



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 15-01-50208 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5
ע"מ 15-12-64672 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1
2

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ
ע"י בא כח עוה"ד דורון לוי

המערערת:

נגד

פקיד שומה תל אביב 5
ע"י בא כח עוה"ד גלית פואה פרקליטות מחוז תל אביב
(אזרחי)

המשיב:

3
4
5

פסק דין

6
7
8
9
10
11

בפניי ערעור על שומת ניכויים בצו לשנת המס 2008 (ע"מ 15-01-50208) וערעור על שומות ניכויים
בצו לשנות המס 2009 ו- 2010 (ע"מ 15-12-64672).

רקע

12 חוק הפיקדון על מכלי משקה, תשנ"ט-1999 (להלן: "חוק הפיקדון") קובע, בין היתר, חובת גביית
13 פיקדון על היצרן או היבואן בעבור כל מכל משקה מלא מסומן שנמכר לצרכן או לבית עסק ומנגד
14 חובת החזר הפיקדון לצרכן ולבית עסק עם החזרת מכל המשקה.

15
16 ביום 2.8.2000 נכנס לתוקפו תיקון מס' 2 לחוק הפיקדון בו נקבע כי יצרנים, יבואנים ובתי עסק
17 יכולים להתאגד ב"תאגיד מיחזור" שמטרתו היחידה היא "הקמה והפעלה של מנגנון לשם ביצוע
18 הוראות לפי חוק זה לעניין החזר פיקדונות, איסוף מכלי משקה ומיחזורם וביצוע פעולות אחרות
19 שמטרתן קידום האיסוף והמיחזור, והכל בין בעצמו ובין באמצעות אחרים" (סעיף 8 לחוק הפיקדון
20 בנוסחו דאז). לתאגיד המיחזור נקבעו יעדי איסוף בהם עליו לעמוד, כאשר אי עמידה ביעדים אלו
21 מחייבת השתת עיצומים כספיים (סעיף 8 לחוק הפיקדון בנוסחו דאז).

22
23 המערערת, אל"ה – תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ (להלן: "המערערת") נוסדה באוקטובר 2001
24 כ"תאגיד מיחזור" (ס' 4.2 לנימוקי הערעור). המערערת הוקמה על ידי ארבע יצרניות ויבואניות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 15-01-50208 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5
ע"מ 15-12-64672 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

משקאות: החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ, טמפו תעשיות בירה, יפאורה – תבורי
בע"מ ומעיינות עדן בע"מ.

המערערת הוכרזה כמנופולין בשירותי איסוף של מכלי משקה ופעילותה חייבה את אישורו של
הממונה על ההגבלים העסקיים בפסק הדין בה"ע (הגבלים עסקיים – ביה"ד ירושלים) 508/04
תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' אדם טבע ודין אגודה ישראלית להגנת הסביבה (פורסם בנבו,
13.09.2005).

דמי הפיקדון הנגבים על ידי היצרנים והיבואנים מהקמעונאים, מועברים במלואם למערערת
ומשמשים לפעילותה. הקמעונאים מוכרים לצרכנים מוצרים ואגב כך גובים את דמי הפיקדון בעבור
מכלי משקה מסומנים (ס' 4.6.1 לנימוקי הערעור).

ביום 9.2.2010 נכנס לתוקף תיקון מספר 4 לחוק הפיקדון (להלן: **תיקון 4**) במסגרתו בוטל מעמדה
הסטטוטורי של המערערת. ס' 7א לחוק הפיקדון קבע יעדי איסוף מכלים ליצרנים וליבואנים, כאשר
אי עמידה ביעדים גררה חיוב בקנסות. גם לאחר תיקון 4 פועלים היצרנים והיבואנים באמצעות
המערערת, על בסיס הסכמות אליהן הגיעו הצדדים (ס' 4.1 לנימוקי הערעור).

