

## יומן שירות - היבטים ומשמעויות

### מאת

דני נתנזון, יועץ מס

הוראות ניהול פנקסי חשבונות (מס' 2)(תיקון), התש"ן, שפורסמו ביום 14.12.1989 (ק"ת 5233), כוללות הוראה חדשה בנושא בעלי מסעדות ומלצרים.

הוראה זאת הותקנה כדי לענות על מצב של אי בהירות בנושא ועימותים, גם משפטיים, בין בעלי מסעדות ופקידי השומה, בנושא תקבולים ותשרים שקבלו מלצרים.

### רקע

עם השנים, הפך התשר למלצר לחלק קבוע של המחיר אותו משלם הלקוח במסעדה, למרות היות התשר תשלום וולונטרי. התפתחותו של מצב זה, גרמה להגדלת הכנסותיהם של המלצרים, שהגיעו במקרים רבים עד לכדי אלפי שקלים בחודש. בדרך כלל נמנעו המלצרים מלשלם מס בגין הכנסות אלה. הכנסותיהם הגבוהות של המלצרים מחד, והעימות עם פקיד השומה מאידך, הביאו כנראה, להתקנת התקנה החדשה.

עפ"י התקנה החדשה נפתחו בפני בעלי המסעדות (להלן - מסעדן) שתי אפשרויות:

1. לתת שירות ללקוחות המסעדה במחירים הכוללים דמי שירות.
2. במסעדות בהן המחיר לא כולל דמי שירות, ינהל בעל המסעדה "יומן שירות", בו יירשמו הפרטים הבאים:

- א. שמות המלצרים המועסקים.
- ב. מענם ומספר תעודת הזהות שלהם.
- ג. סכום הפדיון היומי של כל מלצר בנפרד, או מספר שעות עבודתם במידה ולא ניתן לקבוע את הפדיון היומי של כל מלצר בנפרד.

מכך אפשר להניח את ההנחות הבאות:

1. כאשר השירות במסעדה הינו במחירים הכוללים דמי שירות, משלם בעל המסעדה למלצר משכורת אשר בד"כ הינה בגובה דמי השירות. בנוסף, מקבל המלצר תשרים מלקוחות המסעדה.
2. כאשר המחירים במסעדה לא כוללים דמי שירות, לא משלם בעל המסעדה כל משכורת, הכנסתו של המלצר נובעת מתשרים בלבד. למקרים כאלה נועד "יומן השירות".

#### משמעויות כלליות

יש בתקנה החדשה משום שינוי בתפיסת העולם המנחה את הוראות ניהול פנקסי חשבונות. כוונת התקנה הינה להסדיר את נושא המלצרים, בכך שיהיה מעקב רשום להכנסותיהם בשיטה של ניהול פנקסי חשבונות. ברם, ניהול זה לא יעשה על ידי מי שאת "ספריו" רוצים לבקר, אלא, על ידי מי שאת ספריו קל ונוח לבקר, קרי צד ג' - המסעדן. כל שאפשר עוד לקוות, ששינוי זה לא יהפוך לשיטה, ונישומים ינהלו רישומים אשר ישקפו מלבד את פעילות עסקם, גם פעולות עסקיות ורישומים של גורמים אשר עמם הם עומדים בקשר עסקי.

על בעל המסעדה יוטל, עם התקנת התקנה, עול נוסף של ניהול פנקסים. כך גם יסתכן בסנקציות אשר יוטלו עליו בכל מקרה של סטייה מהוראות ניהול פנקסים, הקשורים באחר.

יתר על כן, עבירת ניהול פנקסים על ידי המסעדן, תגרום לכך כי ספריו יחשבו לבלתי קבילים. מכך, גם יומן השירות המהווה ספר מספרי המסעדן, יהיה בלתי קביל. ולכן גם אם ירשמו ביומן זה בדיקות מרובה כל הפרטים הנדרשים מהמלצר והמסעדן, לא יוכלו לשמש כבסיס מוצק לקביעת הכנסתו של המלצר. זאת ועוד, אם יומן זה יכיל פרטים חלקיים בלבד, בשל חוסר שיתוף פעולה מצידו של המלצר, תיחשב עבירה זאת כמהותית, ותגרום לאי קבילותם של ספרי המסעדן.

