

הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 25/2001 – מקצועית - הפרשה לאחריות, תיקונים ובדק - קבלני בנין של דירות מגורים

קבלן בנין המוכר דירות למגורים מחויב עפ"י סעיף 4ב לחוק המכר (דירות), התשל"ג-1973 (להלן: "החוק") לשאת באחריות לטיב הבניה במשך מספר שנים מתום הבניה, בהתאם לסוג הליקוי. הסיבה לכך, נעוצה בעובדה שליקויי בניה ואי התאמה יכול שיחשפו בחלוף זמן רב מסיום הבניה.

פעולות לתיקון ליקויי הבניה אשר הקבלן מבצע במסגרת אחריותו על פי החוק הינן חלק מעלויות הפרויקט שביצע כדי להפיק את הכנסתו. ברם, בחלק מהמקרים, ההכנסה בגין המכירות מדווחת בדו"ח רווח והפסד, בעוד שההוצאות בהן עמד הקבלן לתיקון הליקויים בגין אותו ממכר לא נלקחו בחשבון בקביעת ההכנסה החייבת שדווחה.

עקרונות חשבונאים מקובלים קובעים שיש לערוך התאמה בין ההכנסה המדווחת לבין ההוצאה שיצאה בייצור אותה הכנסה, לפיכך ובהתאם לעקרון זה, יש ליצור הפרשות בדו"חות הכספיים.

הכללים להתרת הפרשה בניכוי נקבעו בפסקי דין בבית משפט עליון (ע"א 533/60 ארקיע, ע"א 600/75 תל רונן, ע"א 3468/93 דיל ומודיל רהיטים)

על פי אותם כללים, הפרשה תותר בניכוי לצורכי מס, אם היא מתחייבת מכוחם של עקרונות חשבונאים מקובלים, לאחר שעמדה בתנאי סעיף 17 לפקודה, ובהתקיים שלושה תנאים מצטברים:

1. ניתן לאמוד את סכום החוב.
2. ישנו סיכוי סביר שבעתיד הקרוב ייפך החוב התלוי לחוב מוחלט.
3. קיימת התחייבות לצדדים שלישיים בגין החוב התלוי.

לצורכי מס, תותר ההפרשה בניכוי, כאמור לעיל, אך ורק אם ניתן לאמוד את גובהה על פי חישובים אובייקטיביים ומדודים שעל פי רוב תלויים בניסיון העבר. על דורש ההפרשה להוכיח לא רק את נכונות חישוביו, אלא גם את אמינותם של הנתונים עליהם הוא נסמך. בנוסף, יש לציין כי חייב להיות סיכוי אמיתי שהחוב התלוי יהפוך לחוב מוחלט, שהרי לא כל קיומו של חוב תלוי, מזכה את בעל החוב בזכות לדרוש כניכוי הפרשה בגין אותו חוב. על פי העקרונות שנקבעו בפסקי הדין האמורים, נדרש שהחוב התלוי לא יהיה רחוק וסתמי, ושהסיכויים להתגבשותו הסופית יהיו סבירים וקרובים דיים.

כיום, כמעט כדבר שבשגרה, קבלנים רבים מוצאים עצמם מבצעים תיקונים בדירות מגורים אשר ההכנסה ממכירתן דווחה בשנות מס קודמות. יתרה מזו, לחובתם עומדת התחייבות חוקית, המחייבת אותם לתקן את הליקויים (צנרת, רטיבות, דוודים, קילופים, שקיעת מרצפות, סדקים, שברים וכל אי התאמה אחרת) תוך תקופה קצובה, התחייבות שאין וודאות מלאה כי יעמדו בה, וגם אם יעמדו בה, קשה לאמוד את עלותה מראש.

לפיכך, מבלי לחרוג מהכללים והעקרונות שנקבעו בפסקי הדין האמורים ובמטרה ליצור אחידות בטיפול בנושא, מובא בהוראת ביצוע זו הסדר בדבר התרה בניכוי של הוצאות הפרשה. ההסדר

כאמור, יחול אך ורק על עבודות בניה למגורים שהחוק חל עליהן ואשר התקיימו לגביהן העקרונות האמורים לעיל.

הסדר המס

במסגרת ההכנסה החייבת של קבלן המדווח על הכנסותיו בהתאם להוראות סעיף 8א(ג) לפקודה (קבלן בונה), תותר בניכוי כהוצאה, הפרשה שנתית בשיעור 1.5% מעלות המכר של דירות המגורים אשר הובאה בחשבון בקביעת ההכנסה החייבת בשנה שבה נדרשת ההפרשה. קבלן מבצע אשר מדווח על הכנסותיו בהתאם להוראות סעיף 8א(ב) לפקודה יכלול בדו"חותיו הפרשה בשיעור כאמור מעלות העבודה אך ורק בשנה שבה הסתיימה העבודה (בנית דירות המגורים) אשר בגינה נדרשת ההפרשה ולאחר שנמסרה בשלמותה למזמין או לבעל הדירה לפי העניין (ההפרשה תחושב על הפרוייקט בכללותו).

לענין זה, עלות המכר או העבודה, לפי העניין (עלות הבניה המדווחת) - עלויות עבודה, קבלני משנה וחומרים. בחשבון עלות המכר לא תובא כל עלות שאין לה קשר ישיר לתיקונים עתידיים אפשריים, כגון עלויות שיצאו בגין קרקע והשבחת קרקע, אגרות, היטלים, מסים, תשלומי חובה אחרים וכיו"ב, וכן הוצאות ריבית, הנהלה וכלליות שנזקפו באופן ישיר או על פי סעיף 18(ד) לפקודה, אם הן נכללו במסגרת עלות המכר.

ביטול הפרשה

במשך 3 שנות מס שלאחר שנת המס שבה הותרה ההפרשה בניכוי, תרשם הכנסה/הקטנת הוצאה בשיעורים שלהלן (להלן: **ביטול הפרשה**):

- שנת המס הראשונה שלאחר השנה שבה הותרה ההפרשה: 50% מההפרשה שהותרה.
- שנת המס השניה שלאחר השנה שבה הותרה ההפרשה: 30% מההפרשה שהותרה.
- שנת המס השלישית שלאחר השנה שבה הותרה ההפרשה: 20% מההפרשה שהותרה.