

6.2 תוספת ד' - ניהול פנקסי חשבונות על ידי קבלנים

להלן תוספת ד' מתוך ההוראות לניהול פנקסים, העוסקת בענף הבניה:

תוספת ד': ניהול פנקסי חשבונות על-ידי קבלנים

1. הגדרות

בתוספת זו -

"קבלן" - נישום שעסקו או חלק מעסקו ביצוע עבודות בניה;
 "עבודות בניה" - לרבות עבודות הפירה, הריסה, ביוב וניקון, הנחת צינורות, סלילת כבישים ודרכים, ועבודות עפר, ולמעט עבודות שיפוצים ותיקונים בבניינים;

"עלות בניה" - סך כל עלויות החמרים, עלויות של קבלנות-משנה, עלויות שכר עבודה והוצאות ישירות אחרות המתייחסות לעבודות הבניה, לרבות פחת מכונות וציוד המשמשים לעבודות בניה ולמעט עלות קרקע, בשנת המס הקודמת או בשנה האחרונה שלגביה נערכה שומה סופית, הכל לפי הסכום הגדול יותר כשהוא מוכפל ב-12 ומחולק למספר חדשי פעילות העסק בשנת המס הקודמת או בשנה הקובעת, לפי הענין;

לענין זה -

"שומה סופית" - קביעה סופית כמשמעותה בסעיף 178 לפקודה;

"חודש" - לרבות חלק מחודש.

"יחידת בניה" -

(1) בנין או מבנה;

(2) עבודות בניה אחרות המבוצעות כחטיבה אחת, באתר אחד באותה תקופה.

2. חובת ניהול מערכת חשבונות

(א) קבלן שעלות הבניה בעסקו או מחזור עסקו עולה על 3,000,000 ש"ח¹ חייב לנהל מערכת חשבונות לפי שיטת החשבונאות הכפולה, באחת השיטות הנהוגות המתאימה לאופי העסק והיקפו, לרבות -

(1) ספר קופה או ספר תקבולים ותשלומים;

(2) ספר תנועת המלאי לגבי החמרים העיקריים בעסקו ואשר נתקבלו במחסן המשמש ליותר

מיחידת בניה אחת; לענין זה, "חומר עיקרי" - חומר שעלותו מהווה 5% או יותר מעלות הבניה

או שעלות היחידה שלו היא 2,650 ש"ח או יותר;

(3) חשבון עבודה כאמור בסעיף קטן (ד);

(4) ספר הזמנות של עבודות בניה אשר לגביהן לא מנהל חשבון עבודה;

(5) שוברי קבלה;

(6) חשבוניות;

(7) רשימת המלאי אשר במחסן המשמש ליותר מיחידת בניה אחת, או שאינו כלול בעלויות בחשבון

עבודה;

(8) רשימת עבודות הבניה הבלתי גמורות ליום המאזן, אשר לגביהן לא מתנהל חשבון עבודה, בציון

הערכת העלויות של כל עבודת בניה.

(ב) קבלן שעלות הבניה בעסקו או מחזור עסקו עולה על 800,000 ש"ח ואינה עולה על 3,000,000

ש"ח או שעלות הבניה פחות מ-800,000 ש"ח אך בעסקו 6 מועסקים או יותר, חייב לנהל מערכת

חשבונות -

(1) ספר קופה או ספר תקבולים ותשלומים;

(2) חשבון עבודה כאמור בסעיף קטן (ד);

(3) ספר הזמנות של עבודות בניה אשר לגביהן לא מנהל חשבון עבודה;

(4) שוברי קבלה;

(5) חשבוניות/חשבוניות עסקה;

(6) רשימת המלאי לגבי המלאי שאינו נכלל בחשבון עבודה;

(7) רשימת עבודות הבניה הבלתי גמורות ליום המאזן, אשר לגביהן לא מנהל חשבון עבודה, בציון

הערכת העלויות של כל עבודת בניה.

(8) רשימת יתרות ללקוחות וספקים לסוף שנת המס.

(9) תיק תיעוד חוץ.

¹ תחולת הסכומים מ-1.1.03.

(ג) קבלן שעלות הבניה בעסקו או מחזור עסקו אינו עולה על 800,000 ש"ח ובעסקו לא יותר מ-5 מועסקים חייב לנהל מערכת חשבונות שתכלול לפחות:

- (1) ספר תקבולים ותשלומים;
- (2) ספר הזמנות של עבודות בניה אשר לגביהן לא מנוהל חשבון עבודה;
- (3) שוברי קבלה;
- (4) חשבוניות/חשבוניות עסקה;
- (5) תיק תעוד חוץ;
- (6) רשימת יתרות של לקוחות וספקים לסוף שנת המס;
- (7) רשימת המלאי לסוף שנת המס אם המלאי הוא מהותי בעסקו של הנישום, ובכל מקרה שבו ערך המלאי עולה על 8,000 ש"ח⁸.

(ד) (1) חשבון עבודה ינוהל לכל יחידת בניה שמחירה נקבע בסכום העולה על 490,000 ש"ח או - אם לא נקבע המחיר מראש - שהתמורה הצפויה עולה על 490,000 ש"ח. החשבון יכלול את ההוצאות הבאות המתייחסות לאותה יחידת בניה:

- (א) עלויות כל החמרים בציון הסוג והכמויות של החמרים העיקריים;
- (ב) עלויות של קבלנות משנה;
- (ג) שכר עבודה ישיר;
- (ד) הוצאות ישירות מהותיות אחרות.

