טיפים

מאת

יורם מרגליות ושרון רבין־מרגליות*

המושג "תשר" (טיפ) אינו מוגדר בחקיקה ראשית. הפסיקה, הן בדיני המס והן בדיני העבודה, מבחינה בין תשר שהושאר במזומן למלצר לבין תשר שעבר דרך ספרי העסק. התשר במזומן נחשב כהכנסת המלצר כעצמאי בעוד שהתשר שעבר דרך ספרי העסק נחשב כהכנסת המסעדה. לדעתנו, אין זה ראוי שסיווג הכנסת המלצר, סיווג שיש לו השלכות מרחיקות לכת מבחינת דיני המס והעבודה, יוכרע על פי האופן שבו בחר הלקוח לשלם. הסיווג צריך להיעשות בהתאם למבחן מהותי ולא על פי מבחן טכני של אמצעי התשלום. לדעתנו, התשר כולו הוא קניינו של בעל העסק, ואם על פי חוזה העבודה בינו לבין המלצר הוא מותיר למלצר לשמור אותו, הרי שמדובר בתקבול של בעל העסק ובתשלום של שכר עבודה. הכרה בתשר כתקבול של בעל העסק, ומאותר יותר כשכר עבודה, תמנע את העלמות המס, הקיימות תחת ההסדר הקיים כיום, ותבטיח שכל הכנסתו של המלצר תהיה מוכרת לצורך ההטבות הסוציאליות המגיעות לו. על פי הצעתנו יש לאכוף את תשלום המס על מסעדות בדרך של שימוש במיסוי על פי הערכה.

מבוא. א. רקע היסטורי ופסיכולוגי למוסד הטיפ. ב. ניתוח ביקורתי של הדין הקיים. 1. כללי; 2. מס הכנסה; 3. דיני עבודה; 4. ביטוח לאומי; ג. ניתוח ביקורתי של החקיקה המוצעת. ד. תמריצים ושיקולי אכיפה. 1. כללי; 2. שאלת הפיקוח והאכיפה; 3. האם כלל משפטי הקובע שכל תשר הוא תקבול של העסק יפגע בשכר המלצרים?; ה. סיכום.

מבוא

מתן תשר (טיפ) לנותני שירותים הוא תופעה חברתית־כלכלית רווחת. הספרות המקצועית מדווחת על יותר מ־30 מקצועות בענף השירותים שבהם עובדים מקבלים תשר באופן שגרתי במהלך עבודתם.[1] עבור חלק מאותם עובדים – מלצרים, לדוגמה: –

* יורם מרגליות הוא פרופ' חבר בפקולטה למשפטים ע"ש בוכמן, אוניברסיטת תל־אביב. שרון רבין־מרגליות היא מרצה בכירה בבית הספר רדזינר למשפטים, המרכז הבינתחומי הרצליה.

1 Michael Lynn, *Consumer Tipping: A Cross-Country Study*, 20 J. CONSUMER RES. 478, 482 (1993) (מצטט את Nancy Star, THE INTERNATIONAL GUIDE TO TIPPING (1988)); נופר סיני "המדריך השלם להענקת תשר" **The Marker Online** finance.walla.co.il/?w=/127/1003533 07.11.2006 (המאמר סוקר את נוהגי התשר בישראל ומציין ממצאי סקר שנערך על ידי מכון

nevo.co.il

התשר מהווה חלק עיקרי מהכנסתם. בישראל עבדו בענף שירותי האירוח והאוכל כ־115 אלף עובדים בשנת 2005,[2] המהווים 4.6% מכלל כוח העבודה האזרחי.[3] מדובר אפוא ברבבות עובדים שהכללים המשפטיים החלים על טיפים משליכים באופן ישיר על שכרם ועל זכויותיהם הסוציאליות.[4] בהיעדר נתונים ישירים על המחזור השנתי של תשרים, מצאנו לנכון לציין שהפדיון השנתי של ענף שירותי האירוח והאוכל עמד בשנת 2004 על 21,232 מיליוני ש״ח.[5] התשר הממוצע בשירותי ההסעדה בישראל עומד על כ־10% מעלות השירות.[6] מאחר שאין נתונים נפרדים ביחס לשירותי אירוח ולאוכל, ניתן להעריך בהערכה גסה בלבד את היקף הטיפים כנע בין מיליארד לשני מיליארד ש״ח.[7] בארצות־הברית, המחזור הכספי של טיפים הניתנים במסעדות, בברים ובבתי מלון נאמד ב־37 מיליארד דולר.[8]

בהיעדר חקיקה המסדירה את מעמדו המשפטי של התשר בישראל, הכללים המשפטיים השונים ביחס למעמד התשר נקבעו בפסיקה בלבד.[9] בשורה של פסקי דין

גיאוקרטוגרפיה בשנת 2006, שלפיו מקובל לתת בישראל תשר באופן שגרתי לעובדים במקצועות שונים, לרבות מלצרים, סבלים בחברות הובלות, ברמנים, שליחים, מתדלקים ועוד).

2 מספר העובדים שעבדו בענף שירותי האירוח והאוכל עמד בשנת 2005 על 115,100 עובדים; ראו סקר כוח אדם לשנת 2005: מועסקים לפי ענף כלכלי ומשלח יד, 2005 (לוח 2.20) www.cbs.gov.il/saka_y/02_20.pdf.

3 שם. החישוב נערך באופן הבא: בשנת 2005 היו 2,493,700 עובדים במשק הישראלי, מתוכם 115,100 עובדים בענף שירותי האירוח והאוכל, שהם 4.6% מכלל העובדים.

4 עובדי השירותים הנהנים מטיפים באופן שגרתי הם, בין היתר, כלצרים, ספרים, ברמנים, עובדי קזינו, שוערים, חדרניות, רקדניות ומוזיקאים המופיעים במועדונים, עובדי בריכה, נהגי מוניות ואנשי ניקיון בבתי שימוש ציבוריים; ראו Lynn, לעיל ה״ש 1.

5 השנתון הסטטיסטי לישראל לשנת 2005: עוסקים ופדיון על פי נתוני מס ערך מוסף, לפי ענף כלכלי (לוח 18.5) www1.cbs.gov.il/shnaton56/st18_05x.pdf.

6 ראו, בין היתר, נופר סיני, לעיל ה״ש 1 (88% מהישראלים משאירים תשר שנע בין 10%-15% ממחיר הארוחה. רק 5% מהישראלים מצהירים שאינם משאירים תשר כלל).

7 ראו גם Ofer Azar, *Tipping Motivations and Behavior in the US and Israel: Results of an Experimental Survey* (unpublished manuscript).

8 שם.

9 בשנת 1995 מינתה שרת העבודה והרווחה דאז אורה נמיר ועדה ציבורית לבדיקת הנושא. ראו ״דין וחשבון של הועדה לבדיקת תנאי עבודה של מלצרים/יות בבתי קפה ומסעדות״ (בראשות פרופ׳ אברהם (רמי) פרידמן), ניסן התשנ״ה-אפריל 1995. כמו כן יש כמה הצעות חוק, זהות בתוכנן, שמטרתן להעניק טיפול משפטי לנושא; ראו הצעת חוק הגנת השכר (תיקון מס׳ 20) (תשר), התשנ״ז-1996, ה״ח 2564; הצעת חוק הגנת השכר (תיקון – תש־), התשס״ה-2005, ה״ח 1973, כפי שמופיעה באתר הכנסת www.knesset.gov.il/privatelaw/plaw_display.asp. להתייחסות מפורטת לדו״ח הוועדה ולהצעות החוק ראו פרק ג׳ להלן.

nevo.co.il

שניתנו בתקופה האחרונה ועסקו בהיבטים שונים של מוסד התשר[10] – היבטים של מס, של דיני עבודה ושל ביטוח לאומי – התהוותה לראשונה בישראל מסגרת אחידה לטיפול משפטי בטיפים. השאלה המרכזית היא סיווגו של תשר שנותן שירותים שכיר (להלן: "מלצר") מקבל מלקוח של המעביד (המעביד ייקרא להלן: "העסק").[11] כל פסקי הדין יצאו מתוך הנחה שתשר אינו מתנה; בכל המקרים השאלה שעמדה על הפרק הייתה אם תשר הוא "שכר עבודה" – כלומר: תקבול של העסק (המשלם אותו כשכר לעובד) – או הכנסה של המלצר כעצמאי.[12] אכן, "מתנה" מוגדרת בסעיף 1(א) לחוק המתנה[13] כ"הקניית נכס שלא בתמורה". לעומת זאת, התשר ניתן בתמורה לשירות גם אם אין חובה משפטית להשאירו. כל בתי המשפט, בין אם דנו בנושאי מס ובין אם דנו בשאלות של ביטוח לאומי או של דיני עבודה, קבעו באופן עקיב שהכנסתו של מלצר מתשרים ששולמו לו ישירות על ידי לקוחות אינה בגדר "שכר עבודה".[14] לקביעה זו השלכות משמעותיות הן מבחינת דיני המס והן מבחינת דיני העבודה והביטוח הלאומי. כך, למשל, התשר אינו נכלל בשכר העבודה לצורכי חוק שכר מינימום,[15] לצורכי ביטוח לאומי (הן בצד ההפרשות והן בצד הזכאות להטבות), לצורך ניכוי מס הכנסה במקור על ידי המעביד,[16] ואין משולם בגינו מס ערך מוסף שכן הוא אינו נחשב כתקבול של בעל העסק.

ההנמקה הרווחת לקביעה זו של בתי משפט היא ש"שכר עבודה" משולם לעובד על ידי מעבידו, בעוד שהתשר משולם לעובד על ידי צד שלישי (הלקוח).[17] כחלק מהנמקתם טבעו בתי המשפט את מושג ה"וולונטריות", שלפיו בהיותו של התשר תשלום שהלקוח אינו חב בו חוקית, הרי הוא בגדר קנינו של העובד ואין בעל העסק (המעביד) צד לאותה עסקה כלל.[18]

10 ע"א 9229/99 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' ליברמן, פ"ד נט(1) 509 (2004) (להלן: פסק דין ליברמן); ע"ע (ארצי) 300113/98 ד.ג.מ.ב. אילת מסעדות בע"מ – ענבל מלכה, פד"ע מ 769 (2005) (להלן: פסק דין ענבל מלכה); עב"ל (ארצי) 1349/01 מלון רנסנס – המוסד לביטוח לאומי, תק-אר (2005)3 362 (2005) (להלן: פסק דין מלון רנסנס); עב"ל (ארצי) 1571/04 המוסד לביטוח לאומי – אסתר כהן, תק-אר (2005)4 116 (2005) (להלן: פסק דין אסתר כהן).

11 מטעמים של נוחות הניסוח יתמקד המאמר בענף המלצרות, אולם הניתוח שיוצג במאמר נכון ביחס לכל מקרה שבו עובד מקבל תשר מלקוח של מעבידו.

12 ראו, למשל, ע"א 476/87 ספארי הולדינגס בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד מד(4) 780 (1990) (להלן: פסק דין ספארי הולדינגס).

13 סעיף 1(א) לחוק המתנה, התשכ"ח-1968, ס"ח 102 (להלן: חוק המתנה).

14 ראו, בין היתר, פסק דין ענבל מלכה, לעיל ה"ש 10.

15 חוק שכר מינימום, התשמ"ז-1987 (להלן: חוק שכר מינימום).

16 לפי סעיף 164 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה).

17 ראו, למשל, פסק דין ענבל מלכה, לעיל ה"ש 10, סעיף 12 לפסק הדין.

18 ראו, למשל, את פסק דין ליברמן, לעיל ה"ש 10, הסוקר את ההלכה בסעיף 7 לפסק הדין ("אבן הבוחן

nevo.co.il

לדעתנו שגו בתי המשפט באופן שבו סיווגו את התשר. לטענתנו, תשר הוא תקבול של העסק וככזה הוא בגדר "שכר עבודה". התשר הוא תקבול של העסק משום שכאשר לקוח פוקד בית עסק כגון מסעדה, השירות הוא רכיב אחד מתוך מכלול של מוצרים ושירותים שהמסעדה מספקת לו. רכיבים אלו כוללים, נוסף על שירות, גם מזון ושתייה, מקום ישיבה, אווירה ועוד. בסופו של האירוח מוגש ללקוח חשבון ועליו מצוין "אינו כולל שירות". ניתן היה לכלול את עלות השירות בחשבון זה, אך מטעמים שיפורטו להלן רוב בתי העסק בוחרים שלא לנהוג כך. התשר הוא תשלום עבור השירות, וככזה הוא תקבול של העסק: הוא אינו שונה מהותית מהתקבול עבור המזון שבארוחה. תקבול זה אמנם ניתן לכאורה למלצר באופן אישי, אך אין מחלוקת שהמלצר הוא עובד המסעדה ושירת את הלקוח במסגרת עבודתו זו. מה גם, שברוב המסעדות המלצרים חולקים ביניהם אחת ליום, או אחת למשמרת, את התשרים שקיבלו – ומכאן שהתשר אינו בהכרח אישי. כשם שאין רואים את הכנסתו של הטבח כהכנסה של עצמאי, כך גם אין לראות את הכנסתו של המלצר כהכנסתו של עצמאי. כאמור, השירות הוא חלק הכרחי ממכלול השירותים והמוצרים שמספקת מסעדה ללקוחותיה, והיא עושה זאת באמצעות עובדיה המלצרים. סביר להניח שהסיבה לכך ששירות אינו נכלל מפורשות בחשבון היא הנוהג להשאיר תשר.[19] בעל העסק יודע שבזכות קיומו של הנוהג ישלמו הסועדים עבור השירות על אף שהוא אינו נכלל בחשבון ותלוי בטוב לבו של הלקוח. בעל העסק מניח כי ממילא יגבה תשלום עבור השירות – לא מכוח חוק אלא מכוחו של נוהג מושרש היטב.

התשר, שכאמור לעיל מהווה תקבול של העסק, הוא בגדר "שכר עבודה" מאחר שהעובד זכאי לשמור את התשר לעצמו רק משום שבחוזה העבודה שלו נקבע שהוא רשאי לעשות כן.[20] להמחשה, אילו חייב ההסדר החוזי (בין העובד למעביד) את העובד להעביר את דמי התשר למעביד, לא היה בכך כל פסול חוקי, משום שהתשר ניתן במסגרת עבודתו ועקב עבודתו של העובד, ועל כן הוא תקבול של העסק. אם המעביד מאפשר לעובד לשמור את התשר לעצמו הרי שמדובר בשכר עבודה ולא בהכנסתו של המלצר כעצמאי. אין בכך שהעובד מקבל את התשלום ישירות מהלקוח כדי לשנות את מהות התשלום. הדבר זהה לכל מקרה אחר שבו א' הוא הבעלים של קניין הנמצא בחזקתו של ב', וא' מעביר לב' את הבעלות בנכס באומרו כי ב' יכול לשמור אותו לעצמו. אין צורך שא' ישיב את הנכס לחזקתו כדי שיוכל להעביר את הבעלות בו לב'. בעניינו,

המרכזית שהוצבה באותן הפרשות כמדד לקביעה אם דמי השירות הם תקבול בידי בעל העסק, הייתה הוולונטריות של התשלום... מקום בו הלקוח מותיר את דמי השירות מבלי שהופנתה אליו כל דרישה בעניין, אין לראות בכספים אלה משום תקבול של בעל המסעדה").

19 לדיון בקיומו ובמקורו של נוהג זה ראו פרק א' להלן.

20 ראו לדוגמה את ההסכם הקיבוצי הכללי שנחתם בחודש פברואר 2006 בין ההסתדרות הכללית החדשה להתאחדות בעלי האולמות בישראל, שבו הוסכם בין הצדדים כי כספי התשר שנותנים בעל השמחה והאורחים ייוותרו בידי המלצרים נוסף על שכרם.

הואיל והלקוח משלם את התשר בתמורה לשירות, ושירות זה ניתן כחלק מתפקידו של המלצר כעובד של בעל העסק, הרי שמבחינה מהותית הלקוח משלם לבעל העסק, ואם בעל העסק (המעביד) מעביר את התשר לבעלותו של המלצר בכך שהוא מתיר לו לשמור אותו, הרי שבעל העסק משלם בזאת לעובדו שכר עבודה.

לטענתנו, התוצאה של הסיווג המוטעה של התשר על פי ההלכה הפסוקה – שלפיו תשר אינו בגדר ״שכר עבודה״ – יוצרת מדיניות בלתי־ראויה. לדעתנו, המניע המרכזי לנוהג שלפיו בתי עסק רבים בישראל אינם כוללים את מרכיב השירות בחשבון המוגש ללקוח הוא הרצון להעלים מס.[21] גביית התשלום עבור מרכיב השירות בדרך של הסתמכות על הנורמה החברתית של תשלום טיפים, במקום חיוב הלקוח בדמי שירות מפורשים בחשבון המוגש לו, נועדה להתחמק מתשלום מס הכנסה, מע״מ, דמי ביטוח לאומי, מס בריאות והפרשות סוציאליות על אותו חלק משכר העבודה המשולם לעובדים באמצעות תשרים. אמנם, על פי פסיקת בתי המשפט, העובדים חייבים לדווח על הכנסתם מתשר כעצמאים ולשלם מס על הכנסתם זו,[22] אולם בפועל קשה מאוד לרשויות המס לאכוף תשלום זה. כתוצאה מכך העובד והמעביד חולקים ביניהם את ההטבה הכספית הנובעת מהעלמת מס ההכנסה שהיה אמור להשתלם על שכר העובד.[23] כמו כן, ״הוצאת״ התשלום עבור השירות ממחירו של המוצר מאפשרת אי־תשלום של מס ערך מוסף על התמורה בגין מרכיב השירות. אם דמי השירות היו נכללים בחשבון הארוחה המוגש ללקוח, היה בעל העסק נדרש להעביר לרשויות המס נתח מסוים מסכום זה (כיום 15.5%) כמס ערך מוסף – חיוב שהיה מייקר את עלות המוצר או מקטין את רווחיו של בעל העסק.[24]

21 יש גם שיקולים לכר־מיסויים (טפלים, לדעתנו) כגון האמונה שמנגנון הטיפים מתמרץ עובדים להעניק שירות טוב יותר מכיוון שהכנסתם תלויה בטיפ. כפי שיוסבר בפרק א׳ להלן, הגורם המשפיע באופן מכריע על גובה התשר הוא מחיר הארוחה ולא איכות השירות.

