



מערך המיסים

פברואר 2023

KPMG

# קפטולתא

5 דברים שתם חייבים להכיר מהחודש האחרון

# רכישה עצמית של מניות – אירוע מס?

בית המשפט העליון הפך את החלטת המחוזי: רכישה עצמית של מניות תיחשב דיבידנד רעיוני החייב במס

לעניין זה נקבע כי במקרים של רכישה עצמית דיספרופורציונית אשר מבוצעת על-ידי חברת מעטים – אם לא על ידי כל חברה פרטית – תקום חזקה עובדתית כי בעלי המניות הנותרים אשר הגדילו את החזקותיהם בחברה חילקו לעצמם דיבידנד או משכו מהחברה כספים במובנו של סעיף 3(טו) לפקודת מס הכנסה, והנ"ל יהיה חזקה ניתנת לסתירה.

לעומת זאת, בהתאם לבית המשפט, במקרה של רכישה עצמית דיספרופורציונית המתבצעת על ידי חברה ציבורית כללי המשחק יהיו שונים – אצל חברה בורסאית מבנה ההחזקות מבוזק, ועסקה כזו לא תשרת על פי רוב את ענייניהם של בעלי המניות הנותרים שהשפעתם על ניהול החברה הינה מועטה.

פסק הדין קובע קביעה משמעותית לגבי אופן מיסוי רכישות עצמיות, ומשמעותו כי בעסקה כזו אף בעלי המניות שלא השתתפו ברכישה, יכולים להיחשב כמי שקיבלו הטבה בדמות הגידול בחלקם בהון המניות של החברה, שיש לראות בה דיבידנד רעיוני החייב במס.

במהדורת הקפסולה של [דצמבר 2020](#) דיווחנו על פסיקת בית המשפט המחוזי בסוגיית רכישה עצמית שאינה פרו ראטה. בית המשפט פסק כי רכישה עצמית של מניות לא מהווה אירוע מס עבור בעלי המניות שלא השתתפו בה.

על החלטה זו הוגש לאחרונה ערעור לבית המשפט העליון אשר הפך את ההחלטה – נקבע כי בעלי המניות שלא השתתפו ברכישה העצמית קיבלו נכס בדמות הגדלת החזקותיהם בחברה, שיש לראות בו כדיבידנד רעיוני החייב במס.

בית המשפט העליון דן בשני הערעורים הנוגעים לסוגיית רכישה עצמית דיספרופורציונית. לעניין זה נקבע כי מהותה הכלכלית של עסקה זו תלויה בנסיבותיה שעיקרן מצוי במענה לשאלה הבאה: מה היתה מטרתה הדומיננטית של הרכישה העצמית?

אם הרכישה נועדה לשרת בעיקר אינטרסים אישיים של בעלי המניות הנותרים – ובראשם קבלת שליטה בחברה או העצמת כוחם על-ידי קניית עזיבתם של בעלי המניות שבחרו למכור – נדרש יהיה לסווג את העסקה כמשיכת כספי החברה על-ידי בעלי המניות הנותרים אשר מגיעה כדיבידנד.

לעומת זאת, אם הרכישה העצמית נועדה לשרת את האינטרסים של החברה כחברה ולקדם את עסקיה, מן הדין יהיה לסווג כהוצאת כספים שאינה בגדר אירוע מס אצל בעלי המניות שלא מכרו את מניותיהם.

[לפסק הדין <](#)

# מזומן או מצטבר?

על כך ערערה החברה לבית המשפט המחוזי.

בית המשפט המחוזי קבע כי המצב החוקי אומנם מאפשר לחברות מסוימות לדווח למס הכנסה על בסיס מזומן, כאשר שיטה זו משקפת נכונה את הכנסותיה של החברה מעסק, אך אין זה אומר שהחברה רשאית לדווח באופן "אוטומטי" על בסיס מזומן. כלומר, יש לבחון באופן פרטני מהי שיטת הדיווח המשקפת את המהות הכלכלית של העסק. כך, גם הדיווח לרשות המיסים צריך לשקף את הכנסותיה ה"אמיתיות".

בית המשפט פסק כי התנהלותה הכלכלית של החברה הינה על בסיס מצטבר היות והיא עצמה התייחסה לשיטה המצטברת כשיטה שמשקפת את הכנסותיה האמיתיות, ולמעשה לדוח על בסיס מזומן שהגישה החברה אין כל מטרה מסחרית מלבד דחיית המס.

אי לכך, דחה בית המשפט את ערעור החברה וחייבה לדווח על בסיס מצטבר.

חברה שעוסקת במתן שירותי שמירה וניקיון בכל רחבי הארץ ערכה שני "סטים" של דיווחים חשבונאיים: פעילותה המסחרית של החברה לרבות הדוחות שהוצגו לבנקים לצורך קבלת אשראי וחלוקת דיבידנד התנהלה לפי שיטת חשבונאות על בסיס מצטבר, ואילו למס הכנסה דיווחה על הכנסותיה על בסיס מזומן. החברה העדיפה לדווח כך בגלל אופי פעילותה: הוצאותיה העיקריות של החברה היו הוצאות שכר ונלוות, המשולמות מדי חודש. לעומת זאת, הכנסותיה של החברה מהשירותים אותם היא מספקת, מתקבלות באיחור של 60 ימים בממוצע ("שוטף +60"). כמו כן, לא מחזיקה החברה במלאי.

