

עמוס כץ ושות' – רואי חשבון
AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
 M.B.A., LL.M.

SARA YOSOVICH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A.
NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)

ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.)

ROI KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account./Amirim), M.B.A.

ARIEL KATZ - C.P.A. (ISR.) (Adv), LL.B. (Account./Law)

DIKLA SETI - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.)

SARA WAGSCHAL - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות
 מ.א. מינהל עסקים, מ.א. נשפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

אורנה בהר - רו"ח, ב.א. מינהל עסקים (חשבונאות)

רועי כץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות/אמירים, מ.א. מינהל עסקים

אריאל כץ - רו"ח (עו"ד), ב.א. חשבונאות/נשפטים

דיקלה סטי - רו"ח, ב.א. מינהל עסקים (חשבונאות)

שרה וגשל - רו"ח

יוני 2017

לכבוד

א.ג.ג.

הנדון: הכנסות כפרילנסרים ובפרט מ"שכר מרצים", "שכר אמנים" ו-"שכר בוחנים":

היבטי החיוב במס הכנסה, מס ערך מוסף וביטוח לאומי

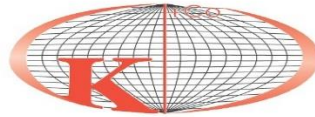
פרילנסר - הינו עובד עצמאי הנותן שירותים מקצועיים באופן אישי לעבודות מוגדרות מראש. כלומר, פרילנסר הינו מעין מצב ביניים שבין בעל עסק עצמאי (שאינו בהכרח מעניק את השירותים באופן אישי), לבין עובד שכיר הנמצא ביחסי עובד-מעביד עם מעסיקו.

מתן שירותים כפרילנסר נפוץ בדרך כלל בתחומים כגון כתיבה, הדרכה, הרצאה, עיתונות וכדומה. בשנים האחרונות גובר היקף ההתקשרויות כפרילנסרים, כאשר אף לעניין מס הכנסה, מע"מ וביטוח לאומי, נקבעו לעיתים הסדרים מיוחדים.

במסגרת חוזר זה נסקור בהרחבה את היבטי המיסוי של "שכר מרצים", "שכר אמנים" ו-"שכר בוחנים", המהווים מקרים פרטיים של הכנסה כ"פרילנסר". במסגרת החוזר נתייחס ל:

1. היבטים עסקיים הנוגעים לעבודת הפרילנסר.
2. מס הכנסה.
3. מס ערך מוסף.
4. ביטוח לאומי.
5. "סעיף גדרון"

יודגש כי היבטי המס, המע"מ והביטוח הלאומי שיובאו בחוזר זה נוגעים אך ורק ל"שכר מרצים", "שכר אמנים" ו"שכר בוחנים", כפי שמונחים אלו באים לידי ביטוי בדברי החקיקה השונים, ואינם בהכרח תקפים ביחס להתקשרויות אחרות כפרילנסרים. במקרים המתאימים יש לפנות לקבלת ייעוץ ספציפי מתאים.



עמוס כץ ושות' – רואי חשבון AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A., LL.M.

SARA YOSOVICH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A.

NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)

ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.)

ROI KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account./Amirim), M.B.A.

ARIEL KATZ - C.P.A. (ISR.) (Adv), LL.B. (Account./Law)

DIKLA SETI - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.)

SARA WAGSCHAL - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מנהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מנהל עסקים

נחמה לינקר - רו"ח

אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות/אמירי, מ.א. מנהל עסקים (חשבונאות)

רועי כץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות/אמירי, מ.א. מנהל עסקים

אריאל כץ - רו"ח (עו"ד), ב.א. חשבונאות/משפטים

דיקלה סטי - רו"ח, ב.א. מנהל עסקים (חשבונאות)

שרה וגשל - רו"ח

1. הקדמה: היבטים עסקיים הנוגעים לעבודת הפריילנסר:

בטרם נבחן את כלל היבטי המיסוי הנוגעים ל"שכר מרצים", נתייחס בקצרה ליתרונות ולחסרונות העיקריים של פעילות כפריילנסר.

