



ד' חשון, תשפ"ה
5 נובמבר, 2024

אל:

מנהלי מיסוי מקרקעין

הוראת ביצוע 3/2024 - תקנה 11 לתקנות מס רכישה – עדכון הנחיות

רקע

תקנה 11 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: "תקנות מס רכישה") מקנה שיעור מס רכישה מופחת (להלן: "ההקלה") לנכה, לעיוור, לנפגע או לבן משפחה של חייל שנספה במערכה (להלן: "מבקש ההקלה") ברכישת זכות במקרקעין לשם שיכונם. קבלת ההקלה מותנית בהוכחת מגורים בפועל בנכס.

מטרת הוראת ביצוע זו היא, לרענן את ההנחיות הקודמות שהוצאו בעניין תקנה 11 לתקנות מס רכישה, ולעדכן בהתאם לפסיקה ולחקיקה.

יובהר, כי המונח נכה מכוון לאדם שהוא עם מוגבלות, והשימוש במונח נכה ננקט לאור ההגדרה הקיימת בתקנות מס רכישה.

1. ההקלה להורי קטין נכה או בגיר נכה שהוא פסול דין ברכישת זכות במקרקעין לשם שיכונם

א. מתן הקלה להורי קטין נכה

1.1 בהתאם לתקנה 11 לתקנות מס רכישה הזכאות להקלה במס היא לרוכש הזכות. כאשר מדובר בקטין שהוא נכה, זכאי הקטין להקלה, ובלבד שהנכס נרשם על שמו. לכאורה, במקרים שבהם ההורים הם הרוכשים, אין זכאות להקלה שכן דירת המגורים נרכשה על ידם ולא על ידי ילדם הנכה.

עם זאת, לאור תכליתה הסוציאלית של התקנה, ניתנה על ידי רשות המסים פרשנות מקלה, שלפיה יש להחילה גם בנסיבות שבהן ההורים הם הרוכשים את דירת המגורים, כאשר הרכישה נדרשת בשל צרכיו המיוחדים של הקטין, לאור סוג מוגבלותו ולאור הדיור, שהתגורר בו הקטין קודם לכן.

על פי פרשנות זאת ההקלה הניתנת להורי הקטין תיוחס לקטין עצמו, ותיחשב כזאת שנוצלה על ידו, הגם שהזכות במקרקעין נרכשת על שם ההורים, כך שהקטין יהא זכאי לנצל בעתיד הקלה אחת בלבד לפי תקנה 11(א) לתקנות מס רכישה.

1.2 הענקת ההקלה בנסיבות הנ"ל, שבהן ההורים רוכשים את הזכות על שמם, מותנית בכך, שההורים פנו לבית משפט¹ כאפוטרופוסים של הקטין, וקבלו את אישורו, לניצול ההקלה של הקטין בהתאם לס' 20 לחוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות, התשכ"ב-1962.

אישור בית המשפט יתייחס לנסיבות המקרה ובמיוחד בנוגע לאישור לגבי ניצול ההקלה הניתנת לקטין הנכה, כך שתיוותר בידו הזכות להקלה נוספת אחת בלבד ברכישת זכות במקרקעין למגוריו.

בחירת ההכרח במעבר המשפחה לדירה הנרכשת בשל צורכי הקטין הנכה לאור סוג מוגבלותו ולאור הדיור, שבו התגורר הקטין קודם לכן תיעשה על ידי המשרד האזורי.

יודגש, כי אין באישור בית המשפט כדי ליתר את הצורך בהמצאת אישור נכות כנדרש בהתאם לחלופות הכלולות בהגדרת "נכה" בתקנות מס רכישה (להלן: "אישור הנכות").

מובהר, כי מתן ההקלה מותנה בכך שהזכות נרכשת על שם הורי הקטין המבקשים את ההקלה לנכה של הקטין ולא לקרובים אחרים של הקטין.