איסוף מכלי המשקה על ידי המערערת נעשה על ידי מספר גורמים – בתי עסק, אספנים, מוסדות
חינוך ועוד (מוצגים מש/1-מש/3). המערערת יודעת לזהות את גורמי האיסוף ובפרט את האספנים
(חקירתה של גב' נחמה רוני (להלן: **"נחמה"**) בעמ' 22 לפרוטוקול, בש' 22-24). המערערת משלמת
לאספנים את סכום דמי הפיקדון בעבור כל מכל שהם מחזירים לה ובנוסף היא משלמת לאספנים
אשר מחזירים לה למעלה מ - 60,000 מכלים בחודש "דמי עידוד" בהתאם למספר המכלים אותם
הם מחזירים (ס' 4.6.3 לנימוקי הערעור).

בשנות המס שבערעורים, האספנים החזירו לתאגיד 50% מכלל המכלים שהוחזרו לתאגיד (חקירתה
של נחמה בעמ' 27 לפרוטוקול, ש' 28). באותן שנות מס, ניכתה המערערת מס במקור מדמי העידוד
ששילמה לאספנים אולם מדמי הפיקדון ששילמה להם לא ניכתה המערערת מס במקור (ס' 4.6.3
לנימוקי הערעור).

הצדדים חלוקים בשאלת חובת ניכוי מס במקור מתשלום דמי הפיקדון לאספנים, ומכאן הערעורים
שבפניי.

טענות המערערת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 15-01-50208 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5
ע"מ 15-12-64672 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 א. החובה להשיב לאספנים את דמי הפיקדון במלואם מקורה בחקיקה ראשית. חובה זו גוברת
2 על חובת ניכוי מס במקור מכוח תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים או
3 נכסים), תשל"ז-1977 (להלן: 'תקנות ניכוי מתשלומים').
4
5 ב. המערערת היא זו המעניקה שירותים לאספנים, על כן אין בענייננו כל אלמנט של רכישת
6 נכס, ואין תשלום בעד 'שירות' או בעד 'נכס' כאמור בתקנות ניכוי מתשלומים.
7
8 ג. השומות כוללות תשלומים שנעשו לגורמים שאינם אספנים. אספנים מקצועיים הם אספנים
9 העומדים במכסות איסוף מינימאליות, דהיינו איסוף 60,000 מכלים חייבים בפיקדון, בכל
10 חודש קלנדרי.

טענות המשיב

- 11
12
13
14 א. האספנים אינם עונים להגדרת "צרכן" או "בית עסק" בסעיף 1 לחוק הפיקדון ועל כן
15 הכספים ששולמו להם אינם מהווים החזר פיקדון.
16
17 ב. התשלומים שמשלמת המערערת לאספנים מהווה הכנסת עבודה או לחלופין תשלום בקשר
18 לשירות הכרוך באיסוף מכלי המשקה או לחלופין תשלום בקשר לנכס (רכישת המכל), ועל
19 כן היה על המערערת לנכות בגינם מס במקור.
20
21 ג. המערערת בחרה שלא לבצע את עבודת איסוף מכלי המשקה הריקים באמצעות העסקת
22 עובדים או קבלני משנה מטעמה. אין חולק כי מקום שהשירות היה ניתן על ידי גורמים אלה
23 הייתה חלה עליה חובת ניכוי מס במקור.
24
25 ד. אין לאבחן בין אספנים האוספים למעלה מ-60,000 מכלים בחודש לבין אלו האוספים פחות
26 מכך.

דיון

- 27
28
29
30 1. ס' 164 לפקודת מס הכנסה קובע חובת ניכוי מס במקור:

31
32 "כל המשלם או האחראי לתשלומה של הכנסת עבודה לרבות חלק ממענק שנתקבל
33 עקב פרישה או מוות, שאינו פטור על פי סעיף 9(א7), של השתכרות או רווח שמקורם
34 בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים, כאמור בסעיף 2א, של סכום המתקבל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 15-01-50208 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5
ע"מ 15-12-64672 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1 עקב היוון קיצבה שאינו פטור על פי סעיפים 9א או 9ב, או של סכומים ותשלומים שחל
2 עליהם סעיף 18(ב) והמהווים הכנסה בידי מקבלם או של הכנסה לפי סעיף 2(5), או של
3 סכומים ותשלומים שחל עליהם סעיף 3(ה7), או של הכנסה חייבת שהעבירה קרן
4 להשקעות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 2א64 לבעלי מניותיה, או של תמורה כמשמעותה
5 בסעיף 88, או של ריבית או דיבידנד או של כל הכנסה אחרת ששר האוצר, באישור ועדת
6 הכספים של הכנסות, קבעה לכך בצו, ינכה בשעת התשלום מן הסכום המשתלם מס
7 באופן ובשיעורים שנקבעו; ואולם רשאי שר האוצר לקבוע לענין השתכרות או רווח
8 כאמור בסעיף 2א כי ניכוי המס יהיה כפי שיקבע, אף שלא בשעת התשלום ושלא מן
9 הסכום המשתלם; הוראה זו חלה גם על המדינה."

