

מיסוי קבלנים



שלמה טבח, עו"ד ורו"ח

רולנד עם שלם, רו"ח

תכנית ההרצאה

1. הצורך בדיון ספציפי בנושא קבלנים
2. כללי חשבונאות
3. סעיף 8א – קבלן מבצע
4. סעיף 8א – קבלן בונה
5. סעיף 18(ד) - יחוס הוצאות הנהלה וכלליות ומימון
6. עסקאות קומבינציה
7. הפרשה לירידת ערך מלאי
8. הפרשה לאחריות, תיקונים ובדק
9. שינוי יעוד
10. תכנוני מס נפוצים וסוגיות מעניינות

הצורך בדין ספציפי בנושא קבלנים



הצורך בדין ספציפית לקבלנים

❖ משך ביצוע הפרויקט:

זמן ממושך מעבר לשנת מס אחת- בעיה של הקבלת הכנסות להוצאות.

❖ יחוס הוצאות לפרויקטים שונים:

קביעת יחוס הוצאות שאינן ספציפיות לפרויקטים שונים.

❖ היקף פעילות:

בדרך כלל, היקף מחזור הפעילות גדול.

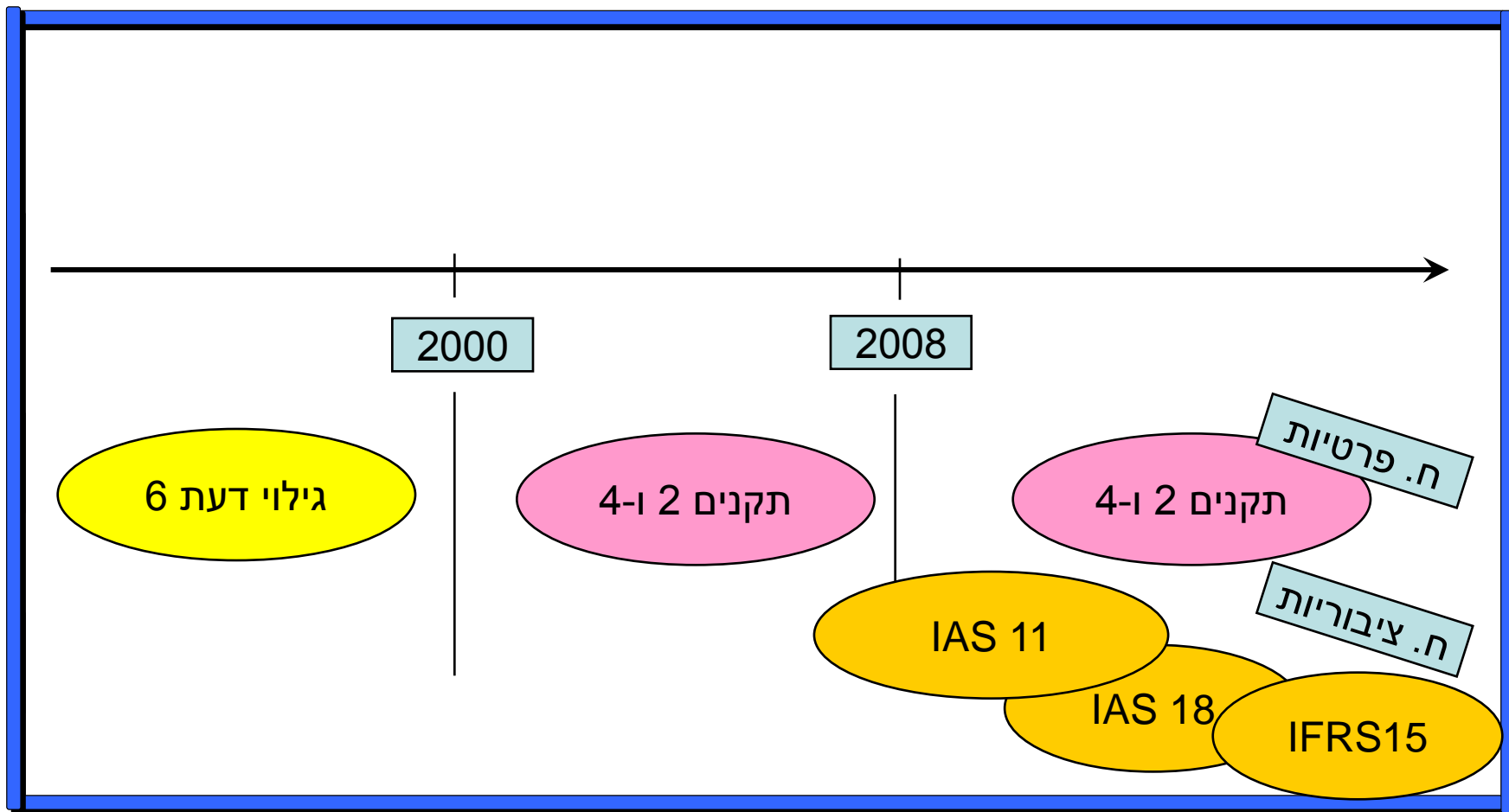
❖ כללי חשבונאות:

קיימת התייחסות ספציפית בתקנים החשבונאיים לכן גם דיני המס יצרו כללים משלהם.

כללי חשבונאות



כללי חשבונאות



כללי חשבונאות

הכרה בהכנסה אצל קבלן בונה

על מנת להכיר בהכנסה, נדרשת מכירה של לפחות 75% מהדירות ולהמתין לגמר בניה.

גילוי דעת 6

התנאים להכרה בהכנסה:

1. שיעור ההשלמה של הפרויקט בתום תקופת הדיווח הינו 25% או יותר.
2. תמורת המכירות שנצברו מתחילת הפרויקט ועד תום תקופת הדיווח הינה 50% או יותר מסך המכירות הצפוי בפרויקט.
3. סך הכנסות הפרויקט וסך העלויות של הפרויקט ידועים או ניתנים לאומדן.
4. וודאות לסיום הפרויקט.

תקן 2

הכרה בהכנסה אצל קבלן בונה

קבלן בונה יוכל להכיר בהכנסות, רק לאחר מסירת הדירות שנמכרו (שיטת העבודות הגמורות).

IAS 18

קבלן מבצע יוכל להכיר בהכנסות על פי שיעור ההשלמה (שיטת שלבי העבודות בביצוע).

IAS 11

קבלן מבצע וקבלן בונה יוכלו להכיר בהכנסות על פני תקופת הבניה ולא ידחו את ההכרה בהכנסה לסוף.

IFRS 15

הכרה בהכנסה קבלן מבצע

הוראות תקן 4 קובעות כי ההכנסה תוכר על שיטת שיעור
ההשלמה ובלבד שמתקיימים כל התנאים הבאים:

הכרה בהכנסה קבלן מבצע

- (1) ההכנסות ידועות או ניתנות לאומדן מהימן.
 - (2) גביית ההכנסות צפויה (probable).
 - (3) העלויות הכרוכות בביצוע העבודה ידועות, או ניתנות לאומדן מהימן.
 - (4) לא קיימת אי ודאות מהותית באשר ליכולת הקבלן המבצע להשלים את העבודה ולעמוד בתנאים החוזיים עם הלקוח.
 - (5) שיעור ההשלמה ניתן לאומדן מהימן.
- לגבי עבודה של הקמת בניינים חייב להתקיים גם תנאי נוסף להכרה בהכנסה והוא ששיעור ההשלמה של העבודה הגיע לכדי 25%.
- כל עוד לא מתקיימים כל התנאים המנויים בפסקאות לעיל, תוכר ההכנסה בגובה העלויות שהוצאו אשר השבתן צפויה (probable) (להלן "הצגת מרווח אפס").

