

לשכת עורכי הדין בישראל  
26.6.2019

## מיסוי עסקאות קומבינציה

סוגי עסקאות, שווי ויום מכירה,  
קבוצת רכישה, הקצאת מניות בחברה,  
היבטי מס שבח, מע"מ ומס הכנסה

הרשמה לדיור, לעדכוני מיסוי ועוד  
באתר מיסים ועסקים בע"מ  
[www.ralc.co.il](http://www.ralc.co.il)

רמי אריה, עו"ד רו"ח  
[rami@ralc.co.il](mailto:rami@ralc.co.il)

## נושאי ההרצאה

1. מימוש מקרקעין
2. עסקה משותפת
3. סוגי עסקאות קומבינציה
4. שווי המכירה ויום המכירה בעסקאות קומבינציה
5. עסקת קומבינציה מלאה/חלקית
6. קבוצת רכישה
7. עסקת תמורות
8. קומבינציה באמצעות הקצאת מניות בחברה
9. עסקת קומבינציה פיזית/ספציפית
10. עסקת קומבינציה למוסדות ציבור
11. שמירת עקרון רציפות המס בעסקת קומבינציה
12. עסקת קומבינציה עם אופציה
13. מע"מ בעסקאות קומבינציה

# מימוש מקרקעין

**מכר מלא**  
 יתרונות: ודאות, זמן ומימון  
 חסרונות: מיסוי גבוה

**מכר חלקי וקבלת שירותי בניה**  
"עסקת קומבינציה"  
 יתרונות: מימון, ידע ומיסוי בינוני  
 חסרונות: ודאות, זמן

**בניה עצמית**  
 יתרונות: פטור דירות, שליטה  
 ודאות, מס נמוך  
 חסרונות: מימון, זמן, ידע

בעלות נותרת

מכר חלקי

קבלת שירותי בניה

בניה עצמית ממש

מכר מלא	מכר חלקי	מיסוי
מלא	לחלק הנמכר	מס שבח
מלא	לשירותי בניה	מע"מ
מלא	שווי שירותי בניה	מס רכישה (יזם)
רשות מקומית	רשות מקומית	היטל השבחה

העברת שליטה ?

השלמת הדירות: פטור ליניארי מוטב. בשומה עצמית ינוכה עלות שירותי הבניה

פס"ד אביבית

יש שליטה

אין שליטה

## מימוש מקרקעין

**"עסקת קומבינציה"** היא עסקת חליפין, אשר בה בעל הזכויות במקרקעין מוכר לקבלן (או ליזם) את זכויותיו הקנייניות תמורת שירותי בניה על חלקו במגרש.

מטרת "עסקת הקומבינציה" היא לדחות את אירוע המס (לחלק שנותר בידי בעלי הקרקע) לשלב סיום הבנייה ומכירת הדירות.

מנגד, **במכירת קרקע ב-"מכר מלא"** משלמים מס שבח מלא, ללא הנאה מהערך היזמי הגלום בקרקע.

**בבניה עצמית** על המגרש קיימת בעיית המימון.

# עסקת בנייה על קרקע של הבעלים (הזמנת בנייה)

5

**מכירת זכות במקרקעין = אירוע מס לפי חוק מיסוי מקרקעין**

**שכירת קבלן מבצע ע"י בעלי הקרקע = שכלול זכות שנותרה בידי הבעלים, אין אירוע מס המחייב התערבותו של חוק מיסוי מקרקעין.**

**ע"א 175/79, מנהל מס שבח נ' אביבית בע"מ - התמורה שמקבל הקבלן הינה מתוך הדירות שהוא יבנה, ואם הזכויות המוקנות לקבלן רחבות (קביעת מחיר הדירות, זכות לרישום משכנתה או טאבו וכו'), הרי שיש לראות בעסקה כעסקת מכירה שתחויב במס. אך, אם נמסרו לקבלן בנוסף לבניה זכויות מסוימות, תוך שמירה על זכויות הבעלים, יתכן והעסקה תחשב בעסקת בנייה שלא תחויב במס.**

**עמ"ש 1163/96, שריג נ' מנהל מס שבח מקרקעין - המבחן הקובע - "מבחן היקף ושיעור הסמכויות הנמסרות לקבלן בכל הנוגע לבנייה, אחזרת הקרקע ומכירת הדירות".**

## עסקה משותפת

ע"א 328/79, מנהל מס שבח נ' גפני - ניסוח מאוזן של הסכם יכול להפיל את העסקה לתחום העסקאות החייבות במס.

