שלא נוכה בגינם מס במקור משנקבע כי הם אינם שייכים לבעל המסעדה, וכן האם מדובר בדרישה מעשית הניתנת לאכיפה (ראו פסקאות 33-35 לפסק דינה של המשנה לנשיא נאור). עם זאת, ראוי שהמחוקק ידרש לעניין ואם אכן ישתכנע כי יש לתקן מצב זה לו הכלים והיכולת לעשות זאת.

ראוי לציין כי גם הנשיא וגם המשנה לנשיא שניהם הסכימו כי סוגיית התשר על היבטיה השונים ראוי שתוסדר בחקיקה מקיפה בענף המסעדות בפרט ובמעגלים רחבים יותר בכלל.

3. לא יכולה להיות מחלוקת כי תשלום מס אמת חשוב ועומד בליבת העניין, ומכאן הרצון לשנות הלכות שהיו מקובלות עד כה (ראו עניין ספארי הולדינגס; ע"א 487/89 אמייתי נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד מז(5) 384 (1993); ע"א 9229/99 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' ליברמן, פ"ד נט(1) 509 (2004) (להלן: עניין ליברמן)). גישה זו היא הקיימת ביסוד עמדת היועץ המשפטי שאומצה על ידי המשנה לנשיא חברתי השופטת נאור. לא יכול להיות ספק כי המלצר אינו שונה מכל אדם אחר החייב במס. הפתרון המוצע הוא שובה לב ולכאורה מדובר בעשיית צדק, אלא שהפיתרון המוצע הוא חלקי בלבד ומתייחס רק למגזר המסעדות, דהיינו למלצרים ואינו נותן מענה לספרים, ספריות, חדרנים במלונות, עובדי תחנת דלק ועוד רבים אחרים. הוזכר גם כי יתכנו הבדלי הסדרים בנוגע למסעדות ולקבוצות האחרות, ואין בידו של בית המשפט להידרש לכך.

4. המשנה לנשיא השופטת נאור וחברי השופט רובינשטיין שהצטרף לעמדתה הביעו חשש כי מס אמת יביא מעצם טיבו להפחתת שכר הנטו המשתלם לעובדים במסעדה ולפגיעה בהכנסותיה של המסעדה, אך לטעמם מדובר בתכלית ראויה. חברתי אף מציעה דרכים אחרות בהן ניתן לסייע לקבוצות עובדים חלשות דוגמת סטודנטים ועובדים צעירים העוסקים בענף המלצרות בדרך של סבסוד שכר לימוד, הוזלת תחבורה ציבורית ועוד. הקושי האמיתי שהועלה והפתרון שהוצע, משכנעים אותי יותר בעמדה

שהפתרון לבעיית תשלום מס אמת במקרה זה עניינו של המחוקק הוא, ולא משום שהסוגיה אינה משפטית ואין זה עניינו של בית המשפט לעסוק בה, אלא משום היקפה הרחב והשלכותיה לכיוונים שונים שאין בידי בית המשפט בפסק דין שעניינו נקודתי לפתור את הנושא והשלכות הרוחב שלו.

5. לכך אוסיף עוד כי איני בטוחה כי ניתוח מאפייניו של התשר בישראל כפי שערכה חברתי המשנה לנשיא נאור תואם אכן את המציאות לפחות זו המוכרת לי. לטעמי, לרוב תשלום התשר על ידי הלקוח הינו וולנטרי לחלוטין, כאשר שיעוריו המשתנים של התשר מצביעים על כך, ויש בהם כדי להשליך על הוולונטריות בתשלומי. הנוהג החברתי אף הוא תלוי מגזר ומקום ואינו חד משמעי כפי שמציינת זו חברתי. כמו כן, אני סבורה כי עיקרו של תשלום התשר, לפיו הלקוח מותיר בידי המלצר סכום כסף נוסף על התשלום שמשולם לידי בעל העסק, נעשה כי לטעמו של הלקוח היה השירות שהעניק המלצר שהאיר לו פניו ראוי לתמורה מיוחדת מה שלא קשור בהכרח לטיב המוצר שמספק בעל העסק, כפי שהטעים השופט (כתוארו אז) ריבלין בפרשת ליברמן. דהיינו, תשלום התשר ניתן עבור שירותו של המלצר בלבד ולא עבור היבטים אחרים של חווית הסועד במסעדה, שכן הלקוחות מניחים שהתשר מגיע ישירות לידי המלצר. גם טעמים אלו תומכים לדעתי בעמדה לפיה על פי דיני המס יש לסווג את התשר כהכנסה של המלצר עצמו ולא של המסעדה.

