

חידת היחידה

מוקשי מס בהגדרת "יחידת עבודה" - סעיף 18(ד) לפקודה < ארז שגיב



סעיף 18(ד) לפקודת מס הכנסה קובע, כי בתחולתו ייכנס "נישום שעיסוקו הוא בנייה של יחידת עבודה, שבשנת מס פלונית היו לו או היו בביצועו יחידות עבודה או קרקע שהיא מלאי עסקי". במקרה כזה, "ייזקפו הוצאות הנהלה וכלליות והוצאות ריבית שהיו לו באותה שנת מס לכל יחידת עבודה או קרקע כאמור". למושג "יחידת עבודה" חשיבות רבה, שכן כניסה בתחולתה מחייבת את הנישום לבצע לצורכי מס ייחוס כפי שנקבע בסעיף.

מהו "מבנה"

הפקודה אומרת כך: "(1) מבנה שמשך בנייתו עולה על שנה כולל מרכיבו שמשך ביצועם כאמור ולרבות עבודות כאמור בפסקה (2) המהוות חלק ממנו, ואם הוא נכס הון -

שטרם החל לשמש בייצור הכנסה במחצית הראשונה של שנת המס או תקופת השומה המיוחדת, והכל בין שההכנסה ממכירתו היא הכנסה לפי סעיף 2(1) ובין שהיא רווח הון או שבה; (2) עבודות חפירה, ביוב, סלילת כבישים או דרכים, ועבודות עפר - שמשך ביצועם עולה על שנה".

הסעיף אינו מגדיר "מבנה" מהו: האם הכוונה למבנה באמירתו הכללית, כך שכולל הוא גם גוש בניינים או מתחם שלם, או שמא רק מבנה בודד אחד. מאחר שמטרת הסעיף היא ייחוס הוצאות הנהלה וכלליות והוצאות מימון, ומאחר שכפי שנראה בהמשך, מנג' נון הייחוס מסתמך על הוצאות הבנייה של יחידת העבודה, נראה, כי מדובר במבנה שניתן להפרידו ממבנה אחר מבחינה תמחית רית והנדסית. על כן, מקום בו הפרדה שכזו תיתכן, יבודד אותו מבנה כ"יחידת עבודה" נפרדת.

נשווה את האמור לחוק התכנון והבנייה

ע"ד ורו"ח ארז שגיב, משרד שגיב-בלזר

התשכ"ה-1965, המגדיר בניין כ"כל מבנה, בין שהוא בנוי אבן ובין שהוא בנוי בטון, טיט, ברזל, עץ או כל חומר אחר, לרבות כל חלק של מבנה כאמור וכל דבר המחובר לו חיבור של קבע".

לאור זאת, מקום בו ניתן לבודד יחידת בנייה מסוימת שלגביה ניתן לערוך חשבון הוצאות והכנסות נפרד (למשל חלק מבניין), הרי שיש לראות את אותו חלק כ"מבנה" נפרד לעניין ייחוס ההוצאות. הפרדה לצורך ייחוס הוצאות כאמור, תיצור הקבלה נאותה אל מול ההכנסות ממכירת מבנה שמדווחות על פי הוראות סעיף 8 לפקודה.

סעיף 8 לפקודה, הדן אף הוא בהכרה בהכנסה ממכירת בניין, שומר על אותם כללים. ניתן להקיש ממנו לענייננו, כי כל "יחידת עבודה", בין שהמדובר במבנה או

או שבח", ניתן להסיק שנכס הון, יכול שיהיה מבנה בישראל המצמיח שבח על פי חוק מיסוי מקרקעין או מבנה בחו"ל המצמיח רווח הון על פי חלק ה' לפקודת מס הכנסה.