ב. זכאות לגמלת קטין נכה

1. ככלל, המוסד לביטוח לאומי אינו קובע לקטינים דרגת נכות רפואית עם שיעור אחוזי נכות, והם אינם מקבלים אישור נכות אלא נקבע להם אחוז גמלת ילד נכה. כאשר מתבקשת ההקלה במס רכישה או כאשר מתבקש הפטור לפי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), נדרש שנכותו הרפואית תיקבע בהתאם לחוקים המנויים בס' 9(א)(א) לפקודה. ככל שלקטין לא נקבעה נכות בהתאם לחוקים המנויים בסעיף האמור, תיקבע נכותו בביטוח לאומי במסגרת ועדה רפואית שהוסמכה מכוח תקנות מס הכנסה (קביעת אחוזי נכות), תש"ס-1979, ובהתאם לקביעת הוועדה נבחנת הזכאות להקלה לנכה.

2. על אף האמור לעיל, ביחס לילדים הזכאים לגמלת ילד נכה, רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי קידמו מהלך שנועד להקל במקרים, שבהם הלקות שממנה סובל הקטין משקפת 100% נכות רפואית או נכות בשיעור של 90% לפחות עקב לקות באיבר אחד או בשיעור של 90% של לקות באיברים שונים (כשיעור זה הוא תוצאה של חישוב מיוחד של ליקוי באיברים השונים, שבלעדיו היה נקבע אחוז נכות של

¹ תשומת הלב מופנית להנחיה מיום 22.1.19 בעניין טיפול בפניות בקשר לתקנה 11 במחלקת שומת מקרקעין, שלפיה אין להפנות את הנישומים לקבלת אישור בית משפט לפני העברת התיק לבחינת הזכאות להקלה לנכה למחלקת שומת מקרקעין.

100% לפחות) [להלן: "המקרים החריגים"], כך שקטין עם מוגבלות, שאחוז הגמלה שלו משקף 100% נכות רפואית לא יצטרך לעבור ועדה רפואית של מס הכנסה.

הדבר הובהר בהודעה מיום 28.8.19 מאת הגב' מירי סביון, המשנה למנהל רשות המסים, בנושא: "צמצום הועדות הרפואיות במס הכנסה לילדים עם מוגבלות". הורים לקטינים הנכללים במקרים החריגים יהיו זכאים להקלה במס רכישה, בכפוף לעמידה ביתר התנאים הנדרשים לשם קבלת ההקלה, ללא צורך בוועדה רפואית נוספת, והמידע יועבר ישירות מהמוסד לביטוח לאומי לרשות המסים. קטין העומד בקריטריונים שנקבעו ע"י המוסד לביטוח לאומי כאמור לעיל לא יצטרך לעבור ועדה רפואית נוספת, וההורים לא יידרשו להציג אישור על שיעורה של הנכות הרפואית.

יובהר, כי אין להפנות את הנישומים לקבלת אישור בית המשפט לפני בדיקת זכאות הקטין לקבלת ההקלה, שכן אין טעם בהגשת הבקשה לאישור בית משפט, אם הקטין אינו עומד בהגדרה של נכה לפי תקנה 11 לתקנות מס רכישה.

ג. נכה בגיר שהוא פסול דין

בעקבות עמדת רשות המסים כאמור בס' 1.א. לעיל התעוררה השאלה, האם להעניק את ההקלה להורים גם במקרים, שבהם הזכות נרכשת לצורכי מגורים של בנם הנכה שהוא פסול דין, הגם שאינו קטין. כשמדובר **בבגיר שהוא פסול דין**, אשר יש לגביו אישור נכות, אשר לא יצא מעולם מחזקת הוריו, הם מונו כאפוטרופוסים שלו, והוא מתגורר עימם דרך קבע וסמוך על שולחנם, יחול האמור בס' 1.א. לעיל בעניין רכישה על ידי הורים עבור קטין, גם במקרים מסוג זה, בכפוף לעמידה בתנאים המפורטים בס' 1.א. לעיל.

יודגש, כי גם בגיר פסול דין המקבל גמלה או קצבת נכות מהביטוח הלאומי, צריך לעמוד בהגדרת "נכה" בהתאם לתקנות מס רכישה, ויש להמציא אישור נכות לגביו על מנת להעניק את ההקלה ברכישת הזכות במקרקעין.

