



מועצת שמאי המקרקעין  
הוועדה לתקינה שמאית

גירסה 5  
אושר לפרסום  
5/3/2009



מדינת ישראל  
משרד המשפטים

## תקן מספר 11.0 א'

בדבר

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

מרץ 2009

— תקן זה אושר ע"י הוועדה לתקינה שמאית ביום \_\_\_\_\_  
— תקן זה אושר ע"י מועצת שמאי המקרקעין ביום \_\_\_\_\_



## 1. מטרת התקן

קביעת הוראות להתייחסות לגורם 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 לגורם המע"מ בשומת מקרקעין

- ההתייחסות לגורם המע"מ תהיה תלויה בסוג הנכס הנשום כדלקמן:
- א. שומת זכויות בנכסים ששוק הרוכשים אותם מורכב בדרך כלל מפרטיים תבטא את השווי בעסקה בין קונה פרטי ומוכר פרטי שאינם חייבים במע"מ<sup>1</sup>.
- להלן סוגי הנכסים ששוק הרוכשים אותם מורכב מפרטיים:
- 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 מפרטיים (כגון חניה פרטית, זכויות בניה להרחבת דירה וכיוצא באלה).
- בסעיף "העקרונות הגורמים והשיקולים" ירשם כי שוק הנכסים אליו משתייך הנכס מורכב בעיקרו מפרטיים שאינם חייבים במע"מ. לחילופין, יוכל השמאי לרשום כי שווי הנכס כולל המע"מ (אם הזכויות הנשומות מצויות בבעלות עוסק מורשה למשל דירת מגורים המצויה בבעלות חברה). בשומות הנערכות לצורך עריכת חשבון עבור ממ"י יצויין בנוסף לשווי הזכויות בין קונה פרטי מרצון למוכר פרטי מרצון גם השווי התאורטי ללא מע"מ<sup>2</sup>. זאת מאחר וממ"י מוסיף על הערך הנקוב בשומה מע"מ ונדרש להעביר אותו לשלטונות המס בשל עסקת רכישה.
- 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> בשווי זה מגולם מרכיב מע"מ. ראה סעיף 2 בדברי ההסבר.

<sup>2</sup> באמצעות חלוקת השווי שנתקבל בתחשיב בשיעור המע"מ+1 (לדוגמה חילוק במקדם - 1.155 לחלוף מע"מ ששיעורו 15.5%).



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

שומת זכויות במקרקעין בנכסים אחרים<sup>3</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 סבור השמאי כי שוק הנכסים מושפע בעיקר מפרטיים ולהערכתו אלה עשויים להציע מחיר גבוה יותר בעבור הזכויות הנשומות, ינקוב בשווים כמפורט בסעיף 3א' לעיל (ראה קריטריונים שיובאו בחשבון לעניין זה בסעיף 4 לדברי ההסבר).

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

בשומות זכויות שמכירתן פטורה ממע"מ יציין השמאי את השווי ולאחריו יירשום: "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>4</sup> או נכס מעורב אחר שבו קיים לצד השימוש העסקי גם שימוש מגורים ואשר לא ניתן לסחור בהם בנפרד, קיימות סוגיות מע"מ ייחודיות:

- מרכיב המגורים במשק אינו חייב במע"מ בעת מכירתו (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 ואינו ניתן להפרדה. לפיכך בשומות אלה יקבע השמאי את שווי הזכויות על פי מחירי השוק וירשום: "שווי הזכויות כולל רכיב מע"מ על חלק מהנכס".

#### 7. סטיה מהתקן

שמאי יהיה רשאי לסטות מתקן זה בכפוף להנמקה.

#### 8. תחילה

התקן יכנס לתוקף לגבי שומות מקרקעין שיחתמו ביום \_\_\_\_\_ ואילך.

<sup>3</sup> כגון קרקע בלתי מתוכננת (חקלאית או אחרת), מגרש המיועד לבניית מספר יחידות דיור צמודות קרקע וכיוצא באלה.  
<sup>4</sup> נחלה במושב, משק עזר וכל משק אחר שבו מגורים ופעילות משקית אחרת (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

מס ערך מוסף נקרא כך מכיוון שהוא ממסה את הערך המוסף בכל שלב בשרשרת הייצור והוא הוטל בחוק מס ערך מוסף תשל"ו-1975 החל מיום 1/7/1976.