יש לבחון את לשון התקנה - "בסיום יום העבודה - סכום הפדיון היומי של אותו מלצר, לא ניתן לקבוע את הפדיון היומי של כל מלצר בנפרד - יצויין מספר שעות עבודתם". חלה חובה על המסעדן לרשום את פדיון המלצר. אפשר שלא לרשום את הפדיון, ולרשום שעות עבודה רק אם לא ניתן לקבוע את הפדיון

היומי של כל מלצר בנפרד. כל מלצר... כלומר, ניתנת הקלה אם יש מלצרים. אך אם יש רק מלצר אחד, אין כל הקלה וחלה חובת רישום פדיון יומי ולא רישום שעות. כיצד אפשר לחייב את המסעדה לרשום נתון זה? הרי יכול המלצר לסרב למסור לו את הנתון. לא חלה כל חובה חוקית על המלצר למסור למסעדה מידע על גובה התשרים שקיבל, ואף לא חלה חובה להפקיד בידי המסעדה את התשרים. לפיכך, הוטלה בתקנה חובה אשר אף מסעדה לא יוכל לעמוד בה.

הוראת ניהול ספרים זאת מציבה שאלות רבות נוספות, המחייבות בדיקה ותשובה. אותן אנסה להבהיר בפרקים הבאים של מאמר זה.

## יחסי המלצר והמסעדה

הנושא הראשון אשר יש לבדוק הינו מהות היחסים בין המסעדה ובין המלצר. האם המלצר הינו עובד של בעל המסעדה וקיימים ביניהם יחסים של עובד ומעביד, או שהמלצר נותן לבעל המסעדה שירותי מלצרות והוא בעל משלח-יד.

עמדה מעניינת נקבעה על ידי שופט בית המשפט, כבוד השופט ברא"ז (פס"ד לייבוויץ ת.פ. 8601/84, פד"א, 10, עמ' 153). השופט קבע כי לענין הכנסה מתשרים, הכנסת המלצר הינה הכנסה מעסק או ממשלח יד. השופט מבדיל בין שני סוגי הכנסה: הכנסה ממשכורת הנובעת למלצר ממשכורת שהוא מקבל מהמסעדה, והכנסה ממשלח-יד הנובעת מתשרים שהוא מקבל מלקוחות המסעדה. זאת כמובן לגבי מסעדה בה נהוג לשלם משכורת. ולגבי מסעדה בה הכנסת המלצר מתשרים בלבד, אפשר אם כן להניח, שכל הכנסת המלצר הינה הכנסה ממשלח-יד. השופט התבסס בקביעתו זאת על ההנחה שהמסעדה נטול כושר פיקוח על התשרים שמקבל המלצר, ולפיכך לא יכול לקבוע את גובה ההכנסה. כן לא יכול המסעדה לנכות ממנה מס במקור. ובמילותיו של השופט "הכנסת עבודה - כשמה כן היא. עליה לנבוע מעבודה ולהשתלם על ידי המעביד. שהרי אז קיים יהיה פיקוח על תשלום המס בו חייב מקבלה... פיקוח כזה אינו קיים במקום שהמעביד אינו זה המשלם את ההכנסה לעובד, אפילו נובעת הכנסה זו באופן ישיר מעבודתו של העובד אצלו... המסקנה היא שהכנסה מתשרים שמקבל מלצר היא הכנסה חייבת, שיש לראותה כנובעת ממקור של "משלח יד", כאמור בסעיף 2(1)....".

פס"ד נוסף אשר אפשר להסתייע בו הינו פס"ד של כבוד השופט הגין (פונדק ארוחות, עמ"ה 300/86, פד"א, 6, עמ' 93). "אם מחיר הארוחה והתשר משתלמים במזומן, הרי המלצר לוקח לעצמו את סכום התשר ואין צורך ברישום לגביו בקופת בעל המסעדה". שילובם של שני פסקי דין אלה, ממחיש כי עד להתקנת תקנת יומן שירות, הכנסתו של המלצר מתשרים הינה הכנסה ממשלח-יד.