10
11 בצו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה), תשל"ז-1977 (להלן:
12 "צו מס הכנסה") נקבע כי:

13
14 "2(א) תשלומים בעד שירותים או נכסים יהיו הכנסה לענין סעיף 164 לפקודה."

15
16 כאשר אלו הוגדרו כ:

17
18 "תשלומים בעד שירותים או נכסים" - סכומים המשתלמים על ידי [...] חברה החייבת
19 בחובת ניהול מערכת חשבונות כפולה או חברה או חברת בת שמחזור עסקיהן ביחד, או
20 של כל אחת מהן לחוד, עלה על הסכום הנקוב לגבי שנת מס פלונית כמפורט בתוספת א',
21 [...] בעד שירותים, בעד נכסים או בעד שירותים ונכסים, בין במישרין ובין בעקיפין, בין
22 בתשלום חד-פעמי ובין בשיעורים, בין על חשבונם הם ובין מטעמו או על חשבונם של
23 אדם אחר, והכל בין בכסף בין בשווה כסף, לרבות סכומים המהווים החזר הוצאות
24 לרבות מס ערך מוסף על פי חוק מס ערך מוסף, למעט השתכרות או ריווח כמפורט
25 בסעיף 2(8) לפקודה, למעט תשלומים שעליהם חלה חובת הניכוי במקור לפי דין אחר
26 ולמעט תשלומים ששילם יחיד שלגביהם לא חלה חובת רישום בספרי העסק שלו"

27
28 "נכס" - כל רכוש בין מקרקעין ובין מטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או
29 מוחזקות;

30
31 סעיף 2(א) לתקנות ניכוי מתשלומים, קובע כי:

32
33 "משלם המשלם למקבל תשלומים בעד שירותים או נכסים, למעט תשלומים כאמור בעד
34 נכס או שירות ששווים אינו עולה על הסכום הקבוע בסעיף 2(ב) לחוק עסקאות גופים
35 ציבוריים (אכיפת ניהול חשבונות ותשלום חובות מס), תשל"ו-1976, ינכה מתשלומים
36 אלה מס..."

37
38 סעיף 1 לתקנות ניכוי מתשלומים, מגדיר מיהו משלם ומיהו מקבל:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 15-01-50208 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5
ע"מ 15-12-64672 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36

"משלם" – אדם המשלם תשלומים בעד שירותים או נכסים..."

"מקבל" – אדם המקבל תשלומים בעד שירותים או נכסים..."

2. חוק הפיקדון קובע חובה להחזרת דמי פיקדון לצרכנים ולבתי עסק -

6"א) צרכן שיש בידיו מכל משקה ריק מסומן, רשאי להחזירו לבית עסק שבו מוכרים
מכלי משקה מלאים..."

7"א) בית עסק שיש בידיו מכלי משקה ריקים מסומנים רשאי להחזירם לבית עסק,
ליצרן או ליבואן, שמהם רכש מכלי משקה מלאים..."

אלו מוגדרים בסעיף 1 לחוק הפיקדון:

"בית עסק" – מקום שבו נמכרים מכלי משקה"

"צרכן" – אדם הקונה או האוסף מכלי משקה שלא למטרת עסק"

3. אבחן את טענות הצדדים לאור ההוראות שלעיל.

