

א

בבית המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

[12.11.90]

ב

לפני הנשיא מ' שמגר והשופטים א' גולדברג, י' מלץ

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], נ"ח 120, סעיף 145ב(א)(1) – הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), תשל"ג-1973, ק"ח 626, סעיפים 1 (המונחים "פעולה", "תעוד פנים", "תקבול"), 17(א), תוספת י"א סעיפים 3(8), 3(8)(א), 3(8)(ב) – הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2) (תיקון), תש"ן-1989, ק"ח 139.

ג

המערערת היא בעלת רשת מסעדות. כביקורת שנערכה מטעם המשיב במסעדה של המערערת התגלה, כי המערערת אינה רושמת בספריה את התשר שמשלמים לקוחותיה עבור המלצרים המועסקים עליה. החשבון המוגש ללקוחות כולל את סכום הארוחה ומוסבת בו תשומת לבו של הלקוח כי "תשר (טיפ) עבור שירות מומלץ כ-10%". בית המשפט המחוזי דחה את ערעורה של המערערת על פסילת הספרים בקובעו, כי חובת הרישום של התשר בפנקסיה צומחת מן העובדה שהכסף עובר את קופתה של המערערת. כמו כן קבע בית המשפט, כי המערערת לא מילאה את הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), תשל"ג-1973, מכאן הערעור לבית המשפט העליון, שנסב על השאלה אם יש לראות כתשלומים המתקבלים עליה בעל מסעדה עבור המלצר תקבולים שנחבלו במהלך עסקו, שמוטלת עליו חובה לרושםם.

ד

ה

בית המשפט העליון פסק:

- א. (1) מקובלת ההבחנה בין דמי שירות המהווים חלק מן המחיר שהסועד נדרש לשלם, שאז הסכום הכולל מהווה הכנסה בידי בעל המסעדה, לבין דמי שירות הניתנים מתוך רצונו הטוב של הסועד, שלא עליפי דרישה, שאז נהוג לראותם כהכנסה בידי המלצר (783 ו-1).
- (2) בהגדרת "תקבול" בסעיף 1 להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2) אין דרישה, כי יהא בתשלום כדי להשפיע על התוצאה העסקית של עסקו של הנישום (785 ד-ה).
- (3) סכומי התשר, אשר משתלמים כאמצעות תשלום אחד יחד עם הארוחה, מתקבלים עליה 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, וכוללים בו שני תשלומים, כי אז מקבל בעל המסעדה את שניהם, והמלצר נושה בו בסכום התשר (785 ו-1).

הנשיא ח' שמגר

- (4) הדרישה כי הסכום יתקבל במהלך העסק מתקיימת, שכן מדובר בתשלום אשר חוזר על עצמו ומהווה, למעשה, חלק משיטת ההפעלה של המסעדה (785 ז).
- (5) בנסיבות המקרה דנו, לא הייתה מוטלת על המערערת חובה לרשום את התשר, שכן הוא ניתן למלצר במישרין ולא הגיע כלל לקופת המערערת. עם זאת, יש לאשר את פסילת הספרים, היות שעל-פי שיטת הרישום, שמנהלת המערערת, לא נרשמים תקבולים שחובה לרשומם (786 א-ב).

פסקי-דין של בית המשפט העליון שאוזכרו:

- [1] ע"א 699 / 83 סבן נ' פקיד השומה מס הכנסה, רחובות, פ"ד מ (2) 197.
- [2] ע"א 251 / 86 י' גורביץ בע"מ נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד מב (3) 221.
- [3] ע"א 25 / 81 קפה "נאוה" שותפות רשומה נ' פקיד השומה ירושלים, פ"ד לו (3) 818.

פסקי-דין של בתי המשפט המחוזיים שאוזכרו:

- [4] עמ"ה (ת"א) 300 / 86 פונדק ארוחות בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פד"א יד 93.
- [5] עמ"ה (ת"א) 45 / 88 מסעדת נרגילה נ' פ"ש ת"א 4, מיסים ג (6) (1989) ה - 186.
- [6] עמ"ה (ת"א) 283 / 85 גדעוני נ' פקיד השומה תל-אביב 3, פד"א טז 198.
- [7] עמ"ה (חי') 24 / 81 אילן נ' פקיד השומה חיפה, פד"א יב 446.
- [8] עמ"ה (ת"א) 61 / 82 - לא פורסם.
- [9] עמ"ה (ת"א) 205 / 83 וינברג נ' פקיד השומה נתניה, פד"א טו 91.