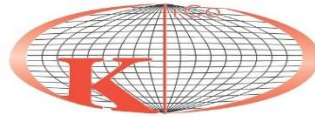
יתרונות:

- גמישות: לנותן השירות קיימת גמישות תעסוקתית, בידו האפשרות לבחור את תנאי העבודה, אופי מעבידיו, סוג העובדה, האפשרות "לפטר לקוחות" או "לקבל לקוחות", היכולת לנהל את לוח הזמנים בהתאם לרצונו וכדומה, והכל בהתאם לפוטנציאל ההכנסה. אצל מקבל השירות ניתן לראות כי קיימת גמישות ניהולית, בין היתר באמצעות עקיפת נהלים מקובלים וחובות החלות ביחסי עבודה כגון: פיטורי עובדים, שמירת רמת השכר וכו'.
- ניהול ושליטה עצמית: אף אצל נותן השירות קיימת האפשרות לניהול ולשליטה עצמית, הבחירה מה לעשות וכיצד לנהוג נתונה בידו, בכפוף כמובן לסיכום עם מקבל השירות.
- חיסכון בעלויות: אצל מקבל השירות קיימת אפשרות של חיסכון בעלויות מעביד: מס שכר, הפרשות סוציאליות, ימי חופשה ומחלה, דמי הבראה ומחלה וכו'.

חסרונות:

- חוסר ודאות: אצל נותן השירות חוסר הודאות יתבטא בכך שעסקו אינו בהכרח יציב, כאשר יתכנו פערים בתזרים המזומנים והיעדר לקוחות מספיקים. אצל מקבל השירות חוסר הודאות יתבטא בדרך שליטה נמוכה יותר על המתרחש בעסקו.
- יעוץ מקצועי: ההתנהלות והדיווחים מול מס ערך מוסף, מס הכנסה וביטוח לאומי יבוצעו בדרך כלל ע"י נותן השירות בעצמו, להבדיל מעובד אשר פטור בדרך כלל מקשר עם הרשויות.

כעת, נדון בעמודים הבאים בהיבטי המיסוי בהקשרי שכר מרצים, שכר אמנים ושכר בוחנים.



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון
AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
 M.B.A., LL.M.

SARA YOSOVICH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A.

NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)

ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.)

ROI KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account./Amirim), M.B.A.

ARIEL KATZ - C.P.A. (ISR.) (Adv), LL.B. (Account./Law)

DIKLA SETI - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.)

SARA WAGSCHAL - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מנהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מנהל עסקים

נחמה לינקר - רו"ח

אורנה בהר - רו"ח, ב.א. מנהל עסקים (חשבונאות)

רועי כץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות/אמירים, מ.א. מנהל עסקים

אריאל כץ - רו"ח (עו"ד), ב.א. חשבונאות/משפטים

דיקלה סטי - רו"ח, ב.א. מנהל עסקים (חשבונאות)

שרה וגשל - רו"ח

2. היבט מס הכנסה:

בסעיף 164 לפקודת מס הכנסה¹ הוסמך שר האוצר לקבוע תקנות בנוגע לחובת הניכוי במקור מהכנסות מסוימות.

בהתאם, התקין שר האוצר את תקנות מס הכנסה (ניכוי מסוגי שכר מסוימים)², העוסקות בין היתר, ב"שכר מרצים"³, "שכר אמנים"⁴ ו-"שכר בוחנים"⁵.

בהתאם לתקנות יש לנכות מס במקור בגין סכומים המשתלמים למקבל כשכר מרצים, שכר אמנים או שכר בוחנים (בין בכסף ובין בשווה כסף) על-פי השיעור המרבי שנקבע לכך בסעיף 121 לפקודה, דהיינו 47%, וזאת אלא אם התקבל אישור מרשות המסים לניכוי מופחת במקום (תיאום מס).

יש לשים לב כי מקום בו נוכח מס במקור בשיעור הנמוך מהשיעור המרבי (47%), או באישור פקיד שומה בשיעור הנמוך מ-30% - תחול חובת הגשת דוח שנתי על מקבל התשלום.

בהקשר זה נציין, כי ישנה משמעות רבה להיותו של נותן השירות בעל תיק עצמאי במס הכנסה ומע"מ - שכן במצב שכזה יכול הוא לקזז הוצאות שהיו כרוכות בהשגת ההכנסה האמורה.

הדיווח של מקבל השירות יבוצע באופן שוטף באמצעות בטופס 102, ודיווח שנתי על ידי הגשת טופס 856 בסוף השנה. כמו-כן מקבל השירות ינפיק לנותן השירות אישורים בגין הסכומים ששולמו והמס שנוכה במקור.

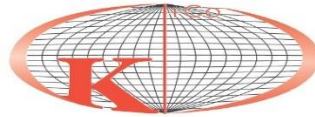
¹ פקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961.

² תקנות מס הכנסה (ניכוי מסוגי שכר מסוימים), התשכ"ז-1967.

³ "שכר מרצים": "סכומים המשתלמים למקבל על ידי חייב בין בכסף ובין בשווה כסף, לרבות החזר הוצאות ולרבות מס ערך מוסף על פי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, בעד הרצאה, הוראה, הדרכה, תרגול או השתתפות במופע שאינו מופע אמנותי, בין בתשלומים חד-פעמיים ובין בתשלומים תקופתיים, למעט תשלומים שעליהם חלה חובת הניכוי לפי תקנות ניכוי ממשכורת";

⁴ שכר אמנים" - סכומים המשתלמים למקבל על ידי חייב, לרבות החזר הוצאות ולרבות מס ערך מוסף על פי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, בעד שירה, דקלום, הקראה, נגינה, ריקוד, בניה או הכנה של תפאורה, בעד הנחיה במופע או בעד הופעה אמנותית אחרת או בעד בימוי של סרט, הצגה או הופעה אחרת או בעד ייצור סרט, עריכתו, ניהול הייצור שלו, הקלטת קול, צילומים, תחקיר, נגרות, תאורה, עבודות חשמל אחרות וכל עבודה אחרת בייצור הסרט המשתלמים על ידי מפקי הסרט וכל כל תשלום המשתלם על ידי מארגן מופעים או כנסים בתחום עיסוקו והכל בין בכסף ובין בשווה כסף, בין בתשלומים חד-פעמיים ובין בתשלומים תקופתיים, למעט תשלומים שעליהם חלה חובת הניכוי לפי תקנות ניכוי ממשכורת;

⁵ "שכר בוחנים" - סכומים המשתלמים למקבל על ידי חייב, בין בכסף ובין בשווה כסף, לרבות החזר הוצאות ולרבות מס ערך מוסף על פי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, בעד הכנה, ניהול, פיקוח או בדיקה של מבחנים, בין בתשלומים חד-פעמיים ובין בתשלומים תקופתיים, למעט תשלומים שעליהם חלה חובת הניכוי לפי תקנות ניכוי ממשכורת;



עמוס כץ ושות' – רואי חשבון AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A., LL.M.

SARA YOSOVICH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A.

NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)

ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.)

ROI KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account./Amirim), M.B.A.

ARIEL KATZ - C.P.A. (ISR.) (Adv), LL.B. (Account./Law)

DIKLA SETI - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.)

SARA WAGSCHAL - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. נינהל עסקים, מ.א. נשפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. נינהל עסקים

נחמה לינקר - רו"ח

אורנה בהר - רו"ח, ב.א. נינהל עסקים (חשבונאות)

רועי כץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות/אמירי, מ.א. נינהל עסקים

אריאל כץ - רו"ח (עו"ד), ב.א. חשבונאות/נשפטים

דיקלה סטי - רו"ח, ב.א. נינהל עסקים (חשבונאות)

שרה וגשל - רו"ח

3. היבט מס ערך מוסף:

הכלל לעניין מע"מ כפי שבא לידי ביטוי בסעיף 16(2) לחוק מס ערך מוסף⁶ הוא כי בעת מתן שירות החייב במס הוא נותן השירות.

עם זאת תקנה 6א לתקנות מס ערך מוסף⁷ מטילה את חובת תשלום המס על עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, אשר קיבלו את אחד השירותים המפורטים להלן, ממי שעיקר הכנסתו ממשכורות, גמלה או קצבה, זולת אם קיבלו חשבונית מס מנותן השירות.

רשימת השירותים המפורטים בתקנה:

- מופע אמנותי, לרבות הנחיה במופע; בניית תפאורה או הכנתה; הכנת מבחנים, בדיקות וכן ניהול מבחנים או פיקוח עליהם; הרצאה, הוראה, הדרכה, תרגול או השתתפות במופע שאינו מופע אמנותי; כתבנות או קצרנות; תרגום בכתב או בעל פה; כתיבה או עריכה, פישור,⁸ או חברות בוועדות שהוקמו על פי דין.
- שירותים של בעלי מקצועות אלה: אגרונום, אדריכל, הנדסאי, חוקר פרטי, טוען רבני, טכנאי, טכנאי שיניים, יועץ לארגון, יועץ לניהול, יועץ מדעי, יועץ מס, כלכלן, מהנדס, מודד, מנהל חשבונות, מתורגמן, סוכן ביטוח, עורך דין, רואה חשבון, שמאי, בעל מעבדה כימית או רפואית, רופא, פסיכולוג, פיזיותרפיסט, רופא וטרינר, רופא שיניים או מרפא שיניים.

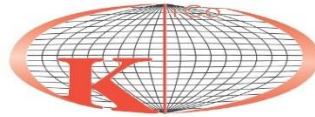
רשימת נותני השירותים המופיעים לעיל היא רשימה סגורה כך שלא ניתן להחיל את התקנה על בעלי מקצוע אחרים או שירותים שאינם מנויים בה במפורש.

מטרת התקנה היא להקל על מי שעיקר הכנסתו ממשכורת גמלה או קצבה, אשר בנוסף לכך מספק שירותים החייבים במס ערך מוסף כך שהמע"מ ישולם על ידי מקבל השירות, שכן ההנחה היא שהשירות מהווה עיסוק צדדי בלבד.

⁶ חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975.

⁷ תקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976

⁸ כהגדרתו בסעיף 79 לחוק בתי משפט (נוסח משולב) התשמ"ד-1984



עמוס כץ ושות' – רואי חשבון
AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
 M.B.A., LL.M.

SARA YOSOVICH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A.
NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)

ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.)

ROI KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account./Amirim), M.B.A.

ARIEL KATZ - C.P.A. (ISR.) (Adv), LL.B. (Account./Law)

DIKLA SETI - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.)

SARA WAGSCHAL - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות
 מ.א. מנהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מנהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

אורנה בהר - רו"ח, ב.א. מנהל עסקים (חשבונאות)

רועי כץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות/אמירים, מ.א. מנהל עסקים

אריאל כץ - רו"ח (עו"ד), ב.א. חשבונאות/משפטים

דיקלה סטי - רו"ח, ב.א. מנהל עסקים (חשבונאות)

שרה וגשל - רו"ח

בתקנה 1(2) לתקנות מס ערך מוסף (רישום)⁹ נקבע כי מי שהמס בשל כל עסקאותיו, ללא יוצא מן הכלל, משתלם על ידי מקבל השירות לפי תקנה 6א, אינו חייב ברישום וגם לא בדיווח למע"מ, היות והתשלום מבוצע ממילא על ידי מקבל השירות

כאשר התקבל שירות הנכנס לגדרי תקנה 6א, על מקבל השירות לשלם את המע"מ, אלא אם קיבל חשבונית מס, או הצהרה בכתב שעיקר הכנסתו של נותן השירות איננה ממשכורת, קבצה או גמלה.

לאור האמור לעיל ניתן לראות כי בעת תשלום שכר מרצים, שכר בוחנים ושכר מרצים¹⁰ הרי כל עוד נותן השירות לא הפיק חשבונית מס, וכי עיקר הכנסתו הינו ממשכורת, קבצה או גמלה, שהרי מקבל השירות יהיה חייב בתשלום מע"מ במקום נותן השירות, ואף יהיה חייב בדיווח תקופתי למע"מ.

4. היבט ביטוח לאומי:

בחקיקה נקבעו מספר מצבים בהם יסווגו נותני שירותים כעובדים לעניין חוק הביטוח הלאומי, ובתוך כך גם מרצים ואמנים.

כך, נקבע בסעיף 6 לתוספת הראשונה שבצו הביטוח הלאומי¹¹ (להלן: "צו סיווג מבוטחים"), שמרצה, מורה או מדריך ייחשבו כעובד אך ורק מהיבט חוק הביטוח לאומי, כך שמקבל השירות יהא חייב לשלם דמי ביטוח בעדו, כעובד, ובתנאי שהסכם העבודה נערך מראש לתקופה של רבע שנה לפחות או למתן סדרה של שבע הרצאות/שיעורים לפחות.

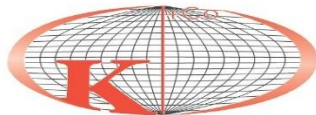
כמו-כן על פי הוראות סעיף 13 לצו סיווג מבוטחים, נקבע לגבי הופעות אומנותיות כי נותן השירות ייחשב לעובד אם נערך הסכם עבודה בכתב לתקופה של קבע שנה או לסדרה של חמש הופעות, ובלבד ששר העבודה והרווחה אישר את ההסכם לאחר שהתייעץ במועצה.

כאמור, חובת תשלום דמי הביטוח חלה במקרים אלו על מקבל השירות, תוך שהוא נדרש אף לנכות את חלק העובד (לפי שיעורי הביטוח הלאומי החלים על עובדים), ולהעביר את הסכום למוסד לביטוח לאומי (זאת, אף אם לכאורה מדובר ב"עובד עצמאי" על-פי ההגדרות שבחוק הביטוח הלאומי). לעניין זה יודגש כי יראו בשכר ששולם – הכנסתו המשנית של המרצה/האמן והניכוי יתבצע לפי המדרגה הגבוהה, אלא אם כן נערך תיאום ביטוח לאומי. כמו כן, הסכום שלגביו תחושב החבות בדמי ביטוח לאומי הוא סכום העסקה לפני מע"מ ולפני ניכוי מס הכנסה במקור.

⁹ תקנות מס ערך מוסף (רישום) התש"ל-1976.

¹⁰ יודגש כי ההגדרות הרלוונטיות לעניין מע"מ הן אלו המופיעות בתקנות מס ערך מוסף, כפי שפורטו לעיל, ולא אלו המופיעות בתקנות מס הכנסה. עם זאת, למען הפשטות, השתמשנו במונחים אלו.

¹¹ צו ביטוח לאומי (סיווג מבוטחים וקביעת מעבידים) התש"ל-1972.



עמוס כץ ושות' – רואי חשבון
AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.),
 M.B.A., LL.M.

SARA YOSOVICH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A.

NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)

ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.)

ROI KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account./Amirim), M.B.A.

ARIEL KATZ - C.P.A. (ISR.) (Adv), LL.B. (Account./Law)

DIKLA SETI - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.)

SARA WAGSCHAL - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מ.א. מ.א. נשפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים

נחמה לינקר - רו"ח

אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות/אמירי, מ.א. מינהל עסקים (חשבונאות)

רועי כץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות/אמירי, מ.א. מינהל עסקים

אריאל כץ - רו"ח (עו"ד), ב.א. חשבונאות/נשפטים

דיקלה סטי - רו"ח, ב.א. מינהל עסקים (חשבונאות)

שרה וגשל - רו"ח

5. סעיף גדרון:

הקדמה

בעסקים רבים נהוגה השיטה בה גורמים אשר יכלו להיות מועסקים בדרך של יחסי עובד-מעביד, מתקשרים עם מקבל השירות בהסכמי ספק-לקוח (קרי, מקבלים תשלום כנגד חשבונית). על-פי רוב, התמורה כנותן שירות הינה גבוהה יותר מהשכר ברוטו לעובד (שכן היא מגלמת בתוכה את העלות של ההפרשות הסוציאליות, חלק המעביד בדמי ביטוח לאומי, חלק המעביד בקרן השתלמות וכיוצ"ב).

לעיתים, לאחר סיום ההתקשרות, מגיש נותן השירות תביעה בבית הדין לעבודה כנגד מקבל השירות בדרישה להכיר בו כעובד שכיר, הזכאי לזכויות סוציאליות של שכיר (לרבות תשלום פיצויי פיטורין, הפרשות סוציאליות וכדומה).

מעסיקים רבים מנסים להגן על עצמם מפני תביעות אלו באמצעות הכללת "סעיף גדרון" בהסכם שמול נותן השירות. מדובר בסעיף אשר בו נקבעת לתמורת ההתקשרות המוסכמת תמורה חלופית, נמוכה יותר, ומוסכם כי במקרה של תביעה עתידית מצד נותן השירות כנגד מקבל השירות בדרישה להכיר בו כעובד שכיר, התמורה שיהיה נותן השירות זכאי אליה כעובד תהא נמוכה משמעותית מהתמורה שקיבל בפועל, כמו כן יידרש נותן השירות להחזיר למעסיק סכומים ששולמו לו ביתר בתקופת העסקתו.

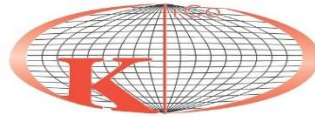
ההתפתחויות בפסיקת בתי הדין לעבודה

בשנים האחרונות, המגמה בבתי הדין לעבודה הינה לצמצם את המשקל הניתן ל"סעיף גדרון", באופן אשר משנה את הכללים להעסקה מסוג זה ומצריך הערכות מחודשת של מקבלי השירות.

כך, בפרשת **רפי רופא** קבע בית הדין כי עובד שסווג באופן שגוי כעצמאי (קרי, נקבע בדיעבד שהוא שכיר) יהיה זכאי לפיצוי כספי בגין הזכויות הסוציאליות שנשללו ממנו, על סמך השכר המשוער שהיה מקבל לו היה מוגדר מלכתחילה כ"עובד", ומבלי שניתן יהיה לקזז ממנו סכום כלשהו מתוך הזכויות שיקבל בגין סכומי "יתר" כביכול. כמו כן קבע בית הדין, כי אין לשים דגש מיוחד על קיומו של סעיף "גדרון" בהסכם בין הצדדים.¹²

ומכאן, שההגנה והוודאות למעסיקים הכוללים את "סעיף גדרון" בהסכמים נמוכה משמעותית משהיה נהוג לייחס לה בעבר.

¹² ע"ע 110/10 רפי רופא נ' מרקס סוכנות לביטוח בע"מ ואח'.



עמוס כץ ושות' – רואי חשבון
AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
 M.B.A., LL.M.

SARA YOSOVICH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A.

NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)

ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.)

ROI KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account./Amirim), M.B.A.

ARIEL KATZ - C.P.A. (ISR.) (Adv), LL.B. (Account./Law)

DIKLA SETI - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.)

SARA WAGSCHAL - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מנהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מנהל עסקים

נחמה לינקר - רו"ח

אורנה בהר - רו"ח, ב.א. מנהל עסקים (חשבונאות)

רועי כץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות/אמירי, מ.א. מנהל עסקים

אריאל כץ - רו"ח (עו"ד), ב.א. חשבונאות/משפטים

דיקלה סטי - רו"ח, ב.א. מנהל עסקים (חשבונאות)

שרה וגשל - רו"ח

יחד עם זאת קבע בית הדין חריג לכלל האמור לפיו במצבים של חוסר תום לב קיצוני של מקבל השירות (המועסק), העלולים לגרום לתשלום כפול שיש בו ניצול לרעה של דיני העבודה, לא ייהנה העובד מתשלום נוסף, עם כי גם במצבים אלו נותן השירות לא יחויב (על-פי סעיף גדרון) בסכום העולה על הסכום שנפסק לטובתו כתוצאה מסיווגו כעובד.

בתוך כך נקבע כי תמורה עם פער ניכר מאוד מהשכר המגיע כעובד (כ-150%) או מצבים בהם הבחירה במתכונת ההתקשרות כנותן שירותים עצמאי הייתה בחירה אמיתית וחופשית של נותן השירות, עשויים להיחשב לחוסר תום לב קיצוני של העובד.

6. טבלה מסכמת:

להלן טבלה המסכמת את האמור לעיל ביחס למס הכנסה, מע"מ וביטוח לאומי, במקרים המתאימים על פי ההגדרות לעיל:

מס הכנסה	מע"מ	ביטוח לאומי	חבות במס / מע"מ / דמי ביטוח לאומי
החייב במס הוא נותן השירות, אך ישנה חובת ניכוי במקור למשלם. יש לנכות 47% אלא אם התקבל אישור על תיאום מס.	המשלם יהא חייב בתשלום ובדיווח למע"מ	התשלום יחשב כהכנסת עבודה והמעביד ישלם את חלקו וינכה את חלקו של העובד (על-פי המדרגה הגבוהה, אלא אם התקבל תיאום דמי ביטוח לאומי)	
דיווח חודשי באמצעות ט. 102+ דווח שנתי בט. 856. כמו-כן יש להנפיק אישורים מתאימים לנותן השירות	מקבל השירות- המשלם יפיק חשבונית עצמית אשר נכללת בדוח השוטף.	הפקת תלוש מתאים. בסוף השנה מופק אישור על השכר ועל הניכוי.	אופן הדיווח

משרדינו הינו בעל ידע רב בכלל היבטי המיסוי העולים עם העסקתם של מרצים, אמנים ובוחנים, ושל גורמים נוספים המעניקים שירותים במתכונת של פריילנסר.

אנו מזמינים אתכם לפגישת יעוץ במשרדינו, בה יינתנו לכם מענה על כלל הבעיות המתעוררות עם העסקה של פריילנסרים שונים.

הננו עומדים לרשותכם להבהרת האמור לעיל ככל שיידרש.

לקריאת חומר מקצועי נוסף רב ומגוון הנכם מוזמנים להיכנס לאתר האינטרנט של משרדנו,

בכתובת: **WWW.AMOSKATZ.CO.IL**

בכבוד רב,

עמוס כץ ושות'

רואי חשבון