רשות המסים בישראל
סמנכ"לית בכירה שומה וביקורת

ו' בניסן תשפ"ד
14 באפריל 2024
2024-001258

לכבוד:
פקידי השומה
מעסיקים ולשכות השירות

<u>הנדון: חוק הקפאה והפחתה של דמי הבראה בשנת 2024 לשם תקצוב הטבות לחיילי מילואים, התשפ"ד–2024 – הנחיות ליישום</u>

ביום 18.3.2024 פורסם בספר החוקים 3180 חוק הקפאה והפחתה של דמי הבראה בשנת 2024 לשם תקצוב הטבות לחיילי מילואים, התשפ"ד–2024 (להלן: "**החוק**").

בחוק נקבע כי מעסיק יפחית לעובד מתשלום דמי ההבראה בשנת 2024, במועד התשלום, את **<u>"מחיר יום הבראה"</u>** (כפי שהוגדר בחוק) החל לגבי אותו עובד. ההפחתה כאמור, תחול על שכרו של עובד שזכאי לפי הסכם או נוהג לדמי הבראה בשנת 2024, למעט עובד המועסק על ידי יחיד שלא במסגרת עסק או משלח יד, לדוגמא- עובד במשק בית המועסק כאמור.

הסכום שיופחת על ידי המעסיק (המוגדר בחוק כ-"**<u>סכום השתתפות</u>**"), יועבר לאוצר המדינה, ומנגנון העברת התשלום על ידי המעסיקים יהיה באמצעות העברתו לפקיד השומה כאילו היה מס שנוכה במקור. סכום ההשתתפות האמור, כולל את מחיר יום ההבראה שחושב לגבי כל עובד (הסכום שיש להפחית מדמי ההבראה), וכן תשלומים שהמעסיק היה נדרש להוציא אלמלא ההפחתה של מחיר יום ההבראה ובכלל זה תשלומי ביטוח לאומי, תשלום לקרן השתלמות, מס שכר ועוד, כפי שיפורט בהמשך.

עוד נקבע בחוק, שסכום יום הבראה שלפיו יחושבו דמי ההבראה בשנת 2024 לעובד, יהיה זהה לסכום של יום הבראה שלפיו חושבו דמי ההבראה לאותו עובד בשנת 2023. על כן, מעסיק שחלה עליו חובה לעדכן את מחיר יום ההבראה בשנת 2024 נדרש להעביר, כחלק מסכום ההשתתפות, את הסכום המשקף את הסכום שנחסך לו בשנה זו בשל הקפאת מחיר יום הבראה לעובד עבור מלוא הימים בשלם משולמים דמי ההבראה (לרבות יום ההבראה המנוכה משכר העובד), בהתאם לחוק.

בהנחיה זו מפורטים הכללים בדבר הפחתת מחיר יום הבראה והעברת סכום ההשתתפות לפקיד השומה כפי שנקבעו בחוק:

1. <u>קביעת "מחיר יום הבראה" להפחתה מדמי ההבראה המשולמים לעובד:</u>

א. ממשכורתו של עובד המועסק במשרה מלאה, יופחת יום הבראה אחד.
ב. ממשכורתו של עובד המועסק במשרה חלקית, יופחת חלק יחסי מיום הבראה בהתאם לחלקיות המשרה.

עובד המועסק במשרה חלקית ומשכורתו משולמת על בסיס שעתי, חלקיות המשרה תחושב כמנה המתקבלת בנוסחה שלהלן, ולא יותר מ-1:

מספר שעות העבודה החודשיות שבעדן מחושבים לעובד דמי הבראה בתקופה שבעדה הם מחושבים

מספר חודשי העבודה בתקופה שבעדה מחושבים לו דמי ההבראה X **מספר שעות העבודה החודשיות במשרה מלאה כנהוג במקום עבודתו**