לחברה נוצרו פערים משמעותיים בין הדיווח למס הכנסה על בסיס מזומן לבין הדיווח על בסיס מצטבר: בדוחותיה הכספיים של החברה על בסיס מצטבר דווחו רווחים בכל אחת משנות השומה והוצגו בהם עודפים חיוביים. לעומת זאת, בדוחותיה הכספיים שערכה החברה על בסיס מזומן, דווחו הפסדים לצרכי מס כמעט בכל אחת מהשנים שבמחלוקת מול רשות המיסים, והוצגו עודפים שליליים.

פקיד השומה חייב את החברה על הכנסותיה על בסיס מצטבר. החברה טענה מנגד כי עומדת לה הזכות לדווח על בסיס מזומן. החברה הסתמכה על הלכת קבוצת השומרים וכן על הוראת ביצוע 8/2012 בה לא נקבעה מגבלה על הכנת שני סטים חשבונאיים.

[לפסק הדין <](#)

# מס מכירה בארה"ב

התפתחויות לגבי חבות במס מכירה (ומס הכנסה מדינתי) בגין שירותי SaaS

בנוסף (גם לעניין מס הכנסה מדינתי) את הנקסוס לאותה המדינה, הן הנקסוס הפיזי (לדוגמה: קיומו של משרד, מלאי, עובדים קבועים או זמניים) ובהתאם להתפתחויות מהשנים האחרונות והן את הנקסוס הכלכלי (לדוגמה: היקף המכירות או עסקאות).

כך לדוגמה לאחרונה, יותר מדינות בארה"ב בוחנות את האפשרות לסווג את שירותי ה-SaaS Software as a Service – כחייבים במס מכירה, והצעות חוק בעניין מונחות על שולחן של יותר ויותר מדינות. ההתפתחות הזאת גורמת ליותר ביקורות במדינות השונות בארה"ב על כל המוכרים בהן (בין היתר גם על המוכרים הזרים).

מאחר ותחום המיסים המדינתיים בארה"ב מתפתח כל הזמן ועובר שינויים רבים, מוכרים נדרשים לעקוב אחר התפתחויות בתחום, בנוסף לשינויים בהיקף הפעילות/מכירות שלהם במדינות השונות, תוך הבנה כיצד הדבר ישפיע עליהם, כל אחד בכפוף לנסיבותיו.

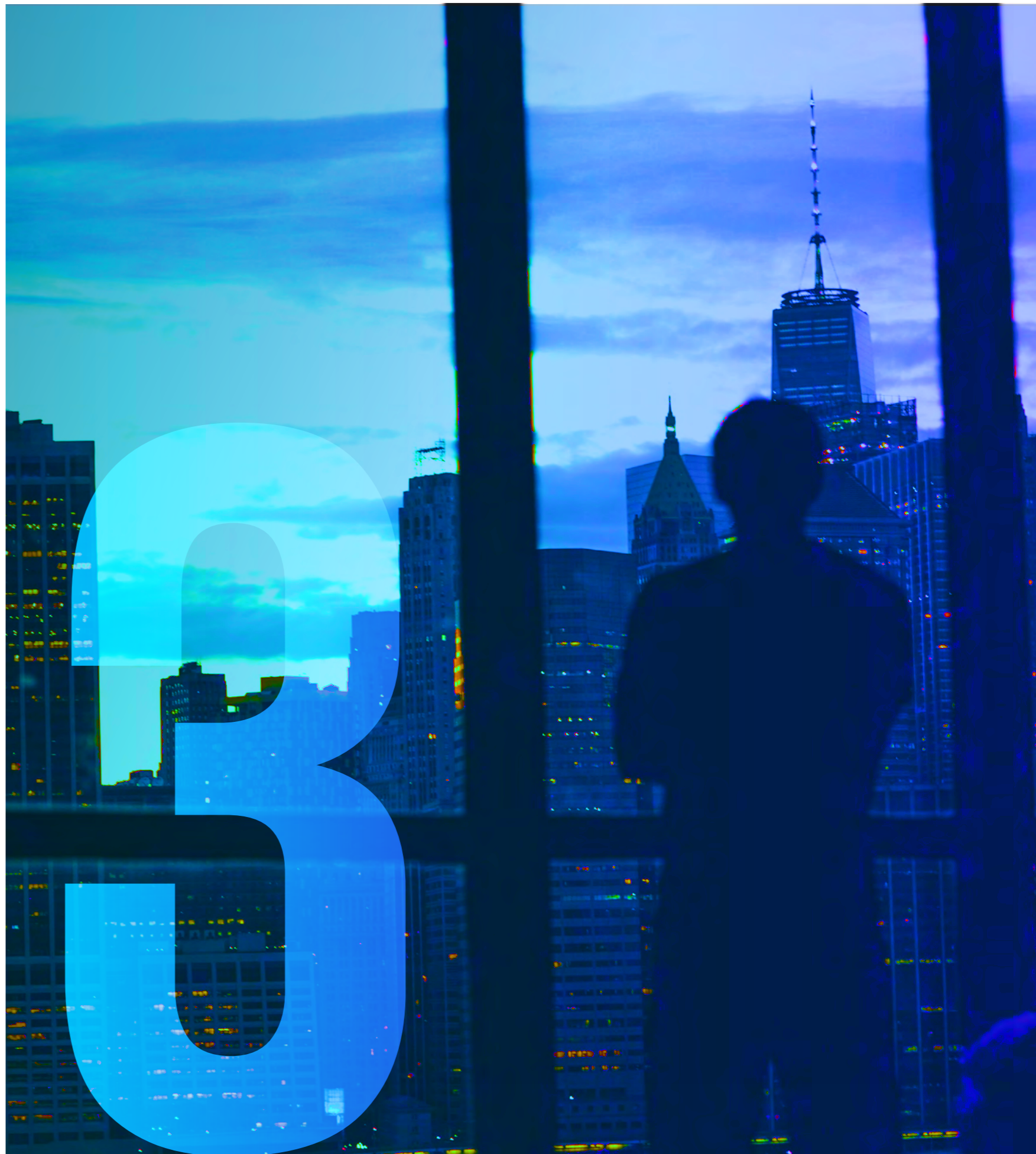
הצוות שלנו ישמח לסייע ללקוחות לבחון את דרישות הרישום, הגבייה תשלום מס המכירה ודיווחים הנדרשים במדינות השונות, כמו גם את החבות ברישום, דיווח ותשלום מס הכנסה מדינתי. אנו נבחן את ההשלכות והדרישות הרלוונטיות, כך שיהיה ניתן להיערך אליהן בהתאם.