הכנסת עבודה הינה הכנסה הנובעת מיחסי עובד ומעביד. בספרם של רפאל ואפרתי מוגדר "הכנסה הנובעת לנישום כתוצאה מקיומם של יחסי עובד ומעביד, ואשר משתלמת לו משום קיומם של יחסים אלו - על פי רוב, על ידי מעבידו - היא הכנסת עבודה".

קיימים מספר מבחנים לבחינת יחסי עובד ומעביד, אותם צריך לבחון כדי לבדוק את מהות היחסים בין המסעדה והמלצר, לפני תקנת יומן שירות, וחשוב יותר, לאחריה.

## 1. מבחן המרות והפיקוח (מתוך החבק)

עפ"י מבחן זה, כאשר סר עובד למרותו של המעביד או כאשר מפקח המעביד על עבודתו של העובד, בין במישרין ובין בעקיפין, מתקיימים יחסי עובד ומעביד. למבחן זה מספר מאפיינים:

א. שעות עבודה מוגדרות בד"כ על ידי המעביד. לענייננו, המסעדה היא הקובע את שעות העבודה, שעת תחילת העבודה, שיבוצם של מלצרים למשמרת.

ב. מקום עבודה מוגדר וידוע. לענייננו, מקום העבודה מוגדר, שייך למסעדה, המלצר עובד ב"חצריו" של המסעדה.

ג. השליטה באופן ביצוע העבודה. גם מבחן זה מצביע על שליטה של המסעדה. המסעדה היא הקובע באופן שוטף וברור את אופן ביצוע עבודת המלצר במסעדה שהוא מנהל.

## 2. מבחן ההשתלבות (מתוך החבק)

למבחן ההשתלבות או הארגון שני פנים. הפן החיובי - לפיו יש יחסי עובד ומעביד כאשר משתלב העובד במפעל יצרני או שירותי של המעביד, דהיינו העובד הוא חלק חיוני ממנגנון הייצור של ההכנסה של המעביד.

עפ"י מבחן ההשתלבות נוצרים יחסי עבודה גם במקרה שבו אין המעביד יכול להפעיל מרות או פיקוח אך העובד הוא חלק ממנגנון הייצור של ההכנסה ומהווה חלק ממפעלו של המעביד. לענייננו, המלצר הינו חלק ממנגנון ייצור ההכנסה של המסעדה, ולפיכך, עפ"י מבחן ההשתלבות בין המלצר והמסעדה, קיימים יחסי עובד ומעביד.

ליחסים אלה, קיימים מבחני עזר נוספים:

3. אספקת כלי העבודה העיקריים על ידי המעביד - המלצר משתמש בכליו של המסעדה לצורך עבודתו.

4. חובת השירות האישי - חובת המלצר לבצע את העבודה בעצמו, וכך הוא אומנם עושה.

לענין פקודת מס הכנסה, די בהתקיים אחד מהכללים כדי שיחסי המלצר והמסעדה יענו על הגדרת עובד ומעביד. כאן מתקיימים באופן ברור יחסי עובד ומעביד גם אם בפועל לא משלם לו המסעדה משכורת, באופן ישיר. והיה ויטענו מלצרים ומסעדינים כי לא יחסי עובד ומעביד מתקיימים ביניהם, אלא, יחסים שבין שני נישומים שהאחד נותן לאחר שירות, והכנסת המלצר נובעת ממשלח יד. או אז נוכל להפנותם לקביעה כי השם שקראו שני הצדדים ליחסים ביניהם אין בו כדי לחייב או להעיד על טיב ההתקשרות, ומהות היחסים היא הקובעת (ע.א. 508/72 וכן 454/71).

