



כ"א טבת, תשפ"ד

2 ינואר, 2024

הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 1/2024

יישום חוק הארכת תקופות ודחיית מועדים (הוראת שעה - חרבות ברזל) (הליכי מס ומענקי סיוע) התשפ"ד-2023

1. כללי

ביום כ"ב בתשרי התשפ"ד ה-7 באוקטובר 2023, החלה מתקפת טרור רצחנית מרצועת עזה. נוכח האירועים הקשים, החליטה ועדת השרים לענייני ביטחון לאומי (הקבינט המדיני-ביטחוני) על נקיטת פעולות צבאיות משמעותיות, בהתאם לסעיף 40 לחוק-יסוד: הממשלה, והוכרז בצה"ל על מלחמת "חרבות ברזל". כמו כן, הכריז שר הביטחון על מצב מיוחד בעורף בהתאם לסמכותו לפי סעיף 9ג(ב) לחוק ההתגוננות האזרחית, התשי"א-1951, הכרזה שהורחבה לשטח המדינה כולה.

בשל המצב הביטחוני החריג, ומכיוון שניהול המערכה מקשה על קיום שגרה רגילה ועל עמידה בזמנים הקבועים בחיקוק, עלה הצורך בהארכת מועדים ודחיית תקופות לביצוע פעולות הקבועות בחקיקת המס, שמטרתן הארכת תוקפן של תקופות קצובות בזמן שנקבעו בדיני המס להליכים שונים, אשר מנהלים הנישום ורשות המסים זה מול זה, זאת משום שיכולותיהם של הנישומים ושל הרשות לנהל את אותם הליכים בתקופת חירום מוגבלות מאד.

ביום 28.11.2023 פורסם ברשומות¹ חוק הארכת תקופות ודחיית מועדים (הוראת שעה- חרבות ברזל) (הליכי מס ומענקי סיוע), התשפ"ד-2023 (להלן: "החוק"), אשר במסגרתו אושרה דחיית מועדים מסוימים לביצוע פעולות הקבועים בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") ובחוקים נוספים.

בהתאם לחוק, היום האחרון לביצוע פעולה יידחה בשלושה חודשים (להלן: "התקופה הקובעת") לגבי מועדים אשר מועד תחילת ביצוע הפעולה, כמפורט בחוק, חל לפני תום "התקופה הקובעת", ומועד סיום ביצוע הפעולה, חל במהלך "התקופה הקובעת" או בחודשיים שלאחריה, כלומר עד ליום 7.3.2024.

¹ ספר החוקים 3121, ט"ו בכסלו התשפ"ד, 28.11.2023



מטרת החוק היא הארכת מועדי ההתיישנות בחוקי המס השונים ובעניינים שונים: שומות, מועדי הגשת השגות, מועדי הגשת הודעות, ערעורים על פסילות ספרים ועוד. הוראת ביצוע זו באה להבהיר את האמור בחוק ויישומו לגבי הפקודה וחוקים נלווים.

2. דחיית תקופות בענייני הליכי מס

2.1 "התקופה הקובעת"

בהתאם לסעיף 1 לחוק, התקופה הקובעת היא תקופה של שלושה חודשים שתחילתה ביום כ"ב בתשרי התשפ"ד (7 באוקטובר 2023).

2.2 דחיית מועדים

סעיף 2 לחוק קובע כי בחישוב התקופות שנקבעו (המפורטות בסעיפים להלן), יידחה המועד האחרון שלהן בתקופה שאורכה כאורך התקופה הקובעת, שהיא שלושה חודשים, כאמור בסעיף 2.1 לעיל, בהתקיים שני תנאים:

2.2.1 מועדי תחילתן של התקופות חלים לפני תום התקופה הקובעת.

2.2.2 מועדי סיומן של תקופות אלה חלים בתקופה הקובעת או בחודשיים שאחריה, קרי עד ליום כ"ז באדר א' התשפ"ד (7 במרץ 2024).

כך לדוגמא, תקופה קצובה שבמצב הרגיל אמורה לפקוע ב- 17 באוקטובר 2023 (10 ימים לאחר תחילת התקופה הקובעת) - תפקע בפועל ב-17 בינואר 2024 הארכה בשלושה חודשים (10 ימים לאחר תום התקופה הקובעת).

וכך, תקופה קצובה שבמצב הרגיל אמורה לפקוע ב- 1 במרץ 2024 יתווספו לה כל ימי התקופה הקובעת במלואם (שלושה חודשים), קרי היא תפקע 1 ביוני 2024.

כל התקופות שפקעו לפני 7 באוקטובר 2023 או שאמורות לפקוע אחרי 7 במרץ 2024 אינן בתחולת תיקון החקיקה.

ראה להלן בסעיף 2.6 להוראה דוגמאות המבהירות את האמור.

2.3 פירוט הסעיפים בפקודה – סעיף 2(ב)(1) לחוק:

להלן פירוט הסעיפים בפקודה אשר לגביהם חלה דחיית מועדים, כך שהמועד החדש לכל אחד מהמועדים המפורטים מטה יהיה המועד המעודכן לאחר דחיית התקופה הקובעת ובכפוף לאמור בסעיף 2 האמור לעיל:



2.3.1 דחיית תקופות בעניין הליכי שומה

סעיף 145(א)(2) – המועד לאישור שומה ולקביעת שומה לפי מיטב שפיטה.

לעניין התיישנות, ראה סעיפים 2.3.5 ו-2.3.6 בהמשך.

סעיף 145(א)(3) – המועד לתיקון שומה עצמית בהתאם למקרים המנויים בסעיף.

סעיף 147(א) – המועד לעיון בשומה, בחינתה ותיקונה על ידי המנהל (פתיחת שומה).

סעיף 150(א) – המועד להגשת השגה על שומה לפי מיטב שפיטה.

סעיף 152(ג) – המועד למתן החלטה בהשגה.

סעיף 160(א) – המועד להחזר מס בעקבות שומה מוארך לעניין תקופת שש השנים הקבועה בו. כלומר, ניתן להגיש בקשה להחזר מס בגין שנת המס 2017 עד ל- 31.3.2024.

סעיף 167(א) – המועד בו רשאי פקיד השומה לשום ניכויים לפי מיטב שפיטתו.

סעיף 168 רישא – המועד להגשת השגה על שומות ניכויים לפי מיטב שפיטה.

2.3.2 דחיית תקופות בענייני החלטות/ בקשות/ הודעות/ אישורים/ הצהרות/ ביצוע פעולות

החוק מאפשר הארכת מועדים להחלטות / בקשות / הודעות / אישורים / הצהרות / ביצוע פעולות, כך שהמועד החדש לכל אחד מהמועדים המפורטים מטה יהיה המועד המעודכן לאחר דחיית התקופה הקובעת ובכפוף לאמור בסעיף 2 האמור לעיל:

סעיף 3(ט1) – בפסקה (1) להגדרה "מועד חיוב"; במשיכה של כספים מחברה, נישום יכול להשיב את הכספים לחברה עד למועד החיוב ובכך להימנע מהכרה בהכנסה בידיו. במקרים בהם מועד החיוב בגין משיכת כספים חל בתאריך י"ט טבת תשפ"ד, 31.12.2023 (להלן: "מועד החיוב החוקי"), ניתנה אורכה להשבת הכספים עד לתאריך כ"א אדר ב תשפ"ד, 31.03.2024 (להלן: "מועד החיוב הנדחה"). קרי, נישום ששיב את הכספים עד למועד החיוב הנדחה (לרבות סגירת החוב באמצעות דיבידנד שיחולק עד למועד



החיוב הנדחה), לא יחול בגין הכספים שהושבו חיוב במס במועד החיוב וזאת בכפוף לעמידה ביתר הוראות הסעיף והוראות חוזר מס הכנסה 7/2017 בנושא מיסוי בעל מניות מהותי בשל משיכה מחברה. יחד עם זאת, נקבע, כי כספים שלא הושבו לחברה עד למועד החיוב הנדחה, מועד החיוב לעניין סעיף 3(ט) יחול במועד החיוב החוקי לרבות לעניין הפרשי הצמדה וריבית. טופס 1350 לשנת 2022 יעודכן ויפורסם בהתאם לאמור לעיל.

