



מועצת שמאי המקרקעין  
הוועדה לתקינה שמאית



מדינת ישראל  
משרד המשפטים

## תקן מספר 11.0 א'

בדבר

סוגיות מיסוי בשומות מקרקעין (פרק א' – התייחסות למע"מ)

יולי 2009

— תקן זה אושר ע"י הוועדה לתקינה שמאית ביום 20/5/2009 —  
— תקן זה אושר ע"י מועצת שמאי המקרקעין ביום 8/7/2009 —

חברי הועדה המקצועית לתקן 11.0 א':  
מר אייל יצחקי - ראש ועדת משנה  
רו"ח יזהר קנה עו"ד עופר שרון  
רו"ח שלומי ואקנין מר יוסף פישלר



## 1. מטרת התקן

קביעת הוראות להתייחסות למרכיב המע"מ בשומות מקרקעין.

## 2. תחולה

התקן יחול על כל שומות המקרקעין, למעט שומות שהתאריך הקובע לגביהן הוא לפני 1/7/1976 (מועד כניסתו לתוקף של חוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975).

## 3. ההתייחסות למרכיב המע"מ בשומות מקרקעין

- ההתייחסות למרכיב המע"מ תהיה תלויה בסוג הנכס הנשום כדלקמן:
- א. שומת זכויות בנכסים ששוק הרוכשים אותם מורכב בדרך כלל מגורמים פרטיים<sup>1</sup> תבטא את השווי בעסקה בין קונה פרטי ומוכר פרטי שאינם חייבים במע"מ בעסקאות ביניהם<sup>2</sup>.
- להלן סוגי הנכסים ששוק הרוכשים אותם מורכב מגורמים פרטיים:
- דירות מגורים בבניה רוויה ויחידות דיור בבניה צמודת קרקע.
  - מגרשים המיועדים לבנייה של יחידת דיור צמודת קרקע אחת (ראה סעיף 3 לדברי ההסבר).
  - נכסים אחרים ששוק הרוכשים אותם מורכב מגורמים פרטיים (כגון חניה לרכב פרטי הצמודה ליחידת דיור, זכויות בניה להרחבת דירה וכיוצא באלה).
- בסעיף "העקרונות הגורמים והשיקולים" ירשם כי שוק רוכשי הנכסים אליו משתייך הנכס מורכב בעיקרו מפרטיים שאינם חייבים במע"מ בעסקאות ביניהם. לחילופין, יוכל השמאי לרשום כי שווי הנכס כולל מע"מ (אם הזכויות הנשומות מצויות בבעלות עוסק מורשה שעיסוקו בניה ומכירה של דירות מגורים למשל דירת מגורים בבעלות חברה קבלנית).
- בשומות הנערכות לצורך עריכת חשבון עבור ממ"י יצוין, ב**נסף** לשווי הזכויות בין קונה פרטי מרצון למוכר פרטי מרצון, גם השווי התאורטי ללא מע"מ<sup>3</sup> זאת מאחר וממ"י מוסיף על הערך הנקוב בשומה מע"מ ונדרש להעביר אותו לשלטונות המס.
- ב. שומת זכויות בנכסים עסקיים או ציבוריים לא תכלול מע"מ ובסמוך לשווי הנקוב בשומה יירשם "לא כולל מע"מ". להלן סוגי הנכסים העסקיים והציבוריים:
- מבנה או חלק ממנו המשמש למשרדים, מסחר, מלאכה, תעשייה או תעסוקה.
  - נכס בנוי אחר שתכלית הפעלתו עסקית כגון תחנת תדלוק, חניון, בית מלון וכיוצא באלה.
  - מבני ציבור (בתי ספר, מרפאות, מועדונים, בתי כנסת ומבני דת, מוזאונים וכיוצא באלה).
  - קרקע המיועדת לבניה לשימושים המפורטים לעיל.
  - קרקע המיועדת לצרכים ציבוריים (שצ"פ, בתי עלמין, דרך וכיוצא באלה).
  - קרקע המיועדת לבניה רוויה למגורים.

<sup>1</sup> אנשים פרטיים, אשר רוכשים את הנכסים לצרכיהם הפרטיים ואינם חייבים במס ערך מוסף.

<sup>2</sup> במחירי המכר שבין פרטיים מגולם מרכיב מע"מ. ראה סעיף 2 בדברי ההסבר.

