

The logo for Ampeli Tax Law Offices features the word "AMPELI" in a bold, dark blue, sans-serif font. The letter "A" is stylized with a horizontal line through its middle. Below the word "AMPELI" is a thin horizontal line, and underneath that, the words "TAX LAW OFFICES" are written in a smaller, dark blue, all-caps, sans-serif font.

# AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

[meori@ampeli-tax.co.il](mailto:meori@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

# היבטי מיסוי של ענף המסעדות והבילויים

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי ורו"ח אפי לבקוביץ  
30 באוקטובר 2024

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

# נושאי המצגת – סוגיות מיסוי בענף המסעדנות והבילויים

## שיקולי מס בענף המסעדנות והבילויים לאורך חיי העסק

- הקמת פעילות עסקית
- התאגדות כחברה או כשותפות
- העברת פעילות
- יציאת שותף
- מעבר מפעילות כעצמאי לפעילות כתאגיד
- רכישת נכסים ופעילות – היבטי מס

# נושאי המצגת – סוגיות מיסוי בענף המסעדנות והבילויים

## שיקולי מס בענף המסעדנות והבילויים לאורך חיי העסק

- קיזוז הפסדים
  - סעיף 28 לפקודה – קיזוז הפסד מעסק
  - קיזוז הפסדים של חברה
- האם תשר למלצרים הוא הכנסה חייבת במס
  - פסקי הדין לעניין ביטוח לאומי, ניהול ספרים ומס הכנסה
  - מס ערך מוסף – החל משנת 2025

# נושאי המצגת – סוגיות מיסוי בענף המסעדות והבילויים

## כללי – ענף המסעדות והבילויים

- תחרות וברמת סיכון גבוהה;
- עלויות הקמה גבוהות וכתוצאה מכך רווחיות נמוכה בשנות הפעילות הראשונות;
- תחלופה גבוהה של עובדים וחוסר בכוח אדם בשנים האחרונות;
- השפעות משבר הקורונה ומלחמת חרבות ברזל;
- במקרים רבים מסעדות / פאבים מוקמים ומוחזקים על ידי מספר רב של שותפים;

# הקמת פעילות עסקית

## שיקולים בהתאגדות העסק - כללי

- מחזור הפעילות;
- צפי גדילת העסק;
- חשיפה לסיכונים עסקיים – תביעות, אחריות מקצועית וכו';
- מספר העובדים ומורכבות העסק / הפעילות;
- שיקולים לגבי יציאת שותף עסקי;
- הוצאות נלוות – הנהלת חשבונות, ראיית חשבון וכו'.
- שיקולי מס;

# אופן ההתאגדות

## עוסק מורשה/ שותפות/חברה משפחתית/חברה בע"מ

- מהם השיקולים הרלוונטיים לבחירת אופן הפעילות בתחום המסעדות והבילויים
- עלויות הקמה גבוהות – רצון להימנע ממצב של "כליאת הפסדים";
- יציאה של שותפים;
- משיכת רווחי הפעילות על ידי בעלי העסק;
- סיכון והגבלת האחריות המשפטית



# אופן ההתאגדות

פעילות כעצמאי או באמצעות גוף "שקוף" (שותפות או חברה משפחתית) -

- מיסוי "חד שלבי" לפי סעיף 121 לפקודה;
- תשלומי מקדמות למס הכנסה וביטוח לאומי, בהתאם להכנסות שדווחו למס הכנסה בשנים הקודמות;
- אפשרות לנכות לצרכי מס הפקדות לחסכונות פנסיונים וקרנות השתלמות;
- תקנות ניכוי הוצאות רכב;
- ניכוי דמי ביטוח(סעיף 47א(א) לפקודה - 52% מהתשלום לביטוח לאומי (לא כולל מס בריאות) מותר בניכוי מההכנסה שאינה הכנסת עבודה.
- ניכוי הוצאות נוספות בכפוף למבחני הפקודה (הוצאה כרוכה, שמירה על הקיים וכו').

## אופן ההתאגדות

### פעילות כחברה:

- כאשר הבחירה היא להתאגד כחברה אופן המיסוי יהיה "דו שלבי", תחילה יחול סעיף 126(א) לפקודה, על הכנסותיה של החברה, המחיל שיעור מס על הכנסותיה בשיעור של 23%.
- משיכת דיבידנד תחוב בשיעור מס נוסף שינוע בין 25%-33%.
- התנהלות בתור חברה מאפשרת לכאורה לשלוט בגובה חבות המס באמצעות משיכת משכורות.
- רכב צמוד - תקנות זקיפת שווי רכב/ עבודה מול החברה כעוסק מורשה - תקנות ניכוי הוצאות רכב.
- דיבידנד אינו חייב בדמי ביטוח לאומי.

# מיסוי שותפויות- סעיף 63(א) לפקודה

## פרשנות החב"ק

- **שותף פעיל** הוא שותף שבדרך כלל משקיע בשותפות, עובד בעסק או במשלח-יד, אחראי להפסדים של השותפות ושותף בהחלטות השותפים. שותף כזה, הכנסתו תהיה בגדר **הכנסה מיגיעה אישית**.
- **שותף פסיבי** הוא שותף שהשקיע בשותפות, לוקח חלק בהחלטות השותפות אך אינו עובד בפועל באופן פעיל בשותפות. הכנסת שותף זה תהא בגדר **הכנסה מעסק או ממשלח-יד**.
- רשות המסים עלולה לראות בשותף שותף פסיבי אשר בגין הרווחים בגין חלקו בזכויות בשותפות יחולו מדרגות מס הכנסה בשיעור של 31% ומעלה.

## פעילות כחברה או כשותפות

חברה בע"מ	שותפות שקופה*	
לחברה אחריות משפטית נפרדת	של בעלי העסק	אחריות משפטית
דיבידנד חייב במס בשיעור 25% או 30% (בכפוף למס יס"ף)	כל שותף מתחייב במס בגין חלקו בזכויות בשותפות במישור האישי	חלוקת רווחים
חשיפה לדיבידנד של בעלי המניות הנוספים במצב של רכישה עצמית (בית חוסן ע"א 9308/20 (2023))	עסקה ברמת השותפים – אפשרות יותר נוחה	יציאת שותף
שכר עבור ניהול ו/או דיבידנד	מס שולי החל מ-10%	מיסוי שותף פעיל
דיבידנד	מס שולי החל מ-31%	מיסוי שותף משקיע
ניתן לקזז ברמת החברה בלבד וככל שלחברה אין הכנסות לא ניתן לקזז	גמישות בקיזוז ההפסדים כנגד הכנסות השותף בעתיד – ייחוס ההפסדים לכל שותף לפי חלקו	העברת הפסדים
החברה יכולה לשמור על יתרת ההפסד לניצול מול הכנסה עתידית בכפוף לשינוי בעלות	קיזוז ההפסד ברמת השותף	הפסדים בהיעדר הכנסות

\* תשומת הלב להצעה לשינוי מקיף ומהותי בהוראות הפקודה בעניין מיסוי שותפויות שפורסמה לאחרונה וטרם קודמה לכדי חקיקה.

# העברת פעילות עסקית

# העברת פעילות עסקית

## מכירת/ רכישת פעילות עסקית – ענף המסעדות

- מכירת נכסי העסק או מכירת הזכויות בהון מניות חברה או בשותפות.
- עסקת נכסים – מהן הנכסים הנמכרים
- העברת פעילות של יחיד בתיק אישי לחברה או לשותפות רשומה – סעיף 104א

# העברת פעילות עסקית

## מהם הנכסים הנמכרים במסגרת מכירת פעילות

- ציוד – רכוש קבוע
- מלאי - (מלאי שוטף)
- זכויות נוספות (זכות שכירות)
- מוניטין (אם קיים) – מסעדה בשלבי סגירה לעומת מסעדה פעילה – תקנות הפחתת מוניטין

לסיווג הנכסים הנמכרים או הנרכשים עשויה להיות נפקות לעניין היכולת לנכות את העלות שלהם באופן שוטף מתוך ההכנסה החייבת של הרוכש.