(2) הוצאות פסקה (1), לא יחולו לגבי יחידות בניה שתמורתן משתלמת לפי יחידות זמן.

(ה) הסכמים שנערכו עם לקוחות וכל כתב לשינוי בהם המתייחסים לעבודות הבניה יישמרו כתעוד כאמור בסעיף 25(ג).

3. ציוד מכני הנדסי

(א) קבלן החייב בניהול מערכת חשבונות לפי תוספת זאת, ינהל רישום עבודה לגבי ציוד מכני הנדסי אשר עיקר תעסוקתו בעבודות שאינן לצורך הקמת בניינים על-ידי אותו קבלן.

(ב) רישום העבודה ינוהל מדי יום לגבי כל כלי בנפרד; הרישום ייעשה בספר כרוך או בדפים שנתלשו מפנקס כרוך ואשר מוספרו מראש במספרים עוקבים לפני תחילת השימוש בפנקס, וכאשר בפנקס נותר תורף הנושא את המספר של הדף שנתלש.

(ג) רישום העבודה יכלול -

- (1) פרטים לזיהוי הכלי;
- (2) התאריך;
- (3) שם מזמין העבודה ומענו או פרטים לזיהוי העבודה;
- (4) מספר שעות העבודה;
- (5) מספר שעות האבטלה וסיבתה;
- (6) שם המפעיל;
- (7) חתימת האחראי לביצוע העבודה.

(ד) קבלן החייב ברישום עבודה לפי סעיף קטן (א) יציין במערכת החשבונות -

- (1) לגבי הוצאות תיקונים של אותו ציוד - פרטים לזיהוי הכלי שתוקן;
- (2) לגבי קבלני משנה - פרטים לזיהוי יחידת הבניה;
- (3) לגבי קניית דלק - האתר שאליו סופק הדלק.

6.3 מיהו "קבלן"?

המונח "קבלן" מתאר בשפת היומיום "אדם המקבל על עצמו לבצע עבודה מסויימת לפי תנאים מוסכמים ובשכר כולל קבוע מראש"¹. ברם, אנו מחוייבים להגדרה שבתוספת ד':

"קבלן" - נישום שעסקו או חלק מעסקו ביצוע עבודות בניה."

קבלן הינו נישום שעסקו בעבודות בניה, בין שהוא קבלן בונה למכירה, ובין שהוא קבלן מבצע עפ"י הזמנות אחרים. כלומר, עבודות בניה הינן חזות הכל.

הקבלן, כהגדרתו בתוספת ד', הוא בעל עסק. "עסק" לענין זה כולל גם "משלח יד". ראו הגדרה בסעיף 1 להוראות כך שגם בעלי משלח יד כמו טיחים, חשמלאים, קבלני שלד וכיו" נחשבים ל"קבלנים" לענין ההוראות. אין הכרח שכל פעילותו של הנישום תתרכז בביצוע עבודות בניה כדי שיחשב ל"קבלן". גם אם רק חלק מהפעילות העסקית של הנישום היא בבניה ייחשב הוא ככזה. במקרה שחלק מהעסק הוא בבניה וחלק בתחום אחר יחול על הנישום סעיף 2 להוראות בענין ניהול פנקסי חשבונות לגבי מי שחלה עליו יותר מתוספת אחת.

רק מי שביצוע העבודות הוא בגדר "עסק" - יחשב ל"קבלן". לעומת זאת, מפעל תעשייתי או אדם פרטי הבונים עבור עצמו, ואין זה עסק, לא יחשבו ל"קבלן".

ההגדרה של "קבלן" בצו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד עבודות בניה ועבודות הובלה כהכנסה), תשל"ד-1973 הינה דומה². בפסק דין ורוניקה³ הוסבר המושג "קבלן" ביחס לצו האמור, וממנו ניתן ללמוד גם לענין ניהול ספרים⁴.

השאלה שהתעוררה בפסיקה היתה האם המערערת שעסקה בהשכרת מבני תעשייה שבנתה הינה "קבלן" לענין ניכוי מס במקור. נקבע שהמערערת אינה נחשבת ל"קבלן" משום ש"קבלן" משמעו אדם אשר מקבל על עצמו ביצוע עבודות בניה למען אחרים. עצם הביטוי "קבלן" מורה על כך שהוא מקבל על עצמו לבצע עבודות למען הזולת. זה בדרך כלל עיסקו של קבלן, היינו ביצוע עבודה למען מי שהזמין ממנו את העבודה כאשר השכר המשתלם לו אינו לפי שעות העבודה או ימי העבודה אלא בעד ביצוע כל העבודה.

אולם, בענף הבניה קיים גם סוג של קבלן - ויתכן ואלה הם רב רובם של הקבלנים - אשר בונים על חשבונם ומוכרים את המבנה ולא רק את השירות. זה הוא הקבלן המצוי הבונה את הבתים המשותפים ומוכר את הדירות. ולסוג זה של קבלן הכוונה בהרחבה שבהגדרת "קבלן" בצו האמור, היינו, אדם המבצע עבודות בניה "על חשבוננו", ולאז דוקא על חשבון אדם אחר. אולם כזה כן זה חייב בניכוי לפי הצו האמור רק אם "עסקו או חלק מעיסקו" ביצוע עבודות בניה. כלומר, רק מי שביצוע העבודות הוא בגדר עסק אצלו. בענין ורוניקה, החברה רכשה חלקת קרקע, הקימה עליה שלושה מבנים והשכירה אותם. הבניה לא היתה

¹ מילון אבן שושן, המלון החדש הוצאת קרית ספר, 1991.