השתתפות ברווחים והפסדים יכולה להוביל למסקנה כי בוצעה **עסקת מכירה או עסקת מכירה לשותפות או ל"עסקה משותפת"** - עסקה שכזו אינה מתיישבת עם עסקת בנייה על קרקע, ולמעשה מהווה העברה של הזכות במקרקעין ל"עסקה משותפת" - ושכזו תתחייב במס.

**על מנת שיובטח פטור ממס שבח**

**יש לנסח ההסכם בצורה שלא תעניק סמכויות נרחבות לקבלן**

## סוגי עסקאות קומבינציה

ע"א 487/77 מנהל מס שבח מקרקעין נתניה נ' אחים ברקאי בנין בע"מ  
ע"א 552/82 אברהם אופיר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

עסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי"  
מכירת **חלק** מהמקרקעין תמורת קבלת  
שירותי בניה



המוכר ישלם **מס שבח** והקבלן ישלם  
מס רכישה **על חלק** המגרש שנמכר



בעל הקרקע ימכור את הדירות שיקבל בפטור לינארי  
מוטב ממס שבח, תוך שמירה על יום ושווי הרכישה  
מקוריים לפיהם הוא רכש את המגרש בעבר

עסקת קומבינציה מסוג "מכר מלא"  
מכירת **כל** המקרקעין, תמורת קבלת דירות



במכירת המקרקעין  
ישלם המוכר **מס שבח**



**מס רכישה** ישולם ע"י הקבלן  
ברכישת המקרקעין, וע"י  
מקבל הדירות



## שווי המכירה בעסקת קומבינציה

### ➤ הגדרת "שווי" של זכות – סעיף 1 לחוק

➤ מבחן אובייקטיבי – "הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון..."

➤ חריג למבחן האובייקטיבי – "בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין..."

➤ ע"א 487/77 מנהל מס שבח מקרקעין נתניה נ' אחים ברקאי בנין בע"מ - בשווי המכירה (של עסקת "מכר חלקי") יש לכלול את התמורה המוסכמת בין הצדדים הכולל את שווי שרותי הבנייה (עלויות בנייה וחומרים, עלויות תכנון ופיקוח, רווח קבלני סביר ומע"מ), **ללא רכיב הקרקע.**

➤ **רכיב הקרקע יכלול בעסקת קומבינציה מסוג "מכר מלא" – בלבד.**

➤ ו"ע 38114-03-15 פוליטי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (4.5.2017) – פער גדול בין שווי שוק של הזכויות לבין התמורה המוסכמת יכול להעיד כשלעצמו כי קיימים **יחסים מיוחדים** בין המוכר לרוכש



## שווי המכירה בעסקת קומבינציה

ו"ע 16-01-24859 שורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין (30.11.2017)

- ▶ קביעת שווי שרותי הבנייה עלול להיות מורכב בשל מס' גורמים, כגון:
  - ❖ כשהעסקה כוללת שרותי בנייה ותשלום במזומן,
  - ❖ כששירותי הבנייה מתייחסים לבניית יחידות דיור וגם לשטחי מסחר,
  - ❖ כשיש הבדל משמעותי בין תכניות הבנייה בעת עריכת הסכם הקומבינציה לבין תכניות ע"פ היתר הבנייה,
  - ❖ פער זמנים בין מועד ביצוע העסקה למועד מתן שרותי הבנייה...
  