2. חלופה (2) להגדרת נכה בתקנות מס רכישה ככוללת גם מי שיש לו דרגת נכות בשיעור של

50% לפי חוק ההטבות לניצולי שואה, תשס"ז-2007 והוכר כזכאי לתגמולים לפי ס' 3(ב)(1)

לחוק זה

2.1 חוק ההטבות לניצולי שואה, תשס"ז-2007 (להלן: "חוק ההטבות") אינו מנוי בחלופות של הגדרת נכה בתקנות מס רכישה. החלופה השנייה להגדרת נכה מתייחסת לנכה כהגדרתו בחוק נכי רדיפות הנאצים, התשי"ז-1957 (להלן: "חוק נכי רדיפות הנאצים"), שדרגת נכותו אינה פחותה מ-50%, והוא זכאי לתגמולים מאוצר המדינה לפי אותו חוק. לאור האמור בס' 3(ב)(3) לחוק ההטבות, נרדף כהגדרתו בס' 3(א) לאותו חוק העומד בתנאים הקבועים בס' 3(ב)(1) לאותו חוק, נכלל בגדרה של החלופה השנייה להגדרת נכה, בתנאי שמדובר במי שהוכר כזכאי לתגמולים לפי ס' 3(ב)(1) לחוק זה, כפי שיובהר להלן.

בס' 3(ב)(3) לחוק ההטבות נקבע, כי זכות או הטבה הניתנת לנכה הזכאי לתגמולים לפי חוק נכי רדיפות הנאצים, מכוח כל דין או הסדר או ע"י גוף ציבורי לפי הסכם או נוהג, תינתן, על פי אותם הסדרים ותנאים, גם לנרדף שהוכר כזכאי לתגמולים לפי ס' 3(ב)(1) לחוק ההטבות. אם הנכות שנקבעת לפי חוק ההטבות אינה פחותה מ-50%, ומדובר במי

שזכאי לתגמולים ועומד בתנאים המפורטים בס' 3(ב)3 כאמור לעיל, הוא עומד בגדרה של החלופה השנייה להגדרת נכה.

2.2 על הטוען לכך שהוא נכנס לגדרה של חלופה זו לפי חוק ההטבות להמציא אישור על כך.

2.3 יצוין, כי ההנחיה מיום 17.8.20 בדבר הזכאות להטבה, למי שאחוזי נכותו נקבעו לפי החוק הגרמני (ה-BEG) אשר הועברה למנהלי המשרדים בעקבות בג"ץ 7577/19 **הראלי** מתייחסת לאלו שמקבלים פיצויים לפי החוק הפדראלי הגרמני, והיא אינה רלוונטית למי שעומד בתנאי ס' 3(ב)3 לחוק ההטבות.

3. חלופה (3) להגדרת "נכה" בתקנות מס רכישה ככוללת אחוז נכות תפקודית

3.1 חלופה (3) להגדרת "נכה" בתקנות מס רכישה קובעת, כי נכה תאונת עבודה כמשמעותו בסעיף 103 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן: "**חוק הביטוח הלאומי**")², שדרגת נכותו לצמיתות כתוצאה מתאונת עבודה, כפי שנקבעה על פי חוק זה אינה פחותה מ-50%, יהא זכאי להקלה הקבועה בתקנה 11 לתקנות מס רכישה.

3.2 ביום 2.6.16 ניתן פס"ד בו"ע 10978-01-15 אלפרסי ואח' נ. מנהל רשות המסים בישראל-מקרקעין טבריה (להלן: "**פ"ד אלפרסי**").

פ"ד אלפרסי התייחס לס' 59 לחוק הביטוח הלאומי שהוטמע בס' 103 לחוק הביטוח הלאומי[נוסח משולב], תשנ"ה-1995.

נסיבות פסק הדין היו כאלה, שלמערער נקבעה נכות רפואית בשיעור של 40%, אך בהתאם לתקנה 15 לתקנות הביטוח הלאומי, (קביעת דרגת נכות לנפגעי עבודה), תשט"ז-1956 (להלן: "**תקנות הביטוח הלאומי**") הפעילה הוועדה את סמכותה וקבעה דרגת נכות של 60%, והמערער עתר להקלה לפי תקנה 11 לתקנות מס רכישה.

על פי תקנה 15 לתקנות הביטוח הלאומי, רשאית הוועדה תוך מתן תשומת לב למקצועו ולגילו של הנפגע, לקבוע נכות בדרגה גבוהה יותר. במסגרת התקנה אמורה הוועדה להתחשב במקצועו של הנפגע וביכולתו לשוב לעבודה או לעיסוקו(להלן: "**נכות תפקודית**").