### 2. התייחסות למע"מ בשומת מקרקעין

בשומת מקרקעין נדרש השמאי בדרך כלל לשום שווי זכויות בין קונה מרצון ומוכר מרצון. בעסקה בנכס מקרקעין שמטבעו נצרך על ידי 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 הפוטנציאליים ותבטא את המחיר הסביר בין פרטיים שכאמור מגלים בחובו את מרכיב המע"מ.

בעסקה בנכס מקרקעין אשר בדרך כלל מהווה גורם ייצור הנמכר לעוסקים או נכס ציבורי (כגון משרד, חנות, קרקע למבני ציבור וכו') יראו הצדדים במע"מ כהוצאה הניתנת לקיזוז או כהוצאה נפרדת להוצאה שברכישת הנכס. 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

כשם ששוויה של דירה מגלם בחובו את רכיב המע"מ, כך גם שווי של מגרש המיועד להקמת יח"ד צמודת קרקע, זכויות בניה להרחבת דירת גג וכיו"ב מגלמים בחובם את רכיב 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 הדיוור כבנויה (כשהיא כוללת רכיב 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 שני 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).



**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 פרטיים והן מצד עיסקיים, יעריך השמאי את סוג הרוכש הסביר ביותר שיוכל להציע מחיר גבוה יותר עבור הזכויות זאת על ידי בדיקת היתרונות היחסיים לכל סוג של רוכש ככל שבאים לכלל ביטוי בנכס הנשום.

בהתאם להערכתו זו יקבע את צורת הצגת השווי בשומה לזכויות בנכס.

בין היתר יביא בחשבון השמאי את שלושת הגורמים הבאים:

א. ההיקף הכספי של שוויו של הנכס וגודלו הפיזי.

נכס ששוויו והיקפו הפיזי גדול ביחס לשוק הנכסים שבו הוא מצוי עשוי להיות יתרון לעוסק מורשה.

לעומת זאת, הרוכש הסביר לנכס ששוויו והיקפו הפיזי קטנים יהיה פרטי.

זאת לנוכח מאפייני ההשקעה השכיחים של פרטיים ושל משקיעים 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 86.6 ₪ + מע"מ.

כאשר פרטי מציע בשוק מעורב את זכויותיו במקרקעין, יהיה לפרטיים יתרון ברכישתו זאת מאחר וברכישתו אין סוגיית מע"מ ואילו העוסקים יפיקו חשבונית עצמית כאילו שולם מע"מ בגין רכישת הנכס.

משמעות הדבר היא שמוכר פרטי יהיה אדיש בין הצעה של פרטי בסכום של 100 ₪ לבין הצעה של עוסק בסכום של 100 ₪ (אשר תירשם בספרי העוסק כרכישה בסכום של 100 ₪ + 15.5 ₪ מע"מ).

דוגמאות להשפעת זהות המוכר על סוג הרוכש הסביר של זכויותיו:	
-	הבעלות בקרקע חקלאית 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.
-	הבעלות בקרקע המיועדת להקמת בית מגורים צמוד קרקע היא נכס שהביקוש לו קיים הן מצד עוסקים מורשים והן מפרטיים גם לגבהם קיימת חשיבות לזהות המוכר.