סעיף 64(ב)(2)(א) – הסעיף קובע כי גם במקרה בו אחד או יותר מבעלי מניותיה של חברה הינו אגודה שיתופית חקלאית, יכולה החברה להיחשב כחברת בית ובלבד שהאגודה השיתופית החקלאית הודיעה בכתב למנהל, תוך 30 יום ממועד הקמת או רכישת חברת הבית, כי דינה כדין שותפות או שלא כדין שותפות וזאת בכפוף לעמידה בתנאי סעיף 64 לפקודה.

סעיף 64(ב)(3)(ב) – סעיף 64(ב) קובע מספר תנאים שעל חברה לעמוד בהם על מנת להיחשב חברת בית. בחוק הוארך סעיף 64(ב)(3) אשר קובע תנאי ביחס להחזקת המזומנים המשמשים את החברה לרכישת נכסים.

סעיף 64(ב)(7) – מועד הגשת בקשה של חברה והודעה של בעלי המניות להיחשב חברת בית.

סעיף 64(ה) – מועד מתן הודעה של חברה על חזרתה מבקשתה להיחשב חברת בית.

סעיף 64(ז)(1) – מועד קביעת או תיקון השומה של בעל מניות בחברת בית בהתאם לשומה שנערכה לחברת הבית.

סעיף 64א(א) רישה – מועד הגשת בקשה על ידי חברה להיחשב חברה משפחתית.

סעיף 64א(א1) – מועד הודעת חברה משפחתית לשינוי הנישום כהגדרתו בסעיף, לעניין תקופת 60 הימים הקבועה בו.

סעיף 64א(ב)(1) – מועד מתן הודעה של חברה על חזרתה מבקשתה להיחשב חברת משפחתית.

סעיף 66א(א)(2) – מועד הגשת השגה או ערעור על ידי בן זוג לאחר שהאחר כבר הגיש אחד מהם.



סעיף 85ג(ג) – ישות אם סופית כהגדרתה בסעיף 85ג לפקודה העומדת בתנאים הקבועים בסעיף 85ג(ג), חייבת להגיש דוח על אודות הקבוצה ופעילותה בכל מדינה לכל שנת מס (דוח CbCr – country by country).

בהתאם לסעיף 85ג(ג) יש להגיש דוח CbCr תוך שנה מתום שנת המס. מועד זה הוארך לשנה זו, ולכן דוח CbCr שנדרש להגישו בתקופה הקובעת, ניתנת ארכה להגשתו בשלושה חודשים.

יודגש כי הדחייה ניתנת רק במקרים שקיימת חובת הגשת דוח CbCr בישראל, הוראות אחרות המופיעות בסעיף 85ג ובתקנות מכוחו לא הוארכו ויש לבצעם במועד.

סעיף 131ה(א)(1) – בהתאם להוראות סעיף 131ה לפקודה, אדם החייב בהגשת דוחות לפי סעיפים 131 ו-166 לפקודה שנקט בדוחותיו בעמדה חייבת בדיווח נדרש לפרט זאת בדו"ח ובטופס שנקבע על ידי המנהל וזאת בכפוף לעמידה ביתר התנאים בסעיף 131ה לפקודה.

העמדות החייבות בדיווח עליהן נדרש האדם לדווח בדוחותיו לשנת מס מסוימת, הינן העמדות המתפרסמות על ידי רשות המסים עד תום אותה שנת מס. לדוגמה, בדוחות לשנת המס 2023, יש לדווח על נקיטת עמדה שעומדת בניגוד לעמדות חייבות בדיווח שהתפרסמו על ידי רשות המסים עד לתאריך י"ט טבת תשפ"ד, 31.12.2023.

בהתאם להארכת המועד, בדוחות לשנת המס 2023 יש לדווח על נקיטת עמדה העומדת בניגוד לעמדות חייבות בדיווח שהתפרסמו על ידי רשות המסים עד לתאריך כ"א אדר ב תשפ"ד, 31.03.2024.

2.3.3 דחיית תקופה בענייני גבייה

סעיף 119א(ו) רישא – המועד להגשת השגה לגבות חוב מוארך, כך שהתקופה הקובעת לא תילקח בחשבון.

2.3.4 דחיית מועדים לעניין ניהול פנקסים ופסילות ספרים

סעיף 130א(2) – המועד להגשת ערר לוועדה על החלטת המנהל לדחות את בקשת הנישום לאשר לו שינוי מההוראות החלות עליו מוארך, כך שהתקופה הקובעת לא תילקח בחשבון.



סעיף 130(ד)(1) – המועד להגשת ערר לוועדה על החלטת פקיד השומה
לפסול את פנקסי החשבונות של הנישום מוארך, כך שהתקופה הקובעת לא תילקח בחשבון.

סעיף 130 (יא)(2) רישה – המועדים בהם רשאי נישום לבקש מפקיד השומה
לחזור ולעיין בהחלטה לראות את פנקסיו בלתי קבילים ולשנותה והמועדים להגשת ערעור מוארכים, כך שהתקופה הקובעת לא תילקח בחשבון.

סעיף 145ב(א)(1) – המועד בו רשאי הנישום לבקש מפקיד השומה לחזור
ולעיין בהחלטתו לפסול את ספריו מוארך, כך שהתקופה הקובעת לא תילקח בחשבון.

2.3.5 הוראות לעניין הטיפול בנישום לפני מועד התיישנות השומה

ביום 29.11.2023 פורסם מכתבה של סמנכ"לית בכירה שומה וביקורת, הגב' פזית קלימן בנושא "[הטיפול בנישום לפני מועד התיישנות השומה](#)" אשר מבהיר כי הארכת תקופת התיישנות הינה לגבי דוחות אשר החלו לגביהם הליכי ביקורת משמעותיים לפני 31.10.2023 ולגבי מקרים חריגים שניתן היה לפעול לגביהם בחודשיים שלפני התיישנות.

2.3.6 הוראות מיוחדות לעניין תקופת התיישנות

סעיף 4 לחוק קובע הוראה, לפיה דוחות לשנת המס 2022 אשר יוגשו במהלך חודש ינואר 2024 יחשבו, **לצורך מניין שנות התיישנות השומה**, כאילו הוגשו ביום 31.12.2023. (להלן: **ההוראה**).

לצורך זה ייבדקו לגבי אותו נישום מועדי הגשת הדוחות לשתי שנות המס הקודמות (להלן: **התנאי**) - כך שאם הנישום היה חייב בהגשת דוחות, ההוראה תחול רק אם הדוח לשנת המס 2021 הוגש בשנת 2022 והדוח לשנת המס 2020 הוגש בשנת 2021.

כלומר, נישום **שיגיש את הדוח לשנת המס 2022 ב- 20.1.2024**, לצורך מניין שנות התיישנות השומה, יראו אותו כמי שהגיש את הדוח ב- 31.12.2023 **והשומה תתיישן ב- 31.12.2027** (במקום ב- 31.12.2028). כל זאת בתנאי שהדוח של אותו נישום לשנת המס 2021 הוגש בשנת 2022 ושהדוח לשנת המס 2020 הוגש בשנת 2021. יובהר, כי אם נישום היה חייב בהגשת דוח החל משנת 2021, מספיק שהדוח לשנת המס 2021 הוגש



במהלך שנת 2022, כדי שיראו בדוח לשנת 2022 שהוגש במהלך ינואר 2024 כהוגש ב- 31.12.2023, על כל המשתמע מכך. כמו כן, נישום אשר היה חייב בהגשת דוח החל משנת 2022 והגיש את הדוח לשנת 2022 במהלך חודש ינואר 2024, יראו אותו כמי שהגיש את הדוח ב- 31.12.2023.

2.4 פירוט הסעיפים בחוקים נלווים

2.4.1 סעיף 51ד רישה בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959. מועד הודעה לפקיד השומה, של חברה מוטבת, כהגדרתה בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון, בעלת מפעל תיירותי, על בחירת שנת מס מסויימת כ"שנת הבחירה".