פחת/ פחת כלכלי

## הוצאות פחת - סעיף 17(8) לפקודה

סעיף 17(8) לפקודה מתיר לנכות יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד, לרבות: "ניכוי בעד פחת כאמור בסימן ב"

החב"ק: "הפחתות או ניכוי בעד פחת בגין נכסים בהתאם להוראות סעיף 17(8) לפקודה יהיו בהתאם לדין הספציפי בגין אותו הנכס. לא יותר ניכוי בעת פחת בשיעור השונה מהקבוע בדין בשל אותו הנכס. כמו כן, במקום בו לא נקבע שיעור פחת בדין בשל אותו נכס, לא יותר ניכוי בעד פחת בגין הנכס. למען הסר ספק, קביעת סיווג הנכס לצורך הפחתתו תהא בהתאם למבחן השכל הישר והאדם הסביר"

תקנות מס הכנסה (פחת), 1941  
פסק דין נצב"א (ע"א 306/59)

פחת כלכלי – פסק דין עינבר (עמ"ה 1022/99); יעקובי (עמ"ה 1207/00); פז גז (ע"א



# מכירת מוניטין

# תקבולים בגין מכירת מוניטין

- רלוונטי בעיקר לעוסק מורשה/ שותפים/ בעלי שליטה בחברות פרטיות.
- שיעור מס רווח הון החל על מכירת מוניטין הינו בשיעור החל על מכירת נכסים רגילים ועומד כיום על 25% (ללא חישוב ליניארי).
- תקנות מס הכנסה (שיעור פחת מוניטין), התשס"ג- 2003 המתירות הפחתה של 10% בשנה על מוניטין שנרכש (אם מדובר בקרוב או ברכישה מתושב חוץ, אזי דרושה הסכמת פקיד השומה "שהרכישה הייתה חיונית לצורך ייצור ההכנסה ונעשתה בתום לב ומטעמים עסקיים בלבד").

# תקבולים בגין מכירת מוניטין

## ע"א 7493/98 שלמה שרון ואח' נ' פקיד שומה - יחידה ארצית לשומה (2003)

במסגרת פסק דין זה בית המשפט העליון דן בשלוש שאלות מרכזיות- 1. מהו מוניטין?; 2. באילו נסיבות יכול אדם למכור מוניטין; 3. כיצד מחשבים את ערך המוניטין לצרכי שומה.

בית המשפט קבע שמוניטין מבטא את מכלול היתרונות שנצברו לעסק בשל תכונותיו, מיקומו, שמו הטוב, דימויו, איכות השירותים שהוא מציע ואיכות המוצרים שהוא מספק.

כמו כן, על מנת שתתקיים העברה של מוניטין נדרש כי יימצאו סימנים נוספים שיש בהם כדי להצביע על העברה זו: העברת מרשם הלקוחות; קיומה של תניית אי תחרות המגבילה את מוכר העסק מלנסות ולזכות בלקוחותיו בחזרה; העסק נמכר כ"עסק חי".

# תקבולים בגין מכירת מוניטין

## ע"א 7493/98 שלמה שרון ואח' נ' פקיד שומה- יחידה ארצית לשומה (2003)

בית המשפט מכיר במכירה או העברה של מוניטין הגלום בתכונות אישיות של בעל העסק. תיקי הלקוחות, המגלמים את הקשר האישי והישיר של המוכר, ניתן למכרם כמוניטין. ניתן למכור את הסיכוי שהלקוחות יחזרו לבית העסק.

מבחינת חישוב ערך המוניטין בית המשפט אימץ את השיטה השיורית הנוהגת בארצות הברית. פירושה, שממחיר התמורה שנשתלמה, מופחת ערך השוק של יתר הנכסים האחרים והיתרה תיחשב כערך של המוניטין ומהיותו של העסק עסק חי.

באותו עניין נקבע כי שכיר בחברה יכול ליצור שם טוב בתחום עיסוקו ויכולת למשוך לקוחות ולשכנעם לשוב לעסק. אולם כל עוד הוא פועל כך, הוא יוצר מוניטין לחברה עצמה, ולא לו.

אולם בעניין שלמה שרון, הוא הצליח להוכיח כי בתור מייסד החברה ובעל המניות המרכזי, הלקוחות זיהו עצמם עמו ולא עם החברה, שבמסגרתה פעל. על כן יש לראותו כמי שמכר מוניטין לצד מכירת המניות.

# קיצוז הפסדים

## קיצוז הפסד עסקי

### סעיף 28(א) לפקודה:

"(א) הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאלו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיצוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס ("קיצוז אופקי")."

### סעיף 28(ב) לפקודה:

"(ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים מעסק או משלח יד, לרבות ריווח הון בעסק או משלח יד ("קיצוז אנכי"), או שיקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם, באותן השנים, לפי סעיף 2(2) בהתקיים כל התנאים המפורטים להלן, והכל ובלבד שאם ניתן לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזזו בשנה שלאחריה."

## קיצוז הפסד עסקי מועבר משנים קודמות

- יש לקזז את ההפסד בשנת המס הראשונה שבה ניתן לקזזו;
- ההפסד העסקי יותר לקיצוז אך ורק כנגד סך-כל הכנסתו החייבת של הנישום "מעסק או משלח-יד, לרבות רווח הון בעסק או משלח-יד". הפקודה אינה דורשת, כי הקיצוז ייעשה כנגד הכנסה מאותו "עסק" או "משלח-יד".
- עוסק/ שותף: לא נדרש שבעת התהוות ההפסד, כבר היה קיים העסק, שכנגד רווחיו הוא קוזז;
- מה הדין כאשר הפעילות ההפסדית התבצעה באמצעות חברה?
- פעילות רווחית באמצעות חברה שיש בה יתרת הפסד מועבר – לשקול מתן שירותים לצד קשור;
- רכישת חברה שצברה הפסד עסקי – נדרש טעם מסחרי אמיתי (עניין יואב רובנשטיין) (ע"א 3415/97)

## קיזוז הפסדי חברה

עניין יואב רובנשטיין (ע"א 3415/97)

"...המטרה הדומיננטית בביצוע העסקה היא אחת, והיא הרצון להפחית את המס על ידי קיזוז ההפסדים שנצברו בעסקי גידול דגי הנוי של חברת אקוריום פיש. על כך מלמדות בבירור נסיבות העסקה השונות. כך, רכישת חברת אקוריום פיש על ידי יואב רובינשטיין נעשתה כאשר החברה ריקה מכל נכסים ופעילות עסקית, למעט הפסדים צבורים. לא מצאתי טעם מסחרי בפעולה זו, למעט הרצון לנצל את ההפסדים ולקזזם ובכך להפחית את המס... נסיבה חזקה נוספת שמלמדת על העדר טעם מסחרי בעסקה, למעט הרצון להפחית את המס, היא שינוי תחום הפעילות מתחום דגי הנוי לתחום הבנייה. שינוי תחום הפעילות העסקית תוכנן מלכתחילה, לא היה כל רצון להמשיך בפעילות דגי הנוי ולהבריא את חברת אקוריום פיש, ובוודאי שלא נעשה בפועל כל ניסיון כאמור. נסיבה זו מלמדת על כך כי מטרת העסקה שבוצעה היא הפחתת המס על ידי קיזוז ההפסדים הצבורים בחברת אקוריום פיש מרווחים בפעילות עסקית חדשה.



# קיצוז הפסדי חברה

עניין בן ארי (ע"א 7387/06)

רקע עובדתי-

המערערת, חברת בן ארי סוכנויות לביטוח בע"מ (אשר עובר לאירועים אלו פעלה למוסך כלי רכב), חתמה הסכם עם חברת אסי-מור נכסים והשקעות בע"מ למכירת שליטה חלקית. מר שאול בן ארי היה מנהל ובעל מניות בחברת אסי אור. לאחר חתימת ההסכם, בן ארי החזיק, בעקיפין, 32% ממניות המערערת. בהמשך, המערערת ספקה הפסדים, הפסיקה את פעילותה כמוסך ונכסיה נמכרו.