הערות:

לפסילת ספרים עקב אי-רישום תקבול ראה: ע"א 737 / 85 טופר אגוז בע"מ נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד מג (4) 133.

ערעור על פסקי-דין של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (השופט א' הגין) מיום 29.3.87 בעמ"ה 98 / 86. הערעור נדחה.

ג' עמיר - בשם המערערת:

א' קורן, עוזר ראשי לפרקליט המדינה - בשם המשיב.

פסק-דין

הנשיא ח' שמגר: 1. ערעור על פסקי-דין של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו, אשר אישר את פסילת ספרי החשבונות של המערערת לשנת המס 1985 בגין אי-רישום תקבול, על-פי הסמכות הקבועה בסעיף 145ב(א)(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן - הפקודה).

הנשיא מ' שמגר

2. אלה עיקרי העובדות הצריכות לעניין:

- א המערערת היא בעלת רשת מסעדות בשם "ספארי". ביום 7.12.85 נערכה מטעם המשיב ביקורת במקום העסק של המערערת בהרצליה. אחד מחברי צוות הביקורת סעד במקום, שילם עבור הארוחה סכום של 12,200 שקל ישן והוסיף כדמי שירות סכום של 1,200 שקל ישן. הסכום של 12,200 שקל ישן נרשם, ואילו הסכום ששולם עבור השירות לא נרשם בקופת המערערת.
- ב המשיב פסל את ספריה של המערערת בגין אי-רישום תקבול בסך 1,200 שקל ישן. במהלך הדיון שהתקיים לפני הערכאה הראשונה נתבררה שיטת רישום התקבולים שהמערערת מקיימת בעסקה. נביא את הדברים בלשונה של הערכאה הראשונה:
- ג "הלקוח מזמין את המנות שהוא בוחר בהן ומוסר את ההזמנה למלצר, אשר, עם קבלת ההזמנה, ניגש לקופה הרושמת ומדפיס על גבי טופס, שאכנהו להלן 'חשבון הארוחה' את ההזמנה, על פי סימול המציין את המנה ומחירה... בסוף הארוחה המלצר מגיש ללקוח את חשבון הארוחה המורפס כאמור וכן כרטיס קטן מודפס, בו מוסבת תשומת ליבו של הלקוח, כי 'תשר (טיפ) עבור שירות מומלץ כ-10%', ובהמשכו של אותו כרטיס 3 שורות בצורה זו:
- ד 'חשבון Total
- שירות 10%
- סה"כ Grand Total
- ה ליד המילה 'חשבון' נקב הסכום שבחשבון הארוחה, בשורה השניה סכום השווה ל-10% ובשורה המתחילה ב'סה"כ' הסכום הכולל של חשבון הארוחה ותוספת השירות 10%. המלצר מקבל מאת הלקוח את הסכום הכולל, מחזיק את הכספים שהוא גובה, כאמור, עד סוף המשמרת שלו, ובסופה הוא מוסר את כל טפסי חשבונות הארוחה, ואת הכספים שקיבל לפי אותם חשבונות, כנקוב בהם, למערערת, ואילו את הכספים שגבה על פי הכרטיסים בעד השירות הוא משאיר לעצמו".
- ו עמדת המערערת היא, כי הסכום המהווה 10% הוא תשר, השייך למלצר, ואיננו תקבול של המערערת, שכן התקבול שלה הוא אך ורק הסכום הרשום בחשבון הארוחה. כל הסכום העודף, אם אכן ניתן, הוא תקבול של המלצר.
- ז בית המשפט קמא דחה את ערעורה של המערערת וקבע, כי אף שהסכום עבור השירות הוא של המלצר, חובת הרישום של סכום זה על-ידי המערערת בפנקסיה צומחת מן העובדה, ש"בתוך התהליך הכסף עובר את קופתה של המערערת".
- ח הערכאה הראשונה סברה גם, כי בפראקטיקה, הנהוגה על-ידי המערערת, יש משום אי-מילוי הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), תשל"ג-1972 (להלן - הוראות),

הנשיא מ' שמגר

א שכן על-פי ההוראות צריכה להיות התאמה בין הסכומים המופיעים בסרט הקופה, מחד גיסא, לבין רשימת השיקים שנתקבלו, מאידך גיסא. על-פי שיטת הרישום של המערערת אין התאמה כזו, שכן מקום שהתשלום עבור ארוחה (כולל השירות) נעשה בשיק או בכרטיס אשראי, נרשם בקופה רק הסכום המהווה את חשבון הארוחה, ללא מרכיב השירות. על-פי סברת בית המשפט –

ב "הדבר נהפך לניהול חשבונות בתוך מערכת חשבונות אחרת. זו חדלה להיות מערכת תקינה, ועל כל פנים, לא מתקיימות בה הוראות ניהול פנקסים, אך לא זו בלבד שהרישום בקופה איננו תואם את ההוראות, אלא מסכל את מטרתן".

