

מיסוי קבלנים ובנייה - "הקבלן המבצע" - "נגיעות" בבעיות מקצועיות

מאת

ארז שגיב, עו"ד נוטריון ורו"ח*

כללי

סעיף 8א לפקודה עוסק באופן הדיווח על הכנסות מעבודה שמשך ביצועה עולה על שנה (עבודות ממושכות). ראוי להדגיש, כי סעיף זה אינו סעיף מקור לחיוב במס, אלא קובע את מועד החיוב במס בלבד. מקור החיוב המצמיח אותו, הוא סעיף 12(1) לפקודה, הקובע את ההכנסה כהכנסה מעסק של מכירת מלאי או מתן שירותי בנייה.

סעיף 8א לפקודה הינו חלק מפרק שלישי בחלק ב' בפקודת מס הכנסה העוסק בתקופת השומה ומהווה הסדר מיוחד השונה מהעיקרון הכללי בדבר מועד חיוב הכנסות במס על הכנסה. לצד האמור, סעיף 6 לפקודה קובע את העיקרון הכללי לפיו, "המס לכל שנת מס יוטל על הכנסתו החייבת של האדם באותה שנה". ברם, בעסקאות שמשך ביצוען עולה על שנה, עלול להיווצר עיוות אם יחושב הרווח לכל שנת מס בנפרד, שכן עוברת תקופה, ולעיתים לא קצרה, בין עיתוי קבלת התמורה לבין עיתוי סיום העסקה, וכך אין בהכרח הקבלה בין ניכוי הוצאות שיצאו בהפקת הכנסה מאוחרת.

החשבונאות נאלצה בעבר להתמודד עם סוגיה זו של עיתוי ההכרה בהכנסה לעומת עיתוי התרת ההוצאה, עסקה בטיפול החשבונאי אודות עבודות ממושכות ויצרה את גילוי דעת חשבונאות 6. גילוי הדעת הבחין בין הקמת בניינים על ידי קבלן שבונה על חשבונו (קבלן בונה), לבין ביצוע עבודה כלשהי בקבלנות עבור אחר (קבלן מבצע) - וקבע לכל אחד מהם שיטת דיווח שונה - דיווח לפי שיטת העבודות הגמורות, כאשר מדובר בקבלן בונה לעומת דיווח לפי שיטת התקדמות העבודה, כאשר מדובר בקבלן מבצע.

על פי גילוי דעת חשבונאות 6 דאז, קבלן בונה הכיר בהכנסותיו רק אם הגיע להשלמה של מרבית הבנייה (90%) ומכר 75% מהפרויקט. לעומתו, קבלן מבצע רשאי היה להכיר בהכנסה לאחר שהשלים חלק משמעותי מהפרויקט (25% מהפרויקט), כאשר ההכרה בהכנסה בכל תקופת דיווח, נעשתה לפי קצב התקדמות העבודה ותוך הערכת הרווח הצפוי בכל שלב מחדש.

* לשעבר מנהל החטיבה המקצועית ומנהל תחום קבלנים ונדל"ן ברשות המסים; שותף במשרד שגיב בלזר ושות' - עורכי דין ונוטריון.

הטיפול החשבונאי, על-פי גילוי דעת חשבונאות 6, אומץ לתוך פקודת מס הכנסה, בשינויים מחויבים. הוראות סעיף 8 לפקודה כפי שנחקקו בתיקון 54 לפקודה, התאימו איפוא עצמן במידה רבה לדיווח החשבונאי שהיה על פי גילוי דעת חשבונאות 6. וכך, סעיף 8 לפקודה, אף הוא, מבצע הפרדה בין קבלן מבצע - סעיפים 8א(א)-8א(ב) לפקודה, לבין קבלן בונה - סעיף 8א(ג) לפקודה. הפסיקה, במהלך השנים, אף קבעה, כי יש לאמץ את הכללים החשבונאיים שנקבעו לעניין מועד החיוב במס¹, במידה שאלה לא מתנגשים בדיני מס ספציפיים, וזאת גם אם אלה אינם מדברים בקול אחד².

יצוין, כי סעיף 8 לפקודה אינו עוסק רק בדיווח על הכנסה של קבלני בנייה, אלא בדיווח של כל נישום אשר אופי פעילותו הוא של עבודה ממושכת מעל שנה ("קבלן מבצע"). עם זאת, מייחד הסעיף גם התייחסות להכנסתו של קבלן שבונה בניין, בהתאם לתנאים המפורטים בסעיף אודותם נפרט בהמשך.

עם ביטולו של גילוי דעת חשבונאות 6 ותקינת התקנים החדשים, תקני חשבונאות 2 ו-4, הדיווח החשבונאי השתנה ונקבעו כללי דיווח חדשים לקבלן המבצע ולקבלן הבונה, אשר באופן כללי, אינו נדרש יותר לדווח על הכנסותיו במועד סיום העבודה, בשונה מהוראות הפקודה - שכן שיטת העבודות הגמורות בוטלה כליל עבור קבלן בונה. פועל יוצא הוא, כי נדרשות התאמות רבות בין הדיווח בדוחות הכספיים של קבלנים לבין הדיווח שלהם לצורכי מס.

קבלן מבצע - תנאים לתחולת סעיף 8א(ב) לפקודה

כללי

סעיפים 8א(א) ו-8א(ב) לפקודה קובעים את אופן הדיווח על הכנסות נישום העוסק בעבודה ממושכת ומחייבים אותו להכיר בהכנסותיו לפי שיטת התקדמות העבודה כשהדיווח מתחיל בשנה בה בוצעו לפחות 25% מהעבודה. אופן מזיידת העבודה תעשה על-פי ההיקף הכספי של העבודה או על-פי ההיקף הכמותי שלה, על פי בחירת הנישום, מבלי יכולת לחזור בו מבחירתו לגבי כל פרויקט שבו הוא עובד לפי השיטה שנבחרה.

הדיווחים, בשנות המס הבאות, לאחר שנת המס בו הוכרה לראשונה הכנסה, יכללו דיווח על כל הכנסה נוספת שהופקה, מעבודה ממושכת, תוך שימוש באומדן הכנסה מחודש, מדי שנה לכל הפרויקט - ההכרה בהכנסה תהא רק בגובה החלק היחסי הנגזר מהתקדמות העבודה. בשנת המס בה הסתיימה העבודה ידווח הקבלן על ההכנסה בשלמותה בניכוי ההכנסות שדווחו בשנות מס קודמות - כך ידווח הוא בשנת המס בה הסתיימה הפרויקט, תוך ידיעת הרווח האמיתי שנצמח מכל הפרויקט, רק על העודף או החוסר שנדרש ממנו להשלים, כמספר מאזן להכנסה שצריכה להיות מדווחת מהפרויקט כולו.

1. ע"א 494/87 קבוצת השומרים נ' פשמ"ג, פ"ד כ 403 ו"מיסים" 5/1 (אוקטובר 1995) ה-54.
2. עמ"ה 181/84 ברנשטיין נ' פ"ש, פ"ד טו(12), "מיסים" ב/1 (ינואר 1988) ה-13.

דיווח על הפסד מעבודה ממושכת, לעומת זאת, ידווח רק בתום ביצוע 50% לפחות מהעבודה, אשר אופן מדידתה יהא זהה לאמור לעיל, על-פי אחת השיטות שנבחרה.

כאמור בסעיף 8א(ב) לפקודה, המדווח על ההכנסה יהיה: **"נישום העוסק בעבודה ממושכת ...", וזו היא:**

"עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה לרבות עבודות בניה בבנין בידי מי שמבצע את העבודה על פי הזמנתו של אדם אחר ולמעט בניית בניין בידי בעלו."