לסיכום, אפשר לקבוע כי עפ"י מבחנים של יחסי עובד ומעביד, מלצרים הינם מועסקים של המסעדות, וקיימים ביניהם יחסי עובד ומעביד, גם אם לא משולמת למלצר משכורת והכנסתו נובעת מתשרים בלבד. המבחנים שציינתי הם הקובעים זאת באופן ברור, וכל שם אחר שיקראו הצדדים לטיב ההתקשרות ביניהם אין בו כדי לחייב, שכן אפשר כי לא לתומם הציגו הצדדים את טיב היחסים באופן שהציגו. אם עד תקנת יומן שירות אפשר היה להתבסס על פסק דין השופט ברא"ז ולקבוע כי הכנסה מתשרים הינה הכנסה ממשלח-יד, הרי עם התקנת התקנה והידע שיש למסעדן על התשרים, נפסלת אפשרות זאת, והכנסתו של המלצר מתשרים הינה הכנסה ממשכורת. כדי לחזק את הקביעה כי קיימים יחסי עובד ומעביד בין המסעדן והמלצר יש לזכור כי במקרים רבים מתן התשרי וגובהו, אינם תלויים רק במלצר, אלא בטיב המזון המוגש, אופי המסעדה, איכותה, מיקומה, טיב האוכלוסיה הפוקדת אותה. כל אלה, גורמים התלויים במסעדן בלבד ומשפיעים על התשרי למלצר.

## היבטי מס הכנסה

בהגדרת הכנסת עבודה בפקודת מס הכנסה נקבע כי הכנסת עבודה הינה "כל טובת הנאה.... שניתנו לעובד ממעבידו.... בין שניתנו בכסף או בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין".

מאחר וקיימים יחסי עובד ומעביד כפי שפרטתי בפרק א' של המאמר, הרי שלענין פקודת מס הכנסה, הכנסת המלצר הינה הכנסת עבודה. בנוסף, יש במתן האפשרות להשתכר מתשרים מתן טובת הנאה, לפחות בעקיפין, ובכך יש משום חיזוק נוסף לכך שהכנסת המלצר נובעת מיחסי עובד ומעביד, והינה הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. אפשר לקבוע כי בין המסעדן ובין המלצר קיים הסכם העסקה, בו גלום מחירה של העסקה, השונה ממסעדה אחת לאחרת, ונקבע עפ"י מיקומה, אופיה, לקוחותיה, שעות הפתיחה. אפשרותו של המלצר להשתכר ב"חצריו" של המסעדן, עפ"י הסכם העסקה (ולו בע"פ), הינה רווח מעבודה וטובת הנאה שניתנה למלצר על ידי המסעדן.

בהמשך לקביעתו של כבוד השופט ברא"ז (ת.פ. 8601/84 - ראה לעיל), מסעדן המשלם למלצר משכורת מתוך דמי השירות שהוא גובה, הרי שחלק זה משכר העבודה מוסדר. אך מה לגבי ההכנסות מתשרים? קבע השופט בפסק הדין כי מאחר והמסעדן נטול פיקוח על התשרים ואינו יכול לקבוע את שיעורם, הכנסה זו הינה הכנסה ממשלח יד, בידי המלצר. עתה, עם התקנת תקנת יומן שירות, יודע המסעדן את גובה התשרים, או יכול לאומדן לפי שעות עבודה כפי שבדאי יעשה פקיד השומה בעתיד. יש להבחין כי תקנת יומן שירות מטפלת במלצרים אשר הכנסתם מתשרים בלבד. מלצרים אשר משלימים הכנסתם משכר עבודה בתשרים יכולים להמשיך ולהעלים הכנסותיהם באין מפריע.

תקנת יומן שירות לא מבהירה איך למסות את טובת ההנאה, קרי ההכנסה של המלצר. מובהר כי על המסעדן לרשום את פרטי המלצר, פדיונו/שעות עבודה שלו, אך בכך לא נסתיימו כל היבטי המס של המלצר והמסעדן.

