

1.1.2 התנאים להחלת סעיף 8א(ג) לפקודה

סעיף 8א(ג) מתייחס לקבלן בונה וקובע לאמור:

"(ג) (1) בסעיף קטן זה -

"בנין" - בנין שבנה בעלו ואשר משך בנייתו עולה על שנה;

"בנין ראוי לשימוש" - בנין או חלק ממנו שחובר לרשת החשמל או בנין שנתמלאו לגביו התנאים לקבלת תעודת גמר בניה על פי חוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (להלן - חוק התכנון);

"הכנסות מבנין" - הכנסות ממכירת הבנין שהן הכנסות לפי סעיף 2(1).

(2) נישום שיש לו הכנסות מבנין יחולו לגביו הוראות אלה:

(א) בשנת המס הראשונה שבה היה הבנין ראוי לשימוש ידווח הנישום על כל ההכנסות שהיו לו מהבנין עד לאותה שנת מס ובאותה שנת מס, ובכל שנת מס שלאחר מכן ידווח על כל ההכנסות שהיו לו מהבנין באותה שנת מס;

(ב) לענין קביעת הכנסתו החייבת של נישום ממכירת חלק מבנין ראוי לשימוש, יובא בחשבון חלק מעלות הבנין כולו כיהס חלקו של השטח שנמכר באותה שנת מס לשטח הבנין כולו, כפי שהוא מפורט בהיתר הבניה שניתן לגביו על פי חוק התכנון, ובלבד ששטחי חניה שנמכרו לא ייכללו לענין זה בשטח שנמכר;

(ג) הפסד מבנין לא יובא בחשבון לענין קביעת ההכנסה החייבת בשנות המס שלפני שנת המס שבה היה הבנין ראוי לשימוש".

סעיף קטן (ג) לסעיף 8א לפקודה מחיל למעשה את "שיטת העבודות הגמורות" - בשינויים שיפורטו להלן - על קבלני בנין בונים בלבד. במסגרת זו ייכללו רק אלה העונים על התנאים המפורטים להלן ואילו על קבלני בנין אחרים ועל יתר הנישומים המבצעים עבודות הנמשכות מעל שנה, יחול האמור בסעיף 8א(ב) לפקודה, הודן בקבלן מבצע, או הוראות הפקודה הרגילות, החלות על יצרנים רגילים.

להלן התנאים אותם יש למלא כדי להיכלל במסגרת סעיף 8א(ג) לפקודה:

א. הנישום הוא בעל הבנין

על פי חוק המקרקעין בעל הקרקע - הוא בעל הבנין¹, אם כי נראה שלענין מס הכנסה נדרש גם שבעל הקרקע יישא בהוצאות הבניה על מנת שייחשב כ"קבלן בונה".

במקרה והקרקע לא ניתנת לרישום פורמלי בלשכת רישום המקרקעין, ניתן לראות כבעלים לענין זה את בעל הזכויות העיקריות בנכס שעשויות להיות גם הכירה לתקופה ארוכה.

בענין **משאבי נדל"ן**² נקבע שחברה שתיווכה בין בעלי מגרשים וקבלני בנין מצד אחד, לבין רוכשי דירות, מצד שני, הינה חברה קבלנית ולא מתווכת גרידא משום שהיתה הרוח החיה של הפרוייקט אף שפעלה מאחורי הקלעים. לפיכך, העובדה שלא רכשה את המגרשים על שמה לא נחשבה בעיני בית המשפט למרכיב חיוני.

שאלת הבעלות על המגרש עלולה להתעורר גם בעסקאות שהן **ספק הזמנת בניה ספק קומבינציה**. במרבית פסקי הדין שהתעוררה בהן שאלה זו נקבע שמדובר בעסקת קומבינציה, כלומר הקבלן נחשב למעשה לבעל מקרקעין שקיבלם אגב העסקה וראו על כך להלן. שאלת הבעלות עלולה להתעורר גם במקרה של עמותת משתכנים כנאמן או עמותת קבלן. על שתי סוגיות אלו ראו להלן.

¹ חוק המקרקעין, התשכ"ט-1969, סעיפים 11-13.

² עמ"ה 2069/98 **משאבי נדל"ן בע"מ נ' פ"ש חיפה**, מיסים טז/1 2/02 ה-158.

חכירה מעל 49 שנה

בסעיף 1 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969 (להלן – **החוק**) מוגדרים "מקרקעין":

"קרקע, כל הבנוי והנטוע עליה וכל דבר המחובר אליה חיבור של קבע, זולת מחוברים הניתנים להפרדה".