כך, הכנסות מעבודה ממושכת, הינן: **"הכנסות מעבודה ממושכת שהן הכנסות לפי סעיף 12(1), בין מביצוע ובין ממכירה."**

אם כך, יסודות הסעיף ככל שנוגעים הם לתחולתו, הינם:

1. החייב במס הינו נישום העוסק בעבודה ממושכת ויש לו הכנסות מאותה עבודה - כפוף לאמור בסעיף;
2. משך העבודה מושא הדיון עולה על שנה;
3. ההכנסות מעבודה ממושכת הינן הכנסות מעסק, מביצוע או ממכירה.

הפרשנות המקובלת ברשות המסים היא, כי הסעיף לא חל על מתן שירותים "רגילים" (שירותים רפואיים, משפטיים, הנדסיים וכו') שביצועם אינו מסתיים ביצירת מוצר, וזאת אף כי לא ניתן על-פי הוראות הסעיף לשלול תחולה כזו.

עבודה ממושכת

"עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה לרבות עבודות בניה בבנין בידי מי שמבצע את העבודה על פי הזמנתו של אדם אחר ולמעט בניית בניין בידי בעלו."

הגדרה זו, בהתבסס על הוראותיה הפשוטות, ותחולתה מופנית, לשני סוגי נישומים; הראשון - כלל הנישומים שמבצעים עבודה שמשכה מעל שנה - בונים ומבצעים, השני - קבלנים המבצעים עבודות בנייה בבניין. המונח עבודה, כולל כל סוג של עבודה, ללא מגבלה מפורשת, כגון: בניית ספינות ומטוסים, גשרים, כבישים, מוצרים, נכסים בלתי מוחשיים וכל סוג של עבודה שמקיים את תנאי הזמן שהוא מעל שנה.

נראה, כי מי שמבצע עבודה ובונה מוצר למלאי, אף שמשך ייצורה הוא מעל שנה, תחולת הסעיף בעייתית משהו לגביו. נציין, כי רשות המסים, טרם קבעה עמדה חד משמעית לגבי תחולת הסעיף על עבודות בניין בידי קבלן, בונה הבונה בניין שמשך ביצועו אינו עולה על שנה - אף כי תחולת הסעיף אינה שוללת זאת באופן חד משמעי.

הגדרת **"עבודה ממושכת"** כוללת את הביטוי **"לרבות עבודות בניה בבנין בידי מי שמבצע את העבודה על פי הזמנתו של אחר"**. כך, ניתן לפרש ביטוי זה בשני אופנים: האחד, על דרך הפרשנות כי המילה לרבות באה להוסיף, דהיינו, המחוקק התכוון להוסיף בביטוי זה על הכתוב לפניו, ובכך לומר כי אין חובה שעבודות בנייה בבנין תמשכנה מעל שנה.

אשר על כן, לפי פרשנות זו בתחולת סעיף זה נכנסים גם קבלנים מבצעים, המבצעים עבודת בנייה בבניין אשר משך ביצועה מתחת לשנה. השני, על דרך הפרשנות כי המילה לרבות באה להבהיר, דהיינו, כי המחוקק התכוון להבהיר בביטוי זה את הכתוב לפניו, ובכך לומר כי אין הבדל לעניין תחולת הסעיף בין קבלני בניין לבין קבלנים אחרים, שהרי הוראות הסעיף מתפרשות רק על עבודות שנמשכות מעל שנה. אשר על כן, לפי פרשנות זו, בתחולת סעיף זה, אין נכנסים קבלנים מבצעים, המבצעים עבודת בנייה בבניין אשר משך ביצועה מתחת לשנה.

המשך ההגדרה תובע את הביטוי "למעט בניית בניין בידי בעלו". כך נראה, כי בהמשך להגדרת "הכנסות מעבודה ממושכת", הכוללת גם הכנסות ממכירה לפי סעיף 12(1) לפקודה ובהמשך לתיבת המילים כאמור הממעטת את הקבלן הבונה בניין מעל שנה והכללתו ממילא בהוראות סעיף 8א(ג) לפקודה, נולד הצורך לדון בשאלה, האם הסעיף כולל בתחולתו גם קבלנים בונים שמבצעים עבודות שאינן עבודות בניית בניין.

מכאן הוא, כי הסעיף יכול לחול על המקרים הבאים:

- א. עבודה שמבצע קבלן מבצע ושביצועה עולה על שנה.
- ב. עבודה שמבצע קבלן מבצע, שעוסק בבניית בניין שמשך ביצועה קצר משנה (לפי פרשנות רשות המסים).
- ג. עבודה שמבצע קבלן בונה, שמשך ביצועה מעל שנה, למעט אותם קבלני בניין שמדווחים על פי סעיף 8א(ג) לפקודה, דהיינו קבלן שבונה בניין שהוא בעלו ומשך בנייתו מעל שנה.
- ד. עבודה שמבצע קבלן בונה, הבונה בניין שמשך ביצועו מתחת לשנה, עליו לא חלות ממילא הוראות סעיף 8א(ג) לפקודה.

רשות המסים לא פרסמה כל הנחיה כיצד לקבוע את מדידת ההכנסה לצורכי מס לגבי קבלנים בונים שאינם בונים בניין, אלא נכסים אחרים, ומשך הבנייה עולה על שנה. כך, על קבלן כזה, לא חלות הוראות סעיף 8א(ג) לפקודה, כיוון שסעיף זה חל רק על קבלני בניין. יחד עם זאת, תיתכן פרשנות, כי קבלן כאמור שאינו מוחרג מסעיף 8א(ב) לפקודה, עליו לדווח על הכנסותיו לפי קצב התקדמות העבודה, ולא כאשר בניית הנכס הסתיימה.

פקידי שומה שנתקלו בדיווחים כאמור רק כאשר בניית הנכס הסתיימה, לא ביקשו לתקן את בסיס הדיווח, שכן החשבונאות מכירה בהכנסה, בהתקיים שני תנאים מצטברים; כאשר בניית הנכס הסתיימה והנכס נמכר. נציין, כי הכללים החשבונאיים החדשים החלים על קבלנים בונים החייבים בדיווח לפי קצב התקדמות העבודה דווקא (תקני חשבונאות 2 ו-4), וזאת בהתקיים תנאים מסוימים, יכולים להקשות בישום הגישה האמורה שדוגלת בדחיית הדיווח וההכרה בהכנסה.

לשון החוק יוצרת לכאורה הפרדה בין רווח ממכירת בניין שמשך בנייתו עולה על שנה - רווח זה נכנס בגדרו של סעיף 8א(ג) לפקודה, לבין רווח ממכירת נכס אחר שבנייתו נמשכת מעל שנה, כגון מטוסים, אוניות וכו' - רווח זה נכנס בגדרו של סעיף 8א(ב) לפקודה ולכן יש לדווח עליו כבר בשלב שבו הושלמו 25% מהעבודה.

באופן עקרוני, דיני המס "מפגרים" כיום אחרי כללי החשבונאות המקובלים, שכן בעוד הראשונים אינם מובנים ויוצרים אבחנה לעניין ההכרה בהכנסה בין סוגים שונים של קבלנים בונים, האחרונים די ברורים וקובעים את הקריטריונים לדיווח והכרה בהכנסה לפי קצב התקדמות העבודה, אצל כל הקבלנים הבונים, ללא הבחנה בסוג עיסוקם.

