

Chen Varshaviak, adv.
Inbal Zehavi, adv. L.L.M
Nimrod Greenberg, adv
Eitan Purnitz, adv.
Avi Cohen, adv.
Tseela Nachshon, adv.
Eliahu Mikelson, adv.

חן ורשביאק, ע"ד ונוטריון
ענבל זהבי, ע"ד
נמרוד גרינברג, ע"ד
איתן פורניץ, ע"ד
אבי כהן, ע"ד
צאלה נחשון, ע"ד
אליהו מיקלסון, ע"ד

תאריך: 22/08/2013
מספרנו: 43\1000
(קריית המדע רחובות)

מבלי לפגוע בזכויות

לכבוד
הנהלת התאחדות הסטודנטים
רחוב האומנים 7
תל אביב

באמצעות דוא"ל: ori@nuis.co.il

הנדון: תשלום שכר עובד באמצעות מילגה

בהמשך לבקשתכם לקבלת חוות דעת בענין שבנדון, הננו להעביר אליכם חוות הדעת, כדלקמן:

1. עובדות:

- 1.1. התאחדות הסטודנטים בישראל (להלן: "ההתאחדות") הינה ארגון הגג היציג של אגודות הסטודנטים בישראל. נכון למועד מסמך זה, אגודות הסטודנטים החברות בהתאחדות הינן עמותות (להלן: "האגודות", או ביחיד: "אגודה").
- 1.2. חלק מן האגודות מעסיקות סטודנטים לביצוע תפקידים מסויימים באגודה, או עבור האגודה, או בשירות האגודה, או כל תפקיד שבסופו של דבר נועד לשרת את האגודה (להלן: "ביצוע התפקיד"). במקרה של חלק מן האגודות, בתמורה לביצוע התפקיד כאמור, משולמת לסטודנטים מלגה תחת שכר עבודה, בין אם הוא משולם ישירות על ידי האגודה ובין אם עבור האגודה באמצעות המוסד להשכלה גבוהה אצלו פועלת האגודה (להלן: "המוסד"), הכל כפי שיפורט להלן.

2. השאלות:

- 2.1. האם תמורת ביצוע התפקיד באגודה ניתן לשלם באמצעות מלגה, תחת שכר עבודה (להלן: "תשלום מלגה"), בהתאם לדין הישראלי.
- 2.2. מהן השלכות המיסוי, כתוצאה מתשלום מלגה, כלומר: האם ניתן המלגה מחויב במס בגינה, ומהן ההשלכות ביחס למקבל המלגה.
- 2.3. מהי מלגה ומיהו עובד.

2.4. על מנת ליתן מענה לשאלות הנזכרות בסעיפים קטנים 2.1 – 2.3 לעיל, תיבחן תחילה שאלת קיומם של יחסי עובד מעביד, המחילים את דיני העבודה בישראל על ביצוע התפקיד על ידי הסטודנטים. לאחר מכן, תיבחן שאלת חוקיות תשלום שכר עבודה באמצעות מלגה, ולבסוף ייבחנו היבטי המיסוי הנובעים מתשלום המלגה לעובדי האגודה תמורת ביצוע התפקיד.

3. קיומם של יחסי עובד מעביד

3.1. הגדרת אדם כ"עובד" היא בעלת נפקות משפטית המלמדת על עצם קיומם של "יחסי עובד-מעביד", אשר מחילים על אותו אדם ועל המעסיק שלו את חוקי משפט העבודה. הזכות של אדם לקבל שכר על עבודתו נטועה בחוק-יסוד כבוד האדם וחירותו. כמו כן מקבלת זכות זו ביטוי נרחב בקשת הענפה של חוקי משפט העבודה בדין הישראלי, כך, למשל:

3.1.1. סעיף 2 (א) לחוק הגנת השכר, התשי"ח-1958 (להלן: "חוק הגנת השכר") קובע מפורשות, כדלקמן:

*"2. חובת תשלום במזומנים
(א) שכר עבודה ישולם במזומנים, אך מותר שישולם
בשיק או בהמחאת-דואר..."*

