

## 1.4.2 באילו מקרים מתעורר צורך בשיטה מתקנת אצל קבלן בונה

הצורך ביישום שיטה מתקנת אצל קבלן בונה מתעוררת רק כאשר מדובר בהשלמת בנין בחלקים. במידה שהבנין כולו הופך "ראוי לשימוש" ביום אחד ויחיד, ממילא ההכרה בהכנסות ובהוצאות נעשית באותו יום, והיא לוקחת בחשבון את כל השינויים, שחלו בסך ההכנסות וההוצאות של הקבלן ממועד הקמת הפרויקט ועד ליום סיומו.

ניתן למנות שלושה מקרים טיפוסיים, שבהם מתעורר צורך ביישום שיטה מתקנת אצל קבלן בונה, והם:

- א. השלמת חלק מהבנין ומכירתו ברווח נאה, כאשר לאחר מכן הקבלן מוכר יחידות נוספות בבנין בהפסד (תמורת פחות מעלות בנייתן).
- ב. השלמת חלק מהבנין ומכירתו ברווח נאה, כאשר לאחר מכן הקבלן אינו מצליח למכור יחידות נוספות בבנין, ושווי השוק של היחידות יורד מתחת לעלותן.
- ג. השלמת חלק מהבנין ומכירתו ברווח נאה, כאשר לאחר מכן הקבלן מוכר את שאר היחידות ברווח זעום.

בכל אחד מהמקרים הללו, הקבלן מציג, בשלב הראשון, רווח גבוה מדי, שאינו משקף את הרווח האמיתי שהתהווה לו מהפרויקט. כך, לדוגמא, במקרה הראשון, קבלן עשוי לדווח על הכנסה חייבת בסך 100 ממכירת מחצית מהיחידות שבבנין עד שנת 2007, כאשר החל משנת 2008 נמכרות שאר היחידות בהפסד של 100, משמע לקבלן לא נצמח כל רווח בגין הפרויקט. בנתוני הדוגמא שלעיל, בהעדר הכנסות ממקורות אחרים, הקבלן אינו מסוגל לקזז את ההפסד, שנוצר לו ממכירת המחצית השניה של היחידות בבנין.

במקרה השני, הקבלן אמנם לא מכר את היחידות הנוספות, אולם בהסתמך על חוזר מס הכנסה 4/2004 יתכן שהתקיימו התנאים להכרה ביחידת ערך המלאי שבידי הקבלן, כלומר בשלו התנאים ליצירת הפסד. במקרה השלישי, אמנם שאר היחידות בפרויקט נמכרות ברווח, אלא שקיימת בעיית עיתוי: חלק גדול מדי מהרווח הוכר בשנים מוקדמות, וחלק קטן מדי מהרווח הוכר בשנים מאוחרות יותר. העלות היא אבדן הריבית הריאלית, שעשויה היתה להשתלם על הכספים, שקיבל הקבלן מרוכשי הדיירות, ואשר בהעדר שיטה מתקנת שולמו כמס בשנים המוקדמות יותר.

### 1.4.3 ההצדקה להחלת שיטה מתקנת אצל קבלן בונה

#### 1.4.3.1 יחידת הרווח היא הבנין השלם

כאמור, "יחידת הרווח" הוא המינוח המשמש אותנו להגדרת היחידה הבסיסית ביותר, שעם תחילת תהליך השגתה ועד למכירתה עשוי להתבצע תהליך שלם של יצירת הכנסה. היינו, מדובר ביחידה הבסיסית ביותר, העומדת בפני שיקוליו של בעל העסק - האם להיכנס או שמא לא להיכנס לתהליך יצירת ההכנסה.

בעניינו של קבלן, היחידה הקטנה ביותר העומדת בפני שיקוליו - האם להיכנס לתהליך יצירת ההכנסה אם לאו - היחידה הבסיסית ביותר שעם הפקתה יש באפשרותו להיכנס לתהליך, ועל כן לפני היכנסו לתהליך יצירת ההכנסה, עליו בהכרח לשקול האם ייצורה כדאי, היינו - האם יופק ממנה רווח - היא **מבנה שלם**. ההחלטה הכלכלית העומדת בפני קבלן, בשוקלו האם להיכנס בגדר תהליך ייצור ההכנסה הינה, האם צפוי לו רווח מהקמת המבנה, ואם בקבלן בונה עסקי, גם ממכירת המבנה. ודוק: אין לעניין זה קשר לאופן מכירתו של המבנה - בשלמותו או בחלקים. הקבלן לא ייכנס כלל לתהליך יצירת ההכנסה, אלא אם כן, צפוי לו רווח בגין המבנה כולו. לאור זאת, אין מנוס מהמסקנה כי יחידת הרווח לגבי כל קבלן - בין אם הוא בונה ובין אם הוא מבצע - היא הבניין כולו.

גישה זו משתקפת בכללי החשבונאות בארץ, כפי שהם באים לידי ביטוי בתקני הביקורת החדשים, כמו גם בשאר הוראות החקיקה בעניין מיסוי קבלנים.

