



כ"ט תשרי תשפ"ה  
31 אוקטובר 2024

**נייר עמדה מקצועי מספר 04/2024 - רשות המסים**  
**בתחום: חוק מיסוי מקרקעין**  
**בנושא: תקנה 2(א1) לתקנות מס רכישה**

תקנה 2(1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: "תקנות מס רכישה") קובעת כי שיעור מס הרכישה החל ברכישת זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים הינו 6%. תקנה 2(א1) לתקנות מס רכישה קובעת כי יוחזר לקונה 1/6 ממס הרכישה ששולם על ידו בשיעור של 6%, אם יעמוד בתנאים שבתקנה:

"(א1) על אף האמור בפסקה (1), במכירת זכות במקרקעין, שמתקיימים לגביה התנאים המפורטים להלן, תוחזר לרוכש שישית ממס הרכישה ששילם לפי פסקה (1), ובלבד שלא הותר בניכוי לפי פקודת מס הכנסה, ויחולו לעניין זה הוראות סעיף 103א לחוק:

(1) המכירה היא של זכות במקרקעין שקיימת לגביה תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה (בסעיף קטן זה – תכנית בנייה), המתירה בנייה על הקרקע של דירה אחת לפחות המיועדת לשמש למגורים (להלן – דירת מגורים);

(2) לא יאוחר מתום 24 חודשים מיום המכירה, התקבל היתר לבניית דירת מגורים אחת לפחות, לפי חוק התכנון והבנייה.

כלומר, בהתאם להוראת תקנה 2(א1) לתקנות מס רכישה, יש לקבל היתר לבניית דירת מגורים אחת לפחות, לא יאוחר מתום 24 חודשים מיום המכירה.

לאור הקושי והמורכבות הכרוכים בהוצאת היתרי בנייה בפרויקטים בהיקפים גדולים ומורכבים מבחינת התכנון, ולצורך קידום והקדמת התחלת ביצוע העבודות והבנייה על הקרקע, ישנם מקרים בהם הבקשה להיתר בנייה מפוצלת לשני שלבים: היתר חפירה ודיפון והיתר בנייה עיקרי, זאת מהטעם כי פיצול ההיתר יאפשר את קיצור משך הבנייה ומסירת יחידות הדיור בפרויקט.

עמדתנו הינה כי קבלת היתר חפירה ודיפון לבניין מגורים במקרקעין ייחשב להיתר לבנייה של דירת מגורים כמשמעותו בתקנה 2(א1) לתקנות מס רכישה, ומכוחו ניתן יהיה להחיל את התקנה כאמור ולהשיב לרוכש שישית מסכום מס הרכישה, וזאת בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

1. מדובר בקרקע להקמת פרויקט רחב היקף ומורכב תכנונית, בין היתר בשל מספר דירות המגורים, מספר הבניינים, מורכבות הבנייה וכיוצ"ב.



2. הקרקע נרכשה במסגרת מכרז אשר הוראותיו מחייבות את הרוכש לעמוד בלוחות זמנים מפורשים שנקבעו לצורך הקמת הפרויקט והשלמתו. רוכש הקרקע מתחייב למועדי התחלת בנייה והשלמת ביצוע הפרויקט - זאת בין היתר לנוכח היקף הפרויקט ומורכבות ההקמה שלו.
  3. הרוכש הגיש בקשה להיתר בנייה אשר פוצלה לשני חלקים: בקשה לקבלת היתר חפירה ודיפון ובקשה לקבלת היתר בנייה לבניית דירות המגורים/היתר בנייה עיקרי. הבקשה להיתר הבנייה העיקרי לבניית דירות המגורים הוגשה בתוך המועד הקבוע בתקנה 2(א1) ובזמן סביר בכדי לאפשר קבלת היתר הבנייה העיקרי בתוך המועד הקבוע בתקנה - 24 חודשים.
  4. פיצול היתר הבנייה לשני שלבים כאמור, נעשה בהחלטת הוועדה המקומית ולפי דרישתה של הוועדה המקומית אשר סבורה כי היקף הפרויקט מצדיק מתן הרשאה לפיצול ההיתר לשני שלבים, הן מבחינת היקף הבנייה והן מבחינת לוחות הזמנים.
  5. הפיצול אושר רק לאחר שעמד בתנאי הוועדה המקומית לפיצול היתרים ולרבות הבדיקה שהיקף החפירה והדיפון הוא כזה, שבמהלך העבודות ניתן להשלים את קבלת ההיתר העיקרי ולשמור על רצף עבודות עד לסיום הפרויקט.
  6. עבודות החפירה והדיפון במקרקעין שעליהם יוקם הפרויקט, תחלנה מיד עם קבלת היתר חפירה ודיפון. הבנייה בפרויקט תתבצע באופן רציף ממועד התחלת עבודות החפירה והדיפון ועד לסיום בניית הפרויקט בהתאם להיתר הבנייה העיקרי.
- אין באמור משום הארכת מועדים להוראות התקנה, שכן מדובר במועד מהותי שאין בסמכות המנהל להאריכו.**
- ככלל יש לקבל היתר בנייה עיקרי לבניית דירת מגורים אחת לפחות לא יאוחר מתום 24 חודשים מיום המכירה. עמדתנו הנ"ל הינה חריג לכלל זה אשר יינתן רק במקרים מיוחדים כמפורט בעמדה זו.

**בברכה,**

**רשות המסים בישראל**