3.1.2. סעיף 6 (א) לחוק הגנת השכר מוסיף וקובע:

*"6. דרך תשלום שכר
(א) שכר עבודה ישולם לידי העובד במישרין, אך מותר
שישולם לו, על פי הוראתו בכתב, באמצעות בן-זוגו,
הורו, ילדו... מוסד בנקאי כמשמעותו בחוק בנק
ישראל..."*

3.2. הפרשנות והמדיניות המשפטית ביחס לשאלה: "מיהו עובד" וביחס לשאלות: איך ומתי מתקיימים יחסי עובד-מעביד, נלמדת בעיקר מן הפסיקה הישראלית. בפסיקה נקבעו מבחנים שונים על מנת לקבוע האם נתקיימו יחסי עובד-מעביד, כאשר המבחן העיקרי הוא: "מבחן ההשתלבות" (ראה בג"ץ 5168/93 מור נ' בית הדין הארצי לעבודה ואנגל, פ"ד נ' (4) 628). למבחן זה נוספו מבחני עזר נוספים, ביניהם: מבחן המרות והפיקוח, מבחן הקשר האישי, צורת תשלום השכר והתנאים הסוציאליים.

3.3. על כל מקרה להיבחן לגופו בהתאם למבחנים האמורים, אך להלן מספר קווים מנחים לצורך הגדרת יחסי עובד מעביד:

- מבחן ההשתלבות בפועל: כאשר אדם מבצע תפקיד אשר במהותו קשור ומתבצע עבור ולמען התאגיד (מקום העבודה) ומטרותיו, והוא אינו בעל עסק עצמאי אשר נותן את השירותים "מבחוץ".
- מבחן הקשר האישי: אם אדם נתון למרותו של המעסיק, ואין לו זכות לבקש ממישהו אחר שיבצע את תפקידו עבורו מבלי לקבל את הסכמת המעסיק.

- חובת התשלום לאדם תמורת מתן השירות/ביצוע התפקיד עבור המעסיק יוצרת מטבעה יחסי עובד מעביד. מנגד, הבסיס לחישוב שכר העבודה (יחידת זמן, יחידת תוצרת, חלק מפרי העבודה, חלק מרווחים), בתלוש משכורת או כנגד חשבונית מס, אינם משמשים ואינם קובעים בשאלת קיומם או אי קיומם של יחסי עובד-מעביד.

3.4. תשלום שכר באמצעות מלגה, אין בו כלשעצמו כדי לבטל יחסי עובד מעביד. ראה לעניין זה החלטתו של בית הדין האזורי לעבודה (ת"א-יפו), בעניין **נרסיסאינץ** (ת"א 2052/04), שם קובע כב' השופט ד"ר יצחק לובצקי, כדלקמן:

"גם אם בשלבים שונים השכר ששולם שולם באמצעות "מילגות שכר", אין בכך כדי לאיין יחסי עובד ומעביד, וממילא גם לא את חישוב התקופות הללו כחלק מהזכאות ל"פיצוי פיטורים".

3.5. המסקנה העולה מן האמור עד כה, הינה כי סטודנטים המועסקים עבור האגודה, בשירות האגודה, מופעלים על ידי האגודה, בעקיפין או במישרין, ועונים על הקריטריונים שנקבעו בפסיקה כאמור, הרי הינם "עובדים" לכל דבר ועניין, ולפיכך זכאים הם לכל הזכויות מכוח חוקי משפט העבודה הישראלי, לרבות תשלום שכר עבודה על כלל הזכויות הסוציאליות הנלוות אליו לפי כל דין.

3.6. עוד ראוי לציין, כי הזכויות המוגנות במסגרת חוקי המגן, לרבות כמובן, הזכות לקבלת שכר עבודה, הינן זכויות קוגנטיות, היינו: מדובר בזכויות בסיסיות בדיני העבודה אשר אינן ניתנות ליתור על ידי העובד. כלומר, מדובר בזכויות עובדים אשר לא ניתנות להפרה, לא על די חוזה עבודה, לא באמצעות כתב ויתור ולא מפאת אי ידיעת החוק (גם מצד המעביד).