<sup>3</sup> באמצעות חלוקת השווי שנתקבל בתחשיב בשיעור המע"מ+1 (לדוגמה חילוק במקדם - 1.155 לחלוף מע"מ ששיעורו 15.5%).



#### 4. ההתייחסות למרכיב המע"מ בנכסים אחרים

שומת זכויות במקרקעין בנכסים אחרים<sup>4</sup>, ששוק הרוכשים אותם מעורב (מורכב הן מפרטיים והן מעוסקים מורשים), לא יכללו מע"מ והשמאי ינקוב בשווים כמפורט בסעיף 3ב'. עם זאת, באותם המקרים שבהם מצא השמאי מקום לנקוב בשווי כולל מע"מ, ינקוב בשווים כמפורט בסעיף 3א' לעיל (ראה קריטריונים שיובאו בחשבון לעניין זה בסעיף 4 לדברי ההסבר).

#### 5. שומת זכויות שמכירתן פטורה ממע"מ

שומת זכויות שמכירתן פטורה ממע"מ יציין השמאי את השווי ולאחריו ירשום: "מכירת הזכויות הנשומות במועד הקובע לשומה אינה חייבת במע"מ על פי החוק" (ראה רשימת זכויות שמכירתם פטורה ממע"מ בסעיף 5 לדברי ההסבר).

#### 6. שומת משק חקלאי המשלב עסק ומגורים

במשק חקלאי<sup>5</sup> או נכס מעורב אחר שבו קיים לצד השימוש העסקי גם שימוש מגורים ואשר לא ניתן לסחור בהם בנפרד, קיימות סוגית מע"מ ייחודית:

- מרכיב המגורים במשק כשנמכר על ידי גורם פרטי, אינו חייב במע"מ (בשווי של חלק זה מגולם מרכיב מע"מ).
- על המרכיב העסקי במשק עלול לחול מע"מ בעת מכירתו.

היחס בין מרכיב השווי למגורים למרכיב השווי העסקי אינו אחיד ובמרבית הנכסים קשה להפרדה. לפיכך בשומות אלה יוכל השמאי לנקוב בשווי הזכויות על פי מחירי השוק מבלי להפריד ביניהם וירשום: "שווי הזכויות כולל מרכיב מע"מ על חלק מהנכס" או לחלופין יקבע שווי לכל חלק בנפרד ויתייחס לסוגיית המע"מ לכל חלק בהתאם למפורט בסעיף 3 לעיל.

#### 7. סטיה מהתקן

שמאי יהיה רשאי לסטות מתקן זה בכפוף להנמקה.

#### 8. תחילה

התקן יכנס לתוקף לגבי שומות מקרקעין שיחתמו ביום 1/1/2010 ואילך.

<sup>4</sup> כגון קרקע בלתי מתוכננת (חקלאית או אחרת), מגרש המיועד לבניית מספר יחידות דיור צמודות קרקע וכיוצא באלה.  
<sup>5</sup> נחלה במושב, משק עזר, נכס ביישוב כפרי הכולל בית מגורים ויחידות ארוח וכל נכס שבו מגורים שלצידו פעילות עסקית (חקלאות, תיירות, מסחר וכו')



## דברי הסבר לתקן מספר 11.0 א'

### בדבר

## סוגיות מיסוי בשומות מקרקעין (פרק א' – התייחסות למע"מ)

### 1. מס ערך מוסף - כללי

מס ערך מוסף נקרא כך כיוון שהוא ממסה את הערך המוסף בכל שלב בשרשרת הייצור והוא הוטל בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 החל מיום 1/7/1976. סוגיית הכללה/אי הכללה של מרכיב המע"מ בשומת מקרקעין המיועדות לצרכי מיסוי נדונה בבתי המשפט וקיימת לגביה פסיקה בלתי אחידה<sup>6</sup>.

### 2. התייחסות למרכיב המע"מ בשומת מקרקעין

בשומת מקרקעין נדרש השמאי בדרך כלל לשום שווי זכויות בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון. בעסקה בנכס מקרקעין שמטבעו נצרך על ידי גורמים פרטיים (כגון דירה) מגולם במחיר "מרכיב מע"מ". מאחר והרוכשים הפרטיים אינם מבצעים אבחנה בין מרכיב הקרן ומרכיב המע"מ, שומת נכסים אלה תהיה תואמת את חשיבת השוק של הרוכשים הפוטנציאלים ותבטא את המחיר הסביר בין פרטיים, שכאמור, מגלם בחובו את מרכיב המע"מ.