הכנסות מעבודה ממושכת

כך, אין ההגדרה מבחינה בין הכנסות ממכר לבין הכנסות מביצוע, אף כי נראה שכוונת הסעיף היתה לחול רק על עבודה ממושכת שניתנת על-ידי קבלן מבצע עבודה. מכאן, מתעוררת שאלה, האם הוראות סעיף 8א(ב) לפקודה אכן חלות גם על קבלנים בוני בניין בעבודה שמשך ביצועה אינו עולה על שנה (קבלן בונה)?

שילוב הדיון בהגדרות שבסעיף מעלה את המסקנה, כי גם נישום שאינו מבצע עבודת בנייה על פי הזמנתו של אדם אחר, יכנס לתחולת הסעיף וידווח על פי שיטת התקדמות העבודה. מסקנה זו עולה כאמור מהעובדה, כי לא רק ביצוע אלא גם מכר של עבודה ממושכת מהווה הכנסה מעבודה ממושכת, לפי סעיף זה.

ברם, מסקנה זו אינה תואמת את הסיפא שבהגדרת עבודה ממושכת המוציאה מתחולתה "בניית בניין בידי בעלו". כך, בחר מי שבחר להחריג קבוצה מסויימת מתחולת הסעיף - מכירה של בניין שנבנה על ידי בעלים. כך, הייתה הבנייה מעל שנה, הרי שממילא, דיווחה מתחייב על-פי הוראות סעיף 8א(ג) לפקודה, ואם הייתה היא פחות משנה, הרי שממילא אינה נופלת בגדר סעיף 8א לפקודה ויחולו עליה הכללים החשבונאיים המקובלים (פרשנות).

אם כך, נראה כי תחולת הסעיף אינה תקפה לגבי קבלנים בונים שאינם בונים בניין, אלא בונים מוצרים אחרים (מטוסים, אוניות וכו') - ויש בכך מעט מן האבסורד שהשניים ידווחו אחרת לצורכי מס, וזאת במיוחד על רקע העובדה שקבלנים כאמור בונים יחידה אחת שלא ניתן להפריד בין חלקיה, בעוד שקבלן בניין הבונה בניין דירות, כן יכול למכור חלקים ממנו בנפרד. הקריטריון המרכזי שמצדד בדחיית ההכרה בהכנסה לסיום העבודה ולמכירת המוצר, הוא דווקא אי היכולת להפריד בין חלקי המוצר (כמו מטוס), שלא כמו אצל קבלן בניין (כמו דירות בבניין שנמכרות בנפרד).

הבלבול וחוסר ההומוגניות בשילוב ההגדרות, שורר גם ככל שהדברים נוגעים לתחולת הסעיף על קבלנים מבצעים המבצעים עבודה שמשך ביצועה מתחת לשנה. ואולם, ייתכן כי הפתרון לסתירה הוא לכלול בהוראות הסעיף גם את קבלני הביצוע, שבמסגרת עיסוקם מספקים עבודה שמשך ביצועה מתחת לשנה במסגרת רחבה יותר של עבודה, שמשך ביצועה עולה על שנה, וזאת בהקשר למוצר אותו הם מספקים, כדוגמת מתקני מעליות, מערכות הסקה, מערכות מיזוג וכד'. אצל אלה תיתכן, אם כן, הכנסה מעבודה ממושכת שהיא כוללת גם מכירה.

כך או כך, נוסף כי לתחולת הסעיף ייכנס גם מי שבפועל, מטעם כלשהו, לא קיבל כל תקבול על חשבון עבודות שביצע אך ברור הוא, כי לכשיקבלו, יסווג תקבול זה כמופק מעסק על פי סעיף המקור (1)2 בפקודה.

עוד ברור הוא, כי בסופו של יום, מדידת ההכנסה החייבת בשלב כזה או אחר, על פי הוראות הסעיף, וככל שנצמח לקבלן הפסד מעבודתו הממושכת, היא זו שתקבע על פי קצב התקדמות העבודה, מתי יורשה הוא לדווח על אותו הפסד, על פי הוראות הסעיף, כמובא להלן.

יחידת העבודה הנמדדת והיקפה

כך, מרכיב קריטי לקיומה של תחולת הסעיף על עבודה כזו או אחרת, הוא משך ביצועה, וכנדרש בהוראות החוק, מעל שנה. שנה להבדיל משנת מס, תפורש על פי הדין הכללי. ברם, לא נקבע בסעיף, מהו המועד לתחילת מדידת פרק הזמן של השנה הנדונה. המחוקק אמנם אינו בוחן שאלה זו, אך נראה, כי מבחן זה צריך להיות אובייקטיבי, ולפיו עבודה תחשב "עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה", אם מבחינה אובייקטיבית היא צריכה להימשך יותר משנה.

קשה אמנם לבחון פרמטרים אובייקטיביים, אך ניתן לקשור זאת עם דברים שמקובלים בשוק הבנייה והנוגעים לאותה עבודה. כך, כיוון שלכל עבודה, בין אם ממושכת היא ובין אם לאו, יש התחלה וסוף, לכן תחילת המדידה האובייקטיבית צריכה להיות ביום שבו ניתן להצביע על נקודת זמן מסוימת לתחילת העבודות הפיזיות הקשורות באותה עבודה ולא ביום ההתקשרות החוזית בין הצדדים, או ביום תפיסת החזקה בקרקע לצורך ביצוע אותה עבודה.

פקיד שומה, יחתור במהלך עריכת שומות, לאתר ראיות המתקשרות ליום שבו אכן התחילה העבודה, לפיכך פרספקטיבת המדידה, הגם שהיא צריכה להיות אובייקטיבית, נעשית בדיעבד והתוצאה הסופית לעניין תחולת הסעיף, בסופו של דבר, נקבעת על פי מבחן רטרוספקטיבי, בדיוק כפי שמיושם מבחן זה בסעיף 8א(ג) לפקודה הדין בקבלן בונה.

בהתאם לאמור, יום סיום העבודה, אף הוא נמדד על פי מבחנים אובייקטיביים. יוצא אפוא, כאשר מדובר בקבלן בונה, המבחן הקובע יהיה קיומו של בניין ראוי לשימוש על פי מבחנים אובייקטיביים, בעוד כאשר מדובר בקבלן מבצע, עליו חלות הוראות סעיף 8א(ב) לפקודה, המבחן הקובע יהיה מבחן חוזי - היעד לסיום העבודה, וזאת כפוף לסיום העבודה בשטח ויכולת נתון השירות למסור אותו כשזו הסתיימה.

הגדרת עבודה ממושכת אינה מתייחסת למכלול של חוזים או לפיצול עבודות ליחידות עבודה נפרדות. במקרים כאמור, עולה השאלה - האם כל חוזה לגבי אותה עבודה ממושכת מהווה עבודה נפרדת והאם יש צורך לאחד או לפצל חוזים לעבודה אחת על-פי תכנון המס המתבקש.

פועל יוצא הוא, שעבודה ממושכת תחשב ככזו, כל עוד העבודה או הבנייה מבוצעת כחטיבה אחת, במקום פיזי אחד, ובאותה תקופה, מבלי שתוכן החוזה יצביע על כך שלמעשה מדובר בשתי עבודות נפרדות או יותר שחוברו כמקשה אחת או פוצלו, ללא שום יסוד כלכלי, תמחירי או הנדסי. כך, גם על פי הוראות ניהול ספרים, בהגדרת "יחידת בנייה", הגם שהמבחנים שנקבעו בה אינם ממצים, הודגשו העיקריים שבהם, מקום שם נאמר "עבודות בנייה אחרות המבוצעות כחטיבה אחת, באתר אחד באותה תקופה".

