

מכללת חשבים
25.6.2019

מיסוי עובדים זרים,

מומחים זרים ומסתננים

הקלות והטבות מס, היטל מעסיקים,
פטורים, חיוב בדמי ביטוח לאומי

הרשמה לדיוור, לעדכוני מיסוי ועוד
באתר מיסים ועסקים בע"מ

www.ralc.co.il

רמי אריה, עו"ד רו"ח

rami@ralc.co.il

תוכן עניינים

1. סוגי עובדים זרים
2. הקלות/הטבות מס ל- "עובד זר"
3. הקלות/הטבות מס ל- "ספורטאי חוץ"
4. הקלות/הטבות מס ל- "עיתונאי חוץ"
5. הקלות/הטבות מס ל- "מומחה חוץ"
6. היטל מעסיקים בגין העסקת עובדים זרים
7. פטור מתשלום היטל מעסיקים
8. הקלות בתשלום חובות היטל מעסיקים
9. חיוב בהיטל בגין עובדים זרים מסתננים
10. חיוב בדמי ביטוח לאומי בגין עובדים זרים

סוגי עובדים זרים

תקנות מס הכנסה (זיכויים לעובד זר) – תשע"ה – 2014:

1. "עובד זר" – עובד שהתקיימו בו כל אלה:

- "עובד שאינו אזרח ישראל, או תושב בה" (חוק עובדים זרים)
- בעל אשרת ישיבה לפי סעיף 2 לחוק הכניסה לישראל, ומי ששהייתו או העסקתו טעונה אשרה
 - אשרה לישיבת מעבר – עד 5 ימים
 - אשרה לישיבת ביקור – עד 3 חדשים
 - אשרה לישיבת ארעי – עד 3 שנים
 - אשרה לישיבת קבע
- רישיון זמני לישיבת ביקור למי שנמצא בישראל בלי רישיון ישיבה וניתן עליו צו הרחקה – עד ליציאתו מישראל או הרחקתו ממנה

סוגי עובדים זרים

2. "עובד זר חוקי" – עובד זר שהתקיימו בו כל אלה:

- שהייתו בישראל/באזור והעסקתו מותרת לפי דין
- אינו "מומחה חוץ"/"מרצה אורח" (לפי תקנות ניכוי הוצאות שהייה)
- קיבל אשרה ורישיון לישיבת ביקור מסוג ב/1 (עובד זמני) לעבודה בישראל

3. "עובד זר חוקי בתחום הסיעוד" - עובד זר חוקי שקיבל היתר לעסוק בתחום הסיעוד.

הקלות/הטבות מס ל- "עובד זר"

תקנות מס הכנסה (זיכויים לעובד זר) – תשע"ה – 2014

שנים	מס' נ"ז לעובד זר חוקי בענפים אחרים	מס' נ"ז לעובד זר חוקי בתחום הסיעוד
2003-2014	אישה 2.75, גבר 2.25	אישה 2.75, גבר 2.25
2015-2016	אישה 0.5, גבר 0	
2017 (הוראת שעה)	אישה 1, גבר 0.5	
2018	אישה 1.5, גבר 1	

הקלות/הטבות מס ל- "עובד זר"

ע"מ 8339-01-15, כלי ניקה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5 (ניתן ביום 25.9.2016):

חברה העוסקת במתן שירותי אחזקה ונקיון העסיקה עובדים מאריתריאה וסודן, אשר היו **בעלי רישיון זמני שאינו מהווה רישיון עבודה**.

ביהמ"ש קבע, כי ברישיון לא צוין כי המחזיק בו "רשאי לעבוד", אך אין בכך כדי למנוע לשלול זכות יסודית של כל אדם לעבוד לפרנסתו ומחייתו.

לפיכך, נקבע כי **העובדים זכאים לנקודות זיכוי** (לפי כללי הזיכוי לתושב חוץ זכאי).

הקלות/הטבות מס ל- "עובד זר"

בג"ץ 8421/14 הסתדרות העובדים הכללית החדשה נ' שר האוצר
(ניתן ביום 7.3.2017):

ביהמ"ש העליון קבע: "כי בשנת 2017 יקבלו העובדים הללו (ועסקינן בפועל בחקלאות ובבניין) 1/2 נקודת זיכוי, משנת 2018 נקודה שלמה (כשמדובר בנשים ישנו באופן אוניברסלי חצי נקודה נוספת ממקור אחר)...
אין המדינה בהכרח חייבת, גם אם הדבר עשוי להיות רצוי חברתית, להעניק להם הטבות המוענקות לתושבים הקבועים"

הקלות/הטבות מס ל- "עובד זר"

ע"מ 45494-01-16, מעונות יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (ניתן ביום 15.1.2019):

- נדונה סוגיית העסקת עובדים מסתננים אריתראים (מבקשי מקלט) בטיפול סיעודי בבית אבות, המחזיקים ב- "רישיון זמני" לפי חוק הכניסה לישראל.
- נקבע, בהתאם להחלטת הממשלה מס' 147 מיום 12.5.2009, כתנאי לקבלת היתר להעסקת עובד זר בענף הסיעוד הוא שמבקש ההיתר יתחייב כי העובד הזר יתגורר עמו. לפיכך, לא ניתן להעסיק "עובד זר חוקי" בענף הסיעוד המוסדי.
- **נקבע כי נקודות הזיכוי יינתנו רק לעובדים זרים חוקיים אשר אינם מסתננים, ולעובדים זרים סיעודיים מאושרים.**

הקלות/הטבות מס ל- "ספורטאי חוץ"

החרגת תחולת סעיף 2 לפקודה על הכנסה שהפיק

"ספורטאי חוץ" בישראל (סעיף 75א לפקודה):

- **"ספורטאי חוץ"** - תושב חוץ שהגיע לישראל על מנת לעסוק בספורט
- **"עיסוק בספורט"** - השתתפות באופן סדיר במשחקים/בתחרויות ספורט, באימון/בהכנה לקראתם, באגודת ספורט/במועדון ספורט ישראליים
- לא יחול על עיסוק כ- "מאמן" בתחום הספורט

הקלות/הטבות מס ל- "ספורטאי חוץ"

פטורים ממס הכנסה - בהתאם לאמנות בינלאומיות למניעת כפל מס שחתמה ישראל עם מדינות אחדות

לדג' - סעיף 18 לאמנה בין ממשלת ישראל לארה"ב קובע:

"...הכנסה שהפיק יחיד שהוא תושב של מדינה מתקשרת אחת מביצוע שירותים אישיים במדינה המתקשרת האחרת כבדרך ציבורי... או ספורטאי, רשאת המדינה המתקשרת האחרת לחייבה במס, אולם רק אם סכומה ברוטו של הכנסה זו עולה על 400 דולר של ארצות הברית, או שקולתם בלירות ישראליות, לכל יום שאותו אדם נוכח במדינה המתקשרת האחרת..."

הקלות/הטבות מס ל- "ספורטאי חוץ"

הקלות אחרות - תקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ), תשנ"ח – 1998

- ספורטאי חוץ זכאי לנכות מהכנסתו בעיסוק בספורט, בשל תקופת שהותו בישראל הוצאות אש"ל (תקנה 1):
- לינה/דמי שכירות בעד דירה בישראל - בכפוף להגשת מסמכים/קבלות לפקיד השומה לאימות ההוצאות
- ארוחות – עד לתקרה בסך 330 ₪ ליממה
- מס בשיעור 25%, במקום שיעורי המס הרגילים (תקנה 3)

ההקלות
לתקופה של
עד 4 שנים
(תקנה 4)

הקלות/הטבות מס ל- "עיתונאי חוץ"

החרגת תחולת סעיף 2 לפקודה על הכנסה שהפיק

"עיתונאי חוץ" בישראל (סעיף 75א לפקודה):

- **"עיתונאי חוץ"** - תושב חוץ הרשום בהתאגדות עיתונאי החוץ בישראל, שהגיע לישראל כדי לעסוק בעבודה עיתונאית, והכנסתו מעבודה עיתונאית מתקבלת מתושב חוץ
- **"עבודה עיתונאית"** - הכנת כתבה עיתונאית בעיתון/כתבה משודרת באמצעי תקשורת המוני אלקטרוני/סיוע בהכנת כתבה כאמור

הקלות/הטבות מס ל- "עיתונאי חוץ"

הקלות ממס - תקנות מס הכנסה (עיתונאי חוץ), תשנ"ז-1996

- עיתונאי חוץ זכאי לנכות מהכנסתו מעבודה עיתונאית, בשל תקופת שהותו בישראל הוצאות אש"ל (תקנה 1):
- לינה/דמי שכירות בעד דירה בישראל - בכפוף להגשת מסמכים/קבלות לפקיד השומה לאימות ההוצאות
- ארוחות – עד לתקרה בסך 330 ₪ ליממה
- מס בשיעור 25%, במקום שיעורי המס הרגילים (תקנה 3)

ההקלות
לתקופה של
עד 3 שנים
(תקנה 4)

הקלות/הטבות מס ל-"מומחה זר"

"מומחה זר" לפי חוק עובדים זרים:

1. מרצה/חוקר במוסד להשכלה גבוהה
2. רופא/אחות (בהמלצת משרד הבריאות)
3. מנהל/נציג בכיר/עובד בכיר (בהמלצת משרד התעשייה המסחר והתעסוקה)
4. צלם/כתב (בהמלצת לשכת העיתונות הממשלתית)
5. יהלומן (בהמלצת המפקח על היהלומים)
6. בן זוג/ילד/בן משפחה נתמך של איש סגל דיפלומטי/קונסולרי (בהמלצת משרד החוץ)

הקלות/הטבות מס ל- "מומחה חוץ"

תנאים להגדרת עובד זר כ- "מומחה חוץ" לפי תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות שהייה לתושב חוץ), תשל"ט-1979:

1. "תושב חוץ" השוהה כדין בישראל/באזור
2. הוא הוזמן מחוץ לישראל בידי תושב ישראל (שאינו קבלן כוח אדם/מתווך כוח אדם), כדי לתת שירות לאותו תושב ישראל בתחום שבו יש לתושב החוץ מומחיות ייחודית
3. בכל תקופת שהייתו בישראל/באזור הוא הועסק/נתן שירות בתחום מומחיותו הייחודית
4. בעד שירותו, שולמה לו הכנסה בסכום העולה על 13,300 ש"ח לחודש, שנוכה ממנה במקור מס כדין

הקלות/הטבות מס ל- "מומחה חוץ"

ההקלות
לתקופה של
עד שנה
(תקנה 2)

- מומחה חוץ זכאי לנכות מהכנסתו, בשל תקופת שהותו בישראל הוצאות אש"ל (סעיף 2 לתקנות):
- לינה/דמי שכירות בעד דירה בישראל - בכפוף להגשת מסמכים/קבלות לפקיד השומה לאימות ההוצאות
- ארוחות – עד לתקרה בסך 330 ₪ ליממה
- מומחה חוץ אינו זכאי לנקודות זיכוי שלהן זכאי עובד זר (תקנות מס הכנסה (זיכויים לעובד זר) – תשע"ה – 2014)

נתוני העובדים הזרים בישראל

נכון ליום 31.3.2019

חוקיים								
סה"כ	מומחים	תעשייה ושירותים	מסעדות	חקלאות עונתי	חקלאות	בניין	סיעוד	
100,374	6,261	0	0	156	22,628	15,018	56,311	
לא חוקיים								
סה"כ	אחר****	מומחים	תעשייה ושירותים***	מסעדות**	חקלאות עונתי	חקלאות	בניין	סיעוד
16,737	1,626	636	109	21	17	1,691	1,029	11,608

*נתונים מתוך רשות האוכלוסין וההגירה – האגף לתכנון מדיניות

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

היטל מעסיקים בגין העסקת עובדים זרים

- חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), תשס"ג-2003:
- מעסיקים של עובדים זרים מחויבים לשלם לרשות המיסים היטל העסקת עובדים זרים, באחוז מסוים מהכנסתו החייבת של העובד הזר.
- על מעסיק להעביר לרשות המסים את ההיטל יחד עם מס ההכנסה אשר ניכה מעובדיו.
- מעסיק שלא שילם את ההיטל, ייחשב כמי שניכה מס במקור ולא העביר אותו לפקיד השומה. הסנקציה – עונש מאסר ו/או קנס (סעיף 219 לפקודה)
- חל איסור על המעסיק לנכות את ההיטל מהכנסתו של העובד הזר, במישרין או בעקיפין (סעיף 45(ב) לחוק)

מס שכר והיטל על העסקת עובדים זרים

שיעור המס	מס שכר
7.5%	מלכ"ר
17%	מוסד כספי

שיעור המס	היטל על העסקת עובדים זרים
20%	כללי
0%	עובד חוקי בענף החקלאות (עד 31.12.2020)
15%	עובד חוקי בענף התעשייה והבניין
15%	עובד חוקי בענף המסעדות האתניות

פטור מתשלום היטל מעסיקים בגין עובדים זרים

- העסקת עובדים זרים בתחום הסייעוד.
- העסקת עובדים זרים בחקלאות - מיום 01.01.2016 ועד ליום 31.12.2020 (לפי הודעת רשות המסים מיום 22.02.2018).
- עובדים פלסטיניים מיהודה, שומרון וחבל עזה.
- עובד זר המועסק כדין בישראל שהוא אזרח במדינה הגובלת בישראל והיוצא את ישראל, בדרך כלל בתום יום העבודה, למקום מגוריו באותה מדינה.
- עובד מומחה המקבל משכורת גבוהה (לפחות פעמיים השכר הממוצע במשק).
- העסקת "עיתונאי חוץ" ו-"ספורטאי חוץ".

הקלות בתשלום חובות היטל מעסיקים

בגין עובדים זרים

למעסיקים שהסדירו
חובותיהם עד ליום
30.7.2018
או עד ליום 31.8.2018

הנחיה של רשות המסים מיום 15.5.2018:

נישום אשר עומד בכל הדרישות לרבות הסדרת מלוא החוב בגין הסוגייה, בכל שנות המס הפתוחות, יהיה זכאי להקלות הבאות:

1. **ביטול הקנסות** במלואן
2. ויתור על מלוא ה**ריבית** (בגין שומות עבר ובגין תשלומי הפריסה העתידיים)
3. **פריסת תשלומים**, ללא חיוב בריבית, בהתאם לתנאים הבאים:

מסלולים	תשלום מיידי	36 תשלומים	תשלום ה-37
עסקים עם מחזור של עד 5 מיליון ש"ח בשנת המס 2017	15%	80%	5%
עסקים עם מחזור של עד 20 מיליון ש"ח בשנת המס 2017	30%	65%	5%
מסלול כללי	45%	50%	5%

חיוב בהיטל בגין עובדים זרים מסתננים

ע"מ 53151-01-12 ישרוטל ניהול מלונות (1981) נ' פקיד שומה אילת, (28.5.2013): יש לבחון את מבחני התושבות לכל אחד מהעובדים הזרים. ככל שהעובד הזר ייחשב כ- "תושב ישראל", אזי לא יחול עליו חוק עובדים זרים, ומעסיקו יהיה פטור מהיטל עובדים זרים.

ע"מ 58167-12-12 ג.ארזים ניהול ותפעול נ' פקיד שומה אילת, (28.10.2014): מעביד המעסיק מסתננים שנכנסו באופן לא חוקי לישראל ועובדים בישראל, אינו פטור מהיטל בגין עובדים זרים, למעט אלו שהוכרו כפליטים לפי האמנות הבינלאומיות.

ע"א 7553/14, רצון עמוס נ' מס הכנסה (6.7.2015): נקבע כי לעניין "עובד זר" לא תחול הגדרת "תושב ישראל" לפי פקודת מס הכנסה, אלא ההגדרה הקבועה ב-"חוק עובדים זרים", אשר אינה כוללת את מבחן "חזקת הימים" שבפקודה.

ע"מ 59357-11-14 מאה אחוז גיוס והשמת כח אדם בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (29.6.2016): נקבע כי יש להחיל היטל בגין העסקת מסתננים מסודן ואריתריאה השוהים בארץ, מכוח אשרת שהייה זמנית על פי סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל. כל עוד עומדות הוראות החוק בתוקף, וכל עוד לא תכיר המדינה במסתננים כפליטים.

חיוב בהיטל בגין עובדים זרים מסתננים

ע"א 4946/16 שלמה סעד נ' פ"ש אשקלון (12.9.2017)

- ביהמ"ש העליון קבע כי ישנו קושי בלשונו הרחבה של "חוק עובדים זרים" המגדירה מיהו "עובד זר" כמי "שאינו אזרח ישראל, או תושב בה". אין התייחסות מפורשת בחוק לעובדים יוצאי סודן ואריתריאה, שכן אינם במובהק אזרחי ישראל או תושביה, אלא מסתננים המחזיקים ברשיונות שהייה זמניים.

- באשר חיוב בהיטל, קבע ביהמ"ש כי מדובר בהוראה הנוגעת למישור היחסים שבין רשויות המס לבין המעסיקים, לאור העובדה כי חוק הבראת הכלכלה קובע כי אין "לגלגל" את התשלום על העובדים.

דנ"א 8496/17 ישרוטל בע"מ נ' פ"ש אילת (31.5.2018)

- הבקשות לדיון נוסף בעניין החבות בהיטל עובדים זרים נדחו
- על מעסיקים חלה החובה בתשלום היטל עובדים זרים גם בדין מסתננים מסודן ואריתריאה

פקיד השומה מוסמך לגבות חיובי מס של חברות, בתנאים מסויימים, מבעלי שליטה, וכן מחברות אחרות שרכשו את הפעילות של החברה בעלת החוב

חיוב בהיטל בגין עובדים זרים מסתננים

- ע"מ 16-01-45494, מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, (ניתן ביום 15.1.19)
- סוגית העסקת עובדים מסתננים אריתראים בבית אבות סיעודי.
- ביהמ"ש קבע, **כי אין לשלול את הפטור מהיטל בגין העסקת מסתננים בענף הסיעוד רק בשל העדרם של היתרי העסקה**. כל זמן שהמדינה לא הודיעה לציבור אחרת, אין מניעה לראות בהעסקת מסתננים, שהם בגדר מנועי הרחקה, כהעסקה על פי היתר, כאשר מסקנה זו מתיישבת גם עם זכותם של אלו להתפרנס בכבוד בשוק העבודה הישראלי מכוח חוק יסוד כבוד האדם וחירותו.
- עם זאת, ביהמ"ש קבע, **כי לא ניתן להעסיק "עובד זר חוקי" בענף הסיעוד המוסדי, בין מסתנן ובין עובד זר אשר נכנס כחוק לישראל**. שכן, היתרי עבודה בענף הסיעוד ניתנים אך ורק לעובדים זרים העובדים בבית המטופל הסיעודי ומתגוררים עמו שם.

ערעור על החלטת פקיד השומה בנושאי גבייה

ה"פ 64207-01-17, צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (7.11.2017):

- החברה מעסיקה עובדים זרים בענף הבנייה. טענה כי רשות המסים פעלה באופן מפלה לאור סירובה להחיל את ההסדרים החלים על המגזר החקלאי גם על מגזר הבנייה.
- אין בפקודת מס הכנסה מנגנון ערעור מסודר על החלטות פקיד השומה בעניינים מנהליים, כגון: בהחלטות בענייני גבייה, ניכוי במקור, פתיחת תיק, אפליה וכדומה.
- **ערעור על החלטה מנהלית, עלול לדרוש פנייה לבג"ץ**, בעוד שערעור על שומה לפי מיטב השפיטה שהיננו במהות, מוסדר בפקודה ומוגש לבית המשפט המחוזי.

חיוב בדמי ביטוח לאומי בגין עובדים זרים

מעסיק של "עובד זר" חייב **לדווח** עליו למוסד לביטוח לאומי

ולשלם עבורו את דמי הביטוח הלאומי

מעסיק של "עובד זר" **בענפים אחרים** רשאי לנכות מהשכר את חלקו של העובד בדמי הביטוח הלאומי

מעסיק של "עובד זר" **בסיעוד או במשק הבית** יישא לבדו בעלות דמי הביטוח הלאומי של העובד

סה"כ	חלק העובד	חלק המעסיק	גובה השכר
0.63%	0.04%	0.59%	עד 6,164 ש"ח
3.52%	0.87%	2.65%	מעל 6,164 ש"ח

2% שיעור דמי הביטוח - מקבל גמלת סיעוד המעסיק מטפל שהוא "עובד זר", עשוי להיות **פטור** מתשלום דמי ביטוח לאומי עבור העובד



משרד רמי אריה ושות'

עורכי דין, רואי חשבון ויועצי מס

מי אנחנו?

- ניסיון מקצועי בתחום דיני המס של למעלה מ- **35 שנים!**
- מתן מענה הולם לבעיות בתחום המשפט המסחרי בכלל ודיני המס בפרט!
- התמחות בדיני מס, תכנון מס, מס הכנסה, מיסוי מקרקעין, מע"מ, מיסוי בינלאומי
- פיתרון בעיות וייעוץ בהליכים במדידה החשבונאית, ניתוח עסקי, תמחיר
- כימות נזקים ושירותים נלווים אחרים בתחומים שבהם נושקת עריכת הדין לראיית החשבון
- **חבר צוות התגובות של פורום המיסים של לשכת עורכי הדין בישראל**
- מרצה בכיר, כותב מאמרים וספרים מקצועיים ובעל מוניטין
- **מנהל מקצועי של מאגר המידע "מיסים ועסקים"** באינטרנט – מאגר העדכונים, מאמרים ופורומים באתר המיסוי, הגדול מסוגו בישראל – www.ralc.co.il
- עריכת חוות דעת מומחה בתחומים המשלבים חשבונאות ומשפט.
- **ניהול בורריות וגישורים** בהם נדרש יידע בחשבונאות, כלכלה ומסחר ומשפטים.
- **הערכות שווי חברות**, ניהול נאמנויות, תוכניות עסקיות, הסדרי הבראה לתאגידי ויחידים, ייצוג בפני בנקים.

תודה על ההקשבה

ניתן להעביר שאלות הבהרה בדוא"ל למרצה

הרשמה לדיוור לעדכוני מיסוי ועוד
באתר מיסים ועסקים בע"מ

www.ralc.co.il

רמי אריה, עו"ד רו"ח

rami@ralc.co.il

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il