הכנסת המלצר הינה הכנסת עבודה. המסעדן הינו מעסיקו. עפ"י סעיף 164 לפקודת מס הכנסה "כל המשלם או האחראי לתשלומה של הכנסת עבודה ינכה בשעת תשלומה מס...". לפיכך, המסעדן המשלם בעקיפין את הכנסת המלצר, והאחראי לה במישרין, חייב בניכוי מס במקור. אם לא יעשה זאת, עפ"י סעיף 167 לפקודה "יהיה רשאי פקיד השומה לשום לפי מיטב שפיטתו את הסכום שאותו אדם היה חייב לנכותו".

לאחר שיוכיח המלצר כי בינו ובין המסעדן חלים יחסי עובד ומעביד, יוכל לטעון כי הכנסתו מתשרים המהווה את כל הכנסתו או משלימה את הכנסתו הינה הכנסת עבודה "נטו", וגילום המס בגינה חל על המסעדן. סעיפים 164 ו-167 לפקודת מס הכנסה יחזקו את טענותיו, ויאפשרו לפקיד השומה לגבות מהמסעדן את המס, כמתחייב מסעיפים אלה וממערכת היחסים הקיימת.

טענה לפיה המלצר נותן שירות למסעדן והכנסתו נובעת ממשלח-יד תדחה, ויוכל פקיד השומה להסתמך על פסק הדין המפורט לעיל, לפיו "השם שקראו המתקשרים על טיב היחסים ביניהם, אין צד שלישי כזה קשור בו, שכן יתכן שלא לתומם כתבו מה שכתבו...". מאחר והמהות האמיתית הינה יחסי עובד ומעביד, כך גם יש לשום ולמסות אותם.

מאליו מובן כי עפ"י ניתוח זה, חלה חובת הגשת טופס 126 בתום שנת המס, שיתבסס על דווח שוטף במהלך השנה, וסנקציות המוטלות בגין אי הגשתו. יתר על כן, גם חובת גילום שווי אוכל חלה על המסעדת וניכוי מס במקור ממנה.

כפי שכבר ציינתי, התקנה אינה מבהירה כיצד ינכה המסעדת מס במקור מכספים אשר לא עברו דרכו, אלא רק נרשמו על ידו ביומן השירות. לשאלה זאת אין לי כל פתרון, ונראה כי מי שהתקין את התקנה צריך לתת לכך את הדעת.

הכנסתו של המלצר הינה ממשכורת המשתלמת על ידי המסעדת. לגבי המסעדת סכום זה הנגבה על ידי המלצר ו"נרשם" בקופת המלצר - יומן שירות, בידיעתו, ועל ידו - הינו תקבול. תקבול - "כל סכום במזומן, בשטר או בשיק... שקבל הנישום, במישרין או בעקיפין, במהלך עסקו". סכום התשר נתקבל על ידי המלצר, המלצר הינו עובדו של המסעדת, המסעדת רשם סכום זה ביומן השירות, יומן השירות הינו ספר מספרי העסק של המסעדת, וכן ספר הכנסת המלצרים. סכום זה הינו שכרו של המלצר המשתלם לו מהכנסות המסעדה (אף בעקיפין) - משמע, התשר הינו הכנסה של המסעדת ה"מסובבת" למלצר, לפיכך הינה תקבול של המסעדת. אי רישומה בקופת העסק, להבדיל מקופת המלצר, הינה אי רישום תקבול על ידי המסעדת.

הנה כי כן, סעיף לכאורה תמים בהוראות ניהול פנקסים, יש בו, בפרשנות שהצגתי, משמעויות מרחיקות לכת מאד לגבי המסעדת:

1. התשר הינו משכורת לגבי המלצר.
2. חלה חובת ניכוי מס במקור ממנה.
3. התשר הינו תקבול של המסעדת.
4. אי רישום התשר מהווה אי רישום תקבול.

#### **היבטי ביטוח לאומי**

חוק הביטוח הלאומי שואב את קביעותיו לגבי מעמדם של עובדים ומעבידים מפקודת מס הכנסה. מאחר ועפ"י חוקי העבודה חלים יחסי עובד ומעביד בין המסעדת והמלצר, כמו גם לענין פקודת מס הכנסה, כך גם לגבי חוק הביטוח הלאומי: המלצר מועסק כעובד על ידי המסעדת.