הסעיפים העיקריים בפקודה

המטפלים בקבלנים

❖ סעיף 18(ד)

הסעיף עוסק באופן ובעיתוי
התרת הוצאות הנהלה וכלליות
והוצאות מימון שאינן ניתנות
לייחוס ספציפי

❖ סעיף 8א

הסעיף עוסק במועד הדיווח על
הכנסות מעבודות ממושכות

סעיף 8א – קבלן מבצע



סעיף 8א- הכנסה מעבודות ממושכות

שני סוגי נישומים:

קבלן מבצע

✓ סעיפים: 8א(א) ו- 8א(ב) לפקודה.

✓ מדובר בקבלן המבצע את העבודה עבור אדם אחר.

✓ הסיכון הקיים לקבלן זה - אומדן עלויות צפויות.

קבלן בונה

✓ סעיף: 8א(ג) לפקודה.

✓ מדובר בקבלן שהוא הבעלים של הבניין.

✓ הסיכון הקיים לקבלן זה – אומדן עלויות צפויות ותמורה עתידית.

סעיף 8א(א) – קבלן מבצע

הגדרה - "עבודה ממושכת"

❖ עבודה שמשך ביצוע עולה על שנה,

❖ לרבות עבודות בניה בבניין בידי מי שמבצע את העבודה
עפ"י הזמנתו של אדם אחר

❖ ולמעט בניית בניין בידי בעלו.

סעיף 8א(א) – קבלן מבצע

הגדרה - "הכנסה מעבודה ממושכת"

❖ **הכנסה מעבודה ממושכת** שהן הכנסות לפי סעיף 2(1),

בין מביצוע ובין ממכירה.

❖ **הכוונה היא למנוע מקרה בו אדם יבנה מכונה לטובת אדם**

אחר וימכור לו אותה, ואז הדיווח על ההכנסה יהיה בעת

המכירה ולא לשיעורין, על אף שמדובר במכונה שהוזמנה

ע"י אדם אחר.

סעיף 8א(א) – קבלן מבצע

1. המונח "עבודה" אינו מתייחס רק לעבודות בניה. הסעיף יחול על כל סוגי העבודות שמשך ביצוען עולה על שנה.
2. הסעיף יחול על עבודות בניה גם אם משך ביצוע העבודה פחות משנה [שנה=12 חודשים ולא שנת מס!!!]
3. תקופת העבודה תיספר מהיום שבו החלו בביצוע העבודה ותסתיים ביום שהעבודה הסתיימה והכלים ירדו מהאתר. מבחן הלכלוך [פס"ד עקיבא לומניץ]
4. הסעיף חל רק כאשר ההכנסות מהעבודה הממושכת מגיעות לכדי עסק וממוסות מכוח סעיף 2(1) לפקודה.

סעיף 8א(א) – קבלן מבצע

למעשה הסעיף חל על שני סוגי נישומים:

נישום מסוג א'

נישום המבצע עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה [עבודה = כל עבודה שמעצם מהותה הדיווח החד שנתי אינו משקף באופן נאות את תוצאות הפעילות]

- קבלן המעניק שירותי ניקיון בחוזה ארוך טווח תמורת תשלום חודשי – לא נכנס לתחולה – כל חודש מעניק שירות שמתחיל ומסתיים
- קבלן חשמל שנקשר בחוזה הקמה ארוך טווח – נכנס לתחולה כי דיווח חד שנתי לא משקף את תוצאות פעילותו – הוצאות רבות בהתחלה והכנסות רק בסוף [בהתחלה יירשמו מקדמות]

סעיף 8א(א) – קבלן מבצע

למעשה הסעיף חל על שני סוגי נישומים:

נישום מסוג ב'

נישום המבצע עבודות בניה בבנין ע"פ הזמנתו של אדם אחר

- בעבודות בניה אין צורך שמשך הבניה יעלה על שנה!!!
- עבודות בניה- אין הגדרה בפקודה אך יש הגדרה בתקנות [לרבות עבודות חפירה, ביוב, סלילת כבישים ודרכים, עבודות עפר ועבודות הקשורות בהכנה לבניה ובהשלמתה]
- כל קבלן המסייע לקבלן המבצע את עבודת הבניה יחשב גם הוא לקבלן מבצע

סעיף 8א(ב) - קבלן מבצע

מועד החיוב במס

❖ שיטת התקדמות בעבודה:

דיווח על ההכנסה בכל שלב
בפרויקט באופן יחסי.

~~❖ שיטת העבודות הגמורות:~~

~~דיווח על ההכנסה במועד
סיום הפרויקט.~~

❖ שיטת הדיווח אצל קבלן מבצע:

סעיף 8א(ב) לפקודה קובע, כי הדיווח יהיה
לפי שיטת "ההתקדמות בעבודה".

סעיף 8א(ב) - קבלן מבצע

אופן הדיווח על ההכנסה

(עפ"י חוזה בפועל + צפויות)	XXX	סה"כ תמורה צפויה
(בפועל + צפויות)	<u>(XX)</u>	עלויות צפויות
	XXX	רווח / (הפסד) צפוי
	<u>X%</u>	אחוז גמר מצטבר
	XXX	רווח / (הפסד) מצטבר עד שלב נוכחי
	<u>(XX)</u>	רווח שדווח שנים קודמות
	XX	רווח השנה

סעיף 8א(ב) - קבלן מבצע

אופן הדיווח - הערות ודגשים

- ❖ תמורה צפויה: הכוונה לתמורה הצפויה עפ"י החוזה ולא לתמורה בפועל.
 - ❖ עלויות צפויות: הכוונה לעלויות הצפויות לביצוע הפרויקט. יתכן ועלויות אלה ישתנו עם התקדמות הפרויקט.
 - ❖ מועד הדיווח: השנה הראשונה שבה אחוז הגמר המצטבר הוא **לפחות 25%**.
 - ❖ אחוז גמר מצטבר: ניתן לקבוע לפי אחת מהשיטות הבאות:
 - ✓ שיטת ההיקף הכמותי- הנדסי.
 - ✓ שיטת ההיקף הכספי- על פי הנוסחה:
- עלויות שנים קודמות + עלויות שוטפות
עלויות שנים קודמות + עלויות שוטפות
+ יתרת עלויות צפויות
- ✓ כל נישום רשאי לבחור בין השיטות השונות.
 - ✓ ניתן לבחור שיטה שונה לכל פרויקט אולם יש להיות עקבי עד גמר הפרוייקט.
 - ❖ מועד הדיווח בהפסד: ניתן לדווח לצורכי מס **רק לאחר סיום 50% גמר במצטבר**.

סעיף 8א(ב) - קבלן מבצע

דוגמא מספרית

❖ דוגמא:

שלומי הינו קבלן מבצע. ביום 1/3/13 חתם על חוזה לבניית 10 קומות (בכל קומה 3 דירות) בתמורה ל-10,000,000 ₪. מחצית מהתמורה תשולם במועד חתימת ההסכם, 2,000,000 ₪ ישולמו בשנת 2014 והיתרה בתום הבניה.

שלומי צופה כי עלויות הבניה יסתכמו ב-5,500,000 ₪.

בשנת 2013: עלויות הבניה הסתכמו ב-1,000,000 ₪.

בשנת 2014: עלויות הבניה הסתכמו ב-2,500,000 ₪. כמו כן, שלומי צפה שעלויות הבניה יגדלו ב-500,000 ₪ ביחס לאומדן הראשוני.

בשנת 2015: עלויות הבניה הסתכמו ב-1,400,000 ₪.

בשנת 2016: סיים את הפרויקט.

שלומי החליט לדווח על הכנסותיו לפי שיטת ההיקף הכספי.

נדרש: יש לקבוע את ההכנסה החייבת של שלומי לשנות המס 2013 – 2016.