4. תשלום מלגה במקום שכר לעובד

4.1. כפי שהובהר לעיל, מעסיק מחויב בתשלום שכר עבודה עבור העבודה אותה מבצע עובד עבורו במישרין או בעקיפין.

4.2. סעיף 9 (29) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") מגדיר מהי מלגה לסטודנט או לחוקר, כדלקמן:

"מלגה" – מענק, פרס או פטור מתשלום שניתן לסטודנט או לחוקר, במישרין או בעקיפין, באופן חד-פעמי או עתי, בתקופת לימודיו, למימון שכר הלימוד או לצורך קיומו בתקופת לימודיו, והכל בלבד שלא ניתנת בעדם כל תמורה מצד הסטודנט או החוקר והם ניתנו בתקופת הלימודים; לעניין זה תמלוגים בשל שימוש במחקר לא ייחשבו מענק, פרס או פטור מתשלום כאמור;" (ההדגשות אינן במקור)

משמעות האמור הינה, כי תנאי הכרחי לצורך תשלום מלגה לסטודנט, הינו כי הסטודנט לא יבצע כל פעילות/תפקיד תמורת קבלת המלגה. יצוין, כי בסעיף זה של הפקודה, המילה: "תמורה", מתייחסת לאופי הפעילות שמותר/אסור לסטודנט לבצע לצורך קבלת המלגה. עוד לעניין זה, ממשיך ומגדיר סעיף 9(29) לפקודה, מהי אותה: "תמורה" אסורה, ואילו דברים לא ייכללו בגדר תמורה כנגד המלגה:

"תמורה" – לרבות כל התחייבות של הסטודנט או החוקר למתן שירות כלשהו לנותן המלגה או למילוי תפקיד בו, ולעניין זה, כל אלה לא ייחשבו תמורה:

- (1) התחייבות של הסטודנט או החוקר להקדיש את מרב מרצו וזמנו ללימודים או למחקר, והכל במוסד הלימוד והמחקר;
 - (2) שימוש במחקר;
 - (3) פעילות קהילתית או חברתית של הסטודנט או החוקר מטעם מוסד הלימוד והמחקר, או בזיקה אליו;
- (ההדגשות אינן במקור)

4.3. אכן, הפקודה קובעת את ההגדרות האמורות לצרכי מיסוי, ואולם לא ניתן לנתק את ההגדרות הללו מהשאלות המונחות במקרה דנן, בפרט לנוכח העובדה, כי פעולה בניגוד להגדרות אלה, תחשב עבירה על חוקי המס, מבלי לפגוע ביתר הדינים המגנים על העובד, דיני החוזים, וכל יתר מערכות הדינים שעשויות להיות רלוונטיות, כל מקרה לגופו.

4.4. ברור אם כן, כי אגודה המעסיקה סטודנטים שפועלים בשירותה/עבורה, ו/או סטודנטים שפעילותם אינה נכנסת בגדר סעיפים קטנים (1) – (3) המזכירים בסעיף 4.2 לעיל, לא תוכל לשלם לסטודנטים מלגה, לא כל שכן מלגה כתחליף לתשלום שכר עבודה, וזאת בטרם תיכנס האגודה לשאלות בדבר עצם התקינות המינהלית והנראות הציבורית של העברת מלגות לסטודנטים אשר הינם עובדי האגודה, גם (או אולי בפרט) במקרים בהם מי שמעביר בפועל לסטודנט את כספי המלגה הוא המוסד. חוות דעת זו לא התבקשה לצורך מתן מענה לשאלות אלה, אך נראה רצוי כי בעמותה, אשר מהווה גוף דו מהותי, יינתן מענה ושיקול דעת ראוי גם אליהן.

4.5. אמנם עיקר פעילותן של האגודות הינה ציבורית, אך אין הדבר מספיק כדי לאפשר תשלום לסטודנט באמצעות מלגה, מקום בו הדבר אינו עונה על הגדרות החוק. על מנת להידרש לשאלה: האם התשלום שנותנות האגודות עונה על ההגדרה "מלגה", יש לבחון: האם התפקיד המבוצע על ידי הסטודנט, תמורתו ניתן התשלום, נחשב לפעילות קהילתית אשר נכללת בגדר ההחרגות של סעיף 29(9) לפקודה, היינו: פעילות אשר מאפשרת קבלת מלגה תמורתה (להלן: "פעילות המזכה במלגה").