2.4.2 סעיף 51ט(א) בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959. מועד הגשת בקשה למנהל רשות המסים לצורך קבלת אישור מראש לעמידה בתנאי "מפעל תעשייתי" או הסייג האמור בהגדרת "מפעל קשור" שבסעיף 51, על ידי חברות שמבקשות הטבות לפי סימן ב' ("מפעל תיירותי"), סימן ב1 ("מפעל מועדף") וסימן ב2 ("מפעל מועדף מיוחד") לחוק לעידוד השקעות הון.

2.4.3 סעיף 23(א) בחוק עידוד התעשייה (מסים) התשכ"ט-1969 מועד הודעה בכתב לפקידי השומה בהם מתנהלים כל אחד מתיקי החברות, אשר בכוונתן להגיש לראשונה את דוחותיהן לצורכי מס במאוחד בהתאם להוראות חוק עידוד התעשייה (מסים). לדוגמה, אם שנת המס הראשונה לאיחוד הדוחות הינה שנת המס 2023, יש להגיש את ההודעה עד לתום שנת המס 2023. מועד הגשת ההודעה כאמור הוארך בהתאם לחוק.

2.4.4 סעיף 5(ד)(5) בפסקאות משנה (א) ו-(ג) בחוק לעידוד תעשייה עתירת ידע (הוראת שעה), התשפ"ג-2023 יותר לחברה שרוכשת אמצעי שליטה בחברת חוץ מזכה, ניכוי בגין הרכישה אם מתקיימים התנאים הקבועים בחוק לעידוד תעשייה עתירת ידע (הוראת שעה) והחברה קיבלה אישור מרשות החדשנות. על החברה הרוכשת להגיש בקשה לרשות החדשנות, לכל המאוחר, בתוך 90 ימים ממועד החתימה על הסכם הרכישה. כמו כן, על החברה שרוכשת אמצעי שליטה בחברה מזכה, בין אם חברה ישראלית או חברת חוץ, להגיש הודעה לרשות המיסים, לכל המאוחר, בתוך 90 ימים ממועד החתימה על הסכם הרכישה. מועד הגשת ההודעה כאמור הוארך בהתאם לחוק.



2.4.5 סעיף 14(ב) בחוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, תשע"א-2011 (להלן: "חוק

מיסוי רווחים") – התקופה בה רשאי פקיד השומה לאשר את השומה העצמית או לקבוע לפי מיטב שפיטתו את רכיבי מקדם ההיטל של מיזם הנפט בשנת המס, את רווחי הנפט של המיזם באותה שנה או את ההיטל החל לגביו, תוארך בתקופה שאורכה כאורך התקופה הקובעת וזאת בהתקיים התנאים בחוק.

2.4.6 סעיף 15(א) בחוק מיסוי רווחים – המועד להגשת השגה על שומה לפי מיטב שפיטה לפי הוראות סעיף 14(ב)(2) או (ג) לחוק מיסוי רווחים.

2.4.7 סעיף 15(ד) בחוק מיסוי רווחים – המועד להחלטת פקיד השומה על קבלת ההשגה או על דחייתה, כולה או חלקה.

2.4.8 סעיף 20טז(א) בחוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, תשע"א-2011. המועד להגשת השגה על שומה לפי מיטב שפיטה לפי הוראות סעיף 20טו(ב)(2) או (ג) לחוק מיסוי רווחים.

2.4.9 סעיף 20(א) בחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) התש"פ-2020 – התקופה להגשת השגה על החלטת המנהל בעניין מענק קורונה

2.4.10 סעיף 15(א)(1) בחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), התשפ"ב – 2022 התקופה להגשת השגה על החלטת המנהל בעניין מענק אומיקרון.

2.4.11 המועד הקבוע בהגדרה "בניין להשכרה" שבסעיף 53א(3) לחוק עידוד השקעות הון, לעניין הגשת בקשה לאישור תוכנית, יידחה בתקופה שאורכה כאורך התקופה הקובעת. כלומר ניתן להגיש בקשות לאישור תוכנית בעניין בניין להשכרה עד יום 31.3.2024.

2.5 פירוט הסעיפים בחוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מענק עבודה), התשס"ח 2007

2.5.1 סעיף 7(א)(1) - לעניין הסמכות להאריך מועד להגשת תביעה בידי שכירים.



הארכה חלה על בקשות לקבלת מענק עבודה בגין שנת הזכאות 2021, קרי, לפי הוראות החוק המועד האחרון להגשת הבקשה בגין שנת הזכאות 2021 הינו עד ליום 31.12.2023.

משכך, המועד האחרון להגשת בקשה לקבלת מענק עבודה בגין שנת הזכאות 2021 ידחה ליום 31.3.2024 במקום ב- 31.12.2023.

2.5.2 סעיף 9(א1)(2) - לעניין מועד קביעת הזכאות למענק עבודה לאחר שהוגשה בקשה במועד.

סעיף 9(א1) קובע, כי בתביעות שבהן לא ניתן לקבוע את הזכאות למענק בשל חוסר בנתונים, ולאחר שהמנהל דרש את המידע וקיבל אותו מהעובד, יקבע המנהל את הזכאות בתוך 180 ימים מיום שמסר העובד את המידע.

במידה והעובד לא מסר את המידע החסר שנדרש ע"י המנהל בתוך 4 שנים מתום שנת המס שלאחר שנת המס העוקבת, לא יהיה העובד זכאי למענק עבודה. לדוגמא- לגבי שנת התביעה 2017, ב- 8/2018 נשלחה הודעה לעובד כי חסרים דיווחי המעסיקים, במידה והעובד לא ימציא את המידע החסר עד ליום 31.12.2023 תישלל לו זכאותו לקבלת המענק, ותפתח לו האפשרות להגיש בקשה ל"תיקון קביעה" מכוח סעיף 9(ב).

משכך, המועד שבו תישלל הזכאות במקרים שלא ניתן לקבוע את הזכאות בשל חוסר בנתונים בגין שנת הזכאות 2017 יהיה ב- 31.3.2024 במקום ב- 31.12.2023.

2.5.3 סעיף 10(א) – לעניין מועד הגשת השגה ומועד הטיפול בהשגה.

חלק תובע על ההחלטה בקשר לקביעת הזכאות, רשאי הוא להגיש השגה על קביעה זו. על ההשגה להיות מנומקת ובכתב, ויש להגישה תוך 30 ימים מיום שנמסרה הקביעה, לפקיד השומה הקרוב למקום מגורי ה"תובע".

המנהל ייתן החלטה מנומקת, בכתב, בתוך 90 ימים מהיום שקיבל את הודעת ההשגה או תוך 90 ימים מהיום שהומצאו לו כל המסמכים והפרטים שנדרש המשיג להמציאם, לפי המאוחר. לא נתן המנהל החלטה כאמור, במהלך תקופה זו, יראו את ההשגה כאילו התקבלה.

במידה ותחילת מועד הגשת ההשגה הינו לפני תום "התקופה הקובעת", קרי, תקופה של 3 חודשים שתחילתה ב- 7.10.2023, והיום האחרון של הגשת



ההשגה חל "בתקופה הקובעת" או בחודשיים שאחריה, משכך, יידחה היום האחרון של הגשת ההשגה בתקופה של 3 חודשים.

כנ"ל לגבי התקופה שבה נדרש המנהל לתת החלטה מנומקת של החלטה בהשגה

2.5.4 סעיף 17(ב)(2)(א) – לעניין הסמכות להאריך מועד להגשת תביעה בידי עצמאיים.

הארכה חלה על בקשות לקבלת מענק עבודה בגין שנת הזכאות 2021, קרי, לפי הוראות החוק המועד האחרון להגשת הבקשה בגין שנת הזכאות 2021 הינו עד ליום 31.12.2023. משכך, המועד האחרון להגשת בקשה לקבלת מענק עבודה בגין שנת הזכאות 2021 ידחה ליום 31.3.2024 במקום ב- 31.12.2023.

2.6 הארכת תקופות בהתאם לסעיף 3 לחוק

"התקופה המוגדרת" – התקופה הקבועה בהוראות סעיפים 104א(ב1), 104 ב(א)(4), 105 ג(14).