<u>דוגמה</u>: עובד אשר מספר שעות העבודה החודשיות בתקופה בעדה מחושבים לו דמי הבראה (במונחים שנתיים) הינו 1,620 שעות, מספר חודשי העבודה לחישוב דמי ההבראה הינם 12 ושעות העבודה במשרה מלאה במקום עבודתו הינו 180 לחודש, חלקיות משרתו לצורך ניכוי יום ההבראה תהיה 75% בהתאם לחישוב מטה:

$$\frac{1{,}620}{180*12}$$

ג. ממשכורתו של עובד המועסק בחלק מהתקופה שבעדה משולמים לו דמי הבראה בשנת 2024, יופחת חלק יחסי מיום ההבראה בהתאם לחלקיות ההעסקה באותה תקופה.

ד. ממשכורתו של עובד המועסק במשרה חלקית וכן בחלק מהתקופה שבעדה משולמים לו דמי הבראה בשנת 2024 ("חלקיות העסקה"), יופחת חלק יחסי מיום ההבראה בהתאם למכפלה של חלקיות המשרה וחלקיות ההעסקה.

<u>דוגמה</u>: עובד המועסק ב 75% משרה ודמי ההבראה משולמים לו רק בגין שישה חודשי עבודה (מחצית השנה) יופחתו משכרו 37.5% ממחיר יום ההבראה.

2. <u>מועדי הפחתת יום ההבראה:</u>

א. עובד שדמי ההבראה משולמים לו כתשלום שנתי, יופחת מחיר יום הבראה ביום התשלום.

ב. עובד שדמי ההבראה משולמים לו כתשלום חודשי או מדי תקופה, הפחתת מחיר יום הבראה תיקבע כדלקמן:

עובד שתשלום דמי ההבראה משולמים לו במספר פעימות במהלך שנת 2024, כמו: מדי חודש או במספר פעימות אחר (ולא פעם בשנה), מחיר יום ההבראה שיופחת משכרו בכל פעימה יהיה באופן יחסי בהתאם למספר הפעימות בו משולמים לו דמי ההבראה. הפחתה זו תחושב לעובד במשרה חלקית, משרה שעתית והעסקה חלקית בהתאמות המתחייבות.

<u>דוגמה</u>: עובד המועסק במשרה מלאה המקבל דמי הבראה מדי חודש ושווי יום הבראה לו הוא זכאי עומד על 480 ₪, יש לנכות משכרו בכל חודש 40 ₪ (480/12) המהווים את החלק היחסי ממחיר יום ההבראה ששולם לו.
בדוגמא זו, עובד המועסק במשרה חלקית, יופחת משכרו מדי חודש 40 ₪ כפול חלקיות משרתו.

עובד המועסק במשרה שעתית, חלקיות משרתו תחושב בכל חודש כמפורט מטה:

מספר שעות העבודה החודשיות שבעדן מחושבים לעובד דמי הבראה באותו חודש

מספר שעות העבודה החודשיות במשרה מלאה כנהוג במקום עבודתו

ככל שתשלומים אלו או חלקם שולמו לעובד בשנת 2024 טרם פרסום חוק זה, יש להפחית את מחיר יום ההבראה כמפורט בחוק ובהנחיה זו באופן יחסי עבור התשלומים שקדמו למועד זה וטרם הופחתו והועברו לפקיד השומה (לרבות חלקו של המעסיק בסכום ההשתתפות), במועד הראשון שבו מבוצעים ההפחתה והתשלום לאחר פרסום חוק זה.

3. **עובד שבמקום דמי הבראה ממומן לו נופש או שניתנת לו הטבה אחרת בעין, הפחתת מחיר יום הבראה תיקבע כדלקמן:**

במקרים בהם לעובד ממומן נופש או ניתנת לו הטבה אחרת בעין, חלף תשלום דמי ההבראה בשנת 2024, יחושב מחיר יום ההבראה לעובד בהתאם לעלות השווי הכולל של ההטבה שניתנה לעובד, מחולקת במספר ימי ההבראה להם הוא זכאי בשנת 2024, לפי הנהוג במקום עבודתו, אילו היו משולמים לו דמי הבראה ואלמלא הוראות חוק זה.