נראה, כי צירוף עבודות למקשה אחת, ייתכן כאשר מדובר באתר משותף, זמני ביצוע חופפים, שיתוף בהוצאות מבלי יכולת לחלקן בין העבודות, ועוד. "משחק" בפיצול או בחיבור פרויקטים מאפשר לנישום לשחק בעיתוי הדיווח וההכרה בהכנסה. כך, בקביעת היקף העבודה, יש כדי לדחות או להקדים דיווח על הכנסה, שכאמור מדווחת לראשונה בשנת המס ששיעור ההשלמה בה הוא 25% מהעבודה. ככל שהיקף העבודה רחב יותר ומצריך יותר עלויות עבודה, כך ירחק המועד שבו יבוצעו 25% מהעבודה, ולפיכך ידחה מועד הדיווח וההכרה בהכנסה לעניין פקודת מס הכנסה.

לעומת סעיף 8א(א) לפקודה, מקפיד תקן חשבונאות 4, המטפל בדיווח החשבונאי המיוחס לעבודות על-פי חוזה ביצוע, להגדיר במדויק, מתי יש וצריך או מותר לבצע פיצול או איחוד של עבודות. התקן קובע תנאים שבהתקיימם יש לקבץ עבודות שמבוצעות על פי חוזים נפרדים, לעבודה אחת, לצד קביעת תנאים שבהתקיימם יש לפצל עבודות הכלולות בחוזה אחד לעבודות נפרדות. כך, וככל שהפקודה שותקת, יכול התקן ללמדנו את המבחנים שיש ליישם בעניין הזה.

התקן מלמדנו, כי יש לקבץ או לפצל עבודות, בין שנחתמו בכמה חוזים עם לקוח אחד ובין שנחתמו בחוזה אחד עם מספר לקוחות בהתאם לקריטריונים ברורים. קיבוץ עבודות יעשה, אך ורק, אם מדובר בהתקשרות שנוהל לגביה משא ומתן כמקשה אחת כשהעבודות מהוות הלכה למעשה, עבודה אחת המורכבת מכולן גם יחד ואלה מבוצעות במקביל או ברצף מתמשך. פיצול עבודות יעשה, אם הוגשו לגביהן הצעות נפרדות לביצוע כל עבודה, נוהל לגביהן משא ומתן נפרד, הן מהוות יחידה תמחירית נפרדת ואין קשר חוזי בין העבודות, המתנה את קבלת התמורה או ביצוע העבודה המסוימת, בעבודה אחרת.

אם כן, הדיווח החשבונאי מקפיד להציג את ההכנסה מהפן הכלכלי של מקשת עבודה אחת ומונע הפרדה לא כלכלית, כאשר יש קשר הדוק המראה על מקשה אחת של התקשרות או איחוד של עבודות, כאשר ניכר כי אין ביניהן קשר חוזי בעבודה ובקבלת התמורה.

הדיווח על עבודות בביצוע

במידה ונישום זוהה כמי שמבצע עבודה ממושכת, והכנסתו הינה ממקור ההכנסה כאמור בסעיף 12(1) לפקודה - עסק, עליו לדווח כאמור בסעיף 8א(ב) לפקודה. הוראות הדיווח לקבלן מבצע, מותאמות במידה רבה לשיטת התקדמות העבודה שהייתה נהוגה בגילוי דעת חשבונאות 6 - וכך קובעות הוראות הסעיף:

"נישום העוסק בעבודה ממושכת ידווח על הכנסותיו ממנה כך:

(1) בשנת המס שבה גמר לבצע 25% לפחות מההיקף הכספי של העבודה, כפי שהוא מחושב לאותה שנה או מההיקף הכמותי של העבודה, לפי בחירתו, ידווח על ההכנסה שנצמחה לו, על פי אומדן, מחלק העבודה שביצע ובכל שנת מס שלאחר מכן ידווח על ההכנסות שנצמחו לו, על פי אומדן, בהתאם לחלק העבודה שביצע באותה שנה כשהוא מחושב לפי הבסיס שבו לראשונה בחר לחישוב היקף הביצוע. בשנת המס שבה סיים את העבודה, ידווח על התוצאה העסקית בשלמותה בניכוי ההכנסות שעליהן דיווח בשנים הקודמות."

יש לציין, כי הדיווח לכל אורך העבודה, הינו על פי אומדן בלבד של ההכנסות והעלויות באותה יחידת עבודה, ואילו רק בשנת סיום העבודה תתקבל התמונה השלמה והנכונה של כלל העלויות, ההוצאות וההכנסות שיצאו כדי לסיים את הפרויקט (יש לשים לב שטרם ידועות הוצאות שיידרש הקבלן לעמוד בהן בקשר עם אחריות ובדק שהוא חייב בהם בגין העבודה שביצע, ובכך נטפל כאשר נדון בהיבטי הפרשות).

כך, ההכנסה שתדווח, תהא בגובה צבירתה, וזאת בהתאם להסכמים החוזיים, ולא על פי קבלתה בפועל, הואיל והסעיף עוסק בדיווח על הכנסה ש"נצמחה". מעבר לכך, הדיווח מתבסס על חישובים ואומדנים הקשורים במלאי עבודות בביצוע, אשר על-פי הלכות בתי המשפט אינן מאפשרות דיווח על בסיס מזומן.

הדיווח על ההכנסה יעשה לראשונה רק בשנה שבה בוצעו לפחות 25% מהעבודה. הסעיף מאפשר לנישום לבחור בין שתי שיטות אלטרנטיביות לקביעת שיעור ההשלמה של העבודה - על פי השיטה הכספית, בה בוחנים את ההיקף הכספי של העבודה - "מבחן עלויות", לעומת השיטה הכמותית, בה בודקים את השלמת העבודה בפועל - "מבחן הנדסי". בשתי השיטות כאמור, היסוד לדיווח הוא אומדן, אותו יש לבצע בכל שנה מחדש, אשר יקבע על סמך פרמטרים שונים הקשורים בעבודה בפועל ושלבי התקדמותה בהתבסס על האסמכתאות הקיימות³.

בחר הנישום באחת השיטות עבור עבודה מסוימת, חייב הוא להמשיך ולהשתמש בה לכל אורך אותה עבודה עד סיומה. עם זאת, ניתן לבחור בשיטה שונה לכל פרויקט ופרויקט בנפרד. כיוון שקביעת שיעור ההשלמה מהווה אומדן של התקדמות העבודה, השיעור שנקבע אינו יכול להיות מדויק לעולם, בין אם נערך "מבחן עלויות" ובין אם נערך "מבחן הנדסי" - בשני המקרים לנישום המדווח על ההכנסה קיימת שליטה במבחנים אלה ועליו לכלכל את צעדיו בטרם הסתיימה שנת המס. זאת ועוד, בדרך כלל מפקחי המס עורכים בדיקה השוואתית בין שני המבחנים ולכן כדאי לבחון מראש את הסטייה הקיימת בין השניים.