כשנה לאחר הפסקת הפעילות רכש בן ארי את יתרת השליטה (68%) במערערת והעביר את פעילות סוכנות הביטוח של חברת אסי אור, לתוך החברה המערערת שהפסדיה נבעו מפעילותה כמוסך. לאחר מכן, החברה המערערת קיזזה הפסדים אלו אל מול רווחיה מסוכנות הביטוח.

פקיד השומה סבר כי אין לבצע קיצוז מסוג זה וזאת לאור הלכת רובנשטיין

# רכישת חברה בהפסדים

עניין בן ארי (ע"א 7387/06) - המשך

בבוחנו את נסיבות הרכישה קבע בית המשפט כי אין טעם מסחרי לעסקה:

"בענייננו, לא נמצא טעם מסחרי לכך שמר בן ארי רכש 68% מהמניות במערערת - במועד בו בוצעה הרכישה ובהתחשב בפועלה של החברה באותה עת - ולכך שהעביר את הפעילות בתחום הביטוח לחברה זו דווקא, זולת הטעם המיסויי והוא ניצול זכות קיזוז ההפסדים של המערערת."

# רכישת חברה בהפסדים

## עניין בן ארי (ע"א 7387/06) - המשך

- העקרונות שיחולו ביחס לקיזוז הפסדים בחברה בעקבות עסקה במניותיה שאין לה טעם מסחרי:
- כאשר אין שינוי שליטה בחברה (כלומר ירידה עד 50%) ניתן לקזז את מלוא ההפסדים כנגד פעילות אחרת (שליטה משותפת).
  - כאשר יש שינוי שליטה בחברה, ובעל השליטה החדש לא היה בעל מניות בחברה בעת התהוות ההפסדים, אין להתיר לחברה לקזז את ההפסדים שנתהוו טרם שינוי השליטה (רובינשטיין).
  - כלל זה חל גם כאשר בעל השליטה החדש לא רוכש את מלוא הזכויות בחברה, ובחלק מהמניות מחזיק בעל מניות מיעוט אשר ספג הפסדים טרם שינוי השליטה.
  - לעומת זאת, כאשר בעל השליטה החדש היה בעל מניות מיעוט בעת התהוות ההפסדים, יש להתיר קיזוז הפסדים בדרך יחסית ובאופן שמבטל את יתרון המס הלא נאות שעשוי היה לצמוח מרכישת ההפסדים שספג בעל השליטה הקודם. יש להתיר את ההפסדים אשר משקפים את ההפסדים האמיתיים אשר התהוו אצל בעל המניות כאשר היה בעל מניות מיעוט בחברה.

# רכישת חברה בהפסדים

## בית המשפט

"במרוצת השנים נקבעו בהלכה הפסוקה מבחנים וכללי אצבע למלאכת ההבחנה לסיווגה של עסקה כמלאכותית לצורכי מס....." "התפתחות בסוגיה זו נעשתה בעניין סגנון. שם קבע כב' השופט א' ריבלין כי המבחן הראוי לבחינת מלאכותיותה של עסקה הוא "מבחן יסודיות הטעם המסחרי". מבחן זה נועד להתמודד, באופן גמיש יותר, עם תכנוני המס המורכבים בהם שימשו ביסוד עריכת העסקה הן טעמים מסחריים והן טעמים פסיקאליים. מבחן זה אינו מסתפק בקיומה של מטרה מסחרית אלא דורש כי מטרה זו תהא "יסודית". לצורך בחינת יסודיות הטעם המסחרי נבחנים כלל נסיבות העסקה ונעשה שימוש במבחני עזר, כגון: אמינות הטעם המסחרי, שקילותם הכלכלית של הטעמים שביסוד העסקה, מבחן התוכן הכלכלי ומבחן הסיכון".

ענין אחים נאוי (ע"מ 17-09-46365) - רכישת שלד בורסאי  
סגנון שירותי תקשוב (ע"א 2965/08)

# מיסוי רכישה עצמית של מניות חברה

## רכישה עצמית

כאשר העסק מנוהל באמצעות חברה בע"מ ואחד השותפים מבקש לצאת מהעסק –

מה השלכות המס האפשריות של יציאת בעל מניות?

רכישת חלקו של השותף היוצא בידי השותפים הנותרים – רווח הון בידי השותף היוצא;  
רכישת חלקו של השותף היוצא בידי החברה – רווח הון בידי השותף היוצא + דיבידנד בידי השותפים הנותרים;

## רכישה עצמית

סעיף 1 לחוק החברות:

**"חלוקה" – מתן דיבידנד או התחייבות לתיתו, במישרין או בעקיפין, וכן רכישה; ולענין זה, "רכישה" - רכישה או מתן מימון לרכישה, במישרין או בעקיפין, בידי חברה או בידי חברה בת שלה או בידי תאגיד אחר בשליטתה, של מניות החברה או של ניירות ערך שניתן להמירם למניות החברה או שניתן לממשם במניות החברה, או פדיון של ניירות ערך בני פדיון שהם חלק מהונה העצמי של החברה בהתאם לסעיף 312(ד), ולרבות התחייבות לעשיית כל אחד מאלה, והכל, ובלבד שהמוכר אינו החברה עצמה או תאגיד אחר בבעלותה המלאה של החברה;**

# רכישה עצמית

## חוזר 10/2001 - "השפעת חוק החברות החדש על דיני המס"

- רכישה עצמית המבוצעת מכל אחד מבעלי המניות- פרו ראטה תראה כחלוקת דיבידנד.
- רכישה אחרת, תראה כמכירת מניות, החייבת במס רווחי הון ברמת בעל המניות המוכר.

## חוזר 2/2018 - היבטי מס של רכישה עצמית

- כל רכישה של חברה את מניותיה (רכישה עצמית) מהווה דיבידנד.
- רכישה עצמית שאינה תואמת את שיעורי ההחזקה של בעלי המניות, מהווה חלוקת דיבידנד לכל בעלי המניות בשלב הראשון, ומכירת נכס בין בעלי המניות בשלב השני.



# רכישה עצמית

עניין בית חוסן - ע"מ 71455-12-18 (2020)

הרקע: סכסוך בין בעלי מניות

- עמדת המשיב בערעור דנן עומדת בסתירה לאבן היסוד בשיטת המס המגולמת ב"עקרון המימוש", שכן במקרים דוגמת זה הנדון, גם אילו ניתן היה לקבוע כי נוצר רווח כלשהו לבעלי המניות הנותרים (וספק גדול אם כך) הרי שבוודאי לא ניתן לומר כי היה מימוש של רווח כלשהו".
- המשיב מבקש ליצור הכנסה רעיונית בידי בעלי המניות הנותרים - דיבידנד רעיוני - אך לטעמי, ללא כל צידוק בדין.
- אין במקרה הנדון אירוע מס, משום שאין רווח, וממילא אין מימוש של רווח ואין מקום לחרוג מ"עקרון המימוש" בנסיבות דנן, מחמת שלא מתקיים אף אחד מן הנימוקים והשיקולים המצדיקים מיסוי בנקודת הזמן של ביצוע עסקת הרכישה העצמית - אין נזילות, אין אומדן מדויק ואין וודאות".  
הערעור התקבל

# רכישה עצמית

עניין מאיר סיידה - ע"מ 38924-02-19 (2021)

הרקע: פיצול עסקי בין אחים

- בעקבות עיגונה בחקיקה של האפשרות לרכישת מניות החברה על ידי החברה עצמה, לא הוכנסו שינויים בפקודת מס הכנסה, ולא שולבה בה הוראה ספציפית הקובעת מהן השלכות המס של רכישה עצמית של המניות, ולפיכך חלות על רכישת המניות העצמית הוראת הפקודה הכלליות העוסקות במיסוי דיבידנד ובמיסוי רווח הון.
- העודפים שימשו למימון רכישת הזכויות בחברה, חלף מימון עצמי של הרכישה על ידי המערער, באמצעות הון עצמי או באמצעות מימון חיצוני כגון הלוואה בנקאית אישית.
- אילו היה מימון העסקה נעשה בדרך אחרת, ולא באמצעות רכישה עצמית של המניות, ואילו תמורת המניות הייתה משולמת מכספו הפרטי של המערער, או מהלוואה שנטל במישרין, היה האח משלם מס על רווח הון במכירת המניות, כפי ששילם בפועל, ואולם העודפים היו נותרים בחברה, ובעתיד, כאשר היו מחולקים למערער כדיבידנד, היה המערער משלם בגינם מס הכנסה להשלמת שיעור המס השולי.