במקרים אלו המעסיק יקטין את מימון הנופש בגובה מחיר יום ההבראה או יקטין את סכום ההטבה האחרת הניתנת בעין לעובד, וסכום ההקטנה יועבר לפקיד השומה (כפי שיפורט בהמשך).

דוגמה: עובד זכאי לעשרה ימי הבראה ומעסיקו נוהג להוציא את עובדיו לנופש שעלותו 5,000 ₪ לעובד. לפיכך, מחיר יום הבראה של עובד זה הינו 500 ₪. בשנת 2024 המעסיק יוציא את העובד לנופש שעלותו 4,500 ₪ ויעביר את מחיר יום ההבראה, בתוספת סכום ההשתתפות, לפקיד השומה.

4. **מקרים בהם יופחת רק מחצית ממחיר יום הבראה, "עובד בהפחתה חלקית":**

על אף האמור לעיל, בהתאם לחוק ישנם עובדים שממשכורתם יופחת רק **מחצית מחיר יום הבראה**, בכפוף לשני התנאים המצטברים הבאים:

א. עובד שמשכורתו החודשית הממוצעת אינה עולה על 6,000 ₪ (משכורת - הכנסת עבודה על פי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, כלומר משכורת ברוטו).
ב. עובד שאלמלא חוק זה היה זכאי בשנת 2024 לחמישה ימי הבראה בלבד.

לעניין זה, המשכורת החודשית הממוצעת הינה ממוצע המשכורות בתקופה של שלושת החודשים ינואר 2024 עד מרץ 2024, ואולם, אם העובד לא היה זכאי למשכורת בעד חודש מהחודשים האמורים, יובאו בחשבון, במקום שלושת החודשים האמורים, שלושת החודשים האחרונים שקדמו לחודש אפריל 2024 שבהם היה זכאי למשכורת.

המשכורת החודשית הממוצעת של עובד המועסק במשרה חלקית, לעניין זה, לא תעלה על 6,000 ₪ כפול חלקיות משרתו.

<u>דוגמה</u>: משכורתו החודשית הממוצעת של עובד המועסק ב-75% משרה עומדת על 4,000 ₪. שכרו נמוך מ-4,500 ₪ המהווים 75% מ-6,000 ₪, ולכן הוא נכנס להגדרת "עובד בהפחתה חלקית" ככל שהוא זכאי לחמישה ימי הבראה בלבד.

חלקיות המשרה לגבי עובד שמשכורתו משתלמת על בסיס שעתי תחושב כמנה המתקבלת בנוסחה שלהלן, ולא יותר מ-1:

$$\frac{\text{מספר שעות העבודה החודשיות שבהן עבד בתקופה האמורה}}{\text{מספר חודשי העבודה שבהם עבד בתקופה האמורה} \times \text{מספר שעות העבודה החודשיות במשרה מלאה כנהוג במקום עבודתו}}$$

<u>דוגמה</u>: עובד בעבודה שעתית שעבד 162 שעות בשלושת החודשים בהם נקבעת משכורתו הממוצעת ומספר שעות העבודה החודשיות במשרה מלאה הנהוגות במקום עבודתו הינו 180 שעות, חלקיות משרתו לצורך ניכוי יום ההבראה תהיה 30% בהתאם לחישוב מטה:

$$\frac{162}{180*3}$$

על כן, אם משכורתו הממוצעת לא עלתה על 1,800 ₪ (30% מ- 6,000 ₪) הרי שיכנס להגדרת "עובד בהפחתה חלקית".