#### 1.4.3.2 כללי החשבונאות מחייבים החלת שיטה מתקנת

על פי הגישה בתקני חשבונאות מס' 2 ו-4, שיטת ההכרה ברווח תהא שיטת התקדמות העבודות, וזאת בין אם מדובר בקבלן בונה ובין אם בקבלן מבצע. שיטת התקדמות העבודות, מעצם מהותה מתייחסת **למבנה השלם** בכללותו: ראשית, על פי שיטה זו, לא ניתן להכיר ברווח, אלא אם כן מתקיימים התנאים הבסיסיים לודאות בהפקת הכנסה לגבי המבנה כולו - השלמת שיעור מהותי מעלויות הקמתו והבטחת קבלתה של הכנסה ממנו (במקרה של קבלן מבצע - ההכנסה מובטחת מלכתחילה בחוזה מכירה של המבנה השלם. כאשר מדובר בקבלן בונה, התנאי להבטחת ההכנסה הוא כי נעשו חווי מכירה לפחות באשר למכירתם של 50% מהבניין). למעלה מכך, המדידה וההכרה של הרווח מתבצעת בשיטה זו לגבי כלל המבנה, ולא לגבי החלקים הנמכרים ממנו. כך, אם מדובר בקבלן מבצע, תקן מס' 4 קובע, כי יש להכיר בחלקים מסך הרווח הצפוי. אם מדובר בקבלן בונה, קובע תקן מס' 2, כי אמנם מוכרת הכנסה אך ורק לגבי העסקאות שנחתמו, אך אופן ההכרה הוא על פי שיעור הביצוע של סך כל העלויות.

לאור גישה זו, קובעים התקנים החדשים, כי יש להעריך מחדש את חלק הרווח המצטבר שיוכר מדי שנה בשנה (במקרה של קבלן מבצע - את חלק הרווח שיוכר מסך הרווח הצפוי. כאשר מדובר בקבלן בונה - את חלק ההכנסות מסך ההכנסות הצפויות, בניכוי כל העלויות שהוצאו). שיטה זו מתקנת מדי תום שנת מס את ההערכה שנעשתה בתום שנת המס הקודמת, כך שבתום כל שנה מוצג הרווח המעודכן. כתוצאה מכך, **בתום תהליך ההכרה ברווח, הרווח המוכר לקבלן הוא רווח בגין בניית המבנה כולו.**

הגישה האמורה, באשר להתייחסות לגבי המבנה השלם בכללותו, מהווה תפנית לעומת זו שאפיינה את גילוי דעת 6, לפיה הרווח נמדד לגבי כל עסקת מכירה בנפרד (קבלן מבצע - לגבי המבנה כולו, היות שכולו נשוא של עסקה אחת; קבלן בונה - לגבי חלקים מהמבנה, שכל אחד מהם היה נשוא של עסקה אחרת).

### 1.4.3.3 דיני המס

גם דיני המס מתייחסים בהקשרים שונים מחוץ לסעיף 8א(ג) לפקודה, אל הבנין כולו, כאל יחידת הרווח, בלא קשר לאופן מכירתו - קרי, בלא אבחנה, האם מדובר בקבלן בונה או בקבלן מבצע.

תוספת ד' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), התשל"ג-1973, אשר מסדירה את אופן ניהול הפנקסים לגבי נישום שהוא קבלן - בין אם הוא קבלן בונה ובין אם הוא קבלן מבצע - מגדירה "יחידת בניה" כ-"בניין או מבנה" או, לחלופין, כ-"עבודות בניה אחרות המבוצעות כחטיבה אחת, באתר אחד באותה תקופה", וקובעת, כי לגבי כל יחידת בניה שמחירה או שהתמורה הצפויה במכירתה עולה על סכום מהותי מינימלי, יש לנהל חשבון עבודה נפרד.

אף ייחוס הוצאות כלליות - הוצאות הנהלה וכלליות והוצאות מימון - בהתאם לסעיף 18(ד) לפקודה נעשה לגבי יחידת העבודה בשלמותה, היינו "מבנה", או "עבודות חפירה, ביוב, סלילת כבישים או דרכים, ועבודות עפר".

יישום שיטה מתקנת אצל קבלן בונה עולה בקנה אחד עם עקרון הידיעה המאוחרת, שהודגש על ידי בית המשפט בענין **ישראליל**<sup>1</sup> ובפרשת **תל רונן**<sup>2</sup> (פסקי הדין ניתנו ביחס להפרשה לחוב תלוי). לפי עקרון זה, יש להתייחס למצב הדברים לאשורו, ובהתאם לחשב את הכנסותיו והוצאותיו של הנישום, אפילו חלקו התבהר רק בשלב מאוחר יותר לשנות המס הרלוונטיות.