4.6. הפקודה נותנת תשובה ברורה ומופרשת לשאלה זו. מילוי תפקיד אצל נותן המלגה מהווה "תמורה" ולפיכך אינו מאפשר תשלום מלגה. אין דין הפעילות במסגרת מלגות חברתיות-קהילתיות שונות (כגון מלגת "פר"ח) כדין ביצוע תפקיד באגודות. משנחשב ביצוע התפקיד באגודה כ"תמורה" אשר בגינה לא ניתן לשלם מלגה, בהתאם להוראות הפקודה, חזקה היא שהכספים אותם מקבלים הסטודנטים בגין אותה תמורה לא יוכלו להיות משולמים כמלגה.

4.7. יודגש, כי כאמור, זהו המצב, בין אם האגודה היא זו שמעבירה את המלגה ישירות לסטודנט, ובין אם היא דואגת שגורם אחר יעביר לו את התשלום האמור, כלומר: גם אם נותן המלגה הינו המוסד, אין בכך כדי ל"הכשיר" את התמורה ולהפוך את מילוי התפקיד באגודה, כך שלא ייחשב לתמורה. זהות נותן המלגה אינה משפיעה על סוג וטיב העבודה אותה מבצע הסטודנט.

4.8. כמו כן, גם אם האגודה עובדת בשיתוף פעולה עם עמותות חברתיות כלשהן, הרי אם הסטודנטים פועלים מטעם האגודה, עבור האגודה ופעילותם אינה עולה בגדר פעילות המזכה במלגה – אזי לא ניתן יהיה להעביר לסטודנטים מלגה כתחליף לשכר.

4.9. יפים לעניין זה דבריו של כב' השופט יוסף שפירא, בתפקידו דאז כשופט בית המשפט המחוזי בירושלים, אשר בהחלטתו בעניין 4040/07 שמעון נ' עמותת יעלה ויבוא, נדרש בין היתר לסוגיה בה משולם שכר בעמותה באמצעות מלגות (להלן: "פס"ד שמעון נ' יעלה").

בהחלטתו, מותח כב' השופט יוסף שפירא, ביקורת חריפה על התנהלות העמותה בשני מישרים וקובע כדלקמן:

"בהקשר לנושא זה נציין, כי אכן אין ספק כי ההתנהלות לפיה שולמו משכורות או שכר עבודה במסווה של מלגה, אינה כדין". בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 175), התש"ע-2010, תוקן סעיף 9 לפקודה באופן שהוסף לו סעיף שכותרתו "מלגה לסטודנט או לחוקר", כדלקמן:

"(29) מלגה שניתנת לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד

לימוד ומחקר, ולגבי חוקר – עד לסכום התקרה...

וכן נאמר בדברי ההסבר להצעת החוק:

"מוצע להגדיר מלגה ככל מענק, פרס או פטור מתשלום. תנאי

הכרחי לכך שתשלום ייחשב מלגה הוא שהסטודנט לא ייתן למוסד

להשכלה גבוהה כל תמורה בעדו. מוצע להגדיר תמורה ככל

התחייבות של הסטודנט למתן שירות כלשהו למוסד להשכלה, גבוהה או

למילוי תפקיד בו" (ה"ח ו' בסיוון התשס"ח, 10.6.08 235).

התוצאה היא, שאמנם כיום כבר אין צורך בנקיטת שיטה זו על מנת

לחמוק מתשלום מס, יחד עם זאת, לבד מעבירת מס, מדובר בהתנהלות

בלתי תקינה מבחינת העמותה".