סעיפים 104א(ב1) ו-104ב(א)(4) – בסעיפים נקבע כי בהעברת קרקע לחברה שהיא איגוד מקרקעין או שהייתה לאיגוד מקרקעין בעקבות העברת הקרקע, יש להשלים בניית בניין על אותה קרקע בתוך 5 שנים ממועד ההעברה וזאת בהתאם להוראת ביצוע 9/2004 ולתוספות 1 ו-2 להוראת הביצוע. בהתאם לחוק ככל שהתקופה המוגדרת, חופפת, כולה או חלקה, לתקופה הקובעת, תוארך התקופה המוגדרת לעניין השלמת הבניה ב-3 חודשים, לאחר 5 שנים ממועד העברת הקרקע או מהיום האחרון של התקופה הקובעת, שהוא יום 7.1.24, לפי המאוחר מבניהם.

סעיף 105ג(א)(14) – בסעיף נקבע כי בהעברת קרקע מאיגוד מקרקעין לחברה חדשה יש להשלים בניית בניין על אותו קרקע בתוך 5 שנים ממועד הפיצול וזאת בהתאם להוראת ביצוע 9/2004 ולתוספות 1 ו-2 להוראת הביצוע. בהתאם לחוק ככל שהתקופה המוגדרת חופפת, כולה או חלקה, לתקופה הקובעת, תוארך התקופה המוגדרת לעניין השלמת הבניה ב-3 חודשים לאחר 5 שנים ממועד הפיצול או מהיום האחרון של התקופה הקובעת, לפי המאוחר מבניהם.



2.7 דגשים

2.7.1 אין בהארכת המועדים לפי החוק כדי למנוע מהמנהל/פקיד השומה ו/או ציבור הנישומים לפעול במסגרת המועדים הרגילים הקבועים בפקודה, שכן המועדים האמורים קובעים תקופה מקסימלית למתן החלטה או הגשת בקשה.

2.7.2 לא תהיה תחולה לחוק, ככל שמועדי **תחילתן** של התקופות חלים לאחר תום התקופה הקובעת, כלומר מיום 8.1.2024 ואילך או שמועדי **סיומן** של התקופות חלים לאחר סיום חודשיים מתום התקופה הקובעת, כלומר מיום 8.3.2024 ואילך.

2.8 דוגמאות

2.8.1 שומה לפי מיטב שפיטה שהוצאה ביום 1.11.2023, מועד תחילת התקופה להגשת השגה (המועד הרגיל להגשת השגה תוך 30 ימים כקבוע בסעיף 150 לפקודה) בעניינה הוא מיום 1.11.2023 ולכן עומד בתנאי הראשון- מועדי תחילתן של התקופות חלים לפני תום התקופה הקובעת. לגבי עמידה בתנאי השני-מועדי סיומן של התקופות חלים בתקופה הקובעת או בחודשיים שאחריה. התנאי השני גם מתקיים היות והמועד האחרון להגשת השגה בעניינה הוא 1.12.2023. החוק מאריך את המועד להגשת ההשגה בשלושה חודשים והוא יחול ביום 1.3.2024.

2.8.2 הוגשה השגה ביום 5.1.2023 – לאור זאת המועד הרגיל להוצאת החלטה בהשגה הוא לא יאוחר מיום 5.1.2024 (מתקיים התנאי השני שסיום התקופה חל בתקופה הקובעת). ולכן החוק מאריך את המועד להוצאת החלטה בהשגה בשלושה חודשים והיא תחול בתאריך 5.4.2024.

2.8.3 הוגשה השגה על שומה ביום 10.2.2023 – לאור זאת המועד הרגיל להוצאת החלטה בהשגה הוא לא יאוחר מיום 10.2.2024 (מתקיים התנאי השני שסיום התקופה חל חודשיים לאחר התקופה הקובעת). ולכן החוק מאריך את המועד למתן החלטה בהשגה בשלושה חודשים והיא תחול בתאריך 10.5.2024.

2.8.4 הוגשה השגה על שומה ביום 1.4.2023 – לאור זאת המועד הרגיל להוצאת החלטה בהשגה הוא לא יאוחר מיום 1.4.2024. מאחר שהמועד האחרון כאמור הינו לאחר ה- 7.3.2024 (לא מתקיים התנאי של חודשיים לאחר



התקופה הקובעת), הרי שאין בתקנות האמורות כדי להאריך את המועד האמור והמועד האחרון למתן החלטה בהשגה הינו ביום 1.4.2024.

2.8.5 ספרים שנפסלים על פי סעיף 130(ב) ביום 20.9.2023 והודעת הפסילה נמסרת לנישום באותו היום, ניתן להגיש ערר לוועדה לקבילות פנקסים עד ליום 20.10.2023. (מתקיים התנאי השני שסיום התקופה חל בתקופה הקובעת). לכן החוק מאריך את המועד להוצאת החלטה בהשגה בשלושה חודשים ומכאן ניתן יהיה להגיש ערר עד ליום 20.1.2024.

2.8.6 חברת בית שברצונה לחזור בה מבקשתה להיחשב כחברת בית החל משנת המס 2024, תוכל להגיש את ההודעה הנדרשת בהתאם להוראות סעיף 64(ה) עד לתאריך 29.2.2024 במקום עד לתאריך 30.11.2023.

3. הוראות לפעולה

בנוסף לאמור לעיל, על מנת לשמור על שגרת העבודה ומתן שירות מיטבי לציבור הנישומים וכן על מנת שלא ייווצרו פיגורים, יש להמשיך, עד כמה שניתן, בעבודה השוטפת והמשך פעולות השומה במתכונת הרגילה (בכפוף לאילוצים: כוח אדם, קיום דיונים באמצעים דיגיטליים). יודגש לעניין זה, כי הן העובדים במשרדים והן הנישומים רשאים לפעול בהתאם למועדים הרגילים הקבועים בחוק.

מערכות המחשב בשע"מ לעניין התיישנות עודכנו בימים אלו בהתאם להוראות לעיל.

יש לשים לב שלא יופעלו הליכי גבייה עד לסיום המועדים המוארכים לפי התקנות בכל הקשור למועדים להגשת השגה או ערר לפי העניין.

בברכה,

רשות המסים בישראל



כ"א טבת, תשפ"ד

2 ינואר, 2024

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 1/2024

הארכת מועדים בעקבות מלחמת חרבות ברזל

1. כללי

בעקבות מתקפת הטרור הפתאומית שהחלה ביום 7.10.23 החליטה ועדת השרים לענייני ביטחון לאומי על נקיטת פעולות צבאיות על פי סעיף 40 לחוק יסוד: הממשלה. בצה"ל הוכרז על מצב מלחמה ועל מבצע "חרבות ברזל". שר הביטחון הכריז על מצב מיוחד בעורף לגבי כל שטח המדינה. לאור ההיקף הנרחב של גיוס המילואים ומאחר שניהול המערכה מקשה על ניהול שגרה רגילה ועל עמידה בלוחות זמנים, נקבעו הקלות בחוקים שונים ובכללם בתחום המסים.

ביום 28.11.23 פורסם ברשומות חוק הארכת תקופות ודחיית מועדים (הוראת שעה-חרבות ברזל) (הליכי מס ומענקי סיוע), התשפ"ד-2023 (להלן: "**חוק הארכת המועדים**")¹. במסגרת חוק הארכת המועדים הוארכו תקופות מסוימות הקבועות בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**"). הוראת ביצוע זו נועדה להבהיר את האמור בחוק הארכת המועדים.

2. הארכת תקופות המסתיימות בתקופה הקובעת או בחודשיים שלאחריה

בסעיף 2 לחוק הארכת המועדים נקבע כי תקופה המתקיימים לגביה שני התנאים להלן, תוארך בתקופה שאורכה כאורך התקופה הקובעת- כלומר, ב-3 חודשיים. "התקופה הקובעת" - התקופה שמיום 7.10.23 ועד ליום 7.1.24 (להלן: "**התקופה הקובעת**"). ואלה התנאים:

א. מועדי תחילתן של התקופות חלים לפני תום התקופה הקובעת.

ב. מועדי סיומן של התקופות חלים בתקופה הקובעת או בחודשיים שלאחריה.

ואלה הסעיפים בחוק מיסוי מקרקעין שפרוט לגביהם יובא להלן:

2.1 בקשה והחלטה להקטנת מקדמה:

2.1.1 סעיף 15(ה)(1) לעניין התקופה הקבועה בו להגשת בקשה להקטין את שיעורי המקדמה הקבועים בסעיף קטן (ב).