פ"ד אלפרסי קבע, כי חלופה (3) להגדרת נכה לפי תקנות מס רכישה כוללת גם דרגת נכות, שהיא תוצאה של הפעלת תקנה 15 לתקנות הביטוח הלאומי, קרי, לצורך חלופה (3) להגדרת נכה יש לכלול בה גם נכות תפקודית.

3.3 רשות המסים החליטה, כי יש לקבל את פרשנות ועדת הערר בעניין אלפרסי ולהעניק את ההקלה למי שמתבסס על חלופה (3) להגדרת נכה, גם אם הנכות שנקבעה לו כוללת נכות תפקודית.

4. חלופה (4) להגדרת "נכה" בתקנות מס רכישה - הקלה ממס רכישה לנכה שנכותו נקבעה לפי דרגת אי כושר להשתכר והגיע לגיל פרישה

² חוק הביטוח הלאומי משנת 1968, הוחלף בחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), תשנ"ה-1995 ובהתאם לכך שונו בתיקון מדצמבר 2016 מספרי הסעיפים הרלבנטיים, כך שבפסקה (3) לתקנה 1 לתקנות מס רכישה הוחלף סעיף 59 לחוק הביטוח הלאומי הקודם בסעיף 103 לחוק הביטוח הלאומי משנת 1995, ובפסקה (4) לתקנות מס רכישה הוחלפה ההפניה לפרק ו' לחוק הביטוח הלאומי הקודם בהפניה לפרק ט'.

4.1 חלופה (4) להגדרת "נכה" בתקנות מס רכישה בנוסחה המתוקן קובעת, כי נכה על פי פרק ט' לחוק הביטוח הלאומי³, שנקבעה לו על פי החוק האמור דרגת אי-כושר להשתכר בשיעור של 75% לפחות לצמיתות, יהא זכאי להקלה בהתאם לתקנה 11 לתקנות מס רכישה.

4.2 יש מקרים, שבהם למבקש ההקלה נקבעה דרגת אי כושר להשתכר, טרם הגיעו לגיל פרישה אולם רכישת דירת המגורים נעשית על ידו, כאשר הוא הגיע כבר לגיל פרישה.

4.3 ההקלה במס רכישה למבקש ההקלה לפי חלופה (4) להגדרת נכה, תינתן גם אם רכש את הזכות במקרקעין לאחר הגיעו לגיל פרישה ובלבד שלפני הגעתו לגיל פרישה נקבעה לו דרגת אי-כושר בשיעור של 75% לצמיתות. מתן ההקלה מותנה בהמצאת אישור על כך מהמוסד לביטוח לאומי.

5. תיקוני חקיקה

5.1 הוספת "עיוור" לתקנה 11 לתקנות מס רכישה

בתיקון מיום 6.12.16 הורחבה אוכלוסיית הזכאים להקלה, כך שלאחר ההגדרה של "נכה" נוספה המילה "עיוור" וכן בתקנה 11(א) בנוסחה המתוקן ובתקנה 11(ב).

לצורך קבלת ההקלה ימציא המבקש תעודת עיוור שהונפקה על ידי השירות לעיוור של משרד העבודה והרווחה והשירותים החברתיים שתאריך ההנפקה שהוטבע בה (מופיע בחלק הימני התחתון בחזית) הוא מיום 1.1.94 ואילך ותוקפה הוא לצמיתות. קטין, שאובחן כעיוור על ידי רופא עיניים, ייחשב ל"עיוור" לצורך קבלת ההקלה. במקרה שבו הוגשה תעודת עיוור שתאריך הנפקתה קדם ל-1.1.94 או שתוקפה הוא זמני, יש לפנות למחלקת שומת מקרקעין לביורר הזכאות. במקרה שבו מדובר במבקש ההקלה שהמציא את תעודת העיוור כאמור לעיל, תינתן ההקלה, מבלי שיהא צורך באישור נוסף או בהפניה לוועדה רפואית לצורך קביעת דרגת נכות.