מטעמים אלו מצטרפת אני כאמור לעמדתו של הנשיא גרוניס.

## ש ו פ ט ת

### השופט ח' מלצר:

1. לאחר עיון אני סבור כי אין מקום לשנות מפסק הדין שניתן ב-בג"ץ 2105/06 כהן נ' המוסד לביטוח לאומי (26.07.2010) (להלן: עניין כהן), מושא הדיון הנוסף. לפיכך הגעתי למסקנה כי יש לדחות את העתירה שבפנינו לגוף הדברים, ובכך אני מצטרף לדעתם של חברי: הנשיא, השופט א' גרוניס, השופטת ע' ארבל, והשופט ט' ג'ובראן.

עם זאת אינני גורס כי הצגת גישה אחרת, כפי שפורטה בהעמקה ובהרחבה על ידי חברותי: המשנה לנשיא, השופטת מ' נאור, השופטת א' חיות, ועל ידי חברי, השופט א' רובינשטיין – היא בהכרח בבחינת "חקיקה שיפוטית", שיש לדחותה ככזו. אדגיש

עוד כי לעיתים "חקיקה שיפוטית" היא רצויה, כשהיא מבוססת על עילה ומידה (על אף שהיא צופנת בחובה לפרקים גם חסרונות). ראו: אהרון ברק "חקיקה שיפוטית" משפטים י"ג 25 (תשמ"ד); אמל ג' בארין ויצחק כהן "חשיפת זהותם של משתמשים אנונימיים באינטרנט – נקודת מבט מוסדית" מחקרי משפט כ"ח 7 (תשע"ב – 2012); חוות דעתי ב-דנג"ץ 10007/09 גלוטן נ' בית הדין הארצי לעבודה (18.03.2013). מכאן שאי-ההסכמות בין מי שאני חלוק עליהם לביני נמצאות במרחב הלגיטימי ומתמקדות במישור הפרשנות, עליו ארחיב את הדיון בהמשך.

2. האמור בפיסקה 1 שלעיל איננו שולל את האפשרות שהמחוקק הוא שידרש להסדרת מכלול נושא התשרים (להלן גם "טיפים", מלשון – T.I.P - To Insure - Promptitude). אדרבא – ההיפך הוא הנכון, ונראה לי שהדבר רצוי מאד, מה גם שמסתבר שכל חברותי וחברי אף הם מחזיקים בהשקפה דומה. יפים איפוא לפה דבריו של השופט א' א' לוי בעניין כהן, שדרש כדלקמן:

"סוגיית הסיווג של דמי התשר, בפרט בענף המסעדות, 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 העניין... ראוי הוא כי הכנסת תיתן לדבר את דעתה".

במיוחד נכונה גישה זו, עת שהעותר והיועץ המשפטי לממשלה מבקשים להשיג בפועל בהליך שלפנינו שתי תוצאות:

(א) הכנסת שינוי במה שנפסק בעניין כהן, זאת לא בדרך של התמקדות בהלכות פסק הדין האמור, אלא כביקורת על כך שהוא חזר ויישם את הלכת ע"א 476/87 ספארי הולדינגס בע"מ נ' פקיד שומה ת"א, פ"ד מ"ד(4) 780 (1990) (להלן: עניין ספארי הולדינגס), שעליה לא הוגשה עתירה לדיון נוסף ובית משפט זה התמיד עד עתה ללכת בעקבות ההבחנות שהוצעו בה.

(ב) קיבוע ההבנה שקשיי אכיפה, ככאלה, מצדיקים עיון מחדש בהלכה – לגבי פרשנות מיסויית שניתנה.

לשיטתי אין לקבל את שתי הפרופוזיציות הנ"ל כאחד. אסביר את הדברים מיד בסמוך.

3. ב-דנ"א 4002/90 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' עזבון המנוחה אהובה (אדלה) שפייר ד"ל (30.12.1990) עלתה סוגיה משפטית דומה לזו שהציגו בפנינו פה – העותר והיועץ המשפטי לממשלה. הנשיא, מ' שמגר, בהחלטה קצרה, שראוי להביא את עיקריה כלשונה, סיכם את עמדתו בשאלה האמורה כדלקמן:

"הבקשה לדיון נוסף מופנית באופן ישיר לפסק דינו של בית משפט זה בע"א 499/85, אולם, למעשה, מועלות גם טענות עקיפות נגד פסק דינו של בית משפט זה בפרשת פחייק (ע"א 799/77 מנהל מס שבח מקרקעין נ' פחייק, פ"ד לב(3) 156), ופסקי דין נוספים שהלכו בעקבות הלכת פחייק.