22 ראו ת״פ (שלום ת״א) 8601/84 **מדינת ישראל נ׳ לייבוביץ**, פד״א יד 153 (1985) (להלן: פסק דין **לייבוביץ**).

23 לכאורה ניתן היה לחשוב שרק העובד נהנה מהעלמת מס ההכנסה על מרכיב התשר שבהכנסתו, אולם למעשה גם המעביד נהנה מהעלמת המס של עובדיו. העלמת המס מאפשרת למעביד לשלם לעובד שכר נמוך יותר משהיה עליו לשלם לו במקרה שבו כל שכר העבודה היה מתחייב במס. האופן שבו המעביד והעובד מתחלקים ב״רווח״ הנובע מהעלמת המס נקבע על פי הגמישות היחסית של ההיצע והביקוש לעבודה בענף. להרחבה בנושא הדרך שבה חולקים עובדים ומעבידים רווחים ועלויות ראו Yoram Margalioth, *The Many Faces of Mandates: Beyond Traditional Accommodation Mandates and Other Classic Cases*, 40 S.D. L. REV. 645 (2003).

24 להבדיל מהמקרה של מס הכנסה, ששם בעל העסק אינו נושא במס גבוה יותר אם דמי השירות נכללים בתקבוליו (שכן הוא יכול לנכות אותם כהוצאה של ״שכר עבודה״ לעובדיו), הרי שבמקרה של מס ערך מוסף (להלן: ״מע״מ״) אי־הכללת מרכיב השירות בחשבון המוגש ללקוח מקטינה את חבות המס של בעל העסק. זאת, מכיוון שאין מע״מ על שכר עבודה. כאשר מחיר הארוחה כולל את

העלמת מסים יוצרת אי־שוויון בין נישומים שמשלמים את מסיהם כחוק לבין אלו שמעלימים הכנסות, ועל כן אינה ראויה. כמו כן, אם התשר מוגדר כהכנסתו של העובד כעצמאי אזי המעביד אינו חייב בהפרשות בגינו על פי חוק הביטוח הלאומי[25] וחוק ביטוח בריאות ממלכתי,[26] ובכל הפרשה סוציאלית אחרת מכוח חוק ששיעורה מחושב על פי שכרו של העובד כגון פיצויי פיטורין, דמי חופשה שנתית או דמי מחלה. מאחר שמבחינה מהותית מדובר בשכר עבודה, מדיניות ראויה היא זו שתחיל את דיני הביטוח הלאומי ושאר הוראות החקיקה הסוציאלית גם על מרכיב זה בשכר.

לכאורה ניתן היה לטעון שהואיל ומרבית המלצרים בישראל הם סטודנטים בעלי הכנסה נמוכה, הדין הקיים מקדם צדק חלוקתי בכך שהוא מאפשר להם ולמעסיקיהם להעלים מסים וכתוצאה מכך מעלה את שכרם או מגדיל את הביקוש להיצע עבודתם. זוהי טענה שגויה. גם אם נכון שחלק ניכר מהמלצרים הם סטודנטים, לא זו הדרך הראויה לסייע להם. אם רוצים לסייע לסטודנטים ניתן לעשות זאת באמצעות סיוע בשכר הלימוד, בהלוואות מסובסדות או במענקים; בתחום אכיפת המס אין כל סיבה להבחין בין מלצרים לבין עובדים אחרים המבצעים עבודות המצריכות הון אנושי נמוך, ואם המטרה היא צדק חלוקתי אזי המבחן הנכון הוא מבחן הכנסה ולא ענף עבודה. כמו כן, יש הבדל בין מתן הטבת מס לבין עצימת עין ביחס להעלמת מס. הדרך האחרונה אינה מוסרית, ויש בה כדי לפגוע במוסר של משלמי המסים וליצור תרבות של העלמת מס.[27]

לאור העובדה ששיקולי מס מכתיבים את המשך קיומו של מוסד התשר בהיקפים הקיימים, יש לקבוע מדיניות משפטית שתקשה על העלמת מס, והמדיניות הפשוטה ביותר היא סיווג התשר כשכר עבודה. הסיבה להסדר הקיים הן בישראל והן בארצות־הברית היא טעות בסיווג התשלום. גם בישראל וגם בארצות־הברית קיים חוסר שביעות רצון מהמצב הקיים, והדבר בא לידי ביטוי בפסיקה בשתי המדינות.[28] הסיבה לכך שבתי

מרכיב השירות, הרי שגם על מרכיב השירות העסק חייב לגבות מע״מ ולהעבירו לרשות המס. לכאורה המסעדה אינה נושאת במס שכן ההנחה העומדת בבסיסו של חוק מע״מ היא שהמס מגולגל על הלקוח. המציאות היא שכוחות השוק הם שקובעים כיצד יתחלק נטל המס בין הלקוח למסעדה, ובעל העסק יעדיף להימנע מחיוב הלקוח בגין השירות שסיפק לו (באמצעות המלצר) במע״מ שכן הדבר יאפשר לו להוזיל את עלות הארוחה ולהגדיל את רווחיו.

25 חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ״ה-1995 (להלן: חוק הביטוח הלאומי).

26 חוק ביטוח בריאות ממלכתי, התשנ״ד-1994.

27 לדיון בנושא תרבות של תשלום מס, ולתיאור היסטורי של האיפן שבו ניסתה מדינת ישראל להשפיע על עיצובה של תרבות זו, ראו Assaf Likhovski, *Training in Citizenship: Tax Compliance and Modernity*, L. & SOC. REV. (2007 forthcoming).

28 ראו, למשל, פסק דין ליברמן, לעיל ה״ש 10, בסעיף 13 לפסק דינו של השופט ריבלין, שקבע כי ״מקובלים עלינו ברובם דברי הביקורת של בית המשפט קמא על ההשפעה השלילית האפשרית של משטר הדיווח הקיים – המבחין בין תשרים שונים – על דפוסי ההעסקה של מלצרים״, וכי יש צורך בשינוי כדי ״להבטיח אינטרסים חשובים של גביית מס אמת ושל ניטראליות של המס לדפוסי העסקה

המשפט מקלים על העלמת המס אינה נובעת משיקולים של צדק חלוקתי; אין מדובר ב"הטבת מס" מכוונת כגון זו הניתנת במקרה של אופציות לעובדים. הסיבה היחידה לכך שהתשר אינו מסווג כשכר עבודה היא טעות של בתי המשפט.[29] באופן אינטואיטיבי התשר אינו נראה כתקבול של המעביד, וזו הסיבה למבחן הוולונטריות שפותח בפסיקה – ולדעתנו כלל אינו רלוונטי לסוגיית סיווג התשר. את התשר יש לסווג על פי מהותו ולא על פי כוונת הלקוח המשלם אותו.

פרק א' למאמר עוסק בסקירה היסטורית ובהסברים פסיכולוגיים להתפתחותו של מוסד התשר. מטרתו לשכנע את הקורא שמתן תשר הוא תשלום עבור שירות אף שאינו מחויב על פי חוק. פרק ב' סוקר ומסביר את הכללים שהתגבשו בשנה האחרונה בפסיקת בתי המשפט בנושא, תוך דיון ביקורתי בכללים אלה. מטרתו של הפרק לשכנע את הקורא שיש לזנוח את מבחן הוולונטריות לטובת גישה הרואה בכל תשר תקבול של העסק, וכי רק גישה זו תוביל למניעה של העלמת מסים ולמתן הגנה מלאה על הזכויות הסוציאליות של עובדים שהכנסתם, כולה או חלקה, מבוססת על תשרים. פרק ג' מציע ניתוח ביקורתי לשלוש הצעות חוק בנושא הטיפול המשפטי בתשר ובדו"ח הוועדה הציבורית שעליו הן מושתתות. פרק ד' עוסק באופן שבו ניתן ליישם את תובנות המאמר תוך התייחסות מפורטת לסוגיית האכיפה. בפרק זה אנו מציעים שימוש בטכניקת מיסוי על פי הערכה. לדעתנו, קיימים יתרונות משמעותיים לשיטה זו לגביית מס, והתשר הוא דוגמה קלסית להמחשתם. מערך התמריצים על פי הדין הקיים הוא לדווח על טיפים עד לגובה שכר המינימום כעל שכר עבודה, ולהימנע מדיווח על כל סכום העולה על רצפה זו. פרקטיקה

שונים". לדברים אלה הצטרפו הנשיא ברק בהסכמה כללית והשופטת חיות באופן מפורש, אלא שלדידם הדבר חייב להיעשות כהליך חקיקתי. באופן דומה, גם נשיא בית הדין הארצי לעבודה, השופט ארלר, ציין בסוף פסק הדין ענבל מלכה, לעיל ה"ש 10, כי "נוסף על כן, גם אנו בדעה, כי טוב יעשה המחוקק אם יסדיר אם מעמדו של התשר על כל היבטיו". למורת הרוח בארצות-הברית מהדין הקיים שם ראו, בין היתר, Fior D'Italia, Inc. v. United States, 242 F.3d 844, 858 (9th Cir. 2001); 330 W. Hubbard Rest. Corp. v. United States, 203 F.3d 990, 992 (7th Cir. 2000); Morrison Rests., Inc. v. United States, 118 F.3d 1526, 1528 n.3 (11th Cir. 1997).

29 מעניין לציין שגם באירופה נתפסו בתי המשפט לאותה טעות. בית המשפט של האיחוד האירופי דן בסוגיה בהקשר לשאלת היותה הכנסה החייבת במע"מ, וקבע כי תשר – בהיותו תשלום ספונטני הנובע מרצונו החופשי של הסועד ומשולם ישירות למלצר – אינו חלק מהתשלום עבור הארוחה ואינו חב במע"מ; ראו Commision v. French Republic, 2001 ECJ Celex Lexis 5749; 2001 ECR I-2667, October 22, 1999. במקרה אחר שהגיע לדיון בבית המשפט האירופי לזכויות אדם ערערו מלצרים על החלטת בית המשפט האנגלי הגבוה, שלפיה תשרים ששולמו באמצעות כרטיסי אשראי שייכים לבעל העסק. בית המשפט קבע אמנם שהתשרים שייכים למעביד משום ששולמו ישירות לו ועברו דרך קופת העסק, אך הניח כמובן מאליו שתשרים ששולמו במזומן ישירות למלצרים מהווים קניין של המלצרים ולא של העסק; ראו Nerva v. United Kingdom, 8 Eur. Ct. H.R. 3 (2002).

זו, נוסף על פסלותה ככל העלמת מס, עלולה לפגוע בעובדים בטווח הארוך, ובמיוחד באלו שעוסקים בעבודה נושאת התשרים כעבודה קבועה ולא כעבודה מזדמנת, שכן הזכויות הסוציאליות שלהם – כולל גמלאות הביטוח הלאומי – מחושבות רק על בסיס שכר המינימום ולא על פי הכנסתם המלאה.[30] מערך התמריצים על פי הכלל המשפטי שאנו מציעים יוביל לדיווח על כל הכנסתם של העובדים כשכר עבודה, כך שההגנה על הזכויות הסוציאליות של העובדים תהיה בהיקף המלא הקבוע בחוק.

א. רקע היסטורי ופסיכולוגי למוסד הטיפ

מטרתה של סקירה זו לתת מענה לשלוש שאלות חוץ־משפטיות הקשורות זו לזו: מדוע אנשים בוחרים להשאיר טיפ? האם מתן תשר כיום הוא אקט וולונטרי מצד הלקוח? האם הלקוח רואה בתשר מתנה שאינה קשורה בתמורה כלשהי מצד עובד השירות?

מתן תשר במתכונת דומה לזו המוכרת לנו כיום החל במאה ה־16 באנגליה, בבתי עסק ציבוריים ובבתים פרטיים במקביל.[31] בתקופה זו החלו להציב בבתי קפה ובמסבאות גביעי נחושת שעליהם נחרטו המילים To Insure Promptitude, ובקיצור T.I.P. לקוחות שפקדו את בתי הקפה שלשלו את התשר מראש לגביע, לנגד עיני המלצר. ממקורות היסטוריים שונים עולה שאנשים עשו זאת כדי לקבל שירות מועדף, ולכן התשר ניתן מראש ובאופן מופגן. בבתים פרטיים התפתחה נורמה חברתית שאורחיהם של בעלי הבית נתנו תשר למשרתים עם תום הביקור, וזאת עבור שירות שניתן שלא במסגרת תפקידיהם הרגילים של המשרתים; כלומר: תשר בבתים פרטיים ניתן בתקופה זו עבור שירות מיוחד שביצע משרת עבור אורח של בעל הבית. עם חלוף השנים נהפך מתן התשר לנורמה מחייבת גם במצבים שבהם לא ניתן שירות מיוחד לאורח. בשלהי המאה ה־18 כל המשרתים שבאו במגע ישיר עם אורחים ציפו לקבל תשר מכל אורח שבא לסעוד או ללון בבית, דבר שהכביד כמובן על האורחים ומנע מחלקם לקבל הזמנות להתארח בביתם של אחרים. כאשר מתן התשר מצופה מכל אורח, הוא לא מהווה עוד תמריץ למתן שירות טוב יותר, ונתפס בעיני אורחים כתשלום עבור האירוח. בתחילת המאה ה־20 עדיין היה מקובל להשאיר תשר בבתים פרטיים באנגליה, ואורח שהתארח לסוף שבוע בביקור ציד יכול היה לצפות להוציא סכום משמעותי על טיפים.

30 ראו לדוגמה את התשתית העובדתית בפסק דין אסתר כהן, לעיל ה"ש 10. בפרשה זו ההכנסה המדווחת של המלצר הייתה בגובה שכר המינימום, למרות שבפועל הכנסתו היתה גבוהה יותר. כתוצאה מתת־הדיווח היה שכרו המבוטח של המלצר בביטוח הלאומי בגובה שכר המינימום בלבד, וכך גם זכאותו לגמלאות תלויות ההכנסה.

31 הסקירה ההיסטורית מבוססת על Ofer H. Azar, *The History of Tipping – From Sixteenth-Century England to United States in the 1910s*, 33(6) J. SOCIO-ECON. 745 (2004).

במרוצת המאות ה־17 וה־18 התפשט הנוהג של מתן תשר ברחבי אירופה. לארצות־הברית הוא חלחל רק לאחר מלחמת האזרחים, בשלהי המאה ה־19. ייתכן שהסיבה לשיהוי בקליטת הנוהג בארצות־הברית נעוצה בעובדה שלא התקיים בה מעמד של משרתים. מלצרים, נהגים ועובדי משק־בית ראו את עצמם כעובדים מקצועיים ולא היו מעוניינים בטיפים אלא בשכר; יתר על כן: קבלת תשר נתפסה על ידי עובדים אלה כפחיתות כבוד. ברבות השנים נחלש הנוהג באירופה והתחזק בארצות־הברית, וכיום הוא כמעט אינו מתקיים באירופה, שם נהוג לחייב את הלקוח בדמי שירות, בעוד שבארצות־הברית עומד שיעור התשר על 15%-20% מהמחיר.

מסקירה היסטורית זו עולה תמונה שלפיה מלכתחילה ניתן התשר כדי להבטיח שירות טוב יותר (שכן הוא ניתן מראש), או כשעובד השירות ביצע שירות נוסף עבור הלקוח (האורח בבתים פרטיים). ברור כי האנשים הראשונים שנתנו תשר עשו זאת בלא שהרגישו *מחויבות חברתית*, ומתן התשר אכן ביטא תחושת הוקרה מיוחדת למי שפעל למענם מעבר לנדרש. ברבות הימים, הפך מתן טיפים לנורמה חברתית והחל להינתן בדיעבד, לאחר השירות. מכיוון שכך הוא חדל להבטיח שירות טוב יותר. רק במקרים שבהם הלקוח הוא "שחקן חוזר" המתכוון לחזור ולפקוד את בית העסק, תשר הניתן בדיעבד יכול לשמש תמריץ למתן שירות טוב יותר. מחקרים מראים כי גם לקוחות שאינם מתכוונים לחזור לבית העסק משאירים טיפ, באחוז דומה (אם כי מעט נמוך יותר) לזה שמשאירים לקוחות קבועים.[32]

תחושת מחויבות חברתית היא שמניעה כיום אנשים לתת תשר לעובדי שירות בענפים מסוימים, וזאת ללא קשר ישיר לאיכות השירות. ההתייחסות הפסיקתית למתן התשר כאקט וולונטרי 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.[33] יש המגדירים אותן ככללי התנהגות שאנשים מאמצים בלא

32 ראו Michael Lynn & Andrea Grassman, *Restaurant Tipping: An Examination of Three "Rational" Explanations*, 11 J. ECON. PSYCHOL. 169, 171 (1990); Orn Bodvarsson & William Gibson, *Economics and Restaurant Gratuities: Determining Tip Rates*, 56 AM. J. ECON. & SOC. 187, 190 (1997).