ג עוד הביע בית המשפט את דעתו, כי ייתכנו מקרים, בהם תשלומים של הלקוח, שהם בכחינת תשר למלצר, אינם חייבים ברישום. במה דברים אמורים? כאשר סכום התשר נפרד לחלוטין ממחיר הארוחה, כגון אם התשר משתלם במזומן לידו של המלצר בנפרד או בקופה נפרדת או מושאר על השולחן בצלחת כמקובל, וזאת ללא יוצא מן הכלל, כין אם הלקוח משלם עבור הארוחה בשיק, בכרטיס אשראי או במזומן.

ד על עמדתה זו חזרה הערכאה הראשונה גם בעניין שנדון בעמ"ה (ת"א) 86 / 300 [4].

ה על כך הערעור שלפנינו.

ו 3. (א) נקודת המוצא לבחינתה של השאלה שלפנינו ממוקמת בהגדרתו של המונח "תקבול" שבהוראות, שכן חובת הרישום איננה מתייחסת אלא למה שכלול במונח זה. סעיף 1 להוראות מגדיר את המונח "תקבול" בדרך הבאה:

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

ח על-פי ההגדרה הנ"ל חובת הרישום מתייחסת איפוא לאותם סכומים המתקבלים על-ידי הנישום במהלך עסקו.

ט (ב) מקובלת ההבחנה בין דמי שירות המהווים חלק מן המחיר שהסועד נדרש לשלם, שאז הסכום הכולל מהווה הכנסה בידי בעל המסעדה, לבין דמי שירות הניתנים מתוך רצונו הטוב של הסועד, שלא על-פי דרישה, שאז נהוג לראותם כהכנסה בידי המלצר. אך מובן הוא, שהנהגת שיטה פלוגית דווקא ולא שיטה אלמונית היא עניינו של בעל העסק, אשר קובע את נהלי התשלום שיתקיימו בעסקו. ייתכנו גם ואריאציות שונות על שני אבות הטיפוס אשר אותם ציינו (ראה: עו"ד ש' בורגשטיין, "דמי שירות למלצר כ'תקבול' בידי בעל המסעדה" מיט"ס ד (2) (1990) א-58).

י (ג) לגבי הסוג הראשון של המקרים, דומה כי אין מחלוקת, שדמי השירות מהווים "תקבול" אשר על בעל המסעדה לרושמו בפנקסיו.

כך נקבע בעמ"ה (ת"א) 45/88 [6], בעמ' 187:

א "הסכום המלא שהלקוח משלם, על פי מה שהוא נדרש לשלם עבור הארוחה שסופקה לו, אף שיש בו מרכיב הקרוי 'דמי שירות', הינו תשלום הניתן בתמורה למה שקיבל מבעל העסק – היינו, מזון והשירות הכרוך בהגשתו. השירות האמור, יכול שיסופק ללקוח על ידי בעל העסק או על ידי מי מעובדיו, ומן הדין לראות על כן בסכום המלא של התשלום 'תקבול' בידי בעל העסק. סבורני שאף במקרה בו נעשה הסדר בין בעל העסק לבין עובד מעובדיו כי הסכום הקרוי 'דמי שירות' בחשבון שהוגש ללקוח ישאר כולו או בחלקו בידי העובד, או כי יוחזר לו לאחר מכן על ידי המעביד – אין בכך כדי לשנות את אופי התמורה הכספית שהלקוח מתחייב בה כלפי בעל העסק, באשר איתו ולא עם העובד מתקשר הלקוח שבא לסעוד".

ב דברים אלה מקובלים עלי. במקרה זה משמש המלצר אך ורועו הארוכה של בעל המסעדה לעניין גביית מחירה הכולל של הארוחה, לרבות מרכיב השירות שבה.