5. <u>הקפאת סכום יום הבראה לעובד:</u>

בחוק נקבע כי סכום יום ההבראה שלפיו יחושבו דמי ההבראה בשנת 2024 לעובד, יהיה זהה לסכום של יום ההבראה שלפיו חושבו דמי ההבראה לאותו עובד בשנת 2023. כלומר, מעסיק שחלה עליו חובת עדכון, לפי התחייבות בהסכם או נוהג, לעדכן בשנת 2024 את הסכום של יום הבראה שלפיו מחשבים לעובד את דמי ההבראה בשנת 2024, הרי שבהתאם לסעיף 2 לחוק לא יבוצע עדכון בשנת 2024.

הסכום שנחסך למעסיק, בגין כל ימי ההבראה שמשולמים לעובד, כתוצאה מהקפאת דמי ההבראה בשנת 2024 יועבר כחלק מסכום ההשתתפות לפקיד השומה במועד בו משולמים דמי ההבראה.

6. <u>סכום ההשתתפות:</u>

בחוק נקבע כי המעסיק מחויב בתשלום **סכום ההשתתפות** לפקיד השומה. סכום ההשתתפות הינו הסכום הכולל את כל המפורט להלן:

א. מחיר יום הבראה החל לגבי העובד.
ב. תשלומי חובה שעל המעסיק לשלם לפי חוק הביטוח הלאומי וחוק מס ערך מוסף (מס שכר), ולגבי מעסיק שמעביר תשלומים לקרן השתלמות– גם הסכום שעליו להעביר לקרן השתלמות בעבור העובד, והכול בשל תשלום מחיר יום הבראה לגבי העובד.
ג. לגבי מעסיק שחלה עליו חובת עדכון- כלל הסכום שנחסך למעסיק בעניין תשלום דמי הבראה בשנת 2024 בשל הקפאת הסכום של יום הבראה שלפיו מחושבים דמי ההבראה בשנת 2024 לגבי העובד, בתוספת תשלומי החובה כמפורט בסעיף ב לעיל, שהיה עליו לשלם בשל הסכום האמור, לגבי העובד, אלמלא הקפאת סכום יום ההבראה.

כאמור, סעיף זה רלוונטי למעסיק שחלה עליו חובת עדכון סכום יום ההבראה מדי שנה, לפי התחייבות בהסכם או לפי נוהג, כפי שפורט בסעיף 5 לעיל.
עובד שהחל לעבוד אצל המעסיק בשנת 2023 וזכאי בשנת 2024 <u>לראשונה</u> לתשלום דמי הבראה, ותשלום דמי ההבראה ששולם לו מתייחס לתקופה העולה על 12 חודשים – לעניין סכום ההשתתפות, הקפאת סכום יום ההבראה בגין זכאותו לדמי הבראה יהיה עבור 12 חודשים בלבד.

כמו כן, נקבע כי לא יראו את סכום ההשתתפות ששולם לפקיד השומה כהכנסה בידי העובד לעניין פקודת מס הכנסה.

עם זאת, **לא תובא בחשבון** הפחתת דמי ההבראה או הפחתת המשכורת לעניין הסכום המשולם בעד העובד לקופת גמל לקצבה ולעניין ההכנסה לחישוב תשלומים לקופת גמל לקצבה, או החיוב במס או הפטור ממנו בשל תשלומים כאמור, לפי העניין, לפי הוראות סעיפים 3(ה3), 9(7א), 45א ו־47 לפקודת מס הכנסה.

בנוסף, בסעיף 4 לחוק מפורטים סכומים המשתלמים על פי חוקים שונים שגם לעניין חישובם לא תובא בחשבון הפחתת דמי ההבראה או הפחתת המשכורת.

7. <u>התייחסות ל"נושא משרה":</u>

הוראות החוק יחולו על נושא משרה כהגדרתו בחוק ועל מי שמשלם לו משכורת אף שלא מתקיימים ביניהם יחסי עבודה, בשינויים המחויבים.
לעניין נושא משרה שלא משולמים לו דמי הבראה בשנת 2024 - משלם המשכורת יפחית ממשכורתו, המשולמת לו בחודש יולי 2024 סכום של 471.4 ₪. סכום ההשתתפות לגבי נושא המשרה כאמור, יהיה סכום השווה ל- 471.4 ₪ <u>בתוספת</u> תשלומי חובה כמפורט בסעיף 6(ב) המתייחס לסכום ההשתתפות.