¹ ספר החוקים 3121, ט"ו בכסלו התשפ"ד, 28.11.2023



2.1.2 סעיף 15(ה)(2) ו-15(ו)(1).

סעיף 2 לחוק הארכת המועדים מאפשר את הארכת המועדים להגשת הבקשה על ידי המוכר/הרוכש ואת מתן החלטה ע"י מנהל מיסוי מקרקעין, כך שהמועד למתן החלטה בבקשה להקטנת מקדמה והמועד להגשת הבקשה לבחינת החלטת המנהל על פי ס' 15(ו)(1) לחוק יוארכו ב-3 חודשים מתום התקופה המקורית.

2.2 מסירת הודעות

2.2.1 סעיף 49(א)(7) - הודעה על מכירת אופציה ייחודית

2.2.2 סעיף 49כא(א) - הודעה של יזם לעניין פינוי בינוי

2.2.3 סעיף 49לב2(א) - הודעה של המוכר בעסקאות תמ"א 38 (חיזוק והריסה)

2.2.4 סעיף 75(ג) - מסירת הודעה על הקצאה באיגוד מקרקעין

2.2.5 סעיף 75א - הודעה על עסקה המותנית בתנאי עתידי שיום המכירה שלה נדחה לפי ס' 19(א3)

2.3 הליכי שומה

סעיף 78 - המועד למשלוח הודעת שומה לפי סעיף 78(א) והמועד להוצאת שומה על פי אחת מהחלופות הקבועות בס' 78(ב) לאחר שנמסרה למנהל מיסוי מקרקעין הצהרה לפי ס' 73(א) או (ב) ולפי ס' 73(ג) [אישור שומה עצמית או שומה לפי מיטב השפיטה]

2.4 תיקוני שומה

2.4.1 סעיף 85 - המועד לתיקון שומה הן ביוזמת מנהל מיסוי מקרקעין והן על ידי הנישום

2.4.2 סעיף 85א - המועד לתיקון שומה בשינוי מבנה

2.5 השגות ועררים

2.5.1 סעיף 87 - המועד להגשת השגה ולמתן החלטה בהשגה

2.5.2 סעיף 88 - המועד להגשת ערר על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין

2.5.3 סעיף 75א- הודעה על עסקה המותנית בתנאי עתידי שיום המכירה נדחה לפי סעיף 19(א3)



2.6 דוגמאות להמחשה:

2.6.1 דוגמאות לעניין המועד להוצאת החלטה בהשגה:

2.6.1.1 ביום 15.2.23 הוגשה השגה, והמועד האחרון להוצאת ההחלטה בהשגה לפי ס' 87 לחוק מיסוי מקרקעין הוא 15.10.23 (8 ימים לאחר תחילת התקופה הקובעת), אולם לאור ס' 2 לחוק הארכת המועדים, המועד האחרון להוצאת ההחלטה בהשגה הוא 3 חודשים מיום 15.10.23, כלומר ביום 15.1.24.

2.6.1.2 בתיק אחר הוגשה השגה ביום 15.5.23, והמועד האחרון להוצאת ההחלטה בהשגה לפי ס' 87 לחוק מיסוי מקרקעין הוא 15.1.24 (8 ימים לאחר סיום התקופה הקובעת), אולם לאור ס' 2 לחוק הארכת המועדים, מאחר שמועד זה חל במהלך החודשיים שלאחר התקופה הקובעת, המועד האחרון להוצאת ההחלטה בהשגה הוא 3 חודשים מיום 15.1.24, כלומר ביום 15.4.24.

2.6.1.3 בתיק אחר הוגשה השגה ביום 15.7.23, והמועד האחרון להוצאת ההחלטה בהשגה לפי ס' 87 לחוק מיסוי מקרקעין הוא 15.3.24 (8 ימים לאחר חלוף חודשיים מתום התקופה הקובעת). במקרה זה, מאחר שמועד הסיום חל לאחר חלוף חודשיים מתום התקופה הקובעת, לא יוארכו המועדים, והמועד האחרון להוצאת ההחלטה בהשגה יישאר 15.3.24.

2.6.2 דוגמאות לעניין המועד להוצאת שומה לגבי הצהרה שהוגשה:

2.6.2.1 הוגשה הצהרה בהתאם לס' 73 לחוק מיסוי מקרקעין ביום 1.7.23, והמועד האחרון להוצאת השומה לפי ס' 78 לחוק מיסוי מקרקעין הוא 1.3.24, אולם לאור ס' 2 לחוק הארכת המועדים, מאחר שמועד זה חל במהלך החודשיים שלאחר תום התקופה הקובעת, המועד האחרון להוצאת השומה הוא 3 חודשים מיום 1.3.24, כלומר ביום 1.6.24.

2.6.2.2 בתיק אחר הוגשה הצהרה בהתאם לס' 73 לחוק מיסוי מקרקעין ביום 8.7.23 והמועד האחרון להוצאת השומה לפי ס' 78 לחוק מיסוי מקרקעין הוא 8.3.24. במקרה זה, מאחר שמועד הסיום חל לאחר חלוף חודשיים מתום התקופה הקובעת, לא יוארכו המועדים, והמועד האחרון להוצאת השומה יישאר 8.3.24.

2.6.3 דוגמאות לעניין המועד להגשת השגה:

2.6.3.1 ביום 7.11.23 הוציא מנהל מיסוי מקרקעין שומה לפי מיטב השפיטה, והמועד האחרון להגשת השגה הוא 7.12.23, אולם לאור ס' 2 לחוק הארכת המועדים, מאחר



שמועד זה חל בתקופה הקובעת, המועד האחרון להגשת ההשגה יידחה ב- 3 חודשים מיום 7.12.23, כלומר ביום 7.3.24.

2.6.3.2 ביום 15.1.24 הוציא מנהל מיסוי מקרקעין שומה לפי מיטב השפיטה, והמועד האחרון להגשת השגה הוא 15.2.24. מאחר שמועד התחילה של התקופה הרלוונטית חל לאחר תום התקופה הקובעת (למרות שמועד הסיום חל במהלך החודשיים שלאחר תום התקופה הקובעת), לא יוארך המועד שכן מדובר בשני תנאים מצטברים, והמועד להגשת ההשגה יישאר 15.2.24.

2.7 דגשים

יודגש, כי הארכת המועדים אינה חלה על מועדי ההצהרה הקבועים בס' 73 לחוק מיסוי מקרקעין ועל מועדי תשלום המס. בנוסף, אין בהארכת המועדים כדי לגרוע מסמכות המנהל או מציבור הנישומים לפעול במסגרת המועדים הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין, ועשיית השימוש בארכה הוא לבחירת החייב בביצוע הפעולה.

יובהר, כי בהתייחס לסעיפי חוק מיסוי מקרקעין שלגביהם ניתנה ארכה לפי סעיף 2 לחוק הארכת המועדים, אז ככל שמועד הסיום של התקופות פוקע לפני 7.10.23 או לאחר ה- 7.3.24 (כלומר לאחר חלוף חודשיים מתום התקופה הקובעת), חוק הארכת המועדים אינו מעניק כל ארכה שהיא.

3. ס' 3 לחוק הארכת המועדים: תחשיב דירה יחידה ברכישה ומתן פטור במכר דירת מגורים

על פי סעיף 3 לחוק הארכת המועדים, בחישוב התקופות שנקבעו בסעיפים בחוק מיסוי מקרקעין שיפורטו להלן, די בכך שיום אחד או יותר של התקופה הקבועה בהם חל בתקופה הקובעת, יביא הדבר לכך שהמועד יוארך למועד המאוחר מבין אלו:

א. 3 חודשים לאחר סיום התקופה הקובעת (7.1.24);

ב. 3 חודשים לאחר המועד המקורי, שבו אמורה הייתה להסתיים התקופה הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין.