33 להגדרה של נורמה חברתית ככוללת מרכיב אכיפה בלתי־פורמלי ראו Richard H. McAdams, *The Origin, Development, and Regulation of Norms*, 96 MICH. L. REV. 338, 340 (1997) ("informal social regularities that individuals feel obligated to follow because of an internalized sense of duty, because of fear of external non-legal sanctions, or both"); Robert C. Ellickson, *Law and Economics Discovers Social Norms*, 27 J. LEG. STUD. 58 (1998) ("a norm is a rule supported by a pattern of informal sanctions"), 549, 537.

שהם מחויבים לכך,[34] 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.[35] 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.[36] הסנקציות החברתיות הנלוות לאי־מתן תשר כוללות אבדן סטטוס של הלקוח מול עובד השירות[37] ומול אנשים אחרים השוהים במחיצתו בעת ההחלטה האם להשאיר טיפ.[38] כמו כן, הלקוח מפנים את הנורמה החברתית וכתוצאה מכך רגש ההגינות שלו מחייב אותו להשאיר טיפ. הוא יודע שהתשר מהווה תשלום עבור השירות שקיבל, וכי המלצר מצפה ממנו לשלם את התשר מאחר שזהו שכר עבודה שהמעביד משלם לו (בכך שהוא מתיר לו לשמור לעצמו את הטיפ).

גם שיעור התשר איננו נתון בדרך כלל לשיקול דעתו של הלקוח. במסעדות, לדוגמה, משאירים סועדים סכום שהוא אחוז פחות או יותר קבוע ממחיר הארוחה, ללא קשר ישיר לאיכות השירות שקיבלו. בישראל נהוג להשאיר בסביבות 10%–12% ממחיר הארוחה, בעוד שבארצות־הברית סכום התשר נע סביב ה־15%–20%. קיימים ספרי נימוסין ואתרי אינטרנט השוטחים משנה סדורה בפני המעוניין לדעת מהם סכומי התשר המקובלים והראויים במצבים שונים.[39] מחקרו של לין מלמד כי למרות שאחד המשתנים המשפיעים

34 להגדרה שאינה כוללת בהכרח מרכיב של סנקציה ראו Leonard Bierman & Rafael Gely, *Love, Sex and Politics? Sure. Salary? No Way: Workplace Social Norms and the Law*, 25 BERKELEY J. EMP. & LAB. L. 167, 173 (2004) ("Social norms are social regularities or behaviors that are widely adopted in society. Moreover, they are activities that society holds that people should do.").

35 ראו בעניין זה מחקרו פורץ הדרך של אליקסון על מנגנונים ליישוב סכסוכים פנימיים (לא־משפטיים) של קהילת חוואי בקר בארצות־הברית: ROBERT C. ELLICKSON, ORDER WITHOUT LAW: HOW NEIGHBORS SETTLE DISPUTES (Cambridge, Mass: Harvard University Press, 1991); כן ראו מחקר ברוח דומה של ליסה ברנסטין, על מנגנוני רגולציה פנימיים של קהילת סוחרי יהלומים יהודיים: Lisa Bernstein, *Opting out of the Legal System: Extralegal Contractual Relations in the Diamond Industry*, 21 J. LEGAL STUD. 115 (1992).

36 ראו אתר האינטרנט www.tipping.org/TopPagePollsResults.shtml (נצפה לאחרונה ביום 10.06.2006); ראו גם נופר סיני, לעיל ה״ש 1.

37 Michael Lynn & A. Grassman, *Restaurant Tipping: An Examination of Three Rational Explanations*, 11 J. Econ. Psych. 169 (1990).

38 Russell B. Korobkin & Thomas S. Ulen, *Law and Behavioral Science: Removing the Rationality Assumption from Law and Economics*, 88 CALIF. L. REV. 1051, 1130 (2000).

39 ראו לדוגמה את אתר האינטרנט www.tipping.org (נצפה לאחרונה ביום 10.06.2006); כן ראו PEGGY POST, EMILY POST'S ETIQUETTE (17th ed. 2004).

על גובה התשר הוא איכות השירות, הרי שלמשתנים נוספים ובלתי־קשורים לאיכות השירות יש השפעה גדולה בהרבה על גובה התשר.[40] התשר נקבע בראש ובראשונה כשיעור מקובל ממחיר הארוחה. כמו כן נמצא, שככל שמחיר הארוחה גבוה יותר, שיעור התשר כאחוז מהחשבון הסופי נמוך יותר. גובה התשר עולה עם גודל הקבוצה וכמות צריכת האלכוהול של הסועדים, ויורד עם גיל הלקוח.[41]

כאמור לעיל, הסכר מקובל לתחושת המחויבות הרווחת לתת תשר לעובדי שירות כגון מלצרים מתבסס על תאוריות של הגינות. תאוריות אלה מסתמכות על מגוון של מחקרים ניסויים המצביעים על כך שטבע האדם הוא לנהוג בהגינות, וכי זהו כנראה צורך מולד.[42] לקוח הנהנה משירות מודע לכך שהחשבון איננו כולל שירות, ועל כן, כאדם הגון, הוא מרגיש מחויבות לשלם עבור השירות שקיבל. תחושת מחויבות זו מתעצמת ככל שהלקוח מאמין שהמלצר מתפרנס מהטיפים.

לסיכום פרק זה: מתן תשר איננו מעשה וולונטרי משום שאנשים חשים מחויבות לתת תשר בשיעור המקובל. התשר אינו מהווה "מתנה" שכן הוא ניתן בתמורה לשירות שקיבל הלקוח. על אף שאין סנקציה משפטית לאכוף את תשלום התשר, ולכאורה ההחלטה אם להשאיר תשר ובאיזה שיעור מסורים לשיקול דעתו של הלקוח, הרי שבפועל, עקב סנקציות חברתיות ותחושת הגינות רוב הלקוחות משאירים תשר בשיעור מקובל מעלות הארוחה.

ב. ניתוח ביקורתי של הדין הקיים

1. כללי

השאלה שעמדה לדיון בכל הסכסוכים שנדונו בבתי המשפט בישראל עסקה באופן זה או אחר בשאלת סיווגו של התשר מבחינה משפטית. אפשרות אחת היא לראות בתשר מתנה של הלקוח לעובד ששירת אותו. אפשרות אחרת היא לראות בתשר הכנסה עצמאית של נותן השירות, שקיבל את התשר ישירות מאת הלקוח, וכלל אינה קשורה לתקבולי העסק או לשכר העבודה שבעל העסק מחויב לשלם לעובדיו מכוח דיני העבודה. אפשרות שלישית היא לראות בתשר תקבול של העסק, שייתכן כי בעל העסק ישלם באמצעותו את שכר העבודה של נותן השירות. שני הסיווגים הראשונים רואים במתן תשר מערכת יחסים

40 Michael Lynn, *Tip Levels and Service: An Update, Extension, and Reconciliation*, 44 (5-6) CORNELL HOTEL & RESTAURANT ADMIN. Q. 139 (2003).

41 שם.

42 לסקירת הספרות העוסקת בתבניות התנהגות העוקבות אחר עקרונות של הגינות ראו שרון רבין־מרגליות "הסברים התנהגותיים למשפט העבודה ויחסי עבודה" משפט ועסקים ג 123, 142-158 (2005).

שבה מעורבים אך ורק הלקוח ועובד השירות, ואילו בעל העסק – שאצלו עובד נותן השירות – איננו צד מעורב. אנו דוחים שני סיווגים אלה ומאמצים את הסיווג האפשרי השלישי, וזאת מהטעמים שיפורטו להלן.

במצבים שבהם מרכיב השירות אינו נכלל במחיר המוצר – למשל בחשבון הסופי במסעדה – עשויה להישמע טענה כי התשר הוא מתנה שנתן הלקוח לעובד השירות. לדעתנו אין מקום לגישה זו. אין לבלבל בין העובדה שאין חובה חוקית להשאיר את התשר לבין סיווג התשר כמתנה. מצד אחד, יש חוזים אכיפים להעניק מתנות,[43] ומצד שני יש הסדרים להקניית נכסים או זכויות כגון הסכמים ג׳נטלמניים במסגרת יחסי מסחר, שאינם אכיפים משפטית – ועם זאת אינם בגדר חוזי מתנה. השאלה אם הקניית נכס מהווה מתנה אם לאו תלויה בקיומה של תמורה. סעיף 1(א) לחוק המתנה קובע כי ״מתנה היא הקניית נכס שלא בתמורה״.[44] בשורה של פסקי דין של בית המשפט העליון נקבע כי המונח ״תמורה״ בסעיף 1 לחוק המתנה אינו עוקב אחר הדין האנגלי בדבר Consideration וכי יש לפרש מונח זה בלשון בני אדם, כלומר: ״דבר מה, שנותן אדם חלף דבר שונה, שהוא מקבל״.[45] עוד נקבע כי ״אין צורך שהתמורה תהיה שוות ערך לנושאה, אך מצפים שתהיה התאמה כל שהיא בין שניהם״.[46] המבחן להיעדר תמורה הוא בסופו של דבר מבחן מהותי, ולא טכני, שנקבע על פי הנסיבות.[47] לדעתנו, כאשר הלקוח משאיר תשר עבור שירות שאיננו נכלל בחשבון, והוא מודע לעובדה זו, הרי התשר ניתן

43 ראו, למשל, סעיף 5(א) לחוק המתנה, המגדיר את התנאים לכך שהתחייבות לתת מתנה בעתיד תהיה אכיפה.

44 סעיף 1(א) לחוק המתנה.

45 ראו ע״א 584/79 גופן נ׳ גופן, פ״ד לה(4) 771, 776 (1981); ע״א 1153/95 כהן נ׳ מגדל הנביאים בע״מ, פ״ד נב(1) 506, 517 (1998); ע״א 380/88 טוקיאן נ׳ אלנששיבי, פ״ד מה(5) 410, 419-420 (1991); מרדכי אלפרדו ראבילו פירוש לחוקי החוזים: חוק המתנה, תשכ״ח-1968 181-196 (המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי ע״ש הרי סאקר, 1996) (הכותב דוחה את הגישה האנגלית על פיה ״תמורה בעבר אינה תמורה״. לכן, למרות שהטיפ ניתן על שירותים שכבר התקבלו, אין זה פוגם בכך שהטיפ ניתן בתמורה לשירות. בין היתר הכוהב מציג דוגמאות שבהן מתן הנכס או התשלום נבעו מתוך תחושת חובה חברתית או מוסרית לשלם עבור שירות שניתן בעבר, תוך סיווגן כעסקאות שנופלות מחרץ למוסד המתנה הישראלי). אין גם לראות במתן טיפ מתנה על תנאי לפי סעיף 4 לחוק המתנה: הטיפ ניתן בדיעבד, לאחר הארוחה, ולא ניתן לראות את הלקוח כמי שמתנה את התשר שנתן בפעולה עתידית של המלצר. הלקוח אינו שומר לעצמו את הזכות לחזור בו ולקבל חזרה את התשר שהשאיר; יתר על כן, יש לפרש את סעיף 4 לאור סעיף 1(א) לחוק המתנה, הקובע מפורשות שאם יש תמורה אין מדובר במתנה. מכאן, שסעיף 4 עוסק בהתקיימות של תנאים או של מעשים שאינם עולים כדי תמורה; ראו ראבילו, שם, בעמ׳ 315-318.

46 ראו עניין גופן, לעיל ה״ש 45, בעמ׳ 776.

47 ראו דניאל פרידמן ונילי כהן דיני חוזים כרך א 474 (1991).

בתמורה לשירות שקיבל.[48] אין הדבר דומה למצבים שבהם ניתנות מתנות כמו, למשל, בין חברים קרובים או בין קרובי משפחה.[49] התשר ניתן לאדם זר על ידי הלקוח, והוא ניתן בתמורה לשירות שקיבל הלקוח, שהחשבון שהוגש לו לא כלל חיוב בגין מרכיבי השירות. כדי שלא יהא קשר בין השירות לבין מתן הטיפ עלינו לדמיין מצב שבו הלקוח היה נותן את אותו סכום כסף למלצר אם היה פוגש אותו סתם כך ברחוב. מובן מאליו, שבמקרה כזה לא היה הלקוח מעלה על דעתו לתת כסף למלצר. הן הלקוחות הפוקדים בתי עסק והן המלצרים המשרתים אותם מבינים באופן זה את מוסד התשר. העובדה ששיעור התשרים במסעדות נע בישראל סביב 12% מהחשבון הסופי מראה שיש יחס של שקילות והתאמה, צפוי מראש, בין גובה התשר לעלות הארוחה.

לדעתנו, נקודת המוצא היא שמלצר הוא עובד. העמדה שהמלצר מועסק כעצמאי נדחתה בצדק בבית הדין לעבודה, שקבע בשורה של פסקי דין כי בין מלצר לבעל המסעדה מתקיימים יחסי עבודה.[50] אם נכיר במלצרים כעובדים ובאותה עת ממש נראה בתשר הכנסה שאינה ״שכר עבודה״, נגיע לתוצאה הנוגדת את התפיסה הבסיסית של יחסי עבודה. במסגרת חוזה העבודה העובד מתחייב שבמהלך שעות העבודה המוסכמות הוא יבצע עבודה, על פי הנחיות מעבידו, תוך העמדת פרק הזמן המוסכם לרשותו הבלעדית של המעסיק. ייחוד פרק זמן זה למעסיק אינו מתיישב עם העובדה שבאותו זמן ממש הוא משרת את הלקוחות גם במסגרת עיסוקו כ״עצמאי״ – בציפייה לקבל תשר. היטיב לבטא עמדה זאת השופט פליטמן בפרשת אסתר כהן:

> מלאכותי לטעון כי למנוח היה מעמד כפול: של עובד, באשר לחלק משכר עבודתו וכעצמאי באשר ליתר השכר; שעה, שכל שכרו ניתן לו בגין אותה עבודת מלצרות בה עבד. למנוח היה מעמד יחיד של עובד, ואין לפצל את התמורה האחת והמוסכמת שניתנה בגין אותה עבודה על ידי שינוי מעמדו לגבי חלקה.[51]

48 ראו בעניין זה מאמרה של Mary Anne Case, *Symposium: Must We Choose Between Rationality and Irrationality, Article: Pets Or Meat?*, 80 CHI-KENT L. REV. 1129, 1142 (2005). ההנחה שטיפ הוא סוג של מתנה, מעין תוצר של תחושה טובה כלפי נותן השירות, להבדיל מברטר, אינה מקובלת עוד. מוסד הטיפ עבר קומודיפיקציה: איננו חושבים שהטיפ הוא אות הוקרה או מתנה. שני הצדדים לעסקת הטיפ יודעים לעשות הבחנה ברורה בין טיפ למתנה, והטיפ הוא התשלום עבור השירות.

49 ראו דניאל פרידמן ונילי כהן, לעיל ה״ש 47.

50 ראו פסק דין **ענבל מלכה**, לעיל ה״ש 10; כן ראו דיון מקיף בשאלה זו בעב׳ 300357/97 (אזורי ת״א) **עינת כהן – טל מוסקוביץ, עבודה אזורי יב, 375 (2000)** (להלן: פסק דין **עינת כהן**) (בחינת מערכת היחסים בין בעל המסעדה למלצרית תוך הפעלת מבחן ההשתלבות); ראו גם עב׳ (אזורי ת״א) 2409/03 **צילי אסולין – בני יהושוע, עבודה אזורי טז 787 (2004)** (להלן: פסק דין **צילי אסולין**).

51 ראו פסק דין **אסתר כהן**,לעיל ה״ש 10, בעמ׳ 9.