תקן חשבונאות 4, אף הוא מאמץ את שיטת הדיווח על-פי שיטת התקדמות העבודה, מתוך ראייה כי זו השיטה המשקפת בצורה הנכונה ביותר את התוצאות שמקורן בעבודה שבוצעה. ואולם, בעוד שעל-פי סעיף 8א(ב) לפקודה, ישנו סף תחתון של 25% השלמה שרק ממנו יחל הדיווח, הרי שתקן חשבונאות 4 רואה חשיבות בצפי ובמהימנות שבהוצאה בפועל של העבודה. על כן, קובע התקן דיווח החל מהרגע הראשון, ובתנאי שההכנסות וההוצאות צפויות, ידועות וניתנות לאומדן מהימן, כמו גם שיעור ההשלמה ושאינן חשש שהקבלן לא יוכל לסיים את העבודה. קביעת סף כמדד להכרה בהכנסה בהיבט המיסוי, מקורה ברצון להציג מצגי הכנסה שהם ודאיים בלבד ולא נובעים ממבחנים טכניים. בכל מקרה לענייננו, הוראות פקודת מס הכנסה הן ההוראות הקובעות לעניין הדיווח לצורכי מס ונוכל להתייחס לתקן חשבונאות 4 רק בהיבט ההשוואתי.

3. עמ"ה 5082/97 יאנג אלום בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, "מיסים" יד/3 (יוני 2000) ה-15.

על פי תקן חשבונאות 4 שיעור ההשלמה יכול להיאמד בדרכים שונות ובהן על בסיס עלות או בסיס אספקת יחידות. כך נקבע בתקן, כי הדרך לקביעת שיעור ההשלמה תיושם באופן עוקב ולגבי כל חוזי הביצוע בעלי מאפיינים דומים. כאמור, סעיף 8א(ב) לפקודה, אינו מחייב עבודה בשיטה אחת לגבי כל הפרויקטים וניתן ליישם את השיטה הכספית לגבי פרויקט אחד בעוד שלגבי השני תיושם השיטה ההנדסית - והכל כמוסבר להלן. ברם, מרגע שנקבעה שיטה לפרויקט מסוים, יש להמשיך בה לאורך הפרויקט כולו ואין דרך חזרה ממנה.

דיווח על-פי היקף כספי - "מבחן עלויות"

בדיווח זה משמשים סכומי העלויות שיצאו בפועל והעלויות הצפויות בכלל הפרויקט, כעוגן לחישוב שיעור ההשלמה (ולא הסכומים המגיעים על פי החוזה). הן העלויות הצפויות והן סך הרווח הצפוי כנגזר מכך, מבוססים על אומדן המשתנה משנה לשנה בהתאם להתקדמות העבודה. בתום כל שנת מס יחושב שיעור ההשלמה הכולל של הפרויקט ממנו ינוכה שיעור ההשלמה המצטבר של שנת מס קודמת, והתוצאה הינה שיעור התקדמות העבודה בשנה הנדונה.

שיעור התקדמות העבודה יחושב כאמור להלן:

העלויות המצטברות בפועל שיצאו במסגרת העבודה עד תום שנת המס הנדונה
סה"כ העלויות בפועל ויתרת והעלויות הצפויות לצאת במסגרת העבודה כולה עד לסיומה

הרווח המשוער מהפרויקט יחושב כאמור להלן:

התמורה שהתקבלה בגין העבודה בנוסף ליתרת התמורה הצפויה להתקבל מהחוזה, והכל בניכוי העלויות שיצאו בפועל בנוסף ליתרת העלויות הצפויות לצאת עד סיום העבודה.

עם זאת, ייתכן שהרווח המשוער יתבסס על שיטת Cost+, אחוז רווח קבוע המושתת על ההוצאות שיצאו בפועל⁴.

ההכנסה שתדווח בשנה מסוימת לפי השיטה דלעיל ("שיטת אומדן הרווח") הינה הרווח המשוער מהעבודה כולה כשהוא מוכפל בשיעור התקדמות העבודה.

החל מהשנה השנייה, ההכנסה החייבת שתדווח תהיה בגובה ההכנסה החייבת המצטברת באותה שנת מס, בניכוי ההכנסה החייבת שדווחה בשנות מס קודמות. בכל שנת מס, יש לערוך את החישובים מחדש, בהתאם לאומדנים המעודכנים של העלויות הצפויות והרווח המשוער, כך שבכל שנה יעשה תיקון מצטבר מעצם החישוב. בשנת המס האחרונה שבה הסתיים הפרויקט, ייעשה חישוב סופי של הרווח וידווח בה הרווח הכולל מהפרויקט בניכוי רווחים או הפסדים שדווחו בשנות מס קודמות.

4. צורת חישוב זו נהוגה, אך אין לה בסיס בהוראות הסעיף ונתייחס אליה בהמשך הדברים.

כאמור לעיל, שיעור התקדמות העבודה, תלוי בעלויות שיצאו בגין אותה עבודה ולפיכך חשיבות רבה נתונה לאותן הוצאות הכלולות בחישוב אותו שיעור. כיוון שמדובר בעלויות הקובעות והנוגעות להתקדמות העבודה, ניתן לנטרל מעלויות אלה, הגם שאין הדבר קבוע בסעיף, ברחל ביתך הקטנה, את אותן עלויות שאינן קשורות כלל בהתקדמות זו, כגון: הוצאות תכנון, תשלומים לנותני שירותים שאינם חלק מהבנייה, מקדמות ששלמו לקבלני משנה וכו'. במקרה כאמור, כמעט בכל המקרים, תחילת הדיווח וההכרה בהכנסה תידחה עד למועד שבו שלבי הבנייה אכן מתקדמים.

בהקשר זה נציין, כי אף שסעיף 8א(ב) לפקודה אינו מפרט אילו עלויות והוצאות באות בגדר העבודה הממושכת, ניתן ללמוד על כך הן מהאמור בתקן והן באופן כללי. בתקן חשבונאות 4 נקבע שבגדר העלויות יש להחשיב כל עלות שתיגרם על מנת להשיג את אותה עבודה, וזאת אם ניתן לצפותה באופן מהימן ואם ניתן לזהותה כשייכת לאותה עבודה. עוד קובע התקן שאם מדובר בעלויות חד פעמיות שיצאו בגין מספר עבודות, ואלה לא צפויות לחזור על עצמן, הרי שיש לפרוס אותן, על פני כל העבודות הצפויות שבגינן יצאו עלויות אלה.

בשונה מהאמור לעיל, יש לציין, כי קביעת ההכנסה בשנת מס מסוימת על פי הוראות סעיף 8א(ב) לפקודה מתייחסת להכנסה כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, קרי לפני זיכויים, קיזוזים ופטורים ולא להכנסה החייבת כמצוין לעיל. ברם, במידה שנייחס לשנת מס מסוימת הכנסה ולא הכנסה חייבת, על פי הנוסחה כאמור בסעיף, או אז לאחר ייחוס ההכנסה, יש להקביל לה את כל אותן עלויות שעמדו בתנאי סעיף 17 לפקודה באותה שנת מס. יש לציין, כי גם הוצאות הריבית וההנהלה וכלליות ייחסו לעלויות העבודה המדווחות ויופחתו מחלק ההכנסה שדווחה עפ"י הנוסחה בסעיף זה ובסעיף 18(ד) לפקודה.

יושם לב, כי אם מיישמים האמור לעיל, הרי שההכנסות המדווחות מבוססות על אומדנים בעוד שהעלויות המדווחות מבוססות על עלויות אמת, עלויות ידועות שיצאו עד תום שנת המס המדווחת. כך, וכיוון שהעלויות ידועות וקל יותר לאמוד הכנסות מאשר עלויות צפויות, אזי אומדן הרווח המדווח קרוב יותר למציאות.