4.10. מן הציטוט המובא לעיל עולה קביעה מפורשת של ביהמ"ש, כדלקמן:

(א) תשלום שכר באמצעות מלגה, מקום בו פעילות הסטודנט אינה עונה על ההגדרות הרלוונטיות לקבלת מלגה בהתאם לפקודה, מהווה התנהלות בלתי חוקית. אין זאת בלבד שתשלום שכר עבודה באמצעות מלגה בנסיבות האמורות עומד בניגוד להוראות הפקודה, אלא שהוא אף עומד בניגוד להוראות חוק הגנת השכר כפי שפורטו לעיל.

(ב) המנגנון לפיו משולם שכר עבודה באמצעות מלגה טומן בחובו עבירת מס, שכן מלגה הינה הכנסה פטורה ממס רק כאשר עומדת בתנאים ובהגדרות המופיעים בחלק ג' לפקודה.

- 5.1. כאמור תשלום שכר עבודה באמצעות מלגות בנסיבות המפורטות בהרחבה לעיל, מהווה עבירת מס וכן פוגע בזכויות סוציאליות המגיעות לעובד על פי דין.
- 5.2. שעה שמתקיימים יחסי עובד מעביד, חלים על המעביד כל החובות מכוח חוקי העבודה במשפט הישראלי. הפרה של חובת תשלום שכר בהתאם לחוק הגנת השכר גוררת אחריה שורה של הפרות בהקשר לזכויותיו הסוציאליות של העובד, ביניהם פגיעה בתשלומי ביטוח לאומי, תשלומי פנסיה, שאלת פיטורים, נסיעות, דמי חופשה, ימי מחלה וכו'.
- 5.3. נוסף על האמור, עת שמשלמות האגודות שכר עבודה באמצעות "מלגה" (כאמור, מנגנון שהוא בחזקת "טעות ביסודו" ומנוגד לדין), גם הן וגם מקבל המלגה, יהיו חייבים במס בהתאם להוראות הפקודה ובהתאם להוראות חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מעמ"). סעיף 4 לחוק מעמ ופרק ג' לפקודה קובעים, כי מלגה תהיה בהתאם להגדרות סעיף 9(29) לפקודה.
- 5.4. הפועל היוצא של האמור הינו, כי: מעסיק (במקרה דנן אגודה), אשר בוחר לשלם שכר עבודה באמצעות מלגה, גורם לעובד להפר את חוקי המס, ובכך חוטא פעמיים הן כלפי עצמו והן כלפי הסטודנט, שיתכן כי אינו בקיא דיו ברזי החוק, כדי להבין את חבויות המס בהן הוא חב, וכי פעילותו אינה עונה על הגדרות פעילות המזכה במלגה. מאחר שאי ידיעת החוק אינה פוטרת מעונש בכל הקשור לענישה פלילית, ומאחר שעבירות מס עשויות להגיע כדי עבירה פלילית, הרי מעסיק אף עשוי למצוא עצמו, ללא כל כוונה, כמי שמסיט את העובד לפעילות העולה כדי דבר עבירה פלילית.

6. לסיכום:

- 6.1. המשפט הישראלי קובע מערכת ענפה של חוקי עבודה, שעיקרם הסדרת מערכת היחסים בין העובד למעביד, והקמת "סל זכויות" המוענק לעובד, אשר מכונה "חוקי מגן". החובה לתשלום שכר בגין עבודה אף היא מצויה בחוקי המגן במשפט הישראלי. תשלום שכר עבודה באמצעות מלגה, בנסיבות המפורטות בהרחבה לעיל, הינו בניגוד למערכת דיני העבודה והמס במשפט הישראלי.
- 6.2. הזכויות המגיעות לעובד מכוח חוקי המגן, אינן ניתנות להתניה/וויתור, אפילו על ידי העובד, ויש לקיימן במלואן. הוראות חוק הגנת השכר קובעות במפורש חובת תשלום שכר במזומן לעובד, ואף מציינות את דרך התשלום. מלגה אינה דרך לתשלום שכר עבודה, בהתאם להוראות חוק הגנת השכר ובהתאם לחוקי המס המפורטים לעיל.
- 6.3. האפשרות לתשלום מלגה לסטודנט על ידי/מטעם האגודה (באופן ישיר או עקיף), עומדת לאגודות, אך ורק אם הסטודנטים, להם מעוניינת האגודה לתת את המלגה, יענו על כלל התנאים המצטברים הבאים (להלן: "התנאים לקבלת מלגה"):