² הגדרת "קבלן" בצו בניה: "קבלן - כל אחד מאלה: (1) אדם שעסקו או חלק מעסקו ביצוע עבודות בניה על חשבוננו או על חשבון אדם אחר". בהגדרת עבודות בניה בצו מס הכנסה בענין מס במקור יש הבדל בהגדרה בכך שחסרות עבודות הריסה, ניקוח (ביוב ישנו), הנחת צינורות. אך נוספות עבודות הקשורות בהכנה לבניה ולהשלמתה. ראו פרק 12 בעמוד 838 וכן מ' כהן דיני מסים עמוד 14655.

³ עמ"ה 14/83 ורוניקה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5, פד"א יב 166.

⁴ עם זאת יש לשים לב שכל הגדרה מתאימה לחוק בו היא מופיעה ואינה מחייבת לגבי חוק אחר.

תחום עיסוקה. יש ואדם בונה בנין, בית או דירה לעצמו ועל חשבונו ללא העסקת קבלן אך בזאת אין לראותו כקבלן היינו כאדם שעיסוקו ביצוע עבודות בניה.

המכון למסים ולייעוץ כלכלי בע"מ ©

6.4 מהן "עבודות בניה"?

ההגדרה של עבודות בניה בתוספת ד' הינה כדלקמן:

"עבודות בניה" - לרבות עבודות הפירה, הריסה, ביוב וניקון, הנחת צינורות, סלילת כבישים ודרכים, ועבודות עפר ולמעט עבודות שיפוצים ותיקונים בבנינים;

למעשה אין כאן הגדרה משום שבראש ההסבר למושג "עבודות בניה" מופיעה המלה "לרבות"¹. כך שהדוגמאות המובאות לעיל הינן בגדר תוספת. מתוך הדוגמאות לעיל שבאו כתוספת לצורך הרחבת המושג כפי שניתן להבינו, נראה שעבודות של ריצוף, חשמלאות בבנין, נגרות בבנין, טייחות, צבע וכו', שהן קשורות יותר לבניה, נכללות ב"עבודות בניה", אלא שהמחוקק כלל לא ראה צורך לציין בהגדרה.

שירותי שיפוצים ותיקונים בבנין

עבודות שיפוצים ותיקונים בבנינים קיימים הוצאו ממסגרת ההגדרה של "עבודות בניה"².

על נותני שירותים של שיפוצים ותיקונים בבנינים קיימים שאינם חדשים, תחול תוספת י"א - נותני שירותים סעיף 2 לתוספת וכן הוראות ספציפיות המפורטות בסעיף 63(6).

סעיף 63(6) מחייב נותן שירותי שיפוצים ותיקונים בבנינים לנהל יומן עבודה, ולגבי כל יום בנפרד יכלול לפחות את הפרטים הבאים:

- (א) התאריך;
- (ב) מקום ביצוע העבודה;
- (ג) שם מזמין העבודה;
- (ד) תיאור העבודה;
- (ה) מספר המועסקים בביצוע העבודה;
- (ו) שמם ומענם של קבלני משנה לביצוע העבודה;
- (ז) מספר החשבונית/חשבונית עסקה שהוצאה למזמין בגמר העבודה.

הרישום ביומן יעשה לכל המאוחר למחרת יום העבודה, שפרטיו מופיעים ביומן. אי ניהול יומן עבודה ורשימות מלאי ייחשב לסטייה מהותית מההוראות לניהול פנקסים, דבר הגורר פסילת פנקסים³.

עבודה בבנינים חדשים לעומת עבודה בבנינים קיימים

נראה, ש"עבודות בניה" כוללות עבודות בבנינים חדשים עד לגמר הבניה בלבד⁴. במקרה מסויים⁵ דובר בחשמלאי שעסק בתיקון תקלות חשמל במפעלים ובבתי מלאכה, והיה

¹ בחוק הפרשנות, התשמ"א-1981 אין הסבר למילה "לרבות"; לעומת זאת, במלון מאת אבן-שושן בהוצאת קרית ספר בע"מ מופיע הפירוש הבא - "להכניס לכלל, לצרף לענין גם את".
² יתכן שהוצאתם של נותני שירותי שיפון ותיקון נובעת מאופי עבודתם המזדמנת הקצרה יחסית בהשוואה לעבודות קבלני הבנין.
³ ערר 38/78 שותפות צודקביין יצחק נ' פ"ש, פד"א י 233.
⁴ ערר 39/78 ספיר בע"מ נ' פ"ש, פד"א יא 149.
⁵ ערר 52/81 מיום 20.9.81 (לא פורסם).

רשום כקבלן אצל רשם הקבלנים על פי חוק רישום הקבלנים לעבודות הנדסה בנאות, תשכ"ט-1969. פקיד השומה ביקש לראות בו "קבלן" החייב בניהול ספרים לפי פרק ד'.

מאחר שהנ"ל עסק בשרותי תיקונים ואחזקה של חשמל במפעלים ובבתי מלאכה ולא שימש כקבלן משנה בהרכבת מערכות חשמל במבנים חדשים, נקבע שאינו "קבלן" כמשמעותו בתוספת ד', אף שהיה רשום אצל רשם הקבלנים כאמור.¹

עם זאת, בועדות ערר נפסק במספר מקרים ש"עבודות בניה" עשויות לכלול גם עבודות בבנינים קיימים.² נקל לתאר זאת כאשר הבנין נהרס כמעט כולו, כך שנותר רק השלד שסביבו נבנתה מעטפת חדשה, קירות פנימיים חדשים ובעצם מלבד היסודות ומעמודי הקורה כל הבנין "התחדש".