5.2 תיקון שיעור מס הרכישה לגבי נכה/עיוור הרוכש דירה יחידה

5.2.1 במסגרת התיקון מיום 6.12.16 שונה נוסחה של תקנה 11(א) לתקנות מס רכישה, באופן ששיעורי מס הרכישה לגבי מבקש ההקלה, שמתקיים לגביו האמור באחת מפסקאות (א) עד (ג) בס' 9(ג1)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") (שזו לו דירתו היחידה) יהא כדלקמן, ובלבד שחיוב במס רכישה בשיעור של $\frac{1}{2}$ אחוז לא יינתן לאדם אחד אלא שתי פעמים בלבד:

5.2.1.1 אם שווי הזכות הנמכרת הוא עד 2.5 מיליון ₪ - ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כמפורט להלן:

- על חלק השווי שעד לסכום הנקוב בס' 9(ג1)(3)(א) לחוק מיסוי מקרקעין בגין המדרגה שלא משולם מס בגינה (העומדת על סך של 1,978,745 ₪ החל מיום 16.1.24 ועד 15.1.25), לא ישולם מס.

³ כאמור לעיל, פרק ו'2 לחוק הביטוח הלאומי משנת 1968 הוחלף בפרק ט' לחוק הביטוח הלאומי משנת 1995.

- על חלק השווי העולה על הסכום האמור בפסקת משנה (א) ועד לסכום של 2.5 מיליון ₪ - ישולם מס רכישה בשיעור ½ אחוז.

הקוד במחשב לסוג חישוב זה במס רכישה : 111.

סוג חישוב זה במתכונתו החדשה יתאפשר אף הוא פעמיים בלבד.

5.2.1.2 אם שווי הזכות הנמכרת הוא מעל 2.5 מיליון ₪ - ישולם מס רכישה של ½ אחוז,
החל מהשקל הראשון. הקוד במחשב לסוג חישוב זה הוא כמו הקוד הרגיל לנכה
שהינו 11.

5.3 אלמנה שנישאה ויתומים עד גיל 50

ההגדרה של **בן משפחה של חייל שנספה במערכה** בתקנות מס רכישה כוללת בן משפחה
כמשמעותו בחוק משפחות חיילים שנספו במערכה (תגמולים ושיקום), התש"י-1950
(להלן: "**חוק משפחות חיילים**") הזכאי לתגמולים, לרבות הורה של נספה ואלמנתו שאינם
זכאים לתגמולים מחמת גילם או שיעורי הכנסותיהם, ויתום עד גיל 50.

ההגדרה של בן משפחה של חייל שנספה במערכה בתקנות מס רכישה שונתה בתיקון של
תקנות מס רכישה מיום 23.8.23 באופן שהושמטו המלים בסיפה להגדרה: "ולרבות
אלמנה של נספה שנישאה ונישואיה השניים הופקעו וחל עליה סעיף 12א(ג) לחוק האמור".

התיקון נבע מכך שס' 12א לחוק משפחות חיילים בוטל. מאחר שהרישה של ההגדרה של
בן משפחה של חייל שנספה במערכה מפנה להגדרה הקבועה בחוק משפחות חיילים,
והסעיף בוטל, התייתר האמור בסיפה. כלומר, די בכך שמדובר באלמנה של נספה, ללא
הצבת כל מגבלה בדבר מצבה המשפחתי לאחר מכן.

קודם לתיקון תקנה 1 לתקנות מס רכישה מיום 23.8.23, עמד הגיל על 40. במכירה של
זכות במקרקעין החל מיום 23.8.23, הזכאות היא ליתום שהוא עד גיל 50.

תיקון התקנה מיום 23.8.23 לגבי הגיל הרלוונטי לזכאות חל גם לגבי ההגדרה של נפגע.
ההגדרה של **נפגע** בתקנות מס רכישה היא כמשמעותו בחוק התגמולים לנפגעי פעולות
איבה, התש"ל-1970 (להלן: "**חוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה**"), שאחוז נכותו
לצמימות לפי אותו חוק אינה פחותה מ-19%, ואם נפטר הנפגע, ייכלל בהגדרה גם בן
משפחה של נפגע כמשמעותו בחוק האמור הזכאי לתגמול ויתום עד גיל 50.

מובהר, כי יתום בגיל 50 ייחשב ככזה עד לפני שימלאו לו 51, אך משמלאו לו 51, הוא כבר
לא יהא זכאי להקלה במס רכישה.