# רכישה עצמית

עניין מאיר סיידה - ע"מ 38924-02-19 - המשך:

שעה שנעשה כאמור שימוש בעודפים למימון רכישת המניות, ולאחר הרכישה העצמית לא קיימים עוד עודפים בידי החברה, לא ניתן יהיה לחלקם בעתיד כדיבידנד ולחייבם במס במועד עתידי כלשהו. לא מדובר אפוא בהקדמת עיתוי אירוע המס, אלא בעקיפת אירוע המס החל בחלוקת הדיבידנד. הואיל והעודפים חולקו במסגרת הרכישה העצמית, לא ניתן יהיה לחלקם בעתיד כדיבידנד וכפועל יוצא לא יחויבו עודפים אלו במס לעולם.

## הערעור נדחה

- בית המשפט אימץ את העמדה הראשונה של פקיד השומה אך הפחית במקביל את סכום עסקת המכירה בין בעלי המניות.

- נקבע, כי מאיר סיידה הוא זה שרכש את מניותיו אחיו, בעל המניות הפורש, תוך עשיית שימוש בכספי החברה, ולא החברה עצמה.

# רכישה עצמית

## עניין בית חוסן וסיידה - ע"א 9308/20 (2023) – ערעור לעליון

על פסקי הדין בעניין בית חוסן ובעניין סיידה הוגשו ערעורים לבית המשפט העליון, והדיון בהם אוחד. בית המשפט העליון קיבל בדעת רוב את עמדת בית המשפט המחוזי בעניין מאיר סיידה: כב' השופטת רות רונן:

- אני סבורה כי בחברות שהן מעין-שותפות יש לראות תמיד בהיפרדות הצדדים ובהגדלת כוחם של בעלי המניות הנותרים כמטרה הדומיננטית של העסקה. זאת כדי למנוע מצב דברים שבו בעלי המניות משתמשים באישיות הנפרדת של החברה כדי ליהנות מהטבות מס על-ידי שימוש בכלי של רכישה עצמית מבלי שהוא מקיים את מרבית התכליות העומדות בבסיסו של כלי זה.
- אני סבורה כי יש לסווג את ההטבה שקיבלו בעלי המניות הנותרים כתוצאה מהרכישה העצמית כדיבידנד החייב במס, וזאת הן על-פי הפרשנות הראויה למונח דיבידנד בדין הכללי והן בהתאם לפרשנותו הראויה בדיני המס. משכך, יש לקבל את עמדת פקיד השומה ביחס לסיווגן של שתי העסקאות נושא הערעור דנן, ולקבוע כי בשני המקרים חייבים בעלי המניות הנותרים בתשלום מס בגין הדיבידנד שקיבלו.

# סוגיות מיסוי "טיפים" למלצרים

# מיסוי תשר



# מיסוי תשר

עמדת רשות המסים

ביולי 2024 פורסמה ההודעה הבאה מאת רשויות מע"מ:

"חבות במס ערך מוסף בגין תקבול מסוג תשר

בשל שאלות שהופנו לרשות המסים בנושא ולמען הסדר הטוב, להלן הבהרתנו:

לקוחות הפוקדים בתי עסק משלמים תמורה בעבור השירות הניתן להם. בענפים מסוימים, הלקוחות מוסיפים תשר בשל שירות זה (כגון - תשר למלצר במסעדה).

לעמדתנו, תשר המשולם לבית העסק\* בגין השירות הניתן על ידי עובדיו, הנו תקבול המהווה חלק מהתמורה בגין השירות, וכפועל יוצא גם התשר חייב במס ערך מוסף.

יובהר כי על העוסקים להתנהל על פי דין ולשלם מס ערך מוסף כחוק, והאמור לעיל יקבל ביטוי בפעולות אכיפה של הרשות בנושא.

\*"תשר המשולם לבית העסק" - כל תקבול המתקבל בבית העסק עבור השירות, בין במישרין ובין בעקיפין."

# מיסוי תשר

עמדת רשות המסים - המשך

בהמשך לפרסום ההודעה, בלחץ ענף המסעדנות, פורסם כי רשות המסים החליטה להחיל את השינוי במדיניות בתחילת 2025 .

האומנם?



# מיסוי תשר

## חוק מע"מ – הסוגיה המשפטית:

האם בהתאם להוראות חוק מע"מ והפסיקה יש לראות באופן גורף (כעמדת רשות המיסים) תשר כתקבול המהווה חלק מן התמורה בגין השירות הכללי ולפיכך ייחשב כהכנסתו של המעביד, או שמא, יתכנו מצבים בהם התשר אינו יהווה תקבול כחלק מהתמורה בגין השירות וייחשב כהכנסתו של העובד.

שאלת משנה הכרוכה בשאלה זו היא, האם קמה חבות במע"מ בגין התשר כאשר התשר מהווה הכנסה בידי העובד.

## מיסוי תשר

חוק מע"מ – הסוגיה המשפטית:

הוראות רלוונטיות מחוק מע"מ:

סעיף 2 לחוק מע"מ המהווה את ההוראה המרכזית בחוק קובע כי:  
"על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף...."

סעיף 1 לחוק מע"מ קובע כי עסקה, היא בין היתר:

"מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו...."

## מיסוי תשר

שירות מוגדר באותו הסעיף כדלקמן:

"כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר.....עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו."

כפי שנראה להלן הפסיקה אשר דנה בסוגיה זו לצרכי מס הכנסה קבעה כי השאלה אם יש לראות את התשר כהכנסה של המעביד או שמא העובד תבחן על רקע מספר מבחנים כאשר העיקרי ביניהם הוא מבחן הוולונטריות.

נעמוד בקצרה על פסקי הדין האמורים:

## מיסוי תשר

### עניין ספארי הולדינגס (עמ"ה 98/86)

בארוחה במסעדה בשם ספארי שנערכה במהלך ביקורת מס הכנסה במסעדה, שולם סכום מסוים על הארוחה וסכום מסוים כתשר. הסכום עבור הארוחה נרשם בקופת המסעדה ואילו הסכום ששולם כתשר לא נרשם בה. בשל אי רישום זה החליט פקיד השומה לפסול את ספרי המערערת. המערערת הגישה ערעור לבית המשפט המחוזי בגין קביעת פקיד השומה ובו טענה כי הסכום המהווה 10% הוא תשר למלצר, ואיננו תקבול של המערערת, שכן התקבול שלה הוא אך ורק הסכום הרשום בחשבון הארוחה.

בית משפט המחוזי דחה את ערעורה של המערערת, הגם שהסכים כי הסכום עבור השירות שייך למלצר. חובת הרישום צומחת למערערת היות שבתוך התהליך הכסף עובר דרך קופתה של המערערת. עם זאת, בית המשפט המחוזי הביע את דעתו, כי יתכנו מקרים בהם תשלומים של לקוח שהם בבחינת תשר למלצר לא יהיו חייבים ברישום בבית העסק. זאת, כאשר סכום התשר נפרד לחלוטין ממחיר הארוחה.