4. בהתחשב בנסיבות שתוארו לעיל, נראה כי האספנים המחזירים או מוסרים למערעת
מכלים מסומנים, אינם בגדר צרכן כמשמעותם בחוק הפיקדון. זאת, לפי שעל פי דיני המס,
יש לראותם כמי שאוספים את המכלים המסומנים "למטרת עסק" וכאלה הוחרגו מהגדרת
"צרכן". בפסיקה נקבעו מבחנים לזיהוי עסק לצורך הבחנה בין הכנסה פירותית להכנסה
הונית, ראה ע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה (פורסם באתר בית המשפט
העליון), ובהתחשב במבחנים אלה, נראה כי יש לראות באספנים כבעלי עסקים. כך, על פי
מבחן טיב הנכס, יש לראות במכלים המסומנים אותם אוספים האספנים כנכס למסחר
שוטף. על פי מבחן תדירות העסקאות, פעילות האספנים המבצעים פעולות איסוף רבות וגם
מסירות או העברות רבות של מכלים מסומנים למערעת, מצביע על קיומו של עסק. גם
מבחן ההיקף הכספי מצביע על קיומו של עסק, לפי שההיקף הכספי שמגלגלים האספנים
נגזר מכמות המכלים שהם אוספים ומעבירים למערעת. מבחן המימון, אינו רלבנטי
במיוחד בנסיבות המקרה כאן, ומכל מקום, לא הוצגו בפני ראיות שהאספנים משתמשים
בהון עצמי שהשקיעו לצורך איסוף המכלים ומסירתם למערעת, נראה שבאופן טבעי,
העיסוק באספנות אינו מצריך השקעת הון עצמי. כך שגם על פי מבחן המימון, יש לראות
בפעילות האספנים עסק. גם מבחן תקופת החזקה, מלמד שמדובר בעסק, לפי שהאספנים
אינם מחזיקים את המכלים תקופה ארוכה יחסית, אלא, אוספים כמות מכלים המצדיקה
שינוע אל המערעת (לפעמים נעזרים במערעת עצמה) ומוסרים את המכלים למערעת
בתדירות גבוהה יחסית. באשר למבחן הבקאות והידענות. אף שאין צורך בבקאות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 15-01-50208 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5
ע"מ 15-12-64672 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 מקצועית מיוחדת באיסוף מכלים, סביר להניח שהאספנים פיתחו יכולת איסוף של מכלים
2 בכמויות גדולות ובכך יש משום בקיאות ו/או ידענות המצביעה על קיומו של עסק. גם על פי
3 מבחן העל של נסיבות העניין, נראה שמדובר בעסק לאספנות מכלי משקה. די בקיומם של
4 המבחנים שלעיל, כדי לשכנע שהאספנים מנהלים עסק לאיסוף מכלים ומכירתם למערכת
5 או עסק המספק למערכת שירות איסוף מכלים מסומנים.
- 6 5. איני מקבל את טענת המערכת לפיה רק מי שאוסף מעל 60,000 מכלי משקה בחודש וזכאי
7 לדמי עידוד נחשב 'אספן' (ס'56 לסיכומי המערכת), בעוד מי שאוסף פחות מכמות זו "הוא
8 לקוח פרטי, אדם פרטי" (חקירתה של נחמה בעמ' 80 לפרוטוקול, ש' 19). לא ניתן למתוח קו
9 שרירותי בקביעה האם מדובר באספן הפועל למטרת עסק או לא ויש לבחון כל מקרה לפי
10 נסיבותיו. ככל שהאספן מבצע פעולות איסוף בתדירות מספקת ומקיים את יתר המבחנים
11 לקיומו של עסק כפי שנידונו לעיל, הרי שהוא נחשב כפועל 'למטרת עסק'. בנסיבות המקרה
12 אני סבור כי כל האספנים שנכללו בשומה הם אספנים הפועלים 'למטרת עסק' ולא הוכח
13 אחרת. הסכומים שהמערכת שילמה לאספנים הנכללים בשומה בשנת 2008 נע בין 41,196
14 ₪ ל 4,702,392 ₪. מסכומים אלו ניתן לגזור את היקף פעילותם של האספנים ולהסיק כי
15 מדובר בפעילות תדירה שהיקפה הכספי מהותי. ובכל אופן המערכת לא הוכיחה אחרת.
- 16
17 6. משהגעתי למסקנה שהאספנים אינם באים בגדר "צרכן" כמשמעותו בחוק הפיקדון,
18 ובוודאי אינם בגדר "בית עסק" למכירת מכלי משקה, ממילא, אין להחיל על האספנים את