לכן, תשלום שהמלצר מקבל מלקוח של המסעדה עבור שירות שסיפק לו כעובד של המסעדה, הוא ״הכנסת עבודה״, ואיננו הכנסה ממקור עצמאי של המלצר. פעולת התשלום של שכר העבודה נעשית באמצעות הסכמתו של המעביד להותיר את התשר בידי העובד.[52]

הפסיקה, הן בתחום דיני המס והן בתחום דיני העבודה, ייחסה חשיבות לאופן שבו בחר הלקוח לשלם את התשר, למעט במקרה שבו נכללו דמי השירות במפורש בחשבון שהוגש ללקוח. במקרה האחרון דמי השירות נחשבים כתקבול של העסק ולא כהכנסה של המלצר. אולם, במקרה השכיח שבו לא נכללו דמי השירות בחשבון שהוגש ללקוח – כלומר: לא קמה חובה חוזית לשלמם – סיווגו של התשר כשכר עבודה או כהכנסה עצמאית של המלצר נקבע על פי האופן שבו בחר הלקוח לשלם עבור השירות. אם הלקוח השאיר את התשר במזומן למלצר, בנפרד מהתשלום למסעדה, התשלום נחשב כהכנסתו של המלצר כעצמאי לצורך דיני מס הכנסה, ולא נכלל בשכר העבודה לצורך דיני העבודה והביטוח הלאומי. לעומת זאת, אם בחר הלקוח להוסיף למחיר הארוחה את התשר ולשלם זאת למסעדה בתשלום אחד (לרוב בכרטיס אשראי), אזי התשר נכלל בתקבולי המסעדה לצורכי מס הכנסה ונחשב כשכר עבודה, אם וכאשר שולם סכום זה על ידי המסעדה למלצר. במילים אחרות, סכומי תשר שעברו דרך קופת העסק נחשבים כתקבול של העסק, בעוד שסכומי תשר אחרים נחשבים כהכנסה עצמאית של העובד.[53] מדובר אפוא במבחן טכני. ההצדקה לשימוש בו היא הרצון להתחקות אחר כוונת הלקוח בהשאירו את הטיפ. לכאורה, אם השאיר הלקוח את סכומי התשר במזומן ובנפרד מהחשבון, משמע התכוון לתגמל את העובד באופן אישי, בלא שסכומים אלה ייחשבו כתקבול של העסק.[54] לדעתנו מבחן זה מוטעה: אין ביכולתו של הלקוח לקבוע את סיווג התשלום. כל עוד מדובר בתשלום עבור שירות ולא במתנה, מדובר בתקבול של העסק.

משסיווגנו את התשר כתקבול של העסק, הסכמת המעביד להותיר את התשר בידי העובד היא בגדר תשלום שכר עבודה. אין צורך שהכסף יעבור פיזית דרך קופת המעביד.

52 ראו בעניין זה את עמדתו של השופט פליטמן בפסק דין אסתר כהן, שם: ״כאשר מוסכם עם מלצר כי התשר כולו יהא התמורה לעבודתו; ראוי לדעתי, התשר כולו להחשב לשכר עבודתו. לא שאלת תשלום או אי תשלום המס עליו צריכה לקבוע את מהותו. תשלום המס צריך להיגזר ממהות ההכנסה ולא להיפך. לפיכך לא ריישום הקופה צריך להיות מבחן הגדרת התשר כשכר עבודה״.

53 ראו סעיף 3(8) לתוספת י״א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות). הסעיף נוסף במסגרת הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס׳ 29) (תיקון), התש״ן-1989, ק״ת תש״ן, 139. סעיף זה דורש את קיומו של פנקס שבו יירשמו פרטיו האישיים של המלצר, שעות עבודתו ופדיונו בתום יום העבודה, לשם מעקב אחר תשלום התשר וכלילתו במסגרת תקבולי המסעדה ושכר נותני השירותים בה מתשר.

54 ראו פסק דין **ענבל מלכה**, לעיל ה״ש 10, בעמ׳ 19 (״כאשר לקוח משלם תשר ישירות למלצר הוא אינו בדעה שהוא משלם לו את שכרו במקום המעסיקה. על כן, אף שקמה חובה מכוח נוהג לשלם תשר למלצר, אין לראות בתשר חלק מהשכר כאשר הוא משולם ישירות למלצר״).

תשלום שכר העבודה נעשה בכך שהמעביד מתיר לעובד לשמור לעצמו את התקבול המהווה כאמור קניין של העסק.[55] נעבור עתה לדיון ממוקד בפסקי הדין שניתנו בנושא בשנה האחרונה, לפי ענפי המשפט השונים.

2. מס הכנסה

בפסק דין פקיד שומה תל־אביב 1 נ' ליברמן[56] נדונה השאלה אם דמי שירות שהותיר לקוח במסעדה הם תקבול של המסעדה. באותו מקרה נוספו לסכום מחיר הארוחה, בכתב יד, "10% דמי שירות", אולם על החשבון צוין באנגלית כי דמי השירות אינם כלולים. לצורך הקביעה אם התשר מהווה תקבול של העסק מצא בית המשפט העליון לנכון לבדוק אם דמי השירות היוו תשלום וולונטרי או כפוי, שכן בית המשפט קבע –

> דמי שירות המשולמים על ידי הלקוח באורח וולונטרי ולא על פי דרישת בית העסק הם, ככלל, הכנסה של המלצר ולא של בית העסק, ולכן אינם נכללים בין תקבולי העסק החייבים ברישום.[57]

ועוד נקבע:

> יתכנו מקרים שבהם יחויב בעל העסק לרשום את דמי השירות כתקבול בפנקסיו אף שאלה נתקבלו כתשלום וולונטרי, למשל כאשר החשבון ודמי השירות שולמו יחדיו באותו אמצעי תשלום כגון: שיק או כרטיס אשראי מבלי שהלקוח הפריד בין התשלום עבור השירות ובין תשלום הסכום הכלול בחשבון.[58]

הלכות אלה עוקבות אחר פסק דין קודם – ספארי הולדינגס.[59]

כאמור לעיל, בפסק דין ליברמן לא קמה חובה חוקית לשלם את דמי השירות, וזאת לאור ההערה באנגלית שדמי השירות אינם כלולים; אולם בית המשפט בחן בכל זאת את הבנתו הסובייקטיבית של הלקוח: האם הבין הלקוח שהוא חייב לשלם את דמי השירות שצוינו בכתב יד על גבי החשבון, אפילו הבנה זו היא פרי טעות? בית המשפט קבע שבמצב זה הלקוחות חשבו שלא מדובר בתשלום וולונטרי. אמנם המסעדה לא חייבה

55 כמובן שתשלום שכר באמצעות השארת הטיפ אצל המלצר צריך לעמוד בדרישות מסוימות של החוק, לדוגמה חוק הגנת השכר; אולם כוונתו היא לבחינה המהותית של סווג ההכנסה. ראו חוק הגנת השכר, התשי"ח-1958, ס"ח 86 (להלן "חוק הגנת השכר").

56 לעיל ה"ש 10.

57 שם, בסעיף 3 לפסק דינו של השופט ריבלין.

58 שם, בעמ' 59 (חוות דעתה של השופטת חיות).

59 ראו פסק דין ספארי הולדינגס, לעיל ה"ש 12.

nevo.co.il

בתשלום דמי השירות – חיוב שעל פי חוק הגנת הצרכן אינו חוקי[60] – אך ״המליצה״ על תשלום 10% דמי שירות. המלצת המסעדה הוצגה באופן מבלבל, ורבים מהסועדים עלולים היו לראות בה דרישה מחייבת של המסעדה לשאת בדמי השירות שרשמה.

הכלל שלפיו אין לכלול תשר וולונטרי בתקבולי העסק נומק בפסק הדין באופן הבא:

> כפי שכבר ציינו, השירות הניתן ללקוח הוא כשאב ממשאביו של בית העסק וחלק אינטגראלי מן המוצר שהוא מוכר ללקוחות. אלא שהקשר שבין דמי השרות הניתנים על ידי הלקוח, מעבר לדרישת התשלום בגין השרות המופיעה בחשבון, לבין פעילותו האחרת של העסק, הוא רופף מכדי שניתן יהיה לראות בדמי שרות 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 מותיר הלקוח בידי המלצר סכום כסף נוסף על זה אותו הוא חב לשלם בגין השרות 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.[61]

לדעתנו, הנמקה זו של בית המשפט העליון רלוונטית רק ביחס לתשר שקיבל מלצר מסוער שהותיר תשר נוסף על דמי השירות שבהם חויב על פי החשבון שהוגש לו בסוף הארוחה. זהו מקרה נדיר יחסית, שכן בדרך כלל מקובל בישראל שמחיר הארוחה אינו כולל דמי שירות, והתשר ניתן עבור אותו מרכיב שלא נגבה עבורו תשלום במחיר – השירות. סביר להניח שכאשר ניתן תשר במקום שבו נגבו דמי השירות – כלומר: נוסף עליהם – הוא יהיה נמוך משמעותית מתשר המשולם למלצר במקרה שבו החשבון הסופי

60 פרק ד׳ וסעיף 17ד לחוק הגנת הצרכן (תיקון מס׳ 13), התשמ״א-1981, ס״ח 248, ובמיוחד סעיף 17ד לחוק, מחייבים עוסק לפרסם ולנקוב רק את ה״מחיר הכולל״ של מוצר או שירות המוצע למכירה. סעיף 17א לחוק מגדיר ״מחיר כולל״ כ״מחיר הכולל את כך כל התשלומים בעבור נכס או שירות ואת כך כל המסים החלים עליהם או על מכירתם והנגבים על ידי עוסק, לרבות – (1) מע״מ, אגרות או תשלומי חובה; (2) כל תשלום אחר הנלווה לרכישת אותו נכס או שירות, בלי שניתנת לצרכן אפשרות מעשית לוותר עליו במסגרת העסקה״. תכליתו של הסדר זה היא להבטיח שרוכש של מוצר או של שירות יהיה מודע מלכתחילה לעלות הכוללת של המוצר. לכן, אם דמי השירות אינם כלולים בעלות המנות השונות במסעדה, אין להוסיף דמי שירות כאחוז מעלות הארוחה, ולהוסיפה בסוף הארוחה על גבי החשבון. פרקטיקה זו אינה חוקית. האופן שבו נגבו דמי השירות על ידי בעלי המסעדה שהיו צד לסכסוך שנדון בפסק דין ליברמן היוו אם כן הסדר אפור, כיוון שהלקוח לא חויב חוקית בתשלום השירות אך ניתנה המלצה כלשהי לגבי שיעורו.

61 פסק דין ליברמן, לעיל ה״ש 10, בסעיף 8 (ההדגשה הוספה).

nevo.co.il

אינו כולל דמי שירות.[62] אם כן, כיצד ניתן להצדיק את ההלכה בדיני המס, שלפיה תשר ששולם ישירות למלצר – במקרה בו החשבון שהוגש לסועד לא כלל את מרכיב השירות – מהווה הכנסה חייבת במס של העובד ולא של בעל העסק?

לכאורה ניתן לפרש את פסק דין ליברמן כקובע שבמקרה זה ייחשב התשר כתקבול של העסק. זאת, משום שבפסקה שציטטנו לעיל נקבע כי "השירות הניתן ללקוח הוא משאב ממשאביו של בית העסק וחלק אינטגראלי מן המוצר שהוא מוכר ללקוחות". מכאן, שבמקרה הרגיל – שבו אין חיוב בדמי שירות, אלא תשר בלבד – התשר הוא תקבול של העסק. נראה לנו כי לא לכך כיוון בית המשפט, מאחר שהוא מצטט בהסכמה את הלכת ספארי הולדינגס ומגדיר את פסק דינו כמושתת עליה.

בפסק דין ספארי הולדינגס, המהווה את ההלכה בנושא, ניתנה תשובה חלקית בלבד לשאלה מדוע התשר מסווג כהכנסה של המלצר כעצמאי ולא כתקבול של העסק. בית המשפט הסביר כי הסיבה היא קיומו של "נוהג".[63] בית המשפט העליון קבע כי במקרים "בהם מהווים דמי השירות תשלום תשר למלצר, אשר נעשה על בסיס וולונטרי, לפי רצונו הטוב של הסועד ומידת שביעות רצונו, נהוג לומר כי אין המדובר בהכנסה של בעל המסעדה, כי אם בהכנסה של המלצר".[64] מכאן, שההנמקה בפסק הדין אינה אלא ציון קיומו של נוהג – וזאת מבלי שהובאה אסמכתה כלשהי בפסק הדין לעצם קיומו של הנוהג ולמקורו. הסבר מספק יותר מצוי בפסק הדין בעניין לייבוביץ.[65] זהו פסק דין של בית משפט מחוזי המרשיע בפלילים מלצר שלא דיווח על הכנסתיו מתשרים כעצמאי. המלצר טען כי לא ידע שעליו להגיש דו"חות כעצמאי, שכן סבור היה שהוא עובד שכיר של המסעדה. בפסק הדין צוין כי הנאשם הותיר על בית המשפט "רושם מהימן וחיובי", ובכל זאת הרשיע בית המשפט את המלצר בכל העבירות שיוחסו לו. ההנמקה בפסק הדין לכך שהתשר אינו הכנסת העסק היא שהתשר אינו יכול להיחשב כ"הכנסת עבודה" שכן כדי שהכנסה תסווג כהכנסת עבודה עליה להיות משולמת על ידי המעביד.[66] החכלית

62 כתמיכה להנחה זו ניתן להסתמך על הניסיון האירופי. כיום מקובל במסעדות ברחבי אירופה המערבית לכלול את דמי השירות בחשבון המוגש ללקוחות. עקב כך מעטים הלקוחות הבוחרים להשאיר תשר, וגם אם הם עושים זאת שיעור התשר נמוך ביותר ועומד על אחוזים בלבד. ראו, למשל, את מדריך Fodor's לטיפים באירופה בקישורית הבאה www.fodors.com/features/nfdisplay1.cfm?name=stt/010124_stt_tg_europe_toc.cfm.

63 פסק דין ספארי הולדינגס, לעיל ה"ש 12, בעמ' 784.

64 שם.

65 פסק דין לייבוביץ, לעיל ה"ש 22.

66 פסק הדין אף קובע שאין לראות בתשר משום מתנה שהלקוח נותן למלצר, מכיוון שמתן תשר הוא נוהג מקובל כל כך ויש למלצר ציפייה לקבל תשרים. לדעת בית המשפט, הראיה לכך היא המשכורת הנמוכה שבה הסתפק המלצר. לעניין זה ראו פסק דין לייבוביץ, שם. כאמור, גם אנחנו חושבים שברוב המקרים תשר אינו בגדר מתנה, אך זאת מסיבה אחרת והיא העובדה שהתשר ניתן בתמורה לשירות (כאשר מחיר השירות אינו כלול בחשבון).

nevo.co.il

המובאת בפסק הדין לכלל שרירותי זה היא חוסר־יכולתו של המעביד לפקח על גביית המס – דהיינו: לבצע ניכוי מס במקור משכרו של העובד – כשהמעביד אינו משלם לעובד את משכורתו אלא העובד מקבל תשלום בגין עבודתו ישירות מידי לקוחות. על כן, לדעת בית המשפט, יש לראות הכנסה זו כהכנסה של עצמאי, והמלצר הוא שחייב בדיווח עליה לרשויות המס.

לדעתנו, אכן יש לשקול שיקולים אדמיניסטרטיביים בעת קביעת הכלל הראוי, אולם במקרה זה הכלל שנקבע גרם להתפתחות נורמה של העלמת מסים, שכן מלצרים אינם נוהגים לדווח כעצמאים על הכנסותיהם מתשרים. פשוט יותר לאכוף את תשלום המס על עסקים, המחויבים בניהול ספרים, מאשר על עובדים. אילו תשר היה מוגדר מפורשות כתקבול של המסעדה, כטענתנו במאמר זה, מסעדות היו מוצאות דרכים לפקח על המלצרים שלא ישלשלו את התשר לכיסם, כשם שמסעדות מתמודדות עם כל אפשרות אחרת של גניבה על ידי עובדים. למסעדה שאינה מטוגלת לעשות זאת שמורה תמיד היכולת לכלול את דמי השירות באופן מפורש במחיר הארוחה ולפתור בכך את בעיית הפיקוח. גם כיום מחויבות המסעדות ברישום הטיפים בספר תשרים נפרד, וזאת לגבי טיפים שאינם משמשים כשכר עבודה של המלצרים.[67] אם המסעדות מקיימות חובה חוקית זו אין סיבה שאותם רישומים לא ישמשו בסיס לחישוב תקבולי העסק. כאמור, לטענתנו אין זה אפשרי מבחינה עובדתית (ומשפטית) לראות מלצר כמבצע בו־זמנית את אותה עבודה הן כעובד והן כעצמאי, ולכן הסיווג היחידי המתקבל על הדעת הוא שהעבודה בוצעה במסגרת יחסי עבודה. כמו כן, כפי שיוסבר בהרחבה בהמשך, סיווג התשר כהכנסתו של המלצר כעצמאי, ולא כשכר עבודה, אינו ראוי מטעמי מדיניות, משום שהוא פוגע באכיפתה של חקיקת המגן. זאת, מאחר ששכר העבודה האמיתי של המלצרים כולל תשרים שקיבלו, והוא לעתים קרובות גבוה בהרבה משכר המינימום. כתוצאה מהגדרת התשרים כהכנסה עצמאית המלצרים נהנים מהגנתה של חקיקת המגן רק ביחס לשכר בגובה שכר מינימום.

3. דיני עבודה

בתחום משפט העבודה ריחפה עד לחודש יוני שנת 2005 ענגה של חוסר־ודאות לגבי מעמדו המשפטי של התשר כשכר עבודה, וזאת בשל שורה של פסקי דין סותרים שנתנו בתי דין אזוריים לגבי השאלה אם סכומי התשר יכולים להיזקף על חשבון חובתו של המעביד לשלם לעובדיו שכר מינימום כקבוע בחוק שכר מינימום.[68]

67 ראו הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), לעיל ה״ש 53.