סעיף 8א(ב) - קבלן מבצע

דוגמא מספרית

❖ פתרון:

שנת 2013

10,000,000	סה"כ תמורה צפויה
<u>(5,500,000)</u>	סה"כ עלויות צפויות
4,500,000	סה"כ רווח צפוי
[1,000,000 / 5,500,000]	אחוז גמר מצטבר
<u>18%</u>	

אין דיווח

השיעור נמוך מ-25%

סעיף 8א(ב) - קבלן מבצע

דוגמא מספרית

שנת 2014:

	10,000,000	סה"כ תמורה צפויה
	<u>(6,000,000)</u>	סה"כ עלויות צפויות
	4,000,000	סה"כ רווח צפוי
[3,500,000 / 6,000,000]	<u>58.333%</u>	אחוז גמר מצטבר
	2,333,333	סה"כ רווח מצטבר
	----	רווח שדווח שנים קודמות
	<u>2,333,333</u>	רווח השנה

סעיף 8א(ב) - קבלן מבצע

דוגמא מספרית

שנת 2015:

	10,000,000	סה"כ תמורה צפויה
	<u>(6,000,000)</u>	סה"כ עלויות צפויות
	4,000,000	סה"כ רווח צפוי
[4,900,000 / 6,000,000]	<u>81.666%</u>	אחוז גמר מצטבר
	3,266,666	סה"כ רווח מצטבר
	<u>(2,333,333)</u>	רווח שדווח שנים קודמות
	933,333	רווח השנה

סעיף 8א(ב) - קבלן מבצע

דוגמא מספרית

שנת 2016:

	10,000,000	סה"כ תמורה צפויה
	<u>(6,000,000)</u>	סה"כ עלויות צפויות
	4,000,000	סה"כ רווח צפוי
[6,000,000 / 6,000,000]	<u>100%</u>	אחוז גמר מצטבר
	4,000,000	סה"כ רווח מצטבר
	<u>(3,266,666)</u>	רווח שדווח שנים קודמות
	733,333	רווח השנה

סעיף 8א – קבלן בונה



סעיף 8א(ב) - קבלן בונה

מועד החיוב במס

~~❖ שיטת התקדמות בעבודה:~~

~~דיווח על ההכנסה בכל שלב
בפרויקט באופן יחסי.~~

❖ שיטת העבודות הגמורות:

דיווח על ההכנסה במועד
סיום הפרויקט.

❖ שיטת הדיווח אצל קבלן בונה:

סעיף 8א(ג) לפקודה קובע, כי הדיווח יהיה
לפי שיטת "העבודות הגמורות".

סעיף 8א(ג) - קבלן בונה

❖ תנאים להחלת סעיף 8א(ג) לפקודה:

- ✓ הנישום הוא בעל בניין.
 - ✓ הפרויקט שנבנה הוא בניין.
 - ✓ הנישום מבצע את הבניה בעצמו (או באמצעות קבלני משנה).
 - ✓ משך הבניה עולה על שנה [שנה = שנת מס !!! לא בהכרח 12 חודשים].
- עמדת רשות המסים: קבלן בונה ייכנס לתחולת הסעיף גם אם משך הבניה הינו פחות משנה אחת (למרות שכתוב "עולה על שנה").
- ✓ הכנסות ממכירת הבניין הן הכנסות מעסק 2(1).

סעיף 8א(ג) - קבלן בונה
מועד הדיווח על ההכנסה

מועד הדיווח של קבלן בונה הוא על פי שיטת "העבודות
הגמורות".

❖ הדיווח יעשה בהתקיים התנאים הבאים:

1. בוצעה מכירה (שינוי יעוד, העברה ללא תמורה וכו')
2. הבניין ראוי לשימוש

סעיף 8א(ג) - קבלן בונה

מהו "בניין ראוי לשימוש"?

❖ בניין או חלק ממנו שחובר לרשת החשמל.
או

❖ בניין שהתמלאו לגביו התנאים לקבלת תעודת גמר בניה:

- ✓ העבודה נעשתה והושלמה בהתאם להיתר ממהנדס של הועדה המקומית.
- ✓ קוימו הוראות התקנות ותנאים נוספים של היתר בניה עפ"י חוק התכנון והבניה.

❖ הערות:

- ✓ מספיק שיתמלאו התנאים לקבלת תעודת גמר (גם אם בפועל התעודה לא התקבלה).
- ✓ סיום בניה לא חייב לכלול את כל האביזרים והמתקנים האפשריים.
- ✓ חיבור חלק מהבניין לחשמל - רק החלק שחובר והושלם יחשב ראוי לשימוש.

סעיף 8א(ג) - קבלן בונה
יחוס עלויות לדירות שנמכרו

שטח החלק הנמכר
במ"ר ללא חניה
שטח הבניין כולו
במ"ר ללא חניה

X

עלויות בניה (כולל
חניה) של כל
הבניין לרבות
עלות קרקע

סעיף 8א(ג) - קבלן בונה
אופן הדיווח על ההכנסה

1. האם הפרויקט מדווח השנה?

2. אופן הדיווח אצל קבלן בונה:

הכנסות בפועל

([עלויות בפועל + עלויות צפויות] X יחס שטחים)

עלויות שהותרו בשנים קודמות (מנוכה/מופחת מהעלויות)

רווח גולמי

סעיף 8א(ג) - קבלן בונה

מועד ההכרה בהפסד

**סעיף 8א(ג)(2)(ג) קובע, כי הפסד יותר
בקיזוז רק בשנה שבה הבניין ראוי
לשימוש.**

**חריג- בנין אשר אינו ראוי לשימוש ונמכר ונמסר כשלד,
ההכנסה או ההפסד ממנו יכללו בדוח.**

סעיף 8א(ג) - קבלן בונה

דוגמא מספרית

❖ דוגמא:

חברת שלומי קבלנות אמינה בע"מ רכשה ביום 1/4/13 קרקע לבניית מבנה בן 4 דירות בעלות של 1,100,000 ₪.

להלן עלויות הבניה של המבנה:

שנת 2013: 400,000 ₪.

שנת 2014: 3,400,000 ₪ (בניין ראוי לשימוש).

שנת 2015: ---

שנת 2016: ---

סעיף 8א(ג) - קבלן בונה

דוגמא מספרית

להלן התמורה שהתקבלה מהדירות שנמכרו:

<u>שנה</u>	<u>מס' דירות שנמכרו</u>	<u>שטח דירה ללא חניה</u>	<u>שטח חניה</u>	<u>תמורה</u>
2013	1	130 מ"ר	5 מ"ר	2,500,000 ₪
2014	1	140 מ"ר	---	2,300,000 ₪
2015	1	100 מ"ר	10 מ"ר	2,800,000 ₪
2016	1	150 מ"ר	5 מ"ר	3,200,000 ₪

הוסכם, כי מחצית מהתמורה תשולם במועד חתימת ההסכם והיתרה בגמר הפרויקט.

נדרש: יש לחשב את ההכנסה החייבת לשנות המס 2013 – 2016

סעיף 8א(ג) - קבלן בונה

דוגמא מספרית

❖ פתרון:

שנת 2013:

אין דיווח – בניין אינו ראוי לשימוש !

שנת 2014:

$[2,500,000 + 2,300,000]$	4,800,000	סה"כ הכנסות
$[(270 \text{ מ"ר} / 520 \text{ מ"ר}) \times 4,900,000]$	<u>(2,544,230)</u>	סה"כ עלויות
	2,255,700	רווח השנה

סעיף 8א(ג) - קבלן בונה

דוגמא מספרית

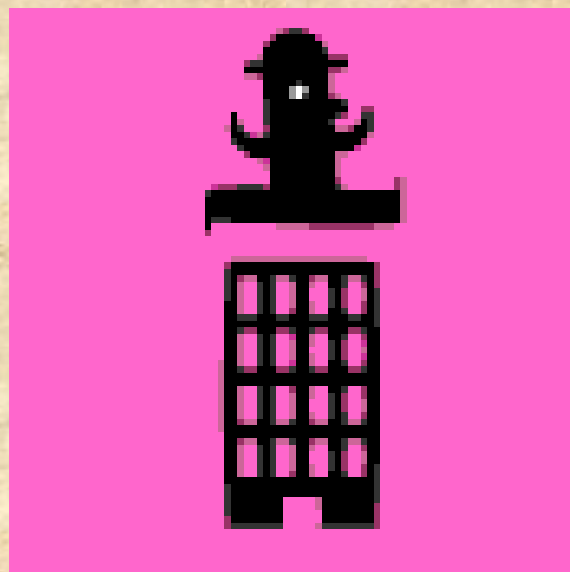
שנת 2015:

	2,800,000	סה"כ הכנסות
[4,900,000 x (520 מ"ר / 100 מ"ר)]	<u>(942,308)</u>	סה"כ עלויות
	1,857,692	רווח השנה

שנת 2016:

	3,200,000	סה"כ הכנסות
[4,900,000 x (520 מ"ר / 150 מ"ר)]	<u>(1,413,462)</u>	סה"כ עלויות
	1,786,538	רווח השנה

סעיף 18(ד)



סעיף 18(ד)

❖ קיימים שני סוגי הוצאות לא ישירות משמעותיות בענף
הבנייה:

1. הוצאות מימון

2. הוצאות לא מוגדרות/ספציפיות- הוצאות הנהלה וכלליות.

