יום עיון מקוון בנושא:
עובדים זרים
לשכת רו"ח

ענבל שני, רו"ח (משפטנית)

8/10/2024

הבאת עובדים זרים לענף הבניין

פירוט תוצאות הבדיקה שנערכה על ידי רשות התחרות בנוגע לכשלים העולים בניסיון לישראל לענף הבנייה.

סוג: מידע משפטי • **נושא:** גילויי דעת, הנחיות וחוות דעת • **נושא משני:** נירות עמדה • **סוג מידע משפטי:** ח

תאריך פרסום: 14.04.2024

1. בהמשך לפנייתך בסימוכין, ופגישותיך עם צוות הרשות בעניין, הננו מתכבדים לפרט את תוצאות הבדיקה שנערכה על ידינו בנוגע לכשלים העולים בניסיון להביא עובדים זרים לישראל לענף הבנייה.
2. בעקבות מלחמת חרבות ברזל, נקלע ענף הבנייה בישראל למשבר בשל היעדר כוח אדם זמין, בעיקר לנוכח האיסור שהוטל על כניסת עובדים פלסטינים לישראל, המהווים אחוז משמעותי מכוח העבודה בענף. על מנת לפצות על המחסור שנוצר בכוח העבודה בענף הבנייה, נדרשה, בין היתר, הבאה מידית לישראל של עובדים זרים שאינם פלסטינים.
3. מסמך זה ידון בבעיות שעלו בהבאת עובדים זרים לישראל, ויציג המלצות ראשוניות לפתרונן. תחילה תוצג תמונת המצב בענף הבנייה לפני ואחרי פרוץ

https://www.gov.il/he/pages/opinion-foreignworkers

פורסם ביום 20.8.2018

העמדת דירת מגורים לטובת העובד

אינה בהכרח הכנסת עבודה

נדונה השאלה האם מגורים שהעמידה המערערת לעובדיה הזרים מהווים הטבה לעובד החייבת במס

רקע

המערערת עוסקת בהעסקה והשמת עובדים זרים בענף הבניה, ולפי הוראות חוק עובדים זרים, תשנ"א-1991 - העמידה מגורים לרשות עובדיה ורכשה עבורם ביטוח רפואי.

לפי חוק עובדים זרים, המערערת רשאית לנכות משכר העבודה של העובדים חלק מהעלויות הכרוכות בהעמדת המגורים ורכישת הביטוח הרפואי, וכך נעשה.

בשנות המס שבערעור, חייב המשיב את המערערת במס בגין ההפרש שבין עלות המגורים והביטוח הרפואי לבין הסכום שניכתה המערערת מהעובדים בגין מגורים וביטוח רפואי (להלן: "סכום ההפרש")

בטענה שמדובר **בהכנסה של העובדים ממנה היה צריך לנכות מס במקור**.

דיון 1 - האם הלינה הכרחית לייצור ההכנסה

סעיף 2(2) - ***כל טובת הנאה שניתנה לעובד ממעביד הינה הכנסת עבודה...למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה*** ;
כלומר סעיף 2(2) לפקודה, מוציא מגדר "הכנסת עבודה" תשלומים המותרים לעובד כהוצאה, ועל כן, אפשר שלצורך סיווג סכום ההפרש יש לבחון האם סכום ההפרש בגין הוצאות המגורים והביטוח הרפואי מותר לעובד כהוצאה.

המערערת טוענת כי אין מדובר בטובת הנאה, וגם אם כן הרי שסכום זה ממועט מכח הסיפא של סעיף 2(2)(א) לפקודה כיון שמותר לעובד כהוצאה, כאמור בתקנה (2א)(א) **לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972** לפיהן :
*"(א) הוצאות לינה שהוציא נישום בישראל ....במקום המרוחק פחות מ-100 קילומטרים ממקום מגוריו או ממקום עיסוקו העיקרי, לא יותרו בניכוי, **זולת אם שוכנע פקיד השומה שהלינה הייתה הכרחית לייצור ההכנסה של הנישום."***

דיון 1 - האם הלינה הכרחית לייצור ההכנסה

מנגד טוען המשיב כי מדובר בטובת הנאה, וגם אם תתקבל טענת המערערת כי יש למעט סכום ההפרש מכח תקנה (2א)(א), הרי שאין מתקיימת בעובדים הסיפא של התקנה מכיוון שמדובר בלינה סמוכה לאזור העבודה (פחות מ 100 ק"מ).