סעיף 163 לחוק הביטוח הלאומי קובע "יראו כהכנסתו החודשית של עובד את הכנסתו בעד החודש שקדם לאחד לחודש בו חל מועד התשלום, מהמקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה....".

מכיון שהמלצר הינו עובדו של המסעדת, סעיף 161(ב) לחוק הביטוח הלאומי חל על יחסים אלה - "המעביד יהיה חייב בתשלום דמי ביטוח בעד עובדו". משמעות סעיף זה הינה כי חובת תשלום דמי הביטוח של העובד חלה על המעסיק. לענייננו, לא חלה חובה על המלצר לבטח עצמו בביטוח לאומי, והכנסתו אינה ממשלח יד. אלא, חובה על המסעדת לבטחו כעובד שכיר.

מהתקנה לא ברור לפי איזה בסיס הכנסה ישולמו דמי הביטוח הלאומי. אם יעשה זאת המעסיק לפי בסיס שכר המינימום, יקנה ביטוח רק בסכום זה. נראה לי כי הבסיס צריך להיות בסיס הכנסה שיקבע על פי יומן השירות. בסיס זה הרי ישמש גם את פקיד השומה בעתיד.

במידה ולא יבטח המעסיק את עובדו - המלצר, ויסתפק ברישום ביומן השירות, הרי במקרה ולעובד תהיה תביעה כלפי המוסד לביטוח לאומי, לגימלה, יתבע המוסד לביטוח לאומי את סכום הגימלה מהמסעדת,

ויסתמך על סעיף 185(א) לחוק: "לא נרשם מעביד... או לא שילם.... את דמי הביטוח בעד עובד פלוני... קרה לעובד מקרה המזכה לגימלה, רשאי המוסד לתבוע מהמעביד סכום השווה לגימלאות בכסף ששילם המוסד, או שהוא עתיד לשלמן, ואת השווי הכספי של הגמלאות בעין שניתנו לזכאי לגימלה, בקשר לאותו מקרה". כדי להמחיש את חומרת הסעיף אצטט פסק דין של בית הדין האזורי לעבודה בנצרת (מב-0195/).

במקרה זה לא שילם המעסיק את דמי הביטוח הלאומי כנדרש. לאחר שהוכח קיומם של יחסי עובד מעביד, ולמרות שהמעביד שילם את דמי הביטוח הלאומי במועד מאוחר יותר, ולאחר פסק הדין, קבעה השופטת "אני קובעת כי עפ"י סעיף 185(א) לחוק הביטוח הלאומי חייבת.... לשפות את המוסד לביטוח לאומי בגין סכומי הגמלאות שהמוסד שילם או ישלם לתובע בעתיד, ואנו מחייבים את... לשפות את המוסד לביטוח לאומי כנדרש". (פסק הדין ניתן ביום 23.8.89).

לסיכום - המסעדה חייב מכוח החוק לשלם דמי ביטוח לאומי בגין עובדו המלצר. את המלצר יש לבטח לפי הכנסתו האמיתית מתשרים - ההכנסה הנרשמת ביומן השירות. מסעדה שלא יבטח את המלצר יעבור על סעיף 161 לחוק ויסתכן בתביעה לפי סעיף 185(א) לחוק הביטוח הלאומי.

### **היבטי מס ערך מוסף**

אפתח פרק זה בהגדרות מתוך חוק מס ערך מוסף:

**עוסק** - "מי שמוכר נכס או נותן שירות...."

**עיסקה** - "מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו...."

**מחיר** - "מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה...."

בפרק זה יש לבחון את מעמדם של המלצר ושל המסעדה. לגבי מלצר אשר הכנסתו מתשרים בלבד, אפשר להציג את הנתונים באופן הבא:

1. עוסק - "מי שנותן שירות", למלצר אין מסמך המעיד עליו כעל עובד של המסעדה, הוא נותן למסעדה שירותי מלצרות ולפיכך הוא עוסק.