❖ לפי סעיף 17 רישא לפקודה- הוצאות ישירות מותרות
בניכוי רק בשנה שבה הוצאו.

סעיף 18(ד)

- ❖ **הוצאות ריבית**- בדר"כ מדובר בהוצאות תקופתיות שלא ניתן להעמיס אותן באופן ספציפי [חריג- אינטרבילדינג]
- ❖ **הוצאות הנהלה וכלליות**- החשבונאות לא נוהגת להעמיס אותן על עלות המלאי משום שהן אינן קשורות לתפוקות.
- ❖ **סעיף 18(ד)** קובע כי הן הוצאות מימון, והן הוצאות הנהלה וכלליות (שעברו כמובן את תנאי סעיף 17 וסעיף לפקודה 32)- יש להעמיסן על עלות הפרויקטים, כלומר על עלות כל יחידת בנייה.

סעיף 18(ד)

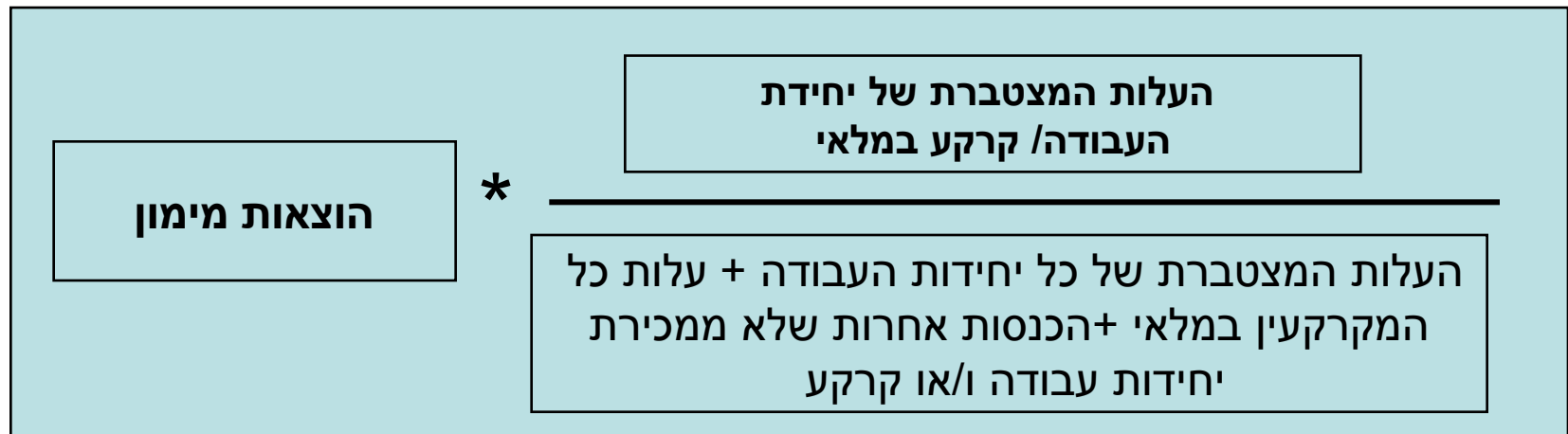
❖ כאשר מעמיסים את הוצאות הריבית והוצאות הנהלה וכלליות על הפרויקטים הרי שהתוצאה הינה שהעמסת ההוצאות כאמור לפרויקטים מסוימים שטרם הגיע מועד הדיווח שלהם לצורכי מס בהתאם להוראות סעיף 8א לפקודה, דוחה את מועד ההכרה בהוצאה עד למועד הדיווח על ההכנסה מאותו פרוייקט.

סעיף 18(ד)

- ❖ סעיף 18(ד) לפקודה משתמש במונח "יחידת עבודה" לצורך יחוס הוצאות מימון והנהלה וכלליות לפרויקטים השונים.
- ❖ "יחידת עבודה" - מבנה שמשך בנייתו עולה על 12 חודשים כולל כל מרכיביו או- עבודות חפירה, ביוב, סלילת דרכים, עבודות עפר שמשך ביצועם עולה על 12 חודשים.
- ❖ כלומר, רק מה שקשור לענף הבנייה.
- ❖ לדוגמא ייצור אניות ע"פ הזמנה – יחול עליו סעיף 8 א אך הוא לא כלול בהגדרה של יחידת עבודה.
- ההגדרה כוללת גם בניית נכס הון שטרם החל לשמש ביצור הכנסה במחצית הראשונה של השנה.

אופן העמסת הוצאות ליחידת עבודה ו/או קרקע

הוצאות מימון

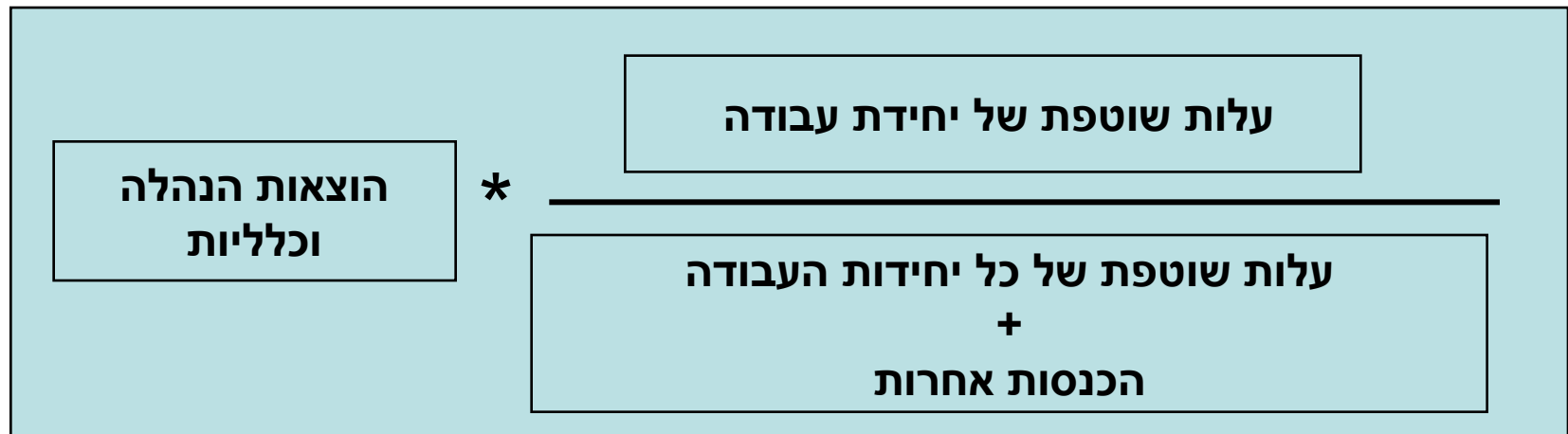


אופן העמסת הוצאות ליחידת עבודה ו/או קרקע

- ❖ הכנסות אחרות הן כל הכנסה פירותית שאיננה ממכירת יחידת עבודה ו/או קרקע (ריבית, שכ"ד וכו').
- ❖ לגבי הקרקע במלאי- מדובר אך ורק בקרקע שטרם החלה הבנייה עליה (אחרת הייתה נכנסת להגדרת יחידת עבודה = פרויקט).