- ▶ ביהמ"ש קבע כי כל עוד לא ניתן ללמוד אחרת מההסכם בין הצדדים, אין להוון את התמורה הניתנת בשירותי בנייה.  
**התמורה תחושב ליום העסקה ושוויה לפי השווי שצפו הצדדים במועד העסקה (ולא ע"פ עלותה בפועל).**

## יום המכירה בעסקת קומבינציה

► סעיף 19 לחוק - "...היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד"

► סעיף 19(א3) לחוק - "במכירת זכות במקרקעין המותנית בהתקיימות **תנאי עתידי שלפיו יוגדלו אפשרויות הניצול של הזכות לפי תכנית** כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, שתמורתה הושפעה מהגדלת אפשרויות הניצול כאמור וכולה אינה בכסף – **יום אישור התכנית**";

► דווח על העסקה למיסוי מקרקעין תוך 30 ימים מ-"יום המכירה".

## עסקת קומבינציה "מוכרת" (מכר חלקי)

ע"א 487/77 מנהל מס שבח מקרקעין נתניה נ' אחים ברקאי בנין בע"מ  
ע"א 265/79 מנהל מס שבח מקרקעין נגד בן עמי

- עסקה בה הבעלים של הזכות אינו מוכר את הזכות כולה אלא **מותיר לעצמו חלק בקרקע ("מכר חלקי")** ואילו הקבלן מתחייב בתמורה לבנות דירות על החל שנותר בידי הבעלים – **מדובר בעסקת מקרקעין אחת**
- הבעלים יתחייבו במס שבח רק על החלק שמכרו ואילו הקבלן יתחייב במס רכישה על החלק שרכש.

## עסקת קומבינציה "מוכרת" (מכר חלקי)

ו"ע 14-11-32824, אלי מן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (26.12.2016)  
 "עסקת קומבינציה" בגדרה הוגדר הממכר כיחידות מסוימות בבניין הבנוי על המקרקעין, אך יתרת המקרקעין נותרה בידי המוכרים, הינה **עסקת "מכר חלקי" ולא "מכר מלא"**, לפיכך יחול סעיף 49א(ב) לחוק.

הקלה במס - כשקיים בית מגורים על המגרש - סעיף 49א(ב) לחוק:  
 "על אף האמור בסעיף קטן (א), אך בכפוף לסעיף 49ב, מוכר המוכר חלק מזכויותיו בדירת מגורים מזכה שתמורתה היא שירותי בנייה בבניין שייבנה על הקרקע שעליה נמצאת דירת המגורים המזכה, זכאי על פי בקשתו, שתוגש במועד האמור בסעיף קטן (א), לפטור ממס על החלק הנמכר בדירת המגורים המזכה.

## זהירות: עסקת קומבינציה "לא מוכרת"

**"עסקת חליפין"** - שתי עסקאות נפרדות אשר כל אחת מהוה תמורה לעסקה השנייה:  
 א. מכירת כל זכות במקרקעין לקבלן  
 ב. מכירת הדירות ע"י הקבלן לבעלים ראשונים

עמ"ש 101/99 סבגי נ'  
 מנהל מס שבח  
 מקרקעין

"שתי העסקאות יחויבו במס שבח ובמס רכישה או במס הכנסה ובמס רכישה לפי העניין"

ע"א 487/77 מנהל מס  
 שבח מקרקעין נתניה נ'  
 אחים ברקאי בנין בע"מ

## שינוי עסקה "לא מוכרת" לעסקה "מוכרת" - אפשרי !

עמ"ש 893/85 מלאכי נ' מנהל

מס שבח מקרקעין:

אין חשיבות לשאלה האם המניע של הנישום בשינוי צורת ההתקשרות היא להפחית מס אם החוזה, כפי ששונה, **משקף נכונה את ההתקשרות האמיתית בין הצדדים.**

ע"א 552/82 אופיר נ' מנהל מס שבח מקרקעין:

1. כאשר הצדדים התקשרו תחילה בעסקת קומבינציה בלתי מוכרת, יוכלו לשנותה לעסקה מוכרת אם עשו זאת **בטרם רישומה של העסקה בלשכת רישום המקרקעין.**
2. אין לראות בשינוי כזה כעסקה מלאכותית הפועלת להפחית את המס שהרי גם העסקה החדשה משקפת את כוונת הצדדים להגיע לתוצאה שהקבלן יקבל את חלקו מתוך הדירות לפי החלוקה שנקבעה ביניהם.