ניתן לכלול בהגדרת "עבודות בניה" את המרכיבים הבאים:

- א. עבודות בניה בסיסיות שאמנם אינן מפורטות בהגדרה, אולם כלולות במונח הלשוני של בניה;
- ב. עבודות הקשורות בהכנה לבניה ולהשלמתה. חלקן מפורטות בהגדרה.
- ג. פעילויות משלימות אחרות שאינן מפורטות בהגדרה.

א. עבודות בניה

ההגדרה אינה מפרטת למעשה מהי "בניה" כי היא מתחילה במילה "לרבות" ושואבת אליה עבודות מחוץ לאתר הבנייה וכן עבודות הקשורות בהכנה לבניה ובהשלמתה, אך לא עבודות בניה ממש.

אף עיון בהגדרה המילונית של "בניה" אינו מלמד דבר, פרט לכך שבניה מיוחסת להקמת בתים ועוד.³ בהיעדר הגדרה מפורטת ניתן אפוא לתאר את עבודות הבנייה על ידי פירוט העבודות, כדלקמן: טפסנות, ברזלנות, בנאות, טיחות, שרברבות בנין, חשמלאות בנין, נגרות בנין, התקנת צנרת לגז, ריצוף (גם בחומרים פלסטיים), מוזאיקה, ציפוי פלסטי או עץ, זיפות גגות, צבעות, סיווד, הדבקת טפטים, זגגות, קונסטרוקציה, פיקוח מקצועי על עבודות בניה ועוד.⁴

¹ תוספת י"ג בוטלה בק"ת 4218 התשמ"א מיום 31.3.81. נקבע על ידי הועדה שהיה חייב בניהול ספרים לפי תוספת י"ג בשנות המס 1977-78 ובשנת המס 1979 לפי תוספת י"א.

² בערר 18/88 אורי משה נ' פ"ש רחובות "מסים" ג/1-ה-189 התקבל עררו של נישום שראה עצמו ככלול בתוספת ד'. ועדת הערר פסקה שהקמת קירות מבלוקים או מגבס, יציקת עמודי בטון ועבודות דומות, גם אם בתוך בנינים קיימים, הינן עבודות בניה וחלה עליהן תוספת ד'. הועדה העירה שההגדרה הייחודית בחוק רישום קבלנים של "עבודות הנדסה בנאות" מציינת במפורש גם "בניית פנים". הועדה שעיינה בכל החשבוניות של שנת המס 1985 הגיעה למסקנה שלמעלה ממחצית סכום העבודות היה מסוג "עבודות בניה" כאמור.

בערר 39/78 ספיר בע"מ נ' פ"ש ת"א 1, פד"א יא 149 התנהל דיון בכיוון הפוך והועדה שדחתה את הערר, החילה את תוספת ד' על העורר לגבי עבודות ציפוי, איטום וצביעה שבוצעו עבור חברת סולל בונה ומשרד הביטחון. עבודות אלו נחשבו כעבודות בניה משום שהן נועדו להשלים את העבודה ביחידת בניה כחטיבה אחת באתר אחד באותה תקופה. הועדה קבעה שהמלה "לרבות" בהגדרה נועדה לצרף לתוך ההגדרה עבודות נוספות, שאינן נכללות בהגדרה במטרה להשלימה, אך תוספת זו של עבודות אינה ממצה.

³ ראו מילון אבן שושן, בהוצאת קרית ספר, 1972.

ההגדרה המילונית קובעת:

"בניה - הקמת בנין, ייסוד, התקנה, הרכבה: בניית בתים, בניית דאון, בניית גיאומטריות".

⁴ ראו פירוט בסעיף 1 בחוברת דברי הסבר מטעם נציבות מס הכנסה ומס רכוש, מיום 1.4.86 **"בדבר חובת ניכוי במקור מתשלומים שאינם משכורת או שכר עבודה"**, עמוד 11.

ב. עבודות הקשורות בהכנה לבניה ולהשלמתה

אלו הן עבודות אשר מבוצעות בדרך כלל בתחילת הבנייה או בסיומה כגון הריסה, יישור הקרקע, סלילת משטחי חניה ודרכי גישה לבניין, גינון, ניקוי שטח הבנייה, גידור, ועוד.

נראה, שהן עבודות בניה, והן עבודות הקשורות בהכנה לבניה ובהשלמתה כוללות פעולות המביאות להשלמת בנייה, קרי, פעולות ייצוריות¹. מכאן, עבודות שאינן קשורות במישרין לבניה, כגון עריכת חוזי בנייה (פעולות משפטיות), הוצאת רשיונות בניה על ידי המהנדס או האדריכל, תכנון הבניין על ידי האדריכל, לא ייכללו, כנראה, ב"עבודות הקשורות בהכנה לבנייה ובהשלמתה".

הפסיקה בנושא פטור ממס מעסיקים העוסקת ב"בניית בתי מגורים או בעבודה הקשורה בהכנה או בהשלמה של בניה כאמור, לרבות עבודות חפירה, סלילת דרכים ועבודות עפר" נעה בעבודות אדריכלות ושפכה אור על המושג "עבודות בניה"².