אופן העמסת הוצאות ליחידת עבודה ו/או קרקע

הוצאות הנהלה וכלליות



אופן העמסת הוצאות ליחידת עבודה ו/או קרקע

הוצאות מימון ספציפיות – פס"ד אינטרבילדינג

- ❖ סעיף 18(ד), כפי שראינו, קובע מנגנון טכני לייחוס סה"כ הוצאות המימון שנצברו בחברה ליחידות העבודה, קרקע והכנסות אחרות.
- ❖ המחלוקת בין פ"ש לנישום בפס"ד האמור הצטמצמה לעניין עיתוי התרת ההוצאה ואופן פרשנות סעיף 18(ד) לפקודה.
- ❖ לטענת החברה, הוצאות הריבית שצריך לייחסם ע"פ סעיף 18(ד) לפקודה הינם רק אותם הוצאות מימון שלא ניתן לייחסם באופן ספציפי.
- ❖ לטענת פ"ש, יש להחיל את נוסחת הייחוס שבסעיף 18(ד) על כלל הוצאות המימון ללא הבחנה בין מימון ספציפי למימון כללי וזאת בהתאם להוראות הפקודה שלא הבחינה בין סוגי המימון השונים.
- ❖ ביהמ"ש העליון פסק כי במקום בו ניתן להוכיח קיום הוצאת מימון ספציפית לפרויקט, יש ליחס את הוצאת המימון הספציפית לאותו פרויקט ולגרוע את ההוצאה האמורה ממנגנון הייחוס הכללי שבסעיף 18(ד) לפקודה.
- ❖ בעקבות פס"ד האמור פורסם חוזר מ"ה 7/2001 הקובע הנחיות ליישום הלכת אינטרבילדינג.

עסקאות קומבינציה



עסקת קומבינציה – בעל הקרקע

- ❖ בעל הקרקע מוכר חלק מהקרקע שבבעלותו תמורת שירותי בניה על חלק הקרקע שנשאר ברשותו.
- ❖ בעת כריתת הסכם הקומבינציה, רואים אותו כמוכר חלק יחסי מהקרקע:
 1. אם הקרקע אינה מהווה מלאי עסקי בידינו, אזי יחולו הוראות חוק מיסוי מקרקעין.
 2. אם הקרקע מהווה מלאי עסקי בידינו, אזי יחולו הוראות הפקודה.

עסקת קומבינציה במקרקעין המהווים

מלאי עסקי – מהו מועד אירוע המס?

- ❖ שאלת מועד החיוב במס של חברה קבלנית אשר מתקשרת בעסקת קומבינציה על מלאי עסקי שברשותה מעוררת מחלוקות פרשניות, לגבי מועד הדיווח על ההכרה בהכנסה.
- ❖ קבלן אשר מדווח על הכנסותיו והוצאותיו לצרכי מס על בסיס השיטה המסחרית – מצטברת, צריך לדווח על הכנסותיו ממכירת המקרקעין בעסקת הקומבינציה ביום שבו קמה לו הזכות לקבל את ההכנסה.
- ❖ לפיכך השאלה המתעוררת הינה מהו אותו מועד "שבו קמה לבעל המקרקעין הזכות לקבל את ההכנסה" בעסקת הקומבינציה.

עסקת קומבינציה במקרקעין המהווים

מלאי עסקי – מהו מועד אירוע המס?

❖ נבהיר כי הוראות הפקודה (מלאי עסקי הזכאי לפטור לפי סעיף 50 לפקודה ולכן המיסוי במסגרת הפקודה) אינן מתייחסות במפורש לסוגיה האמורה, יתרה מזאת, בתי המשפט המחוזיים שדנו בסוגיה במישרין או בעקיפין לא קבעו עמדה אחידה לטיפול בנושא וקימות עמדות פרשניות שונות בקשר לסוגיה שעולות מפסקי הדין: עמדה אחת עולה לכאורה מפסקי הדין בעניין א.מ.ג.א ועיני שבהם סבר בית המשפט כי הזכות להכנסה צמחה בעת כריתת הסכם (נדגיש שקשה ללמוד מפסקי הדין האמורים הלכה של ממש שכן שאלת העיתוי נידונה רק בעקיפין).

❖ מאידך עמדה פרשנית אחרת בסוגיה עולה מפסק הדין בעניין פרל מנדל שנפסק זמן קצר לאחר פסקי הדין א.מ.ג.א ועיני ובו נפסק כי אין חשיבות למועד עריכת החוזה ולפי השיטה המסחרית מצטברת יש לרשום את התקבול בעת שהנישום נעשה זכאי לקבלתו.

עסקת קומבינציה – צד "הקבלן"

- ❖ בצד השני של עסקת הקומבינציה, עומד "הקבלן".
- ❖ הקבלן רכש חלק יחסי מקרקע בתמורה למתן שירותי בנייה על החלק השני של הקרקע (שנותר בידי בעליו המקוריים).
- ❖ על פי פס"ד די-רום בעליון, יש לפצל את פעולת הקבלן לשתיים:
 1. הקבלן הינו קבלן "מבצע" בגין חלק הבנייה שניתנת למוכר הקרקע.
 2. הקבלן הינו קבלן "בונה" בגין חלק הבנייה העצמית.

עסקת קומבינציה – צד "הקבלן"

❖ המשמעות היא:

בגין עבודתו כקבלן מבצע, התמורה הינו שווי הקרקע שהוא קיבל, והעלויות שלו הינן העלויות בפועל שהוציא בגין חלק שירותי הבנייה שניתנו למוכר.

בגין עבודתו כקבלן בונה, התמורה הינה התמורה בפועל שיקבל ממכירת הדירות, והעלויות הינן עלות הקרקע (שמהווה התמורה בגין עבודתו כקבלן מבצע) ועלויות הבניה בפועל על חלקו שלו.

דוגמא- [שלומי – לא לסבך אותם !!!]

- ❖ שמואל רכש קרקע בשנת 1990 בעלות 100,000 ₪.
- ❖ בשנת 2000 ערך הסכם קומבינציה עם הקבלן שמעון לפי אחוזים 40/60 (40% מהקרקע נותרת בידיו של שמואל).
- ❖ שווי הקרקע המוערך ליום ההסכם הינו 1,500,000 ₪.
- ❖ על הקרקע ניתן לבנות 10 דירות מגורים.
- ❖ הקבלן שמעון בנה את 10 הדירות בעלות כוללת של 2,000,000 ₪.
- ❖ הקבלן מסר, בהתאם להסכם, 4 דירות לשמואל.
- ❖ בשנת 2003, שמואל והקבלן מכרו את כל הדירות במחיר של 400,000 ₪ לדירה.

דוגמא

❖ מבלי להיכנס להוראות הפקודה וחוק מסמ"ק, יש לבחון מה ההתעשרות הכלכלית של כל צד:

שמואל:

1,600,000 (שווי 4 דירות)	תמורה כוללת:
<u>(100,000)</u> (עלות הקרקע)	עלות כוללת
1,500,000	רווח

דוגמא

הקבלון שמעון:

2,400,000 (שווי 6 דירות)	תמורה כוללת:
(2,000,000) (עלויות בנייה)	עלות כוללת
400,000	רווח

דוגמא

❖ הוראות החוקים קובעות:

שמואל

שנת 2000 - מכירת חלק יחסי מהקרע:

(1,500,000 * 60%)	900,000	תמורה
(100,000 * 60%)	<u>(60,000)</u>	עלות
	840,000	שבח

דוגמא

שנת 2003, מכירת 4 דירות:

$(4 * 400,000)$	1,600,000	תמורה
		עלויות:
$(100,000 * 40\%)$	(40,000)	קרקע
	<u>(900,000)</u>	בניה
	660,000	שבח

דוגמא

❖ סה"כ שבח אצל שמואל:

$1,500,000 = 840,000 + 660,000$ (זוהו להתעשרות הכלכלית שלו).