ג (ד) אשר לסוג השני של המקרים, היינו אלו בהם מהווים דמי השירות תשלום תשר למלצר, אשר נעשה על בסיס וולונטארי, לפי רצונו הטוב של הסועד ומידת שביעות רצונו, נהוג לומר, כי אין המדובר בהכנסה של בעל המסעדה, כי אם בהכנסה של המלצר.

ד העניין שלפנינו משתייך לקבוצה זו. 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".

ה על-פי הגיונה של הערכאה הראשונה, כפי שהוסבר לעיל, משתנה חובת הרישום על-פי אמצעי התשלום שבו בחר הסועד לשלם עבור הארוחה. במה דברים אמורים: מקום שהתשר ניתן במזומן (בין אם התשלום עבור הארוחה נעשה במזומן ובין אם נעשה בשיק או בכרטיס אשראי) – אין חובה על בעל המסעדה לרושמו; ואילו מקום שהתשר ניתן במסגרת שיק או בכרטיס אשראי, בהם שילם הסועד עבור הארוחה, הרי קמה החובה לרושמו, מן הטעם שהמדובר בסכום אשר נספח לסכום אחר המהווה תקבול.

ו 4. (א) השאלה שלפנינו היא איפוא, אם יש לראות בתשלומים המתקבלים על-ידי בעל מסעדה עבור המלצר – צד ג' – תקבולים שנתקבלו במהלך עסקו, שמוטלת עליו חובה לרושמו.

ז (ב) בתי המשפט המחוזיים נתנו דעתם, בהקשרים אחרים, לשאלה, אם יש לראות בתשלומים, שקיבל הנישום עבור צד ג', תקבולים שנתקבלו במהלך עסקו. אין בפסקי הדין מענה אחיד ועקבי. כך, למשל, בעמ"ה (ת"א) 283/85 [6] נפסק, כי בשיקים שקיבל מתווך דירות עבור המוכרים אין לראות תקבול; בעמ"ה (ת"א) 24/81 [7] נקבע, כי תשלומים שקיבל המערער עבור חברה אחרת, בגין מכירת ציוד עבודה, אינם מהווים תקבול בידו, שכן תפקידו היה לבצע את המכירה עבור אותה חברה, והכספים שקיבל הוחזקו בידו על-מנת להעבירם לידיה; בעמ"ה (ת"א)

הנשיא מ' שמגר

82/61 [8] נקבע, כי "סכומים המתקבלים במסגרת ניהול העסק עבור סחורה של אחרים הנמכרת על ידו, אף מבלי שיהיה לו בכך רווח עסקי כלשהו" – חייבים ברישום; וכן ראה עמ"ה (ת"א) 205/83 [9] בו נקבע בעמ' 93, גם כן, כי חובת הרישום חוזקת "תשלומים המתקבלים במסגרת עיסוקו של נישום אף אם אלה מתקבלים בתמורה לסחורה שאינה בבעלותו של אותו נישום..."

א

(ג) ראינו, כי הגדרת "תקבול" בהוראות מתייחסת לסכומים המתקבלים על-ידי הנישום במהלך עסקו. סעיף 17(א) להוראות מורה, כי "תעוד פנים על תקבול... ייערך סמוך לביצוע הפעולה...". "תעוד פנים" מוגדר בסעיף 1 כ"רישום בגין פעולה, שנעשה על-ידי הנישום או מטעמו"; ואילו "פעולה" מוגדרת בסעיף 1 להוראות כאופן רחב ביותר כ"כל פעולה המשפיעה על הרכוש, על ההון, על ההתחייבויות או על התוצאה העסקית של עסקו של הנישום, לרבות תקבול, מכירה או מתן שירות, משלוח טובין והובלת טובין" (ההדגשות שלי – מ' ש').

ב

חובת הרישום הקבועה בהוראות רחבה מאוד. כך נקבע, למשל, כי סכומים שונים, שסווגו על-ידי הנישום כ"פיקדונות", לא היו אלא "תקבול רגיל על הנפקת טובין..." (ע"א 699/83 [1]). בעמ' 201, וכן, כי המחאה, שניתנה כ"עירבון" לתשלום המחאות אחרות שחזרו, חייבת ברישום – "כאשר המדובר בעירבון, עדיין עניין לנו בתקבול, אשר צריך להירשם לפי סעיף 17(א) הנ"ל..." (ע"א 251/86 [2], בעמ' 224).