## מכירת חלק המקרקעין/דירות לאחר הבנייה

► ניכוי הוצאות שירותי הבנייה במכירה בעתיד ע"י בעלי הקרקע  
ו"ע 4722-01-12 פינת פלורנטין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (ניתן ביום 21.7.2013) - מכירת יתרת המקרקעין שבבעלות, לאחר עסקאות הקומבינציה.  
שווי שירותי הבנייה שהוצאו בפועל הם אלו שיותר בניכוי מהשבח.

► צרוף עסקאות  
ע"א 6351/12 אברהם קימחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (ניתן ביום 17.4.2014) - גם כשנחתמו שתי עסקאות נפרדות שלכאורה אין קשר ביניהן עשוי מנהל מיסוי מקרקעין לראות בשתייהן יחד כעסקה אחת.

## קבוצת רכישה

### "קבוצת רכישה" - סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין

"קבוצת רוכשים המתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבנייה על הקרקע של נכס שהוא אחד המפורטים להלן, באמצעות **גורם מארגן**, ובלבד שהרוכשים בקבוצה מחויבים למסגרת חוזית –

(1) נכס שאינו דירת מגורים;

(2) נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים"

**גורם מארגן** - "מי שפועל בעצמו או באמצעות אחר לארגון קבוצת הרוכשים לצורך הרכישה והבנייה, לרבות הכנת **המסגרת החוזית**, **והכל בתמורה בעבור פעולות הארגון** כאמור"

**מסגרת חוזית** - "מערכת חוזים הקשורים זה בזה שבאמצעותם תפעל הקבוצה לקבלת נכס בנוי"

## קבוצת רכישה

חברי קבוצת הרכישה מחויבים להיכנס למערכת של הסכמים מפוצלים במקום הסכם רכישה אחד של זכות במקרקעין (הסכם לרכישת קרקע עם הבעלים, הסכם בנייה עם קבלן הבנייה, הסכם ניהול עם הגוף המנהל את קבוצת הקונים...)

**עמ"ג 5024/99 לנג נ' מנהל מס שבח מקרקעין:**  
אם קיימת **זיקה הדוקה** בין כל החוזים יש לראות בהם כהסכם אחד של רכישת דירת מגורים ולא הסכם לרכישת קרקע.

## קבוצת רכישה

**מבחנים לבדיקת קיומה של עסקה אחת ולרכישת דירה ולא מספר הסכמים שונים**  
**(הוראת ביצוע מס שבח מקרקעין 7/01):**

1. הרוכש לא היה עצמאי לבנות את דירתו באופן שונה ונפרד מקבוצת רוכשי המקרקעין האחרים.
2. היזמים נטלו על עצמם את התכנון, הבנייה, הביצוע והמכירה של הפרויקט.
3. הרוכש ראה בעסקה כעסקה של דירת מגורים.
4. מערכת החוזים קשרה בין החוזים השונים, ויצרה קשר בין כל הגורמים שהשתתפו בהקמת הפרויקט.
5. הרוכשים לא היו זכאים לחתום על חוזה לרכישת מגרש מבלי לבנות מיד את הדירה.
6. הרוכשים לא היו רשאים לבחור להם עורך דין או קבלן אחר מאלה שנבחרו על ידי היזם.

## עסקת תמורות

(לקרקעות שנרכשו עד 1960 ולמוסדות ציבור)

ב- "עסקת תמורות" – בעל הקרקע מוכר את כל זכויותיו בקרקע (100%),  
בתמורה לאחוז מסוים מהתקבולים העתידיים אשר יתקבלו ממכירת הדירות  
אשר ייבנו ע"י הקבלן.