הסעיפים הרלוונטיים בחוק מיסוי מקרקעין הם אלו הנוגעים לזכאות לתחשיב דירה יחידה ברכישת דירה, לזכאות לפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים שמתבקש בגינה פטור לפי ס' 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין ולפי ס' 49ה לחוק מיסוי מקרקעין:

א. סעיף 9(ג1)(2)(ב), סעיף 9(ג1)(2)(ב)(2)(ב) וסעיף 9(ג1)(4)(ב)

ב. סעיף 49ג(1)

ג. סעיף 49ה



3.1 הבהרות לגבי תחשיב דירה יחידה ברכישה וקבלת פטור ממס שבח לפי ס' 49ב(2)

וס' 49 לחוק מיסוי מקרקעין

3.1.1 הוראות לעניין מס רכישה

3.1.1.1 סעיף 9(ג1)(2) (ב) לחוק מיסוי מקרקעין

הסעיף קובע כי יחיד תושב ישראל שהינו בעלים של דירת מגורים יחידה (להלן: "הדירה הקודמת") הרוכש דירת מגורים אחרת (להלן: "הדירה החדשה") שתשמש כתחליף לדירה הקודמת, יהיה זכאי בגין רכישת הדירה החדשה למדרגות מס רכישה של דירה יחידה, ובלבד שבתוך התקופות הנקובות בסעיף (24 חודשים או 18 חודשים, לפי העניין) מכר את דירת המגורים הקודמת, שהייתה דירתו היחידה עד מועד רכישת הדירה החדשה.

להלן יובאו מספר דוגמאות לשם המחשת הנושא:

3.1.1.1.1 יחיד כאמור שרכש את הדירה החדשה ביום 31.10.21 היה נדרש למכור את

הדירה הקודמת עד 31.10.23. אולם, מאחר שהמועד 31.10.23 חל בתקופה

הקובעת, אזי בהתאם לס' 3 לחוק הארכת המועדים, הוא יהיה רשאי למכור את

הדירה הקודמת עד ליום ה- 7.4.24 שהוא המאוחר מבין המועדים שלהלן:

א. עד ליום 31.1.24 (התקופה שממועד הסיום המקורי: 31.10.23 + 3 חודשים)

ב. שלושה חודשים מתום התקופה הקובעת (7.1.24), כלומר עד 7.4.24-המועד

המקסימלי

3.1.1.1.2 יחיד כאמור שרכש את הדירה החדשה מקבלן ביום 8.12.21 שמועד מסירתה

נקבע ליום 8.12.22, והיא נמסרה לו בתאריך זה, היה נדרש למכור את הדירה

הקודמת עד ליום 8.12.23. אולם, לאור ס' 3 לחוק הארכת המועדים הוא יהיה

רשאי למכור את הדירה הקודמת לפי המאוחר מבין המועדים שלהלן:

א. עד ליום 8.3.24 (התקופה שממועד הסיום המקורי: 8.12.23 + 3 חודשים)

ב. שלושה חודשים מתום התקופה הקובעת (7.1.24), כלומר עד 7.4.24-המועד

המקסימלי

3.1.1.1.3 יחיד כאמור שרכש את הדירה החדשה (שאינה מקבלן) ביום 1.3.22, נדרש

למכור את דירתו הקודמת עד ליום 1.3.24. אולם מאחר שהמועד כלול בתקופה

הקובעת אז בהתאם לס' 3 לחוק הארכת המועדים, הוא יהיה רשאי למכור את

הדירה הקודמת לפי המאוחר מבין המועדים שלהלן:

א. התקופה שממועד הסיום המקורי: 1.3.24 + 3 חודשים, כלומר עד 1.6.24-

המועד המקסימלי

ב. שלושה חודשים מתום התקופה הקובעת (7.1.24), כלומר עד 7.4.24



3.1.1.1.4 במקרה שבו יחיד רכש את הדירה החדשה (שאינה מקבלן) ביום 15.5.22, הוא נדרש למכור את דירתו הקודמת עד ליום 15.5.24, אז בהתאם לס' 3 לחוק הארכת המועדים, הוא יהיה רשאי למכור את הדירה הקודמת לפי המאוחר מבין המועדים שלהלן:

א. התקופה שממועד הסיום המקורי: 15.5.24 + 3 חודשים, כלומר עד 15.8.24 - המועד המקסימלי

ב. שלושה חודשים מתום התקופה הקובעת (7.1.24), כלומר עד 7.4.24 **3.1.1.1.5** במקרה שבו יחיד רכש את הדירה החדשה (שאינה מקבלן) ביום 1.12.23, המועד האחרון למכירת הדירה הקודמת לאור תיקון 102 לחוק מיסוי מקרקעין שתחולתו מיום 1.6.23 עד 31.5.25 הוא 18 חודשים מיום 1.12.23, כלומר עד 1.6.25, אז בהתאם לס' 3 לחוק הארכת המועדים, הוא יהיה רשאי למכור את הדירה הקודמת לפי המאוחר מבין המועדים שלהלן:

א. התקופה שממועד הסיום המקורי: 1.6.25 + 3 חודשים, כלומר עד 1.9.25 - המועד המקסימלי

ב. שלושה חודשים מתום התקופה הקובעת (7.1.24), כלומר עד 7.4.24

3.1.1.2 סעיף 9(ג1)(2)(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין

יחיד כאמור שהדירה הקודמת שהיא דירתו היחידה נרכשה במסגרת קבוצת רכישה כהגדרת המונח דירה בקבוצת רכישה בס' 9(ג1)(2)(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין, זכאי לשיעורי מס הרכישה לדירה יחידה ברכישת הדירה החדשה, אם ימכור את הדירה הקודמת תוך 18 חודשים ממועד השלמת בניית הדירה הקודמת. יחיד כאמור שבנייתה של הדירה הקודמת שנרכשה בקבוצת רכישה נסתיימה ביום 8.4.22, היה נדרש למכור אותה עד ליום 8.10.23. לאור ס' 3 לחוק הארכת המועדים, הוא יהא רשאי למכור את הדירה הקודמת לפי המאוחר מבין המועדים שלהלן:

א. התקופה שממועד הסיום המקורי: 8.10.23 + 3 חודשים, כלומר עד 8.1.24

ב. שלושה חודשים מתום התקופה הקובעת (7.1.24), כלומר עד 7.4.24 - המועד המקסימלי

3.1.1.3 סעיף 9(ג1)(4)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין

הסעיף קובע כי יחיד ייחשב ל"תושב ישראל" גם אם בתוך שנתיים מיום רכישת הדירה היחידה, היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק כמשמעותו בסעיף 14(א)



לפקודה וזאת לצורך קבלת מדרגות מס רכישה של דירה יחידה. יחיד שפרק הזמן של שנתיים אלו מסתיים בתקופה שלאחר התקופה הקובעת, אז אם חלק מהתקופה הקובעת כלול בפרק זמן זה, הוא יהא זכאי לכך שיוארך לו פרק הזמן הנדרש לשם עמידה בתנאי של הפיכתו לתושב ישראל.

לדוגמה, אם היחיד רכש דירה ביום 7.4.22, והיה עליו להפוך לתושב ישראל עד ליום 7.4.24, הוא יוכל להפוך לתושב ישראל עד 7.7.24.

3.2 הוראות לעניין הזכאות לפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים מזכה

3.2.1 ס' 49ג(1) לחוק מיסוי מקרקעין

ס' 49ג(1) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי לעניין חזקת דירת מגורים יחידה לשם קבלת הפטור הקבוע בס' 49ב(2) לאותו חוק, יראו את הדירה הנמכרת כדירת מגורים יחידה גם אם יש למוכר דירת מגורים נוספת שנרכשה כתחליף לדירה הנמכרת בתקופה של עד 24 חודשים² שלפני מכירת הדירה הנמכרת. כלומר, אם מדובר במי שרכש את הדירה החדשה ביום 1.1.22, הוא נדרש למכור את הדירה הקודמת תוך 24 חודשים, והמועד האחרון המקורי למכירת הדירה הקודמת היה 1.1.24, אולם לאור ס' 3 לחוק הארכת המועדים הוא זכאי למכור את דירתו הקודמת לפי המאוחר מבין מועדים אלו:

- א. התקופה שמהמועד המקורי: 1.1.24 + 3 חודשים, כלומר עד 1.4.24.**
- ב. שלושה חודשים מתום התקופה הקובעת (7.1.24), כלומר עד 7.4.24-המועד המקסימלי**

אם מדובר ביחיד שרכש דירה חליפית ביום 1.2.22, המועד האחרון למכירת דירתו הקודמת הוא 1.2.24, ולמרות שמועד זה הוא לאחר תום התקופה הקובעת, מאחר שהתקופה הקובעת במלואה כלולה בפרק הזמן שבמהלכו היה עליו למכור את הדירה הקודמת יש לו ארכה למכור את דירתו הקודמת לפי המאוחר מבין המועדים:

- א. התקופה שמהמועד המקורי: 1.2.24 + 3 חודשים, כלומר עד 1.5.24- המועד המקסימלי**
- ב. שלושה חודשים מתום התקופה הקובעת (7.1.24), כלומר עד 7.4.24**

² לאור תיקון 102 לחוק מיסוי מקרקעין החל מיום 1.6.23 עד 31.5.25 פרק הזמן הנדרש הוא 18 חודשים, אך מי שרכש את דירת המגורים החדשה לאחר 6.7.21 ולפני 1.6.23, פרק הזמן הרלוונטי הוא 24 חודשים שלפני המכירה של הדירה הנמכרת.