2. עיסקה - קיימים תנאים לקיומה של עיסקה:

א. נתינת שירות - המלצר נותן שירות למסעדה.

ב. בידי עוסק - ראה 1, המלצר הינו עוסק.

ג. במהלך עסקו - עסקו ועסקיו של המלצר הינם שירותי מלצרות אותם הוא נותן למסעדה.

מאידך גיסא, קיימת הקביעה הבסיסית כי קיימים יחסי עובד ומעביד בין המסעדה ובין המלצר.

עפ"י הפרשנות הראשונה לפיה המלצר הינו עוסק הנותן שירות למסעדה, נראה כי חל על יחסים אלה סעיף 17 לחוק מע"מ -

"עוסק המוכר נכס או נותן שירות לקונה באמצעות שלוח הפועל בשמו של העוסק, רואים את העוסק כמוכר נכס או נותן שירות לקונה, ואת השלוח - כנותן שירות לעוסק, אם עובדת השליחות ושמו של העוסק כשולח צויינו על המסמכים שמוציא השלוח לקונה...."

וסעיף זה לענין מסעדות ומלצרים יש לקרוא:

מסעדה הנותן שירות ללקוח באמצעות מלצר (שלוח), הפועל בשמו של המסעדה, רואים את המסעדה כנותן שירות ללקוח, ואת המלצר - כנותן שירות למסעדה, אם עובדת השליחות ושמו של המסעדה כשולח צויינו על החשבוניות ושוברי ההזמנה שמוציא המלצר ללקוח....

סעיף זה מתאר את המצב הקיים במסעדות. עובדת היות המלצר עוסק מודגשת לצורך סעיף זה בכך שלמלצר אין תלוש משכורת והכנסתו נובעת מתקבולים המתקבלים ישירות על ידו, בנוסף לסכומים המועברים על ידו למסעדן ותואמים את סכומי הארוחות שהוגשו. לכאורה, חובתו של המלצר להרשם במע"מ, לרשום כל תקבול מתשרים, ולהוציא למסעדן חשבונית מס בגין שירותים שנתן לו. מחיר השרותים שנתן הינו גובה התשרים שקיבל ושנרשמו ביומן השירות.

היותו של חוק מע"מ חלק מחוקי המס האחרים והקושי לנתק אותו מפקודת מס הכנסה כמו גם מהוראות ניהול פנקסים המשותפת לשני החוקים, גורמים לכך כי ההנחה לפיה המלצר הינו עוסק, תדחה, ונראה כי למרות שאפשר לקבוע כי המלצר הינו עוסק הנותן שירות, יש לראות בו עובד של המסעדן.

גישה זאת מגלגלת את הכדור למגרשו של המסעדן. אם המלצר הינו עובד שכיר, המסעדן עוסק, והעיסקה הינה הארוחה המוגשת, אזי מס ערך מוסף יוטל על העיסקה שהיא הארוחה. לענין מחירה של העיסקה -

מחיר - "התמורה שהוסכם עליה..."

התמורה שהוסכם עליה עם הזמנת הארוחה, הינה מחיר הארוחה והשירות בגינה, אף אם נרשם כי מחיר הארוחה לא כולל שירות. מהיות התשר חלק קבוע בתשלום עבור הארוחה, הרי שהמחיר שהוסכם עליו הוא מחיר הארוחה במחירון ודמי התשר ששולמו למלצר בתום הארוחה, ונרשמו ביומן השירות. מחיר זה ששולם נרשם בספר המסעדן בשתי קופות: קופת העסק וקופת יומן שירות. מאחר והמחיר שנרשם בשתי הקופות הוא מחיר הארוחה, כלומר מחירה של העיסקה, הרי שחלה חובת תשלום מע"מ על כל התקבול, בין שנתקבל במישרין ובין שנתקבל בעקיפין. חובה זאת קיימת אף אם שלשל המלצר לכיסו את התשר מיד בתום הארוחה.

