



ט"ז בטבת תשפ"ה

16 בינואר 2025

## הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 2/25: הנחיה בנושא תקנה 2(א1) לתקנות מס רכישה

### 1. כללי

תקנה 2(א1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה – 1974 (להלן: "תקנות מס רכישה") מאפשרת החזר של שישית ממס הרכישה ששילם הרוכש, כך ששיעור מס הרכישה יעמוד על 5% בלבד (להלן: "ההטבה" או "ההטבה במס הרכישה") בגין זכות במקרקעין הנרכשת על ידו. תקנה 2(א1) [להלן: "התקנה" או "תקנה 2(א1)"] תחול בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

- א. מכירה של זכות במקרקעין שקיימת לגביה תכנית (להלן: "תכנית") כמשמעותה בחוק התכנון והבניה, תשכ"ה – 1965 (להלן: "חוק התכנון והבניה"), המתירה בניה על הקרקע של דירה אחת לפחות המיועדת לשמש למגורים.
  - ב. לא יאוחר מתום 24 חודשים מיום מכירת הזכות התקבל היתר לפי חוק התכנון והבניה לבניית דירת מגורים אחת לפחות על המקרקעין.
- תכלית התקנה היא לתת תמריץ לרוכשי קרקעות כך שהם לא ימשיכו להחזיק בהן כקרקע ריקה, אלא יבנו עליהן דירות מגורים, כאשר הדרך למימוש מטרה זו תהא על ידי הוצאת היתר בניה תוך 24 חודשים מיום המכירה.

### 2. סוגיות נפוצות בקשר עם החלת התקנה

לאור שאלות שהתעוררו לעניין תחולת התקנה תובא התייחסות למקרים שונים, תוך מתן הבהרות לגביהם:

#### 2.1 תחולת התקנה לגבי רכישת קרקע ולא לגבי רכישת דירת מגורים

כאמור לעיל, התקנה נועדה לעודד בניית דירות מגורים במכירה של זכות במקרקעין שהיא קרקע. כאשר מדובר במקרים שבהם נמכרת דירת מגורים, אך הרוכש מתכוון להרוס את הדירה ולבנות דירת מגורים (אחת לפחות) תחתיה, והוא מצהיר על כך שהוא מתכוון לעשות כן, אז ככל שמנהל מיסוי מקרקעין שוכנע כי המדובר ברכישה של קרקע בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") והפסיקה, התקנה תחול על רכישה מסוג זה. לעניין זה



יובהר, כי אין די בכוונה להרוס, כעולה בין היתר מפה"ד שניתן בו"ע 36235-01-23 אחוזת אלנבי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א.

## **2.2 העדר תחולה של התקנה על פעולה באיגוד מקרקעין**

מהרישה של התקנה עולה, כי האמור בה מתייחס רק למכירה של זכות במקרקעין ולא למכירה של זכות באיגוד מקרקעין. אף מהאמור בפסקה (1) לתקנה עולה, כי המכירה היא של זכות במקרקעין שקיימת לגביה תכנית כמשמעה בחוק התכנון והבנייה. תכנית אינה יכולה לחול על מניות באיגוד **מקרקעין**, כי אם על המקרקעין עצמם.

## **2.3 רכישת זכויות במקרקעין כמלאי**

התקנה תחול גם על רכישת קרקע הנרכשת כמלאי, ובלבד שתהא עמידה בשאר תנאי התקנה. ראשית, יובהר, כי אם מדובר ברכישה של דירות כמלאי, כשאינן כוונה להרוס אותן, כמו מקרים של רכישה של דירות מחברה קבלנית שאמורה לספק דירות גמורות, לא תהא תחולה לתקנה. אין בעובדה שמלאי ממועט מההגדרה של דירת מגורים, כדי להביא לכך שהזכות הנרכשת מהווה קרקע. שיעור מס הרכישה ברכישת זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים הוא 6%, ושיעור המס המקל לפי תקנה 2(א1) ניתן רק כאשר מדובר בזכות המשקפת קרקע.

## **2.4 שיטת מס הרכישה שהחזר בגינה מתבקש לא הותר בניכוי אצל פקיד השומה**

ככל שהקרקע מסווגת אצל הרוכש כמלאי עסקי, הרי באפשרות הרוכש לבקש, כי יותר לו בניכוי תשלום מס הרכישה במסגרת הדו"ח השנתי המוגש על ידו לפקיד השומה. על רוכש המבקש את ההטבה שבתקנה להוכיח, כי שיטת מסכום מס הרכישה ששולם על ידו ובגינה מתבקש החזר לפי התקנה לא נדרשה בניכוי, וכי היא לא תידרש בעתיד באמצעות אישור מרואה חשבון שיאשר את הדברים.

## **2.5 מכירת קרקע עם היתר בנייה**

בנסיבות שבהן נמכרת קרקע עם היתר בנייה בתוקף, יהא זכאי הרוכש להטבה במס רכישה בהתקיימות תנאים אלו:

א- הרכישה היא רכישה של קרקע ולא של דירת מגורים כהגדרתה בס' 9 לחוק, בין אם המדובר בזכות הנרכשת כמלאי ובין אם המדובר בזכות הנרכשת כרכוש קבוע.