בעל הקרקע יחוייב במס שבח בשיעורי מס נמוכים במיוחד לפי סעיף 48א(ד)  
לחוק

לגבי מע"מ - ישולם ע"י היזם על כל הדירות הנמכרות (בעסקת קומבינציה  
רגילה היה האדם הפרטי משלם מע"מ רק על שירותי הבנייה).

## עסקת תמורות

ע"א 10793/08 נאות דברת פיתוח ובנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות  
(13.2.2012)

- **"עסקת תמורות" שונה במהותה מ-"עסקת קומבינציה"**, ואין לומר כי מדובר בעסקאות זהות שרק לבושן שונה.
- ב-"עסקת קומבינציה" נמכר רק חלק מן הזכויות של הבעלים בקרקע (מכר חלקי) בתמורה לבנייה על חלק הקרקע שממשיך להיות בבעלות בעל הקרקע, ואילו ב-"עסקת תמורות" **נמכרות מלוא הזכויות בקרקע** מהבעלים לקבלן.
- ב-"עסקת קומבינציה" התמורה ניתנת בשירותי בנייה בעין על יתרת הקרקע, ואילו ב-"עסקת תמורות" **התמורה ניתנת במזומן מתקבולי מכירת ביחידות הנבנות**.



# קומבינציה באמצעות הקצאת מניות בחברה

21

פטור מותנה למכירות מסויימות לאיגודים - סעיף 70 לחוק:

”מכירת זכות במקרקעין לאיגוד על ידי בעלי זכויות באותו איגוד בתמורה להקצאה בלבד, באותו איגוד **תהיה פטורה ממס אם -**

(1) אותו איגוד הוא **איגוד מקרקעין**, או - מיד לאחר שרכש את המקרקעין - הפך להיות איגוד מקרקעין;

(2) הזכויות באיגוד מוקנות למי שמכר לאיגוד את הזכויות במקרקעין באותה מידה שבה היו לו זכויות במקרקעין שנמכרו לאיגוד;

(3) (נמחקה);

(4) **ייעודה של הזכות במקרקעין לא שונה למלאי עסקי** בעת המכירה לאיגוד;

(5) היחס שבין שווי הזכויות באיגוד שהוקצו, לבין שווי כלל הזכויות באיגוד מיד לאחר ההקצאה, הוא כיחס שבין השווי של הזכות במקרקעין שנמכרה, לשווי האיגוד מיד לאחר המכירה.”

# קומבינציה באמצעות הקצאת מניות בחברה

22

העברת מלוא הזכויות בנכס לחברה - סעיף 104א לפקודה:

”(א) אדם המעביר את מלוא זכויותיו בנכס לחברה שאינה איגוד מקרקעין, תמורת קבלת הזכויות הקיימות באותה חברה, לא יחוייב במס לפי פקודה זו או לפי חוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין, אם נתמלאו כל אלה:

(1) (א) המעביר מחזיק מייד לאחר יום ההעברה זכויות המקנות לו לפחות **90%** בכל אחת מהזכויות בחברה;

(ב) במהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות שבהחזקתו של המעביר מ- **25%** מכל אחת מהזכויות בחברה...

(2) החברה מחזיקה בנכס שהועבר אליה בתקופה הנדרשת;

(3) היחס בין שווי השוק של הזכויות שהוקצו למעביר לבין שווי השוק של כלל הזכויות בחברה מייד לאחר ההקצאה הוא כיחס שבין שווי השוק של הנכס המועבר לשווי השוק של החברה מייד לאחר ההעברה;”

# קומבינציה באמצעות הקצאת מניות בחברה

23

שלב ראשון - העברת מלוא הזכויות בנכס לחברה - סעיף 104א לפקודה:

” (ב1) הועבר נכס לחברה שהיא איגוד מקרקעין או שהיתה לאיגוד מקרקעין לאחר העברת הנכס, יחולו הוראות סעיף קטן (א), ובלבד שהועברו מלוא זכויותיו של המעביר בנכס, ואם הנכס המועבר הוא קרקע, הושלמה בניית בנין על אותה קרקע בתוך 5 שנים ממועד ההעברה, בהתאם לתנאים שקבע המנהל.”