ג

בעניינים אלה היה מדובר בתשלומים, אשר נתקבלו על-ידי בעל העסק במסגרת עסקו ואשר היה בהם כדי להשפיע על המערך העסקי שלו. בעניין שלפנינו המדובר בתשלום, אשר בעל העסק קיבל גם כן במהלך ניהול עסקו, אך עבור צד שלישי, והשאלה היא, אם סכומים אלה טעונים רישום. התשובה לשאלה זו טמונה בהגדרה של המונח "תקבול" הכלולה בהוראות, שהרי רק לגבי "תקבול" קמה חובת הרישום. בהגדרה שני מרכיבים: האחד, סכום שקיבל הנישום במישרין או בעקיפין; והשני – במהלך עסקו. דווקא בהגדרה זו אין דרישה, כי יהא בתשלום כדי להשפיע על התוצאה העסקית של עסקו של הנישום. דרישה זו מופיעה בהגדרת "פעולה", אך "פעולה" כוללת ממילא גם "תקבול", ועניין פוטנציאל ההשפעה על עסקו של הנישום בא אך כדי לרבות ולהוסיף פעולות שאינן בכחינת "תקבול".

ד

ה

(ד) השאלה היא איפוא, אם במקרה שלפנינו מקבל בעל המסעדה, במישרין או בעקיפין, תשלום במהלך עסקו. דומני, כי יש להשיב על כך בחיוב.

ו

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

ז

הנשיא מ' שמגר

א (ה) בביקורת שהתקיימה בעסקה של המערערת שולמו דמי התשר בנפרד מן התשלום עבור הארוחה. מחיר הארוחה היה 12,200 שקלים ישנים, ואילו סכום התשר היה 1,200 שקלים ישנים. סכום זה ניתן למלצר כמישרין ולא הגיע כלל לקופתה של המערערת. על-פי המבחנים שהתוינו לעיל, לא הייתה מוטלת על המערערת החובה לרשום תקבול זה, שכן לא נתקבל על-ידיה.

ב 5. (א) אף-על-פי-כן יש לדחות את הערעור. במהלך הדיון נפרשה שיטת הרישום של המערערת. ראינו, כי שיטת רישום זו היא פגומה, שכן על פיה אין נרשמים תקבולים שחובה לרושםם. השאלה היא, אם עלינו לצמצם את שדה ראייתנו ולהתייחס אך ורק לתקבול היחיד הנ"ל, שלא נרשם ושלא הייתה חובה לרושמו, או שעלינו להתייחס לדברים כהווייתם ולתת ביטוי לעובדה, שאינה שנויה במחלוקת, שתקבולים רבים אחרים לא נרשמו. דעתי היא, כי יש לבור את האפשרות השנייה. בדומה לדברים שנאמרו בע"א 25/81 [3], שם נרשמו תקבולים שלא על-פי ההוראות (ראה שם, בעמ' 821), יש לומר גם כאן, מקל וחומר, כי מאחר שהתברר לנו, כי על-פי שיטת הרישום שמנהלת המערערת אין רושמים תקבולים שיש לרושםם, יש לקיים את החלטת המשיב בדבר פסילת הפנקסים.

ד (ב) לא למותר להוסיף, כי אין בדברים הנ"ל כדי לסתור את התיקון להוראות שהוכנס לאחרונה (הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2) (תיקון), תש"ן-1989), אלא נהפוך הוא. על-פי התיקון, אשר הוסיף לתוספת י"א להוראות את סעיף 3(8), נקבע בסעיף 3(8)(א), כי על בעל מסעדה לנהל יומן שירות, "בו יירשמו כל יום, לפני תחילת עבודתם, המלצרים המועסקים באותו יום בציון: שם המלצר, מענו ומספר תעודת זהות, ובסיום יום העבודה – סכום הפדיון היומי של אותו מלצר...". עוד נקבע, בסעיף 3(8)(ב), כי חובת ניהול יומן שירות לא תחול, "אם הודיע בעל המסעדה לקהל לקוחותיו, באמצעות מודעות, בחשבונות, במחירונים וכיוצא באלה, כי דמי השירות כלולים במחירים".

אשר-על-כן הוחלט לדחות את הערעור.

המערערת תישא בהוצאותיו של המשיב בסכום של 5,000 ש"ח.

השופט א' גולדברג: אני מסכימה.

השופט י' חלף: אני מסכים.

הוחלט כאמור בפסק-דינו של הנשיא.

ניתן היום, כ"ד בחשוון תשנ"א (12.11.90).