ב- היתר הבנייה שהוציא המוכר עדיין בתוקף נכון ליום המכירה.

ג- הרוכש בונה את בית המגורים לפי ההיתר שניתן למוכר ולא על פי היתר אחר.



## **2.6 היתר חפירה ודיפון בבנייה למגורים**

ככלל, היתר הבנייה למגורים הוא זה שמהווה עמידה באחד מהתנאים לתחולת ההטבה. עם זאת, לאור הקושי והמורכבות הכרוכים בהוצאת היתרי בנייה בפרויקטים בהיקפים גדולים ומורכבים מבחינת התכנון ולצורך קיצור התמשכות הבנייה על הקרקע ומסירת יחידות הדיור בפרויקט, יש מקרים שבהם הבקשה להיתר בנייה מפוצלת לשני שלבים:

היתר חפירה ודיפון והיתר בניה עיקרי. בהתאם לנייר עמדה מקצועי מספר 4/24 מאת רשות המסים בתחום מיסוי מקרקעין בנושא תקנה 2(א1) לתקנות מס רכישה, קבלת היתר חפירה ודיפון לבנין מגורים תיחשב כקבלתו של היתר בנייה כמשמעותו בתקנה בכפוף לעמידה בתנאים הקבועים באותו נייר עמדה.

## **2.7 ריבוי רוכשים**

ברכישת קרקע במשותף ע"י מספר רוכשים, שהוכרה ע"י מנהל מיסוי מקרקעין כרכישה של קרקע, כאשר הרוכשים התקשרו בהסכם שיתוף תוך ייחוד חלק מהקרקע, כך שלכל אחד מיוחס חלק מסוים אחר בקרקע, תינתן ההטבה במס הרכישה רק לרוכש, שהיתר הבנייה מתייחס לחלק שיוחד לו לפי הסכם השיתוף. כשמדובר ברכישת חלקה הכוללת מספר מגרשים ולכל מגרש נדרש היתר בנייה בנפרד, יש לראות כל מגרש ככזה הנרכש בנפרד, גם אם כל המגרשים נרכשו במסגרת מכרז אחד של רמ"י, כך שהדרישה בדבר קבלת היתר הבנייה תהיה לגבי כל מגרש בנפרד.

## **2.8 שימוש מעורב**

ככל שהקרקע היא בייעוד מעורב של מגורים ושל ייעוד תכנוני אחר, גובה ההחזר ישקף את היחס שבין החלק המיועד למגורים לבין כלל הזכויות בקרקע. ככל שהחלק הנרכש בקרקע הוא בגין החלק שאינו מיועד למגורים, אזי אין תחולה לתקנה.

בפסק דין בו"ע 15-08-47854 פ.ר.י.ו. נכסים והשקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1 נקבע כי המילים: "שקיימת לגביה תכנית" מתייחסות לזכות במקרקעין הנרכשת, כך שלגבי זכות זו יש צורך, כי תהיה תב"ע המאפשרת גם בנייה של דירת מגורים אחת לפחות.

## **2.9 מועד הפקת היתר**



לאחר שהתקיימו ע"י המבקשים מספר דרישות סופיות (ביניהן: תשלום אגרות, הצגת חוזה התקשרות עם מעבדת תקנים, הצגת חוזה התקשרות עם מטמנה וכדומה), מופק היתר הבנייה. לעיתים היתר הבנייה המוצג כולל 2 תאריכים: תאריך הפקת היתר (להלן: "מועד הפקת היתר") ותאריך נתינת היתר (להלן: "מועד מתן היתר"). לרוב, המדובר במועדים סמוכים, כך שמועד מתן היתר מבטא את מועד הפקת היתר לבעלים, לאחר שהוא הוצא ונחתם ע"י מהנדס הוועדה המקומית לתכנון ובנייה ויו"ר הוועדה. מרבית היתרים המופקים כיום ממוחשבים וכוללים אך ורק את תאריך הפקת היתר. יחד עם זאת, וככל שהיתר הבניה כולל את 2 המועדים המפורטים לעיל, אזי ניתן להסתמך על התאריך המוקדם מבין השניים.

### **2.10 אישור על תחילת עבודות**

היתר הבנייה אינו מהווה אישור לתחילת עבודות באופן מיידי. בהתאם לתקנות חוק התכנון והבנייה לא ניתן להתחיל עבודות בנייה באתר אלא לאחר עמידה במספר דרישות כגון: גידור המגרש, הצבת שילוט, הצהרות שונות וכדומה. יובהר, כי די בהמצאת היתר בנייה.

### **3. מועד שהוא תנאי למתן ההקלה**

המועד של 24 החודשים הוא חלק מהתנאים לעמידה בדרישות התקנה, ולפיכך לא ניתן להאריך מועד זה באמצעות ס' 107 לחוק.

### **4. בחינת הבקשה לתחולת התקנה לאחר הגשת בקשה לתיקון שומה ועמידה בתנאי התקנה**

עם קבלת היתר הבנייה ועמידה בתנאי התקנה, על הנישום להגיש בקשה לתיקון שומה בהתאם להוראות סעיף 85 לחוק.

בברכה,

רשות המסים בישראל