בסעיף 12 לחוק נאמר:

12. המחובר לקרקע

הבעלות בקרקע חלה גם על הבנוי והנטוע עליה ועל כל דבר אחר המחובר אליה חיבור של קבע, זולת מחוברים הניתנים להפרדה, ואין נפקא מינה אם המחברים נבנו, ניטעו או חוברו בידי בעל המקרקעין או בידי אדם אחר".

בפסק הדין **ש.ג.ת. בע"מ¹** פירש בית המשפט את המונח "בעלות" ובחר מתוך שני הפירושים הקיימים: הבעלים הרשומים או הבעלים החוכרים את המקרקעין לתקופה ארוכה - את החוכרים המחזיקים במקרקעין כדין ומנהלים בהם את עבודות הייצור בפועל.

נראה איפוא, שניתן לאמץ את הפירוש הנ"ל לענין סעיף 8א(א) לפקודה. לפיכך, קבלן החוכר ממנהל מקרקעי ישראל מקרקעין לתקופה ארוכה לצורך הקמת בניין במקום, ייחשב לענין סעיף 8א(ג) לפקודה כבעלים של המקרקעין.

בסעיף 21א לפקודה נדרש שעל הנכס להיות בבעלותו של הנישום בכדי שיהיה זכאי לניכוי פחת. נאמר במיוחד ש"דין חכירת מקרקעין לתקופה של 49 שנים או יותר, כדין הבעלות בהם". בסעיף 8א(ג) לפקודה לא מוצגת אפשרות דומה בקשר לחכירה, אך ללא הכללת חוכר לתקופה ארוכה כקבלן בונה אנו עלולים להגיע לתוצאה שהמחוקק לא חפץ בה.

נשאלת השאלה: היתכן שעל קבלן שחכר מקרקעין לתקופה ארוכה ובנה בנין, לא תחול שיטת הדיווח על פי סעיף 8א(ג) לפקודה, רק משום שהוא מחזיק במקרקעין כחוכר ולא כבעלים - כאשר המהות ביחס לפעילות אינה שונה?

סעיף 2 לחוק המקרקעין מבהיר ומרחיב את המושג בעלות:

2. בעלות

הבעלות במקרקעין היא הזכות להחזיק במקרקעין, להשתמש בהם ולעשות בהם כל דבר וכל עיסקה בכפוף להגבלות לפי דין או לפי הסכם".

לפיכך, נראה, כי חוכר לתקופה ארוכה ייחשב לבעלים של המקרקעין, ויהא כפוף לסעיף 8א(ג) לפקודה.

¹ פרשנות אודות המושג "בעלות" מופיעה בקטע הבא מתוך פסק הדין בענין ש.ג.ת. בע"מ (ע"ש 525/81 ש.ג.ת. בע"מ נ' פ"ש חיפה, פד"א יא 202, שם בעמוד 205). "ומה משמעה של בעלות בחוק בו אנו דנים? בעלות, במובנה הרגיל, מציינת שליטה חוקית מלאה ואקסלוסיבית של אדם (או של קבוצת אנשים) בנכס. לגבי מקרקעין ומטלטלין הוגדרה בעלותם בדין האזרחי כזכות להחזיק ולהשתמש בהם ולעשות בהם כל דבר וכל עיסקה (ראו סעיף 1 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969 וסעיף 2 לחוק המטלטלין, תשל"א-1971). ואילו בחוקים מיוחדים מוצאים אנו הגדרות שמטרתן להחיל בעלות על מצבים פחותים מזה. נראה למשל את הגדרת המונח "בעל" בחוק מס רכוש וקרן פיצויים תשכ"א-1961 הכולל הן את הבעל הרשום והן את החוכר או חוכר המגנה שהחירתו לתקופה שאינה פחות מ-25 שנים; או את ההגדרה בסעיף 363(ג) לחוק העונשין תשל"ז-1977 לפיה "בעלות – לרבות בעלות חלקית, החזקה, זכות החזקה או שליטה" אשר לחוק בו אנו דנים לא מצאנו בו הגדרה מיוחדת למונח "בעלות" המאפשרת לנו לכלול בו גם מצבים שאינם מהווים בעלות מלאה, אך עלינו לזכור שגם ללא הגדרה מיוחדת יש לפרש מונחים לפי מטרות של החוק, ובמקרה דנן המטרה אינה מוטלת בספק: רצונו של המחוקק היה לעודד תעשייה על ידי הענקת הטבות לבעלי מפעלים תעשייתיים. לבעלים ולא למי שהוא אחר, ואפילו נסכים שתעשיין המחזיק בבית-הרושת הבנוי על אדמה שהוחכרה לו לתקופה ארוכה (25 שנים לפחות) כמוהו כבעלים מלא, אין אני מוכן ללכת מעבר לזה לראות כל שוכר או בעל רשות כ"בעלים" לצורך החוק. חלק גדול ממקרקעי הארץ מחוזק בידי המדינה או בידי מוסדותיה כגון רשות הפיתוח, ואלה מחכירים אותה, בדרך כלל, לתקופה ארוכה. מי שמחזיק במקרקעין על פי חכירה לתקופה כזאת נראה בעיני הציבור כבעליה ולכן קיימת הצדקה לפירוש מרחב, וזה גם במקרה של בעלות במפעל תעשייתי. ושוא יטען מי שהוא שברך זו יוצרים אנו שני בעלים של אותו מפעל, אחד בעליו הרשום ושני בעלים על-פי חכירה לתקופה ארוכה, ותשאל השאלה מי מהשניים זכאי להטבות על-פי החוק, איש בו או שניהם? הבעלים המחזיק במפעל כדין ומנהל בו בפועל את עבודות הייצור, הוא הבעלים לצרכי החוק."