בעסקה בנכס מקרקעין, אשר בדרך כלל מהווה גורם ייצור הנמכר לעוסקים (כגון משרד, חנות, וכו') יראו הצדדים במע"מ כהוצאה הניתנת לקיזוז. בשוק נכסים אלה "חשיבת השוק" והמחירים הנהוגים בו אינם כוללים מע"מ.

מהסיבה הזו יידרש השמאי בשומה לנכסים אלה לנקוב בערך הכספי שאינו כולל מע"מ.

### 3. שומת מגרש המיועד לבניה של יח"ד צמודת קרקע אחת

כשם ששוויה של דירה מגלם בחובו את מרכיב המע"מ, כך גם שוויו של מגרש המיועד להקמת יח"ד צמודת קרקע, זכויות בניה להרחבת דירת גג וכיו"ב מגלמים בחובם את מרכיב המע"מ, וזאת מהסיבות הבאות:

- א. מחיר השוק בנכסים אלה (שנשום בדרך כלל בגישת ההשוואה למחירים בעסקאות בין פרטיים) משקף את הסכום הכולל שאותו מוכן פרטי לשלם. אם לחלופין הזכויות יימכרו על ידי עוסק או על ידי ממ"י תהיה התמורה זהה (אלא שהפעם חלק ממנה יועבר על ידי המוכר העסקי לשלטונות המס כמע"מ).
- ב. הרוכש הפרטי, אשר ירכוש את הזכויות בנכס ויבצע תחשיב חילוץ, יפחית משוויה של יחידת הדיור כבנויה (כשהיא כוללת מרכיב מע"מ) את עלויות ההקמה שאותן הוא צופה (שאף הן כוללות מע"מ). התוצאה שתתקבל, מטבע הדברים, כוללת מע"מ (מאחר והיא תוצאת חיסור של ערכים כספיים הכוללים מע"מ). זאת בשונה מתחשיב חילוץ שאותו מבצע רוכש עסקי שבו הערכים הכספיים אינם כוללים מע"מ (ראה תקן מספר 3 דוגמה בסעיף 7 לדברי ההסבר).

<sup>6</sup> לדוגמה: הקופה לתגמולים ופנסיה נ' הוועדה המקומית רמה"ש 2409/99, רסיטל קלאסיק נ' הוועדה המקומית זמורה 11/05



#### 4. שומת שווי שוק של זכויות במקרקעין ששוק הרוכשים אותם מעורב

הגדרת שווי שוק היא: "המחיר הסביר ביותר להתקבל, עבור זכות במקרקעין...".  
 בנכסים שלהם ביקוש הן מצד גורמים פרטיים והן מצד גורמים עסקיים, יעריך השמאי את סוג הרוכש הסביר שנהנה מיתרונות יחסיים ברכישת הזכויות.  
 בהתאם להערכתו זו יקבע את צורת הצגת השווי בשומה לזכויות בנכס.  
 לצורך הערכת היתרון היחסי של סוג הרוכש, יביאו בחשבון בין היתר שלושת הגורמים הבאים:  
 א. שווי הנכס וגודלו הפיזי.

נכס ששווי והיקפו הפיזי גדולים ביחס לשוק הנכסים שבו הוא מצוי עשוי להיות יתרון לעוסק מורשה. לעומת זאת, הרוכש הסביר לנכס ששווי והיקפו הפיזי קטנים יהיה פרטי. זאת לנוכח מאפייני ההשקעה השכיחים של גורמים פרטיים ושל גורמים עסקיים.

דוגמאות להשפעת שווי והיקף פיזי של הנכס על סוג הרוכש הסביר של זכויותיו:	
-	מגרש המיועד לבניית 10 יחידות דיור טוריות יתאים פחות לרוכשים פרטיים מאשר מגרש המיועד לבניית 3 יחידות טוריות.
-	חלקה חקלאית, ששטחה כמאתיים דונם, בדרך כלל תתאים פחות לרוכש פרטי מאשר חלקה חקלאית ששטחה שני דונם.