5.4 יתום משני הורים

כאמור לעיל, בהגדרות של בן משפחה של חייל שנספה במערכה ושל נפגע נכלל יתום, אלא
שיש לגביו מגבלה של גיל: זכאותו היא עד גיל 50 (להלן: "**מגבלת הגיל**").

במסגרת תיקון 30 לחוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה משנת 2011 התווסף סעיף 7(א2)
שהשווה בין מעמדו של יתום שהתייתם משני הוריו שנפטרו כתוצאה מפגיעת איבה ומלאו
לו 18 שנים למעמד של אלמנה, שאין יתום סמוך על שולחנה, כך שהוא יהיה זכאי למשך
כל ימי חייו לתגמול חודשי בשיעור הקבוע בס' 7 לחוק משפחות חיילים ולהטבות הניתנות

על פי כל דין לאלמנה, שאין יתום סמוך על שולחנה, למעט סיוע במימון רכישת דירה ובהחלפת דירה, ובלבד שלא יהא זכאי לכפל הטבות.

במסגרת תיקון 33 לחוק משפחות חיילים התוסף ס' 9(ב) כאשר לאחר תיקון 39 לפי נוסחו העדכני, יתום שהתייתם משני הוריו שהוא יתום ששני הוריו נספו או יתום שאחד מהוריו נספה, והורהו השני נפטר עקב פגיעת האיבה יהא זכאי לכל תגמול והטבה הניתנים ליתום שהתייתם משני הוריו שנפטרו עקב פעולת האיבה לפי חוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה.

לאור האמור לעיל, מגבלת הגיל הקבועה בתקנות מס רכישה לא תחול בעת עשיית שימוש בהטבה על יתום החוסה בגדרו של ס' 7(א2) לחוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה ועל יתום החוסה בגדרו של ס' 9(ב) לחוק משפחות חיילים.

יובהר, כי תנאי למתן ההקלות כאמור ללא מגבלת הגיל מותנה בכך שיומצא אישור שבו יצוין, כי מדובר ביתום משני הורים שמקבל זכויות כשם שמקבלת אלמנה ללא ילדים.

6. האפשרות לשילוב תקנה 20 לתקנות מס רכישה עם ההקלה לנכה

בתקנה 20 לתקנות מס רכישה נקבע, כי במכירת זכות במקרקעין מיחיד לקרובו, יהיה מס הרכישה שליש ממס הרכישה הרגיל. כאשר מדובר בנכה המקבל את הזכות ללא תמורה כאמור בתקנה 20 האמורה, הוא יוכל לעשות כן תוך עשיית שימוש בהקלה לנכה.

הקודים במחשב לסוגי החישוב, שבהם הנכה עותר גם לתקנה 20 לתקנות מס רכישה הינם:

- נכה, שהדירה הנרכשת אינה דירתו היחידה: 124
- נכה, שהדירה הנרכשת היא דירתו היחידה, ושוויה אינו עולה על 2.5 מיליון ₪: 123
- נכה, שהדירה הנרכשת היא דירתו היחידה, ושוויה עולה על 2.5 מיליון ₪: 122

7. ידועים בציבור

תקנה 11(ב) לתקנות מס רכישה קובעת, כי ברכישת זכות במקרקעין על ידי שני יחידים, שלאחד מהם הזכות לקבלת ההקלה במס רכישה, אז אם הם נישאו תוך 12 חודשים מיום רכישת הזכות במקרקעין, תינתן הזכאות לשניהם.

מובהר, כי אם המדובר בשני יחידים שהם ידועים בציבור, אז לאור ע"א 2622/01 מנהל מס שבח מקרקעין נ' עליזה לבנון, אין צורך בהצבת הדרישה בדבר נישואיהם תוך 12 חודשים כאמור לעיל, מאחר שידועים בציבור עומדים בהגדרה של בני זוג ובכפוף לעמידתם בשאר התנאים, יש לתת את ההקלה לשניהם.

8. הבהרות לעניין הוכחת העמידה בתנאי של לשם שיכונו של הנכה

8.1 מתן ההקלה הקבועה בתקנה 11 לתקנות מס רכישה מותנה בכך, שהזכות הנרכשת תשמש לשיכונו של מבקש ההקלה. קבלת ההקלה מותנית אפוא בהוכחת מגורים בפועל בנכס הנרכש. אלא, שבמרבית המקרים בעת רכישת הדירה, מבקש ההקלה טרם קיבל את הדירה לחזקתו. בנוסף לכך, יש מקרים שבהם מבקש ההקלה רוכש קרקע, שעליה אמורה להתבצע בנייה, ולא ניתן לוודא, בשלב הרכישה, כי הזכות הנרכשת אכן תשמש לשיכונו.