**5. זכויות בנכסים פטורים ממע"מ**

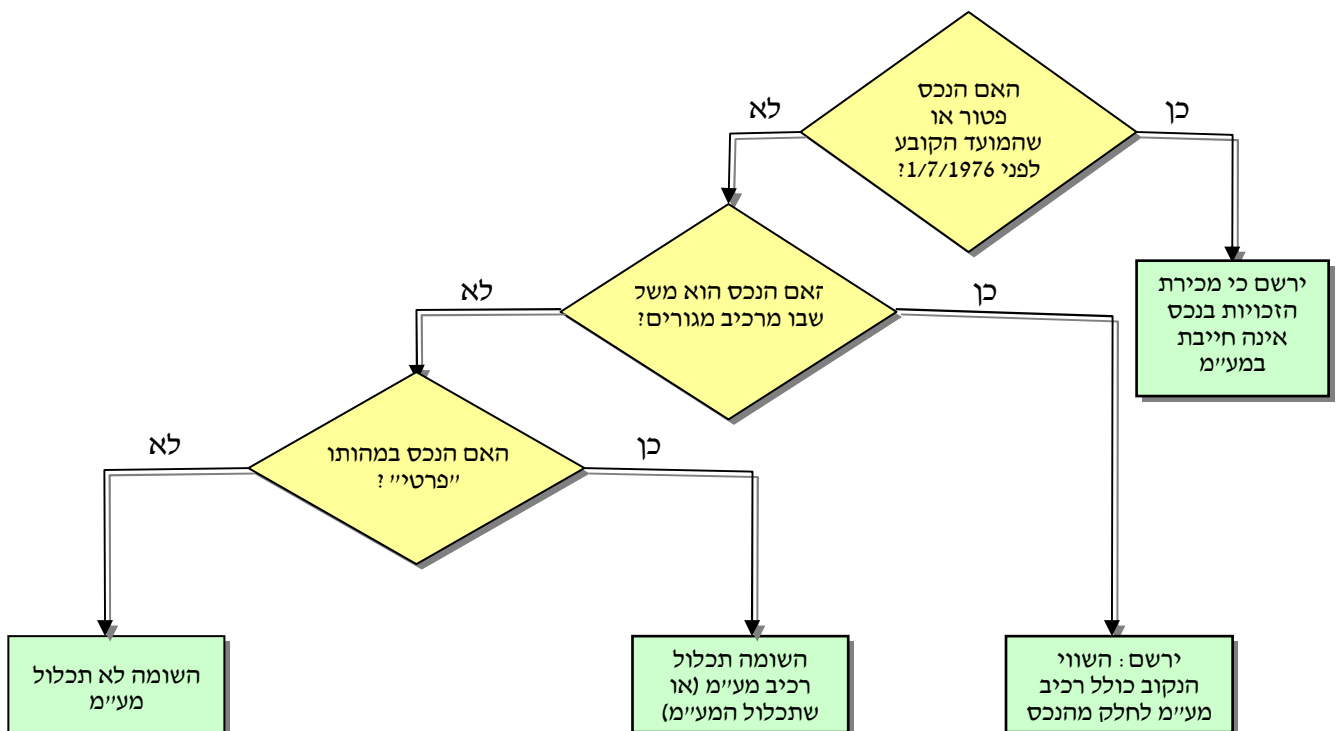
החוק מקנה במקרים מסויימים פטור מלא ממע"מ לסוגי נכסים מסויימים<sup>5</sup> כגון:

- 5.1 השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה 25 שנה (גם אם אלה מושכרים ע"י עוסק מורשה)<sup>6</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>7</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>8</sup>.
- 5.4 מכירתם של מקרקעין המצויים באזור אילת<sup>9</sup>.

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

תשומות הבניה באילת אינן כוללות מרכיב מע"מ גם אם מקורן מחוץ לאילת. וזאת לנוכח קיומו של הליך ביקורת לסחורות/תשומות הבניה המבוצעת בנקודת מעבר של רשויות המס בכניסה לעיר אילת. נקודת ביקורת זו מתירה כניסתם של סחורות לצרכי העיר בפטור ממע"מ. לפיכך, בשימוש בגישת העלות (או בתחשיב של חילוץ היתרה לקרקע) לא יובא מרכיב מע"מ בתשומות הבניה באילת.

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



<sup>5</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>6</sup> בהתאם להוראות ס' 1(31) לחוק מע"מ.  
<sup>7</sup> ובלבד שנתמלאו התנאים שנקבעו בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, זאת בהתאם להוראות ס' 1(א) לחוק מע"מ.  
<sup>8</sup> בהתאם להוראות ס' 2(31) לחוק מע"מ.  
<sup>9</sup> פעולה באיגוד מקרקעין, תהא פטורה רק אם כל המקרקעין של האיגוד מצויים באזור אילת בהתאם להוראות ס' 5(ד) לחוק אזור סחר חפשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה - 1985.