כמו כן, לטענת המשיב, את הוראות תקנה 2(2א) לתקנות ניכוי הוצאות, יש לפרש לאורו של סעיף 32 לפקודה, ובהתאם לגבי **הוצאות** שאינן **כרוכות ושלובות** בתהליך הפקת ההכנסה, ובפרט הוצאות הבית והוצאות פרטיות, יש לנקוט בפרשנות מצמצמת.

מהי לינה הכרחית לייצור הכנסה - קביעתו של כבוד השופט אלטוביה

צריך לפרש את החריג בצמצום, אולם אין בכך כדי לעקר את החריג, ובהתאם הוצאה המותרת בניכוי לא תיחשב כטובת הנאה בידי העובד.

הבחנה בין מגורים שנבחרו על ידי עובד לבין מגורים המוכתבים ע"י המעסיק בהתאם לצורכי העבודה. מקום בו העובד בוחר את מגוריו באופן עצמאי כפי נטיית ליבו, אזי מדובר בלינה שאינה הכרחית לייצור ההכנסה של העובד הזר, אולם מקום בו המעסיק מכפיף את העובד לתנאי המגורים אותם הוא מציע מתוך התחשבות באינטרסים של המעסיק, אזי יש לראות את הלינה כהכרחית לייצור הכנסה מצד העובד, "שאם לא תאמר כך, יימצא שהסיפא של הסעיף היא בבחינת "אות מתה"."
המבחן הינו ההכרח מול הבחירה.
השופט קובע כי הלינה הכרחית לייצור ההכנסה, ולכן נכנסת לגדרו של החריג בתקנה.

דיון 2 - מהי טובת ההנאה בידי העובד

במסגרת חוק עובדים זרים ובמסגרת תקנות עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים) (מגורים הולמים), תשס"א-2000, נקבעו תנאים למגורים הולמים כגון שטח מינימאלי לעובד (4 מטר נטו), תנאי סניטציה בסיסיים ועוד.

בהתחשב בתנאים בהם שיכנה המערערת את עובדיה, נראה כי הנאת העובדים מהמגורים הייתה "הנאה בלתי ניכרת", בלשון המעטה, לעומת התועלת שהפיקה מכך המערערת.

דיון 2 - מהי טובת ההנאה בידי העובד

השופט שוכנע **שאין לראות** בהוצאה שהוציאה המערערת לצורך העמדת מגורים לעובדים הזרים שהעסיקה, כטובת הנאה של העובדים כמשמעותה בסעיף 2(2) לפקודה. הסכומים שגבתה המערערת מהעובדים משקפים את טובת ההנאה השולית שצמחה להם מעצם העמדת מקומות המגורים. כלומר, העובדים שילמו בגין אותה טובת הנאה. סכום ההפרש באשר למגורים הוא הוצאה בידי המערערת ואינו צריך להוות הכנסה בידי העובדים.

לסיכום - העמדת דירה למגורי העובד יכול ותמועט מהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) בין אם מתוקף אי היותה טובת הנאה ובין אם יחול עליה החריג של לינה הכרחית לייצור הכנסה;

דיון 2 - מהי טובת ההנאה בידי העובד לעניין הביטוח הרפואי

רכישת הביטוח נעשתה לרווחת העובדים הזרים וגם אם למערערת יש תועלת מכך מדובר בתועלת שולית לעומת התועלת שמפיק העובד מהביטוח הרפואי.

על כן, הוצאה זו מהווה **טובת הנאה החייבת במס מכוח הוראות סעיף 2(2) לפקודה.**

מע"מ תשומות על העמדת מגורי העובדים

ייתכן וכפועל יוצא מפס"ד לא תחול גם תקנה 15א לתקנות מע"מ הקובעת כי לא יותרו בניכוי תשומות על העמדת מגורי העובדים.

נציין את הלכת קינטון ע"א 3457/99, בה נשללה טענת החברה כי תשומות המגורים לא היו לרווחת העובדים הזרים כי אם לתועלת החברה, ולכן נקבע בהתאם לתקנה 15א כי מדובר בשירות שניתן מהחברה לעובד וכל עוד לא חויב במס עסקאות הרי שהתשומה בגינו לא תותר.

דמי שכירות - חובת הניכוי בתשלום דמי שכירות למגורי העובד

מעסיקים השוכרים דירות לצורך העמדתן לטובת עובדיהם:

האם בעת העמדת דירה לשימוש העובד יש לנכות במקור למשכיר ומה שיעור הניכוי?