19 הוראות חוק הפיקדון. בהתאם, לא הייתה המערכת חייבת להשיב לאספנים את סכום
20 הפיקדון, וככל שעשתה זאת, מדובר בעסקה שבין המערכת לבין האספנים לפיה מוכרים
21 האספנים למערכת מכלים מסומנים בתמורה שהוסכמה בין כל אחד מהאספנים לבניה
22 ו/או אוספים האספנים מכלים מסומנים עבור המערכת תמורת דמי שירות כמוסכם בין כל
23 אחד מהאספנים לבין המערכת.
- 24
25 7. נוכח האמור לעיל, נראה כי אין באמור בפסק הדין ת"א (מחוזי ת"א) 51777-11-16 דבג
26 מתוזר בע"מ נ' תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ (פורסם בנבו, 15.01.2018) (להלן: "**פרשת**
27 **דבג**"), עליו נסמכת המערכת בסיכומי התשובה, כדי לסייע לה. לכך אוסיף, כי במסגרת
28 הדיון בפרשת דבג, טענה המערכת כי: "הקשר של התאגיד עם האספנים המקצועיים אינו
29 מעוגן בחוק הפיקדון" (סעיף 35 לתגובת המשיבה מיום 28.11.2016).
- 30
31 8. ועוד. נראה כי התקשרות המערכת עם האספנים לצורך איסוף המכלים נעשתה במטרה
32 לעמוד ביעדי האיסוף הקבועים בחוק הפיקדון, ובכך לחסוך מבעלי המניות, תשלום קנסות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 15-01-50208 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5
ע"מ 15-12-64672 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 "הוא עוזר בדיוק כמו שכולם עוזרים לי באותה מידה רק שהוא יודע להגיע למקורות
2 בקבוקים רבים יותר מאשר בית ספר או גן ילדים או מחנה צה"ל" (חקירתה של נחמה
3 בעמ' 22 לפרוטוקול, ש' 19-21)
- 4
5 ש : את אומרת מחזירה לו מכוח החוק, אבל החוק לא חל עליו, למה את מחזירה לו? את
6 יכולה לא להחזיר לו
7 ת : אני יכולה לא להחזיר לו ואני לא אהיה ביעד ואז אני אשלם כפל קנס (חקירתה של
8 נחמה בעמ' 48 לפרוטוקול, ש' 20-23)
- 9
10 ש : אני לא מצליחה להבין למה את חייבת לעבוד איתם?
11 ת : למה אני חייבת לעבוד איתם?
12 [...]
13 ש : מי מכריח אותך?
14 ת : אף אחד לא מכריח אותי, אני פשוט לא אגיע ליעד החוק....
15 (חקירתה של נחמה בעמ' 49 לפרוטוקול, ש' 24-32)
- 16
17 9. עוד להוסיף, כי מר אריק קורצקה, חשב המערערת, סיפר כי בעבר היו מעסיקים קבלני
18 משנה שאספו מכלי משקה עבור המערערת, כאשר שכרם היה פונקציה ישירה של מספר
19 מכלי המשקה שאספו. מקבלנים אלו המערערת דרשה להציג פטור מניכוי מס במקור.
20
- 21 ש"ש : בוא נאמר אחרת, אם לא היה אספן, אם לא היה את הגורם הזה היית צריך לקחת
22 איזשהו קבלן משנה, עובדים שלך ולשלם להם כדי שהם ילכו יאספו את אותם בקבוקים
23 או מכלים שאתה לא יכול להגיע אליהם בלי אספנים נכון?
24 ת : כן, היינו צריכים לשלם כספים שעולים עשרות מונים לגופים כאלה שיאספו, הרבה
25 יותר מאספנים זה בטוח ואגב עבדנו עם גופים כאלה, היו תקופות ושנים שעבדנו עם
26 גופים כאלה בתחילת דרכו של התאגיד עבדנו עם קבלנים כאלה לתקופה מסוימת ובסוף
27 עצרנו את זה
28 [...]
- 29 בית המשפט : ואיך שילמתם להם לפי מה אז?
30 העד, מה קורצקה : לפי כמויות
31 בית המשפט : גם לפי כמויות
32 העד, מר קורצקה : כמה בקבוקים שהוא הביא קיבל כמות מסויימת של אגורות למכל.
33 [...]
- 34 בית המשפט : ניכיתם מס במקור אז?
35 העד, מה קורצקה : זה חברות שיש להן פטור מלא מניכוי מס במקור
36 בית המשפט : אז הם הציגו פטור
37 העד, מה קורצקה : כן בוודאי
38 (חקירת מר אריק קורצקה בעמ' 76-77 לפרוטוקול)
- 39
40 אף ב"כ המערערת טען כי :