דוגמא

❖ הוראות החוקים קובעות:

הקבלן שמעון

בשנות הבניה, הוא קבלן מבצע עבור שמואל:

900,000	(1,500,000 * 60%)	תמורה
<u>(800,000)</u>	(2,000,000 * 40%)	עלויות בניה
100,000		רווח מביצוע

התמורה האמורה שימשה לרכישת חלק יחסי מהקרקע:

עלות: 900,000 (1,500,000 * 60%)

דוגמא

שנת 2003, מכירת 6 דירות:

2,400,000	(6 * 400,000)	תמורה
		עלויות:
(900,000)	(לפי השווי שנקבע בשבח)	קרקע
<u>(1,200,000)</u>	(2,000,000 * 60%)	בניה
300,000		רווח

דוגמא

❖ סה"כ רווח אצל הקבלן :

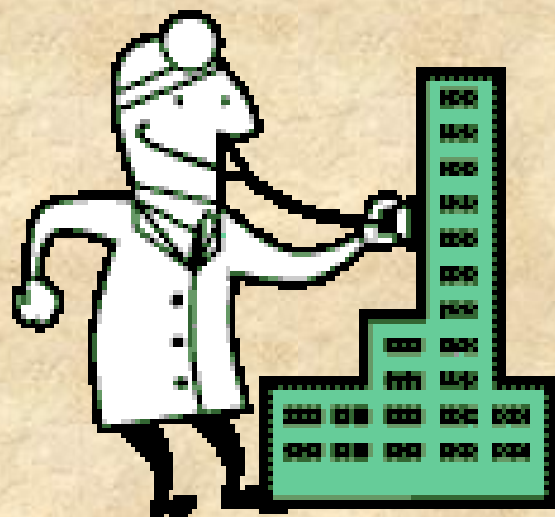
$400,000 = 300,000 + 100,000$ (זהה להתעשרות הכלכלית שלו).

סיכום הדוגמא

❖ לולא פס"ד די-רום, הרווח של הקבלן לא מתפצל בין רווח מביצוע (בסך 100,000 ₪) ורווח ממכירת דירות (בסך 300,000 ₪) אלא מחושב רק פעם אחת בגין מכירת הדירות:

	2,400,000	(6 * 400,000)	תמורה
			עלויות:
○	(800,000)	(2,000,000 * 40%)	קרקע
	<u>(1,200,000)</u>	(2,000,000 * 60%)	בניה
	400,000		רווח
			○(לפי חלק יחסי משירותי בניה שניתנו)

הפרשה לירידת ערך מלאי



הפרשה לירידת ערך מלאי עסקי



במקרה שבו בתום שנה שווי השוק של מלאי עסקי נמוך מעלותו. עולה השאלה האם ניתן ליצור הפרשה לירידת ערך מלאי עסקי ?

חשבונאות

כללי חשבונאות מקובלים מחייבים להעריך, בכל תאריך מאזן, אם חלה ירידה בערכו של מלאי עסקי. במקרה שבו שווי השוק של המלאי נמוך מעלותו קובעים הכללים כי יש להציג את המלאי לפי ערכו בשוק.

דיני המס

בפס"ד קבוצת השומרים נקבע, כי במקום בו אין דיני המס קובעים הוראות ספציפיות בדבר חישוב הרווח, חלים כללי חשבונאות.

הפרשה לירידת ערך מלאי עסקי



האם קיימת התייחסות ספציפית בדיני המס ?

- ❖ עקרון המימוש.
- ❖ סעיף 8א(ג)(2)(ג) לפקודה - הפסד מבניין אינו מותר בקיזוז טרם שנת המס שבה הבניין ראוי לשימוש.
- ❖ חוזר מ"ה 4/04 - תנאים להכרה בירידת ערך מלאי עסקי:
 - ✓ הנישום הגיש דוחות בהם כלולה ההפרשה לירידת ערך.
 - ✓ ההפרשה לירידת ערך כלולה גם בדוחות הכספיים ללא הסתייגות המבקר.
 - ✓ ההפרשה לא נדרשה לראשונה על פי דוח מתקן.
 - ✓ ההפרשה נדרשה בגין בניין ראוי לשימוש שבנייתו הסתיימה (לא יותר בגין קרקע) או בניין ששוכנע פקיד השומה שאין כוונה להמשיכו.
 - ✓ קיימת חוות דעת שמאי מקרקעין.
 - ✓ לא ניתן להפחית היוון הוצאות מימון והנהלה וכלליות שנזקפו ליחידת עבודה מכוח סעיף 18(ד).
 - ✓ שנים בהן ערך המלאי עלה - תרשם הכנסה עד לגובה עלות המלאי המקורי.
- ❖ פס"ד רחובות הירוקה - לא הותרה ירידת ערך הלוואה לחברת בת לרכישת מקרקעין שאינם מוצגים כמלאי בחברת הבת

הפרשה לאחריות, תיקונים ובדק



הפרשה לאחריות תיקונים ובדק אצל קבלני

בנין (חוזר מ"ה 25/2001)



- ❖ קבלן בנין המוכר דירות מגורים מחויב ע"פ סעיף 4ב לחוק המכר (דירות) לשאת באחריות לטיב הבניה במשך מספר שנים מתום הבניה, בהתאם לסוג הליקוי.
- ❖ פעולות לתיקון ליקויי הבניה הינם חלק מעלויות הפרויקט שביצע הקבלן כדי להפיק את הכנסתו, אולם ההוצאות כאמור ככל שיוצאו, יוצאו לאחר שהקבלן מדווח על הכנסתו ממכירת הבנין ולאחר שהבניין ראוי לשימוש.
- ❖ עקרונות חשבונאים מקובלים קובעים שיש לערוך התאמה בין הכנסות להוצאות, לפיכך בהתאם לעקרון זה יש ליצור הפרשה בדוחות לעלויות הצפויות.

הפרשה לאחריות תיקונים ובדק



אצל קבלני בנין (חוזר מ"ה 25/2001)

❖ הוראות הפקודה אין כללים להתרת הפרשות. הכללים להתרת הפרשות נקבעו בפסקי הדין בבית המשפט העליון (פס"ד ארקיע, פס"ד תל רונן, פס"ד קי בי עי ועוד)

❖ על פי אותן כללים הפרשה תותר בניכוי לצורכי מס, אם היא מתחייבת מבחינה חשבונאית ובהתקיים שלושה תנאים מצטברים:

1. ניתן לאמוד את סכום החוב
2. ישנו סיכוי סביר שבעתיד הקרוב ייהפך החוב התלוי לחוב מוחלט
3. קיימת התחייבות לצדדים שלישיים בגין החוב התלוי (רוכשי הדירות)

הפרשה לאחריות תיקונים ובדק אצל קבלני בנין (חוזר מ"ה 25/2001)



❖ חוזר מ"ה 25/2001 מתיר בניכוי הפרשה שנתית בשיעור של 1.5% מעלות המכר של הדירות שדווחו לצורכי מס.

❖ ע"פ הנחיות החוזר במשך שלוש שנים שלאחר שנת המס שבה הותרה ההפרשה בניכוי, תרשם הכנסה/הקטנת הוצאה וזאת עד לביטול ההפרשה.