ב - 8 ביוני 2024 ניתן פס"ד אשר עסק במגוון סוגיות - **נתמקד בסוגיית דמי שכירות** - **פס"ד סלעים איתנים** – עמותה לקידום ספורט כדורסל הבוגרים בעיר חולון (**ע"מ 38608-01-22**).

ב- 22 בדצמבר 2020 ניתן פס"ד נוסף אשר עוסק גם בסוגיית ניכוי במקור מהשכרת דירה לטובת שחקנים - ע"מ 24090-01-17, **גליל-גולן אחר בע"מ** (להלן: גליל-גולן").

רקע עובדתי

1.המערערת עמותה המפעילה את קבוצה הכדורסל בליגת העל בישראל ובליגת האלופות ומעסיקה עובדים ישראלים וזרים.

2.המערערת מלכ"ר בהתאם לחוק מס ערך מוסף, ומוסד ציבורי בהתאם לסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה.

3.המערערת מעמידה דירות לטובת השחקנים הזרים ולחלק מהשחקנים הישראליים ולשם כך היא שוכרת דירות, חותמת על הסכמי השכירות ומשלמת את דמי השכירות לבעלי הדירות.

השאלה שבמחלוקת - האם המערערת היא "השוכר" כהגדרתו בתקנה 1 **לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות)** (להלן: "התקנות") ולפיכך שילמה "דמי שכירות" כהגדרתם בצו מס הכנסה (קביעת דמי שכירות כהכנסה לעניין ניכויי במקור) (להלן: "הצו") ולכן חייבת בניכוי מס במקור בשיעור של 35% מדמי השכירות.

טענות המערערת

1.השחקנים מתגוררים בדירות והם השוכרים מבחינה מהותית (ורק מפאת דרישת בעלי הדירות אינם חותמים בעצמם על הסכמי השכירות) **והמערערת הינה זרוע ארוכה** - לפיכך המערערת אינה "השוכר" ולא קמה לה חובה לנכות מס במקור.

2.שלושה שחקנים ישראליים - חתמו בעצמם על חוזי השכירות כך שאין מקום לניכוי מס במקור מדמי השכירות.

3.מאחר שהיא מסווגת כמוסד ציבורי, דמי השכירות ששילמה אינם הוצאה בידה ולכן אינם נכללים בהגדרת "דמי שכירות" לצורך ניכוי מס במקור שכן לשון התקנה בהגדרת דמי שכירות היא "**שתשלום בעד מקרקעין....שניתן לתבוע אותו כהוצאה בייצור הכנסה...**" ולשיטת המערערת היא מלכ"ר ולפיכך אין כלל עניין בתביעת הוצאה.

4.לחילופין עלתה טענה - כי היה מקום להקטין את שיעור ניכוי המס במקור כיון שהמשכירים פטורים ממס או חייבים בשיעור מס של 10% (לפי סעיף 122 לפקודה), ולכן אם שיעור הניכוי במקור יעמוד על 35%, ייווצר עודף מס.

טענות המשיב

1.המערערת היא "השוכר" כהגדרתו בתקנה 1 לתקנות והיא שילמה "דמי שכירות" כהגדרתם בצו ולכן חייבת בניכוי מס במקור בשיעור של 35% מדמי השכירות.

2.העובדה כי מדובר במוסד ציבורי - אין משמעה שלא ניתן לתבוע הוצאה, והמערערת דרשה את ההוצאה בדוחותיה. בנוסף, היא מחויבת בתשלום מס שכר בגין רכיב זה.

3.באשר לשלושת השחקנים הישראלים - המערערת לא צירפה הסכמי שכירות כדי להוכיח טענותיה לפיהם הם השוכרים והמשלמים ולפיכך יש לנכות מס במקור בגינם.

4.לענין הקטנת שיעור ניכוי המס במקור - המערערת לא פנתה למשיב בבקשה להקטנת שיעור המס, לא המציאה הסכמי שכירות/פרטי המשכירים, ומנעה מהמשיב אפשרות לבחון האם המשכירים אכן דיווחו על דמי השכירות ושילמו מס, והאם הם עומדים בתנאים המזכים בתשלום מס בשיעור 10%.

נקבע בפס"ד

1.בהתאם לתקנות - "שוכר" - **הינו אדם המשלם דמי שכירות על חשבונו, מטעמו או על חשבונו של אחר.**

2.מהאמור עולה כי לצורך חובת ניכוי מס במקור לא נדרש כי מי שמשלם את דמי השכירות יתגורר בדירה, ולמעשה אף לא נדרש כי הוא זה שיחתום על הסכם השכירות. די בכך כי הוא המשלם דמי שכירות, על מנת שייחשב "שוכר" לצורך התקנות. על אחת כמה וכמה שהמשלם הוא "השוכר" והוא בעצמו חותם על הסכם השכירות.

3.כיון שהמערערת אישרה כי גם במקרים בהם השחקנים חתמו על הסכמי השכירות היא זו ששילמה את דמי השכירות - הרי שממילא קמה חבות ניכוי מס במקור.

4.הטענה כי אין מדובר ב"דמי שכירות" לצורך התקנות מאחר שהיא מוסד ציבורי הפטור ממס, לא התקבלה. עולה מהצו כי די בכך "שניתן לתבוע אותו כהוצאה בייצור הכנסה"; נאמר "הכנסה" לא "הכנסה חייבת".

נקבע בפס"ד

5. ניכוי במקור בשיעור 35% אל מול הפטור החל על המשכירים / שיעור מס מופחת של 10% - יביא לגביית יתר - עקב חוסר הבאת מסמכים לא יכל המשיב להפעיל שיקול דעתו ולהורות על הפחתת שיעור ניכוי המס במקור.

6.הוטל קנס של 15% מהסכומים שלא נוכו סעיף 191א לפקודה - מי שבלי הצדק סביר לא ניכה את המס שהוא חייב.

גליל-גולן - בפס"ד נקבע כי יש לנכות במקור מדמי שכירות 35%. כמו כן, נקבע כי ההוצאה בגין מגורים לשחקנים ישראליים מהווה טובת הנאה לעובדים. ובאשר לשחקנים הזרים - ניתן לנכות הוצאות בגין שכר הדירה ששולם עבורם (אולם לא סופקו ראיות לרבות זהות שחקני החוץ).

התייחסותנו

אכן בתחום הספורט קיימים כשלים טכניים לעיתים להחתים ולגרום לשחקנים לשלם, שכן בעלי הדירות חוששים ששחקן זר שהיום כאן ומחר נעלם יהיה זה שיעמוד מולם. לעיתים בעיה של קיום חשבונות בנק בארץ, שפה, לעיתים פרקי זמן קצרים ועוד.

המלצה - להרחיק את הקבוצה מהגדרת "שוכר".

לדוגמא, גם בית המשפט מאפשר במסגרת זו שהקבוצה תהיה רק ערבה להסכם השכירות ולא תחתום אותו בפועל.

התייחסותנו

ללא קשר לדעתנו יש מקום גם לטענה משפטית נוספת:
יש להכריע ראשית האם המעסיק שילם שכר עבודה לעובד או שילם דמי שכירות?
שכן לא סביר שבגין תשלום אחד של מעסיק יחולו 2 חובות ניכוי במקור מכח שתי תקנות שונות.
ולדעתנו גם נוגד את הוראת התקנות משושם הגדרת "דמי שכירות" בתקנות **ממעטת** מצב בו על התשלום חלה חובת ניכוי במקור לפי תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים), התשנ"ג-1993.

המשך התייחסות

"**דמי שכירות**" - תשלום בעד שכירות של מקרקעין, כהגדרתם בחוק המקרקעין, התשכ"ט1969- (להלן - מקרקעין), שניתן דמי שכירות" לתבוע אותו כהוצאה בייצור הכנסה, לרבות סכומים המהווים החזר הוצאות של המשכיר בשל ההשכרה, והכל בין בכסף ובין בשווה כסף, בין במישרין ובין בעקיפין, בין בתשלום חד פעמי ובין בשיעורים, **למעט תשלומים שעליהם חלה חובת ניכוי מס במקור לפי תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים), התשנ"ג – 1993.**

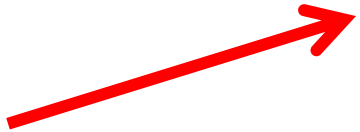
המשך התייחסות

מאחר ונזקף שווי לעובד בגין דמי השכירות ולמעשה מנוכה מס כדין כשכר, ראוי היה כי רשות המסים "תאמץ" עמדה מקלה יותר ולא תטיל חובת ניכוי במקור כפולה בגין אותו תשלום- גם כשכר וגם מדמי השכירות.

כמו כן ניתן לראות כי במידה והיו מסופקות ראיות לכך שעל בעלי הדירות חל פטור/שיעור מס מופחת - הניכוי במקור היה מוקטן. **ולכן, נכון מבעוד מועד להתנהל נכונה מול פקיד השומה ומול בעלי הדירות - על מנת לוודא שלא מנוכה ולא משולם מס ביתר**.

הנדון: זקיפת שווי הטבה בגין ימי גיבוש לעובדים

השאלה מה דינו של אירוע גיבוש שעורך וממן המעסיק, לעניין זקיפת שווי הטבה לעובד, עלתה במספר מקרים בהם נתבקשנו להבהיר את עמדתנו בנוגע לנושא זה. סוגיה זו נדונה גם בבית דין לענייני עבודה בפס"ד דה נשון טרפיק בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי (30052-07-12).



רצ"ב הנחיה שהוצאנו לחשכ"ל בנושא שבנדון.

הנחיה זו נועדה לאפיין את המקרים בהם ניתן לראות בפעילות גיבוש לעובדים, כפעילות שבה טובת המעסיק גוברת על טובת העובד.

לאור כך, במקרים בהם מתקיימים כל התנאים שבהנחיה אין צורך לזקוף שווי לעובד.

בברכה,

מירי סביון

הנחיה לחשכ"ל - מקרים בהם אין צורך לזקוף שווי

הנדון: זקיפת שווי הטבה בגין ימי גיבוש לעובדים

השאלה מה דינו של אירוע גיבוש שעורך ומממן המעסיק, לעניין זקיפת שווי הטבה לעובד, עלתה במספר מקרים בהם נתבקשנו להבהיר את עמדתנו בנוגע לנושא זה. סוגיה זו נדונה גם בבית דין לענייני עבודה בפס"ד דה נשון טרפיק בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי (30052-07-12).

ככלל, במקרים בהם "טובת המעסיק" גוברת על "טובת העובד", אין לזקוף שווי לעובד המשתתף בפעילות.

הנחיה זו נועדה לאפיין את המקרים בהם ניתן לראות בפעילות גיבוש לעובדים, כפעילות שבה טובת המעסיק גוברת על טובת העובד.

להלן ההנחיה:

במקרים בהם מתקיימים כל התנאים שלהלן, ניתן לראות באירוע ככזה שבו טובת המעביד גוברת על טובת העובד, ולכן, אין צורך לזקוף שווי לעובדים:

א. צרכי העבודה מצדיקים עריכת אירוע גיבוש לעובדים, כגון: מקומות עבודה בעלי מספר רב של עובדים, נדרשת עבודת צוות וכיוצ"ב.

ב. ההחלטה על קיום האירוע היא של המעסיק והעובדים הרלוונטיים מוזמנים לאירוע.

ג. ימי הגיבוש נחשבים ימי עבודה ומשולם שכר מלא בגינם.

ד. העובדים לא זכאים לצרף בת/בן זוג לאירוע הגיבוש או לחלק ממנו (לרבות כל קרוב, כהגדרתו בסעיף 76(ד) לפקודת מס הכנסה).

ה. פעילות הגיבוש נערכת רק במהלך שבוע העבודה. במידה **וחלק** מהפעילות נערכת בסוף שבוע ו/או במהלך חופשות, יש לזקוף שווי מלא על כל הפעילות.

ו. לו"ז הפעילות נקבע או מאושר על ידי המעסיק.

ז. הפעילות נערכת בישראל.

ח. מטרת הפעילות הינה לצורך שיפור העבודה והממשקים בין העובדים. כמו כן, הפעילות חייבת לכלול הרצאה מקצועית או פעילות העשרה.

<u>הבהרות ודגשים נוספים</u>

- על המעסיק לשמור מסמכים מאמתים לקיום הכללים לעיל.
- העלויות בהן עמד המעסיק הינן סבירות ביחס לפעילות ומטרתה. לעניין זה, עלויות העומדות בהוראות תכ"מ, הינן עלויות סבירות (נכון להיום – 400 ₪ לפעילות של יום שלם ללא לינה או 700 ₪ ליום לפעילות הכוללת לינה).
- בכל מקרה שאינו עומד בכללים אלו, יש לזקוף שווי הטבה.

בכבוד רב,

מירי סביון

תודה על ההקשבה