8. <u>הוספת סעיף 246 לפקודת מס הכנסה:</u>

במסגרת החוק תוקנה פקודת מס הכנסה ונוסף סעיף 246 כהוראת שעה, "סכום ההשתתפות שיש לשלמו לפקיד השומה לפי חוק הקפאה והפחתה של דמי הבראה בשנת 2024 לשם תקצוב הטבות לחיילי מילואים – הוראת שעה".
בחוק נקבע כי מעסיק חייב בתשלום של סכום ההשתתפות לפקיד השומה ויחולו לעניין זה הוראות סעיף 246 לפקודת מס הכנסה. הסעיף קובע כי יראו את סכום ההשתתפות שיש לשלמו לפקיד השומה, לעניין ההוראות לפי פקודת מס הכנסה, כמס שנוכה במקור לפי סעיף 164, ואשר יש לשלמו לפקיד השומה לפי סעיף 166 במועד שבו משולמים דמי הבראה לעובד בשנת 2024, ולעניין נושא משרה שלא משולמים לו דמי הבראה בשנת 2024 – במועד תשלום משכורתו בחודש יולי 2024.
הוראות הפקודה בעניין חובת ניכוי לפי סעיפים 164 ו-166 והסעיפים הנוגעים להם, חלות על חובת תשלום סכום ההשתתפות.

9. <u>דגשים נוספים להנחיה זו:</u>

- החוק חל על דמי הבראה המשולמים בפועל על ידי המעסיק בשנת 2024.
- יובהר כי כל הוראה בהסכם עבודה שלפיה תשלום דמי ההבראה האמורים להיות משולמים בשנת 2024 יעשה במועד שאינו במהלך השנה האמורה – אין לה תוקף.

- כמו כן, יובהר כי ככל שנקבעה הוראה בהסכם לאחר יום 1.1.2024 לפיה אין לעדכן את סכום יום ההבראה בשנת 2024, אין בכך כדי לגרוע מחובת המעסיק להעביר לפקיד השומה את סכום ההשתתפות שהיה חל אלמלא הוראה זו.
- דמי הבראה שלא שולמו לעובד לפי חוק זה לא ישולמו לו גם לאחר תום שנת 2024.
- הוראות החוק חלות גם על חיילים המשרתים בצבא קבע.
- עובד המועסק ביותר ממקום עבודה אחד, כל מעסיק יפעל בהתאם להנחיה זו בגין דמי ההבראה שהוא משלם בשנת 2024.
- מכיוון שמעסיק מחויב להעביר את סכום ההשתתפות עבור עובד לפקיד השומה במועד שבו משולמים דמי ההבראה לעובד בשנת 2024, במקרה בו עובד סיים את עבודתו אצל המעסיק ושולמו לו דמי הבראה בשנת 2024 לרבות תשלומי הפרשים וכלל חובות המעסיק, בטרם כניסת החוק לתוקף, אין חובת תשלום של סכום ההשתתפות.
- יש לעדכן את תוכנת השכר בהתאם לקבוע בחוק.

10. הנחיות לדיווח ותשלום:

א. הדיווח והתשלום של סכום ההשתתפות (הפחתה של דמי הבראה) יבוצע בתיק הניכויים של המעסיק בדוח ניכויים טופס 102 .