הפרשה לאחריות תיקונים ובדק אצל קבלני

בנין (חוזר מ"ה 25/2001)



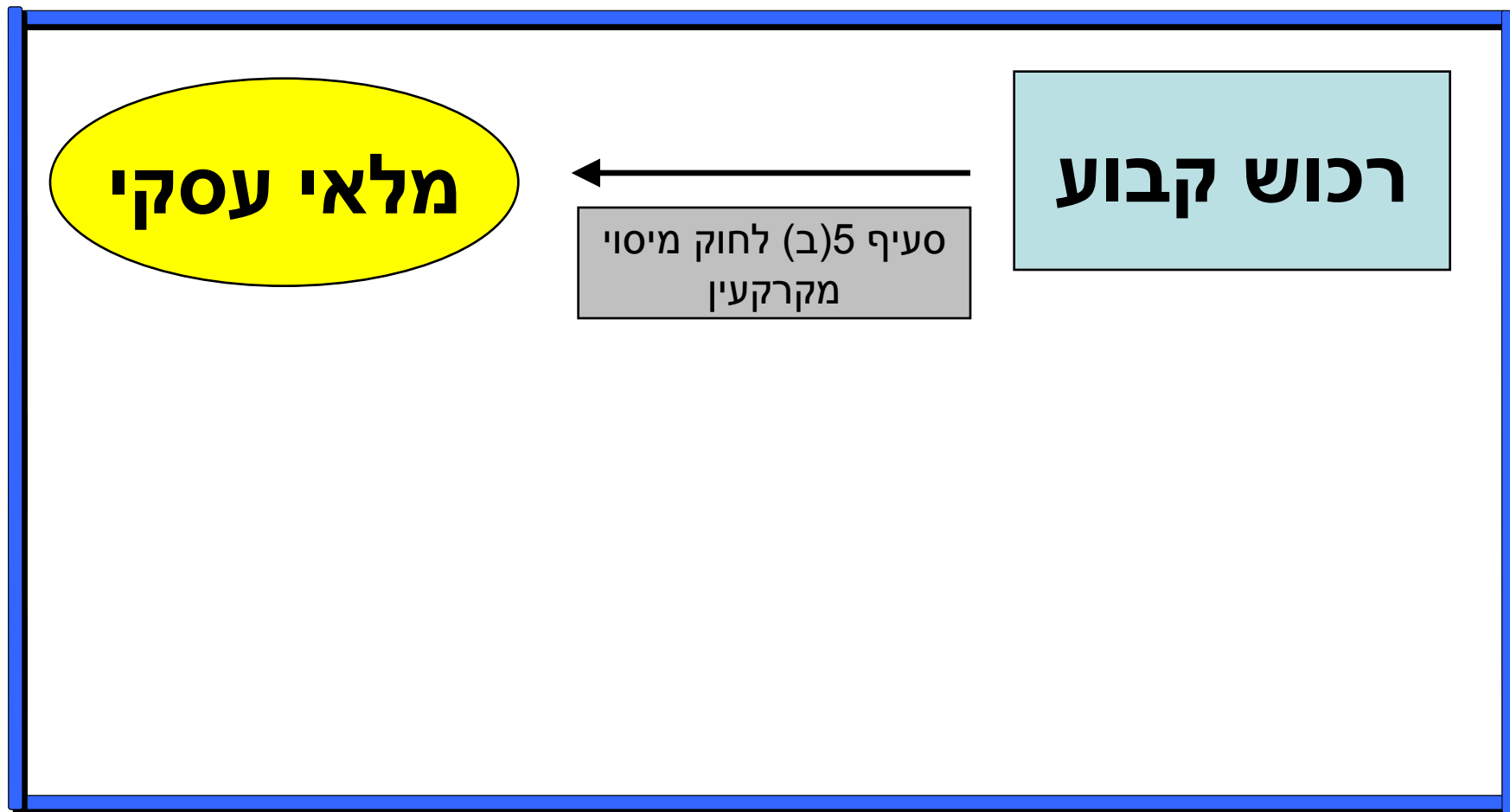
❖ מתעוררת השאלה: האם יש לכלול את ההפרשה כחלק מעלות יחידות העבודה בעת יישום הוראות סעיף 18(ד) ?

❖ מה דעתכם???

שינוי יעוד



שינוי יעוד מרכוש קבוע למלאי עסקי



סעיף 5(ב) לחוק מסמ"ק

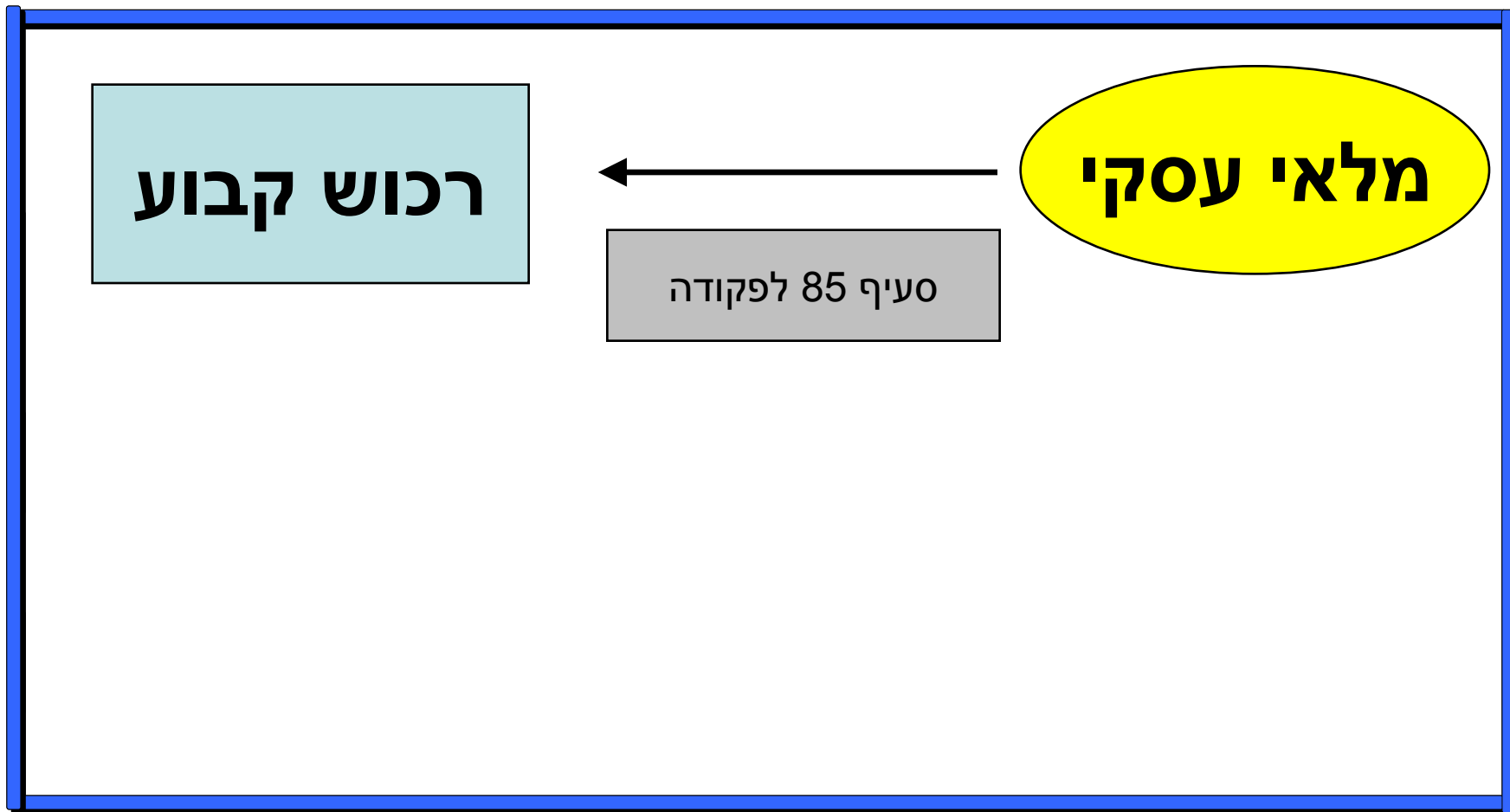
שוכנע פקיד השומה שאדם העביר זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין, לעסקו כמלאי עסקי, או שהפך זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין שהן נכס קבוע בעסקו, למלאי עסקי שבעסקו (בסעיף זה - העברה), יחולו הוראות אלה:

(1) חלפו ארבע שנים מיום הרכישה של הזכות עד יום ההעברה, יראו את ההעברה כמכירה, אולם הנישום לא יחוייב בתשלום המס עליה אלא בעת מכירת המלאי העסקי, כולו או מקצתו; ובלבד שאם מכר מקצתו, לא יהא חייב בתשלום מס העולה על התמורה שקיבל באותה מכירה.