כך למשל, בעניין **לומניץ**³ נדונה השאלה האם ניתן לראות בעבודת אדריכלות בניה כעבודות הכנה לבניה. נקבע, כי אין לראות בעבודת אדריכלות כעבודת הכנה לבניה כשם שאין לראות בתשלומים בגין עריכת חוזים, הוצאת רשיונות, הובלה, שמירה וכו' כעבודות הכנה לבניה, ויש לצמצם את המונח לעבודות העוסקות בבניה באתר הבניה.

גם בעניין **לייבט**⁴ חזרה השאלה - האם עבודות אדריכלות הינן בגדר עבודות בניה, אולם כאן עסק האדריכל בארגון ופיקוח על בניה ושהה באתר הבנייה יום יום, כך שנמצא ש"ידיו אינן נקיות" כדי אדריכל במשרד ולפיכך יש לראותו כמי שעוסק בבניה. בית המשפט אימץ את מבחן "ניקיון הכפיים והנעליים".

ג. פעילויות של השלמת בניה

פעילויות רבות מבוצעות באתר הבניה ואלה משלימות את הבניה הבסיסית הקשורה ביציקות בטון, בלוקים, ברזלים וכו'. תמצאו בהן את עבודות האלומיניום והזגגות, הקשורות לחלונות, מעקות ומרפסות, תמצאו בהן את עבודות החשמל, המיזוג והאורור, עבודות נגרות בנין, עבודות שיש, ציפוי וחיפוי קירות ועוד כיוצא באלה.

¹ נראה, שהמושג "הכנה לבניה" צר יותר מהשלמת הבניה. הכנה לבניה כוללת יישור השטח, בניית קירות תומכים ושאר הפעולות הקשורות בהכשרת השטח לבניה. לעומת זאת, השלמה לבניה הינו מושג רחב יותר שקשה לעמוד על היקפו. למשל, ראשית, האם השלמה כוללת 20% מהבניה או שיעור אחר? שנית, מהי השלמת בניה? האם היא כוללת למשל הרכבת מטבח, התקנת מזווג? נראה, שאם הפריט המורכב הוא חלק בלתי נפרד מהמבנה ומחיר העבודה מהווה מרכיב מהותי במחיר הכולל, הרי שלפנינו עבודה הקשורה להשלמת הבניה.

בעניין **תריסי חן** (דב"ע נ"ב/6-4 קרן הביטוח והפנסיה של פועלי הבניין ועבודות ציבוריות נ' חב' תריסי חן בע"מ, פד"ע כה 137) נקבע, כי אין לראות בהרכבת תריסים וחלונות כחלק מ"עבודות בניה", כאשר עיקר הפעילות של החברה מבוצעת במפעל ולא באתר הבניה.

לפיכך, ברור שפעילות שאינה מבוצעת באתר בניה כלל, הגם שנועדה לספק חומרים לבעלי מקצוע העוסקים בהרכבות בבנינים, לא תכלול במסגרת "עבודות בניה", כפי שנקבע בין השאר בעניין **לוסקי הנרי** (עמ"ה 94/93 **לוסקי הנרי נ' פ"ש חיפה**, מיסים 10/94 ה-125).

² השוו לסעיף 2א(5) לחוק מס מעסיקים, תשל"ה-1975. אומנם מדובר בשני חיקוקים שונים עם מטרות שונות, אולם אין הדבר יוצר סתירה בהגדרת "בניה" במובן הרחב (כולל הכנה לבניה ולהשלמתה) בשני החיקוקים.

³ ע"א 621/85 **עקיבא לומניץ נ' פ"ש ת"א**, פד"א טז 187. ראו גם עמ"ש 221/85 **רודה נ' פ"ש פ"ת**, עדכוני מיסים 25, 86.

⁴ עמ"ה 58/87 **עודד לייבט נ' פ"ש ירושלים**, מיסים ג/5/89 ה-61.

דומה, שהמאפיין את עבודות הבניה הן עבודות, ויהיו מגוונות אשר יהיו, אשר מבוצעות באתר הבניה, להבדיל מעבודות שבעיקרן מבוצעות מחוץ לאתר הבניה.

בית המשפט נזקק לסוגיה זו, כאשר בחן את סוגיית הפטור ממס מעסיקים בגין עבודות בניה, וקבע שעבודות אדריכלות אינן עבודות בניה, משום שהן נעשות מחוץ לאתר הבניה ואילו עבודת פיקוח, המבוצעת באתר הבניה, תיחשב כעבודת בניה.

המכון למסוים וליעוץ כלכלי בע"מ ©

6.5 מהי "יחידת בניה"?

"יחידת בניה" מוגדרת בהוראות כך:

"(1) בנין או מבנה;

(2) עבודות בניה אחרות המבוצעות כחטיבה אחת, באתר אחד באותה תקופה;"

הגדרת "יחידת בניה" כוללת, בנין או מבנה כלשהו (מתקן, בית, צריף וכו') או "עבודות בניה" כמשמעותן בסעיף 1 לתוספת כמוסבר בפסקה הקודמת.¹

הגדרת "עבודות בניה אחרות" בפסקה השנייה של "יחידת בניה" היא רחבה יותר וכוללת עבודות בניה המבוצעות כפרויקט אחד או שלב מסויים של פרויקט גדול, המהווה יחידה ארגונית אחת.