עבודות תשתית

עבודות תשתית שהן חלק מבניית מבנה שמשך בנייתו הוא מעל שנה, יהיו אף הן בגדר "יחידת עבודה", וזאת בהתאם להגדרה שבסעיף. על כן, גם לגביהן יעשה ייחוס של הוצאות הנהלה וכלליות ומימון. במסגרת זו ייכללו גם עבודות תשתית המהוות בפני עצמן "יחידת עבודה" שתופרד מיחידת עבודה אחרת. כך למשל, קבלן מבצע אשר סולל כביש או מבצע עבודת חפירה, שאורכן מעל לשנה.

אם כן, לעניין עבודות בנייה שהן חלק מ"יחידת עבודה", חילק המחוקק את ההתייחסות לשניים: זו שמוגדרת כחלק מ"יחידת עבודה" כוללת, כאשר העבודה משתלבת בה והיא רק חלק ממנה – סעיף קטן (1) להגדרת "יחידת עבודה"; וזו שמורגרת ככזו באופן עצמאי כאמור בסעיף קטן (2) – עבודות חפירה, ביוב, סלילת כבישים או דרכים ועבודות עפר.

מהקבוצה הראשונה נדרש, כי השתלבותה תהיה ה"יחידת עבודה" שמשך ביצועה מעל שנה. כאן עולה השאלה, האם נדרש שמשך העבודה המשתלבת תעלה בעצמה על שנה, או די בכך שעסקינן ב"יחידת העבודה" שבה העבודה המשתלבת נמשכת מעל שנה. מהקבוצה השנייה נדרש, כי העבודות המוזכרות בה יימשכו מעל שנה, וכיוון שזו עומדת בפני עצמה ואינה משתלבת בעבודה כוללת אחרת בדומה לקבוצה הראשונה, דומה היא במהותה לכל "יחידת עבודה" המהווה בניין.

זאת ועוד: לא ברור מדוע נקבעה רשימה סגורה של עבודות שיצריכו ייחוס הוצאות, בעוד העיקרון העומד מאחורי סעיף 18(ד) לפקודה, הוא לבצע ייחוס כאמור בגין כל עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה.

על פניו נראה, כי ההפרדה בין שתי הקבוצות דלעיל, לצד קביעת ייחוס הוצאות רק לעבודות ממושכות מהסוג המוזכר בסעיף קטן (2), לא "עושה שכל", וזאת מהטעמים הבאים:

בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החב"ק), היא בניין להשכרה. זהו מבנה שלא נמכר כמלאי עסקי אלא מניב הכנסות. יודגש, כי בכל מקרה הכוונה היא, שמדובר במבנה ולא בנכס אחר שניתן להשכירו (בסעיף כתוב "ואם הוא נכס הון" – והאמור מתייחס לתחילת הסעיף בקשר "למבנה").

מכאן, אף כי אין הגדרה למונח "נכס הון", יש לפרשו בצמצום ובהקשרו לאמור בסעיף. כך, מכיוון שהתיבה לעיל מיקומה בסעיף הוא לאחר ההפניה לסעיף קטן (2), יש לקרוא לתוכן המונח "נכס הון" גם עבר־דעת של נותני שירותים במסגרת "יחידת עבודה" שמשכן עולה על שנה, כאמור בסעיף קטן (1) וגם עבודות תשתית כאמור בסעיף קטן (2) שאינן מהוות חלק מ"יחידת עבודה" קיימת, אלא מהוות הן "יחידת עבודה" בפני עצמן.

נשאלת השאלה, מה יהיה הדין אם משכירים את נכס ההון בחודש האחר־רון של המחצית הראשונה בשנה לפרק זמן קצר של חודש למשל. האם בכך יש היחלצות מתחולת הסעיף ולא יהיה צורך לייחס לאותו נכס הון חלק מההוצאות? במילים אחרות: האם הוצאות הסעיף מתכוונות שנכס ההון לא ישמש במשך כל מחצית השנה הראשונה בייצור הכנסה, או שמא לא ישמש בייצור הכנסה מתי שהוא במהלכה? ייתכן ומקום בו ההשכרה נעשתה בתום לב, בתנאי שוק וללא השפעה של יחסים מיוחדים, לא יזדקקו רשויות המס לפי־רוש דווקני, לפיו יש הכרח שהנכס ישמש כל מחצית השנה בייצור הכנסה, כדי שלא יהיה צורך לייחס לו הוצאות הנהלה וכלליות ומימון.