ב. בדוח הניכויים נוסף סוג ניכוי חדש – סוג ניכוי 10 בשם "הפחתה של דמי הבראה". בסוג ניכוי זה יש לדווח את הנתונים הבאים המתייחסים לכלל העובדים שבגינם הופחתו דמי הבראה - עובד במשרה מלאה, משרה חלקית או שעתית, הטבה בעין ונושאי משרה:

- מספר עובדים – מספר העובדים שבגינם הופחתו דמי הבראה.
- סה"כ סכום המשכורות, שבגינן הופחתו דמי הבראה, לאחר הפחתת דמי ההבראה.
- סה"כ חיובים מהפחתה של דמי הבראה– סכום החיובים לתשלום בגין "הפחתה של דמי הבראה" כולל סכום ההשתתפות של המעסיק.
- סה"כ חיובים לתשלום - יש לכלול בשדה זה את סך התשלומים שיש לשלם בגין כל סוגי הניכויים שבדוח כולל הסכום של הפחתה של דמי הבראה.

ג. ניתן לדווח על סוג ניכוי 10 "הפחתה של דמי הבראה" באמצעים הבאים:

- באופן מקוון באתר האינטרנט של רשות המסים בקישור "דיווח ותשלום דו"ח ניכויים". ניתן לדווח את הדו"ח ולשלם באחד מהאמצעים הבאים – בכרטיס אשראי במגבלת הסכום לתשלום, בהעברה בנקאית באמצעות חיבור לאתר הבנק בו מתנהל חשבון הבנק של המשלם או בהפקת שובר ברקוד לתשלום בבנק הדואר בלבד.
- באמצעות המייצג במערכת המייצגים.
- בפניה למשרד השומה – הדוח יוקלד לתיק הניכויים של המעסיק ויופק שובר ברקוד לתשלום המס בבנק הדואר בלבד.
- יודגש כי, לא ניתן לדווח בפנקס הניכויים לשנת 2024 על סוג ניכוי 10 "הפחתה של דמי הבראה" שכן מדובר בסוג ניכוי חדש שלא היה קיים במועד הפקת הפנקסים. כמו-כן, לא ניתן להפיק פנקס חדש עם סוג ניכוי זה.

11. <u>דיווח בדוח השנתי בניכויים – דוח 126:</u>

במסגרת הדיווח השנתי בניכויים לשנת 2024 – דוח 126 יתווספו דיווחים בשל סכום ההשתתפות כמפורט:

א. ברשומה 20 (רשומת פרט) יתווספו שני שדות:
- מחיר יום ההבראה החל לגבי העובד (סעיף 6.א להנחיה).
- חלקו של המעסיק בשל העובד (סעיפים 6.ב ו-6.ג להנחיה).

ב. ברשומה 40 יתווספו ארבעה שדות:
- סה"כ מחיר יום ההבראה החל לגבי כל העובדים (סעיף 6.א להנחיה).
- סה"כ חלקו של המעסיק בשל כל העובדים (סעיפים 6.ב ו-6.ג להנחיה).
- סה"כ משכורות להפחתה של דמי הבראה כפי שדווחו בדו"ח חודשי (טופס 0102).
- סה"כ חיובים מהפחתה של דמי הבראה כולל השתתפות המעסיק כפי שדווחו בדו"ח חודשי (טופס 0102).

מיקום השדות, הבקרות וכללי הדיווח, הן ברמת העובד והן ברמת המעסיק לרבות הפרדה ברשומת הפרט בין מחיר יום ההבראה לבין חלקו של המעסיק בסכום ההשתתפות, יפורטו במבנה הקובץ שיפורסם לשנת 2024.

הנחיות לגבי הפירוט שיידרש בטופס 106, בהתבסס על נתונים אלו, יפורסם לקראת סוף השנה.

בברכה,
פזית קלימן, רו"ח

<u>העתקים</u>:
מר שי אהרונוביץ' – מנהל רשות המסים
מר אורי קלינר – היועץ המשפטי
גב' נטע סבח – סמנכ"לית בכירה לאכיפת הגביה
גב' אפרת ריץ' קופמן, עו"ד – ראש צוות ייעוץ משפטי חקיקה
גב' ורד בכר, רו"ח – מנהלת תחום בכירה (שומה – ניכויים)
גב' ציפי יוסף -מנהלת אגף א' גביה (מסים ישירים)
מר אלי נאווי – מנהל תחום (שומה – ניכויים)