קבלת חוזה פיתוח כדין בעלות

בפסק הדין **עכו סנטר**¹ ערכה חברה קבלנית לעבודות עפר הסכם פיתוח עם מינהל מקרקעי ישראל בקשר לבניית יחידות על קרקעות. אף שהקרקעות לא נרשמו על שם החברה והעברת המקרקעין היתה ישירות מהמינהל לרוכשי הדירות, ראה בית המשפט בחוזה הפיתוח משום רכישת זכויות בנכסים.

ב. הפרויקט שנבנה הוא "בנין"

לצורך הגדרת המונח "בנין" משתמש הסעיף באותו מונח עצמו, קרי - "בנין" שחלים עליו מספר תנאים. המשמעות היא שלמונח "בנין" אין הגדרה מפורשת², ולעניינו ניתן לראות בבנין יחידת בניה אחת שלגביה ניתן (או נדרש על פי ההוראות והכללים) לערוך **חשבון הוצאות והכנסות נפרד**. כך לדוגמא, ייחשב ל"בנין" גם חלק מבנין אם אותו חלק נבנה או הושלם בנפרד מיתר החלקים³.

הדגש הוא שאם ניתן להפריד מבחינה תמחירית והנדסית את מכלול "הבניה" לחלקים שונים, כל חלק לענין זה הוא "בנין" בפני עצמו⁴, לדוגמא: במבנה רב-קומות, ששתי קומותיו התחתונות מיוחדות לבתי עסק והשאר למגורים, ניתן לדעתנו לראות בשתי הקומות התחתונות כ"בנין" בפני עצמו.

ג. הנישום מבצע את הבניה בעצמו

אין הכוונה שהבניה תבצע באופן ישיר על ידי הנישום. יש לפרש זאת במשמעות הרחבה של "האחריות הבלעדית" לבניה. סביר מבחינה זו שהקבלן הבונה ישתמש בשירותיהם של קבלני משנה, אולם כאמור, האחריות והסיכון על הפרויקט כולו הם על הנישום. כלומר, קבלן בונה הוא **היזם (developer)**.

ד. משך בניה עולה על שנה

קבלן בעל מגרש, אשר משך הבניה שלו, בין בשנת מס אחת ובין בשתי שנות מס, אינו עולה על 12 חודשים, אינו "קבלן בונה" לענין סעיף 8א(ג) לפקודה. במקרה כזה יחולו על הקבלן דיני הדיווח הכלליים, בדומה ליצרן. כך, העלויות שנצברו עד סוף שנת המס לגבי מוצרים שטרם נמכרו ייחשבו כעבודות בביצוע ולא ייתבעו כהוצאה, אלא אם כבר מכר הקבלן את הבנין. ההבדל בתוצאת הרווח בין הדיווח כקבלן בונה לבין הדיווח כיצרן אינו משמעותי.

במדידת משך הבניה יש לבחון את נקודת ההתחלה ונקודת הסיום. אלו נדונו בענין **א.א.חי בע"מ**⁵ כדלקמן:

¹ עמ"ה 109/87 **עכו סנטר בע"מ נ' פ"ש עכו**, פד"א יז 451. שם נקבע שהנכסים ייחשבו כנכסים מוגנים אצל החברה המעוררת.

² ההגדרה ל"בנין" במילון א' אבן-שושן היא: "בית או מבנה אחר - לשיכון, לתעשייה, להחסנה".
³ אם למשל הושקעו סכומים ניכרים ביחס לשאר חלקי הבנין בחניון מקורה ומודרני המנהל כעסק, והוא נבנה כיחידה נפרדת (מעין קומת חנויות בתוך בנין הכולל חנויות ודירות מגורים) אפשר שייחשב כבנין בפני עצמו. במקרה זה חניון זה לא ינוטרל כדוגמת חנויות אחרות שההשקעה בהן זניחה כגון בחניה פשוטה ולא מקורה בבנין מגורים.