ל"עבודות בניה אחרות", קיים מכנה משותף - היותן מבוצעות כחטיבה אחת, באתר אחד באותה תקופה. היינו, יש דרישה כפולה, האחת - רציפות בשטח, והשנייה - ביצוע באותה תקופה.

לשון אחרת, ההגדרה, מצד אחד, מתארת את סוג הפעולה שנכללה בהגדרת "עבודות בניה" ומצד שני, היא תוחמת אותה מבחינה גיאוגרפית-פיזית לשטח מוגדר. לדוגמא, סלילת כביש בשטח מוגדר במסגרת פרויקט גדול.

המושג צומצם לבנין או מבנה והושמט הביטוי "גוש בנינים". כוונת ההשמטה של "גוש בנינים" היא שיש לנהל כרטיס עלויות נפרד ("חשבון עבודה" כאמור בסעיף 2(ד) לתוספת ד' לכל בנין ובנין ולמנוע ריכוז העלויות של כל גוש הבנינים בכרטיס אחד. רישום נפרד של עלויות לכל בנין גורם לדיווח נכון ומדויק ומונע יחוס עלויות מבנינים שטרם הושלמה בנייתם להכנסות מבנין גמור שחלה עליו חובת הדיווח לפי סעיף 8א לפקודה. שונים יהיו הדברים אם מתבצעת עבודת בניה אחרת במספר בנינים באותה תקופה וקיימת רציפות של שטח הבניה. או אז ייחשבו אותם בנינים כ"יחידת בניה" אחת.

סיבה אחרת להפרדת ההגדרה של יחידת עבודה לשתי עסקאות נעוצה בהפרדה הנדרשת בין קבלן בונה לקבלן מבצע כפי שיתואר להלן.

מטרת ההפרדה ל"יחידת בניה" ול"חשבון עבודה" קשורה לדיווח לפי סעיפים 8א ו-18(ד) לפקודה.

לצד "בנין" נוספה המילה "מבנה" אשר לה פירוש רחב יותר.²

נראה, שהגדרות אלו נועדו להתאים את עצמן, בסופו של דבר, להוראות הדיווח על פי הפקודה. כך, למשל, נראה שלקבלן בונה המדווח לפי סעיף 8א(ג) לפקודה תואם חלק בהגדרה של יחידת בניה המתוארת כ"בנין או כמבנה" ואילו לקבלן מבצע שעיסוקו ב"עבודה ממושכת" לפי סעיף 8א(א) לפקודה תואם יותר החלק השני בהגדרה המתאר את

¹ ההגדרה בעבר היתה:

"בנין, גוש בנינים או עבודות בניה המבוצעות כחטיבה אחת, באתר אחד, באותה תקופה".

ההגדרה שונתה בק"ת 4494 התשמ"ג מיום 15.5.83.

² הגדרות דומות ראו בסעיף 18(ד) - "יחידת עבודה".

יחידת הבניה כ"עבודות בניה אחרות המבוצעות כחטיבה אחת, באתר אחד באותה תקופה".

לפיכך, אם לקבלן בונה מספר בניינים באתר אחד באותו מועד, יחידת הבניה לגביה ינהל חשבון עבודה תמחירי נפרד של העמסת עלויות שכר עבודה, חומרי עבודה וכדומה - תכיל בנין אחד בלבד ולא מספר בניינים. זאת, משום שהדיווח על ההכנסה נעשה לגבי כל מבנה בנפרד.

בהגדרה של "יחידת בניה" נעשה שימוש בעניינים הבאים:

האחד, בהתייחס לסעיף 2(ד)1, אשר לפיו יש לנהל **חשבון עבודה** לכל יחידת בניה, דהיינו יש לרכז את עלויות הבניה (חומרים, קבלנות משנה, שכר עבודה ישיר והוצאות ישירות מהותיות אחרות) לכל יחידת בניה בנפרד כדי להכשיר את הקרקע לדיווח לפי הוראות הפקודה.

השני, מתייחס לסעיף 2(א)7) הדן בחובת ניהול **ספר תנועת מלאי** לגבי חומרים עיקריים. זה ינוהל לגבי מחסן המשמש ליותר מיחידת בניה אחת. כך גם לגבי רשימת מלאי אשר תנוהל לגבי מלאי הנמצא במחסן המשמש ליותר מיחידת בניה אחת, או שאינו כלול בעלויות בחשבון העבודה.

השלישי, מתייחס לסעיף 3(ד)2, שבמסגרתו הוטלה החובה על מי שמפעיל **ציוד מכני הנדסי** שלא לצורך הקמת בניינים על ידי אותו קבלן כאמור בסעיף 3 לתוספת ד', לציין פרטים לזיהוי יחידת הבניה לגבי קבלני משנה המפעילים ציוד מכני הנדסי.

6.6 הקריטריונים לניהול פנקסי חשבונות

6.6.1 כללי

הקריטריונים לניהול פנקסי חשבונות אצל יצרנים (תוספת א'), סיטונאים (תוספת ב'), קמעונאים (תוספת ג'), נותני שירותים (תוספת י"א) וחקלאים (תוספת י"ב) הינם לפי מחזור מכירות כולל מסים עקיפים (וגם מע"מ) בשנה קודמת או מספר מועסקים בשנה השוטפת.