8.2 כאשר מתבקשת ההקלה ברכישת קרקע, יש להוציא שומת מס רכישה לפי חיוב מלא, והפרש השומה שבין החיוב המלא לבין החיוב נשוא ההקלה במס רכישה (להלן: "**הפרש החיובים**") יוקפא. לאחר 3 שנים יש צורך לבדוק, אם מבקש ההקלה הוציא היתר בנייה והחל לבנות על הקרקע. אם הוכחה עמידתו בשני תנאים אלו, יש לתקן את השומה בהתאם, ובמקביל להעביר את המידע למרכז המודיעין במשרד או לכל גורם רלוונטי אחר. אם לא הוכחה עמידה בתנאים אלו, יש צורך לפעול לגביית הפרש החיובים, אלא אם כן שוכנע המנהל מטעמים מיוחדים שיירשמו כי יש הצדקה להארכת תקופת ההקפאה לפרק זמן נוסף כגון עיכוב ברשויות התכנון שאינו נעוץ במעשה או מחדל מצד מבקש ההקלה או במקרה שבו יש צפי לקבלתו של היתר בנייה בסמוך לכך. אם מבקש ההקלה מעוניין בקבלת אישור לרישום בטאבו בשלב המוקדם למועד התקיימות התנאים האמורים, עליו לשלם את מס הרכישה במלואו ללא הקלה או להעמיד בטוחה לתשלום הפרש החיובים להנחת דעתו של המנהל, ואם בשלב מאוחר יותר הוכיח שמקום מגוריו הוא בנכס הנרכש, עליו לפנות בבקשה לתיקון שומה.

8.3 על מנת להקל על ציבור מבקשי ההקלה, הרי שאם מדובר ברכישת דירת מגורים (בשונה מרכישת קרקע), תינתן ההקלה כבר בעת הגשת הבקשה וזאת ללא צורך בהקפאת הפרש החיובים.

עם זאת, למשרד האזורי שדן בבקשה למתן ההקלה נתונה הסמכות במקרים מיוחדים, שבהם קיים ספק רב בהתקיימות תנאי המגורים בפועל ע"י מבקש ההקלה שלא להיעתר למתן ההקלה כבר בעת הגשתה, וזאת מטעמים מיוחדים שיירשמו בנימוקי השומה. במסגרת השיקולים שייבחנו, יילקחו בחשבון פרמטרים כגון המרחק שבין מקום עבודתו של מבקש ההקלה לבין מיקום הדירה הנרכשת, התאמתה של הדירה הנרכשת לצרכיו, שוויה ביחס לדירה שבה הוא מתגורר כיום וכיו"ב. ככל שהרוכש עבר להתגורר בדירה, עליו לפנות למנהל בבקשה לתיקון השומה בסמוך לכך.

8.4 ההקלה תותנה בכך, שמולא טופס מספר 2973 וצורף אישור הנכות. במקרים חריגים שבהם הזכאות לנכות אינה ברורה, יש לפנות למחלקת שומת מקרקעין.

8.5 תשומת הלב מוסבת לצורך במגורים בפועל לשם קבלת ההקלה, כעולה בין היתר מפסקי הדין שניתנו בקשר לעמידה בתנאי של מגורים לעניין תקנה 11 לתקנות מס רכישה בו"ע 61821-02-20 **עדן יהודה נ' מנהל מס שבח נתניה**. (התייחסות לעמידה בתנאי של מגורים מופיעה גם בהקשר של קבלת הטבות במס הכנסה בע"מ 49028-11-17 **אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון**).

8.6 יובהר, כי ככל שבמועד רכישת דירת המגורים ניתנה ההקלה הקבועה בתקנה 11 לתקנות מס רכישה, ולאחר מכן התברר, כי לא מתקיימים התנאים בתקנה לרבות תנאי המגורים, נתונה למנהל הסמכות לעשות שימוש בתקנה 28 לתקנות מס רכישה לפי נסיבות המקרה.