3.2.2 ס' 49 לחוק מיסוי מקרקעין

לפי הוראות סעיף 49ה מי שיש לו 2 דירות מגורים והוא מוכר את שתיהן במסגרת לוחות הזמנים הקבועים בסעיף ורוכש דירה אחרת בתקופה ובסכומים הנקובים בסעיף, יהא פטור ממס שבח (מלא או חלקי בהתאם למגבלת שווי המכירה של שתי הדירות כקבוע בסעיף). בהתאם לס' 3 לחוק הארכת המועדים ככל שחלק מהתקופות חל בתקופה הקובעת, יוארכו המועדים כפי שיודגם להלן. יובהר, כי מאחר שמוארכת גם התקופה לרכישת הדירה החליפית כהגדרתה בס' 49ה(א)(4) לחוק מיסוי מקרקעין, ארכה זו משפיעה גם על הזכאות לתחשיב דירה יחידה לפי הוראות ס' 9(ג1)(2)(ג) לחוק מיסוי מקרקעין.

דוגמה:

בבעלות יחיד 2 דירות מגורים (להלן: "דירה א" ו: "דירה ב"). ביום 1.12.22 מכר היחיד את דירה א' וביום 1.1.23 הוא רכש דירה (להלן: "דירה ג") שתהווה חליפית לדירה א' ולדירה ב'. אם ברצונו של היחיד לקבל פטור לפי ס' 49ה לחוק מיסוי מקרקעין (פטור מלא או חלקי לפי העניין לאור מגבלת תקרת הפטור כמפורט בס' 49ה(א)(3) ובס' 49ה(א1)), אז לפי נוסח הסעיף, היה עליו למכור את דירה ב' עד ליום 1.12.23, (שנה ממועד מכירת דירה א'), אולם לאור ס' 3 לחוק הארכת המועדים, הוא יוכל למכור את דירה ב' עד למועד המאוחר מבין מועדים אלה:

- א.** התקופה שממועד הסיום המקורי: 1.12.23 + 3 חודשים, כלומר עד 1.3.24
- ב.** שלושה חודשים מתום התקופה הקובעת (7.1.24), כלומר עד 7.4.24

4. יישום חוק הארכת המועדים במשרדים

4.1 במס רכישה

לעניין סעיף 3.1.1.1 ישודר בשומת מס הרכישה סוג נכס 32 כולל הקפאת אכיפת הגבייה לבקשת הרוכש עד בסמוך לתום המועד למכירת הדירה הקודמת ולא לפני 7.4.24. המערכת הממוכנת תוסיף באופן אוטומטי תקופת הקפאה בת 3 חודשים מהמועד האחרון למכירת הדירה במקרים עליהם חלה תקופת ההארכה. בעת מכירת הדירה הקודמת ובעת הטיפול בבקשת תיקון שומת מס הרכישה, יבחן המפקח את העמידה בתנאי החוק ויערוך תיקון שומה בהתאם.

לעניין סעיף 3.1.1.2 יבחן המפקח עמידה בתנאי חוק הארכת המועדים לגבי מי שטוען שהוא עומד בתנאי הקבוע בס' 9(ג1)(2)(ב1)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.



לעניין סעיף 3.1.1.3 יבחן המפקח עמידה בתנאי חוק הארכת המועדים לגבי מי שטוען שהוא עומד בתנאי של היותו תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק.

4.2 במס שבח

לעניין סעיף 3.2.1 יבדוק המפקח עמידה בתנאי חוק הארכת המועדים לעניין דירה חלופית בעת טיפול בבקשה לקבלת פטור לפי ס' 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין.

לעניין סעיף 3.2.2 יבחן המפקח עמידה בתנאי ס' 49ה לחוק מיסוי מקרקעין בהתאם לחוק הארכת המועדים.

לצורך מיקוד הטיפול בבקשה מתבקשים עורכי הדין והנישומים לציין בשומה העצמית ובבקשות לתיקון שומה, במקרים שבהם חל חוק הארכת המועדים כי: **"המועדים בעניין הליכי המס כפופים להוראות חוק הארכת המועדים בעקבות מלחמת חרבות ברזל"**.

מערכות המחשב בשע"ם יעודכנו בהתאם להוראות לעיל. עד לעדכון המערכות, יש לשים לב לכך שלא יופעלו הליכי גבייה עד לסיום המועדים המוארכים לפי חוק הארכת המועדים.

בברכה,

רשות המסים בישראל

מדינת ישראל



האוצר/רשות המסים
חטיבת שומה וביקורת
מטה ביקורת מע"מ

כ"א טבת, תשפ"ד

2 ינואר, 2024

הנחיות בעניין יישום

חוק הארכת תקופות ודחיית מועדים (הוראת שעה - חרבות ברזל) (הליכי מס ומענקי סיוע), התשפ"ד-2023

1. כללי

ביום כ"ב בתשרי התשפ"ד ה-7 באוקטובר 2023, החלה מתקפת טרור רצחנית מרצועת עזה. נוכח האירועים הקשים, החליטה ועדת השרים לענייני ביטחון לאומי (הקבינט המדיני-ביטחוני) על נקיטת פעולות צבאיות משמעותיות, בהתאם לסעיף 40 לחוק-יסוד: הממשלה, והוכרז בצה"ל על מלחמת "חרבות ברזל". כמו כן, הכריז שר הביטחון על מצב מיוחד בעורף בהתאם לסמכותו לפי סעיף 9ג(ב) לחוק ההתגוננות האזרחית, התשי"א-1951, הכרזה שהורחבה לשטח המדינה כולה.

בשל המצב הביטחוני החריג, ומכיוון שניהול המערכה מקשה על קיום שגרה רגילה ועל עמידה בזמנים הקבועים בחיקוק, עלה הצורך בהארכת מועדים ודחיית תקופות לביצוע פעולות הקבועות בחקיקת המס, שמטרתן הארכת תוקפן של תקופות קצובות בזמן שנקבעו בדיני המס להליכים שונים, אשר מנהלים הנישום ורשות המסים זה מול זו, זאת משום שיכולותיהם של הנישומים והעוסקים ושל הרשות לנהל את אותם הליכים בתקופת חירום מוגבלות מאד.

ביום 28.11.2023 פורסם ברשומות¹ חוק הארכת תקופות ודחיית מועדים (הוראת שעה - חרבות ברזל) (הליכי מס ומענקי סיוע), התשפ"ד-2023 (להלן: "החוק"), אשר במסגרתו אושרה דחיית מועדים מסוימים לביצוע פעולות הקבועים בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"), בפקודת מס הכנסה ובחוקים נוספים.

בהתאם לחוק, היום האחרון לביצוע פעולה, יידחה בשלושה חודשים (להלן: "התקופה הקובעת") לגבי מועדים אשר מועד תחילת ביצוע הפעולה, כמפורט בחוק, חל לפני תום "התקופה הקובעת" כלומר לפני 7.1.2024, ומועד סיום ביצוע הפעולה, חל במהלך "התקופה הקובעת" או בחודשיים שלאחריה, כלומר עד ליום 7.3.2024.