המבקש מציין מפורשות שאם תיענה בקשתו לקיום דיון נוסף, יבקש להתייחס לא רק לע"א 499/85 אלא גם לפרשנות הקודמת של עניין תחולת המס במקרי הורשה של מקרקעין, כביטוייה, בין היתר, בע"א 799/77 הנ"ל.

משמע, כוונת הדברים לבדיקתה של כל הפסיקה הנוגעת לסוגייה שבפנינו. יש בגישה זו הגיון פנימי, שהרי אם רק מדובר, מבחינת המבקש, על תיקון טעות הקיימת לדעתו בע"א 499/85, הרי בוודאי שאין מקום לדיון נוסף, כי איננו מעניקים רשות כאמור רק כדי לתקן פסק דין בו נפלה, לדעת המבקש, טעות כלשהי.

אולם, אם אכן מדובר על בדיקה חוזרת רחבת-חזית יותר, מן הנכון שתנקט דרך אחרת.

הנני סבור כי עניין כגון זה המועלה כאן המעוגן בחלקו בפסיקה רבת שנים ואשר בו מתבקשת רכיזה של הגישות והתפיסות הנוהגות עתה בתחום הפיסקאלי המתואר, מן הנכון שיטופל בדרך החקיקה ולא בדרך העיון מחדש בפסיקה. הנדרש כאן איננו פרשנות משפטית בלבד אלא שינוי גישה ובנייה מחדש של ההגדרות ושל ההסדרים בדבר חיובי מס. המחוקק יוכל לבדוק בצורה מקיפה ויעילה יותר לא רק את ההיבטים המשפטיים אלא גם את כל ההשלכות הלב-משפטיות של התיזות המוצגות במקרה דנן."

אני מרשה לעצמי להצטרף לגישה זו.

4. אף התפיסה כי קשיי אכיפה (בהקשר לאי-עמידה בחובות הדיווח ותשלום של המס המתחייב) מצדיקים ככאלה שינוי פרשנות – איננה נראית לי. אבהיר: הפרשנות במיסוי עברה, כידוע, שינוי משמעותי בעשורים האחרונים ומאז פסק הדין ב- ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 (1985) (להלן: הלכת חצור) – הרי שגם בתחום דיני המיסים מקובלת תורת הפרשנות התכליתית. להתפתחות ההלכה בנושא ראו: פסק דיני ב-ע"א 8958/07 פקיד שומה תל אביב-יפו נ' שבטון (18.08.2011), ולעמדת האקדמיה כלפיה – עיינו: אמנון רפאל (בהשתתפות שלומי לזר) מס הכנסה 37-38 (התשע"א – 2009) (להלן: ספר רפאל); דוד גליקסברג "המשפטיזציה של המיסים: על זיקתו של השיח המסי לשיח המשפטי הכללי" ספר ברק 595 (2009) (להלן: גליקסברג בספר ברק); אהרון נמדר מס הכנסה 43-47 (2009) (להלן: נמדר), יוסף מ' אדרעי אירוועי מס 27-31, 49-53 (תשס"ז – 2007).

עתה מבקשים נציגי המדינה להכניס במשוואת הפרשנות המיסויית לא רק את תכלית החקיקה, אלא גם את אפשרויות האכיפה, והם גורסים שאלמנט זה עשוי להיות גורם שובר שוויון בפרשנות – כדי העדפת פרשנות חדשה על פני קודמת שנבחרה. עמדה זו יש לדחות לתפיסתי. אסביר: קשיי אכיפה (וכן אפשרויות להעלמת מס, שמתפתחות כתוצאה מפרשנות מסוימת) אכן עשויים, לדעתי, לשמש כשיקול (אחד מני רבים) בבחירת הפרשנות המועדפת להוראה מיסויית נתונה (עיינו: ע"א 1240/00 פקיד שומה ת"א 1 נ' סיוון (04.01.2005), ואולם אין הם יכולים להוות שיקול מכריע, או כזה שיביא לשינוי פרשנות שניתנה. הטעם לדבר נעוץ בכך שבדיני המס – אכיפה היא נגזרת מיסוד היעילות, בו בזמן שבבסיס הטלת המס – עומדים, מאז אומצה תורת הפרשנות התכליתית – בין השאר: שיקולי צדק (ובעיקר צדק חלוקתי), ובבחירה בין יעילות לבין צדק – עומד, ובדין – הצדק. ראו: גליקסברג בספר ברק 603-610.