## מיסוי תשר

### עניין ספארי הולדינגס (ע"א 476/87) - המשך

בית המשפט קיבל את ההבחנה לעניין בין דמי שירות המהווים חלק מן המחיר שהסועד נדרש לשלם, לבין דמי שירות הניתנים מתוך רצונו הטוב של הסועד ובלשון פסק הדין:

"מקובלת ההבחנה בין דמי שירות המהווים חלק מן המחיר שהסועד נדרש לשלם, שאז הסכום הכולל מהווה הכנסה בידי בעל המסעדה, לבין דמי שירות הניתנים מתוך רצונו הטוב של הסועד, שלא על פי דרישה, שאז נהוג לראותם כהכנסה בידי המלצר.."

אשר לדמי שירות המהווים חלק מן המחיר שהסועד נדרש לשלם - אין מחלוקת שהם מהווים "תקבול" אשר על בעל המסעדה לרשמו בפנקסיו, שכן במקרה זה משמש המלצר אך זרועו הארוכה של בעל המסעדה לעניין גביית מחירה הכולל של הארוחה, לרבות מרכיב השירות שבה.

## מיסוי תשר

### עניין ספארי הולדינגס - המשך

ביחס לסוג השני של המקרים - "אשר לסוג השני של המקרים, היינו אלו 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."

ובהמשך:

"כאשר ניתן להפריד בין אמצעי התשלום עבור הארוחה לבין סכום התשר (למשל, כאשר סכום התשר ניתן במזומן וסכום הארוחה שולם בשיק), כי אז בעל המסעדה אינו מקבל את התשר עבור המלצר, אלא כל אחד מהם מקבל במישרין תקבול נפרד. לעומת זאת, כאשר אמצעי התשלום הוא אחד וכלולים בו שני תשלומים, כי אז מקבל בעל המסעדה את שניהם והמלצר נושה בו בסכום התשר.."

## מיסוי תשר

### עניין אמיתי

בעניין אמיתי דובר בבעל פאב אשר ספריו נפסלו עקב כך שנמצאו בקופה ארבעה שיקים שהסכומים הרשומים בהם לא תאמו את הסכומים שהופיעו בסרט הרישום של הקופה. לטענת המערער מקורה של אי ההתאמה נעוץ בעובדה לפיה השיקים כללו תשר למלצרים, אשר לא נרשם בספרים עקב העברתו על ידי המערער למלצרים.

בית המשפט המחוזי (עמ"ה 11/87) אישר את הפסילה. וקבע כי המערער לא ערך רשימת שיקים עם הסיכום היומי, כפי שהיה עליו לעשות, ויש בכך "פגם טכני" שמחייב אומנם פסילה, אך אין לראות בספרים כבלתי אמינים.

בית המשפט העליון (ע"א 497/89) נשען על דברי הנשיא שמגר בעניין ספארי הולדינגס, וקובע כי הואיל והשיקים היוו אמצעי תשלום אחד - הן בעבור הארוחה (או השתייה) הן בעבור התשר - חייב היה הנישום לרושםם כמות שהם, ולא לרושםם אך בסכום ה"נטו" שבהם.

# מיסוי תשר

## עניין אמיתי - המשך

- כאשר ניתן להפריד בין אמצעי התשלום עבור הארוחה לבין סכום התשר (למשל, כאשר סכום התשר ניתן במזומן וסכום הארוחה שולם בשיק), כי אז בעל המסעדה אינו מקבל את התשר עבור המלצר, אלא כל אחד מהם מקבל במישרין תקבול נפרד. לעומת זאת, כאשר אמצעי התשלום הוא אחד, וכלולים בו שני תשלומים, כי אז מקבל בעל המסעדה את שניהם והמלצר נושה בו בסכום התשר. זאת באשר ליסוד התקבלות התשלום.



## מיסוי תשר

### עניין ספארי הולדינגס + עניין אמיתי

- שני המבחנים שנקבעו בעניין ספארי הולדינגס ואמיתי, בהקשר של הפקודה, כדרך לקבוע אם קמה חובה לרשום את התשר בקופת המסעדה אם לאו, בהתאם להוראות ניהול ספרים, הם "מבחן הוולונטריות" ו"מבחן אמצעי התשלום".
- דהיינו, האם דמי שירות ניתנו מתוך רצונו הטוב של הסועד, שלא על פי דרישה (מבחן הוולונטריות), והאם ניתן להפריד בין אמצעי התשלום עבור הארוחה לבין סכום התשר (מבחן אמצעי התשלום).

## מיסוי תשר

### עניין ליברמן (עמ"ה 1032/98)

בביקורת מס הכנסה במסעדה, החשבון בגין הארוחה כלל 10% בגין שירות. דמי השירות לא הוכנסו לקופת המסעדה ולא נרשמו בה אלא הוכנסו ל"דלי" נפרד לטיפים. פקיד השומה החליט על פסילת ספרי המסעדה.

בית המשפט המחוזי חזר על הלכת ספארי הולדינגס ועניין אמיתי לפיהם 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, ציין בית המשפט כי, בעליו של בית העסק, המבקש שלא לרשום בספריו את סכום דמי השרות, נדרש להראות כי תשלומם נעשה בנפרד מן התשלום עבור הארוחה, במובן זה שהתשלום לא הוכנס יחד עם התשלום עבור הארוחה לקופת בית העסק.

**על רקע האמור, קבע בית המשפט המחוזי כי בנסיבות המקרה שבפניו היוו דמי השרות תשלום נפרד שאינו נמנה על תקבולי בית העסק, באשר המלצרית אשר גבתה אותם מהמבקרים ששלח המערער לא שימשה כ"זרועו הארוכה" של בעל העסק. על פסק דינו של המחוזי הוגש ערעור לעליון.**

## מיסוי תשר

### עניין ליברמן ( ע"א 9229/99 )

בית המשפט העליון מפי כב' השופט אליעזר ריבלין קיבל את הערעור שהוגש על ידי המדינה וקבע כי בדין נפסלו הספרים. בית המשפט הדגיש כי שאלת חובת הרישום אינה נוגעת לעצם החבות במס בגין קבלת התשר וכי את דמי התשר יש לרשום בכל מקרה, אם לא כתקבול בספרי המסעדה, אזי ב"יומן שירות", שחייב בעל מסעדה (או כל עסק המעסיק מלצרים) לנהל, לפי סעיף 3(8) לתוספת י"א להוראות ניהול פנקסים.

לגופם של דברים, פסק בית המשפט העליון, כי התשר שולם שלא באופן וולונטרי, אלא בעקבות דרישת תשלום שהוצגה ללקוחות, שכן לצידו של הכיתוב Service not included נכתב בחשבון הסכום הכולל לתשלום לרבות דמי השירות. על כן, בהתאם לעקרונות שהותוו בפרשות ספארי הולדינגס ואמיתי, יש לראותו כתקבול של המסעדה המחויב ברישום.

העובדה כי המסעדה אינה יכולה לכפות את תשלום התשר מבחינה משפטית אינה רלוונטית לשאלה אם התשלום השתלם מתוך רצון חופשי.

## מיסוי תשר

### עניין ליברמן - המשך

בית המשפט העליון מחדד כי אבן הבוחן המרכזית לשאלה האם נחשב התשר לתקבול של בית העסק היא **"מבחן הוולונטריות"** ולא השאלה האם מבחינה טכנית התבצע תשלום דמי השירות בנפרד מן התשלום הכולל עבור הארוחה:

**"אבן 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."**

בית המשפט העליון מוסיף ומציין יש לבחון את מהותו האמיתית של התשלום ולא להצמד לשאלה הצורנית בדבר אמצעי התשלום.

עוד מציין בית המשפט כי הסדרת נושא הדיווח והרישום לצרכי מס הכנסה בגין טיפים למלצרים יש שתיעשה בדרך של שינוי חקיקה וכי בידי בית המשפט אין כלים לשנות את המצב החוקי הקיים.