(1א) חלפו ארבע שנים מיום הרכישה של הזכות עד יום ההעברה, ונתקבל לאחר מכן לגבי הזכות אישור של בנין להשכרה כמשמעותו בפרק השביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון, יראו, על אף האמור בפסקה (1), את ההעברה כמכירה פטורה ממס, ולצורך חישוב המס לפי סעיף 53ג לאותו חוק יראו את עלות המלאי העסקי כיתרת שווי הרכישה של הזכות;

(2) לא חלפו ארבע שנים כאמור, לא יראו את ההעברה כמכירה ויראו את עלות המלאי העסקי כיתרת שווי הרכישה של הזכות

שינוי יעוד ממלאי עסקי לרכוש קבוע



סעיף 85 לפקודה

85.

(א) בחישוב ההשתכרויות או הרווחים מעסק לענין פקודה זו, יראו מלאי עסקי שהיה שייך לאותו עסק במקרים האמורים להלן כנמכר בסכום השווי:

(1) מלאי עסקי השייך לעסק בעת שהופסק או שהועבר;

(2) מלאי עסקי שהוצא או שהועבר מהעסק שלא בתמורה או שלא בתמורה מלאה, **וכן מלאי עסקי בעסק שהפכוהו לנכס קבוע באותו עסק.**

(ב) לענין סעיפים 21 ו-88, לגבי מלאי עסקי שהפכוהו לנכס קבוע ונראה כנמכר כאמור בסעיף קטן (א), יהיה סכום השווי המחיר המקורי.

(ג) בסעיף זה -

"מלאי עסקי" - כל נכס מיטלטלין או מקרקעין הנמכר במהלכו הרגיל של העסק, או שהיה נמכר כך אילו הבשיל או הגיע לגמר ייצורו, הכנתו או בנייתו, וכל חומר המשמש בייצורו, בהכנתו או בבנייתו של אותו נכס;

"עסק" - לרבות חלק מעסק;

"סכום השווי" - הסכום שאפשר היה לקבל תמורת המלאי העסקי ממוכר מרצון לקונה מרצון כשהוא נקי מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה, או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום; אולם אם פקיד השומה שוכנע, כי המחיר בעד המלאי נקבע בתום לב בלי שהושפע במישרין או בעקיפין מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה - ובמקרקעין גם בתנאי שהמכירה נעשתה בכתב - יהא סכום השווי המחיר שנקבע.

קביעת מועד שינוי היעוד

❖ קשה לקבוע במדויק את מועד שינוי היעוד של נכס
מקרקעין.

❖ בעמ"ה 105/86 דנקנר השקעות בע"מ נגד פשמ"ג משנת
1993 נדונה הסוגיה :

פס"ד דנקנר

העובדות:

1. בשנת 1932 רכש המנוח משה דנקנר קרקע בשטח של 160 דונם בחולון.
2. בשנת 1968 הועברה הקרקע לחברה.
3. בשנת 1971 חתמה החברה הסכם עם אדריכל ובו הזמינה ממנו שרותי תכנון ערים, אדריכלות וקונסטרוקציה בקרקע.
4. בשנת 1978 פורסמה תכנית מתאר על פיה הגישה החברה בקשה להיתר בניה.
5. בשנת 1982 קיבל דירקטוריון החברה החלטה על שינוי יעוד הקרקע מנכס קבוע למלאי עסקי תוך כדי פרסום תשקיף לצורך הנפקת מניות החברה לציבור.
6. בשנת 1983 נחתם הסכם עם חברה קבלנית לבניה על הקרקע.
7. לטענת החברה שינוי היעוד בוצע בעת קבלת החלטת הדירקטוריון (1982) ואילו לטענת פקיד השומה שינוי היעוד בוצע בעת ההתקשרות עם האדריכל (1971) ולחילופין בעת פרסום התכנית (1978) ולחילופין בעת הבניה (1983).

פס"ד דנקנר

נפסק:

1. "מכירה רעיונית" אומצה בפסיקה (הלכת כהן) ולאחר מכן בחקיקה (סעיף 5(ב) לחוק מש"ח וסעיפים 85 ו-100 לפקודה).
2. עתוי המכירה הרעיונית קשה להוכחה כשאין סממן חיצוני הנותן ביטוי לכוונה (הלכת השקעות ותמלוגים).
3. ממועד החלטת החברה על שינוי יעוד (ב-1982) לא ניתן ללמוד דבר. אם יונח כי ההחלטה נבעה מתכנון מס הרי שאין כל הסבר אחר מאחוריה.
4. התשקיף אינו מהווה סממן חיצוני שכן התשקיף והחלטת הדירקטוריון היו מהלך אחד, ואין ללמוד מסופו של מהלך על תחילתו.
5. ראוי היה שבתשקיף ובבאורים לדו"חות הכספיים תהיה התייחסות לסיכויים שפקיד השומה יהיה מוכן להכיר בהחלטת הדירקטוריון.

פס"ד דנקנר

6. אין בהצהרת הדירקטוריון יותר מאשר בעל קרקע פרטי הרושם לעצמו פתק בדבר שינוי יעוד הקרקע.
 7. הרישום בתזכיר החברה בדבר מטרתה לעסוק בבניה ובקבלנות עשוי לשמש כלי עזר לבחינת כוונת מקימיה.
 8. יש לדחות את הטענה שההסכם עם האדריכל משנת 1971 לא היה אלא הסכם פיקטיבי לביצוע תשלומים סמויים לאדריכל שהיה גם יועץ מטעם העיריה.
 9. יש לבחון את שינוי היעוד, העובדות והתנהגות הנישום על יסוד המידע והצפיות באותה שעה (בשנת 1971). לכן אין משמעות לכך שלאחר הסכם עם האדריכל לא ניתן היה להמשיך בבניה.
 10. לאור האמור שינוי היעוד בוצע בעת ההסכם עם האדריכל בשנת 1971.
- הערעור נדחה

תכנוני מס



תכנוני מס

- הגדלה מלאכותית של "ההכנסות אחרות" לצורך יישום הוראות סעיף 18(ד)



תכנוני מס

- עסקת קומבינציה צד הקבלן – רישום חלק מעלויות הפרויקט לפי עלות הקרקע שנקבעה במס שבח כאשר אין דיווח מקביל על הרווח כקבלן מבצע (ראה הלכת די-רום)



תכנוני מס

- ביצוע שינוי יעוד יזום (המגלם ירידת ערך) לצורך הקדמת הכרה בהפסד



תכנוני מס

- הקמת חברות בנות (חברות פרויקט) תוך מימון באמצעות חברת האם (אי-יישום של הוראות סעיף 18(ד))



תכנוני מס

- יישום הוראות 18(ד) אצל קבלן מבצע – ייחוס הוצאות מימון לעלויות המצטברות



תכנוני מס

■ הקדמת/דחיית קבלת טופס 4 בהתאם לענין



תכנוני מס

- יציאה מתחולת א8' על ידי הפסקת פעילות עסקית [פס"ד א.א. חי – כשמפסיקים לחול על נישום מבחני עסק הוא יוצא מתחולת א8'



תכנוני מס

- דרישת הפסד אצל קבלן מבצע בגובה מלא לאחר שעבר 50%. רשות המסים לא מקבלת זאת.



תכנוני מס

- קבלן מבצע- פיצול העבודות למספר חברות שכל אחת תבנה חלק מהבניה בתקופה של עד 12 חודשים





תוכנה רבה