זאת ועוד – אחרת. דומה שאין צורך להוסיף ולומר כי בידי רשויות האכיפה עומדת אפשרות לנקוט בצעדים שונים שיגבירו את הדיווח ויקטינו את ההמנעות ממס במגזר הנתון, ואולם כאן יש לקחת בחשבון אף את העלות האדמיניסטרטיבית הכרוכה בכך בכלל וביחס לתיעדופים חלופיים בפרט – על מנת שלא לשחוק במהלך בקרת הדיווח והגביה – את סכום המס שאותו מבקשים לגבות (ספר רפאל 3).

ההערות האחרונות מביאות אותי לדיון בפרשנות הוראת סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: פקודת מס הכנסה, או הפקודה) – בהקשר שלנו – לגופה. על כך ארחיב להלן.

5. כיום הצדדים שבפנינו אינם חולקים עוד במסגרת ההליך כאן כי יש לסווג את הכנסתם של מלצרים מטיפים שהם מקבלים – כהכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (בעבר גישת רשויות המס היתה שהכנסה זו נכללת בסעיף 2(1) לפקודה, כהכנסה ממשלח יד). אין גם יותר מחלוקת כי נוכח סיווג זה יש להתחשב בהכנסות שמקבל מלצר מתשרים – לצורך חישוב בסיס גימלת התלויים, לה זכאים בני משפחתו של המלצר על פי דיני הביטוח הלאומי.

הויכוח שהתעורר בפנינו במרוצת ההליך, נוכח עמדתו העדכנית של היועץ המשפטי לממשלה, נגע למהות התקבולים מדמי התשר ולאופן רישומם. לטענתם של נציגי המדינה יש לראות בתשלומים הניתנים כטיפים כחלק מהתשלום עבור השירות שמספקת המסעדה באמצעות עובדיה ולפיכך הם מהווים הכנסה של בית העסק, אשר אותה (או את חלקה) מותר בית האוכל בידי המלצר כשכר עבודה, או שהוא משלים באמצעותה את שכר המינימום המגיע לעובד.

טענה זו מבקשת לסטות מההלכה שנפסקה בעניין ספארי הולדינגס ובפסיקה שבאה בעקבותיו, שם נקבע כי כאשר תשלום התשר נעשה באופן וולונטרי ובמישרין על ידי הלקוח למלצר (במזומן) – אין מדובר בהכנסה של המסעדה, אלא של המלצר בלבד (אם כי גם בנסיבות אלו נדרשת המסעדה לנהל "יומן שירות", שבו יתועדו תקבולים אלה, שנמסרים למלצרים כאמור; יש לציין כי אף המלצר מחוייב לדווח על הכנסתו זו לנוכח האמור בתקנה 2(ג) לתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988, שאיננה פוטרת נישום מהגשת דו"ח, אם מהכנסת עבודתו לא נוכה מס במקור). במקביל נפסק כי במצב שבו מדובר בדמי שירות שהלקוח נדרש לשלם, או בעת שסכום הארוחה והתשר משולמים ביחד באמצעי תשלום אחד (שיק, או כרטיס אשראי) – הרי שהתקבול נחשב כהכנסה של בעל המסעדה ולא של המלצר.

פסיקה זו ניתנה על רקע הוראת סעיף 2(2) לפקודה, המורה כדלקמן:

"2. מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:

(2) (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... (ההדגשות שלי - ח"מ).

(ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע את שוויו של השימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד כאמור לרשות העובד".

ע"ה אדרש לפרשנות ההוראה הנ"ל.

6. מקור ההכנסה המוסדר בסעיף 2(2) לפקודה מתחלק למספר רכיבים, שכל אחד מהם עומד לכאורה ברשות עצמו:

(א) השתכרות, או רווח מעבודה (ללא התניה מפורשת שהשתכרות, או הרווח, חייבים לבוא דווקא מהמעביד).

(ב) כל טובת הנאה, או קצובה, שניתנו לעובד ממעבידו.

(ג) 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 המוכרים לעובד כהוצאה (גם כאן אין התניה מפורשת שהתשלומים יבואו דווקא מהמעביד).

(ד) שוויו של שימוש ברכב, או ברדיו-טלפון נייד שהעמיד המעביד לרשותו של העובד.

