



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)(1)(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(ג1ג)(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)(ב1)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין

יחיד כאמור שהדירה הקודמת שהיא דירתו היחידה נרכשה במסגרת קבוצת רכישה כהגדרת המונח דירה בקבוצת רכישה בס' 9(ג1)(2)(ב1)(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 49 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' 49(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' 49 לחוק מיסוי מקרקעין (פטור מלא או חלקי לפי העניין לאור מגבלת תקרת הפטור כמפורט בס' 49(א)(3) ובס' 49(א)(1), 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