שלב שני - הקצאת מניות לקבלן תמורת בניה - אין תשלום מס רכישה ומע”מ, יש חובת הודעה למס שבח.

ו”ע 10-03-37199, גוב גיא בע”מ (ניתן ביום 16.12.2014) - הקצאת מניות ב- “איגוד מקרקעין” ללא “טעם מסחרי” עלולה להתחייב במס רכישה ובמס מכירה.

# עסקת קומבינציה פיזית/ספציפית

24

**עסקת קומבינציה פיזית - כשמסמנים על התשריט את החלק הנמכר.  
מתאימה למגרש עם דירת מגורים מזכה (האפשרויות)**



**מכירה חלקית (קומבינציה) - סעיף 49א(ב) לחוק**

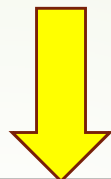
אולם, אם יוכח כי מדובר בחלק פיזי-ספציפי ניתן יהיה לקבל פטור יחסי ממס שבח במכירת הדירה.  
הבעלים אינו משלם מס רכישה על דירות התמורה.  
אולם הקבלן משלם מס רכישה על מרכיב הקרקע בלבד

**מכירת כל הזכויות בקרקע**

הדירה וזכויות הבניה על הקרקע,  
מקנות פטור במכירת הדירה וכפל  
פטור עד תקרה של 2,082,000 ₪  
במכירת זכויות הבניה לפי סעיף  
49א(א)

**עסקת קומבינציה ספציפית - מתאימה לבנייה טורית.  
מייחסים את מכירת הדירה בפטור לדירה ספציפית**

## עסקת קומבינציה למוסדות ציבור



מכירת **כל המקרקעין** (100%) ללא תמורה למוסד ציבורי (מוסדות לדת, לתרבות, לחינוך, למדע, לבריאות, לסעד או לספורט)  
פטור ממס שבח - **סעיף 61 לחוק**



רכישת דירות חדשות

# שמירת עקרון רציפות המס בעסקת קומבינציה

26

תנאי מינימום לתקופת ההחזקה לאחר עסקת קומבינציה - החלטת מיסוי 2239/18 (מיום 31.12.2018):

- אישה חתמה על הסכם לביצוע **פרוייקט תמ"א 38(2)** – תכנית חיזוק בדרך של הריסה, שקבע כי במקום דירתה הישנה תקבל דירה חדשה.
- האישה מעוניינת למכור את זכויותיה בדירה החדשה מיד לאחר סיום הבניה ולנצל את **הפטור מכח סעיף 49ב(2) לחוק**.
- בתיקון 76 לחוק, נקבע כי לצורך קבלת הפטור, המוכר צריך להיות **בעל הזכות בדירה הנמכרת במשך 18 חודשים** לפחות, מיום שהייתה לדירת מגורים.
- בהחלטת המיסוי נקבע, כי **מגורי האישה בדירת המגורים** נשוא הסכם התמ"א, **טרם הריסת הדירה עונה לתנאי** לפיו יש לעשות שימוש בדירה כדירת מגורים במשך 18 חודשים לפני המכירה בפטור.
- "יום הרכישה" אשר יקבע למוכרת הינו יום רכישת הדירה המקורית, כך יישמר עקרון רציפות המס.



# עסקת קומבינציה עם אופציה

27

**הוראת שעה למכירת קרקע לבניה - החלטת מיסוי 1167/17 (מיום 25.7.2017):**

- ▶ בעלי קרקע, ביקשו להתקשר עם יזם בעסקת קומבינציה, **בשני שלבים - אופציה ומימוש האופציה.**
- ▶ על מנת לעמוד בתנאי השלמת הבניה שבתיקון 83 לחוק, ביקשו הבעלים כי תקופת הבניה תימנה מיום מימוש האופציה ולא מיום הענקתה. וכי בניה של 8 דירות לפחות, יתייחס לכלל המקרקעין הנמכרים ע"י כלל הבעלים.
- ▶ החלטת המיסוי קובעת כי התקופה הנדרשת להשלמת בניית הדירות תימנה מיום מימוש האופציה בתנאים הבאים:
- ▶ כל תנאי הוראת השעה מתקיימים בקרקע במועד הענקת האופציה, לרבות קיומה של "תכנית", המתירה בניה על המקרקעין.
- ▶ האופציה מומשה בתקופה הקובעת ע"פ הוראת השעה.
- ▶ **מס' הדירות בקרקע הנמכרת יימנה ביחס לכלל המקרקעין הנמכרים, גם אם חלקו היחסי של כל אחד מהבעלים המשותפים משקף זכויות פחותות מזכויות לשמונה דירות, ובלבד שהמכירה נעשתה ע"י כלל הבעלים לרוכש אחד ובעסקה אחת.**
- ▶ כשהמכירה היא במסגרת עסקת קומבינציה, **הן יחידות היזם והן יחידות הבעלים תחשבנה יחד במניין הדירות הנדרשות (8) לצורך תחולת הוראת השעה.**

## מע"מ בעסקאות קומבינציה

### חייבים במע"מ:

- כאשר בעל הקרקע הוא "אדם פרטי" הקבלן יוציא "חשבונית עצמית" – **תקנה 66 לתקנות מע"מ**
- שווי העסקה ייקבע לפי שווי שירותי הבניה עפ"י שווי עלויות הבנייה בתוספת רווח קבלני ותשלומי איזון.

**ע"א 4377/17 חנניה גיבשטיין נ' מע"מ רחובות (2.6.2019) – בעל הקרקע יהיה חייב במע"מ בעת מכירת הדירות עקב פעולות ההשבחה שביצע !?**



# משרד רמי אריה ושות'

עורכי דין, רואי חשבון ויועצי מס

מי אנחנו?

- ניסיון מקצועי בתחום דיני המס של למעלה מ- **35 שנים!**
- מתן מענה הולם לבעיות בתחום המשפט המסחרי בכלל ודיני המס בפרט!
- התמחות בדיני מס, תכנון מס, מס הכנסה, מיסוי מקרקעין, מע"מ, מיסוי בינלאומי
- פיתרון בעיות וייעוץ בהליכים במדידה החשבונאית, ניתוח עסקי, תמחיר
- כימות נזקים ושירותים נלווים אחרים בתחומים שבהם נושקת עריכת הדין לראיית החשבון
- **חבר צוות התגובות של פורום המיסים של לשכת עורכי הדין בישראל**
- מרצה בכיר, כותב מאמרים וספרים מקצועיים ובעל מוניטין
- **מנהל מקצועי של מאגר המידע "מיסים ועסקים"** באינטרנט – מאגר העדכונים, מאמרים ופורומים באתר המיסוי, הגדול מסוגו בישראל – [www.ralc.co.il](http://www.ralc.co.il)
- עריכת חוות דעת מומחה בתחומים המשלבים חשבונאות ומשפט.
- **ניהול בורריות וגישורים** בהם נדרש יידע בחשבונאות, כלכלה ומסחר ומשפטים.
- **הערכות שווי חברות**, ניהול נאמנויות, תוכניות עסקיות, הסדרי הבראה לתאגידיים ויחידים, ייצוג בפני בנקים.

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים  
[www.ralc.co.il](http://www.ralc.co.il)

# תודה על ההקשבה

ניתן להעביר שאלות הבהרה בדוא"ל למרצה

הרשמה לדיוור לעדכוני מיסוי ועוד  
באתר מיסים ועסקים בע"מ

[www.ralc.co.il](http://www.ralc.co.il)

רמי אריה, עו"ד רו"ח

[rami@ralc.co.il](mailto:rami@ralc.co.il)