¹ ספר החוקים 3121, ט"ו בכסלו התשפ"ד, 28.11.2023

מדינת ישראל



האוצר/רשות המסים
חטיבת שומה וביקורת
מטה ביקורת מע"מ

2. דחיית תקופות והארכת מועדים בחוק מע"מ

2.1 "התקופה הקובעת"

בהתאם לסעיף 1 לחוק, התקופה הקובעת היא תקופה של שלושה חודשים שתחילתה ביום כ"ב בתשרי התשפ"ד (7 באוקטובר 2023).

2.2 דחיית מועדים

סעיף 2 לחוק קובע כי בחישוב התקופות שנקבעו (המפורטות בסעיפים להלן), יידחה המועד האחרון שלהן בתקופה שאורכה כאורך התקופה הקובעת, שהיא שלושה חודשים, כאמור בסעיף 2.1 לעיל, בהתקיים שני תנאים:

2.2.1 מועדי תחילתן של התקופות חלים לפני תום התקופה הקובעת.

2.2.2 מועדי סיומן של תקופות אלה חלים בתקופה הקובעת או בחודשיים שאחריה, קרי עד ליום כ"ז באדר א' התשפ"ד (7 במרץ 2024).

כך לדוגמא, תקופה קצובה שבמצב הרגיל אמורה לפקוע ב- 17 באוקטובר 2023 (10 ימים לאחר תחילת התקופה הקובעת) - תפקע בפועל ב-17 בינואר 2024 - הארכה בשלושה חודשים (10 ימים לאחר תום התקופה הקובעת).

וכך, תקופה קצובה שבמצב הרגיל אמורה לפקוע ב- 1 במרץ 2024, יתווספו לה כל ימי התקופה הקובעת במלואם (שלושה חודשים), קרי היא תפקע ב- 1 ביוני 2024.

כל התקופות שפקעו לפני 7 באוקטובר 2023 או שאמורות לפקוע אחרי 7 במרץ 2024 אינן בתחולת תיקון החקיקה.

ראה להלן בסעיף 3 להוראה דוגמאות המבהירות את האמור.

מדינת ישראל



האוצר/רשות המסים
חטיבת שומה וביקורת
מטה ביקורת מע"מ

2.3 להלן המועדים שהוארכו במסגרת החוק להארכת מועדים בקשר לחוק מע"מ:

2.3.1 **סעיף 39(א)(1) ו-(2)** - החזר - 90 הימים לבדיקת החזר ו- 180 הימים לבדיקת החזר כשמתנהלת כנגד העוסק חקירה לגבי חשד לביצוע עבירה על פי חוק מע"מ.

2.3.2 **סעיף 64(ב)** - ערעור על פעולות המנהל - 90 הימים למתן החלטת המנהל במקרים המנויים בסעיף 64, שאם חולפים ללא מתן החלטה, בקשות העוסק ייחשבו כנדחות.

2.3.3 **סעיף 67ד(א)** - נקיטת עמדה חייבת בדיווח - בהגדרה "עמדה חייבת בדיווח", בפסקה (1) שבה. התקופה לפרסום עמדה חייבת בדיווח על ידי רשות המיסים עד לתום שנת המס הוארכה בשלושה חודשים.

2.3.4 **סעיף 77(ב)** - שומה לפי מיטב השפיטה - במידה וחמש השנים להוצאת השומה מסתיימות בתקופה האמורה, התקופה תוארך כאמור לעיל.

2.3.5 **סעיף 79(א) ו-(ב)** - תיקון שומה וקביעת מס - במידה וחמש השנים לתיקון השומה או הקביעה (מהיום שנעשו) מסתיימות בתקופה האמורה, התקופה תוארך כאמור לעיל. בסיטואציה של הרשעת החייב במעשה שיש בו התחמקות מתשלום מס, במידה ושבע השנים לתיקון השומה או הקביעה (מהיום שנעשו) מסתיימות בתקופה האמורה, התקופה תוארך כאמור לעיל.

2.3.6 **סעיף 82(א) ו-(ד)** - השגה - במידה והמועד להגשת השגה עומד בתנאי התקופות האמורות, הוא יוארך בהתאם. בנוסף, במידה והמועד למתן החלטת המשרד בהשגה עומד בתנאי התקופות האמורות, הוא יוארך בהתאם.

2.3.7 **סעיף 95(ב)** - קנס על אי ניהול ספרים - במידה והמועד להגשת ערר לוועדה לקבילות פנקסים עומד בתנאי התקופות האמורות, הוא יוארך בהתאם (לא מדובר בערעור על החלטת מנהל שניתנה בשל ניהול פנקסי חשבונות או רשומות בסטייה מהותית, המוגש לבית המשפט).

מדינת ישראל



האוצר/רשות המסים

חטיבת שומה וביקורת
מטה ביקורת מע"מ

2.3.8 **סעיף 113 (א) ו-(ג-לעניין הגשת ערר)** - איסור הוצאת חשבונית מס - במידה והמועד לתיקון הפגם לגביו קיבל העוסק התראה לפי סעיף זה עומד בתנאי התקופות האמורות, הוא יוארך בהתאם. בנוסף, במידה והמועד להגשת ערר לוועדה לקבילות פנקסים עומד בתנאי התקופות האמורות, הוא יוארך בהתאם.

בכל הנוגע להליכים המתנהלים בבתי המשפט והמועדים להגשת ערעורי מס ותביעות משפטיות- ניתנו הארכות כלליות על ידי שר המשפטים. ניתן להתעדכן מול המחלקה המשפטית.

2.4 דגשים

2.4.1 אין בהארכת המועדים לפי החוק כדי למנוע מציבור העוסקים או מרשות המסים לפעול במסגרת המועדים הרגילים הקבועים בחוק מע"מ, שכן המועדים האמורים קובעים תקופה מקסימלית למתן החלטה או הגשת בקשה.

2.4.2 לא תהיה תחולה לחוק, ככל שמועדי תחילתן של התקופות חלים לאחר תום התקופה הקובעת, כלומר מיום 8.1.2024 ואילך או שמועדי סיומן של התקופות חלים לאחר סיום חודשיים מתום התקופה הקובעת, כלומר מיום 8.3.2024 ואילך.

3. דוגמאות להמחשה:

3.1 המועד להגשת השגה הסתיים ב- 1.11.23. מאחר ומועד זה נמצא בתקופה הקובעת (7.1.24 - 7.10.23) המועד להגשת ההשגה יוארך ב-3 חודשים עד ל- 1.2.24.

3.2 המועד להגשת השגה חל ב- 3.1.24 ומסתיים תוך 30 יום ב- 3.2.24, מאחר ומועד התחלת הפעולה נמצא בתקופה הקובעת (7.1.24 - 7.10.23), המועד להגשת ההשגה יהיה 3 חודשים נוספים מתאריך 3.2.24, קרי 3.5.24.

3.3 המועד להגשת השגה חל ב- 15.1.24 ומסתיים ביום 15.2.24 - אין הארכת מועדים לפי חוק זה כי הפעולה לא נמצאת בתקופה הקובעת (7.1.24 - 7.10.23), במקרה זה המועד התחיל לאחר התקופה הקובעת ולכן, מכיוון שהמועד הוא לאחר סיום התקופה הקובעת לא יהיו הארכות מועדים.

מדינת ישראל



האוצר/רשות המסים
חטיבת שומה וביקורת
מטה ביקורת מע"מ

4. הוראות לפעולה

בנוסף לאמור לעיל, על מנת לשמור על שגרת העבודה ומתן שירות מיטבי לציבור העוסקים וכן על מנת שלא ייווצרו פיגורים, יש להמשיך, עד כמה שניתן, בעבודה השוטפת והמשך פעולות הביקורת במתכונת הרגילה (בכפוף לאילוצים: כוח אדם, קיום דיונים באמצעים דיגיטליים). יודגש לעניין זה, כי הן העובדים במשרדים והן העוסקים רשאים לפעול בהתאם למועדים הרגילים הקבועים בחוק.

מערכות המחשב בשע"מ לעניין התיישנות עודכנו בימים אלו בהתאם להוראות לעיל.

יש לשים לב שלא יופעלו הליכי גבייה עד לסיום המועדים המוארכים לפי התקנות בכל הקשור למועדים להגשת השגה או ערר לפי העניין.

בברכה,

רשות המיסים בישראל