בתוספת ד' מופיע קריטריון שונה המתבסס על **עלויות הבניה** בשנה הקודמת לא כולל מע"מ, ולצדו קריטריון נוסף שמופיע גם בתוספות האחרות - של מספר מועסקים, והחל משנת המס 1989 גם **מחזור** בעסק. כמקובל בשאר התוספות ניהול הספרים יהיה לפי מספר מועסקים בשנה השוטפת או עלות הבניה בשנה הקודמת או בשנה האחרונה שלגביה נערכה שומה סופית, או מחזור בעסק בשנה הקודמת, או השנה הקובעת, הכל, לפי ה"גרוע" (הגבוה) שבהם לנישום.

יש להדגיש שהקריטריון של עלויות בניה הוא לפי **שנה קודמת**, או לפי הקבוע בהגדרת "מחזור" בסעיף 1 להוראות, והוא תופש גם במקרים הבאים:

א. לגבי נישום חדש שלא היה לו "בסיס" משנה קודמת - הנישום לא יהיה חופשי לנהל ספרים לפי המערכת הפשוטה כמפורט בסעיף 2(ג) אם בשנתו הראשונה הוא עובד בהיקפים גדולים, אלא לנהל ספריו לפי אומדן המחזור או אומדן ההוצאות הצפויים, לפי הגבוה שבהם.

אם הקבלן היה פעיל בחלק מהשנה הקודמת יש להתחשב באותה עלות עבודות כפי שהיתה בפועל באותו חלק מהשנה, כשהיא מוכפלת במקדם:
מס' חדשי פעילות בשנת המס / 12

וכך גם לגבי המחזור בעסק.

ב. במקרה שלנישום היתה פעילות גדולה בשנה קודמת והשנה מיתן את פעילותו במידה רבה יהיה חייב לנהל ספרים המתאימים להיקף פעילות גדול כמו בשנה הקודמת.

המכון למסים ולייעוץ כלכלי בע"מ ©

6.6.2 עלות הבניה

הגדרת "עלות הבניה" היא:

"עלות בניה" - סך כל עלויות החמרים, עלויות של קבלנות-משנה, עלויות שכר עבודה והוצאות ישירות אחרות המתייחסות לעבודות הבניה, לרבות פחת מכוונות וציוד המשמשים לעבודות בניה ולמעט עלות קרקע, בשנת המס הקודמת או בשנה האחרונה שלגביה נערכה שומה סופית, הכל לפי הסכום הגדול יותר כשהוא מוכפל ב-12 ומחולק למספר חדשי פעילות העסק בשנת המס הקודמת או בשנה הקובעת, לפי הענין;

בעלות הבניה נכללות עלויות ישירות של חומרים, קבלנות משנה ושכר עבודה כאמור וכן עלויות ישירות הכוללות בין השאר פיגומים וכלי עבודה (הנרשמים כהוצאות לאחר שהקניה הראשונה נרשמה כמלאי בסיסי), החזקת מכוונות וציוד, שימוש בציוד שכור, מסי בניה (אגרות למיניהן), ביטוח, והפרשה בגין עתודה להשלמת עבודות ותיקונים¹.

עלות הקרקע אינה חלק מ"עלות הבניה". לכן, בעסקת קומבינציה, עלות העבודה גדלה על חשבון הקרקע, יחד עם גידול היקף העבודה, ועל כן טבעי שיידרש ניהול ספרים ברמה גבוהה יותר. לפי גילוי דעת מס' 6 של לשכת רואי חשבון (שבוטל בינתיים) כוללת עלות הקרקע בין היתר גם הוצאות פיתוח ומסי השבחה. (ראו סעיף ד(12)(1)). אם כך, מסי השבחה לא נכללים בעלויות הישירות משום שהקרקע אינה נכללת בעלויות הבניה. גם מס רכישה אינו כלול בעלות הבניה מאחר שיש ליחסו לקרקע.

עלויות הבניה שיש לקחתן בחשבון הן אלו המתייחסות **לחותך של השנה הקודמת בלבד ולא העלויות המצטברות**. ניתן להוציא נתונים אלו מתוך רשימת "עלות הבניה והמכירות" לדו"ח רווח והפסד².

יש להתייחס לעלויות המתייחסות לעבודות הבניה. באם נרכשו חומרים למלאי שטרם נזקפו לעבודות הבניה אין לקחתם בחשבון.

עלות הבניה המשמשת כבסיס לקביעת רמת ניהול הספרים תהיה זו של שנה קודמת או של השנה האחרונה שלגביה נערכה שומה סופית, הכל לפי הסכום הגדול יותר. בשעורי אינפלציה גבוהים בתנאי עסק יציבים, נראה שהסכום של שנת המס הקודמת ולא של שנת השומה הסופית יהיה הגבוה והקובע בשל שחיקת סכומי השומה הסופית.

עלות הבניה לצורך זה הינה סכום העלות **ללא מע"מ**, בניגוד ל"מחזור" שהינו כולל מסים עקיפים לפי ההגדרה בסעיף 1 להוראות.

כאמור, החל מ-1.1.89 נוסף מודד חדש לרמת ניהול הספרים והוא מחזור העסק. יש להניח שהוספת מודד זה נובעת מתנודות שכיחות ברמת הפעילות של העסק. לפיכך תיקבע צורת ניהול הספרים לפי עלות הבניה או מחזור העסק לפי הגבוה שבהם. יש כאן יצור כלאיים מסויים, שכן סכום המחזור כולל מע"מ ואילו סכום עלות הבניה אינו כולל מע"מ ואלו מתייחסים לאותו סכום של שנת ניהול הפנקסים המתעדכן בדרך כלל משנה לשנה.