על אותו משקל ניתן לשאול, האם מבנה שהחל לשמש בייצור הכנסה במהלך המחצית השנייה, יוציא את תחולת הוצאות הסעיף והמבנה לא יהווה יחידת עבודה. כאן, כמו במקרה של הפעלת המבנה במחצית הראשונה של השנה, נראה, כי על רשות המיסים לדרוש הפעלה משמעותית של המבנה, על חלקיו. כך, יכולה היא לטעון כנגד מועד הפעלה קודם למחצית השנה, אם יהיו אינדיקציות לדחיית דיווח רק כדי להתחמק מתחולה.

בהתאם לסיפא של הסעיף לגבי נכס הון, מקום שם נאמר "ובין שהיא רווח הון

בקבוצת מבנים, חייבת לשמור כמקשה אחת, בלתי ניתנת להפרדה, על עצמאות תמחירית והנדסית שנלמדת מנסיבותיו של כל מקרה ומקרה.

הוצאות ניהול ספרים, המחייבות קבל־נים לנהל ספריהם בהתאם להוצאות מיוחדות, מגדירות "יחידת בנייה" כבניין או מבנה. זהו חיזוק לפרשנות לפיה המילה "מבנה" אינה מתייחסת בהכרח למבנה בודד, אלא גם לחטיבת מבנים שרואים אותה כיחידה אחת.¹

תיתכן טענה, לפיה הגדרת מבנה מתייחסת למבנה אחד בלבד ולא למתחם של מבנים. ברם, נראה כי התוכן הכלכלי יכריע במקרה כזה, ולעניין ייחוס ההוצאות בפועל – הגורם שיכריע הוא יכולת ההפרדה בין יחידה אחת לשנייה, שכן ללא אפשרות להפרדה שכזו, ייחוס ההוצאות לפי סעיף 18(ד) לפקודה יתבצע למכלול כולו.

בעניין זה נזכיר את תקן חשבונאות 3, הקובע את התשתית החשבונאית להיוון הוצאות מימון. התקן קובע היוון הוצאות מימון ל"נכס כשיר", אך אינו מגדיר האם כאשר מדובר במבנה המהווה "נכס כשיר", הכוונה למבנה בודד או גם לגוש בניינים המהווים פרויקט בנייה אחד במהותו. נראה, כי האבחנה הראויה לעניין תקן חשבו־נאות 3, היא האבחנה הכלכלית ומתן מיצג המשקף בצורה הטובה ביותר את הפעילות של העסק בדוחותיו, בחפיפה לתקן חשבו־נאות 2.

מהו "נכס הון"

על פי הוצאות הסעיף, מבנה שאינו מיועד למכירה ומהווה נכס הון אצל הנישום (בתנאי שאותו נישום עיסוקו הוא בבנייה), יכול להיחשב כ"יחידת עבודה" לגביה יש צורך לייחס הוצאות הנהלה וכלליות ומימון על פי הסעיף.

התנאי לקיום האמור הוא, כי אותו נכס הון עדיין לא החל לשמש בייצור הכנסה בחציה הראשון של תקופת השומה (רגילה או מיוחדת). כך, אף כי רק במהלך מחצית השנה הראשונה לא הופקו הכנסות מאותו נכס, עדיין יבוצע ייחוס של ההוצאות שהיו בגינו לכל אורך השנה ולא רק בחלקה. דוגמא לנכס הון שכזה, המובאת גם

עבודה" לעניין הוראות סעיף 18(ד) לפקודה, ולכן בשנת המס בה בניין הסתיים כמש" מעותו בסעיף 8 לפקודה, לא יזקפו עליו הוצאות ריבית והנהלה וכלליות כפי שנעשה עד לאותה שנת מס מכוח אותו סעיף.⁴