במקרה כאמור לעיל, הרווח שייזקף בשנת מס מסוימת יהיה בגובה ההכנסה המדווחת על פי הוראות סעיף 8א(ב) לפקודה מוכפלת בשיעור ההשלמה שחושב בניכוי העלויות שנצברו עד לאותו מועד ובניכוי כל דיווחי העבר. במקרה כאמור ולהבדיל מהמתואר לעיל, העלויות אינן כוללות כל אומדן, שכן המדובר בעלויות בפועל וכן בהוצאות בפועל שנוקפו על פי הוראות סעיף 18(ד) לפקודה ("שיטת העלויות הידועות")⁵.

5. הדיון האמור נכון הן לגבי דיווח לפי השיטה הכספית והן לגבי דיווח לפי השיטה ההנדסית.

דוגמה⁶

נתונים

- א. ביום 1.3.2015 נחתם חוזה לביצוע עבודה.
- ב. תמורה על פי החוזה 1,500,000 ש"ח.
- ג. אומדן סך עלויות העבודה הצפויות מ-2016 ואילך 900,000 ש"ח.
- ד. בשנת 2015 יצאו עלויות בסך 500,000 ש"ח.

דיווח בשנת מס 2015

$35.71\% = 500,000 / 1,400,000$ שיעור השלמה < 25% - יש לדווח.

רווח משוער מהפרויקט כולו - 100,000 = 1,500,000 - 1,400,000

רווח מדווח: $35,710 = 100,000 \times 35.71\%$

דיווח על פי היקף כמותי - "מבחן הנדסי"

התקדמות העבודה נמדדת בפועל ביחס לכלל הפרויקט, למשל על פי אחוזי גמר הנדסי של חלקי העבודה, שלרוב יקבעו על ידי אנשי מקצוע. הרווח המשוער יוכפל, אם כן, גם בשיטה זו, בשיעור התקדמות העבודה המצטבר בתום כל שנה, ממנו ינוכה הרווח או ההפסד שהוכר בשנות מס קודמות וכך יתקבל הרווח שיש להכיר בו באותה שנת מס.

בשיטה זו ניתן לקבוע ביתר קלות מהו שיעור התקדמות העבודה שבוצע ספציפית בשנת המס ולא רק את חישוב שיעור השלמה המצטבר. בדרך כלל שיעור השלמה שנקבע על-ידי מהנדס אינו ניתן לערעור על-ידי מפקח המס. ואולם, כפי שצוין לעיל, סבירות שיעור ההשלמה שנקבע על-ידו יבחן בהשוואה לשיעור ההשלמה שימצא על-פי "מבחן העלויות", וזאת למרות שלא נדרשת התאמה בין שני המבחנים. מכאן, רצוי לבחון את ההתאמות בין שני המבחנים.

אם תהיה התאמה כאמור או סטיות קטנות, מפקח המס לא יוכל לטעון לשיעור השלמה אחר. יובהר, כי בכל מקרה, מקום בו שיעור ההשלמה נקבע על-פי "המבחן ההנדסי" למפקח המס לא שמורה זכות חוקית לשנות את השיעור כיוון שנמצאו סטיות. בכל מקרה, רצוי כי "בזמן אמת" יהיה ניתן להוכיח את התחשיב של המהנדס. לא תוכל לקום טענה כנגד התחשיב, אם היא מבוססת, וזאת גם אם מדובר במהנדס שהוא אורגן של החברה מבצעת העבודה. בל נשכח, כי רשות המסים, אם מגיעה היא לביקורת בתיק, הרי שהיא עושה זאת בדיעבד, ובמקרה הפחות טוב מבחינתה גם לאחר מספר שנים מאז שהסתיימה העבודה הנדונה.

6. על פי שיטת אומדן הרווח.

בשתי השיטות (מבחן העלויות והמבחן ההנדסי), יש צורך לאמוד את הרווח מכלל הפרויקט, ואולם הסעיף אינו כולל הוראה כיצד יש לחשב את אומדן הרווח הצפוי. נזכור, כי ישנם שינויים גם במחירי השוק של העבודה עצמה (אם אין מדובר בעסקה "פאושלית"), ולעיתים מחירים שונים נקבעים לחלקים שונים של העבודה עצמה. מכאן, בידי הנישום המדווח ישנן שתי אפשרויות לקביעת הרווח הצפוי - נבחרה שיטה, יש להיצמד אליה עד לסיום העבודה ולא להחליפה בכל תקופת דיווח.

שיטה אחת קובעת את שיעור ההשלמה ומנגד מעמידה את התקבולים שהתקבלו על-פי חשבונית מאושרים כמשקפים את השיעור שנקבע, ומהן מנוכות העלויות בפועל שנדרשו עד לאותו מועד בגין העבודה. הבעיה בשיטה זו היא, שהלכה למעשה הדיווח הינו על בסיס מזומן על פי התקבולים שהתקבלו (למרות שלכאורה מדובר בשיטה המצטברת שכן די באישור החשבון המוגש ואין חובה בתשלומו לקבלן). ברם, כיוון שסעיף 8א(ב) אינו מתיר דיווח על עבודה לפי שיטה זו, הרי שפקיד שומה עלול שלא לקבלה אם הדיווח התקופתי אינו כולל רווח המשקף, לפחות את עלות הפרויקט עד לאותו מועד ובנוסף 15%-20% רווח קבלני משוער, כמקובל בענף הבנייה (שומה לפי מיטב שפיטה מהווה אלטרנטיבה של הדיווח האמור ושיעור זה יכול להיחשב גבוה בתקופות מסוימות). במקרים כאמור, למבצע העבודה יש אינטרס לדחות את אישור החשבונית המוגשים וקבלת התמורה לאחר מכן (במיוחד אם הפרויקט הפסדי או שמדובר בעסקה "פאושלית"), כיוון שבדרך זו הוא ידווח על רווח נמוך יותר.⁷

שיטה שנייה, כאמור בסעיף, היא השיטה המכירה בחלק יחסי (על פי השיעור שנקבע) של התמורה החוזית המשוערת הנכונה לתום שנת המס בה מכירים בהכנסה (אשר בחלקה מורכבת מהכנסה שנתקבלה בפועל), אשר מחייבת לנכות ממנה את העלויות בפועל ואלה הצפויות עד להשלמת העבודה בכללותה בהתאם לשיעור ההשלמה שנקבע. הבעיה בשיטה זו, היא שההכנסה המהווה אומדן בלבד, בדרך כלל, מתעדכנת בשל עבודות נוספות הקשורות בפרויקט הבסיס (אלא אם כן מדובר בעסקה "פאושלית", או אז התמורה קבועה ואין קושי בזיהויה), ויש צורך לאתר את התמורה האמיתית הצפויה ורק אז לערוך את כל התחשיבים הנדרשים. הבעיה עמוקה יותר כאשר יש לערוך אומדן גם לעלויות הבנייה הצפויות.⁸

במקרים מסוימים, מפקחי המס עורכים בדיקת התפלגות של הרווח על-פני התקופה בה בוצע הפרויקט (דיווח על פי עלות בנוסף ל-20%-15% רווח קבלני, אם אכן הפרויקט

7. יצוין, כי אף שיטה זו לא מוכרת במפורש בחוק ושיעור הרווח הקבלני משתנה בתקופות שונות, אין סיבה מהותית שלא לקבלה, שכן בתמונה הכללית רוב הפרויקטים אינם מתפרסים על ממוצע של יותר משלוש שנות מס, ולפיכך ההבדל בין השיטות, המהווה רק הפרש עיתוי, מתאפס בשנה שבה הפרויקט הסתיים, שנת המס השלישית, בעוד שבשתי שנות המס שקדמו לשנת מס זו, יכול להיות שיהיו הבדלים המשפיעים על היבטי קיוזו מפרויקטים אחרים דווקא. שיטה זו היא הרבה יותר מדויקת, בהנחה שאין דחייה מלאכותית של חשבונית לתשלום, שכן הדיווח יהיה לפי אישור הלקוח לחשבון המוגש ע"י הקבלן, שאז מכיר הראשון בחובתו לשלם את החשבון לקבלן - הספק, בהתאם לחוזה המקורי שנחתם עימו. האמור מהווה אישור להסכמות שנחתמו ביניהם. במקרה זה, משמשים החשבוניות המאושרים כאישור להסכמות החוזיות בהתאם להתקדמות העבודה ואלה משקפים את ההכנסה לדיווח שהייתה נובעת מהכפלת שיעור ההשלמה באומדן ההכנסות מהפרויקט.