ההפרדה הנ"ל נלמדת, בין היתר, מהפיסוק, שכן נקודה-פסיק מבדילה בסעיף 2(2) לפקודה בין כל אחת מהחלופות. עם זאת, לגבי כל החלופות הנ"ל מוסיף הסעיף הרחבה: "הכל - בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין, או בעקיפין, או שניתנו לאחר לטובתו".

העולה מן המקובץ מלמד כי הטקסט האמור יכול להכיל מספר פרשנויות. מחד גיסא, כמו שאומר פרופ' נמדר בספרו (שם, בעמ' 121) – מחלופה (ב) הנ"ל משתמע כי השכר צריך להשתלם לעובד ממעבידו (הוא הדין, לדעתי, בחלופה (ד)). מאידך גיסא, מהמילים: "השתכרות, או רווח מעבודה" הנזכרות בחלופה (א) הנ"ל וכן מלשון חלופה (ג) ניתן לכאורה ללמוד שאין זה נדרש בהכרח שהתקבול או התשלום יינתנו דווקא על ידי המעביד. שאלה פרשנית נגזרת היא האם ניתן להקיש מחלופה אחת לגבי רעותה, וכיצד יש לקרוא את ההרחבה שבסיפא לסעיף 2(2) לפקודה. על כך אנסה להשיב ולהרחיב מיד בסמוך.

7. ההלכה בעניין ספארי הולדינגס והפסיקה שבאה לאחרי מכן (ע"א 9229/99 פקיד שומה תל אביב 1 נ' ליברמן, פ"ד נט(1) 509 (2004), למשל) – לא קבעה כללים נוקשים בקושיות הנ"ל, אלא הציעה עקרונות בלבד, אשר לאורם יש לעמוד על מהותו האמיתית של התשלום. אבן הבוחן המרכזית שהוצעה לצורך זה היא הוולונטריות של התשלום מצד הסועד. הנה כי כן כאשר הלקוח משלם את דמי השירות כחלק מדרישת התשלום המופנית אליו – יחשבו דמי השירות כתקבול של בעל העסק. לעומת זאת מקום שבו הלקוח מעניק את התשר למלצר מבלי שנדרש לכך (ובשיעור שנראה לו) – אין לראות בכספים אלה משום תקבול של בעל המסעדה. מבחן-משנה נוסף שהוצע במכלול זה מתמקד בצורת התשלום, ומכוחו של הקריטריון האמור – אם התשר נכלל בחשבון שהגישה המסעדה ללקוח, או שולם ביחד עם החיוב בעד הארוחה באמצעי תשלום אחד (שיק, או כרטיס אשראי), קרי שהוא "עבר" בקופת המסעדה – התקבול מיוחס למסעדה.

העקרונות הנ"ל מהווים מעין דרך-אמצע גמישה בין שתי אסכולות אחרות ומנוגדות הקיימות בנושא ואותן אתאר בפסקאות 8-9 שלהלן. עם זאת זה המקום להעיר שתי הערות:

(א) בצד הגישות הנ"ל נשקלו בעבר – בארץ ובעולם – 3 שיטות נוספות לטיפול בסוגיה שעלתה בהליך שלפנינו:

(1) בחינת התשר במשקפי סעיף 2(1) לפקודה – כהכנסה ממשלח יד (עמדה זו יש לה הדים בארצות הברית, שם ניתן דגש – לצורכי דיווח ומיסוי – על כל הכנסה באשר היא, בלי להצביע בהכרח על קשר למקורה. להתייחסות לטיפים בארה"ב עיינו: K.A. Brown, 72 TCM 59. Dec. 51,437(m), TC Memo. ; Treasury Reg. § 1.61-2(a)(1) McQuatters v. Comm'r, 32 T.C.M. (CCH) 1122 ; I.R.C. § 3121(a) ; 1996-310. ((1973)).

- (2) ראיית התשר – כמתנה (עמדה זו מתעלמת לכאורה מהעובדה שהתשר ניתן בדרך כלל כנגד שירות, שהוא בבחינת תמורה).
- (3) הכללת התשר ב- "מקור העוללות" הקבוע כיום בסעיף 2(10) לפקודה.

החלטתי שלא להרחיב פה בניתוח שיטות נוספות אלו, שכן הצדדים עצמם בחרו שלא להתמקד בהן בטיעוניהם בפנינו, ומאחר ונראה לי שאכן אין הן מתאימות לענייננו. ראו בהקשר לשלילת החלופות האמורות: ספר רפאל עמ' 69, 167-168; נמדד עמ' 72, 121-122.