עקרון הידיעה המאוחרת קשור לעקרון אחר, שהודגש בסדרת פסקי דין, והוא עקרון גביית מס אמת. זאת, אפילו כאשר לשון החוק, במשמעותה הרגילה, הובילה לתוצאה אחרת. בפרשות **אינטרבילדינג**<sup>3</sup>, **שכטר**<sup>4</sup>, **ענבר**<sup>5</sup> ו**מירון**<sup>6</sup> הודגשה עליונות העמידה על הוצאותיו המדויקות של הנישום על פני יישום נוסחאות, שנקבעו בסעיפי החוק המתייחסים. גם בענין **קלס**<sup>7</sup> הבהיר בית המשפט העליון את חשיבות בחינת המציאות העובדתית לאשורה על פני חזקות, שנקבעו בפקודת מס הכנסה. בענייננו, סעיף 8א(ג)(2) לפקודה קובע כללים לדיווח על הכנסותיו ועל הוצאותיו של הקבלן הבונה, אולם משכללים אלה מביאים לתוצאה, הסותרת את עקרון גביית מס אמת, תיסוג לשון הסעיף בפני העקרון האמור.

<sup>1</sup> ע"א 860/75 ישראליל בע"מ נ' פשמי"ג, פד"א ט 138.

<sup>2</sup> ע"א 600/75 תל רונן קבלנים ובונינים בע"מ נ' פ"ש ת"א 1, פד"א ט 86.

<sup>3</sup> ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פ"ש ת"א 1, מיסים יג/4/99 ה-73.

<sup>4</sup> ע"א 5359/92 ורה דבורה שכטר נ' מנהל מס שבה מקרקעין אזור המרכז, פ"ד נו(1) 651.

<sup>5</sup> עמ"ה 1022/99 עינבר היכלי יופי לכלה 1986 בע"מ נ' פ"ש ת"א 3, מיסים יז/3/03 ה-146, בעמודים ה-157 עד ה-160.

<sup>6</sup> ע"א 3988/00 מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב נ' מרדכי מירון, מיסים יט/2/05 ה-76, בעמוד ה-82.

<sup>7</sup> ע"א 900/01 רון קלס נ' פ"ש ת"א 4, מיסים יז/3/03 ה-97.

#### 1.4.4 שיטה מתקנת אצל קבלן בונה

השיטה המתקנת, המוחלת על קבלן מבצע בסעיף 8א(ב) לפקודה משמעה, כי בתום בניית הבניין יחושב סך הרווח החייב במס בגין הבניין כולו. אם רווח זה גבוה מסך הרווח שהוכר בשנים קודמות, יוכר ההפרש בשנת סיום הבניין וישולם בגינו מס. אם רווח זה נמוך מסך הרווח שהוכר בשנים קודמות, הרי שההפרש - הוא הפסד - יקוזז כנגד רווחים שהיו באותה שנה. הפסד שאין די רווח לקזוזו נגדו יקוזז כנגד הרווחים שהוכרו בגין הבניין בשנים קודמות.<sup>1</sup>

כלל זה הוא חריג לכלל הרגיל בעניין קיזוז הפסדים. סעיף 28(ב) לפקודה קובע, כי מקום שלא ניתן לקזוז את כל ההפסד בשנת המס בה נוצר, יש להעבירו לשנים הבאות. הסיבה להחרגת המקרה שבסעיף 8א(ג) לפקודה מהכלל שבעניין קיזוז הפסדים נובע מהעובדה שמדובר למעשה בהכנסה מראש: כיוון שהבניין כולו הוא יחידת רווח אחת, יש לגבות מס בגין כולו. אם בשלבי הבנייים, בהם הוכרה הכנסה מראש, נגבה מס יתר, הרי שיש להחזירו.

דוגמא נוספת לחריג לכלל בעניין קיזוז הפסדים בשנים הבאות, מהטעם שנגבה מס ביתר בגין הכנסה מראש, הוא סעיף 8ב לפקודה. על פי הסעיף, הכנסה שמקורה בסעיפים 6)2 או 7)2 לפקודה תתחייב במס עם קבלתה, אף אם הנה הכנסה מראש. אי לכך, ההוצאות שהוצאו בייצורה בשנות המס שלאחריה יותרו בניכוי מכל מקור בשנת המס שבה הוצאו, ואם תיוותר מהן יתרה, הרי שהן יותרו בניכוי בשנת המס שבה נתקבלה ההכנסה, ואת השומה לשנה האמורה יראו כמתוקנת בהתאם לכך. היינו, הכלל שקובע הסעיף הוא, כי על מנת שהמס ייגבה בגין סך הרווח שנוצר בשל ההכנסות מסעיף 6)2 או 7)2 לפקודה, יש לקזוז את הפרשי המס ביתר שנוצר בשל גביית ההכנסה מראש, ולו גם מול המס ששולם בשנים קודמות.

<sup>1</sup> חלוקת ההפסד בין השנים הקודמות אינה קבועה בפקודת מס הכנסה או בתקנים החשבונאיים. ניתן להציע שההפסד יחולק בין השנים הקודמות באופן פרופורציוני לרווח מהבניין שהוכר באותן שנים.