8. ראו הבחנה שנעשתה לעיל לעניין ההכרה בהכנסה לעומת ההכרה בהכנסה החייבת.

בכללותו עומד ברווחיות זו, יכולה למנוע בעיית קיזוז הפסדים בהמשך, ולכן יש לעקוב היטב אחרי הדיווח לפני תום שנת המס ולא בדיעבד, ולבדוק התאמה בין שיטת הקוסט פלוס לבין הוראות הסעיף ולדרך החישוב שהוא קובע (שליטה על רמת העלויות מחד גיסא ואישור חשבונות שהוגשו מאידך גיסא, יש להן השפעה על האמור).

התפלגות רווחיות, שהיא פחות או יותר דומה בין השנים ומשקפת את התפתחות הפרויקט, מעקרת מתוכן כל וויכוח לגבי עיתוי ההכרה בהכנסה ממנו, שכן פרויקטים קטנים אינם עולים על שנתיים ואלה הגדולים יותר אינם עולים על ארבע שנים, אם אין עיכובים מיוחדים. הבעיה המרכזית הקיימת אצל קבלני ביצוע, היא לאו דווקא מועדי ההכרה ברווח, אלא מועדי ההכרה בהפסדים מהפרויקט ואפשרויות הקיזוז העומדות להם - ובאלה נדון בהמשך.

הדיווח

הדיווח על פי הוראת הסעיף כולל 3 שלבים :

שלב א' - דיווח על עלויות העבודה כחלק ממלאי עבודות בביצוע, בטרם הושלמו 25% מהעבודה.

שלב ב' - דיווח על ההכנסה על חלקים מהפרויקט, החל מהשנה בה שיעור ההשלמה 25% לפחות.

שלב ג' - דיווח סופי בשנת המס בה הסתיים הפרויקט.

שלב א' - הדיווח עד להשלמת 25% מהעבודה

עלויות העבודה שיצאו בפועל יוצגו כחלק ממלאי עבודות בביצוע, כיתרות מאזניות ולא יהיו חלק מהרווח לצורכי מס. גם התקבולים שיתקבלו, כל עוד לא תמו 25% מהעבודה, יוצגו כמקדמות מלקוחות, אשר מהוות למעשה הכנסות מראש שמועד חיובן במס טרם הגיע. לעניין זה, קובע תקן חשבונאות 4, באופן דומה, כי חלק העלויות שלא נזקף כהכנסה חשבונאית על פי הוראות התקן, יוצג כעבודות בביצוע כסעיף במאזן, כאשר מנוכה ממנו סכום התקבולים מהלקוחות.

יש לציין, כי כללי הדיווח המדוברים אינם חלים על הכנסות אינטגרליות של הקבלן המבצע שאינן חלק מהעבודה הממושכת. במקרה כאמור, כל הכנסה שכזו ובעיקר מימון, תדווח בהתאם לבסיס מצטבר, וזאת ללא קשר למועד הדיווח על העבודה, אשר כתוצאה ממנה הופקו אותן הכנסות, על דרך האגב ושמירת ערך כספי התקבולים מלקוחות⁹.

9. ע"א 159/79 קי.בי.עי קבוצת בוני ערים בע"מ נ' פשמ"ג, פד"א י"ב 137 ומיסים אונליין.

שלב ב' - הדיווח החל מהשלמת 25% מהעבודה

על הנישום לדווח על ההכנסה שנצמחה החל בשנת המס בה הושלמו 25% מביצוע העבודה, בהתאם לשיטה בה בחר ולערך את חישובי שיעור ההשלמה, כפי שהוסבר לעיל.

כאמור, הדיווח מבוסס על אומדנים (עלויות צפויות, הכנסות צפויות וכו'), אשר יכולים להשתנות ככל שחלה התקדמות בעבודה, בהשפעת גורמים שונים, כגון: אינפלציה, שינויים ותוספות בחוזה וטעויות באומדנים עצמם. בכל שנת מס יש לערוך מחדש, בהתחשב בנתונים המעודכנים, המהווים בסיס לאומדנים, את החישוב של ההכנסה שתדווח. לפיכך, בכל שנת מס עד וכולל שנת המס הקודמת לשנת המס בה תסתיים העבודה, מביאים בחשבון את הדיווחים וההכרה בהכנסה שהייתה בשנות מס קודמות.

להלן נוסחה המבטאת את ההכנסה שתדווח בכל שנה ושנה:

הרווח המשוער מהפרויקט, מעודכן נכון לשנת המס המדווחת על פי השיטה הכספית:

$$\frac{\text{עלויות בפועל בשנת המס} + \text{עלויות בפועל שנים קודמות}}{\text{סה"כ אומדן עלויות כולל עלויות בפועל לכל הפרויקט (חלקן ידוע)}} = \text{שיעור ההשלמה לשנת מס מסוימת}$$

$$\text{הכנסה החייבת (רווח)} = \text{הרווח המשוער} \times \text{שיעור ההשלמה בניכוי ההכנסה החייבת המדווחת בשנת המס (רווח) שדווחה בשנות מס קודמות.}$$

יצוין, כי עמדת רשות המסים, כפי שמוצגת בחבק (קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה) מתירה להתחשב בעליית מחירים, וזאת ככל שהדבר נוגע לעלויות בפועל שהוצאו בשנות מס קודמות.

שלב ג' - הדיווח בשנת המס בה מסתיימת העבודה

בשנה זו, הסוף לאומדנים - מבוצע חישוב מדוייק של סך העלויות שיצאו בפועל או עומדות לצאת בפרויקט, וכן של ההכנסות מהפרויקט, אשר ביחד משקפות את הרווח או ההפסד האמיתיים מהעבודה. בשנה זו, ההכנסה המדווחת, תהיה סך ההכנסה הסופית מהפרויקט בניכוי ההכנסות שדווחו בשנות מס קודמות. שנה זו תשאב לתוכה את כל הטעויות והשינוי באומדנים שהיו בתקופת העבודה. כך, יש מקום לכלול בדיווחים של שנת מס זו גם הפרשות והוצאות צפויות, והכל תלוי בהתחייבות הקבלן המבצע בחוזה עליו הוא חתום.

דיווח על הפסדים מעבודה בביצוע

בנושא זה קיימות שאלות רבות עליהן ננסה להשיב, ואולם לפני כן להלן הוראות הסעיף:

“(2) הפסד מעבודה ממושכת יובא בחשבון לעניין קביעת ההכנסה החייבת בשנות מס שלפני שנת המס שבה נסתיימה העבודה רק לאחר שהנישום גמר לבצע 50% לפחות מההיקף הכספי של העבודה כפי שהוא מחושב לשנה שבה תבע את קיזוז ההפסד או 50% לפחות מההיקף הכמותי של העבודה.”