68 בפסקי דין עינת בהן וצילי אסולין, לעיל ה״ש 50, נקבע כי תשר שהותירו לקוחות באופן ישיר במסעדה אינו מהווה שכר עבודה מאחר שמכוחו של חוק שכר מינימום החובה לשלם את שכר המינימום חלה על המעביד, והסכמת הצדדים כי המלצר יתחכר מכספי הטיפ אין לה תוקף שכן היא

nevo.co.il

פסק דין ד.ג.מ.ב אילת מסעדות בע"מ – ענבל מלכה שם קץ לחוסר־הוודאות בקובעו את הכלל הבא:

> מחד – התשר המשולם ישירות למלצרית אינו נחשב כחלק משכרה, ומאידך – ככל שהתשר שולם למלצרית באמצעות פנקסי המעסיקים ובתנאים שיפורטו, יחשב הוא לשכר.[69]

זוהי כיום ההלכה בתחום.[70] פסק הדין מונה כמה הנמקות להלכה שקבע, שלפיה תשר יכול להיחשב כשכר עבודה רק אם הוא משתקף בפנקסי המעסיק. על פי הנמקה אחת, "הדרך היעילה ביותר לפקח על תשלום שכר מינימום למלצרים היא, שכספי התשר יעברו דרך קופת המעסיקה ולימים גם דרך תלוש המשכורת".[71] אנו מסכימים, כמובן, עם קביעה זו של בית המשפט; אולם לשיטתנו ראוי שכל סכומי התשר – ולא רק סכומי תשר עד גובה שכר המינימום – יעברו דרך קופת המעסיקה ויופיעו בתלוש המשכורת, וכך ישרתו לא רק את מטרתו של חוק שכר מינימום אלא גם את מטרותיהם של דיני המס, של דיני הביטוח הלאומי ושל שאר חקיקת המגן.

אולם, פסק הדין כולל גם הנמקות נוספות, פחות ראויות לדעתנו. הנמקה מרכזית

נוגדת סטנדרט קוגנטי בחוק. בפסק דין עב' 2225/98-3 מוני סהר – פיקאסו מסעדות ובתי מלון בע"מ, עבודה אזורי כרך יג 516 (2003), נקבע כי העסקת מלצרים באופן שבו שכרם משתלם רק מכספי התשר היא שיטה פסולה, אך עם זאת כשיש הוכחות שכספי הטיפ הגיעו לגובה שכר המינימום על פי חוק, יש להביא בחשבון את כספי הטיפ לצורך בחינת השאלה אם המעסיק קיים את חובתו לשלם שכר מינימום, ואם לא כן תמצאנה המלצריות זוכות לכפל שכר ותסוכל מטרת החוק. פתרונות־ביניים ניתנו בפסקי הדין הבאים: בעב' 1975/00 יפית ארמון – אן־מארי פרידלנדר, תק-עב 3(2003) 504 (2003) נקבע שכאשר יש למעביד שליטה מלאה על תגמולי התשר, חלוקתם ודרך תשלומם, וסכומים אלה באים לידי ביטוי בתלושי המשכורת כך שהמלצר אינו תלוי בנדבת לבו של הלקוח ביחס לשכר המינימום – דין התשר כדין שכר עבודה לכל עניין ודבר; בעב' 2407/03 יוליה דרמון – בנימין יהושוע, תק-עב 4(2004) 917 (2004) נקבע שכאשר המעסיקה וידאה כי סכומי התשר שהתקבלו הגיעו לגובה שכר המינימום התמלאה תכליתו של החוק, ואין מקום לחייב את המעסיק בתשלום סכומים נוספים.

69 פסק דין ענבל מלכה, לעיל ה"ש 10, סעיף 1 לפסק דינו של הנשיא אדלר.

70 לפסקי דין שניתנו לאחרונה, המסתמכים עליו כהלכה בנושא מעמד התשר, ראו בין היתר ע"ע (ארצי) 142/03 לי כנפו נ' פיקאסו הרצליה 1993 בע"מ, תק-אר 2(2005) 266 (2005); עב' (אזורי נצ') 2600/04 אורנה אלמחלינו נ' גיא קשת, תק-עב 1(2007) 2048 (2007); עב' (אזורי ת"א) 5718/04 אלה קרול – השקד דגים בע"מ, תק-עב 4(2006) 7271 (2006); עב' (אזורי ח') 695/04 ליאת דהן – קפה דיזל בע"מ, תק-עב 3(2006) 6732 (2006); ר"מ (אזורי ת"א) 2828/06 פרשן אנסטזיה – ח. שחורי יערן בע"מ, תק-עב 3(2006) 6955 (2006); ד"מ (אזורי ת"א) 3808/04 שני אורון נורית – מ.מ.ו שירותי הסעדה בע"מ (לא פורסם, 18.04.05); עב' (אזורי ת"א) 1343/00 פיינגולד אמיר נ' ריב"ל – אוכל איטלקי בע"מ, תק-עב 2(2005) 4265 (2005).

71 פסק דין ענבל מלכה, לעיל ה"ש 10, סעיף 13 לפסק דינו של הנשיא אדלר.

בפסק הדין – מוטעית לדעתנו – היא ההסתמכות על האופן שבו רואה הלקוח את התשר לצורך סיווג התשר. בית המשפט קבע כי "כאשר לקוח משלם תשר ישירות למלצר הוא אינו בדעה שהוא משלם לו את שכרו במקום המעסיקה. על כן, אף שקמה חובה מכוח נוהג לשלם תשר למלצר, אין לראות בתשר כחלק מהשכר כאשר הוא משולם ישירות למלצר".[72] לדעתנו, לאופן שבו הלקוח רואה את התשר אין כל רלוונטיות לשאלת סיווגו של התשר כהכנסת המלצר כעצמאי או כהכנסת עבודה כשכיר. הגדרתו של מלצר כעובד ולא כעצמאי אינה תלויה באופן שבו הלקוח רואה את עבודת המלצר. משנקבע כי המלצר הוא עובד – ודומה כי איש אינו חולק על סיווג זה גם אם הלקוח סבור כי מלצר הוא עוסק עצמאי, ומאחר ותפקידו של עובד זה הוא מתן שירות ללקוחות המסעדה, הרי שכל תשלום מאת הלקוח למלצר בגין השירות שהעניק לו במהלך עבודתו כמלצר הוא תקבול של המסעדה, דהיינו: שכר עבודה.

בית הדין ביסס את הנמקתו זו על חזקה עובדתית לא סבירה:

> כאשר התשר משולם באמצעות קופת המסעדה, בכל צורה שהיא, חושב הלקוח כי הכסף עובר דרך ספרי המעסיקה ומשולם למלצר על ידי המעסיקה... בנסיבות הללו סביר להניח, כי הלקוח אינו מגדיר את התשלום כתשר אמיתי, אלא כחלק ממחיר הארוחה. השיטה של תשלום תשר באמצעות ספרי המעסיקה מונע הטעיית הלקוח שכן הלקוח יודע כי הוא משלם למסעדה והיא משלמת למלצר.[73]

כלומר: לדעת בית הדין, כדי להכשיר את התשר כשכר עבורה יש לוודא שהלקוח יודע שהתשר ישמש את המעביד לצורך תשלום השכר של עובדיו. מנגנון היידוע פועל כשהתשלום עובר דרך ספרי המעסיקה. בגישה זו יש קושי במישור העובדתי, שכן ייתכנו מצבים שבהם הלקוח ישאיר את התשר במזומן והסכומים יירשמו מאוחר יותר בספרי המעסיקה, בלא ידיעתו של הלקוח. טבעית, על פי הכלל המוצע יש לאפשר למעביד במצב זה לראות בתשר שכר עבודה; עם זאת, לאור ההנמקה של בית הדין לעבודה מקרים אלה נופלים מחוץ להיתר, כי שימוש בתשר כשכר מטעה את הלקוח ומסכל את כוונתו שהתשר יינתן לעובד נוסף על שכרו הרגיל.

הכלל שקבע בית הדין – שלפיו האופן שבו ראה הלקוח את התשר הוא שיקבע את סיווגו – מנוגד גם לפרקטיקה הנהוגה במרבית המסעדות ובתי הקפה. לגישת בית הדין, "תשלום תשר באמצעות ספרי המעסיקה מונע הטעיית הלקוח שכן הלקוח יודע כי הוא משלם למסעדה והיא משלמת למלצר".[74] מהאמור עולה כי לדעת בית הדין, כדי להימנע מהטעיית הלקוח יש לאסור את הפרקטיקה הנהוגה בהלך ניכר מבתי הקפה והמסעדות,

72 שם, בסעיף 11 לפסק דינו של הנשיא אדלר.

73 שם.

74 שם.

nevo.co.il

שלפיה מלצרים (ולעתים גם ברמנים ועובדים נוספים) חולקים ביניהם כספים ששולמו למלצרים ישירות על ידי לקוחותיהם, וזאת בסוף היום או המשמרת, הרחק מעינם של הלקוחות. לדעתנו, עמדה זו של בית הדין אינה סבירה, ואין באופן שבו ראה הלקוח את התשר כדי להשפיע על סיווג התשר לצורך דיני המס או דיני העבודה.

הנמקה נוספת בפסק דין **ענבל מלכה** – כמו גם בפסקי הדין האחרים בנושא – מסתמכת על פרשנות מילולית של סעיף 2(א) לחוק שכר מינימום, התשמ"ז-1987, שלפיו "עובד.... זכאי לקבל ממעבידו שכר עבודה שלא יפחת משכר המינימום...". נוסח זה מרמז על כוונת המחוקק שהמעביד הוא המחויב לשלם את שכר המינימום. תשרים הם סכומים שהלקוח הפוקד את בית העסק של המעביד מניק לעובד, ועל כן הם אינם יכולים להיחשב כחלק משכר העבודה שבעל העסק משלם לעובדיו. הנמקה זו שימשה, בין השאר, את בית הדין הארצי ואת בית המשפט העליון בפרשת **אלכורדי**,[75] שם נקבע כי סכומים שהועברו לטבח על ידי המלצרים, במסגרת הסכם על חלוקת התשרים במסעדה, אינם באים בגדר "שכר עבודה" כמשמעותו בחוק חופשה שנתית.[76] במילים אחרות, על אף שעל פי חוזה העבודה באותה מסעדה היה הטבח זכאי לחלק מכספי התשר שקיבלו המלצרים מלקוחות, לא נכללו סכומים אלה בחישוב שכר העבודה שלו לצורך קביעת היקף זכאותו על פי חוק חופשה שנתית, וזאת מהטעם שעל פי פרשנות מילולית רק תשלום ישיר מהמעביד הוא שכר עבודה.

לדעתנו, הנמקה זו היא בעייתית ככל שהיא מסתמכת על פרשנות מילולית צרה שלפיה רק שכר שמשולם פיזית על ידי המעביד נחשב כשכר עבודה. לדעתנו ראוי לפרש את סעיף 2(א) לחוק שכר מינימום באופן הכולל תשר בהגדרת "שכר עבודה". מכיוון שאנו רואים תשר כתקבול של העסק, הרי שכאשר בעל העסק, במסגרת חוזה העבודה, מסכים שהעובד יותיר בידיו את סכומי התשר (כולם או חלקם), יש לראות בהשארת התשר אצל העובד "תשלום" שכר. פרשנות זו גם תואמת את תכליתו של חוק שכר מינימום: תכליתה של החבות לשלם שכר מינימום היא לאפשר לעובד ליהנות מהכנסת מינימום.[77] ככל שהכנסתו של עובד משכר המשולם לו ישירות מהמעביד, נוסף על סכומי התשר הגבוהים מהמינימום הקבוע בחוק, תכליתו של החוק ממומשת. פרשנות זו

75 **רב"ע לא/3-2 ג'מיל מחמוד אלשויש – מוסא סלים אלכורדי**, פד"ע ג 3, 8 (1971); **בג"צ 403/71 אלכורדי נ' בית הדין הארצי לעבודה**, פ"ד כו(2) 66 (1972) (להלן: פסק דין אלכורדי).

76 שם, בעמ' 80 מול האות א'.

77 **בג"צ 3512/04 שזיפי נ' בית הדין הארצי לעבודה**, תק-על 2004(4) 3353, 3356 (2004) ("תשלום שכר מינימום הוא חובה מכוח חוק שכר מינימום, התשמ"ז-1987 (להלן – החוק). שמו של החוק מלמד על תכליתו להבטיח תשלום חודשי לעובד שיענה על צרכיו הבסיסיים. המטרות העיקריות העומדות ביסוד החוק הינן מטרות חברתיות של הבטחת רמת שכר מינימלית לעובד על מנת להביא לצמצום מעגל העוני והפערים החברתיים, לעודד העבודה ולקדם את השוויון בחברה. תכלית החוק היא להבטיח את זכותו של העובד להתפרנס מעבודתו בכבוד").

nevo.co.il

אף תואמת את ההגדרה של "שכר עבודה" הקבועה בסעיף 1 לחוק הגנת השכר,[78] המציגה עמדה יותר ליברלית ומאפשרת לראות את התשר כחלק משכר העבודה של נותן השירות. כך, משום שהגדרה זו מדגישה את השאלה האם התשלום הגיע לעובד עקב עבודתו ובמשך עבודתו, ולא את השאלה מי טכנית שילם את השכר.[79]

ניתוח כלכלי אף הוא תומך בגישה כי אין להבחין בין שכר העבודה שמשלם המעביד לעובד לבין התשר שהעובד מקבל מהלקיח. לכל עובד יש שכר סף (reservation wage). מדובר בגובה ההכנסה המינמלית שעבורה הוא מסכים לעבוד בעבודה המסוימת. מעבידים בדרך כלל מעוניינים לשלם לעובדיהם שכר הקרוב לשכר הסף שלהם ולא יותר, שכן ככל שהשכר המשולם נמוך יותר יגדלו רווחי המעביד. כאשר סכומי התשר נמוכים משכר הסף של העובד, יותיר המעביד את הטיפים בידי העובד וישלים לו שכר עבודה עד לגובה שכר הסף של העובד. במקרים שבהם סכום הטיפים עולה על שכר הסף של העובדים, ידרוש המעביד את סכומי התשר החורגים משכר הסף ולא ישלם משכורת כלל. באופן דומה, בעל העסק עשוי לדרוש מהעובד תשלום עבור הזכות לעבוד ולקבל טיפים, וכך אכן נעשה בעבר (לא בישראל) במקרים שבהם ההכנסה מהתשר בלבד הייתה גבוהה משמעותית משכר הסף של העובד.[80]

לדעתנו, הדרך הנכונה להגדיר את ההתקשרויות החוזיות בין שלושת הגורמים המעורבים (בעל העסק, המלצר והלקוח) היא לראות את בעל המסעדה כמי שמוכר ללקוח מוצר שלם הכולל בין היתר אוכל, אווירה ושירות. כדי לספק את המוצר השלם ללקוחותיו, בעל המסעדה מעסיק עובדים שונים: טבחים, מנקים, שוטפי כלים, אנשי שיווק ומלצרים. חלק מעובדים אלה בא במגע ישיר עם הלקוחות. בעל העסק מחייב את הלקוח בתשלום עבור המוצר, לעתים תוך הכללת דמי השירות במחיר, וברוב המקרים תוך ציון העובדה שדמי השירות אינם כלולים במחיר. בשני המצבים הלקוח רשאי לשלם סכום וולונטרי כדמי הוקרה עבור השירות שקיבל. עם זאת, סכומים אלה – על אף הממד הוולונטרי שלהם – הם חלק מתקבולי העסק, בדומה לסכום שנגבה באופן כפוי. סכומי התשר הם אמנם וולונטריים במובן זה שאין סנקציה משפטית המאפשרת לאכוף את נתינתם, אך הם ניתנו בתמורה לשירות שסיפק עובד של בעל העסק, במסגרת יחסי העבודה שלו עם בעל המסעדה, ובמהלך שעות העבודה שלו.

4. ביטוח לאומי

ביחס לדיני הביטוח הלאומי מתעוררות שתי שאלות: הראשונה היא האם יש לשלם דמי

78 סעיף 86 לחוק הגנת השכר.

79 סעיף 1 לחוק הגנת השכר מגדיר שכר עבודה כ"לרבות תשלומים בעד חגים, פריון עבודה ושעות נוספות ותשלומים אחרים המגיעים לעובד עקב עבודתו ובמשך עבודתו" (ההדגשה הוספה).

80 ראו Azar, לעיל ה"ש 31.

nevo.co.il

ביטוח לאומי בגין התשר, והשנייה מתייחסת לשלב מימוש הזכויות – האם בענפי ביטוח שבהם משתלמת גמלה על בסיס הכנסתו של המבוטח (ענפי ביטוח שתכליתם לשמש תחליף הכנסה דוגמת דמי אבטלה, ביטוח נפגעי עבודה, אמהות) ייחשבו דמי התשר כחלק מהכנסת העובד לצורך חישוב בסיס ההכנסה? שתי השאלות קשורות בהכרעה אחת – האם יש לראות בתשר הכנסת עבודה של עובד המבוטח בביטוח הלאומי. גובה הגמלאות המשולמות בענפי ביטוח אלה, שתכליתם לשמש תחליף להכנסת העבודה, קשור קשר הדוק לסכום דמי הביטוח המשולמים בגינם, ומכאן שהכנסות שאין משלמים בעדן דמי ביטוח לא יזכו את המבוטח בגמלה עם התממשותו של האירוע המזכה בגמלה.[81]

בפסק דין מלון רנסנס[82] הבחין בית הדין הארצי לעבודה בין תשלום תשר במזומן ישירות לעובד המלון לבין תשלום תשר באמצעות הוספת התשר לחשבון הסופי – אופן תשלום המחייב לרשום את התשר בספרי הנהלת החשבון של המלון. במקרה הראשון, שבו התשר לא עבר דרך פנקסי המעסיק, קבע בית הדין כי לא קמה חובה לשלם דמי ביטוח לאומי עבור סכומים אלה, שכן הכנסה זו של העובד איננה בבחינת "הכנסת עבודה". לעומת זאת נקבע כי תשרים הנרשמים בספרי המעביד לפני העברתם לעובדים הם בגדר שכר עבודה, ויש לשלם עבורם דמי ביטוח לאומי. כלל זה תואם את הכלל שאומץ ביחס להכרה בתשר כשכר לצורך חוק שכר מינימום בפסק דין **ענבל מלכה**.[83]

בית הדין הארצי לעבודה אימץ גם בהקשר זה כלל משפטי החותר לשקף את רצונו של נותן הטיפ, תוך אימוץ החזקה העובדתית שהוזכרה, שלפיה אם הוסיף הלקוח את סכום התשר לחשבון הסופי חזקה עליו שהסכים שהתשר ישמש חלק "משכר העבודה" של העובד, בעוד שבמקרים שבהם שולם התשר ישירות ובמזומן לעובד לא ניתן להסיק הסכמה כאמור.