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 15-01-50208 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5
ע"מ 15-12-64672 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1
2 "בלי האספנים האלה המערערת, אין לה בררה אלא להעמיד צי של משאיות
3 שתאסופנה" (ב"כ המערערת בעמ' 9 לפרוטוקול)
4
5 10. בהתאם להוראות סעיף 164, לפקודת מס הכנסה וצו מס הכנסה, המפורטים לעיל,
6 תשלומים בעד שירותים או נכסים חייבים בניכוי מס במקור. משכך, ונוכח האמור לעיל,
7 המערערת הייתה חייבת לנכות מס במקור מהתשלומים ששילמה לאספנים בעד שירותי
8 איסוף מכלים או ו/או בעד המכלים שרכשה מהאספנים, בנוסף על הניכוי במקור שגבתה
9 מהאספנים בעד תשלום "דמי העידוד"
10
11 11. המערערת טוענת כי יש להחריג מהצו שהוציא המשיב את גלילי נייר אילת בע"מ (להלן:
12 "גלילי נייר") מכיוון שערעור המס עוסק בניכוי מס במקור בקשר עם קבוצת האספנים
13 וגלילי נייר איננה אספן, אלא חברה המפעילה תחנת איסוף עירונית באילת.
14
15 המערערת לא הוכיחה כי פעילותה של גלילי נייר שונה מפעילותם של יתר האספנים
16 המספקים שירותים או מוכרים נכסים למערערת. המערערת עצמה ציינה כי 'התשלום
17 שניתן לה [גלילי נייר] על ידי המערערת הינו בתמורה לשירות ולא היווה החזר "פיקדון"..
18 (ס' 60 לסיכומי המערערת). לכך יש להוסיף כי בסעיף 8.3 לנימוקי הערעור, התייחסה
19 המערערת אל גלילי נייר כ"אספן".
20
21 נוכח כל אלה, אני דוחה את טענות המערערת בעניין גלילי נייר.
22
23 12. המערערת טוענת כי יש חובה משפטית להשיב לאספנים את דמי הפיקדון, ומקורה של חובה
24 זו בפקודת השטרות [נוסח חדש] (להלן: '**פקודת השטרות**'). לטענתה על גבי מכל משקה
25 מוטבע שטר חוב אותו יש לפרוע בהתאם לסכום הנקוב, והוראות חוק הפיקדון מטרתם
26 אינה אלא לייעל את מנגנון פירעון שטר החוב (ס' 8 לסיכומי המערערת).
27
28 סעיף 3 לחוק הפיקדון, קובע חובת סימון של מכלי משקה החייבים בפיקדון. תקנה 2
29 לתקנות הפיקדון על מכלי משקה, תשס"א-2001 (להלן: '**תקנות הפיקדון**') קבע כי:
30 "2. חובות הסימון
31 הסימון שיוטבע או יודפס לפי סעיף 3 לחוק, על מכלי משקה החייבים בפיקדון, או על
32 תווית שעליהם, יהיה כמפורט להלן:
33 (1) המילים "חייב בפיקדון" יופיעו בגודל שיכסה באופן מלא שטח שלא יפחת מ-2
34 סנטימטרים רבועים; "