- 6.3.1 הסטודנטים אינם נחשבים לעובדי האגודה, בהתאם להוראות חוק הגנת השכר ובהתאם למבחני הפסיקה לבחינת קיומם של יחסי עובד מעביד, מבחנים אשר חלק ניכר מהם הובא לעיל. מבחנים אלה יש ליישם בכל מקרה לגופו לגבי כל סטודנט.
- 6.3.2 התפקיד אותו מבצעים הסטודנטים, עונה במדוייק על הגדרות פעילות מזכה במלגה, בהתאם להוראות סעיף 9(29) לפקודה, אשר במסגרתו, כאמור, נכללת פעילות קהילתית או חברתית של הסטודנט או החוקר מטעם (ולא עבור) מוסד הלימוד והמחקר, או בזיקה אליו;
- 6.3.3 אין כל מניעה אחרת, לפי חוזה או לפי כל דין, להעברת המלגה לסטודנטים.
- 6.4 אם לא התקיימו התנאים לקבלת מלגה, הרי כי תשלום מלגה עבור עבודתם של הסטודנטים, בכסות "השליחות הציבורית" של אופי פעילות העמותה בשירותה/אצלה/מכוחה פועלים אותם סטודנטים, עומד בסתירה להוראות המחוקק ועמדת בית המשפט. לא ניתן "להכשיר" מתן מלגה לעובדי עמותה, על ידי מתן פרשנות למילה "מלגה" בהתאם לתכליות שלשמן היא התאגדה.
- 6.5 עוד יצויין, כי גם אם התקיימו התנאים לקבלת מלגה כאמור לעיל, מומלץ להחתיים את הסטודנטים על כתב התחייבות לצורך קבלת מלגה, בו יוסדרו כלל התנאים לקבלת המלגה ותובהרנה כלל ההבהרות אותן הסטודנט נדרש לדעת לפי כל דין, לרבות חוקי המס הקשורים למלגות. לכתב ההתחייבות האמור מומלץ לצרף את מפרט המלגה כפי שהוצג בפני הסטודנט בטרם הוצעה לו הפעילות המזכה במלגה.
- 6.6 הפקודה קובעת מפורשות, כי מלגה לא תחשב למלגה אם ניתנה בעדה תמורה. מוסיף הסעיף ומגדיר, כי מילוי תפקיד אצל נותן המלגה יחשב למתן תמורה.
- 6.7 אין נפקות לזהות משלם המלגה, לעניין עמידה בתנאים לקבלת מלגה ולעניין בחינת הפעילות המזכה במלגה. טיב העבודה ומהותה הם שיכריעו את הכף.
- 6.8 כאמור, מנגנון תשלום מלגה במקום שכר עבודה, מקום בו לא מתקיימים התנאים לקבלת מלגה, מציב את המעסיק כמי שפועל באופן בלתי חוקי, ואף גורם לפגיעה קשה בזכויות עובדים. מעבר לפגיעה הנרחבת בזכויות העובדים לרבות שכר עבודה וחזיות סוציאליות שונות, תשלום מלגה במקום שכר מביא לתוצאה לפיה, הן נותן המלגה והן מקבל המלגה, לא משלמים את חבויות המס הנדרשות בהתאם לחוק הישראלי, דבר אשר בהתאם לחוקי המשפט הישראלי, עומד בבחינת עבירה פלילית.

בכבוד רב,

ענבל זהבי, עו"ד

זהבי ורשביאק עורכי דין ונוטריון

כל הזכויות הקשורות במסמך זה, לרבות זכויות יוצרים, מוגנות ושמורות לזהבי ורשביאק עורכי דין ונוטריון. כל העתקה, שימוש של המסמך ו/או חלקים ממנו, מהווה הפרת זכויות יוצרים, גזל, ו/או כל הפרה אחרת לפי כל דין.

2\43\1000