אנו סבורים שגם תשר הניתן ישירות לעובד הוא שכר עבודה לצורך חוק ביטוח לאומי. בפסק הדין מוסברת תכליתו של חוק הביטוח הלאומי באופן הבא:

> חלוקת הגמלאות, שהיא תכלית החוק לא תוכל להיעשות ללא תשלום דמי ביטוח מכלל המבוטחים על פי חיובם, התשלום והחלוקה קשורים קשר בל ינתק זה בזה... באין תשלום דמי ביטוח על פי ההכנסה האמיתית

81 ראו פסק דין **אסתר כהן**, לעיל ה"ש 10, בסעיף 8 לפסק דינו של השופט פליטמן ("דק התשר העובר דרך קופת המסעדה נחשב לשכר עבודה. על כן במקרה שלפנינו – אך ורק שכר המערער על פי חלוש שכרו, צריך להוות כסיס לחישוב גמלת התלויים לאלמנתו").

82 ראו פסק דין מלון רנסנס, לעיל ה"ש 10.

83 גם שופטי בית הדין הארצי לעבודה רואים את שתי ההלכות כעוקבות אחרי אותם עקרונות; שם, בסעיף 13 לפסק הדין.

nevo.co.il

> לא תיתכן חלוקה נאותה של הגמלאות על פי קריטריוני החוק, ותסוכל תכליתו.[84]

לאור תכלית זו ברור שיש לכלול במסגרת ההכנסה החייבת בדמי ביטוח לאומי לא רק את הסכומים שנרשמו בפנקסי החשבונות של העסק אלא כל הכנסה של העובד, כולל תשר.

מובן כי בשל הצורך לשמור על פרטיותם של האורחים בבתי מלון, קשה יותר לפקח אחר תשר הניתן לעובד מלון מאשר על תשר הניתן למלצר במסעדה, ולכן סביר להניח שלא ניתן יהיה לאכוף תשלום מלא של תשלום דמי ביטוח לאומי על הכנסות מתשרים שניתנו במזומן ובאופן פרטי לעובדי המלון. בעיה דומה מתעוררת גם במקרה של תשר הניתן למבצעי משלוחים. לעומת זאת, על תשרים במזומן שניתנו לעובדים אחרים במקומות עבודה פומביים (כגון מלצרים) ניתן להערכתנו לפקח ביתר קלות,[85] ויש לדרוש מהמעביד לכלול אותם בשכר העבודה לכל צורך שהוא, לרבות, כמובן, תשלום דמי הביטוח לאומי.

בפסק דין אסתר כהן התעוררה שאלה זהה ביחס לשלב של מיצוי הזכויות. באותו מקרה תבעה אלמנתו של מלצר, שקיפח את חייו אגב הצלתם של נערים מטביעה בים, גמלה המשתלמת למתנדבים שנפגעו תוך כדי ועקב פעולת ההתנדבות.[86] הבסיס לחישוב הגמלה הוא שכרו של המתנדב. ״שכר״ בהקשר זה מוגדר בסעיף 289 לחוק הביטוח הלאומי כ״שכר בעד עבודה שממנו מגיעים דמי ביטוח״. בהתאם להגדרה זו שולמה לאלמנה קצבה על פי תלושי המשכורת של המלצר – תלושים שדיווחו רק על הכנסת מינימום, ולא כללו את סכומי התשר. האלמנה השכילה להוכיח בפני בית הדין את שכרו הממוצע של בעלה המנוח, כולל ההכנסה מתשרים, שהיה גבוה בהרבה משכר המינימום שעליו דיווח המעביד לרשויות המס והביטוח הלאומי. השאלה שעמדה לדיון הייתה אם יש לשלם גמלה עבור הכנסות שלא שולמו בגינן דמי ביטוח במהלך עבודתו של המנוח.

בית הדין הארצי לעבודה קבע, אגב הסתמכות על הלכות **ענבל מלכה** ו**מלון רנסנס**, כי רק תשר העובר דרך קופת המעסיק הוא שכר עבודה שעל בסיסו תחושב גמלת התלויים. בכך אימץ את הכלל הטכני ששימש אותו במקרים הקודמים. הנמקתו המרכזית לאימוץ כלל זה בהקשר של דמי הביטוח הלאומי הייתה תוסר־היכולת של הגוף המפקח (במקרה זה: המוסד לביטוח לאומי) לבדוק את גובה ההכנסה הלא מדווחת, והקשר בין גובה הגמלה לבין דמי הביטוח ששולמו, כפי שנקבע בפסק דין מלון רנסנס. בית הדין הוסיף וקבע כי:

84 שם, בסעיף 15 לפסק הדין, תוך אזכור להלכה קודמת בעניין: עב״ל 316/03 שמעון בשירי – המוסד לביטוח לאומי, עבודה ועוד, עבודה ארצי לג(74) 46 (2004).

85 כאשר המלצרים חולקים ביניהם את הטיפים בסוף המשמרת, לא רק בעל העסק מפקח על המלצרים לבל יכניסו טיפים לכיסם אלא גם המלצרים עצמם מפקחים זה על זה.

86 פסק דין אסתר כהן, לעיל ה״ש 10.

nevo.co.il

> מרובר בנוהג פסול של אי־תשלום שכרו האמיתי של המלצר על ידי מעסיקו, הגדרת תשר המשתקף בספרי המעסיק כ"שכר" והגדרת תשר שאינו משתקף בספרי המסעדה כסכום שאינו שכר, אמורה להביא לתיקון המצב הבלתי תקין בענף זה.[87]

בכך, כנראה, כיוון בית הדין למערך תמריצים שלפיו העובד ידרוש שכל שכרו יבוא לידי ביטוי בתלוש המשכורת, ולא רק שכר המינימום. לדעתנו, לא ברור שמערך תמריצים זה אכן יפעל, שכן גם לעובדים יש אינטרס שלא כל שכרם ידווח לרשויות המס, אף אם בהעלמות אלה יש משום פגיעה מבחינת היקף הגמלאות שלהן יהיו זכאים העובדים מכוחו של חוק הביטוח הלאומי.

אין ספק שהלכות מלון רנסנס ואסתר כהן קובעות כלל אופרטיבי מוצדק, שלפיו ישולמו גמלאות רק על הכנסה שבגינה שולמו דמי הביטוח הלאומי; אך התוצאה שאליה הן מגיעות – אי־תשלום גמלאות בגין חלק משמעותי משכר העבודה – היא קשה.[88] הדרך לפתור זאת היא לראות את ההכנסות מתשר כהכנסת עבודה שעל המעביד להעביר בגינה את דמי הביטוח.

ג. ניתוח ביקורתי של החקיקה המוצעת

כפי שצוין לעיל, הטיפול המשפטי בתשר טרם הוסדר בחקיקה, אך קיימות כמה הצעות חוק בנושא.[89] הצעות החוק הוצעו בעקבות מסקנותיה של ועדת פרידמן לבדיקת נושא תנאי העבודה של מלצרים ומעמדו של התשר כשכר עבודה.[90] הוועדה המליצה לא לראות תשר המשולם ישירות על ידי הלקוח למלצר כשכר עבודה, שכן מדובר בסכום המשולם למלצר מרצונו הטוב של הלקוח. מנגד סברה הוועדה כי שכר המשולם ישירות למלצר, אך הועבר למסעדה ונכלל בפדיון בית העסק או בתקבוליו, דינו כשכר עבודה.[91]

87 שם, בסעיף 9 לפסק הדין.

88 ראו ת"א (שלום י-ם) 1091/04 **ראסם נ' הראל חברה לביטוח בע"מ**, תק-של 4(2006) 23793 (2006) שם התעוררה בעיה דומה. נהג מונית תבע פיצויים לפי חוק פיצויי נפגעי תאונות דרכים וטען כי שכרו האמיתי היה גבוה פי שניים מהסכום שהשתקף בתלושי המשכורת, שכן כלל תשרים. השופט אמנם ציטט את הלכות ליברמן וענבל מלכה, שלפיהן רק השכר שעבר בקופת העסק ייחשב כשכר עבודה, אולם בשל אי־הנוחות שהייתה לו מהתוצאה הקשה שנובעת מיישומן בהקשר של פיצוי בגין אבדן כושר השתכרות, הוא הוסיף לשכר העבודה המדווח סכום מסוים שניתן כתשרים.

89 ראו לעיל ה"ש 9.

90 שם.

91 ראו פסק דין ענבל מלכה, לעיל ה"ש 10, המסכם כך את המלצותיה של ועדת פרידמן. פסק הדין הושתת על המלצות הוועדה, וההלכה תואמת את מסקנותיה.

nevo.co.il

לדעת הוועדה, יש לעגן המלצה זו בחקיקה שתגדיר את מעמדו של התשר ואת מעמדו של המלצר במקום העבודה.

כשחיפשנו בדו"ח הוועדה את ההנמקה להמלצתה מצאנו רק את הפסקה התמוהה הבאה (ההדגשה הוספה):

> אין התייחסות לתשר בתחיקה אלא בפסיקה ובהסכמים קיבוציים כגון... בנוסף לכך מר יונתן קפלן סגן נציב מס הכנסה, בהופעתו בפני הועדה מסר שבפועל אין שלטונות מס ההכנסה רואים בתשר המשולם ישירות למלצר כחלק מהכנסת העובד החייבת במס. המלצר, לדבריו, אמור לדווח על כך באופן עצמאי. לאור ממצאים אלה ממליצה הועדה לא לראות בתשר המשולם ישירות על ידי הלקוח למלצר שכר עבודה, אלא סכום שמשתלם למלצר מרצונו הטוב של הלקוח ובשעור בלתי קבוע (על פי נוהג). לדעת הועדה יש לעגן המלצה זו בחקיקה.

המלצות הוועדה מצאו אוזן קשבת. הצעת החוק הראשונה הוגשה לכנסת בנובמבר 1996, והיא הצעת חוק הגנת השכר (תיקון מס' 20) (תשר), התשנ"ז-1996.[92] על פי הצעת החוק הוגדר תשר כ"מענק כספי שניתן לעובד מי שקיבל או שקנה שירות ממעבידו, באמצעות אותו עובד, כאשר המענק לא נכלל בתמורה שדרש המעביד ממקבל או מקונה השירות". בדברי ההסבר להצעת החוק, המפנים להמלצותיה של ועדת פרידמן, נכתב:

> מאחר שסכומי התשר... משולמים בסכומים העשויים להשתנות על פי רוחב ידו ורצונו הטוב... של מקבל השירות, ובעיקר משום שאין הם משולמים על ידי המעביד או באמצעותו... מוצע כי תשר יוצא מגדר שכר עבודה לעניין חוקי מגן לעובד המפורטים בחלק ב' של התוספת לחוק.

שתי הצעות חוק דומות בעיקרן הונחו על שולחנה של הכנסת ה־16 על ידי חבר הכנסת אופיר פינס־פז ועל ידי חברי הכנסת עמיר פרץ ואילנה כהן, והצעת חוק זהה שלישית הונחה על שולחן הכנסת ה־17 על ידי חברי הכנסת שלי יחימוביץ, יואל חסון וגלעד ארדן.[93] הצעת החוק האחרונה אושרה ביום 25 בפברואר 2007 בוועדת השרים לענייני חקיקה, עברה בקריאה טרומית ביום 28 בפברואר 2007, וממתינה בזמן כתיבת המאמר לדיון בוועדת העבודה והרווחה.

אנו סבורים כי הצעות החוק, על אף שכיוונתן ראויה, מבוססות על הבנה מוטעית בדבר המהות של תשר ושל שכר עבודה. כאמור לעיל, כפקנת ועדת פרידמן מושתתת על עדות יחידה של סגן נציב מס הכנסה, שמסר כי בפועל אין שלטונות מס ההכנסה רואים

92 הצעת חוק הגנת השכר (תיקון מס' 20) (תשר), התשנ"ז-1996, ה"ח 2564, עמ' 80.

93 פ/2657/16; פ/3307/16; פ/1973/17.

nevo.co.il

בתשר המשולם ישירות למלצר כחלק מהכנסת העובד החייבת במס, וכי המלצר אמור לדווח על כך באופן עצמאי – וזאת ללא כל הנמקה מדוע הוא, או הוועדה, סבורים כי כך ראוי שייעשה.

כפי שכתבנו וחזרנו וכתבנו במאמר זה, תשר הוא תקבול של המעביד, ולכן אם המעביד מתיר לעובד לשמור אותו לעצמו הרי שהוא שכר עבודה. אין זה משנה אם מדובר בתשלומים שגובהם משתנה. חוק שכר מינימום אמור להבטיח תשלום שכר מינימום לעובד, ולכן אם התשר נמוך משכר המינימום המעביד חייב להוסיף עליו. כמו כן, אין זה משנה אם המעביד שילם את התשר בעצמו או שהוא שילם אותו לעובד בכך שהתיר לו לשמור אותו לעצמו. הדרך הנכונה להגן על זכויות העובדים – שהיא המטרה של הצעות החוק הנ"ל – היא לסווג את התשר כשכר עבודה. כאשר יסווג ככזה יחויבו המעבידים לשלם לעובדים זכויות סוציאליות בגין שכרם המלא.

בדברי ההסבר להצעות החוק הנ"ל נכתב כי "הצעת חוק זו אינה מאפשרת למעסיק לקחת את התשר אליו אלא מחייבת אותו לשלם לעובד שכר מינימום (על כל הזכויות הכרוכות בכך) בנוסף לתשר ובלי קשר לגודלו ולשאלה אם ניתן או לא ניתן". לדעתנו מטרה זו אינה ראויה. מאחר שהתשר הוא שכר עבודה, אי־הכללתו לצורך בחינת עמידתו של המעביד בתנאי חוק שכר מינימום היא למעשה העלאה אפקטיבית של שכר המינימום. לא ברור לנו מדוע ראוי להעלות אותו דווקא בענפים שבהם נהוג מתן תשר ולא באחרים.

להצעות החוק, אם תתקבלנה, עשויה בכל זאת להיות תוצאה ראויה: מעבידים שלא ירצו לשלם שכר מינימום מלא נוסף על תשרים יקבעו את דמי השירות באופן מפורש במחיר (בתפריט) ויבטלו למעשה את מוסד התשר. אם כך יקרה, הרי שהצעות החוק הללו – על אף שתכליתן אינה ראויה והן מושתתות על תפיסה משפטית מוטעית – עשויות בכל זאת להביא לתוצאה הראויה.

ד. תמריצים ושיקולי אכיפה

1. כללי

בשנת 2006 פעלו בישראל כ־12 אלף מסעדות, בתי קפה וברים, 550 אולמות אירועים ועשרות רבות של עסקים המספקים שירותי קייטרינג לבתים ולעסקים.[94] סכומי התשר המשולמים לעובדים באולמות שמחה ואירועים הם כנראה קטנים ביותר. חלק מהתשר משולם על ידי בעל השמחה בסוף האירוע, והוא עומד בממוצע על אחוז אחד ממחיר

94 מידע שסיפק לכותבים מר יאיר כות, מזכיר ענף אולמות שמחה בהסתדרות העובדים החדשה, בשיחה טלפונית מיום 8 בפברואר 2006.

nevo.co.il

האירוע, וחלק משולם על ידי הסועדים שמשאירים לעתים תשר למלצר בסוף הערב, שסכומו אינו עולה על כמה עשרות ש״ח.[95] כאמור, לאחרונה הוסדר נושא התשר הניתן באולמות שמחה בהסכם הקיבוצי הכללי שנחתם בין ההסתדרות להתאחדות בעלי אולמות השמחה, שם נקבע שסכומי התשר הניתנים יישארו בידי המלצרים ולא ייזקפו על חשבון שכר העבודה שעליו התחייב המעביד.[96] לעומת זאת במסעדות, בבתי קפה ובברים סכומי התשר משמעותיים בהרבה ומהווים בממוצע 12% מסכום הארוחה.[97]

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,[98] 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

95 המחיר הממוצע של אירוע הוא 80 אלף ש״ח; התשר הממוצע שבעל השמחה משאיר בסוף האירוע לחלוקה למלצרים הוא 500 ש״ח; שם.