סעיף 8א(ב)(2) לפקודה קובע, כי רק בתום השלמה של 50% מהעבודה לפחות, על פי השיטה הכספית או הכמותית, ניתן יהיה לתבוע קיזוז של הפסד מפרויקט, לעניין קביעת ההכנסה החייבת.

מלשון הסעיף עולה, כי הכוונה להכרה בכל ההפסד הידוע והצפוי מהפרויקט, לרבות חלקו העתידי הצפוי, ולא רק בחלקו היחסי אלא במלואו. רעיון זה תואם גם את הוראות גילוי דעת חשבונאות 6 לשעבר (במקרה כאמור, יש לבצע הפרשה להפסד הצפוי מהחווה כולו), שעל בסיסו חוקק הסעיף. ואולם, מהסעיף לא ניתן להבין האם הכוונה להפסד שוטף, בשנת מס ספציפית, שנוצר במהלך ביצוע הפרויקט כאשר מכלול הפרויקט במצטבר הוא רווחי או האם הכוונה, כי אין להכיר בהפסד שנובע מהפרויקט, כאשר מדובר בהפסד "אמיתי", (לאחר שלקחו בחשבון כל הדיווחים בשנות מס הקודמות באותו פרויקט), ממנו במצטבר.

פרשנות המאמצת שלילת כל הפסד שוטף, תשלול הכרה בהפסד בשנת מס שוטפת, אם הנישום לא סיים לבצע 50% לפחות מהעבודה, וזאת אף כי בשנת המס שבה מדווח ההפסד, עדיין הפרויקט בכללותו רווחי. פרשנות כאמור, היא פרשנות מעוותת ולא כלכלית, והיא אינה מחויבת כלל, לא על-פי כללי חשבונאות מקובלים ולא על-פי הפרשנות התכליתית שיש לצקת לתוכו של הסעיף הנדון, אשר כוונתו הייתה לאמץ את כלל השמרנות מכללי החשבונאות המקובלים ובא לידי ביטוי גם בתקן חשבונאות 4, אשר מכיר מיד בכל ההפסד החזוי מהפרויקט, וזאת אף אם טרם הוחל בביצוע העבודה.

אשר על כן, תכלית הוראות הסעיף מחייבת לאמץ פרשנות אחרת מזו האמורה לעיל, ולפיה במקרה שבו טרם הסתיימו 50% לפחות מביצוע העבודה, אין להכיר בהפסד "האמיתי" השוטף (המבוסס על אומדן ככל שלא מדובר בשנת המס שבה מסתיים הפרויקט) שנובע מהעבודה. הפסד "אמיתי" הוא רק ההפסד הגלום בכלל העבודה, ולכן אין מניעה להכיר בכל הפסד בכל שלב של העבודה, כל עוד הפרויקט בכללותו רווחי.

קבלנים רבים, אימצו שיטת עבודה, מטעמים משפטיים, יש לציין, וללא לקיחה בחשבון של נזק שיכול להיגרם להם מבחינת דיני המס, כי כל עבודה (פרויקט) תבוצע בחברה נפרדת שמוקמת במיוחד לשם כך. במקרים כאמור, וכיוון שלכאורה הפקודה דורשת דיווח על-פי אומדנים, יתכן וקבלן ישלם מסים בשנות המס שבהן דיווח על רווח מפרויקט, וזאת למרות שבסופו של דבר אותו פרויקט הפסיד. מעבר לעובדה שדבר זה אינו נתפס, שכן הפקודה אינה ממסה אלא את העושר האמיתי שנצמח לאדם, כאן היא אינה עקבית לעקרון זה ועל כן יש לדאוג לתיקון חקיקה שישים קץ לעיוות זה¹⁰. כמובן, הבעיה פחות מהותית מקום בו ההפסד מקוזז כנגד פרויקטים רווחיים אחרים באותה שנת מס בה מדווח ההפסד.

10. רשות המיסים אינה מסכימה לעמדה זו. עמדה זו אינה נוגדת את דני"א 2308/15, פקיד השומה רחובות ואח' נ' אילנה דמארי ואח', "מיסים" לא/4 (דצמבר 2017) ה-3.

דוגמה

2016	2015	2014	2013	
250,000	220,000	220,000	220,000	תמורה ע"פ הסכם
190,000	200,000	180,000	180,000	אומדן עלות כוללת מהפרויקט
60,000	20,000	40,000	40,000	אומדן רווח כולל מהפרויקט
10,000	50,000	50,000	80,000	עלות בפועל בשנה השוטפת

שנת 2013

הכנסה חייבת מדווחת :

$$80,000/180,000*40,000 = \underline{17,778}$$

שנת 2014

$$(80,000+50,000)/180,000 \times 40,000 = 28,889$$

(17,778) - בניכוי הכנסה חייבת שדווחה בשנת מס 2013.

11,111 - הכנסה חייבת מדווחת השנה - 2014

שנת 2015

$$(50,000+130,000)/200,000 \times 20,000 = \underline{18,000}$$

(28,889) - בניכוי הכנסה שדווחה בשנות מס קודמות 2013-2014

(10,889) הפסד מדווח בשנת המס - 2009 (הפרויקט עדיין רווחי)

שנת 2016

$$190,000/190,000*60,000 = 60,000$$

(18,000) - בניכוי הכנסות חייבות מצטברות שדווחו עד וכולל שנת מס 2015.

42,000 הכנסה חייבת מדווחת השנה - 2016

סה"כ רווח שדווח מכל הפרויקט הוא : **60,000** = 17,778+11,111-10,889+42,000

חובת דיווח על ידי רואה חשבון בעבודות הביצוע

הסעיף דורש מקבלן מבצע לצרף לדוח השנתי שלו (אותו הוא חייב להגיש על-פי סעיף 131 לפקודה), דוח שמאושר על ידי רואה חשבון בלבד, בדבר דרך קביעת ההכנסה או ההפסד ופירוט על אופן החישוב של היקף הביצוע שנעשה. לאור השימוש באומדנים, בקשר לעלויות והכנסות וכו', דורשת רשות המסים אסמכתאות בדבר מהימנות הדיווח על הפרויקט שבביצוע. מלשון הסעיף עולה, כי הדרישה מרואה החשבון היא "לפרט" ולא לבצע זאת בעצמו. ובכל זאת, עסקינן בין השאר, בדרישת פירוט על תחזיות ולא רק על נתונים מספריים בגין פעילות שכבר נעשתה.

סעיף 131(ב) לפקודה קובע רשימת מסמכים שיש לצרף לדו"ח, כגון: מאזן רווח והפסד, ואילו סעיף 131(ו) לפקודה קובע את הסנקציה בגין אי צירוף אותם מסמכים - במקרה כאמור, הנישום יחשב כמי שלא הגיש דו"ח - דבר שיגרור קביעת שומה על-פי מיטב שפיטה, וזאת אף ללא זכות שימוע וכן קנסות ואף סנקציה פלילית. ואולם, רשימת המסמכים שיש לצרף על פי סעיף 131(ב) לפקודה, לא כוללת את הדו"ח המאושר של הרואה חשבון לעיל, ומכאן שלא תחולנה הסנקציות האמורות במידה שדו"ח כזה אינו מוגש. יחד עם זאת, דרישה לצרף את הדו"ח המאושר, לדו"ח המוגש לפי סעיף 131 לפקודה, מצויה באופן ספציפי בסעיף 8א(ב)(3) לפקודה, ועל כן ייתכן שהסנקציה הקבועה בסעיף 131(ו) לפקודה תהיה ברת תוקף.