בכך משמעויות מס הכנסה ומס ערך מוסף דומות. התקבול חייב כולו במס הכנסה וכולו במס ערך מוסף. גם לענין זה, טובת ההנאה ממזון שניתנת למלצר חייבת במע"מ.

כמו גם לענין מס הכנסה, כך גם לענין מע"מ, לא ברור כיצד יגבה מע"מ ממחיר התשר ויועבר לשלטון, ולענין שני חוקים אלה גם לא ברור כיצד תירשם ההכנסה מיד עם קבלתה.

## סיכום

הוראת ניהול פנקסי חשבונות העוסקת ביומן השירות הינה, לכאורה, הוראת ניהול פשוטה וברורה, שכל כוונתה להסדיר נושא פרוץ ולא מוסדר, וכדי להביא לכך כי מלצרים ישלמו מס מתוך תשרים שיקבלו. כל זאת לכאורה. למעשה, הוראת יומן שירות פתחה תיבת פנדורה אשר היתה סגורה עד עתה, ואין לדעת מה יצא ממנה.

הצגתי במאמר זה את פרשנותי למשמעויות וההיבטים הנובעים מהוראות יומן שירות, והסתמכתי בפרשנות זאת על סעיפי החוק השונים בפקודת מס הכנסה, חוק הביטוח הלאומי וחוק מס ערך מוסף, כמו גם על פסקי דין בנושא.

נראה לי כי הוראת יומן שירות, אשר בעת פרסום מאמר זה תהיה תקפה, הותקנה תוך התעלמות מחוקי העבודה וקיומם של יחסי עובד ומעביד בין המסעדן והמלצר. יתר על כן, הוראת יומן שירות, שהינה הוראת ניהול פנקסים לענין פקודת מס הכנסה וחוק מע"מ, הותקנה כאילו לא קיימת פקודת מס הכנסה, חוקיה והגדרותיה, וכאילו אפשר להתעלם מחוק מע"מ. אדם סביר, מסעדן, אשר יקרא את ההוראה ויקיימה ככתבה וכלשוונה, ייכשל ויתחייב במס הכנסה, דמי ביטוח לאומי ומס ערך מוסף. כל זאת ללא עוול בכפו. לא ברור מדוע הוראת ניהול זאת הינה כל כך סתומה. להבנתי, תקנה צריכה להיות כזאת שתוכנה יהווה את כל הפרשנות וההסבר לה, על כל צדדיה ומשמעויותיה.



לעצם הענין, תקנת יומן שירות מהווה שינוי בתפיסת העולם של הוראות ניהול ספרים ומטילה את ניהול ספריו של נישום על אחר. היא מטילה על המסעדה חיובי מס הכנסה, מע"מ וביטוח לאומי, מעצם היותו מעסיק, היא תגרום לכך כי יעסיק עובדים מבלי שיבטחם במוסד לביטוח לאומי ושפריו יהיו בלתי קבילים. כל זאת, אם יקיים את התקנה ככתבה וכלשוונה.

יש לזכור כי גם לאחר התקנת התקנה, תשרים שקיבל מלצר אשר משלים את הכנסתו ממשכורת בתשרים, ימשיכו להיות הכנסה לא מדווחת. בכך הפכה הכנסה זאת לפטורה ממס הלכה למעשה, ועם גושפנקא של נציבות מס הכנסה.

מוצע כי מסעדנים ימנעו מהעסקת מלצרים בשיטה של שכר עבודה מתשרים בלבד, וינקטו בשיטת העסקה המבוססת על משכורת ומתן שירות במחירים הכוללים דמי שירות. אם לכך התכוונו בנציבות מס הכנסה מלכתחילה, טוב היה לו הותקנה תקנה אשר תקבע נוהל זה כנוהל מחייב.

מוטב היה אילולא הותקנה התקנה. לאחר שקבלה תוקף חוקי ומחייב, עומדות בפני הנציבות שתי ברירות:

1. לבטל את התקנה.

2. לפרסם לה דברי פרשנות והסבר.

ויפה שעה אחת קודם.