⁴ המושג "בנין" נכלל בהגדרת "יחידת בניה" בתוספת ד' (ניהול פנקסי חשבונות על ידי קבלנים) שבהוראות לניהול חשבונות: "יחידת בניה" -

(1) בנין או מבנה;

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

⁵ עמ"ה 52/96 **א.א.חי נ' פ"ש חיפה**, מיסים טו/1 (2/01) ה-81. בפסק דין זה התעוררה השאלה העובדתית אם מכירת הבנין היתה לפני שהושלם ובתוך פחות משנה מיום התחלת הבניה. ערעורו של הקבלן התקבל ונקבע שהמבנה נמכר לפני שהושלם.

א. נקודת ההתחלה

נקבע שאין להתייחס למועד תחילת עבודות הפיתוח של החברה, שכן אלו בוצעו עבור כל השכונה עד גבול כל אחד מן המגרשים ולא בתוך המגרשים עצמם. כמו כן, אין להתייחס לעבודות פינוי פסולת בנין שהושלכו על ידי בעלי מגרשים אחרים במגרש המערער. אף שלא ניתן להצביע על מועד מדויק של התחלת הבניה, ניתן ללמוד עליו בקירוב מתוך החשבוניות שהוגשו.

ב. השלמת הבנין

בענין א.א.חי לא היה חולק על כך שעד ליום המכירה הבנין לא חובר לרשת החשמל. השאלה שהתעוררה נסובה אודות עמידה בתנאים לקבלת תעודת גמר בנייה. כידוע, תקנה 21 לתקנות התכנון והבניה (בקשה להיתר בניה, תנאיו ואגרות), התש"ל-1970 קובעת שתעודת גמר היא "תעודה המעידה כי כל הבניה בוצעה בהתאם להיתר ולתנאיו".

בית המשפט הסתמך בפסיקתו גם על הסכם המכירה שנחתם ביום 19.7.94, לפיו תואר המבנה כמבנה שלא נסתיימה בנייתו. באותה עת לא היה חיבור לחשמל ולמים ובפועל לא ניתנה לו תעודת גמר, נקבע שהחזקה תימסר לרוכשת עד ליום המחרת 20.7.94, והדברים לא נכתבו רק לצורך תכנון מס.

רשימת העבודות להשלמה שעדיין נותרו בעת מכירת הבנין לא היתה "קוסמטית" בלבד. זאת, בשל היעדר כלים סניטריים, אי השלמת גג ואי ביצוע כל עבודות המסגרות והנגרות בגג. כמו כן, טרם נעשה קירוי פלסטי ובשלב זה חדר עדיין גשם פנימה.

יתירה מזו, במכתב לועדה המקומית כתב הקבלן שהמבנה נמכר "ללא חלוקה פנימית וללא גמר אלומיניום, פיתוח, נגרות, מים וכיו" ועל הועדה לפנות אליו לעדכון התוכניות. מכתב זה, קרוב לוודאי, נכתב שלא בהקשר לעניני מיסוי. בנסיבות אלו נטל הראיה עבר לפקיד השומה. לאור האמור לעיל, נקבע שאין תחולה לסעיף 8א(ג) לפקודה.

ה. ההכנסות ממכירת הבנין הן הכנסות לפי סעיף 12(1) לפקודה

סעיף 8א(ג)(2) לפקודה חל על "נישום שיש לו הכנסות מבנין". "הכנסות מבנין" הוגדרו בסעיף 8א(ג)(1) לפקודה כ"הכנסות ממכירת הבנין שהן הכנסות לפי סעיף 12(1) לפקודה". מובן שמי שבונה בנין כרכוש קבוע ומוכרו, לא יחול עליו סעיף 8א(ג) לפקודה.

עם זאת, אין לשכוח שבמסגרת סעיף 12(1) לפקודה נכללת גם "עסקה או עסק אקראי בעלי אופי מסחרי". אף שהוראות התחולה הן רחבות, יקשה לחשב את הרווח מבניה ומכירת בנין למי שערך עסקה אקראית בעלת אופי מסחרי כאשר לא ניהל פנקסים משום שלא היה חייב לנהל פנקסים¹.

¹ כידוע, סעיף 130 לפקודה הסמיך את הנציב לקבוע הוראות ניהול פנקסים רק בגין עסק או משלח יד.