96 ראו ההסכם הקיבוצי הכללי שנחתם בין ההסתדרות הכללית החדשה להתאחדות בעלי האולמות בישראל ההסתדרות הכללית, לעיל ה״ש 20. גם הסדר זה אינו מונע התייחסות לתשר כשכר עבודה. העובדה שההסכם הקיבוצי קבע שאין לזקוף את התשר על חשבון שכר העבודה החוזי שנקבע בין המעביד למלצר, אינה שוללת את הגדרתו כשכר עבודה, ברירה לעמלה. המעסיק והעובד אינם יכולים להתנות על סיווגים קוגנטיים של מקור ההכנסה. אם התקבל עמדתנו שתשר הוא תקבול של העסק, הרי יש לראות גם בתשר הניתן באולם שמחה הכנסת עבודה, החייבת בדיווח ככזאת, למרות שהוסכם על ידי המעביד שהתשר ייוותר בידי המלצר.

97 ראו, למשל, נופר סיני, לעיל ה״ש 1.

98 לכיסוי של תשלום שכר המינימום ועלויות מעביד נלוות כגון תשלומי ביטוח לאומי, מס בריאות ופיצויי פיטורין, המבוססים כולם על שכר עבודה בגובה שכר מינימום.

ייווצרו חיכוכים בין מלצרים בנושא חלוקת השולחנות במסעדה, שכן בכל מסעדה או בית קפה יש מקומות ישיבה טובים יותר וטובים פחות.

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.

כאמור, לדעתנו יש לראות בתשר תקבול של המסעדה לצורכי מס, ועל כן כשסכום זה נותר בידי המלצר – בין אם נרשם בספרי העסק ובין אם לאו – מדובר בשכר עבודה לצורך דיני עבודה, מס הכנסה, ביטוח לאומי ושאר חקיקת המגן. עם זאת, קביעה זו מעוררת שתי שאלות. השאלה הראשונה נוגעת לפיקוח ואכיפה. הואיל והתשר ניתן במזומן – כיצד יכולה המסערה לוודא שהמלצרים העבירו אליה את כל סכום התשרים שקיבלו מלקוחות? שאלה זו רלבנטית גם לשאלת אכיפת המס, שכן למסעדה יש תמריץ לא לפקח על המלצרים, ולאפשר להם להעביר לה חשרים שקיבלו מלקוחות רק עד גובה הסכום השווה לשכר המינימום שהמסעדה חייבת לשלם לעובדים מכוח חוק שכר מינימום. השאלה השנייה נוגעת להשפעתו של הכלל המשפטי המוצע על שכרם של מלצרים: בהנחה שניתן יהיה לאכוף את רישום מלוא סכומי התשרים – כיצד ישפיע אימוץ ההצעה לראות בכל תשר תקבול של העסק על תנאי השכר של מלצרים? בסעיפים הבאים נדון בשתי שאלות אלה.

2. שאלת הפיקוח והאכיפה

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.[99] אולם, מה שמייחד את נושא הטיפים בסוגיית האכיפה הוא שבמקרה של אי־דיווח על טיפים מתקיימת זהות אינטרסים בין בעל העסק לעובדיו.

בדרך כלל, אחד הגורמים המשמעותיים ביותר המגבילים את יכולתו של בעל עסק להעלים מסים הוא קיומם של עובדים, וזאת משתי סיבות. ראשית, אם בעל העסק מעסיק

99 ראו Joseph Bankman & Stewart Karlinksy, *Developing a Theory of Cash Businesses Tax Evasion Behavior and the Role of Their Tax Preparers*, *in* 5TH INTERNATIONAL CONFERENCE ON TAX ADMINISTRATION: CURRENT ISSUES AND FUTURE DEVELOPMENTS (M. Walpole, & R. Fisher eds., 2002).

עובדים שרואים שהוא מעלים מסים הם יכולים לדווח על מעשיו לרשויות המס. כתוצאה מכך, בעל עסק המעלים מסים בידיעת עובדיו נתון לסחיטה על ידם, הן בתחום השכר ותנאי העבודה הן בצמצום יכולתו לפטרם בבוא היום. שנית, אם ישתף בעל העסק את העובדים בהעלמות המס – כלומר: יורה להם להעלים מסים עבורו – הם עלולים להעלים הכנסות גם מפניו. מהרגע שבו בעל העסק מרשה לעובדים שלא לדווח באופן מיידי וחוקי על כל תקבול הוא חשוף לסיכון שהם ישמרו לעצמם חלק מהתקבולים שלא דווחו; הן משום שלא ניתן לפקח עליהם והן עקב הלגיטימציה שהוא עצמו נתן לגנוב ולהעלים הכנסות.

על כן בעלי עסקים נוהגים להעלים הכנסות במזומן רק אם הם עצמם קיבלו אותן ישירות מהלקוח. כך, למשל, ניתן לצפות לשכיחות גבוהה של העלמות מס בקרב בעלי עסקים הנותנים שירות אישי ללקוח בלא מעורבותם של אנשים נוספים כגון קבלני שיפוצים, מטפלים, יועצים ומוכרים שהם עצמם בעלי ההנות. בחנויות גדולות, ובעיקר בחנויות שהן סניפים (וודאי ברשתות) לא סביר שתתבצענה העלמות מס מהסוג של אי־רישום תקבול שנתקבל במזומן, משום שבעל העסק נמצא, אם בכלל, רק בחנות הראשית, ואין זה סביר כי ינחה את עובדיו שלא לרשום תקבולים – כאמור, בשל החשש כי ידווחו עליו או יגנבו ממנו.

בהקשר של טיפים הסיבות הנ״ל אינן מתקיימות. 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.[100] כמו כן, בעל המסעדה אינו חושש כי העובדים ייקחו את התקבול לעצמם שכן הוא כלל אינו מצפה מהם למסור לו את הטיפים. במקרה השכיח בו המלצרים מתחלקים בטיפים (tip pooling) המלצרים מפקחים זה על זה, והסנקציה החברתית שבה פיקוח זה מלווה היא חמורה ומבטיחה כי לא ישלשלו את הטיפים לכיסם בניגוד להסדר המוסכם. הדבר מאפשר לבעל המסעדה לדרוש מהם לשתף בחלוקת הטיפים גם עובדים שבדרך כלל אינם מקבלים טיפים, כמו המארחת או הברמן (ולחסוך בכך גם בעלויות שכרם של אלו).

מסעדות שאינן כוללות דמי שירות בחשבון שהן מגישות ללקוחותיהן חייבות על פי הוראות ניהול פנקסים לקיים יומן שירות, שבו יירשמו בכל יום שמות המלצרים לפני תחילת עבודתם, ובו גם אמור כל מלצר לכתוב בסיום יום העבודה כמה כסף קיבל

100 פרט להעלמת המס, בעל המסעדה נהנה גם מ״תכנון מס״, שכן החוק מאפשר לו שלא לשלם מע״מ על התקבול בגין מרכיב השירות שבארוחה. כל עוד הלקוח כשלם ישירות למלצר עבור השירות שקיבל, באמצעות הטיפ, בעל המסעדה פטור מחשלום מע״מ על סכום זה. אילו היה גובה דמי שירות כחלק מהחשבון המוגש ללקוח, היה סכום החשבון כולו, לרבות החלק המשולם עבור השירות, חייב במע״מ. לכאורה המע״מ מגולגל על הלקוח, אך למעשה בעל המסעדה נושא בנטל הכלכלי של המס על פי הגמישות היחסית של ההיצע והביקוש. במילים אחרות: העובדה שחלק מהמע״מ נחסך מגדילה את רווחי בעל המסעדה שכן הוא יכול לגבות מחיר גבוה יותר או לשרת לקוחות רבים יותר.

כטיפים.[101] מובן כי בעל המסעדה אינו יכול לדעת אם המלצר כתב ביומן את סכום הטיפים המדויק שקיבל. משיחות עם מלצרים למדנו שהסכום שהם כותבים ביומן אינו עולה על הסכום שהם מעבירים לידי בעל המסעדה (20 ש״ח לשעה) ומוחזר להם, כאמור לעיל, כשכר עבודה, כדי להוציא את בעל המסעדה ידי חובת תשלום שכר מינימום.

אותם אמצעים שעומדים לרשויות המס בבואן לפקח על הכנסות עסקים במזומן, עומדים לרשות עובדי מס הכנסה גם במקרה זה. כפי שניתן ללמוד מפסקי דין בנושא – כמו למשל פסק דין ליברמן[102] – אנשי המס נוהגים לבצע ביקורות פתע במסעדות. הם מתחזים ללקוחות במסעדה ובסיום הארוחה, לאחר ששולם החשבון, הם מזדהים בפני בעל העסק ומבקשים לראות כיצד בדיוק נרשם התקבול בספרי המסעדה (או בקופה).

על פי הדין כיום, אם יבואו פקחי המס למסעדה ויבדקו את האופן שבו נרשם התקבול לאחר ששילמו את החשבון והשאירו תשר במזומן למלצר, הם לא יוכלו לבוא בטענות אל בעל המסעדה על כך שלא רשם את התשר בספריו זאת משום שהמלצר הוא שחייב ברישום, והדבר נעשה כאמור לעיל ביומן השירות בסופו של יום העבודה. מכאן, שאין ביכולתם להאשים את בעל המסעדה באי־רישום תקבול שכן החוק אינו מטיל על בעל המסעדה את החובה לרישום התקבול. מי שחייב ברישום הוא המלצר, והוא זה שיואשם בהעלמת המס – על אף שמבחינה כלכלית מהותית בעל המסעדה מתחלק עמו בטובת ההנאה שנצמחת מהעלמת המס.[103]

כאמור לעיל, לפקחי המס קשה יותר להוכיח אי־רישום תקבול על ידי המלצר, משום שהמלצר רושם את הטיפים ביומן השירות רק בסופו של יום העבודה שלו. מכאן, שעליהם להישאר במסעדה עד שהמלצר סיים את משמרתו. כמו כן, בכל מקרה שבו המלצר רשם ביומן השירות סכום שהוא גדול יותר מסכום התשר שהם עצמם נתנו לו, לא תהיה בידיהם הוכחה של אי־רישום תקבול – בהנחה שאין ביכולתם לדעת כמה טיפים קיבל מלקוחות אחרים. מכל האמור עולה שלפקחי המס קשה יותר להוכיח אי־רישום תקבול של תשר ביומן השירות לעומת היכולת להוכיח אי־רישום תקבול בספרי המסעדה בגין שאר רכיבי הארוחה. ייתכן שזו הסיבה לכך שלמעט פסק דין ליבוביץ׳ אין פסקי דין המרשיעים מלצרים באי־דיווח על טיפים שקיבלו.

שיטת אכיפה אפקטיבית יותר היא מיסוי על פי הערכה או חזקה (presumptive taxation).[104] מיסוי על פי הערכה הוא אלטרנטיבה מקובלת למיסוי על פי ספרי הנישום

101 ראו הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), לעיל ה״ש 53.

102 פסק דין ליברמן, לעיל ה״ש 10.

103 בעל המסעדה עושה זאת בכך שאינו משלם למלצר שכר עבודה (או משלם לו שכר נמוך), ואף מחייב אותו לעתים לחלוק בטיפים עם עובדים אחרים שאינם מקבלים טיפים. הדבר מאפשר לבעל המסעדה לשלם לאותם עובדים פחות מכפי שהיה נדרש לשלם להם אילולא התחלק אתם המלצר בטיפים שקיבל.

104 לרקע בנושא מיסוי על פי הערכה או חזקה ראו VICTOR THURONYI, *Presumptive Taxation*, *in*

בכל אותם מקרים שבהם קיימים קשיים אדמיניסטרטיביים משמעותיים בדרך המיסוי הרגילה. מתכנן מערכת המס בוחר את האופן שבו יחושב וייגבה המס על פי שיקולי עלות/תועלת, ובמובן זה קיימת תחלופה בין יעילות אדמיניסטרטיבית לבין דיוק בקביעת חבות המס. לעתים ראוי יותר לקבוע את חבות המס על פי אינדיקטורים עקיפים במקום לבזבז משאבים ניכרים בקביעת החבות המדויקת. כך, למשל, עוד בימי מצרים הקדומה מוסו החקלאים המצרים לא על פי כמויות התבואה שמכרו אלא על פי גודל השטחים שעמדו לרשותם וגישתם לנילוס, מתוך הנחה שקיים מתאם חיובי משמעותי בין נתונים אלה לבין הכנסת החקלאים, שאותה קשה היה למדוד.[105]

פרט לחיסכון בעלויות אדמיניסטרטיביות יש למיסוי על פי הערכה יתרון יעילות נוסף, הנובע מכך שההערכה נעשית על פי המקובל בענף. אם, למשל, ממסים עסק על פי מיקום, גודל, מספר עובדים ותשומות הנמדדות בקלות כגון חשמל ומים,[106] אזי המס השולי המוטל על העסק הוא אפס. זאת, משום שהמס שמשלם העסק הוא על פי ההכנסה הממוצעת בענף. כל הכנסה נוספת שישיג בעל העסק כתוצאה מהתייעלות לא תמוסה כלל. המס השולי, להבדיל מהמס הממוצע, הוא שגורם לעיוות הכלכלי. החלטת הנישום אם להתאמץ ולהרוויח שקל נוסף מושפעת מן המס השולי. מכאן, שמס על פי הערכה הוא יעיל יותר – הן מטעמים של חיסכון אדמיניסטרטיבי והן מהטעם ששיעור המס השולי הוא אפס, קרי: כל שקל שירוויח בעל עסק מעל להכנסה שמיוחסת לו מכוח הערכה יהא פטור ממס.[107]

אל מול יתרון היעילות ניצב חיסרון בתחום הצדק החלוקתי. המס המוטל על פי הערכה הוא מס גולגולת שאינו מתחקה אחר הכנסתו האמיתית של הנישום. כך, למשל, עסק רווחי ועסק כושל שלשניהם אינדיקטורים דומים (להכנסה) כגון מיקום, גודל, מספר עובדים ותשומות, ימוסו בסכום זהה על אף העובדה שהאחד מצליח והאחר כושל. מכאן, שכאשר המתכנן החברתי שוקל את השימוש במיסוי על פי הערכה, הוא נדרש להביא בחשבון את החיסכון בעלויות האדמיניסטרטיביות ואת היתרון שבמס שאינו מעוות החלטות כלכליות אל מול החיסרון שבפגיעה אפשרית בצדק חלוקתי.

השימוש במיסוי על פי הערכה נפוץ מאוד במדינות מתפתחות, שבהן היכולות

TAX LAW DESIGN AND DRAFTING (Victor Thuronyi ed., International Monetary Fund, 1996).

105 ראו F.H.M Grapperhaus, *The Trade Off Between Accuracy and Administrability Presumptive Income Taxation*, Proceedings of a Seminar Held in New Delhi, in October 1997, the 51st Congress of the International Fiscal Association (The Hague, 1998) 3.

106 ראו קווי הנחיה כלכליים לקביעת סבירות הכנסה (עודכן ונערך על ידי טילדה גולדין, הוצאת רונן, 1997).

107 מאמץ שיגרום לקבלת טיפ גבוה יותר, למשל 15%, לא ימוסה; הטיפ שעד 10% ממחיר הארוחה ימוסה, ואילו הטיפ שמעבר לכך יהא פטור.

הטכניות של הנישומים ושל פקידי השומה נמוכות. אולם, גם שיטות המס במדינות מפותחות עושות שימוש רב במיסוי על פי הערכה, המשולב בתוך מנגנוני המס המתקדמים. כך, למשל, הפחת על נכסים בישראל מחושב על פי הערכה שרירותית ביחס למשך חיי הנכס ועל פי הנחה מפשטת (ובלתי־סבירה בעליל) כי הוא מאבד מערכו סכום קבוע מדי שנה.[108] השרירותיות שבקביעת חיי הנכס מוצאת את ביטויה המופגן בכלל (המשותף למערכות מס הכנסה ברוב מדינות העולם) שלפיו בעת העברת בעלות בנכס משומש, הפחת לו זכאי הקונה מחושב כאילו צפויים לנכס המשומש חיים באורך מלא, משל היה הוא נכס חדש.[109] שימוש בהנחה מפשטת דומה נעשה גם ביחס לרווח הון, שרואים אותו כאילו נצבר בחלקים שווים על פני כל שנות ההחזקה בנכס לצורך קביעת שיעורי המס ביחס לנכס שהיה בבעלות הנישום לפני ה־1.1.2003 (מועד תחולת הרפורמה על פי תיקון מספר 132 לפקודת מס הכנסה) ואחריו.[110]

אפילו בחזית המיסוי הבינלאומי, עת מדובר במיסוי של חברות רב לאומיות – שהן, מן הסתם, בין הנישומים המתוחכמים ביותר בעולם – מדינות העולם משתמשות בכלל הערכה הידוע כ"מחירי העברה".[111] בהיעדר יכולת לקבוע באופן מדויק את המחיר האמיתי שבו יחידה כלכלית אחת של החברה הרב־לאומית מוכרת מוצר או שירות ליחידה כלכלית אחרת של החברה, רשויות המס של המדינות השונות נאלצות לבצע הערכה על סמך עסקאות דומות בין צדדים שאינם קשורים, ולקבוע בדרך זו את מחיר העסקה לצורך מיסויה.[112]

108 ראו תקנות מס הכנסה (פחת), 1941. סביר יותר להניח כי נכסים אינם מאבדים סכום קבוע מערכם מדי שנה, אולם נכסים שונים מאבדים ערך באופנים שונים. יש המאבדים חלק ניכר מערכם בשנה הראשונה (בשל העובדה כי נהפכו באותה שנה מנכס חדש למשומש) ויש ששומרים על ערך קבוע פחות או יותר במשך כמה שנים ומאבדים חלק ניכר מערכם בבת אחת לקראת סוף חייהם. מטעמי פשטות אדמיניסטרטיבית אימץ המחוקק הישראלי כלל אחיד שלפיו נכסים מאבדים ערך באופן ליניארי.

109 כך, לדוגמה, אם נישום א' קונה מכונה ב־1,000 ש"ח, הנהגית מפחת שנתי של 10% – כלומר: 100 ש"ח בשנה – ומוכר אותה בחלוף חמש שנים תמורת 500 ש"ח, ייהנה נישום ב' שקנה אותה מפחת שנתי של 50 ש"ח בשנה במשך עשר שנים, וזאת למרות ששיעור הפחת השנתי שנקבע למכונה מלכתחילה (10%) אמור היה לבטא הערכה כי משך חיי המכונה הוא עשר שנים ולא 15.

110 ראו סעיף 91(ב)(1) לפקודת מס הכנסה. נניח, לדוגמה, שנישום קנה נכס שאינו בר־פחת ב־100 ש"ח ב־1.1.2000, ומכר אותו תמורת 700 ש"ח ב־1.1.2006. רווח ההון שלו הוא 600 ש"ח, ומטעמי פשטות אדמיניסטרטיבית רואים אותו כאילו 300 ש"ח רווח נצמחו לפני מועד תחולת הרפורמה וחייבים בשיעורי מס רווח הון שהיו נהוגים אז, ו־300 ש"ח נצמחו לאחר מועד תחולת הרפורמה וחייבים בשיעור מס רווח הון בגובה 20% בלבד.

111 ראו סעיף 85א לפקודת מס הכנסה.

112 נניח, לדוגמה, שחברות א' וב' הן חברות אחיות, אך חברה א' נמצאת במדינה שבה שיעורי המס הם נמוכים ואילו חברה ב' נמצאת במדינה שבה שיעורי המס הם גבוהים. אם חברה א' מוכרת לחברה ב'

nevo.co.il

בארצות־הברית חייב כל תושב או אזרח לדווח לרשויות המס מדי שנה על כל הכנסותיו באותה שנה; לכן מלצרים נדרשים לדווח על הכנסתם מתשרים. מיסוי על פי הערכה משמש למיסוי של הכנסות מלצרים מטיפים בארצות־הברית. יש פסיקה אמריקנית שמפעילה מיסוי על פי הערכה כדי לקבוע את הכנסתם של מלצרים שדו״חות המס השנתיים שהגישו עלו בגורל לבדיקה. המיסוי שם נעשה באופן הבא:[113]

(1) לוקחים את סך כל המכירות של המסעדה ומפחיתים מסכום זה אחוז מסוים כדי להתחשב בעובדה שהמלצרים מחויבים לעתים להתחלק בתשרים עם עובדים נוספים, וכן בעובדה שישנם לקוחות שלא משאירים תשר כלל או משאירים תשר נמוך מאוד;

(2) את הסכום שנותר מחלקים במספר שעות העבודה של כלל המלצרים במסעדה באותה שנה ומוצאים כמה מכירות היו בשעה בממוצע;

(3) את הממוצע כאמור כופלים במספר השעות שעבד כל מלצר כדי לקבוע את סך המכירות השנתי של כל מלצר;

(4) כופלים את סך המכירות השנתי של כל מלצר באחוז התשר המקובל בארצות־הברית – נניח 15% – מקבלים את הכנסתו השנתית של המלצר מטיפים, ומוסיפים הכנסה זו להכנסותיו האחרות החייבות במס.

לדעתנו, ראוי לאמץ את הגישה האמריקנית, שלפיה יש להשתמש במיסוי על פי הערכה לשם מיסוי הכנסות מטיפים – אך בניגוד לדין האמריקני יש לעשות זאת תוך ראיית ההכנסה כהכנסתה של המסעדה ולא של המלצר. זאת משום שלטענתנו התשר הוא תשלום עבור מרכיב השירות שנתנה המסעדה ללקוח באמצעות המלצר שהוא עובד של המסעדה. אין זה נכון לראות בתשר הכנסה של המלצר כעצמאי. זו הכנסה של המסעדה, והיא שחייבת במס הכנסה ובמע״מ על סכום זה. בארצות־הברית מעריכים את אבדן ההכנסות ממיסים בשל אי־דיווח על תשרים בסדר גודל של מיליארדי דולרים בשנה. ניתן היה לצמצם אבדן מסים זה באופן משמעותי באמצעות סיווג התשר כהכנסה של המעביד: קל בהרבה להפעיל מיסוי על פי הערכה ביחס לעסקים (מסעדות) מאשר ביחס לעובדים (מלצרים), שכן בעסק אחד יש הרבה עובדים.

הואיל ואחוז התשר המקובל בישראל נמוך מזה המקובל בארצות־הברית ראוי,

מוצר, וחברה ב׳ מוסיפה לו ערך מוסף כלשהו כגון שיווק, ומוכרת אותו לצד בלתי־קשור (למשל: ללקוחות הסופיים), כדאי להן להציג את מחיר העסקה ביניהן כאילו היה גבוה יותר מכפי שהיה באמת, כדי לייחס חלק גדול ככל האפשר מן הרווח למדינה בה שיעורי המס הם נמוכים. רשות המס במדינת תושבותה של חברה ב׳ עשויה לבצע מיסוי על פי הערכה ולקבוע כי הרווח שנבע מהעסקה הכוללת לחברה ב׳, שהיא החברה הנמצאת בתחולת המיסוי שלה, היה גדול יותר משטענה החברה, ולמסותה בהתאם.

113 למקור ״הנוסחה״ ראו McQuatters v. Commissioner, T.C. Memo 240, 32 T.C.M (CCH) 1122 (Tax Ct. Memo LEXIS 44 (1973)).

לדעתנו, להנהיג מיסוי על פי הערכה, שתקבע כי הכנסות המסעדה הן מחיר הארוחה בתוספת 10% בגין שירות, אלא אם כן נגבו דמי שירות כחלק ממחיר הארוחה.[114]

לאור הדיון שערכנו לעיל בנושא הפגיעה בצדק החלוקתי הנובעת מכך שהמיסוי אינו מדויק, נשאלת השאלה אם מיסוי על פי הערכה הוא ראוי. להערכתנו, לא יהא בכך משום פגיעה משמעותית בצדק חלוקתי משתי הסיבות הבאות: ראשית, מדובר במספר גדול של עסקאות קטנות, ולכן על פי חוק המספרים הגדולים (שלפיו הסיכוי של הממוצע להיות רחוק מהתוחלת שואף לאפס כשגודל המדגם שואף לאינסוף), הקביעה כי הכנסות המסעדה מטיפים הן 10% מעלות הארוחות תהיה נכונה במידה שווה ביחס לכל המסעדות הדומות מבחינת איכות; שנית, סביר מאוד להניח כי מיסוי מסעדות בגין הכנסותיהן מטיפים יספק תמריץ חזק למסעדות לכלול בחשבון את מרכיב דמי השירות, שכן אחרת הן תישאנה במלוא הסיכון שמלצרים יעלימו מהן את הכנסותיהם מתשרים, וזאת מבלי לחלוק בסיכון עם אוצר המדינה. מכאן, שעל פי רוב המדינה לא תצטרך למסות את המסעדות על פי שיטת הערכה, אלא המסעדות תכלולנה את מרכיב השירות באופן מפורש בחשבון המוגש ללקוח, ובכך יבוא העיוות הקיים כיום על תיקונו.

3. האם כלל משפטי הקובע שכל תשר הוא תקבול של העסק יפגע בשכר המלצרים?

נצא מנקודת ההנחה שבה סיימנו את הדיון בתת־הפרק הקודם, ולפיה הגברת האכיפה תביא לכך שמסעדות תכלולנה את החיוב בגין השירות בחשבון המוגש ללקוח. החיוב יהיה באחוז דומה לזה שמקובל להשאיר כיום כתשר, דהיינו: כ־10%-12% ממחיר הארוחה. כתוצאה מכך יצטמצם מאוד ואולי אף ייעלם הנוהג להשאיר תשר למלצר. זהו המצב באירופה, שם מקובל לכלול בחשבון את דמי השירות. תוצאה זו ראויה בעינינו, מאחר שהנוהג הקיים גורם להעלמת מסים ולפגיעה בהבטחת הזכויות הסוציאליות של עובדים.

מטעמים אדמיניסטרטיביים יש לפטור ממס תשר שישאירו לקוחות נוסף על דמי השירות הקבועים במחירון. עלות הגבייה תהא גבוהה יותר מההכנסות ממסים, משום שסביר מאוד להניח שידובר בסכומים זניחים: לקוחות שיידרשו לשלם עבור השירות כחלק ממחיר הארוחה אינם צפויים להשאיר סכומים משמעותיים כטיפ. אימוץ הצעתנו למסות את המסעדות בגין תשרים שמקבלים המלצרים יביא לצמצום משמעותי או אף להעלמת הנוהג של השארת טיפ.

114 פקיד השומה מוסמך לעשות זאת על פי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח שהגיש הנישום אינו נכון. כל עוד מסעדות אינן כוללות את מרכיב השירות בחשבון המוגש ללקוח ואינן מדווחות על טיפים בסדר גודל משמעותי, יש לפקיד השומה טעם סביר להניח שהדו"ח אינו נכון.

nevo.co.il

נשאלת השאלה מה תהא ההשפעה של הצעתנו על תנאי השכר של המלצרים. בשלב זה, בטרם שונה הכלל המשפטי, לא ניתן לתת לשאלה זו תשובה חד־משמעית. כיום ההטבה הנובעת מהעלמת המס מתחלקת בין המלצרים לבין בעל המסעדה לבין ציבור לקוחות המסעדה על פי הגמישויות היחסיות של הביקוש וההיצע לעבודת המלצרות וצריכת ארוחות במסעדה. ככל שהגמישות היחסית של הביקוש לעבודה גבוהה יותר, כך שומר לעצמו בעל המסעדה חלק גדול יותר מהטבת המס ביחס למלצר, ולהפך. באופן דומה, ככל שהביקוש לאכילה במסעדה גמיש יותר, הלקוח לוקח לעצמו חלק גדול יותר מהפחתת המס, שבא לידי ביטוי במחיר נמוך יותר עבור השירות שהוא מקבל.

סביר להניח ששכרו של המלצר עולה כתוצאה מהעלמת המס, אם כי, כאמור לעיל, קשה לנו לקבוע בדיוק בכמה. מנגד, יש לזכור שכתוצאה מהעלמת המס המלצר אינו נהנה מהזכויות הסוציאליות המגיעות לו על פי חוק על מלוא שכרו; דהיינו: בהנחה שהכנסתו האמיתית גבוהה משכר מינימום, המעביד אינו מפריש הפרשות סוציאליות בגין שכרו של העובד העולה על שכר המינימום. כמו כן, הואיל ועל פי דין המס הקיים הכנסתו של המלצר מטיפים היא הכנסה של עצמאי, המלצר הוא זה שמבצע את עבירת המס שממנה נהנים כולם, ונושא לבדו בסיכון האישום הפלילי.

לבסוף, קשה לחשוב כיצד ניתן להצדיק משיקולים של צדק חלוקתי כלל משפטי המאפשר העלמת מס בענף אחד, בשעה שבענפים אחרים נעשה מאמץ לאכוף על בעלי הכנסה דומה את מלוא חבות המס. במה שונים מלצרים מעובדים אחרים? כיצד ייתכן ששיקולי צדק חלוקתי יצדיקו שרק מלצרים ייהנו מדין המקשה מאוד את אכיפת המס עליהם? לדעתנו אין לכך הצדקה. ראוי לסווג באופן מדויק את הטיפים כהכנסה של העסק ולא כהכנסה של המלצר, משום שמדובר בתשלום עבור שירות המהווה חלק ממכלול השירותים והמוצרים שהמסעדה מציעה ללקוח באמצעות עובדיה. בשל קשיים באכיפה, יש למסות הכנסה זו על פי הערכה. ככל הנראה, הדבר יביא לביטול מוסד הטיפ, שכן בעלי מסעדות יכללו את עלות השירות בחשבון שיגישו ללקוח, ובכך תימנע העלמת המס ותובטחנה מלוא הזכויות הסוציאליות של המלצרים שהן תלויות שכר.

ה. סיכום

מושג ה״תשר״ אינו מוגדר בחקיקה ראשית. קיימות כמה הצעות חוק המבקשות לקבוע בחקיקה ראשית כי תשר אינו ״שכר עבודה״ לצורכי חקיקת המגן. בהיעדר חקיקה, הסוגיה מוסדרת בפסיקה בלבד.

הפסיקה, הן בדיני המס והן בדיני העבודה, מבחינה בין תשר שהושאר במזומן

למלצר לבין תשר שעבר דרך ספרי העסק. לדעתנו אין זה ראוי שסיווג של הכנסת המלצר, שיש לו השלכות מרחיקות לכת מבחינת דיני המס והעבודה, יוכרע על פי האופן שבו בחר הלקוח לשלם. הסיווג צריך להיעשות בהתאם למבחן מהותי ולא על פי מבחן טכני של אמצעי התשלום.

המצב הקיים מהווה מדיניות בלתי־ראויה. העלמת מסים יוצרת אי־שוויון בין נישומים שמשלמים את מסיהם כחוק לבין אלו שאינם מדווחים על חלק מהכנסתם. כמו כן, אי־תשלום ביטוח לאומי ושאר ההפרשות המחויבות על פי החקיקה הסוציאלית בגין מרכיב התשר שבשכר העבודה, מסכל את תכליתה של חקיקה זו. פסק דין אסתר כהן, שבו נשללו גמלאות מאלמנתו של מלצר שקיפח את חייו אגב הצלחם של נערים, הוא דוגמה מצוינת להמחשת הבעייתיות שבמצב הקיים. כפי שהוכיחה האלמנה, שכרו האמיתי של המלצר שטבע היה גבוה בהרבה מזה שדווח, שכן חלק משמעותי משכרו שולם לו כתשר. אי־הכללתו של מרכיב התשר בשכר העבודה גרם לכך שלא יבוטח על הכנסתו מעבר לשכר המינימום.

אנו סבורים כי אין כל צורך בשינוי חקיקתי כדי להגיע לתוצאה הראויה. לדעתנו, ניתוח מדויק של הדין הקיים מחייב את המסקנה כי התשר – גם אם שולם על ידי הלקוח ישירות למלצר – הוא שכר עבודה; אנו סבורים – בניגוד להצעות החוק בנושא ולדו"ח הוועדה לבדיקת תנאי העבודה של מלצרים – כי יש לראות בתשר שמקבל מלצר משום תקבול של המסעדה, וכתוצאה מכך "שכר עבודה", אם בעל המסעדה בוחר להותיר את התשר בידי המלצר. דווקא גישה פרשנית זו תביא להגשמת התכלית החקיקתית שהצעות החוק מבקשות להשיג, היינו: הגנה על שכרו ותנאי עבודתו של העובד. המלצר יקבל שכר כמו כל עובד אחר, מבלי להיות מעורב בהעלמת מס המגדילה את שכרו מחד גיסא, אך מחייבת אותו לוותר על כל אותן הטבות סוציאליות המחושבות על בסיס שכרו המדווח חוקית מאידך גיסא, ומסכנת אותו בהרשעה בפלילים – שכן בדרך כלל הוא נמנע מדיווח על הכנסתו מתשרים כאילו היה קבלן עצמאי.

לאחר שייקבע כי תשר הוא הכנסה של המסעדה – דהיינו: תקבול בגין מרכיב השירות בארוחה – תידרש המסעדה לשלם על כך מס. ניתן לאכוף את תשלום המס על מסעדות בקלות רבה יותר מאשר על מלצרים, שכן הפקחים של רשות המס יכולים להתחזות לסועדים תמימים ולהפתיע את מנהל הקופה בסוף הארוחה לאחר ששילמו את החשבון והשאירו תשר במזומן על השולחן, ולבדוק אם ההכנסה, לרבות התשר, דווחה לצורכי מס. הדבר אינו אפשרי כיום, שכן על פי הדין הקיים המלצר הוא האחראי לרישומה של הכנסתו מתשרים ביומן השירות, והדבר נעשה רק בסוף יום העבודה, במצטבר ביחס לכל התשרים שקיבל המלצר באותו יום.

דרך ראויה יותר לדעתנו היא מיסוי המסעדה על פי הערכה. ניתן לקבוע כי 10% מהתמורה שקיבלה המסעדה עבור ארוחות שסיפקה, מבלי לגבות עבורו את מרכיב השירות, שולמו לה בממוצע בדרך של טיפים, ולהוסיף סכום זה להכנסתה החייבת במס.

nevo.co.il

הדבר יתמרץ מסעדות לדרוש מלקוחותיהן תשלום עבור מרכיב השירות כחלק ממחיר הארוחה. זאת, משום שיקשה עליהן לפקח על המלצרים שלא ייקחו את הטיפים לכיסם. הדבר יביא לצמצום הנוהג של השארת טיפים בשיעור משמעותי, יפתור את בעיית העלמת המס וישווה את תנאי עבודתם של מלצרים לאלו של עובדים אחרים.