

3.6 "ייחוס אופקי" [סעיף 18(ד)] ו"ייחוס אנכי" [סעיף 8א]

כפי שהוסבר עד כה, סעיף 18(ד) לפקודה מקצה את הוצאות ההנהלה והכלליות ואת הוצאות הריבית, שנוצרו בשנת המס, בין הפרוייקטים השונים. זאת, בין אם הקבלן הינו קבלן בונה ומדווח לפי סעיף 8א(ג) לפקודה, ובין אם הוא קבלן מבצע, ומדווח לפי סעיף 8א(א)(ב) לפקודה.

ייחוס ההוצאות בין מספר פרוייקטים, אשר חלקם מדווח השנה וחלקם האחר ידווח בשנים הבאות, גורם לדחיית ההכרה באותו חלק מההוצאות, שיוחס לפרוייקטים שעליהם לא ידווח בשנת המס.

כיוון שייחוס זה נעשה בין הפרוייקטים לבין עצמם באותה שנת מס, ניתן לכנותו **"ייחוס אופקי"**.

על פי סעיף 8א(ג) לפקודה, העוסק **בקבלן בונה**, על הקבלן הבונה, שסיים בניית בנין א' (וטרם סיים בניית בנין ב'), אך מכר רק חלק מהבניין, לתבוע בניכוי על פי סעיף 8א(ג)(2)(ב) לפקודה רק את ההוצאות והעלויות של אותו חלק שמכר, בהתאם לשטח הנמכר מתוך כלל השטח שנבנה. בעלויות אלה ייכללו העלויות הישירות הכרוכות בבניה - חומרים, שכר פועלים, קבלני משנה, מגרש, וכן הוצאות הנהלה וכלליות והוצאות הריבית אשר יוחסו ליחידות העבודה (בהתאם לכללים הרגילים בסעיף 18(ד) לפקודה). מאחר שייחוס זה נעשה בין ההוצאות שיוכרו מדי שנה ובתוך הפרוייקט, ניתן לכנותו **ייחוס אנכי**.

משמעות קיום שתי צורות הייחוס אצל קבלן בונה היא, שסכום הוצאות הנהלה וכלליות **"ייחתך" פעמיים**: פעם אחת - **ייחוס אופקי** - בין הפרוייקטים לבין עצמם, ופעם אחת - **ייחוס אנכי** - בתוך הפרוייקט עצמו - בין החלק שטרם נמכר לחלק שנמכר, לפי השטח היחסי שנמכר מתוך כלל השטח שנבנה.

לעומת זאת, לגבי קבלן מבצע ייערך רק ייחוס אופקי ולא ייחוס אנכי. לגבי **קבלן מבצע**, על פי סעיף 8א(א)(ב) לפקודה, יש להכיר ברווח החל מסיום של לפחות 25% מהיקף העבודה. החל משלב זה, יותרו בניכוי כל ההוצאות שהוצאו עד תום שנת המס, ואשר לא נוכו בתום שנת המס הקודמת. מדובר **בהוצאות הישירות**, הכוללות את עלויות הייצור - חומרים, שכר פועלים, קבלני משנה וכיוצא באלה, **וכן בהוצאות ההנהלה והכלליות והוצאות הריבית**, שיוחסו בהתאם לכלל הרגיל בסעיף 18(ד) לפקודה.

כתוצאה, מכך, אצל קבלן מבצע ייערך **ייחוס אופקי בלבד**. שיעור ההתקדמות בביצוע יחתוך רק את סכום ההכנסות ולא את סכום ההוצאות, כך שלא ייערך ייחוס אנכי לגבי ההוצאות.