## מיסוי תשר

סיכום ביניים - אבן הבוחן המרכזית לשאלה אם נחשב התשר לתקבול של בית העסק אם לאו לצרכי ניהול ספרים ובעקיפין למס הכנסה, היא "מבחן הוולונטריות", ואילו השאלה האם מבחינה טכנית התבצע תשלום דמי השירות בנפרד מן התשלום הכולל עבור הארוחה הופכת משנית, אם בכלל.

## מיסוי תשר – היבטי ביטוח לאומי

### עניין אסתר כהן – בבית הדין האזורי לעבודה (ב"ל 1076/02)

- באותו עניין, דובר באדם אשר קיפח את חייו בטביעה בים, שעה שניסה להציל נערים שנקלעו למצוקה. פעולתו זו הוכרה כפעולת התנדבות להצלת חיי הזולת, כמשמעה בחוק הביטוח הלאומי. נוכח האמור, אלמנתו, העותרת גב' אסתר כהן הייתה זכאית לקבל קצבת תלויים.
- עובר למותו עבד המנוח כמלצר במסעדה ועל פי תלושי השכר שהונפקו לו, השתכר **שכר מינימום** ובהתאם לכך חושבה קצבת התלויים של גב' כהן. גב' כהן ביקשה מהמוסד לביטוח לאומי לחשב את קצבתה בהתבסס על שכרו האמיתי של המנוח, דהיינו, כולל כספי התשר שקיבל על סך של 10,000 ש"ח בחודש.
- בית הדין האזורי קיבל את עמדת התובעת כי שכרו האמיתי של המנוח היה 10,000 ש"ח בחודש ובהתאמה פסק כי על המוסד לחשב את קצבת התלויים של גב' כהן בהתבסס על שכר זה.

## מיסוי תשר – היבטי ביטוח לאומי

### עניין אסתר כהן - בבית הדין הארצי לעבודה (עב"ל 1571/04)

בערעור על פסיקת בית הדין האזורי שהוגש על ידי המוסד לביטוח לאומי, בית הדין הארצי קיבל את ערעור המוסד וקבע כי בנסיבות המקרה אין לכלול את כספי התשר בגדר ההכנסה המשמשת יסוד לחישוב קצבת התלויים, משום שכספי התשר שולמו למנוח ישירות ולא עברו בספרי המסעדה. לפיכך הם אינם בגדר "שכר עבודה" ולא יכולים להוות בסיס לקצבה.

### עניין אסתר כהן – בבג"ץ (2105/06)

על פסיקת בית הדין הארצי עתרה הגב' אסתר כהן לבג"ץ, אשר קיבל את העתירה וקבע כי בחישוב קצבת התלויים של גב' כהן יש להתחשב בהכנסה הכוללת של המנוח, לרבות מכספי התשר. בבג"ץ נבחן סיווגו של התשר בראי דיני העבודה, ונקבע כי המדד להכרעה אם התשר נחשב לחלק משכר העבודה של המלצר הוא שאלת רישומו בספרי בית העסק כתקבול. ובלשונו "מבחן הרישום בספרים".

## מיסוי תשר – היבטי ביטוח לאומי

### עניין אסתר כהן - בבג"ץ - המשך

לעניין חבות המס בגין התשר, התייחס בית המשפט העליון בשבתו כבג"ץ וציין כי השאלה האמורה התעוררה בעניין ספארי הולדינגס והוכרעה לפי "מבחן הוולונטריות", אך היה זה בהקשר של חובת הרישום בלבד ולא בהיבט המהותי של סיווג ההכנסה ושיוך החיוב במס הכנסה, ולפיכך אומר בית המשפט כי:

**"אין אנו נדרשים להכריע מהו המבחן המדויק שיש לאמץ בהקשר זה. די בכך שנקבע, כי ישנם מקרים בהם התשר נחשב להכנסה ישירה של העובד מנותן התשר...".**

לגופם של דברים, היות שבנסיבות אותו עניין נקבע כי הטיפים שולמו באופן וולונטרי ישירות לידי המלצר, בית המשפט נמנע מלהתוות את הגבול בין תשר הנחשב להכנסת המעביד לבין תשר הנחשב כהכנסת העובד. וכדבריו:

**"כאמור, לצורך ענייננו איננו נדרשים להתוות את קו הגבול בין תשר הנחשב להכנסת המעביד, לעניין חובת תשלום מס הכנסה, לבין תשר הנחשב להכנסת העובד."**



## מיסוי תשר – היבטי ביטוח לאומי

### עניין אסתר כהן - בבג"ץ - המשך

אדרבא, בית המשפט העליון מביע את התנגדותו ביחס לגישת מלומדים לפיה גם כספים שמקבל המלצר באופן וולונטרי ישירות אליו, נחשבים להכנסה של המעביד בציינו כי לא ניתן לאמץ עמדה זו ללא שינוי חקיקתי:

"לגבי תשר מסוג זה, יש הסבורים כי גם הם נחשבים להכנסה שמקבל המלצר מן המעביד (זו, כזכור, הגישה המוצעת במאמר טיפים, ראו לעיל פסקה 23; עוד ראו, דני נתנזון "יומן שירות - היבטים ומשמעויות" מסים ד/2 א-63 (1990)). עמדה זו נסמכת, כפי שפורט לעיל, על הצעה לרוויזיה מקיפה במעמדו של התשר כך שהוא ייחשב תמיד להכנסה של בית העסק, הן במישור דיני המס והן במישור דיני העבודה. לשיטתי, לא ניתן לאמץ עמדה זו ללא שינוי בחקיקה. על פי המצב המשפטי הקיים, נראה כי תשר שניתן בתנאים שפורטו נחשב להכנסה של המלצר, לעניין החיוב במס."

מדברים אלה ניתן להבין, כי כאשר מדובר במקרה מובהק בו התשר ניתן באופן וולונטרי לידי המלצר אין לראות בתשלום כהכנסה של בעל העסק.

# מיסוי תשר – היבטי ביטוח לאומי

עניין אסתר כהן - בבג"ץ - המשך

סיכומו של דבר, בנסיבות העניין קיבל בית המשפט העליון בסופו של יום את העתירה וקבע כי יש לראות בסכומי התשר כהכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה הגם שאין מדובר בהכנסה המגיעה מן המעביד.

## מיסוי תשר – היבטי ביטוח לאומי

### עניין אסתר כהן – דנג"ץ (5967/10)

על פסק הדין בבג"ץ כהן, הגישה המדינה בקשה לקיום דיון נוסף, בטענה שההלכה שנקבעה בו, שלפיה תשר מהווה הכנסת עבודה שלא מאת המעסיק ועל המוסד להתחשב בו בחישוב קצבת תלויים אף אם לא שולמו בגינו דמי ביטוח, היא הלכה מוקשה.

במסגרת הדיון נוסף אשר התקיים לפני מותב של שבעה שופטים ואשר הוגשה במהלכו גם עמדת איגוד המסעדות, השתנתה חזית הדיון, לאור השינוי בעמדת המדינה אשר לא סברה עוד, כפי שסברה במסגרת הדיון בבג"ץ כהן, כי יש לראות כספי תשר כהכנסה מ"משלח יד" לפי סעיף 2(1) לפקודה, אלא הסכימה כי תשר מהווה הכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה.

**המדינה טענה** כי יש לאמץ הסדר כולל ולראות בתשר ישיר (ודאי בתשר המשולם בעקבות דרישה של המסעדה) הכנסה של בית העסק ולא של המלצר; כי עליו להירשם כתקבול בקופת בית העסק; כי כאשר הוא משולם למלצר יש לרשמו כהוצאה ככל רכיב שכר אחר המשולם לו על ידי העסק; וכי על המעסיק לנכות בגינו את כל הנדרש לפי חוק הביטוח הלאומי ודיני המס.