נסביר, כי בשנת המס בה "יחידת עבודה" הופכת ראויה לשימוש, הרי שזו הופכת להיות "מלאי רגיל" כמוסבר לעיל, ולפיכך אין תחולה להוראות סעיף 18(ד) לפקודה על הוצאות הריבית השוטפות. אלה יותרו בני-כוי בשנת המס השוטפת, אף שאותה "יחידת עבודה" לא נמכרה – ונכונים הם הדברים לגבי כל הוצאות הריבית והנהלה וכלליות שהוציא הנישום, כאלה השייכות ישירות לאותה "יחידת עבודה" וכאלה ששייכות ליחידות עבודה אחרות אך מועמסות עליה מכוח הוראות סעיף 18(ד) לפקודה ועל פי החישובים הקבועים בו.

נזכיר, כי הוצאות הריבית והנהלה וכלליות שכבר הועמסו על אותה "יחידת עבודה" בשנות מס קודמות, יותרו בניכוי במועד מכירתה, וזאת גם על פי האמור בשני הסעיפים הנדונים. ●

הערות

1. יחד עם זאת, מי שיימצא כמנהל ספרים לאתר בנייה הכולל מספר בניינים, כאשר כן ניתן לבצע הפרדה תמחירית והנדסית בין הבניינים שבאותו אתר, ייחשב כמי שלא מנהל ספריו באופן תקין וזו תהיה עילה לפסילתם.
2. הלשון היבשה של הוראות החוק, בפרשנות מצמצמת שלה, כמובן שאינה מחילה את הוראות הסעיף על עבודות שאינן ברשימה הסגורה בס"ק 2 או על עבודות שאינן חלק מיחידת עבודה קיימת.
3. עמ"ה 138/87, טמבור בע"מ נ' פקיד השומה חיפה, מיסים 5/ עמ' ה-15, עמ' 97.
4. עמדה זו אינה מקובלת על פקדי השומה, ועל פי פרשנות רשות המיסים "יחידת עבודה" ממשיכה להיחשב ככזו גם לאחר היותה ראויה לשימוש. לפיכך, לשיטתם, יש להמשיך להוון ליחידת עבודה שכזו כל הוצאות ריבית והנהלה וכלליות כאמור בסעיף 18(ד) לפקודה. עמדה זו לא נבחנה על כה בבית המשפט ומן הראוי להביאה לדיון.

שנה, כגון: חשמל, צנרת, מים, תאורה, אלק-טרוניקה וכו', וגם עבודות אחרות שכלל לא מוזכרות בסעיף אך ניתן לכלול אותן באותה מסגרת בשל תכלית החוק, כגון עבודות הריסה.²

תחולה לא אוטומטית

בשל הוראות סעיף 8א(ג) לפקודה, אשר תחולתו נפרסת על כל בניין שבנה בעליו ושמשך בנייתו מעל שנה, אין להתעלם מכך, כי לגבי כל בניין כזה, יש להפעיל את הוראות סעיף 18(ד) לפקודה. ברם, אין זה אומר שהוראות סעיף 18(ד) לפקודה חלות באופן אוטומטי על כל קבלן בניין, בין אם הוא מבצע ובין אם הוא בונה, שכן העמדה לפיה הוראות סעיף 8א לפקודה חלות גם על קבלנים שעבודתם אינה עולה על שנה, אינה כופה יישום הוראות סעיף 18(ד) לפקודה על אותה עבודה.

נציין, כי הוראות סעיף 18(ד) לפקודה מיושמות בכל שנת מס ולגבי כל שנת מס. דהיינו מרגע שיחידת העבודה אינה כזו, אין צורך ביישום הוראות סעיף 18(ד) לפקודה לגביה, ולפיכך אין להוון בגינה הוצאות ריבית והנהלה וכלליות כאמור בסעיף. ברם, יש להמשיך להחיל את הוראות סעיף 17 לפקודה וליישם את ההלכות כפי שנקבעו בפסקי הדין.