¹ להבדיל מקביעת עלות מלאי בתורת החשבונאות, הנעשית על ידי חיבור מלאי הפתיחה לקניות שבוצעו במהלך השנה וחיסור מלאי הסגירה, קובעת הגדרת "עלות בניה" בתוספת ד', כי עלות המלאי פירושה, המחיר החוזי של רכישת המלאי, שהושקע בבניה.

² ראו דוח"ת כספיים לדוגמא תשמ"א-1981 בהוצאת לשכת רואי חשבון, עמוד 36

סכום עלות הבניה מתייחס לשנה קודמת ואילו סכום המחזור בדרך כלל מתייחס אמנם לשנה קודמת, אולם אם לא היה לנישום מחזור בשנה הקודמת, ייחשב המחזור לפי שנת המס שלפני השנה הקודמת כשהוא מתואם במדד; ואם לא היה לנישום מחזור בשנת המס שלפני השנה הקודמת - יש לקחת בחשבון את אומדן המחזור או ההוצאות בעסק בשנת המס, לפי הגבוה שבהם.

דוגמא א': עלות בניה לפי שקלול לפי השנה האחרונה שלגביה נערכה שומה סופית

ש"ח (לא כולל מע"מ)	ש"ח (כולל מע"מ)	
10,000,000	11,800,000	עלויות מצטברות
3,000,000	3,540,000	עלויות שנה קודמת
2,800,000	3,304,000	עלויות השנה האחרונה בהן נערכה שומה סופית (תשעה חודשי פעילות)

נדרש: מהו סכום עלות הבניה?

פתרון

עלות השנה האחרונה בה נערכה שומה סופית ללא מע"מ כשהיא משוקללת לפי 12 חודשים $3,733,333 = 3,000,000 \times 12/9$. היא גבוהה יותר מעלות שנה קודמת ולכן היא זו שתקבע את היקף ניהול הפנקסים.

דוגמא ב': מרכיבי עלות הבניה

בעלות הבניה לשנת המס הקודמת בסך 10,000,000 ש"ח (לא כולל מע"מ) כלולות בין השאר העלויות שלהלן:

3,000,000	עלות קרקע
50,000	שכ"ט עו"ד בגין רכישת קרקע
45,000	דמי תיווך בגין רכישת קרקע
150,000	מס רכישה
1,000,000	שכ"ע פועלי בניה
500,000	משכורות מינהלה
200,000	פחת מנוף לדהפור המשמש בבנין
20,000	פחת רכב פרטי
700,000	עלות חמרים
600,000	קבלני משנה
30,000	שכ"ד
6,295,000	סך הכל

נדרש: מהו סכום עלות הבניה?

פתרון

מבין העלויות המפורטות נפריד את אלו הכלולות בהגדרת עלות בניה ואת אלו שאינן כלולות בה:

אינן כלולות בעלות הבניה		כלולות בעלות הבניה	
3,000,000	עלות קרקע	1,000,000	שכ"ע פועלי בניה
50,000	שכ"ט עו"ד בגין קרקע	200,000	פחת מנוף ודחפור
45,000	תיווך בגין קרקע	700,000	עלות חומרים
150,000	מס רכישה	<u>600,000</u>	קבלני משנה
500,000	משכורת מינהלה	<u>2,500,000</u>	סך הכל
20,000	פחת רכב פרטי		
<u>30,000</u>	שכר דירה		
<u>3,795,000</u>			

המכון למסים וליעוץ כלכלי בע"מ ©

המכון למסים ולייעוץ כלכלי בע"מ ©

6.6.3 מספר מועסקים

הגדרת "מועסק" בסעיף 1 להוראות קובעת לאמור:

- "מועסק" - לרבות הבעלים ובני משפחותיהם העובדים בעסק וכן שותפים העובדים בעסק; לענין זה -
- (א) הניך או מי שעובד לא יותר מארבע שעות ביום יחשב לחצי מועסק;
- (ב) מי שעבד בעסק חלק משנת המס ייחשב לחלק ממועסק כיחס תקופת עבודתו לשנה שלמה".

יש לקחת בחשבון את מספר המועסקים **הממוצע** שבשנת המס ולא את מספר המועסקים בשנה קודמת ואף לא את אלו שהיו מועסקים בתחילת שנת המס. המדובר במועסקים שכירים ולא בקבלני משנה. הדבר מצריך אומדן זהיר של מספר המועסקים הצפוי להיות בממוצע באותה שנת מס בה מנוהלים הספרים. שכן אומדן נמוך מדי של מספר המועסקים בשל אי הערכת התפתחות הפירמה עלול להביא את הפירמה למצב שהיא מנהלת ספרים מתחת לרמה הנדרשת לאחר שמספר המועסקים הוערך בחסר.

בסעיף 2(א) הקריטריון של מספר מועסקים לא קיים. הקריטריון הקיים הוא של עלות בניה או מחזור מעל סכום שנקבע. במילים אחרות: מספר מועסקים אינו פרמטר שבכוחו לחייב קבלן לנהל מערכת חשבונית לפי השיטה הכפולה.

ניהול ספרים לפי סעיף 2(ב) יהיה באם עלות הבניה היתה מעל סכום שנקבע, או באם בעסק 6 מועסקים או יותר.

ניהול ספרים לפי סעיף 2(ג) יהיה באם עלות הבניה היתה בסכום נמוך מהסכום שנקבע כאמור, או שבעסק 5 מועסקים או פחות.

המכון למסים ולייעוץ כלכלי בע"מ ©