

10 בפברואר 2019

משנת 2019 טיפים למלצרים ייחשבו כשכר עבודה לכל דבר

חוזר מיסים מספר 4.19

בפסיקה חדשנית מסוגה של ביה"ד הארצי לעבודה בהרכב מורחב, נקבע כי טיפים למלצרים ולעובדים אחרים במסעדות, הם מחד, הכנסות המסעדה. מאידך, הם שכר עבודה לכל דבר ועניין המשולם למלצרים ולעובדים האחרים. הן לעניין דיני העבודה והן לעניין דמי ביטוח לאומי. אפשר כבר להניח כי רשות המיסים תאמץ את פסק הדין כדי להחיל את כל הוראות המיסוי החלות לגבי שכר עבודה, גם לגבי הטיפים. לרבות, חובת הרישום של הטיפים בקופת המסעדה וכחלק מהכנסותיה לכל דבר, לעניין חובת ניכוי מס במקור מהטיפים, החבות במע"מ, מס הכנסה ועוד.

מדובר במהפכה של ממש בעניין ההתייחסות לטיפים למלצרים, אשר תחייב היערכות חדשה של בעלי המסעדות לנושאי הרישום של הטיפים, משכורות העובדים והזכויות הסוציאליות שלהם, חבויות מס ההכנסה, מס ערך מוסף וביטוח לאומי והרחבת חלק המעביד בגין הטיפים שעד היום לא שולמו בגינם זכויות סוציאליות לרבות הפרשה לקרנות פנסיה לפי החוק.

ביה"ד הארצי אפשר דחייה של תחולת המהפכה החדשה, עד לתחילת שנת 2019, לאור המשמעות הכספית הניכרת שתהיה למהפכה זו על המסעדות, ואולי גם מתוך ציפייה כי יוגש בג"צ לביהמ"ש העליון כנגד פסיקה זו, או שהמחוקק ירים את הכפפה, ויסדיר את הנושא בחקיקה מסודרת עד סוף שנת 2018.

פסיקה חדשנית זו ניתנה בעניין קיס (עב"ל 15-10-44405, עומרי קיס – המוסד לביטוח לאומי, ניתן ביום 26.3.2018), בהקשר לתביעת מלצר מהמוסד לביטוח לאומי לכלול בחישוב דמי האבטלה ששולמו לו מהמוסד לביטוח לאומי, את סכומי הטיפים אשר קיבל מלקוחות המסעדה שבה עבד. עניין קיס אוחד עם ערעור של מסעדה, אשר דרשה לכלול את הטיפים שקיבל מלצר שעבר אצלה, בחישוב שכר המינימום שלו (ע"ע 16-02-28480, ד.ע יבוא וניהול מסעדות בע"מ – בודה).

במסגרת בחינת הסוגיה, סקר בית הדין את פרשת הולדינגס (ע"א 476/87, ספארי הולדינגס בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1, 1990), אשר עסקה בביקורת של פקיד השומה במסעדה. אחד מצוות הביקורת סעד במקום, שילם סכום מסוים על

הארוחה וסכום מסוים כטיפ. הסכום עבור הארוחה נרשם בקופת המסעדה ואילו הסכום אשר שולם כטיפ לא נרשם בה. בשל אי רישום זה, החליט פקיד השומה לפסול את ספרי המסעדה.

בית המשפט העליון קבע בעניין הולדינגס שני מבחנים בהקשר של דיני המס, "מבחן הוולונטריות" ו"מבחן אמצעי התשלום", כדרך לקבוע אם קמה חובה לרשום את הטיפ בקופת המסעדה אם לאו.

לעניין מבחן הוולונטריות נקבע כי אם דמי שירות מהווים חלק מן המחיר אשר הסועד נדרש לשלם, אז הסכום הכולל מהווה הכנסה בידי בעל המסעדה והיא חייבת ברישום. אולם, דמי שירות הניתנים מתוך רצונו הטוב של הסועד, שלא על-פי דרישה, ייראו כהכנסה בידי המלצר, והמסעדה אינה חייבת ברישום.

לעניין מבחן אמצעי התשלום נקבע כי אם דמי השירות משולמים מאותו אמצעי התשלום שממנו שולם למסעדה אזי הוא חלק מהמחיר שנדרש הסועד לשלם.

הלכת הולדינגס "אושררה" גם בחלוף כעשור, בפסק הדין בעניין ליברמן (ע"א 9229/99, פקיד שומה תל-אביב 1 נ' ליברמן, 2004).

בבג"ץ כהן (בג"ץ 2105/06, כהן – המוסד לביטוח לאומי, ניתן ביום 26.7.2010), קבע בית המשפט העליון כי בחישוב קצבת תלויים אשר משולמת על ידי המוסד לביטוח לאומי, יש להתחשב בהכנסה הכוללת של המנוח, לרבות מכספי הטיפים שקיבל כהן, לפי אומדן שנעשה לגביהם לאחר שניפטר.

בית הדין הארצי ציין כי ההסדר הנוכחי של הוצאות הטיפים למלצרים מחוץ למעגל הרגיל של רישום הכנסות ותשלום משכורות, לא היה סביר אף בעיני בית המשפט העליון. שכן, ראיית הטיפ כהכנסה של המלצר שלא מאת מעסיקו, משמעותה: אי תשלום מס בגין הכנסות אלו וחיוב המוסד בתשלום קצבאות, על יסוד הכנסות שלא שולמו בגינם דמי ביטוח לאומי.

בעניין קיס, אימץ בית הדין הארצי את עמדתה של השופטת נאור בדיון הנוסף בבג"ץ כהן, וקבע כי כל טיפ כספי בענף המסעדות ייחשב כהכנסה השייכת למסעדה וכל הכנסה של המלצר מטיפ שכזה היא הכנסת עבודה ממעסיקו.

מעשית, הטיפים ניתנים כיום על ידי אורח המסעדה עבור כל שרשרת השירות, החל מטיב האוכל, עבור באופן הגשתו וכלה באווירת המסעדה ובאופייה. לשרשרת השירות חוליות רבות ואין מדובר בהכרח במלצר יחיד המשרת סועד מסוים. לרוב, נוסף על מלצרים, כוללת שרשרת השירות גם ברמנים, עובדי מטבח ונותני שירות אחרים.

מדובר בנוהג מושרש היטב, העולה כמעט כדי נורמה משפטית בת-תוקף, אשר לפיה, על הלקוחות בענף המסעדות לשלם טיפ בשיעור הנע בין 10% ל-15% ממחיר ההזמנה, ולא מדובר בפעולה שמקורה ברצונו הטוב של הלקוח. לפיכך, אין כל טעם ענייני המצדיק הפרדה והבחנה בין השירות הניתן ללקוח במסגרת ביקורו במסעדה ובין יתר הרכיבים הנכללים בביקור שכזה.

בית הדין קבע כי יש לראות בדמי השירות, לעניין משפט העבודה ודיני הביטוח הלאומי, כהכנסה השייכת לבית העסק וכהכנסתם של עובדי שרשרת השירות משכר עבודה מאת המעסיק. זאת גם אם כספי הטיפ שולמו ישירות על ידי הלקוח, גם אם הם שולמו מ"רצון" הלקוח ו/או ללא דרישה מפורשת בחשבון אשר הוגש לו. אין זה משנה אם הטיפ נותר בכיסו של העובד מבלי שהועבר פיזית לקופת המעסיק, גם אם שולם באמצעי תשלום נפרד מזה שבאמצעותו שולם החשבון עבור הארוחה, גם אם לא נרשמו בספרי המסעדה או ביומן השירות.

נקבע, כי כספי הטיפ הם הכנסת עבודה של עובדי שרשרת השירות מאת מעסיקם, לרבות באשר להפרשות לפנסיה, חישוב פיצויי פיטורים ודמי הודעה מוקדמת.

בהעדר התניה מפורשת אחרת בטופס ההודעה לעובד על תנאי העבודה או בדרך אחרת כדן, הרי המעסיק רשאי להשתמש בכספי הטיפ אך ורק לשם תשלום שכר עבודה לעובדי שרשרת השירות, על פי ההסדר המוסכם במסעדה, אשר צריך להיות במפורש ועדיף בכתב.

המעסיק אינו רשאי לשלם באמצעות כספי הטיפ תשלומי חובה (חלק המעסיק בדמי הביטוח הלאומי ובמס בריאות), הפרשות לפנסיה (חלק המעסיק) או זכויות סוציאליות אחרות. תשלומים אלה ישולמו על ידי המעסיק ועל חשבונו, בגין מלוא השכר המשולם לעובד, לרבות כספי הטיפ.

המעסיק, כמי שקובע את הסדרי השכר וכלל תנאי ההעסקה במסעדה, לרבות בכל הנוגע לכספי הטיפ, רשאי בכפוף לכל דין, להגיע להסכמה עם עובדי שרשרת השירות בעסקו, בדבר התניה החורגת מברירת המחדל. כך למשל, ניתן לקבוע התניה חורגת לפיה המעסיק רשאי להשתמש בכספי הטיפ, העולים על שכר המינימום או על שכר בשיעור גבוה יותר שסוכם עליו, לשם תשלום תשלומי החובה החלים על המעסיק, כדוגמת חלקו בדמי הביטוח הלאומי ובהפרשות לפנסיה או תשלום הזכויות הסוציאליות של עובדי שרשרת השירות.

התניה חורגת זו כפופה לכל דין, לרבות הוראות סעיף 5 לחוק הגנת השכר (לעניין איסור שכר כולל), וסעיף 28 לחוק פיצויי פיטורים (לעניין שכר הכולל פיצויי פיטורים). בכל מקרה, בין אם על פי ברירת המחדל ובין אם על פי התניה חורגת, לא ישולם לעובד שכר בשיעור הנמוך משכר המינימום על פי חוק או מהשכר החוזי, לפי הגבוה.

משכרו של העובד ינוכו כל תשלומי החובה אשר יש לנכות משכר עבודה – דמי ביטוח לאומי (חלק העובד) והפרשות לפנסיה (חלק העובד). אם לא שולמו דמי הביטוח הלאומי בגין כספי הטיפ, המוסד לביטוח לאומי רשאי לחזור אל המעסיק בתביעת שיפוי, לפי סעיף 369 לחוק הביטוח הלאומי.

בקרות מקרה המזכה בתשלום גמלה, המוסד לביטוח לאומי יחשב את הגמלה על יסוד הכנסת המלצר האמיתית והמלאה, הכוללת את כספי הטיפ.

בית הדין קבע כי ההסדר החדש ייכנס לתוקף מיום 1.1.2019.

בית הדין הדגיש כי פסק הדין חל על תשלום טיפים בענף המסעדות בלבד (מסעדות, בתי קפה, ברים ופאבים), לגבי כלל העובדים המהווים חלק מחוליות השירות והנהנים, על פי הנוהג, מכספי הטיפ.

בית הדין מציין אמנם כי פסק הדין עוסק במעמד הטיפ ככל שהוא נוגע לדיני הביטוח הלאומי ולמשפט העבודה בלבד בהתאם לסמכות העניינית של בית הדין וכי הוא אינו בא לקבוע הלכות בנושאים שאינם מצויים בגדרי סמכותו העניינית.

עם זאת, ברי כי רשות המיסים תאמץ את פסק הדין גם לעניין דיני המס. הן לעניין חובת הרישום המלאה של הטיפים כהכנסות המסעדה, לעניין חבויות המס במקור משכר העובדים כולל הטיפים ודיווח מלא על הטיפים כשכר עבודה. זאת בנוסף לחיוב במס ערך מוסף על ההכנסות מהטיפים.

צפוי כי יוגש בג"צ כנגד פסק הדין, כפי שארע בשעתו בעניין כהן. כך שעדיין לא נאמרה המילה האחרונה בנושא. עוד ייתכן כי תעשה הסדרה של סוגיית הטיפ בכללותה על ידי המחוקק בטרם סוף שנת 2018 ולפני תחילת תחולת פסק הדין בעניין קיס. אך ברור כי יש להיערך כבר עתה למהפכה הצפויה בנושא כבר מתחילת השנה הבאה. כך או כך.

מטרת חוזר זה הינה להביא לידיעתכם את עיקרי השינויים והעדכונים בחוק בנושאי המס שונים. לאור מורכבות חלק מהסוגיות, נמליץ על התייעצות עם משרדנו טרם ביצוע פעולות כלשהן.

בכבוד רב,

ניר שירן ושות' רואי חשבון

יש לציין שאין בהצעות אלו משום תכנון מס ואינן המלצה לעשות או להימנע מלעשות מהלך כלשהו.

אין לראות בחומר המתפרסם בחוזר זה משום ייעוץ או חוות דעת כלשהיא. לפני נקיטת צעדים כלשהם אנו ממליצים על קבלת ייעוץ מקצועי.