בעיקרון, סעיף 18(ד) נוצר כדי לקבוע את עיתוי ההכרה בהוצאה אצל קבלן שנע-שתה בייצור הכנסה שהפקתה נמשכת מעל שנת מס אחת. כך, מצד אחד, "יחידת עבודה" מוגדרת באותו סעיף "מבנה שמשך בנייתו עולה על שנה", ומצד שני ביחד עם סעיף 8א לפקודה, "יחידת עבודה" שכזו, סיומה לצורך ההבחנה בין מוכר "מלאי רגיל" (שאינו מלאי בהקמה שנמשך מעל שנה) לבין מוכר מלאי שהקים קבלן, יהיה עם הגיע המועד בו היא "ראויה לשימוש" – חיבור לרשת החשמל או שהתמלאו לגביה התנאים לקבלת תעודת גמר. יצוין, כי על פי פס"ד טמבור³, הוצאות מימון בגין מלאי גמור שמוחזק וטרם נמכר, יותרו בניכוי בחישוב ההכנסה החייבת, על פי הוראות סעיף 17 לפקודה.

על פי פרשנות זו, "יחידת עבודה" שראויה לשימוש, על פי הוראות הפקודה וההלכה שנפסקה, אינה באה בגדר "יחידת

< סעיף 18(ד) לפקודה, העוסק בעקיפין בנותני שירותים במסגרת "יחידת עבודה", אינו מהווה קנס המוטל על אלה. מטרתו להקביל את הוצאות הנדונות בסעיף להכנסות המוכרות ממנו אצל בעלי יחידת העבודה, ולא אצל מבצע השירותים במסגרתה, אשר אצלו תחולת הסעיף תיבחן בנפרד.

מכאן, שבדוחותיו של נותן השירות כאמור בסעיף קטן (1), תבוטא ההוצאה בהתאם לדיווחי ההכנסות שלו. קרי: כדי שיחולו הוראות סעיף 18(ד) לפקודה על נותני שירותים במסגרת "יחידת עבודה", נדרש שהשירותים שהם עצמם נותנים במסגרתה יימשכו מעל שנה, ואין די בכך שרק יחידת העבודה עצמה, בנייתה תימשך מעל שנה.

דהיינו: אם מדובר במתן שירותים שמשך ביצועם במסגרת יחידת העבודה הוא מתחת לשנה, אך יחידת העבודה עצמה ביצועה עולה על שנה – יחולו הוראות סעיף 8א לפקודה על בעלי אותה יחידת העבודה ולא תהיה להן כל תחולה על נותני שירותים אלה במסגרת אותה "יחידת עבודה", שהרי נאמר בסעיף "כולל מרכיבו שמשך ביצועם כאמור". מכאן, ממילא כל נותן שירותים, במסגרת "יחידת עבודה", שמבצע עבודתו בתקופה העולה על שנה, יחולו עליו הוראות הסעיף.

< העבודות כאמור בסעיף קטן (2) הן עצמאיות ואינן משתלבות ב"יחידת עבודה" קיימת כהגדרתה בסעיף, שהרי כל אחת מהן מהווה "יחידת עבודה" בפני עצמה. אשר על כן, לא ברור מדוע המחוקק תחם את סוגי העבודה והגביל את תחולת הסעיף רק לסוגי העבודות המוזכרים בו.

ברם, בהתחשב בסוגי העבודה כאמור בסעיף נראה, כי המחוקק כיוון לעבודות תשתית ובהן חפירה, ביוב, סלילה ועבר-דו עפר, שאינן משתלבות ב"יחידת עבודה" קיימת, שהרי כל עבודות התשתית שכן משתלבות ביחידת עבודה קיימת, ממילא יחולו עליהן הוראות הסעיף אם בנייתן נמשכת מעל שנה, כאמור בסעיף קטן (1).

במסגרת זו, מבחינת כלכלית-תכליתית תית נראה, כי יש לפרש את סוגי העבודות המצוינות בסעיף בהרחבה, ולכלול בהן גם עבודות שמשתלבות בה ומשך ביצוען מעל