(ב) התפיסה שעמדה אצלנו ביסוד הלכת עניין ספארי הולדניגס התקבלה ונוהגת אף בחלק נכבד ממדינות אירופה, וזאת לאחר פסק הדין של בית הדין האירופאי לזכויות האדם בפרשת *Nerva and Others v. The United Kingdom* (Application no. 42295/98) [2002] I.R.L.R 815, (2003) 36 E.H.R.R.U. (להלן: פרשת Nerva). פרשה זו, שנפסקה לאחר עניין ספארי הולדניגס, ומבלי מודעות להלכה הישראלית – עסקה גם היא בטיפים והציעה, בדעת הרוב שם, הבחנות והנמקות דומות לאלו שנפסקו אצלנו. לניתוח פרשת Nerva ולהשלכותיה באירופה עיינו גם: Yoram Margalioth, *The Social Norm of Tipping, Its Correlation with Inequality, and Differences in Tax Treatment Across Countries*, THEORETICAL INQUIRIES IN LAW 11, 561 (2010) (להלן גם: Margalioth).

לאחר ההערות הנ"ל ובכפוף להן – ראוי להציג עתה את שתי האסכולות האחרות הרלבנטיות לפרשנות סעיף 2(2) לפקודה וללבנן.

8. האסכולה הראשונה, הנוגדת לזו שאומצה אצלנו בעניין ספארי הולדניגס פותחה לראשונה על ידי פרופ' יורם מרגליות ופרופ' שרון רבין מרגליות במאמרם: טיפים משפטיים לח(1) 107 (תשס"ח) (להלן: מרגליות – טיפים). היא קיבלה לאחר מכן נופך נוסף והשוואתי במאמר Margalioth הנ"ל, ובמאמר שביקר את פסק הדין בעניין כהן: יורם מרגליות "בשבחה של פרשנות מהותית: בג"ץ כהן כהחמצה של הזדמנות להסדר משפטי כולל" עיוני משפט לה 231 (2012). חברותי: המשנה לנשיא, השופטת מ' נאור, והשופטת א' חיות, וחברי השופט א' רובינשטיין מציעים למעשה כי נלך בעקבות תיאוריה זו.

על פי האסכולה האמורה יש לייחס את התשר – לתקבולי המסעדה ולראות בו, ככל שהוא נשאר בידי המלצר, כשכר עבודה שניתן, או הומחה לעובד (שיסווג כהכנסה על פי סעיף 2(2) לפקודה). אחד היתרונות המרכזיים שמציעה אסכולה זו נעוצה בעובדה

שהיא נותנת לכאורה פתרון מקיף והרמוני לסוגיה, אגב סידור יפה של מירב הקוביות הרלבנטיות, כדברי חברתי המשנה לנשיא, השופטת מ' נאור בחוות דעתה המאלפת.

יחד עם זאת נראה לי כי שלושה מעקשים עומדים עדיין בדרכה של תיאוריה

:זו

(א) היא יוצרת חיוב מכוחה של קונסטרוקציה משפטית מונחת, או מוסקת, ולא מכוחם של נתונים עובדתיים ריאליים. מכאן שהביקורת שהעלתה המשנה לנשיא כנגד הלכת עניין ספארי הולדינגס, שנטלה, לשיטת חברתי, הנחה והפכה אותה להלכה – איננה פוסחת אף על האסכולה המוצעת, ודומה שכאן הקושי אף חריף יותר.

(ב) היא מבקשת לבטל חלקית את נוהגיו של מוסד חברתי קיים (מוסד הטיפים), שיש לו שורשים היסטוריים והצדקות פסיכולוגיות עמוקות. ראו: מרגליות – טיפים, Daniel Kahneman, Jack Knetsch & Richard Thaler, שם; Margalioth, שם; Fairness as a Constraint on Profit Seeking: Entitlements in the Market, 76 Am. Econ. Rev. 728 (1986). לכן בתנאי הארץ ותושביה - הדין והפסיקה, כך נראה, לא יוכלו למוסד מושרש זה (בשונה מהמקובל במדינות מסוימות אחרות בעולם שמוסד זה לא התקבל בהן מלכתחילה, ראו: Margalioth, שם).

(ג) אין היא מתיישבת בצורה הולמת ומדויקת עם לשון סעיף 2(2) לפקודה, מרכיביו, הפיסוקים שבו ותכליתו. יתר על כן נראה שייחוס התשר לתקבולי המסעדה דוחק הכנסה זו בפועל לגדר סעיף 2(1) לפקודה (מבחינת המסעדה), בעת ש-ההמחאה המקבילה" והבו-זמנית של הסכום האמור לעובד כוללת אותו במסגרת סעיף 2(2) לפקודה. בכך נוצרת לכאורה ניגודיות לעקרון תורת המקור, שהוא עדיין (על אף ביקורות שנשמעו עליו) – משמש בישראל אבן הראשה לחיובי מס הכנסה. לתיאור התורה הנ"ל והגישות השונות לגביה – עיינו: ספר רפאל 63-70; "אדרעי" דוקטרינת המקור – סוף הדרך, על הגדרת המונח הכנסה בדין הישראלי הנוהג", משפטים יז 25 (תשמ"ז-תשמ"ח); ד' גליקסברג "דוקטרינת המקור והמיסוי לאחר הפסקת המקור – פיתרון חלקי לבעייה מדומה", משפטים יח 367 (תשמ"ח-תשמ"ט)

9. קשיים (חלקם דומים) עומדים גם בדרכה של האסכולה השנייה, שקונה לה לאחרונה שביתה באירופה. אסכולה זו, שהיא מנוגדת חזיתית לקודמת, גורסת כי יש לסטות מפסק הדין שעמד בבסיס פרשת Nerva (הדומה כאמור להלכת עניין ספארי הולדינגס שלנו) ולייחס את כל הטיפים למלצרים.

אסכולה זו הוצגה לאחרונה ופותחה על ידי ד"ר עינת אלבין במאמריה: Labour Law in a Service World, Modern Law Review 73, 959 (2010); A Worker-Employer-Customer Triangle: The Case of Tips, Industrial Law Journal 40(2) 181 (2011). תיאוריה זו מתבססת על שינויים שחלו בדורות האחרונים במבנים של חוזי ההעסקה הקלאסיים (נוכח העובדה שבעולם המודרני נוצרים לעיתים "משולשים" של: מועסק-מעסיק-לקוח) ומעקרונות של זכויות יסוד וצדק חברתי. התיאוריה האמורה, שיש בה קסם סוציאלי רב והשלכות רחבות היקף מעבר לדיני מיסוי (דיני עבודה, דיני גמלאות ועוד), מתבססת, בין השאר, על דעת המיעוט בפרשת Nerva ועל פסקי הדין: Yuen v. The Royal Hong Kong Golf Club, UKPC 40 (1997); Annabel's (Berkeley Square) Ltd & Ors v. HM revenue & Costoms (2009) EWCA Civ 361 [2009] (להלן: פרשת Annabel). פרשת Annabel עסקה אף היא בטיפים (לעניין שכר המינימום) וסטתה ממה שנפסק בפרשת Nerva. בבריטניה האסכולה החדשה יושמה, בשנת 2009, בהקשר לטיפים ב: Reg 5 in the National Minimum Wage Regulations 1999 (Amendment) Regulations 2009' SI 2009/1902. עיינו גם: Hugh Collins "Employment Law" 209-213 (2010). בשעתו, באפריל 1995, ועדה ציבורית שהוקמה אצלנו על ידי שרת העבודה והרווחה דאז אורה נמיר, בראשות פרופ' אברהם (רמי) פרידמן, המליצה ללכת בסוגיה בדרך קרובה, שתראה בתשר בדרך כלל כתקבול של המלצר, אך הצעות הועדה לא הגיעו לכדי חקיקה. ראו: מרגליות – טיפים, 131-133.

עם זאת ראוי לציין כי האסכולה הנדונה כאן, ככל שנבקש להחילה בארץ, מתבססת אף היא על קונסטרוקציות משפטיות כלליות (יתכן שאפילו רצויות), החורגות מהנתונים הקונקרטיים. יתר על כן, ככל שאסכולה זו תתקבל אצלנו במסגרת הדין הקיים היא עלולה לדחוק שוב את פעילות קבלת הטיפים אצל המלצרים למסגרת סעיף (1)2 לפקודה ולהביא לפגיעה בזכויותיהם הסוציאליות.