ב. רמת המורכבות הדרושה לצורך מימוש השימוש המיטבי בנכס.  
 ככל שנכס דורש מקצועיות ומיומנות גבוהה יותר לצורך השימוש המיטבי בו יהיה הביקוש מצד רוכש פרטי נמוכה יותר.

דוגמאות להשפעת מורכבות השימוש בנכס על סוג הרוכש הסביר של זכויותיו:	
-	נכס שהשימוש בו דורש שיקום פיזי מורכב, שיחזור של מבנה לשימור, פתרון לבעיות הנדסיות וכיו"ב.
-	נכס שבו נדרשת מיומנות תכנונית: יזום תב"ע, טיפול בחריגות בניה, פתרון של בעיות תכנוניות וכיו"ב.
-	נכס שלצורך שימוש בו יש ליזום הליכים משפטיים של פירוק שיתוף, פינוי פולשים, דיירים מוגנים וכיו"ב.

ג. סוג בעל הזכות בנכס הנשום (פרטי או עוסק מורשה).  
 כאשר עוסק מורשה (למשל חברה) מציע בשוק מעורב את זכויותיו במקרקעין, יהיה לעוסקים יתרון ברכישתו על פני הפרטיים זאת מאחר ועוסק יכול להתקזז במע"מ בגין הרכישה בעוד שהרוכשים הפרטיים יישאו בתשלום המע"מ המלא כחלק ממחיר המכר.  
 משמעות הדבר היא שמוכר שהוא עוסק יהיה אדיש בין הצעה של פרטי בסכום של 100 ₪ לבין הצעה של עוסק בסכום של 85.8 ₪ + מע"מ.  
 כאשר פרטי מציע בשוק מעורב את זכויותיו במקרקעין, יהיה לפרטיים יתרון ברכישתו מאחר ופרטי ינהה מהחסכון במע"מ גם כשימכור את הנכס בעתיד.

דוגמאות להשפעת זהות המוכר על סוג הרוכש הסביר של זכויותיו:	
-	הבעלות בקרקע חקלאית אשר משמשת לגידול חקלאי היא נכס שהביקוש לו קיים הן מצד עוסקים מורשים והן מפרטיים (כנכס ספקולטיבי) כאשר זכות זו נמכרת ע"י עוסק מורשה יהיה יתרון לעוסקים ברכישתו (מאחר והם יוכלו לקזז בגינו מע"מ) כאשר זכות זו נמכרת ע"י פרטי יהיה לפרטי יתרון ברכישתו מאחר ולא יהיה חייב במע"מ גם כשימכור את הנכס שרכש.
-	הבעלות בקרקע המיועדת להקמת בתי מגורים צמודי קרקע היא נכס שהביקוש לו קיים הן מצד עוסקים מורשים והן מפרטיים גם לגבהם קיימת חשיבות לזהות המוכר.