## מיסוי תשר – היבטי ביטוח לאומי

### עניין אסתר כהן – דנג"ץ - המשך

השאלה שניצבה, אם כן, לפתחו של בית המשפט העליון בדיון הנוסף בפסק הדין שניתן בבג"ץ כהן הייתה זו: האם לשם יישום ההלכה שנקבעה בפסק הדין נשוא העתירה נדרש אימוצו של הסדר כולל בדבר מעמדם של דמי התשר בדרך של פרשנות שיפוטית, תוך הפיכת הלכות קודמות שנקבעו בבית משפט זה, או שמא הסדר כולל מעין זה יכול וצריך להיקבע רק על ידי המחוקק.

דעת הרוב בדיון הנוסף בבג"ץ בעניין אסתר כהן קבעה כי אין לסטות מההלכה המרכזית שעמדה לבחינה ומקורה בעניין ספארי הולדינגס ובראשה "מבחן הוולונטריות" אשר השתרש בפסיקה. לאור מורכבות הסוגייה, אין לקבוע הסדר כולל בסוגיית התשר בדרך של חקיקה שיפוטית, וכי יש להותיר את ההסדרה למחוקק.

## מיסוי תשר – היבטי ביטוח לאומי

### עניין עומרי קיס – 2018 (עב"ל 15-10-44405)

- בעניין קיס נדונה החלטת המוסד לביטוח לאומי שלא לכלול בחישוב דמי האבטלה ששולמו למערער את סכומי התשר שקיבל מלקוחות המסעדה שבה עבד. שם, דובר על מלצר אשר בתום כל משמרת העביר למסעדה, מתוך סכומי התשר שקיבל מהלקוחות, סך של 3 ₪ לשעה בגין זכויותיו הסוציאליות. בנוסף העביר לעובדי הבר במסעדה 1% מהחשבון הכולל, אם עלה על 1,500 ₪.
  - על פי נהלי המסעדה, אם קיס לא הגיע לשכר שעתו של 20 ₪, קיבל השלמה לשיעור זה מהמסעדה. יתר כספי התשר שניתנו לקיס מלקוחות המסעדה נותרו בכיסו. משפוטר מעבודתו במסעדה, הגיש מר קיס למוסד לביטוח לאומי (להלן: "המוסד"), תביעה לתשלום דמי אבטלה. דמי האבטלה חושבו על ידי המוסד בהתעלם מסכומי התשר ששולמו למר קיס.
- על רקע זה הגיש מר קיס בבית הדין האזורי בתל אביב-יפו תביעה נגד המוסד, שבה ביקש כי זה יכלול בבסיס חישוב דמי האבטלה שהוא זכאי להם, את הכספים שקיבל כתשר. מר קיס טען כי תלושי השכר שקיבל אינם משקפים נכונה את זמני עבודתו, וכן אינם משקפים נכונה את מלוא שכרו, משום שלא כללו את מלוא סכומי התשר שקיבל.**

## מיסוי תשר – היבטי ביטוח לאומי

### עניין עומרי קיס - המשך

- המוסד, בכתב הגנתו, הכחיש את טענותיו של מר קיס והגיש בקשה למשלוח הודעה לצד שלישי – למסעדה, בנימוק שאם שכרו של מר קיס היה, כטענתו, פי 2.5 מהשכר הממוצע במשק ולא השכר הרשום בתלושי השכר, היה על המסעדה לשלם בגין כך דמי ביטוח.
- המסעדה בכתב הגנתה חזרה המסעדה על ההסכם שהיה בניה לבין התובע, ולפיו: כספי התשר נאספו בקופה משותפת של כלל המלצרים וחולקו ביניהם בתום כל משמרת, לפי נהלי המסעדה; התשר שקיבלו כלל המלצרים עבר דרך קופת המסעדה ונרשם בספריה וביומן המלצרים, עד לשכר המינימום; אם התשר באותה משמרת לא הגיע לשכר המינימום והזכויות הנלוות, השלימה המסעדה את השכר עד שיעור שכר המינימום והזכויות הנלוות; התשר ששולם למר קיס כשכר עבודה נרשם בתלושי השכר שלו, לפי שעות עבודתו במסעדה מדי חודש; אם במשמרת מסוימת נותרה יתרת תשר מעבר לשכר המינימום והזכויות הנלוות, היא חולקה בתום המשמרת בין המלצרים;

## מיסוי תשר – היבטי ביטוח לאומי

### עניין עומרי קיס - המשך

בית הדין האזורי דחה את תביעתו של מר קיס, וזאת משום שלא ששוכנע כי התובע הצליח לעמוד בנטל ההוכחה ובלשונו של בית הדין האזורי לעבודה:  
"מהם הסכומים שהתובע קיבל כתשר, קל וחומר שלא הוכחו הסכומים שננקבו בכתב התביעה...., בתצהירו של התובע... או בסיכומיו..."

פסק דינו של בית הדין הארצי לעבודה בעניין קיס, איחד את הדיון בערעור שהוגש על פסקי הדין של בתי הדין האזוריים לעבודה, בעניין קיס ובעניין יחיאל בודה.

בודה עבד כמלצר במסעדה ולאחר תום עבודתו הגיש תביעה אשר התקבלה בבית הדין האזורי לעבודה שקבע כי אין למנות את כספי התשר ששולמו למר בודה במזומן על ידי לקוחות המסעדה, כחלק משכר העבודה.

## מיסוי תשר – היבטי ביטוח לאומי

### עניין עומרי קיס – פסק הדין של בית הדין הארצי לעבודה

בית הדין סקר את ההלכות שעסקו במעמד התשר לעניין חובת הרישום לגביו ולצרכי מס, ואת ההלכות שנקבעו לעניין ביטוח לאומי ומשפט העבודה. בתחילת פסק הדין הטעים ביה"ד כי קביעתו מתייחסת לדיני הביטוח הלאומי ולמשפט העבודה בלבד והוא אינו בא לקבוע הלכות בנושאים שאינם בסמכותו של בית הדין. ובלשונו:

**"בטרם נתעמק בסוגיה שלפנינו נדגיש כי דיוננו זה עוסק במעמד התשר ככל שהוא נוגע לדיני הביטוח הלאומי ולמשפט העבודה בלבד, והוא אינו בא לקבוע הלכות בנושאים שאינם מצויים בגדר סמכותו העניינית של בית הדין."**



## מיסוי תשר – היבטי ביטוח לאומי

### עניין עומרי קיס – פסק הדין של בית הדין הארצי לעבודה

אך בכך לא די, קודם שהביא ביה"ד את עיקרי קביעותיו, ולאחר שעמד על הבעיות והקשיים הנובעים מהקביעה שהכנסה מתשר מהווה הכנסה של המלצר שלא מאת מעסיקו, ראה לנכון להדגיש ביה"ד כהאי לישנא:

"כהשלמה לכך יצוין כי בשל אותם טעמים ממש, יש לראות את ההכנסה מתשר, לעניין משפט העבודה ודיני הביטוח הלאומי, כהכנסה של בית העסק ולא של עובדי שרשרת השירות עצמם, ומכאן שהכנסתם מכספי תשר מהווה הכנסתם מעבודה, מאת מעסיקם. זאת גם אם כספי התשר נותרו, פיזית, בידם או בכיסם מבלי שהועברו תחילה למעסיק. והכל כפי שיבואר בהמשך הדברים."

## מיסוי תשר – היבטי ביטוח לאומי

עניין עומרי קיס – פסק הדין של בית הדין הארצי לעבודה

ובהמשך:

"נפילת אבן הראשה של "מבחן הוולונטריות" גוררת בעקבותיה את נפילת הבניין כולו, על קומתו העליונה ובה סיווג התשר כהכנסת עבודה של עובדי שרשרת השירות שלא מאת המעסיק. לאור זאת, ובשים לב לקושי הכרוך בסיווג התשר כהכנסה של עובדי שרשרת השירות מ"משלח יד" (כפי שפורט ביחס למלצרים בפסקי הדין בבג"ץ כהן ובדנג"ץ כהן, לרבות בעמדת השופטת נאור), המסקנה המתבקשת היא – וכך אנו קובעים – כי יש לראות בתשר, לעניין משפט העבודה ודיני הביטוח הלאומי, הכנסה השייכת לבית העסק והכנסתם של עובדי שרשרת השירות משכר עבודה מאת המעסיק. זאת גם אם כספי התשר שולמו להם ישירות על ידי הלקוח; גם אם הם שולמו מ"רצון" הלקוח; גם אם שולמו ללא דרישה מפורשת בחשבון שהוגש לו; גם אם הם נותרו בכיסיהם של עובדי שרשרת השירות מבלי שהועברו, פיזית, לקופת המעסיק; גם אם שולמו באמצעי תשלום נפרד מזה שבאמצעותו שולם החשבון עבור הארוחה; גם אם לא נרשמו בספרי המסעדה; וגם אם לא נרשמו ביומן השירות."

## מיסוי תשר – היבטי ביטוח לאומי

### עניין עומרי קיס – פסק הדין של בית הדין הארצי לעבודה

עוד שם:

"לעמדתנו, הכרה בכך שתשר, בין אם נרשם בספרי המסעדה ובין אם לאו, מהווה, לעניין משפט העבודה ודיני הביטוח הלאומי, הכנסה השייכת לבית העסק, המיועדת, בהעדר התניה מפורשת אחרת, אך ורק לתשלום שכר עובדי שרשרת השירות, והמהווה הכנסת עבודה של אלה מאת מעסיקים .... אמנם, אין זה הכרחי שקביעה משפטית מסוימת בהקשר מסוים תפעל באותו האופן בכל ההקשרים שבהם היא עולה, אולם מאחר שבסיווג התשר כאמור לעיל יש היגיון רב כשלעצמו וזהו אף הסיווג שבו הכרנו לעניין דיני הביטוח הלאומי, אך מתבקש להחיל סיווג זה אף במישור דיני העבודה, ודאי שעה שיש לכך הצדקה מהותית."

ולבסוף:

"לפיכך קבענו כי יש לראות בתשר הכנסה השייכת לבית העסק והכנסתם של עובדי שרשרת השירות משכר עבודה מאת המעסיק, מבלי אפשרות להפריד בין השניים, הן במישור דיני הביטוח הלאומי והן במישור משפט העבודה."

## מיסוי תשר – סיכום חוק מע"מ

- אם כן, בהתאם לפסקי הדין כאמור יוצא כי סיווגה של הכנסה בגין תשר יעשה בהתאם למבחן הוולונטריות ואין לראות, כשיטת רשות המיסים, בתשר כהכנסה של המעביד בכל מצב.
- בהתאמה, אם נמצא כי יש לסווג את הכנסתם של המלצרים מדמי השירות כהכנסת עבודה שאינה מן המעביד, דהיינו אינה מן המסעדה, הרי שבהתאם להוראות הדין, מתבקשת מאליה המסקנה כי דמי התשר המשולמים למלצרים אינם מקימים חבות במע"מ.
- ומדוע? ראינו כי סעיף 2 לחוק מע"מ קובע כי "על עסקה בישראל... יוטל מס ערך מוסף..". עוד ראינו כי המונח "עסקה" מוגדר בין היתר כ- " מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו".

## מיסוי תשר – סיכום חוק מע"מ

- לא יכולה להיות מחלוקת כי המלצר אינו בגדר "עוסק" אשר נותן שירות "במהלך עסקיו" אלא הוא בגדר "עובד" של "העוסק" שכל מטרת עבודתו ותכליתה היא להעניק שירותים ללקוחות המסעדה.
- ואם כך, הרי ככל שהדבר נוגע לשירות המלצר, אין המדובר ב"עסקה" לצרכי חוק מע"מ שכן המלצר אינו בגדר "עוסק" אשר מעניק שירותים, וממילא לא קמה לו חבות במע"מ בגין התשר.
- להשלמת התמונה בנקודה זו יצוין כי שירות המלצר אינו אף בגדר שירות אשר ניתן למעביד באשר שירות מוגדר בחוק כעשייה למען הזולת שאיננה מכר, כאשר יחסי עובד מעביד מוחרגים מתוכה.

## מיסוי תשר – סיכום חוק מע"מ

### לשם הדוגמא:

כאשר לקוח מכניס את הרכב לטיפול במוסך ונותן למכונאי הספציפי שטיפל ברכב טיפ, האם ניתן לומר כי המכונאי נתן ללקוח שירות במהלך עסקיו?  
וחופפת (עובדת) במספרה אשר שמקבלת טיפ, האם ניתן לומר כי היא ניתנה ללקוח שירות במהלך עסקיה?

- לפי זה יוצא כי בנסיבות המתוארות, כלל לא ניתן להצביע על הוראה מצד הדין אשר מקימה חבות במע"מ בגין תשר המשתלם באופן וולונטרי למלצר
- ולפיכך נראה כי כל חיוב כאמור הינו שלא בהתאם לדין ובחוסר סמכות.
- זאת להבדיל מעסקת השירות המרכזית במהלכה רוכשים הלקוחות את המנות המפורטות בתפריט המסעדה כולל השירות הנלווה לכך.

# מיסוי תשר – סיכום חוק מע"מ

## עמדת רשות המסים

ראינו שבפסק הדין מאת בית הדין הארצי לעבודה בעניין עומרי קיס, הובהר כי הקביעות בו מתייחסות למישור משפט העבודה והביטוח הלאומי בלבד בהתאם לתחומי הסמכות של בית הדין; וכן שבפסקי הדין שניתנו בעניין אסתר כהן בבג"ץ ובדנג"ץ הודגש הצורך בשינוי חקיקתי לצורך קביעת הסדר כולל ביחס למיסוי טיפים, ובהתאמה, ההלכות שנקבעו בפסקי הדין שעסקו בסוגית הטיפים לעניין חובת רישומם כתקבול לצרכי מס הכנסה והוראות ניהול ספרים נותרו על כנן.

עם זאת, רשות המסים פרסמה בחודש דצמבר 2018 בעקבות פרסום פסק הדין בעניין קיס את ההודעה בנוסח הבא:

**"רשות המסים מודיעה כי נושא אופן גביית מע"מ החל על תשר שהתקבל על ידי מלצר במסעדה, מצוי עדיין בבחינה על ידי גורמי המקצוע, לאור הפסיקה החדשה שניתנה בנושא.**

**בהתאם לכך לא יחול שינוי באופן האכיפה בשלושת החודשים הקרובים לגבי תקבולים מסוג זה."**

# מיסוי תשר – סיכום חוק מע"מ

עמדת רשות המסים - המשך

וביולי 2024 פורסמה ההודעה הבאה מאת רשויות מע"מ:

"חבות במס ערך מוסף בגין תקבול מסוג תשר

בשל שאלות שהופנו לרשות המסים בנושא ולמען הסדר הטוב, להלן הבהרתנו:

לקוחות הפוקדים בתי עסק משלמים תמורה בעבור השירות הניתן להם. בענפים מסוימים, הלקוחות מוסיפים תשר בשל שירות זה (כגון - תשר למלצר במסעדה).

לעמדתנו, תשר המשולם לבית העסק\* בגין השירות הניתן על ידי עובדיו, הנו תקבול המהווה חלק מהתמורה בגין השירות, וכפועל יוצא גם התשר חייב במס ערך מוסף.

יובהר כי על העוסקים להתנהל על פי דין ולשלם מס ערך מוסף כחוק, והאמור לעיל יקבל ביטוי בפעולות אכיפה של הרשות בנושא.

\*"תשר המשולם לבית העסק" - כל תקבול המתקבל בבית העסק עבור השירות, בין במישרין ובין בעקיפין."



# AMPELI

TAX LAW OFFICES

## תודה על ההקשבה!

## שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

[office@ampeli-tax.co.il](mailto:office@ampeli-tax.co.il)

[meori@ampeli-tax.co.il](mailto:meori@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן