

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 9229/99

בפני :
כבוד הנשיא א' ברק
כבוד השופט א' ריבלין
כבוד השופטת א' חיות

המערער :
פקיד שומה תל-אביב 1

נ ג ד

המשיבים :
1. יגאל ליברמן
2. רונן גדוביץ
3. גיל סדוף

ערעור על פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-
יפו מיום 8.11.99 בעמ"ה 1032/98, שניתן על-ידי כבוד
השופטת ב' אופיר-תום

תאריכי הישיבות : ט' בסיוון תשס"ב ; (20.5.02)
י"א באדר תשס"ד (4.3.04)

בשם המערער : עו"ד לאה מרגלית ; עו"ד יריב אבן-חיים

בשם המשיבים : עו"ד יובל קינן

פסק-דין

השופט א' ריבלין:

דמי השרות אותם מותר הסועד במסעדה – תקבול של בעל המסעדה הם או
של המלצר? זו השאלה הניצבת במרכז הערעור.

העובדות

1. ביום 19 במרס 1998 סעדו מבקרים מטעם המערער – פקיד השומה - במסבאה
("פאב") שבבעלות המשיבים. בתום הארוחה הוגש להם חשבון. בחשבון, שנכתב

בכתב יד, צויינו ברשימה אנכית מחיריהן של המנות השונות שהוזמנו – בסך כולל של 90 ש"ח. מתחת לרשימת המנות, לצד הרישום "10%+", הוסף הסכום של 9 ש"ח. הסכום הכולל לתשלום – 99 ש"ח, צויין בסוף החשבון והוקף בעיגול. בתחתית דף הנייר שעליו נכתב החשבון, נייר אשר בראשו מוטבע שם המסבאה, הופיע, בשפה האנגלית בלבד, הכיתוב המודפס "service not included – thank you". המבקרים שילמו במזומן 99 ש"ח. בקופת בית העסק נרשם תקבול בסך 90 ש"ח בלבד. בשל שתשעת השקלים הנוספים לא נרשמו בספרי החשבונות של המשיבים, השתמש המערער בסמכות הנתונה לו מכוח הוראת סעיף 145ב(א)(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] ופסל את ספרי החשבונות של המשיבים לשנת 1998. המשיבים השיגו על החלטה זו של המערער בפני בית המשפט המחוזי, אשר קיבל את ערעורם. כנגד פסק דין זה מכוון הערעור שבפנינו.

2. טרם שנפנה לבחון את פסק דינו של בית המשפט המחוזי, נמסור עוד מספר עובדות, חשובות לדיוננו, המתייחסות לדפוס העסקת המלצרים, על ידי המשיבים, ולמסלול אותו עברו במסבאה הכספים המתקבלים כדמי שרות.

תשעת השקלים שהותירו אחריהם המבקרים כדמי שרות, לא נרשמו כאמור בקופה. הם הוכנסו ל"דלי", בלשונו של המשיב 3, שבו נהוג היה לרכז את כל דמי השרות שהתקבלו בכל יום. מדי יום, עם תום משמרת הערב, חולק הכסף שהצטבר בדלי שווה בשווה בין שתי המלצריות אותן מעסיקים המשיבים באותה משמרת. יודגש כי חלוקה זו לא הביאה בחשבון את הפער שבין דמי השרות שהותירו אחריהם הלקוחות אותם שרתה מלצרית אחת לבין אלה שהשאירו מי שנהנו משירותיה של רעותה. בהתאם להסדר ההעסקה שהיה נהוג במקום, הובטח לכל אחת מן המלצריות תשלום שלא יפחת מסכום של 200 ש"ח לערב. עיקר הסכום התקבל מדמי השרות שנאספו כאמור, אך אם אלה נסתכמו בסכום הנמוך מ-200 ש"ח (עבור כל מלצרית), השלימו המשיבים את היתרה מכספם. מעבר לכך לא שולם שכר למלצריות; אם, לעומת זאת, בתום חלוקת סך דמי השרות בין המלצריות, נותר בידיה של כל אחת מהן סכום העולה על 200 ש"ח – נותר הסכום העודף בחזקתן.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

3. בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו קיבל את ערעורם של המשיבים כנגד פסילתם של ספרי חשבונותיהם. זאת, על אף שהדגיש כי דעתו לא הייתה נוחה מן התוצאה. בפסק דינו הסביר בית המשפט המחוזי כי תוצאה זו – קבלת ערעור המשיבים

- מתחייבת, לדעתו, לאור ההלכה שיצאה מלפני בית-משפט זה בע"א 476/87 ספארי הולדינגס בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד מד(4) 780 (להלן: עניין ספארי הולדינגס). הלכה עליה חזר בית המשפט בע"א 497/89 אמיתי נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד מז(5) 384 (להלן: עניין אמיתי).

בפרשות אלה נקבע, כי לא בכל המקרים יש לראות בדמי השרות המשולמים על ידי הלקוח במסעדה חלק מתקבולי העסק, החייבים רישום בפנקסים. כך, דמי שרות המשולמים על ידי הלקוח באורח וולונטרי ושלא על פי דרישת בית העסק הם, ככלל, הכנסה של המלצר ולא של בית העסק, ולכן אינם נכללים בין תקבולי העסק החייבים ברישום. בנוסף, חוייב, באותן פרשות, בעליו של בית העסק, המבקש שלא לרשום בספריו את סכום דמי השרות, להראות כי תשלומם נעשה בנפרד מן התשלום עבור הארוחה, במובן זה שלא הוכנס יחד עם התשלום עבור הארוחה לקופת בית העסק. בנסיבותיהן של אותן הפרשות נפסק כי דמי שרות שהוכנסו לקופתו של בית העסק כחלק מן התשלום הכולל, ואפילו מפריד אותם בעל העסק לאחר מכן מיתר רכיבי התשלום ומעבירם לידי המלצר, כמוהם כתקבול שהגיע לידי בעל העסק במהלך עסקו והם חייבים ברישום בפנקסים.

בית המשפט המחוזי קבע כי בנסיבות המקרה שבפנינו דמי השרות היוו תשלום נפרד שאינו נמנה על תקבולי בית העסק, באשר המלצרית אשר גבתה אותם מהמבקרים ששלח המערער לא שימשה כ"זרועו הארוכה" של בעל העסק. עוד הדגיש בית המשפט בהחלטתו כי דמי השרות לא הופקדו בקופת העסק, כי אם ב"דלי" נפרד. עם זאת, העיר, כאמור, בית המשפט המחוזי כי אינו שבע רצון מן התוצאה אליה הגיע. תוצאה זו יש בה, כך לשיטתו של בית המשפט המחוזי, כדי לפטור את בעל העסק מכל חבות של רישום או מיסוי ביחס לדמי השרות. עוד ציין בית המשפט כי מצב משפטי זה משפיע השפעה לא עניינית על דפוס יחסי העבודה שבין בעל העסק למלצרים.

טענות הצדדים

4. את ערעורו מכוון פקיד השומה כנגד אופן יישומה השגוי, לשיטתו, של הלכת ספארי הולדינגס בנסיבות המקרה. הוא טוען, כי דמי השרות לא שולמו על ידי הסועדים באופן וולונטרי, שכן החשבון שהוצג להם ביטא דרישה מנדטורית להוספת דמי שרות בשיעור של 10 אחוזים ממחיר הארוחה. בנוסף, סבור המערער כי מאחר שדמי השרות לא הועברו מהסועדים ישירות לכיס המלצרית, אלא רוכזו ב"דלי" בצמוד לקופת העסק, תוך שהם נותרים שעות ארוכות בשליטתם של בעלי העסק, הרי שהם בבחינת תקבול

של העסק. במישור העקרוני מדגיש המערער, כי בהיעדר חובה לרשום את כלל התקבולים שבשליטתו האפקטיבית של בית העסק, ובהם דמי השרות, בספרי החשבונות של העסק, נפגעת יכולת הפיקוח על כספים אלה ונסללת הדרך לשימוש שלא כדין בהכנסות שאינן רשומות.

המשיבים תומכים בפסק דינו של בית המשפט קמא. הם טוענים כי הלכת ספארי הולדינגס יושמה כראוי על עובדות המקרה שבפנינו, שכן דמי השרות שולמו כנדבת לבם של המבקרים. זאת, בשל שעל החשבון נרשם כי המחיר אינו כולל שרות. לשיטתם של המשיבים, אפילו נפגע רצונו החופשי של לקוח, הטועה לחשוב כי חובתו היא לשלם דמי שרות, הרי שכל עוד לא קמה לבעל העסק זכות הניתנת לאכיפה משפטית לקבלת התשלום, נשמר אופיו הוולונטרי של התשלום. עוד טוענים המשיבים, כי למעט חובתם לוודא כי הסכום שנאסף מדמי השרות יחולק בין המלצריות, אין להם כל זיקה לסכום זה וגם לא זכות בו, ומכאן שאין לראות בדמי השרות תקבול שלהם.

המסגרת הנורמטיבית

5. הוראת סעיף 130(א)(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 מסמיכה את נציב מס הכנסה להורות על ניהול פנקסי חשבונות ולקבוע הוראות בדבר דרך ניהול הפנקסים. מכוח סמכותו זו, התקין הנציב את הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973 (להלן: ההוראות), המטילות על הנישום חובה לערוך "תיעוד פנים" - מונח המוגדר, בהוראה 1 כ"רישום בגין פעולה שנעשה על ידי הנישום או מטעמו". חובת הרישום חלה רק בקשר ל"תקבול". תקבול, מוגדר בהוראה 1 כך:

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

השאלה שבפנינו היא האם באים דמי השרות בגדרי הגדרה זו של תקבול – דהיינו, האם דמי השרות שמתיר הסוּעֵד הם סכום כסף שקיבל בעל המסעדה במהלך עסקו – שאז חב בעל המסעדה ברישומם בפנקסי החשבונות שלו.

נדגיש, כי השאלה בה אנו דנים היום אינה נוגעת לעצם קיומה של חבות במס בגין קבלתם של דמי שרות. חיובו של בעל המסעדה ברישומם של דמי השרות בפנקסי חשבונותיו, או פטירתו מחובה זו, לא ישפיעו לא על עצם החובה לשלם מס בגין הכנסתו של המלצר, ולא על גובה ההכנסה החייבת במס. השאלה הצריכה הכרעה כאן

עניינה כל כולה בסוגיית הרישום - בה ורק בה. עוד נדגיש, כי מסקנה לפיה אין דמי השרות באים לכלל תקבול של בעל המסעדה, אין משמעותה כי דמי השרות לא ירשמו כלל. דמי השרות ירשמו בכל מקרה, אך בפנקס אחר; הוראה 3(8) לתוספת י"א להוראות קובעת כי בעל מסעדה, אשר לא הודיע ללקוחותיו כי דמי השרות כלולים במחירים, ינהל "יומן שרות". ביומן זה, אמורים להירשם, לפי ההוראה, מדי יום ביומו, שמות המלצרים העובדים במסעדה באותה עת, וסכום הפדיון היומי של כל אחד מהם.

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

הלכת ספארי הולדינגס ועובדות המקרה דנן

7. כפי שהסביר בית המשפט המחוזי, הסוגייה שבפנינו התבררה כבר בפסיקתו של בית משפט זה - בפרשת ספארי הולדינגס ובפרשת אמיתי. הצדדים ביססו את טענותיהם בפנינו על הלכות אלה. אלא שאין למצוא בפסקי הדין, כפי שמנסים למצוא המשיבים, שורה של כללים נוקשים לסיווגם הנכון של דמי השרות. בית המשפט אך הצביע בפסקי הדין על העקרונות אשר לאורם יש לנסות ולעמוד על מהותו האמיתית של התשלום - מהות שהיא המכרעת במקרים כמקרה שבפנינו.

אכן הבוחן המרכזית שהוצבה באותן הפרשות כמדד לקביעה אם דמי השרות הם תקבול בידי בעל העסק, הייתה הוולונטריות של התשלום. לפי עיקרון זה, כאשר משלם הלקוח את דמי השרות כחלק מדרישת התשלום המופנה אליו, יחשבו דמי

השרות כתקבול של בעל העסק. לאמור - ככל שהמדובר בדרישת תשלום שבחובה, או בדרישה המוצגת ככזו, דין דמי השרות הוא כדין כל רכיב אחר של מחיר הארוחה. הסועד במסעדה מקבל מבעל המסעדה מכלול של מוצרים ושל שירותים: מוצרי מזון, בישול, מקום ישיבה, אווירה, שרות ועוד. בנוקבו במחיר הארוחה, משקלל בעל המסעדה את מלוא ערכם של כל המרכיבים הללו גם יחד. התשלום שיתקבל בהתאם לדרישה זו, כל כולו הוא תקבול של בעל המסעדה – ואין נפקא מינה לעניין זה, אם הופיע בחשבון פירוט של שיעור התמורה בגין כל אחד מהרכיבים האמורים של המוצר המוגמר. העובדה כי כספי התמורה שמשלם הלקוח מתחלקים למעשה בין שורה של גורמי ייצור האחרים למוצר המוגמר – שהוא הארוחה במסעדה – היא חסרת נפקות לעניין. הלקוח, המשלם את המחיר המלא, מודע היטב לעובדה כי הוא משלם בגין מכלול המוצרים והשירותים אותם רכש מידי בעל המסעדה. זוהי תמורה שמעביר הלקוח לבעל המסעדה (על מנת שזה יחלקה בין גורמי הייצור האחרים) – ולכן מן הראוי לראות בה תקבול של בעל העסק.

8. לעומת זאת, מקום בו הלקוח מותיר את דמי השרות מבלי שהופנתה אליו כל דרישה בעניין, אין לראות בכספים אלה משום תקבול של בעל המסעדה. אכן, דמי השרות המשתלמים למלצר כרוכים תמיד, מעצם טיבם, בפעילות של בעל המסעדה. קיומה של המסעדה הוא, תנאי בלעדיו אין למתן דמי השרות. יהא זה מלאכותי ובלתי סביר להפריד בין הפעילות העיקרית שבגינה משתלמים דמי השרות – מתן השרות על ידי המלצר, לבין הרקע לפעילות זו והקשרה, הנובעים ישירות מן העסק. כפי שכבר ציינו, השירות הניתן ללקוח הוא משאב ממשאביו של בית העסק וחלק אינטגרלי מן המוצר שהוא מוכר ללקוחות. 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 השרות 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.

9. בנסיבותיו של המקרה שבפנינו נמנו דמי השרות, שהותירו המבקרים מטעם המערער, על הסוג הראשון. לאמור – כטענת המערער - דמי השרות אלה לא באו בגדר תשלום וולונטרי. אמנם, החשבון שהוגש למבקרים כלל את הכיתוב "service not

"included", אשר כשלעצמו עשוי להתפרש כמותיר את עניין דמי השרות לשיקול דעתו של הסועד. אלא שרישום זה, שבא כחלק מודפס מנייר החשבון, נעדר משמעות אמיתית ככל שהדברים נגעו לחשבון המסויים שניתן למבקרים אותם שלח המערער. לצידו של הכיתוב ננקב בחשבון הסכום הכולל לתשלום, לרבות סכומם המדוייק של דמי השרות. ציון זה אינו ניתן להבנה אלא כדרישה לתשלום הסכום הנקוב. מוסיפה לכך העובדה כי הכיתוב האמור נעשה בשפה האנגלית בלבד. הלקוח הסביר הבין כיתוב זה כנוסח האחיד (ואולי ההיסטורי) המודפס על נייר החשבון, נוסח שאינו מייצג את המציאות ככל שהדברים אמורים בחשבון שהוגש לו באותו הרגע.

וזאת לזכור: הבנתו הסובייקטיבית של הלקוח בשאלה אם עליו לשלם דמי שרות היא המכרעת בבחינת אופיים של דמי השרות כפרי של רצון חופשי, ולא השאלה אם מבחינת המצב המשפטי האובייקטיבי קמה כנגד הלקוח חובה אובליגטורית לשלם את דמי השרות. ברי, כי תשלום ששילם לקוח מתוך הבנה כי חובה עליו לשלמו אינו תשלום וולונטרי, הבא לבטא הוקרה שבבחירה למלצר. זאת, אפילו הייתה הבנה זו פריה של טעות. לפיכך, טענות המשיבים, לפיהן לא היו יכולים לכפות את תשלום דמי השרות בבתי המשפט, אינן מעלות או מורידות דבר.

תשלום דמי השרות על ידי המבקרים מטעם המערער לא היה, אם כן, וולונטרי. בכך די, על פי פסק הדין בעניין ספארי הולדינגס, ועל פי הגיונם של הדברים, כדי להפוך במקרה דנן את דמי השרות לתקבול החייב ברישום.

10. במאמר מוסגר יוער כי לו הותרו המבקרים דמי שרות בסכום העולה על הסכום שנדרש מהם בחשבון שהוגש להם, היה עשוי סכום נוסף זה להחשב לתשלום ששולם באופן וולונטרי. במקרה שכזה, תשלום שכזה, הנעדר קשר של ממש למשיבים ולמוצר אותו הם מספקים, לא היה חב ברישום בספרי החשבונות שניהלו. לקביעה זו מסכים גם המערער. אך כאמור, לא זה המקרה שבפנינו.

11. משהגענו לכלל מסקנה כי התשלום אשר בשלו נפסלו ספרי המשיבים לא היה תשלום שבבחירה, הרי שאין לנו עוד צורך להידרש לטענות הנוספות שהשמיעו הצדדים. מן הראוי לייחד, בכל זאת, מספר מילים לטענותיהם הרבות ביחס לאופי קבלת התשלום על ידי המשיבים. המשיבים מתבססים, כביכול, על הלכת ספארי הולדינגס, וטוענים כי כיוון שדמי השרות הוכנסו לכלי קיבול נפרד מזה שאליו הוכנסה התמורה בגין יתר מרכיבי המוצר אותו סיפקו, אין לראות בהם תקבול שלהם. טענה זו מתבססת על קריאה לא נכונה של פסק הדין שניתן בעניין ספארי הולדינגס. כפי שכבר

ציינו, נקבע שם כי יש לתהות אחר מהותו האמיתית של התשלום על מנת להכריע בשאלה האם מדובר בתקבול של בעל המסעדה. בנסיבות של המקרה שנידון בפסק הדין בעניין פארי הולדינגס, ראה בית המשפט לנכון לייחס משמעות לאופן גבייתם של דמי השרות ולשאלה האם ניתן היה להפריד בין אמצעי התשלום עבור הארוחה לבין סכום דמי השרות. ברם, אין להבין את פסק הדין בעניין פארי הולדינגס כמצבי מבחן צורני נוקשה שעניינו אמצעי התשלום והדרך בה נתקבלו דמי השרות. הניסיון להחיל מבחן שכזה על כל מערכת עובדתית נתונה מעלה קשיים רבים, כפי שהדגים השופט מ' חשיין בפרשת אמיתי (שס, בעמ' 392). כך, איננו סבורים כי במקרה שבפנינו, די בעובדה שדמי השרות נשמרו ב"דלי" נפרד מהקופה, שבה נשמרו יתר הכספים שנתקבלו מהלקוחות, כדי לשנות ממהותם של דמי השרות כתקבול של בעל המסעדה. אין להסתכל ב"דלי" אלא במה שיש בתוכו.

12. אכן, במקרה שבפנינו נשמרו דמי השרות בקנקן נפרד, אלא שבכך לא היה די כדי לשנות מאופיים ככספים, שנתקבלו אצל בעלי המסבאה, ואשר שימשו אותם לתשלום שכר העבודה של המלצריות. בפועל, שולשלו כספים אלה לכיסם של בעלי המסבאה. לפי דפוס העבודה שהמשיבים התוו, הפכו דמי השרות לשכרן המוסכם של המלצריות, או לחלק ממנו – לפי העניין. בשל שהכספים אשר נתקבלו כדמי שרות המירו את חובת המשיבים, כולה או מקצתה, לשלם למלצריות את השכר בעצמם, הקפידו המשיבים לפקח על היקפם של דמי השרות הנאספים על ידי המלצריות. אין לייחס משמעות, בענייננו, לבחירתם של המשיבים שלא לשלם למלצריות את השכר המובטח להן מתוך הקופה הרושמת, כי אם מתוך הכספים שהופקדו ב"דלי".

אשר על כן, באנו לכלל דעה כי צדק המערער בפוסלו את ספרי המשיבים.

13. לפני סיום נעיר כי מקובלים עלינו ברובם דברי הביקורת של בית המשפט קמא על ההשפעה השלילית האפשרית של משטר הדיווח הקיים – המבחין בין תשרים שונים – על דפוסי העסקה של מלצרים. אלא שלדעתנו, אין בידי בית המשפט הכלים לשנות מכללי הרישום ולהורות על רישום כל תשר – כתקבול. גם המערער לא טען אחרת. אפילו ראוי היה לסטות מן ההסדר המשפטי הקיים ולקבוע כי על בעל המסעדה לפקח, עבור פקיד השומה, על הכנסות המלצרים, וזאת על מנת להבטיח אינטרסים חשובים של גביית מס אמת ושל ניטרליות של המס לדפוסי העסקה שונים – על חשבון אינטרסים חשובים אחרים – צריך הדבר להעשות בדרך של שינוי ההוראות הקיימות. במסגרתו של שינוי חקיקתי שכזה, יהא צורך לעצב את כללי הרישום באופן שהללו יעלו בקנה אחד עם משטר המיסוי המוחל על התשרים.

הערעור מתקבל והחלטת פקיד השומה תשוב לתוקפה. עם זאת, יש לקוות כי המערער ייתן דעתו, בעת עריכת השומה, לזמן שחלף מאז עריכת הרישומים, ולחוסר בהירותו של המצב המשפטי בסוגייה. המשיבים יישאו בהוצאות המערער בסך 15,000 ש"ח.

ש ו פ ט

הנשיא א' ברק:

אני מסכים.

ה נ ש י א

השופטת א' חיות:

מקובלת עלי התוצאה אליה הגיע חברי השופט ריבלין, ולפיה משהתברר כי בחשבון שנמסר ללקוח במקרה דנן נכללה תוספת בשיעור 10% שהוצגה לו כדרישה מנדטורית לתשלום דמי שירות, יש לראות בתוספת זו "תקבול" כמשמעותו של המונח בהוראה 1 להוראות מס-הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) תשל"ג – 1973, דהיינו כסכום שקיבל בעל העסק הנישום במהלך עסקיו. לעומת זאת, ספק בעיניי אם ההלכה שנפסקה בע"א 476/87 סאפרי הולדינגס בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1, פ"ד מד(4) 780, ואומצה בע"א 497/89 אמיתי נ' פקיד שומה תל אביב 1, פ"ד מז(5) 384, אכן קובעת, כדעת חברי, כי האבחנה בין תשלום וולונטרי ובין תשלום מנדטורי היא האבחנה היחידה שיש ליישם לצורך סיווג דמי השירות ששולמו כ"תקבול" על פי ההוראות הנ"ל. דומני כי על פי אותה הלכה 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 (ראו: ע"א 476/87 הנ"ל בעמוד 785 מול האותיות ו'–ז' וע"א 497/89 הנ"ל בעמוד 341 מול האותיות ד'–ז'). שותפה אני לדעה כי הבחנה על פי קריטריונים ממין אלה מעוררת קושי ויוצרת אי ודאות, אך לא ראיתי צורך להוסיף ולהעמיק חקר בסוגיה זו כיון שהדבר אינו נדרש להכרעה בעניין שבכאן. מכל מקום, אף אני מצטרפת להערות

הביקורת של בית-משפט קמא בהקשר זה ולהמלצתו של חברי בדבר הצורך בשינוי חקיקתי של ההוראות הקיימות ככל שהדבר נוגע לדמי שירות.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק-דינו של השופט ריבלין.

ניתן היום, ט"ו באלול תשס"ד (1.9.04).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ה נ ש י א