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 15-01-50208 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5
ע"מ 15-12-64672 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1 (2) (2) סכום הפיקדון יופיע באותיות ובספרות שגודלן יכסה באופן מלא שטח שלא
2 יפחת מ-0.5 סנטימטרים רבועים ;

3 (3) נוסף על כך יהיה על מכלים כאמור סימון בשיטת ברקוד שיוטבע בו מידע לזיהוי
4 מדינת הייצור, החברה המייצרת, סוג המכל וספרת ביקורת ;

5
6 סעיף 84 לפקודת השטרות, קובע מהו שטר חוב :

7 "שטר חוב הוא הבטחה ללא תנאי ערוכה בכתב מאת אדם לחברו, חתומה בידי עושה
8 השטר, בה הוא מתחייב לפרוע לאדם פלוני או לפקודתו, או למוכ"ז, עם דרישה, או
9 בזמן עתיד קבוע או ניתן לקביעה, סכום מסוים בכסף."

10
11 נוכח הוראות חוק הפיקדון, יש להניח שעל גבי המכל המסומן מופיעות המילים "חייב
12 בפיקדון" וכן סכום הפיקדון, ומוכן אני אף לקבל שבאמצעות הבר-קוד המוטבע על מכל
13 המשקה ניתן לזהות את היצרן. אלא שאין למצוא על מכל המשקה המסומן התחייבות
14 לתשלום. חובת הפירעון או התשלום (של סכום הפיקדון) אינה כתובה על המכל אלא קבועה
15 בחוק הפיקדון. משכך, נראה שאין לראות במכל המסומן, שטר חוב.

16
17 13. טענה נוספת של המערערת היא כי חוק הפיקדון, בשילוב חוק המחאת חיובים, התשכ"ט –
18 1969, מחייב את המערערת בהשבת דמי הפיקדון במלואם לכל המחזיר מכל משקה עליו
19 שולם פיקדון. לטענתה לצרכן שרכש או שאסף מכל נתונה זכות לקבלת מלוא דמי פיקדון,
20 הצרכן רשאי להמחות את זכותו לצד ג' אף ללא הסכמת המערערת, וזאת לפי סעיף 1(א)
21 לחוק המחאת חיובים, התשכ"ט -1969. זכות קבלת הפיקדון מומחית לאוסף המכל (סעיף
22 20 לסיכומי המערערת).

23
24 לציון, כי במסגרת הדיון בפרשת דבג, טענה המערערת כי "הקשר של התאגיד עם האספנים
25 המקצועיים מעוגן במסמך "נוהל אספנים מקצועיים" (צורף כנספח 1). אספן מקצועי
26 המעוניין שהתאגיד יאסוף ממנו את המכלים חייב לעמוד בדרישות הקבועות בהוראות
27 הנוהל, אשר מהווה את ההסכם בין הצדדים" (סעיף 36 לתגובת המערערת מיום
28 28.11.2016). טענה זו של המערערת אינה מתיישבת עם טענותיה כאן באשר למקור חובתה
29 לשלם לאספנים עבור המכלים או איסופם.

30
31 ועוד. סעיף 1(א) לחוק המחאת חיובים, קובע כי :

32 "א) זכותו של נושה, לרבות זכות מותנית או עתידה לבוא, ניתנת להמחאה ללא
33 הסכמת החייב, זולת אם נשללה או הוגבלה עבירותה לפי דין, לפי מהות הזכות או לפי
34 הסכם בין החייב לבין הנושה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 15-01-50208 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5
ע"מ 15-12-64672 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1 חוק הפיקדון הוציא בפירוש מהגדרת צרכן אספן הפועל "למטרת עסק". משמעות הדבר
2 היא שהמחוקק הביע כוונתו כי הוראות חוק הפיקדון לא יחולו על מי שפועל למטרת עסק,
3 ובכך יש משום הגבלה לפי דין על המחאת הזכות הנטענת.

4
5 14. המערערות טענה כי, ככל שערעורה ידחה, לאור נסיבות המקרה אין להטיל עליה קנס בגין
6 אי ניכוי מס. לטענת המערערות, נסמכה על חוות דעת שניתנו ע"י יועציה, וכן כי קיימה
7 מגעים עם רשות המיסים בעניין הנדון ורשות המסים אישרה למערערות באופן זמני שלא
8 לנכות מס במקור מאספנים (ס' יא לסיכומי המערערות).

9
10 סעיף 191א לפקודת מס הכנסה קובע כי :

11 "מי שבלי הצדק סביר לא ניכה את המס שהיה עליו לנכות על פי סעיפים 161, 164 או
12 170 יהיה חייב בקנס בשיעור של 15% מן הסכומים שלא ניכה."

13
14 ביום 14.10.2002 שלחה המערערות מכתב לנציבות מס הכנסה שעניינו, בין היתר, חובת ניכוי
15 מס במקור מהחזר דמי פיקדון לאספנים (נספח ז' לנימוקי הערעור) :

16 **הנדון: חובת ניכוי מס במקור מהחזר תשלומי דמי פקדון**

17 [...]

18 2. בין הגורמים השונים האחרים העובדים עם התאגיד ... :

19 [...]

20 **גורמים עסקיים אשר החלו לאסוף למטרת רווח. גורמים אלו אוספים מיכלים וקונים**
21 **מיכלים ע"פ רוב בסכום הנמוך מ- 25 אג' למיכל.**

22 [...]

23 4. א. לאור בעייתיות זו ולאור העובדה שפוטנציאל האנשים שחייבים במס ואינם
24 נמצאים ברשת המס מלכתחילה, איננו גבוה ביחס לכלל התשלומים המשולמים ע"י
25 התאגיד, אנו מבקשים את אישורך לפטור מניכוי מס במקור מתשלומים המשולמים
26 ע"י תאגיד המחזור המתייחסים להחזר דמי פיקדון.

27 ב. נשמח להמציא לך פרטים ביחס לגורמים שפעילותם בתחום האיסוף מגיע לכדי עסק,
28 שאינן מוגדרים כמקבלי שירותים.

29 [...]

30
31 ביום 11.09.2003 קיבלה המערערות מכתב ממנהלת מחלקת הניכויים ובו קיבלה אישור זמני
32 שלא לנכות מס במקור (נספח ח' לנימוקי הערעור) :

33 "הריני לאשר לכם בזאת כי החברה שבנדון פטורה מניכוי מס במקור מתשלומים בעד
34 שירותים ונכסים המתייחסים להחזר דמי פיקדון.

35 תוקף האישור עד ליום 31.12.2004



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 15-01-50208 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5
ע"מ 15-12-64672 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1 הינכם מתבקשים להמציא לנו נתונים על התשלומים בגין החזר דמי פיקדון בשנת
2 המס 2003, ממויינים לפי מקבלי תשלום, לא יאוחר מיום 31.3.2004.
3 לאור הנתונים הנ"ל הנושא ייבחן על ידינו מחדש, ונודיעכם החלטתנו לגבי המשך.
4

5 נמצא כי בשנת 2003 קיבלה המערערת פטור זמני כפי בקשתה ונאמר לה כי הסוגיה תיבחן
6 מחדש לאור נתונים שיומצאו על ידה והחלטה תועבר אל המערערת לגבי המשך. אמנם
7 האישור הזמני פקע ביום 31.12.2004, אולם נראה כי החלטת המשיב בעניין לא התקבלה עד
8 לקביעת שומת הניכויים לשנת המס 2008. בהתחשב בנסיבות אלה ובמיוחד בהתחשב
9 באישור שקיבלה המערערת שלא לנכות מס מהחזר דמי הפיקדון (אף שלא בכך מדובר כאן),
10 נראה כי אין לחייב את המערערת בקנס בגין אי ניכוי מס במקור, וכך נקבע.

11
12 סוף דבר

13
14 הערעורים נדחים בכפוף לאמור בסעיף 14 שלעיל.

15
16 המערערת תשלם למשיב את הוצאות המשפט, ושכ"ט עו"ד בסך 70,000 ₪.

17
18 מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים
19 ניתן היום, ט' אדר א' תשע"ט, 14 פברואר 2019, בהעדר הצדדים.
20

21
22

מגן אלטוביה, שופט