10. לאור כל האמור לעיל – דומה עלי שלעת הזו – ובאין חקיקה חדשה מסדירה אחרת, יש להשאיר בעינה את הלכת עניין ספארי הולדנינגס, כפי שיושמה בעניין כהן, מושא הדיון הנוסף. היתרון הבולט שבעמדה זו (שהנני בוחר לכנותה האסכולה הריאליסטית) נעוץ בכך שהיא מבטאת גישה ריאלית תלויית נסיבות. הנה כי כן אם הטיפים הם דמי שירות שהלקוח נדרש לשלם, או שהם "עברו" בקופת המסעדה, או שבעל המסעדה "מתחלק" בהם עם העובד בדרך כלשהי (לרבות לעניין חישוב שכר המינימום) – יש לראותם כתקבול של המסעדה, ואולם בכל מקרה אחר – הם בבחינת

תקבול של המלצר בלבד, במשמעות סעיף 2(2) רישא לפקודה. בהקשר זה אוסיף כי ההנמקה שניתנה לתוצאה זו על ידי חברתי, השופטת ע' ארבל בפיסקה 5 לחוות דעתה – מקובלת עלי, והנני מצטרף אליה.

11. בסיום רואה אני מחובתי להוסיף עוד שלוש הערות משלימות:

(א) המכלול שבפנינו מלמד כי יש ממש באמירות של נשיא ארה"ב השביעי, אנדרו ג'קסון, שקבע כדלקמן:

"מעולם לא הצליחה חוכמת האדם ליצור שיטת מיסוי שתהיה שוויונית ומושלמת" (התרגום לעברית מובא בספר הציטוט הגדול, בעריכת פרופ' אדיר כהן, בעמ' 326).

(ב) ניסיונה של המדינה לשנות את ההלכה דווקא ביחס לציבור "חלש" יחסית (אוכלוסיית המלצרים, המורכבת ברובה מסטודנטים), בניגוד למגמה המסתמנת לאחרונה באירופה בנושא זה – ושלא בהקשר של רפורמה חקיקתית כללית לגבי דיווח ומיסוי לשם גביית מס אמת – איננו נקי מתהיות. משנה תוקף יש לדבר בשים לב להתנהלות הרשויות אל מול ישויות עסקיות ומגזרים "חזקים" הרבה יותר, הנהנים מהטבות מס, מהקלות ומגישה סלחנית, שלפרקים אינן מובנות מאליהן וברורות.

זה המקום לציין כי יתכן אמנם שכל אחת משתי האסכולות האלטרנטיביות שתוארו לעיל עדיפות, היה והן תתנה פתרון כולל (המצריך חקיקה) למשולש היחסים בו עסקינן, ואולם לעת הזו ובמצב החקיקה הקיים הלכת עניין ספארי הולדינגס, כפי שיושמה בעניין כהן, היא, לשיטתי, בבחינת הרע במיעוטו. הערה זו מתעצמת בהתחשב ברקעה של הפרשה שבפנינו ובעמדת הרשויות לגביה, אשר לולא פסק הדין בעניין כהן וללא ההצהרה שניתנה על ידי נציגי המדינה במהלך הדיונים שנערכו בתיק, בהמשך להחלטת חברתי המשנה לנשיא, השופטת מ' נאור – עלולים היו להביא לתוצאה בלתי צודקת במכלול. האמור כאן מביא אותי להתייחסות אחרונה, שהיא מתחייבת בנעילת שער.

(ג) יש להעלות על נס את קפיצתו הנחשונית של עוזי כהן ז"ל (בעלה של המשיבה), שחש להושיע צעירים שטבעו בשפת הים בהרצליה. חלק מהטובעים ניצל הודות לפעילותו האצילית של עוזי כהן ז"ל, ואולם הוא עצמו מצא, לדאבון הלב, את מותו באותו מעמד. במעשהו הנשגב האמור מילא המנוח אחר המצווה של: "לא תעמוד

על דם רעך" (ראו: ויקרא י"ט, ט"ז, בבלי; סנהדרין ע"ג; עיינו גם: ניל הנדל "חוק לא תעמוד על דם רעך, התשנ"ח-1998" מחקרי משפט ט"ז 229 (תשס"א-2001)). זכות זו של עוזי כהן ז"ל ראוי שתעמוד לו ולטובת משפחתו לקץ הימים, ומי יתן ויהיה פסק דין זה, על השלכותיו, ציון נוסף לזכרו של מי שבחר לגשר בין המעלה המוסרית הגבוהה ביותר לבין הדין, אשר החברה חבה לו ולכשכמותו יחס מקביל.

## ש ו פ ט

הוחלט בדעת רוב של הנשיא א' גרוניס והשופטים ע' ארבל, ס' גובראן ו-ח' מלצר, ובניגוד לדעתה של המשנה לנשיא מ' נאור והשופטים א' רובינשטיין ו-א' חיות, לדחות את הדיון הנוסף ולחייב בהוצאות כמוצע על ידי הנשיא.

ניתן היום, ד' באייר התשע"ג (14.4.2013).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיא

ה נ ש י א

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט