

"חברות העסקה": מעמדן מול רשויות המס

## והביטוח הלאומי

### מאת

ד"ר שרון רבין-מרגליות\*

### א. רקע

בשנים האחרונות התפתח בישראל ענף שירותים חדש המאפשר לעצמאיים ולמשתתפים חופשיים (פרי-לנסרים) להימנע מהתנהלות כ"עצמאים" מול רשויות המס, על ידי הצגתם כ"עובדים שכירים". במסגרת מאמר זה אכנה חברות המציעות שירות זה "חברות העסקה" ואת לקוחותיהם "נותני שירותים". העיקרון הוא פשוט למדי: חברת העסקה מציעה לעצמאי לשמש כמעבידתו, והוא מדווח באמצעותה לרשויות המס והביטוח הלאומי, כ"עובד" שלה. במקום שנותן השירות יוציא חשבונית מס כעצמאי, מוציאה חברת העסקה חשבונית מס משלה בגין העבודה שבוצעה על ידי נותן השירות. במקביל, כל חשבונית מס שקיבל נותן השירות מספקים שונים, במסגרת עיסוקו, ואשר ניתן היה לנכותה כהוצאה, לו היה נרשם כעצמאי, מועברת לחברת העסקה. בתחילת כל חודש מפיקה חברת העסקה ל"עובד" תלוש משכורת, אשר מחושב על פי ההפרש בין ההכנסות שהיו לו (החשבוניות שהוצאו על שם החברה) וההוצאות המוכרות. החברה מנכה במקור, כמובן, גם את כל המיסים הנדרשים על פי חוק, בדומה לכל עובד שכיר אחר. בתמורה לשירותי העסקה הללו גובות רוב חברות העסקה עמלה בגובה 5% מהחשבונות שהופקו על ידה, וזאת ללא מרכיב המע"מ.

רוב חברות העסקה פונות לפלח שוק נוסף, חברות ומעסיקים אחרים, המעוניינים להימנע מהעסקת עובדים במסגרת של יחסי עבודה. לגורמים אלה מציעות חברות העסקה לשמש כמעביד פורמלי של עובדיהם. העיקרון דומה: חברת העסקה נוטלת על עצמה את כל המחויבויות של המעביד. היא מפיקה לעובדים של לקוחותיה תלוש משכורת, ומדווחת עליהם לרשויות המס והביטוח הלאומי כעובדים שלה. מדי חודש מוציאה חברת העסקה חשבונית מס ללקוח שלה (מי שמעסיק בפועל את העובדים). חשבונית המס כוללת את כל עלויות השכר של העובדים, בתוספת עמלה.

על היקף הענף תעיד העובדה, שיש לפחות עשר חברות העסקה המפרסמות את שירותיהן באינטרנט [1]. בכתבה שהתפרסמה ב-Ynet לפני מספר חודשים בנושא, מדווח בעליה של אחת מחברות העסקה, כי החל לפעול לפני כעשור, וכי קיים בשוק צורך אמיתי בחברות אלו. הוא נותן דוגמה של שכיר שעשה עבודה פרטית חד-פעמית, ואינו מחזיק בחשבוניות. בפני השכיר עומדות שתי אפשרויות: לקחת חשבונית מאדם או מחברה אחרת, ובכך לעבור על החוק, או ללכת למשרדי מס הכנסה בסוף שנת המס ולעשות תיאום מס. אם יפנה השכיר לאחת מחברות העסקה, היא תוציא עבורו את חשבונית המס ותפיק לו תלוש משכורת בניכוי מיסים ועמלה [2]. מן הכתבה עולה, כי רוב הלקוחות הם עצמאיים קטנים, שאינם מעוניינים להתנהל לבד מול רשויות המס, ואולי אף מעריכים, כי העמלה אותה הם משלמים לחברות העסקה נמוכה מן העלות של העסקת רואה חשבון או יועץ מס. [3]

למרות שחברות ההעסקה מדווחות על מאות ואולי אף על אלפי עובדים כשכירים, אין הנחיות של רשויות המס בדבר חוקיות פעילותן של חברות אלו. דוברת מס הכנסה הודיעה, כי לאחר שהתברר שמדובר בתופעה שהיקפה אינו מבוטל, מתבצעת בדיקה מקיפה, שמטרתה לגבש עמדה לגבי השאלה, האם קיימת בעיה חוקית ברישום אנשים כשכירים בחברות העסקה, וזאת על מנת למנוע מציבור העצמאים לעבור על החוק.<sup>[4]</sup>

מאמר זה בוחן את ההיבטים המשפטיים של פעילותן של חברות ההעסקה, וזאת במסגרת דיני העבודה, המס והביטוח הלאומי. המסקנה העולה היא, כי פעילותן של חברות ההעסקה, ככל שהיא מסתכמת בהוצאת חשבוניות עבור עבודה אותה ביצעו נותני השירות והנפקת תלושי משכורת בהתאם, הינה חוקית, ואינה פוגעת, ואולי אף מייעלת את היקף גביית המס בישראל.

עמ' 34

## ב. האם חברות ההעסקה הן בגדר "מעביד" של נותני השירותים לצורך דיני המס?

השאלה המרכזית בנוגע לפעילותן של חברות ההעסקה היא, האם ניתן לראות בהן מעביד של העובדים להם מונפקים תלושי המשכורת. לשון אחר, האם יש להכיר במערכת היחסים שבין החברה ללקוחותיה כ"יחסי עבודה" לצורך דיני המס, ובפרט לצורך [חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975](#) (להלן: [חוק מע"מ](#)). אם אין מדובר ביחסי עבודה, הרי הוצאת חשבונית עבור עבודה שבוצעה על ידי נותן השירות מהווה עבירה על [חוק מע"מ](#). מנגד, אם ניתן להכיר במערכת יחסים זו כיחסי עבודה, לצורך [חוק מע"מ](#), הרי שהוצאת חשבוניות מס על-ידי חברת ההעסקה היא חוקית. על פי סעיף 38 [לחוק מע"מ](#), "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין". פרשנות סבירה של המונח "לוי", כאשר מדובר בעוסק שיש לו עובדים, היא שגם חשבונית מס שהוצאה לו באמצעות עובדיו, ניתנת לניכוי על ידי עוסק שהוא מעביד. לפיכך, אם יוכרו היחסים בין חברות ההעסקה ללקוחותיהן כיחסי עבודה, הרי מותר לחברות אלה לנכות מס תשומות הכלול בחשבוניות מס שהוצאו להן באמצעות עובדיהן.

באופן דומה, אם מדובר ביחסי עבודה, מותר לחברות ההעסקה לדווח למס הכנסה על השכר ששולם לנותני השירות כהוצאה, וכן לדרוש כהוצאה את החשבוניות שהוצאו לנותני השירותים על ידי הספקים שלהם<sup>[5]</sup>, ובהתאמה לדווח בדוחותיהם על הכנסות מהחשבוניות אותם הוציאו, בגין עבודה שבוצעה על ידי נותני השירותים.

מערכת היחסים בין האנשים השונים הנעזרים בשירותיהם של חברות ההעסקה בוודאי לא עומדת במבחנים שגיבשה הפסיקה לצורך הכרעה בשאלה, האם מתקיימים יחסי עבודה לצורך דיני העבודה. המבחן שנקבע בפסיקה לקיומם של יחסי עבודה בהקשר של חקיקת המגן של משפט העבודה הוא "המבחן המעורב", שביסודו עומד מבחן ההשתלבות.<sup>[6]</sup> מבחן זה נסמך על מכלול סממנים עובדתיים של נסיבות העסקתו של אדם ומטרתו לסווג, מי מבצע עבודה במסגרת יחסי עבודה ומי מבצע עבודה במסגרת עסק עצמאי או כמשתתף חופשי<sup>[7]</sup>. בדרך כלל, על מנת שאדם ייחשב כעובד לצורך חקיקת המגן, הגם שהוא אינו עומד בדרישות הנוקשות של מבחן השתלבות, יש להוכיח, כתנאי מינימום, תלות כלכלית וארגונית כלשהי של האדם ב"מעסיק" שלו<sup>[8]</sup>. תנאים אלה אינם מתקיימים לגבי נותני השירותים במסגרת מערכת היחסים שלהם עם חברות ההעסקה. ראשית, את פרנסתו מוצא נותן השירות בעצמו, ובלא כל תיווך של חברת ההעסקה. הוא אינו תלוי כלכלית בחברות העסקה, במובן זה שהיקף הכנסתו תלוי רק בו ובהתנהלותו האישית מול לקוחותיו שלו. שנית, העבודות והשירותים אותם הוא מבצע אינם קשורים לפעילותה הכלכלית של חברת ההעסקה, שעיסוקה מתמצה במתן שירותי שכר ומס.

עמ' 35

כך ייתכן, שחברת ההעסקה תעסיק עובדים שונים, בתחומים מגוונים, כגון מרצים לצד אמנים, בעלי מקצועות חופשיים ונותני שירותים אחרים כגון אינסטלטורים וצבעים. הסממנים היחידים המצביעים על קיומם של יחסי עבודה בין חברת העסקה ללקוחותיה הם הנפקת תלושי השכר וההתנהלות מול רשויות

המס והביטוח הלאומי. בסממנים אלה אין די בכדי להכיר באדם כעובד לצורך חקיקת המגן של דיני העבודה.

עם זאת, העדר ההכרה במועסקים אלה כעובדים לצורך דיני העבודה אינו שולל בהכרח את ההכרה במעמדם כעובדים לצורך דיני המס. בדנג"ץ סרוסי<sup>[9]</sup> נקבע מפי הנשיא ברק, כי למונחים "עובד" ו"מעביד" אין משמעות אוניברסלית וכי ייתכן שבהקשרים שונים מובנם של מושגים אלה ישתנה:

**"המטען הנורמטיבי שאותו נושאות דמויות המפתח בתחום זה (דיני העבודה - ש.ר.מ) - וביניהן ה"עובד" וה"מעביד" - אינו אוניברסלי. למונחים "עובד" ו"מעביד" אין מובן אחד ויחיד, החל בכל חלקי משפט העבודה. מובנם של מונחים אלה משתנה עם ההקשר החקיקתי שבו הם מופיעים...אכן, המטען הנורמטיבי של הדיבור "עובד" ו"מעביד" אינו נקבע על-פי המשמעות היוריספרודנטלית של מושגים אלה. משמעותם של מונחים אלה היא פונקציונלית... כך הדבר במשפט הישראלי. מובנו של הדיבור "עובד" ו"מעביד" משתנה על-פי הקשרו, והקשרו נקבע על-פי תכליתו."**<sup>[10]</sup>

מהו המבחן לקיומם של יחסי עבודה לצורך דיני המס? לדעתי, יש לאמץ לצורך חוק זה מבחן פורמלי בו בוחנים, כיצד הציגו עצמם הצדדים בפני רשויות המס, וזאת, כמובן, כל עוד לא הוכחה קנוניה שמטרתה להונות את רשויות המס מבחינת היקף ו/או שיעור המס שייגבה. מקום בו אדם או חברה נוטלים על עצמם, לצרכי ההתנהלות מול רשויות המס והביטוח הלאומי, את ההתחייבות לשמש כמעביד של אדם אחר, יש להכיר בהתקשרות זו כיוצרת יחסי עבודה לצורך דיני המס. עמדה זו נשענת על שלושה טעמים מרכזים:

ראשית, יש לכבד את חופש החוזים של הצדדים להתקשרות זו. ההכרה ביחסי עבודה בהקשר של דיני המס אינה פוגעת בגבייה אפקטיבית של המס, וייתכן אף שמאפשרת גבייה יעילה יותר של מיסים, תוך שהיא מקילה על פעילותם העסקית של נותני השירותים שהיקף עסקיהם מצומצם.

עמ' 36

אסביר את דברי: התקשרות חוזית של חברת ההעסקה עם בעלי מקצוע שונים, בהן נוטלת על עצמה החברה לשמש כ"מעביד" של בעל המקצוע בהתנהלותו מול רשויות המס, מהווה מענה לצורך הקיים במשק. חלק מנותני השירותים, שהיקף פעילותם העסקית מצומצם, מעדיפים שלא לפעול ישירות מול רשויות המס. לשם כך הם פונים לחברות העסקה, שמסכימות לשמש כמעבידתן מול רשויות המס תמורת עמלה. חברת ההעסקה מוציאה חשבונית מס עבור שירות אותו העניק נותן השירות כביכול מטעמה. חברת ההעסקה מפיקה ל"עובד" תלוש שכר על פי היקף הכנסתו, תוך שהיא מנכה במקור משכרו של ה"עובד" את כל המיסים, כמתחייב על פי חוק. תלוש השכר הוא בגובה הרווח של העובד. כלומר, כאשר נוצרו לעובד הוצאות בייצור הכנסה, הרי גובה התלוש קטן בהתאמה. בהתנהלותו מול מע"מ מדווחת החברה, מדי חודש, על העסקאות נושא החשבוניות שהוציאה (בגין העבודה שבוצעה על ידי נותן השירות), תוך שהיא מקזזת את התשומות שהוציאו נותן השירות לצורך ייצור הכנסה (שמדווחות באמצעות חשבוניות המס שהעביר לה נותן השירות). בהתנהלות זו אין משום השתמטות מתשלום מס. הכרה בפעילות זו כחוקית, על ידי הכרה בחברת העסקה כ"מעביד" של נותן השירות, מאפשרת לאנשים להימנע באופן חוקי מן החובה להירשם כעצמאים, וזאת מבלי לפגוע או להפחית את שיעור המס שייגבה על ידי מס הכנסה או מע"מ.

הקשיים האדמיניסטרטיביים שבפניהם עומדים אותם נותני שירות זעירים הם שיקול חשוב בפרשנות תכליתית של דיני המס. בעולם קיימות הצעות לכיסוי עלות הדיווח של אותם עוסקים זעירים על ידי המדינה, לדוגמה על ידי מתן שירות ללא תשלום של רואי חשבון מטעם המדינה. פעילות חברות העסקה עונה, אם כן, על צורך חברתי-כלכלי המוכר בעולם. אי הכרה בקשיים האדמיניסטרטיביים העומדים בדרכו של נישום זעיר, עלולה לגרום מצב בו אותם נישומים לא ידווחו על הכנסות ולא יוציאו חשבוניות מס או, לחילופין, יימנעו מקיום העסק הזעיר. גם רשויות המס מודעות לבעיה זו, שכן בהודעת דוברת מס הכנסה נמסר, כי "רשות המיסים משקיעה מחשבה בבניית ממשקים נוחים יותר לציבור העצמאים מול

הרשות, במיוחד עצמאים קטנים" [11]. כל עוד רשויות המס אינן מציעות מענה יעיל לבעיותיהם של נישומים קטנים, יש לאפשר את התנהלותן של חברות ההעסקה, לפחות כפתרון ביניים.

טעם שני להכרה בחברות העסקה כ"מעביד" לצורך דיני המס קשור בהלכת קינטון. בע"א 3457/99 מנהל מע"מ גבעתיים נ' קינטון 1992 ואח' [12] קבע בית המשפט העליון פה אחד, כי לצורך תקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 חברות כוח אדם, שגייסו עובדים זרים לעבודה אצל קבלני בנייה, תיחשבנה כ"מעבידות" של אותם עובדים זרים [13].

עמ' 37

בפסק הדין נקבע כי:

"מכלול הקשרים והזיקות בין חברות קינטון (חברת כוח האדם - ש.ר.מ) לבין חברות הבנייה לבין העובדים הזרים יש בו אינדיקציות רבות לכך שחברות קינטון הן המעבידות של העובדים הזרים. כך, במרבית ההסכמים בין חברות קינטון לבין חברות הבנייה נאמר כי חברות קינטון הן המעסיקות של העובדים הזרים, והן קיבלו על עצמן את כל האחריות ואת כל החובות המוטלות על מעביד, ובכלל זה תשלום משכורותיהם של העובדים (ההדגשה שלי - ש.ר.מ) ותשלום פיצויי פיטורין; דאגה לתנאים סוציאליים, לביטוח תאונות ולביטוח רפואי; ניכוי מס ותשלום תשלומי חובה החלים על מעביד...."

חיזוק נוסף למסקנה כי חברות קינטון ראו עצמן כמעבידות של העובדים הזרים מצוי באופן ההתנהלות של חברות קינטון כלפי רשויות המס. הכוונה היא לכך שחברות קינטון הצהירו בדוחות הכספיים על הוצאות "משכורות ונלוות" בגין העובדים הזרים. מכאן, שלכל הפחות לצרכים פיסקאליים ראו חברות קינטון בעובדים הזרים כעובדיהן (ההדגשה שלי - ש.ר.מ)...

יש להבהיר כי אין בכך משום קביעה כי העובדים הזרים הם אך ורק עובדיהן של חברות קינטון לכל חיקוק וחיקוק. לא מן הנמנע, לצורך דינים אחרים, כגון דיני עבודה, נזיקין וביטחון סוציאלי, כי תיחשבנה דווקא חברות הבנייה המעבידות של העובדים הזרים. (ההדגשה שלי - ש.ר.מ) [14]

הלכת קינטון [15] קובעת שני עקרונות פרשניים החשובים לענייננו. האחד הוא, שההכרעה בשאלה, מיהו המעביד לעניין חוק מע"מ, הינה לצורך הקשר זה בלבד ומנותקת מקביעות בהקשרים אחרים, כגון לעניין מיהו המעביד בהקשר של משפט העבודה. הגדרת המונח "מעביד" היא תלויה הקשר, ואינה יוצרת סטוס גורף לכל עניין ודבר. עיקרון זה עוקב ותואם את ההלכה שנקבעה בדנג"ץ סרוסי ביחס להגדרת המונח "עובד" [16].

עמ' 38

כלל פרשני שני הוא, שלצורך חוק מע"מ - במסגרת ההכרעה בשאלת זהות המעביד - יינתן משקל נכבד לאופן בו התנהלו הצדדים מול רשויות המס ומי נטל על עצמו את הנטל לשלם לעובדים את שכרם.

הלכת קינטון אימצה מבחן פורמלי להכרעה בשאלה, מיהו המעביד לצורך חוק מע"מ, זאת כאשר מדובר ביחסי עבודה תלת-צדדיים, בהם מעורבים קבלן כוח אדם, משתמש בפועל ועובד. העובדה, שמול רשויות המס פעלה חברת כוח האדם כמעביד, הכריעה את הכף לטובת הקביעה שהיא המעבידה לצרכי מע"מ. אין, לדעתי, סיבה לחרוג ממבחן זה כאשר מדובר בהתקשרות דו-צדדית. על רשויות המס להציג טעם מיוחד, על פיו יש מקום לסטות מהלכת קינטון בנסיבות אלה.

טעם אחרון להכרה בחברות העסקה כ"מעביד" לצורך דיני המס קשור במעמדו של חופש העיסוק במשפט הישראלי. מעמדה העל-חוקי של הזכות לחופש העיסוק מעוגן כיום בחוק יסוד: חופש העיסוק. לאחר חקיקתו של חוק יסוד זה, יש לפרש כל דבר חקיקה, כולל חוק פקודת מס הכנסה וחוק מע"מ, באופן שמתיישב עם מעמדה החוקתי של הזכות לחופש עיסוק. אי הכרה בחברות העסקה כמעביד לצורך חקיקת

המס תפגע בפעילותן העסקית. בלא הכרה זו, הן אינן יכולות להמשיך בפעילותן במתכונת הנוכחית. אם חברות אלה אינן רשאיות לנכות את שכר העובדים כהוצאה, ואינן יכולות להוציא חשבוניות מס ולנכות מס תשומות בגין חשבוניות שהוצאו ל"עובדיהן", אין להן קיום כלכלי. מכיוון שפעילות זו אינה משמשת מקלט להשתמטות מתשלום מס ומצד שני היא מהווה "עיסוק", יש לפרש את חוקי המס באופן שיאפשרו פעילות זו.

## ג. האם חברות ההעסקה הן קבלני כוח אדם?

חלק מחברות ההעסקה פונות לקהל יעד נוסף והוא לקוחות המעוניינים להעסיק עובדים שלא במסגרת יחסי עבודה.<sup>[17]</sup> ללקוחות אלה מוצע לגייס עובדים, אך לשלוח אותם אל חברת ההעסקה על מנת שזו האחרונה תנפיק להם תלוש משכורת כעובד שלה, תוך חיוב הלקוח בחשבונית מס<sup>[18]</sup>. עובדים אלה, בדרך כלל, עוברים ראיון עבודה על ידי הלקוחות של חברת ההעסקה ולאחר שנמצאו מתאימים הם מופנים למשרדי חברת העסקה וממלאים טופס 101. בסוף כל חודש, חברת ההעסקה מוציאה חשבונית מס ללקוח אשר כוללת את עלות שכר העובדים בתוספת העמלה. לדעתי, במסגרת מתן שירות העסקה זה פועלות חברות ההעסקה כ"קבלן כוח אדם", כפי שהוא מוגדר בחוק העסקת עובדים על ידי קבלני כוח אדם, תשנ"ו-1996 (להלן: "חוק קבלני כוח אדם")<sup>[19]</sup>.

עמ' 39

העסקת עובדים באמצעות קבלני כוח אדם מהווה כיום את תבנית ההעסקה המובילה מבין תבניות העסקה הבלתי שגרתיות<sup>[20]</sup>. השוני המרכזי בין יחסי עבודה רגילים, שבהם מעורבים רק המעסיק ועובדיו, לבין דפוס העסקה באמצעות קבלן כוח האדם, הוא, שבדפוס עבודה זה נזנחת תפיסת יחסי העבודה הדו-מימדית, לטובת יחסי עבודה תלת-מימדיים, בהם מעורבים: (א) המעסיק בפועל - שבחצרו מתבצעת העבודה; (ב) העובד - זה שמבצע את העבודה בחצרים של המעסיק בפועל; (ג) קבלן כוח האדם - המטיל על העובד לבצע את העבודה בחצרים של המעסיק בפועל, ומשלם לעובד את שכרו.<sup>[21]</sup> מערכת יחסים זו מושתתת על שני חוזים נפרדים: חוזה לאספקת שירותים בין המעסיק בפועל לקבלן כוח האדם, וחוזה עבודה בין קבלן כוח האדם לעובד.

העסקת עובדים באמצעות קבלני כוח אדם היא תופעה מגוונת. ניתן לדבר על שני מצבי קצה של דפוס העסקה זה, וביניהם טווח רחב של הסדרים<sup>[22]</sup>. בקצה האחד נמצא קבלן כוח האדם האותנטי אשר מגייס בעצמו את העובדים, מכשיר אותם במידת הצורך לסוגי העבודה השונים ומפנה אותם לעבודות זמניות בחצרי מעסיקים בפועל. אותו קבלן כוח אדם עוקב ומפקח על עבודתם של עובדיו, קובע ומשלם את שכרם, מנייד אותם בין לקוחות שונים, ומחליט על פיטוריהם. בקצה השני של הרצף נמצא קבלן כוח האדם המשמש כמנגנון לתשלום שכר בלבד ("Payrolling"). תפקידו של קבלן כוח האדם מסתכם בחתימת חוזה עבודה עם העובדים, תשלום שכרם והזכויות הסוציאליות הנילוות כגון דמי הבראה, דמי מחלה, דמי חופשה ופיצויי פיטורין, והתנהלות מול רשויות המס השונות. המעסיק בפועל מגייס בעצמו את העובדים, אך מפנה אותם לצד שלישי אשר יחתום עמם על חוזה העבודה וישלם את שכרם כאילו היה המעביד האותנטי. הצד השלישי אינו חייב להיות חברה שהתאגדה כחברה שמטרתה עיסוק בכוח אדם זמני. הוא יכול להיות כל חברה או אפילו אדם אחד, אשר עיסוקו במתן שירותים של "מעביד" לצדדים שלישיים. העובדים המתקבלים לעבודה על ידי המעסיק בפועל מודרכים על ידו, מפורטים על ידו ולכל צורך מעשי אף מקבלים את שכרם ממנו, אם כי באמצעות "מתווך" הגובה עמלה על שירותיו.

עמ' 40

במקרים רבים, עובדים אלה אף מועסקים לטווח ארוך, ולא באופן זמני. חברות ההעסקה מהוות, לדעתי, דוגמה מובהקת לחברות כוח אדם מסוג Payrolling.

מכיוון שהעסקת עובדים באמצעות קבלני כוח אדם, ובכלל זה העסקת עובדים בדגם ה-Payrolling, אינה דורשת משאבים כלכליים או היערכות מיוחדת, בחר המחוקק הישראלי לפקח על תחום עיסוק זה באמצעות חקיקת חוק קבלני כוח אדם. מטרת הפיקוח היא להבטיח אכיפתן של זכויות העובדים המועסקים במתכונת זו. עמד על כך הנשיא ברק בפסק דין **תנופה שירותי כח אדם** :

**"קיים שוני מהותי בין מעביד "רגיל" לבין מעביד שהוא קבלן כוח אדם. מעביד רגיל צריך לדאוג למקום עבודה ולאמצעי ייצור, ואילו קבלן כוח אדם זקוק לשולחן וכיסא. גם אם יש לו לקבלן כוח האדם אלפי עובדים - כפי שהדבר הוא במציאות - "כרית הביטחון" שיש לו להבטחת זכויות העובדים היא מינימלית; אין לו מבנים ואין לו מכוונות שמהם ניתן לפרוע החוב לעובדים. הוא מנייד עובדים ממקום למקום בלי שאלה מתקשרים אליו; היום הוא קיים, מחר הוא איננו"** [23]

אם כן, גם אם פעילותן של חברות ההעסקה מסתכמת במתן שירותי Payrolling, עדיין מדובר בקבלני כוח אדם. [24] העובדה שהעובדים מגויסים על ידי הלקוח ומאוחר יותר נשלחים לחברת העסקה על מנת שהיא תשמש כמעביד פורמלי, אינה שוללת את המעמד של חברת העסקה כ"קבלן כוח אדם". כך למשל, בפסקי דין **אסנת דפנה לוי** [25] ו**לאה לוי** [26] התקבלו העובדות לעבודה על ידי המעסיק בפועל, ורק לאחר מכן נשלחו להתקשר בחוזה עבודה עם קבלן כוח האדם. עובדה זאת לא שללה את מעמדן של החברות הללו כקבלן כוח אדם, אלא הקרינה לגבי ההכרעה בשאלה, האם נכיר ב"קבלן כוח האדם" כ"מעביד" של העובדים שגויסו והשתלבו במערך הארגוני של המעסיק בפועל.

גם אם מי מחברות העסקה לא פעלו להשגת רישיון מאת שר התמ"ת לעיסוקן כקבלן כוח אדם, כנדרש בפרק ב' לחוק קבלני כוח אדם, הרי העדר הרישוי אינו פוגע במעמדן כקבלני כוח אדם. [27] שאלת סיווגו של מי שפועל כקבלן כוח אדם היא שאלה עובדתית. היא תיבחן על פי הנסיבות העובדתיות. הרישום כקבלן כוח אדם, כמותחייב מהחוק, או היעדרו, אינו רלוונטי למערכת היחסים שבין העובד, קבלן כוח האדם והמעסיק בפועל.

עמ' 41

מכאן, שגם אם חברת ההעסקה הפרה את חובת הרישוי על פי חוק, מעשה המהווה עבירה פלילית על פי סעיף 20 לחוק קבלני כוח אדם, אין בעובדה זו בכדי להקרין על מעמדה כקבלן כוח אדם כלפי רשויות המס.

#### ד. האם חברת העסקה הפועלת גם כקבלן כוח אדם הינה "מעביד"?

מסגרת הפעילות של חברות ההעסקה כקבלני כוח אדם מסתכמת במתן שירותי Payrolling ללקוחותיהן העסקיים. עם זאת, יש לדעת, להכיר בהן, לפחות לצורך דיני המס, כמעבידות של אותם מועסקים להם הנפיקו תלושי שכר.

כאשר גוף עסקי מגייס באופן עצמאי כוח אדם ואחר כך מפנה את האנשים שגייס לשם התקשרות חוזית עם חברת העסקה, עולה בדרך כלל השאלה, מיהו "המעביד" של אותם עובדים. ייאמר מייד, שמדובר בסוגייה נפרדת מזו שדנתי בה בפרק ב' לעיל, שכן במסגרת יחסי העבודה המשולשים הללו, ברור לכל שהמועסק הוא "עובד" אולם לא ברור מי הוא המעביד שלו. [28] נושא זה זכה להתייחסות מקיפה במסגרת משפט העבודה, שם עלתה לא אחת השאלה, האם אנשים שחויבו על ידי המעסיק בפועל להתקשר בחוזה עבודה עם קבלן כוח אדם, יסווגו כעובדים של קבלן כוח האדם (מתן תוקף להתקשרות הפורמלית),

או שמא יש לראות בהם עובדים של המעסיק בפועל, וזאת תוך אימוץ מבחן מהותי הבוחן את סממני ההשתלבות במסגרת הארגונית של כל אחד מן המעסיקים הפוטנציאליים [29]. הנטייה הגוברת של בית הדין לעבודה היא לתת משקל רב לסממנים המהותיים ולכן, כאשר מדובר במסגרת העסקה של קבלן כוח אדם, שמעורבותו מתמצה במתן שירותי Payrolling בלבד, ייטה בית הדין לפסוק, שהמשתמש בפועל הוא המעביד של העובדים לצורך חקיקת המגן. [30] גישה זו עומדת במתח מסוים עם חוק קבלני כוח אדם, שמושתת על תפיסה לפיה קבלן כוח האדם הוא המעביד. [31] מתח זה יושב בפסיקה על ידי הקביעה, שהפניה לחוק קבלני כוח אדם תיעשה רק לאחר שבית הדין יסווג את העובד, על פי סממני ההשתלבות, כעובד של קבלן כוח האדם ולא של המשתמש בפועל [32].

עמ' 42

העובדה שבתי הדין נוטים להכיר במשתמש בפועל כמעביד של עובדים שהופנו לקבלן כוח אדם, על מנת שזה האחרון ישמש כמעביד, אינה שוללת הכרה בקבלן כוח האדם כמעביד לצורך דיני המס. גם בפסקי הדין בהם הכיר בית הדין לעבודה במשתמש בפועל כמעביד, נקבע כי בהקשרים אחרים, ובמיוחד בהתנהלות מול רשויות המס, ייתכן ויש להכיר דווקא בחברת כוח האדם כמעביד [33]. אני מניחה שמסקנה זו נסמכת על העובדה שקבלני כוח האדם (כולל חברות העסקה בכובען כקבלן כוח אדם) פועלים מול רשויות המס והביטוח הלאומי כמעבידיהן של עובדים אלה. הם אלו אשר מנכים במקור את מס ההכנסה של העובדים ומשלמים את דמי הביטוח הלאומי וביטוח הבריאות. קבלני כוח האדם רואים עצמם מחויבים לשלם את שכר העובדים, לעיתים בלא תלות בעובדה, שהתשלום עבור השכר טרם הועבר על ידי המשתמש פועל.

כאמור, בפסק דין **קינטון** [34] קבע בית המשפט העליון, שלצורך **תקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976** יש לראות בקבלני כוח אדם שגייסו עובדים זרים עבור קבלני בנייה "מעבידים" של אותם עובדים זרים. זאת, למרות שבמקרה נשוא הערעור, נפסק בהליך אחר בבית המשפט המחוזי בתל אביב, שהמעביד לעניין קביעת סדר הנשייה בפירוק הוא חברת הבנייה (המשתמש בפועל) ולא קבלן כוח האדם. בית המשפט העליון הסביר, כי עובדה זו אינה מקרינה על שאלת סיווג המעביד על פי **חוק מע"מ**, במסגרתו נותנים משקל רב לאופן הדיווח על העובדים לרשויות המס, היינו האם הם דווחו כעובדים של קבלן כוח האדם או של המשתמש בפועל [35]. אינני רואה מקום לסטות מהלכה זו כאשר מדובר בחברת כוח אדם המעסיקה עובדים מקומיים או כאשר ההתנהלות היא מול רשויות מס הכנסה.

## ה. מעמדן של חברות העסקה לאור **חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב]**, תשנ"ה-1995

שאלה נפרדת היא, מהו מעמדה של חברת העסקה ו"העובדים" אותם היא מעסיקה לצורך תשלומי דמי הביטוח הלאומי והגימלאות השונות המשולמות על פי **חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב]**, תשנ"ה-1995 (להלן: **חוק הביטוח הלאומי**). תשובות לשאלות אלו חשובות בשני הקשרים:

עמ' 43

החבות לשלם את דמי הביטוח הלאומי: אם יוכרו חברות העסקה כמעבידות של נותני השירותים ושל העובדים שהופנו אליהן על-ידי משתמשים בפועל, אזי החובה בתשלום דמי הביטוח תחול עליהן. סעיף 342(ב) **לחוק הביטוח הלאומי** קובע, כי "המעביד חייב בתשלום דמי הביטוח בעד עובדו". זאת, להבדיל ממבוטח שהוא "עובד עצמאי" ומבוטח "שאינו עובד ואינו עובד עצמאי", החייבים בתשלום דמי הביטוח בעד עצמם, כקבוע בסעיף 342(א) לחוק. מכאן, שאם נותני השירותים אינם בגדר עובדים של חברות העסקה, החובה לשלם את דמי הביטוח חלה עליהם, באופן ישיר. בדומה, אם האנשים שהופנו לחברות העסקה על ידי משתמשים בפועל, יסווגו כעובדים של המשתמשים בפועל ולא של חברות העסקה, הרי חובת תשלום דמי הביטוח הלאומי חלה על המשתמש בפועל ולא על חברת העסקה.

הזכאות לגימלאות: ישנם שני ענפי ביטוח, ענף ביטוח אבטלה וענף ביטוח מפני פשיטת רגל של המעביד [36], בהם מבוטחים רק עובדים ולא מי שהם "עובד עצמאי" או מי ש"אינו עובד ואינו עובד עצמאי". לכן, אם לא יוכרו נותני

השירותים שהתקשרו עם חברות העסקה כעובדים, הם לא יוכלו ליהנות מגימלת דמי אבטלה או מגימלת פשיטת רגל של המעביד. זאת, למרות שהם עומדים בתנאי האכשרה הנוספים שנקבעו בחוק ובתקנות, ואל אף שדמי הביטוח ששולמו בעדם, שולמו על ידי חברת העסקה, בהסתמך על העובדה שמדובר בעובדים שכירים.

כאשר חברת העסקה פועלת בכובעה כקבלן כוח אדם, עולה השאלה, האם הזכאות לגימלאות נגזרת לאור מערכת היחסים מול חברת ההעסקה או מול המשתמש בפועל. לדוגמה, האם הזכאות לתשלום גימלה בגין שכר עבודה שלא שולם לעובד, עקב פשיטת רגל של המעביד, רלוונטית לפשיטת רגל של חברת ההעסקה או של המשתמש בפועל.

יש להפריד את הדיון בדבר מעמדן של חברות העסקה בהקשר של [חוק הביטוח הלאומי](#) לשני השירותים אותן מציעות חברות ההעסקה לפונים אליהן: כזכור, יש פונים שהם אנשים פרטיים, שלא מעוניינים להתנהל ישירות מול רשויות המס, ויש לקוחות המעסיקים עובדים, אך מעוניינים שחברת העסקה תשמש כמעבדה הרשמית של העובדים מול רשויות המס. כפי שהסברתי, כאשר חברת העסקה נותנת ללקוח שירות מהסוג השני, היא פועלת כקבלן כוח אדם.

עמ' 44

#### 1. מצבים בהם חברת העסקה פועלת כקבלן כוח אדם

המסגרת הנורמטיבית להכרעה, כי חברת כוח אדם הפועלת במסגרת מתן שירותי payroll בלבד מחויבת בתשלום דמי הביטוח הלאומי של אנשים שהועסקו באמצעותה מצויה [בחוק הביטוח הלאומי](#), על תקנותיו. אפרט בקצרה מסגרת נורמטיבית זו.

[חוק הביטוח הלאומי](#) אינו מגדיר מיהו "עובד", "עובד עצמאי", "מי שאינו עובד ואינו עובד עצמאי" ו"מעביד". סעיף 1 לחוק אמנם כולל הגדרות לחלק ממונחים אלה, אך הגדרות אלה אינן כוללות מבחנים מהותיים. מטרת הגדרות אלה היא להתייחס למקרים ספציפיים כגון העסקת בני משפחה [\[37\]](#). על מנת לסייע בסיווגם של המבוטחים השונים, הסמיך סעיף 6 [לחוק הביטוח הלאומי](#) את שר העבודה, באישור ועדת העבודה והרווחה של הכנסת, לסווג מבוטחים לשלוש הקבוצות (עובדים, עובדים עצמאיים, או מי שאינם עובדים ואינם עובדים עצמאיים). [\[38\]](#) מכוח סמכותו בסעיף 6 [לחוק הביטוח הלאומי](#) הוציא שר העבודה את צו הביטוח הלאומי (סיווג מבוטחים וקביעת מעבידים), תשל"ב-1972 (להלן: "צו סיווג מבוטחים"). הצו מסווג על פי טבלה את מעמד המבוטחים השונים וקובע, מי ייחשב כמעביד שלהם [\[39\]](#):

עמ' 45

בית המשפט העליון [\[40\]](#) ובית הדין הארצי לעבודה [\[41\]](#) פירשו את היחס בין מבחני הפסיקה לשאלה, מיהו עובד, לבין ההגדרות בצו סיווג מבוטחים באופן הבא: סעיף 1 [לחוק הביטוח הלאומי](#) השאיר במכוון הגדרות אלה פתוחות, על מנת לאפשר לבתי המשפט לפתח מבחנים מהותיים לסיווג המבוטחים. עם זאת, סמכות השר מכוח סעיף 6 לחוק, לסווג מבוטחים, נועדה לאפשר, במקרי גבול, לכלול אנשים, שעל פי מבחני הפסיקה לא היו מסווגים כעובדים, במסגרת המבוטחים. כלומר, סמכות השר היא להרחיב בצו את מעגל המבוטחים במקרי גבול:

"פירוש הדברים, וכך גם נפסק הלכה למעשה, ש"עובד" על-פי סעיף 1 [לחוק הביטוח הלאומי](#) הוא קודם כל מי שקיים בינו ובין מעסיקו יחס של עובד ומעביד על-פי הקריטריונים של משפט העבודה... סעיף 6 [לחוק הביטוח הלאומי](#) (סעיף 4 בנוסח הקודם) נמנה על אותם סעיפי [חוק הביטוח הלאומי](#) המרחיבים את מעגל המבוטחים כ"עובדים" - על-פי [חוק הביטוח הלאומי](#)... הצו בא אפוא להכניס מבוטחים אלה תחת כנפי ביטוח נפגעי עבודה, גם אם יש ספק, האם ניתן להגדירם כ"עובדים" על-פי מבחני משפט העבודה. [\[42\]](#).



סעיפים 1 ו-2 לצו סיווג המבוטחים יוצרים איפוא חזקה על פיה, מי שעומד בתנאי הצו יסווג, לצורך [חוק הביטוח הלאומי](#) בלבד, כמי שמתקיימים בינו לבין גורם שלישי יחסי עבודה. כאמור, הגדרתם של מועסקים כעובדים בהקשר אחד בלבד מקובלת כיום במשפט העבודה, לאור הלכת **סרוסי** בדבר פריצת האוניברסליות בהגדרתם של יחסי עבודה [43].

לענייננו רלוונטי פריט 11 בתוספת הראשונה לצו סיווג המבוטחים: בטור א (תחת הכותרת סוגי עבודה) כולל פריט 11 "עבודות משרד, שירותים, תעשייה ומסחר". רובם המכריע של נותני השירות המועסקים דרך חברות העסקה מועסקים בענפי השירותים הכלליים, עבודות משרד או תעשייה ומסחר. בטור ב (תחת הכותרת תנאי עבודה) קובע פריט 11 - "מבצע העבודה הופנה לעבודה לפי התקשרות בינו לבין אדם שעיקר עיסוקו במשלוח ובהפניית עובדים, וגמול העבודה משתלם לו על ידי מי שהפנה אותו, למעט מי שנשלח כאמור על ידי שירות התעסוקה". הגדרה זו עוסקת במפורש בהעסקת עובדים באמצעות קבלני כוח אדם, וכך נקבע בפסיקת בית הדין לעבודה [44] בטור ג (תחת הכותרת המעביד) קובע פריט 11 - "החייב בתשלום גמול העבודה לפי ההתקשרות".

עמ' 46

בכל ההתקשרויות שלהן, מתחייבות חברות העסקה לשלם את גמול העבודה (שכר) ולשאת בכל החבויות מול רשויות המס (כולל הביטוח הלאומי).

סעיף 1 לצו סיווג המבוטחים קובע, כי "מבוטח העוסק בסוג עבודה המפורט בטור א' בתוספת הראשונה, והנתון בתנאי עבודה מיוחדים כמפורט לצידו בטור ב', ייחשב לענין החוק כ"עובד". מכאן, שאנשים המועסקים על ידי חברות העסקה במסגרת פעילותן כקבלני כוח אדם, נחשבים לצורך [חוק הביטוח הלאומי](#) כעובדים. סעיף 2 לצו ממשיך וקובע: "כמעבידו של עובד כאמור בסעיף 1 ייחשב מי שצויין לצידו בטור ג' לתוספת הראשונה". מכאן, שלצורך החבויות מכוח [חוק הביטוח הלאומי](#) (כולל החובה לשלם את דמי הביטוח הלאומי) חברות העסקה נחשבות כמעבידותיהן של אנשים שהועסקו באמצעותן, במסגרת פעילותן כקבלני כוח אדם.

ההכרה בחברות העסקה כמעבידות לצורך [חוק הביטוח הלאומי](#), ובמועסקים דרכן כעובדים (ולא כעובדים עצמאים או כמי שאינם עובדים או עובדים עצמאיים), עולה בקנה אחד עם תכלית החוק וצו סיווג המבוטחים, שמטרתם כאמור להרחיב את מעגל המבוטחים כעובדים, מעבר להגדרות המסורתיות של משפט העבודה, וזאת, כמובן, אך ורק לצורך [חוק הביטוח הלאומי](#):

"מטרתו של סעיף 4א (כיום סעיף 6, ש.ר.מ) היא לאפשר את הבהרת המצב המשפטי ביחס לסיווג מבוטחים אשר נראה שהינם מקרים גבוליים, למען יידע מבוטח מראש אל נכון מהו מעמדו, לשם הבטחת זכויותיו לפי החוק (ראה הצעת [חוק הביטוח הלאומי](#) (תיקון), תשכ"ט-1969). אין הסיווג מיועד להשליך ולהשפיע על מעמדו של המבוטח בהתייחס למערכת נורמטיבית אחרת." [45]

2. כאשר חברת העסקה פועלת ישירות מול נותן השירות

נותר עוד לדון במצבים בהם חברת העסקה מעסיקה אנשים, אשר אישית אינם מעוניינים להתנהל מול רשויות המס (כולל הביטוח הלאומי). אנשים אלה אינם מועסקים במתכונת של העסקה באמצעות קבלן כוח אדם. השאלה היא, האם ניתן להכיר בנותני השירותים הללו כעובדים לצורך [חוק הביטוח הלאומי](#), ובחברות העסקה כמעבידותיהן.

לדעתי, יש לאבחן בין שתי קבוצות של נותני שירותים הפונים לחברות העסקה. הראשונה כוללת נותני שירותים שניתן להכיר בהם כקבלנים עצמאיים על פי מבחני הפסיקה. כלומר, הם מנהלים עסק עצמאי ונושאים בסיכוני רווח והפסד ממשיים. המאפיין הבולט של נותני שירותים הנמנים על קבוצה זו הוא, שהם אינם תלויים לפרנסתם במזמין שירות בודד, אלא הם מספקים שירות למעגל רחב של לקוחות משתנים. מכאן, שאין הם מפתחים תלות כלכלית בגורם אחד.

עמ' 47

אין להכיר במי שנמנים על קבוצה זו כעובדים לצורך הכללתם בענף ביטוח אבטלה. ראשית, אין מי שיפטרם, שכן קהל לקוחותיהם רב ומשתנה. לא ניתן לראות באי הזמנת שירות נוסף החלטת פיטורים. שנית, אף אם נאמץ חזקה עובדתית, שאינה ניתנת לסתירה, כי נותני שירותים אלו לעולם אינם בגדר עובדים מפורטים, הרי עדיין הכרה בהם כעובדים תאפשר להם ליהנות מדמי האבטלה לאחר תקופת צינון, וזאת בדומה לכל עובד שבחר להתפטר מרצונו. תוצאה זו אינה צודקת. מכיוון שנותני השירות הנמנים על קבוצה זו הם למעשה עצמאיים, הרי הם יוכלו לנהוג באופן אסטרטגי לצורך תביעת תשלום דמי אבטלה. הפסקת פעילותם העסקית תזכה אותם בדמי אבטלה (לאחר תקופת הצינון), וזאת למרות שאין כל הבדל בינם לבין עצמאיים אחרים שאינם מבוטחים כיום בישראל בענף ביטוח אבטלה.

לעומת זאת, יש קבוצה של נותני שירות המתקשרים עם חברות העסקה, אשר על אף העובדה שלא ניתן להכיר בהם כעובדים על פי מבחני הפסיקה, הם תלויים כלכלית במקבל שירות בודד. כלומר, הם מספקים את שירותיהם לגורם אחד, אך לא במסגרת של יחסי עבודה. נותני שירות אלה הם בבחינת "משתתפים חופשיים" - אשר מצד אחד אין להם עסק עצמאי אמיתי והם תלויים כלכלית בהכנסותיהם ממקבל השירות, אולם השתלבותם במסגרת הארגונית של אותו מקבל שירות אינה מלאה ועל כן הם אינם מקיימים את הפאן החיובי של מבחן ההשתלבות. בפסק דין **צדקא** הוגדרו המאפיינים של המשתתף החופשי:

"ככלל, "המשתתף החופשי" הוא בעל מקצוע או מהימנות או ידע מיוחד ועבודתו היא אישית. ייתכנו מקרים שבהם מנהל "המשתתף החופשי" עסק זעיר משלו, אך לא עסק כשל עצמאי. עם זאת, העסק הזעיר של "המשתתף החופשי" שונה מזה של ה"עצמאי", ועל כך בהמשך. בין הסממנים המאפיינים את "המשתתף החופשי" קיימים אלה: הוא עובד בהיקף שהוא קובע לעצמו; הוא מחליט אם לקבל את הצעת העבודה; ביכולתו של "המשתתף החופשי" להפחית או להגדיל את הכנסתו על-פי כמות העבודה שהוא מקבל ומבצע; אין לו הכנסה קבועה מראש אלא הוא תלוי בהצעות של מקבל עבודתו והוא יכול להשפיע על היקף הוצאותיו בעת מתן השירות האישי... העסק הזעיר של "המשתתף החופשי" בנוי כולו עליו ועל עבודתו האישית, ואילו עסקו של העצמאי בנוי על הפעלת אנשים וגופים אחרים" [46]

בפסק דין **צדקא** נקבע, כי משתתף חופשי אותנטי יהיה זכאי לחלק מזכויותיו של "עובד", וזאת תוך אימוץ פרשנות תכליתית על פי ההקשר בו דנים:

"היום קיימת קבוצת מבצעי עבודה הממוקמים מחוץ למעגל ההגנה של משפט העבודה, ולדידי יש להעניק להם חלק מאותן זכויות.

עמ' 48

על-אף שאין זה נכון להעניק לכל "משתתף חופשי" מלוא זכויות של עובד, כן אין זה הוגן לשלול ממנו את כל אותן הזכויות. מחד - אין ל"משתתף חופשי" מספיק סממנים כדי להגדירו כ"עובד" ובמידה מסוימת הוא מנהל עסק זעיר של מתן שירות אישי מקצועי; מאידך - במקרים רבים "המשתתף החופשי" אינו "עצמאי" וקיים בינו לבין מקבל עבודתו תלות כלכלית ומאפיינים מסוימים של "עובד". זאת ועוד, ההלכה הקיימת, הובילה לתוצאות בלתי רצויות ונוגדת את המדיניות החברתית התואמת את הערכים של החברה הישראלית. לדידי, את העיוותים שנגרמו ל"משתתפים החופשיים" יש לתקן באמצעות הענקת חלק מהזכויות וההגנות שמקנה משפט העבודה, וזאת באמצעות מבחן התכלית" [47].

לדעתי, תכליתו של [חוק הביטוח הלאומי](#), ובמיוחד כפי שהיא באה לידי ביטוי בהסדרים של ענף ביטוח אבטלה, מחייבת להכיר במשתתפים החופשיים שמועסקים באמצעות חברות העסקה כעובדים. אסביר את דברי: כאמור, אותם אנשים הם, לכל היותר, עוסקים זעירים. אין להם הון עצמי, אין להם עובדים משלהם, היקף עסקיהם קטן, וכל הכנסתם היא מעבודה אישית שלהם. החוסן הכלכלי של אנשים אלה מוגבל ביותר, ומבחינות רבות הביטחון הכלכלי שלהם אף רעוע יותר משל ה"עובד המסורתי". [48] תכליתו של ענף ביטוח האבטלה היא: "לבטח בפני סיכון של חוסר ביטחון סוציאלי, הנגרם בשל הפסקה או צמצום בהכנסה הכספית הרגילה. הסיכון המבוטח בביטוח אבטלה הוא אובדן ההשתכרות בשל אבטלה. מטרתו של הביטוח הינה הגנה על רמת חייו של המבוטל... ביטוח האבטלה בא לאפשר לאדם, אשר נפלט ממעגל העבודה, להתקיים בכבוד עד שיימצא מקום עבודה חדש [49]". תכלית זו רלוונטית גם לגבי המשתתף החופשי, הנעדר ביטחון כלכלי ומתפרנס מעבודה אישית בלבד. במקרים בהם המשתתף החופשי נתן שירותים ללקוח אחד, וזה האחרון בחר להפסיק להזמין שירותים ממנו, יש להכיר במשתתף החופשי כעובד שפוטרו.

## 1. סיכום

פעילותן של חברות העסקה במשק היא תופעה חברתית כלכלית חדשה שיש לתת עליה את הדעת. יש לגבש מדיניות ברורה לגבי מעמדן של חברות אלו ו"העובדים" שלהם ביחס לרשויות המס והביטוח הלאומי. מאמר זה הוא ניסיון ראשון בישראל לבחון נושא זה. המסקנה המרכזית היא, שיש לתת תוקף לאופן ההתנהלות של חברות העסקה ועובדיהן מול רשויות המס, כל עוד אין בהתנהלות זו משום השתמטות מתשלום מיסים.

\* מרצה בכירה, המרכז הבינתחומי הרצליה, להערות ניתן לשלוח דוא"ל ל [srabin@idc.ac.il](mailto:srabin@idc.ac.il).

1. בחיפוש זרזי מצאתי את החברות הבאות:

החשבונית של השכיר בע"מ, <http://www.freelancer.co.il/index.asp>;

עצמאי שכיר בע"מ, <http://www.freelancer.co.il/index.asp>;

החשבוניה, <http://www.heshbonit-mas.com/index.html>;

סירם ניהול עסקים בע"מ, <http://www.bizpay.co.il/>;

עידן חדש לביא בע"מ, <http://www.idanchadash.com/index.php>;

עצמאי שכיר בע"מ, <http://www.atzmai.co.il/index.swf>;

יגעת ומצאת בע"מ, <http://www.yag.co.il/>;

פסגה פיננסים בע"מ, <http://www.pisga-finance.co.il/sa.html>;

פרינס סנטר, <http://www.freelance4hire.co.il/>;

אתגרים שירותים פיננסיים, <http://www.etgarimc.co.il/services/salaried.html>.

2. טלי חרותי-סובר, "ישראלולף חברות ורשמות עצמאים כשכירים" (2.12.2005). אפשרות נוספת שלא הוזכרה בכתבה, אך מן הסתם רווחת

- במשק, היא שנותן השירות "יעבוד בשחור". כלומר יבצע עבודה פרטית מול גורמים פרטיים בלא להוציא כלל חשבונית מס ומבלי לדווח על הכנסות אלה לרשויות המס.
3. שם.
  4. שם.
  5. ראה סעיף 17 [לפקודת מס הכנסה \(נוסח חדש\)](#).
  6. בג"ץ 5168/93 מור נ' בית הדין הארצי לעבודה ואח', פ"ד (4) 628.
  7. שם. ראה גם ע"א 300274/96 שאול צדקא - גלי צה"ל, פד"ע לו 625.
  8. שם.
  9. דג"צ 4601/95 סרוסי נ' ביה"ד הארצי לעבודה, פ"ד (4) 817.
  10. שם בע" 829-828. ראו גם עמדותיהם של השופטים האחרים בהרכב: "מקובל עלי כי אין לתת למונח "עובד" משמעות גלובאלית אוניברסלית לכל עניין ולכל מטרה. דעתי הייתה והינה גם כיום - ועל כך גם חבריי אינם חולקים - כי ניתן לתת למונח מסוים, ו"עובד" בכלל זה, הגדרות שונות ומשמעויות שונות בחוקים שונים ואף באותו חוק עצמו, למטרות שונות, והכל בהתאם לתכלית הנלמדת ממילותיו של החוק, מן ההיסטוריה החקיקתית שלו, מהקשריו ומסביבתו הטבעית" (השופט שטרסברג-כהן, שם ע" 840); "מעולם, למיטב הבנתי, לא הייתה זהות אפרוירית - ולא ראויה שתהיה זהות אפרוירית - בסיווגים ובסיווגי משנה אלה בתחום דיני הניזקין (למשל) ובתחום משפט העבודה. כל אחד מתחומי משפט אלה יועד להשגתן של מטרות אחרות, ומה הטעם ייצרו השניים זכויות וחובות על פי אותם קני-מידה?" (השופט חשין, שם בעמ" 837). ראו גם דברי הנשיא שמגר [בע"א 5378/90 התאגדות לתרבות גופנית הפועל טבריה נ' פקיד השומה](#), פ"ד מח (2) 416, 424: "אולם, באמירה הכללית כי יש לבדוק אם מתקיימים בין הצדדים יחסי עובד ומעביד אין די, שכן הגדרתם של יחסים אלו אינה זהה בכל אחד מתחומי המשפט, וייתכן כי יחסים מסוג מסוים ייכנסו לגדר הגדרת יחסי עובד-מעביד לצורך תחולתו של חוק אחד, ואולם לא יכללו בהגדרה לצורך חוק אחר".
  11. טלי חרותי-סובר "ישראלוף חברות רושמות עצמאים כשכירים" (Ynet.12.2005).
  12. פ"ד (3) 529.
  13. בסכסוך זה, חברות כוח אדם שגייסו עוברים זרים לעבודה אצל קבלני בנייה וסיפקו לעובדים מגורים, לרבות תחזוקה וריהוט, ביקשו לנכות מס תשומות בגין הוצאות אלה. רשויות מע"מ סירבו להתיר זאת בנימוק שחלה על ההוצאות תקנה 15 [לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976](#) (להלן - התקנה). התקנה קובעת, כי "מס תשומות שנתחייב בו עוסק על תשומה בשל עובדו אינו ניתן לניכוי אלא אם הוכח... כי התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות, והמכירה או מתן השירות כלולים בדו"ח תקופתי של העוסק כעסקאות חייבות במס שמחירן נקבע לפי הוראות סעיף 10 לחוק". אחת השאלות שעלתה היתה, מי נחשב כמעבידים של העובדים הזרים לצורך [חוק מע"מ](#): חברת כוח האדם או חברת הבנייה. במקרה זה טענו רשויות המס, שקבלני כוח האדם הם המעבידים לצורך [חוק מע"מ](#), ואילו חברות כוח האדם טענו דווקא, שקבלני הבנייה הם המעבידים לצורך [חוק מע"מ](#).
  14. ראו עמודים 535-536 לפסק הדין.
  15. הלכת [קינטון](#) יושמה לאחרונה [בע"ש 1991/96](#) (ת"א) [מונדי שירותי כ"א בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, "מיסים"](#) יז/6 עמ" ה-246; (ניתן ביום 3.9.2003); ראו בהקשר זה גם פשי"ר (ח"י) 66/02 [עוז עתיד אינטרנשיונל בע"מ נ' גבריאל טרבלסי](#) (לא פורסם, ניתן ביום 9.2.2004) (חברות כוח האדם שקיימו קשר רופף בלבד עם העובדים הזרים, ופעלו בעיקר במתכונת של חברת תיווך כוח אדם הוכרו כמעבידים של העובדים הזרים לצורך סעיף 354(ב) [לחוק החברות](#), ובכך נשללה מהן הזכות ליהנות מזכותן להיכנס כבעלי זכות קדימה (מכיוון שפרעו את שכר העבודה של העובדים) בפירוק החברה שהעסיקה בפועל את אותם עובדים).
  16. דג"צ 4601/95 סרוסי נ' ביה"ד הארצי לעבודה, פ"ד (4) 817 (את המונח "עובד" ו"מעביד" יש לפרש באופן תכליתי, על פי ההקשר החקיקתי הספציפי בו דנים. אין הגדרה או מבחן אוניברסלי החל בכל תחומי המשפט להכרעה בשאלה, האם אדם הוא בגדר עובד).
  17. ראו לדוגמה ההצעה באתר של חברת "שכיר עצמאי בע"מ" <http://www.zooloo.co.il/adv/atzmai/>.
  18. שם.
  19. סעיף 1 לחוק העסקת עובדים על ידי קבלני כוח אדם, תשנ"ו-1996 מגדיר "קבלן כוח אדם" כ"מי שעיסוקו במתן שירותי כוח אדם של עובדיו לשם עבודה אצל זולתו...". "מעסיק בפועל" מוגדר באותו סעיף כ"מי שאצלו מועסק עובד של קבלן כוח אדם".
  20. על היקף התופעה ראו ש. הנדלס "קבלני כוח אדם - היקף, מיפוי והשימוש בשירותיהם", משרד העבודה והרווחה, הרשות לתכנון כוח אדם, נייר עבודה (9.5.01).
  21. בג"צ 450/97 [תנופה שירותי כח אדם נ' שר העבודה והרווחה](#), פ"ד (2) 433: "יש לעמוד בקצרה על המציאות של יחסי העבודה שנוצרו עם פעולתם של קבלני כוח אדם. מציאות זו היא הרקע לחקיקתו של חוק קבלני כוח אדם. אכן, בשנים האחרונות התפתחה בישראל התופעה של קבלני כוח אדם. כיום פועלות בישראל כ-250 חברות כוח אדם. ביסוד תופעה זו עומד מיקור החוץ (outsourcing) של כוח העבודה על-ידי מסירת עבודות לקבלני כוח אדם. קבלן כוח האדם נתפס כמעביד השולח את עובדיו אל מי שנוקק להם. הנוקק לשירותי העובד הופך להיות

- "משתמש". ההנחה הינה כי בין המשתמש לבין מי שמועסק אצלו באמצעות קבלני כוח אדם לא מתקיימים יחסי עובד-מעביד.", שם בעמ' 442.
22. ראו לניתוח דפוסי העסקה השונים במסגרת של קבלני כוח אדם, ראו אמירה גליון "התיקון לחוק העסקת עובדים על ידי קבלני כוח אדם : האם יצא שכרנו בהפסדנו?": **עבודה חברה ומשפט** ח' (תשס"א) 103, 108-109.
23. בג"צ 450/97 **תנופה שירותי כח אדם נ"י שר העבודה והרווחה**, פ"ד נב(2) 433, 445.
24. עמדה זו גם משתמעת גם מפסיקת בית הדין הארצי לעבודה, ראו לדוגמה ע"ע 96/300274 **שאול צדקא - גלי צה"ל**, פד"ע לו 625, 647; ע"ע 97/300245 **משה אסולין - רשות השידור**, פד"ע לו 689, 713-714.
25. דב"ע נה 02-109 **אסנת דפנה לוי - המוסד לביטוח לאומי**, פד"ע כט 326.
26. ע"ע 99/359 **לאה לוי - רשות השידור**, פד"ע לו 400.
27. ראו עמדה חד-משמעית בעניין זה של רות בן ישראל, "העסקת עובדים על ידי קבלני כוח אדם והבטחת זכויות עובדים לעת חדלות פרעון של מעסיק בפועל", **הפרקליט** מז, 9, 29 (2003).
28. בפרק ב' דנתי במצב בו נותן שירות פונה לחברת העסקה באופן עצמאי, במטרה שזו האחרונה תשמש לו מעביד מול רשויות המס. גדר הספקות היה, אם כן, האם מדובר בעצמאי, עובד, או מי שאינו עצמאי ואינו עובד (משתתף חופשי). לעומת זאת, כאשר חברת העסקה פועלת בכובעה כקבלן כוח אדם, ברור כי האדם המבצע את העבודה הוא "עובד", אולם לא ברור, האם יש להכיר בחברת העסקה כמעביד, או שמא יש לקבוע שהמשתמש בפועל (הלקוח העסקי של חברת העסקה) הוא המעביד האותנטי, למרות שאין הוא המעביד הפורמלי.
29. ראו לדוגמה דב"ע נה 02-109 **אסנת דפנה לוי - המוסד לביטוח לאומי**, פד"ע כט 326; ע"ע 99/359 **לאה לוי רשות השידור**, פד"ע לו 400.
30. ראו לדוגמה ע"ע 1189/00 **אילנה לוינגר - מדינת ישראל** (לא פורסם, ניתן ביום 2.10.2000); ע"ב (תל אביב) 99/911583 **חני אבני-כהן - הנהלת בתי המשפט** (לא פורסם, ניתן ביום 29.7.2001).
31. ראו סעיף 1 לחוק (סעיף ההגדרות) ובמיוחד פרק ג' לחוק, הדין בתנאי עבודה של עובדי הקבלן המוצבים אצל משתמשים חיצוניים. הסדרים אלה מצביעים על כך שהמחוקק מצא לנכון להכיר בקבלן כוח האדם כמעביד, אולם הטיל עליו פיקוח מקיף לעניין תנאי העסקה של עובדיו ומשך ההעסקה הרצוף אצל משתמש בפועל אחד.
32. **חני אבני-כהן - הנהלת בתי המשפט** (לא פורסם, ניתן ביום 29.7.2001).
33. ראו פסקי הדין המצוטטים בהערות שוליים 29 ו-30 **לעיל**.
34. ע"א 3457/99 **מנהל מע"מ גבעתיים נ"י קינטון 1992 ואח'**, פ"ד נו(3) 529.
35. בפסק הדין נקבע: "חזיון נוסף למסקנה כי חברות קינטון ראו עצמן כמעבידות של העובדים הזרים מצוי באופן ההתנהלות של חברות קינטון כלפי רשויות המס. הכוונה היא לכך שחברות קינטון הצהירו בדוחות הכספיים על הוצאות "משכורות ונלוות" בגין העובדים הזרים. מכאן, שלכל הפחות לצרכים פיסקאליים ראו חברות קינטון בעובדים הזרים כעובדיהן.... יצוין בהקשר זה כי בהליך אחר שהתקיים בפני בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (ת"פ 114/94) נפסק כי חברת קינטון 1992 אינה המעבידה של קבוצת עובדים זרים שהביאה לישראל. על רקע זה טענו לפנינו חברות קינטון שמפה רפה כי פסק-הדין קבע סטטוס, ויש לראות בו פסק-דין חפצא המחייב גם בענייננו. טענה זו אינה משכנעת, שכן ההליך המוזכר הצטמצם לשאלה אם לצורך קביעת סדר הנשייה בפירוק יש לראות בקינטון כמי ששילמה עבור חברת הבנייה את משכורות העובדים, ולכן היא נושה בדין קדימה, או שמא היא המעבידה הבלעדית של העובדים הזרים, ומכאן שהיא במעמד של נושה רגיל. אין בפסק-הדין שניתן בהקשר המיוחד של פירוק חברת הבנייה כדי להשליך על השאלה אם לצורך דיני המע"מ חברות קינטון הן המעבידות של העובדים הזרים." שם, בעמ' 535-536.
36. ביטוח זה מזכה בגימלה עובד שכיר שמעבידו פשט את הרגל, או שהחברה בה עבד התפרקה. הגימלה היא לתשלום שכר העבודה ופיצויי הפיטורין שהמעביד חייב לעובד, במגבלות התקרה הקבועים בחוק.
37. ההגדרות בחוק הן:  
**"עובד"** - לרבות בן משפחה, אף אם אין בינו לבין קרובו המעסיקו יחס של עובד ומעביד, ובלבד שהוא עובד במפעל באופן סדיר ובעבודה שאילולא עשה אותה הוא, היתה נעשית בידי עובד; לענין זה, "בן משפחה" - אחד ההורים, ילד, נכד, אח או אחות; "**עובד עצמאי**": לענין שנת מס פלונית או חלק ממנה - מי שעסק באותה תקופה במשלח ידו שלא כעובד (להלן - משלח יד), והתקיים בו אחד מאלה:  
 (1) הוא עסק במשלח ידו, לפחות עשרים שעות בשבוע בממוצע;  
 (2) הכנסתו החודשית הממוצעת ממשלח ידו לא פחתה מסכום השווה ל-50% מהשכר הממוצע;  
 (3) הוא עסק במשלח ידו לפחות שנים עשר שעות בשבוע בממוצע והכנסתו החודשית הממוצעת ממשלח ידו לא פחתה מסכום כאמור בלוח א'."  
 בהגדרות אלה אין אבן בוחן כללית שתסייע בהכרעה, מיהו עובד, מיהו עובד עצמאי ומיהו מעביד.
38. "א) השר, באישור ועדת העבודה והרווחה, רשאי לקבוע בצו כי מבוטחים העוסקים בסוג עבודה פלוני או הנתונים בתנאי עבודה מיוחדים כמוגדר בצו, ייחשבו, לענין חוק זה, כעובדים או כעובדים עצמאיים או כמי שאינם עובדים ואינם עובדים עצמאיים; לענין זה, ייחשבו כסוגי עבודה גם עבודות המוגבלות בהיקפן או בזמן הדרוש לביצוען. (ב) בצו לפי סעיף קטן (א) הקובע מי ייחשבו כעובדים ייקבע גם מי ייחשבו כמעבידיהם. (ג) כוחו של צו לפי סעיף זה יפה על אף האמור בכל מקום אחר בחוק זה."

39. צו סיווג מבוטחים קובע:

1" סיווג עובדים

מבוטח העוסק בסוג עבודה המפורט בטור א' בתוספת הראשונה, והנתון בתנאי עבודה מיוחדים כמפורט לצידו בטור ב', ייחשב לענין החוק כעובד.

2. קביעת המעבידים

כמעבידו של עובד כאמור בסעיף 1 ייחשב מי שצויין לצידו בטור ג' לתוספת הראשונה.

3. סיווג עובדים עצמאיים

מבוטח העוסק בסוג עבודה כמפורט בטור א' בתוספת השניה, והנתון בתנאי עבודה מיוחדים כמפורט לצידו בטור ב', ייחשב לענין החוק כעובד עצמאי, ובלבד שמתקיימים לגביו תנאי הגדרה של עובד עצמאי בסעיף 1 לחוק.

4. סיווג מי שאינו עובד ואינו עובד עצמאי

מבוטח העוסק בפעילות האמורה בתוספת השלישית ייחשב לענין החוק בעת פעילותו כאמור כמי שאינו עובד ואינו עובד עצמאי."

40. [בניצ 176/90](#) מכנס נ' שר העבודה והרווחה, פ"ד מז(5) 711.

41. עב"ל 327/99 **המוסד לביטוח לאומי - כבהא מוהנד**, פד"ע לו 877.

42. שם בעמודים 883-886.

43. דנג"ץ 4601/95 **סרוסי נ' בית-הדין הארצי לעבודה**, פ"ד נב(4) 817.

44. בעניין זה ראו קביעתו של בית הדין הארצי לעבודה בדב"ע נה 02-109 **אסנת דפנה לוינ - המוסד לביטוח לאומי**, פד"ע כט 326, 343, וכן פסיקה מוקדמת יותר בתב"ע מא-31580 **מרגלית פטל - תגבור - מאגר כתבניות וכוח אדם מקצועי זמני**, פד"ע יד 50, 52.

45. [בניצ 176/90](#) **מכנס נ' שר העבודה והרווחה**, פ"ד מז(5), 715, 711.

46. ע"ע 96/300274 **שאל צדקא - גלי צה"ל**, פד"ע לו 625, 653-655.

47. ע"ע 96/300274 **שאל צדקא - גלי צה"ל**, פד"ע לו 645, 625.

48. שם.

49. דנג"ץ 4601/95 **סרוסי נ' ביה"ד הארצי לעבודה**, פ"ד נב(4), 831-832, 817.