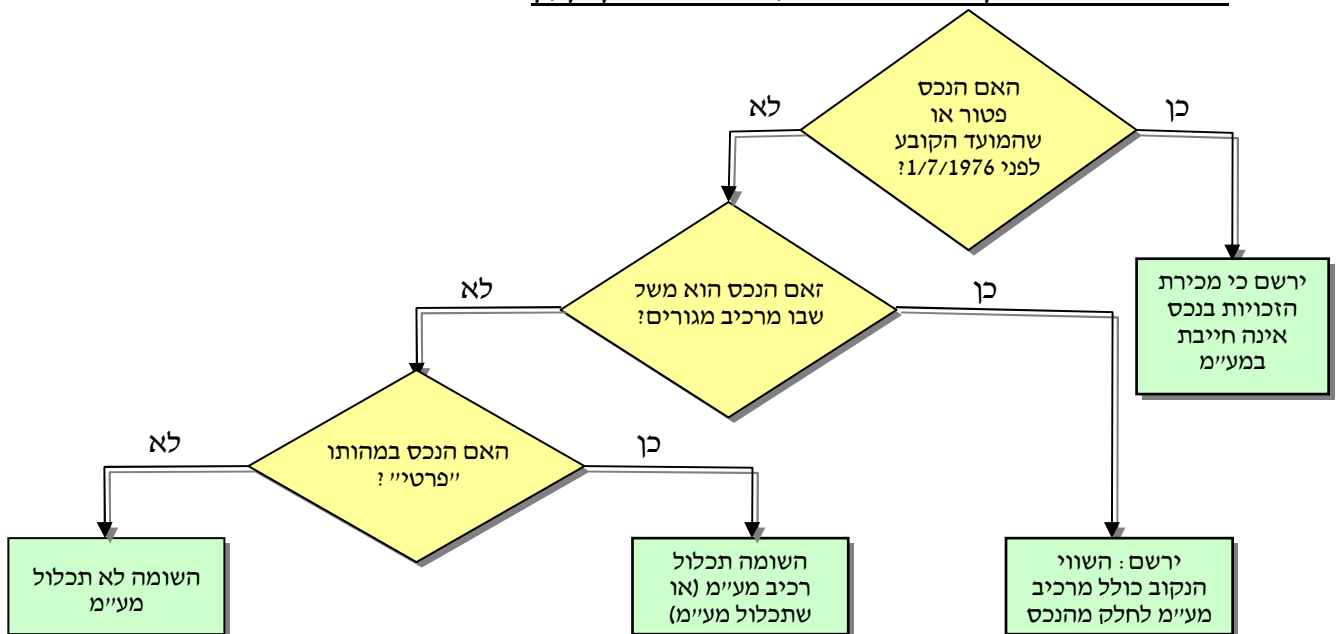
**5. זכויות בנכסים פטורים ממע"מ**

- החוק מקנה במקרים מסויימים פטור ממע"מ במכירת סוגי נכסים מסויימים<sup>7</sup> כדלקמן:
- 5.1 השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנה (גם אם אלה מושכרים ע"י עוסק מורשה)<sup>8</sup>.
  - 5.2 מכירה והשכרה של חלק מבנין שאושר כבנין להשכרה לפי חוק לעידוד השקעות הון, ובמידה ואותו חלק היה מושכר במשך חמש שנים לפחות<sup>9</sup>.
  - 5.3 מסירת מקרקעין בדמי מפתח כמשמעותם בחוק הגנת הדייר [נוסח משולב], תשל"ב-1972, השכרת מקרקעין שחל עליה החוק האמור ומכירתם של מקרקעין המושכרים כאמור<sup>10</sup>.
  - 5.4 מכירתם של מקרקעין המצויים באזור אילת<sup>11</sup>.

**6. שימוש בגישת העלויות בשומת נכס הממוקם באילת**

תשומות הבניה באילת אינן כוללות מרכיב מע"מ גם אם מקורן מחוץ לאילת, וזאת על פי סעיף 5(ב) לחוק אזור סחר חופשי באילת. לשם אכיפת החוק מתבצע הליך ביקורת לסחורות/תשומות הבניה בנקודת מעבר של רשויות המס בכניסה לעיר אילת. נקודת ביקורת זו מתירה כניסתם של סחורות לצרכי העיר במע"מ בשיעור אפס. לפיכך, בשימוש בגישת העלות (או בתחשיב של חילוף היתרה לקרקע) לא יובא מרכיב המע"מ בתשומות הבניה באילת<sup>12</sup>.

**7. תרשים זרימה – אופן ההתייחסות למע"מ בשומות מקרקעין**



<sup>7</sup> החוק מקנה פטורים נוספים שניתן אישית למוכר (ולא קשורים לסוג הזכויות במקרקעין) כגון פטור לעוסק למכירת מקרקעין שבעת רכישתם לא היה רשאי לנכות את מס התשומות בשל הרכישה.  
<sup>8</sup> בהתאם להוראות ס' 1(31) לחוק מע"מ.  
<sup>9</sup> ובלבד שנתמלאו התנאים שנקבעו בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, זאת בהתאם להוראות ס' 1(א) לחוק מע"מ.  
<sup>10</sup> בהתאם להוראות ס' 2(31) לחוק מע"מ.  
<sup>11</sup> פעולה באיגוד מקרקעין, תהא פטורה רק אם כל המקרקעין של האיגוד מצויים באזור אילת בהתאם להוראות ס' 5(ד) לחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממיסים), התשמ"ה - 1985.  
<sup>12</sup> עם זאת, עשוי לחול מע"מ על חלק מהשרותים הניתנים על ידי מי שאינו תושב אילת כגון שכר טרחת מומחים.