מס מכירה בארה"ב, הדומה במובנים מסוימים למע"מ, הוא מס מדינתי (להבדיל ממס פדרלי) מבוסס צריכה אשר נגבה על-ידי המוכר בגין מכירת סחורות ואספקת שירותים מסוימים בארה"ב לצרכן הסופי.

יצוין, כי מעבר למס המכירה, מדינות שונות בארה"ב מחילות גם מס הכנסה, בנסיבות מסוימות גם מבלי שלנישום יש זיקה לארה"ב ('נקסוס') – מה שעשוי להביא לחבות גבייה מצדן הקצה ותשלום מס של הנישום במדינות הרלוונטיות בארה"ב וכאשר מדובר בנישום תושב ישראל הדבר עשוי להביא למגבלות על האפשרות לדרוש זיכוי בגין מס הכנסה המשתלם לאותה המדינה בארה"ב.

בהקשר זה חשוב להדגיש, כי האמנה למניעת כפל מס עם ארה"ב אינה מתייחסת למיסים עקיפים וגם לא למס הכנסה מדינתי. בכל מדינה ניתן לראות התייחסות שונה לעניין המוצרים והשירותים החייבים במס מכירה כמו גם לעניין הנסיבות בהן נישום (לרבות תושב חוץ) יתחייב בדיווח ותשלום המס.

לעניין מס מכירה, בגין כל מוכר, נדרש לבחון בין היתר את הנושאים הבאים על מנת לקבוע מי חייב ברישום, גבייה ותשלום המס: המיקום הפיזי שמשמש הקונה במוצר או שירותים; סוג הסחורה או השירות הנמכר; תנאי המכירה. יצוין, כי ככל שמדובר בנישום מחוץ למדינה, נדרש לבחון



# הודעה ליבואנים:

הנחיית רשויות המכס בעניין הגבלת תשלום מסי יבוא באמצעות מס"ב סוכן מכס



הרינו לעדכנכם כי החל מיום 1.2.2023 תיכנס לתוקפה הנחיית רשויות המכס בעניין "הגבלת שימוש באמצעות תשלום מס"ב לחשבון בנק על שם סוכן מכס", שפורסמה לראשונה ביולי 2022.

על פי המצב הקיים, יבואן יכול לשלם את מסי היבוא, בין היתר, באמצעות מס"ב (מסלקה בנקאית) של סוכן המכס המגיש בשמו את הצהרת היבוא למכס.

היות שבהתאם לכללי המסלקה הבנקאית, תשלום המס"ב מתבצע רק בחלוף 5 ימי עסקים, רשויות המכס מצאו עצמן בחשיפה במקרים בהם סוכן המכס לא עמד בהתחייבותיו כלפיהן כך שתשלום מסי היבוא באמצעות המס"ב שלו לא כובד.

על פי ההנחיה החדשה, יבואן לא יוכל לשלם את מסי היבוא באמצעות המס"ב של סוכן המכס שלו כאשר הצהרת היבוא כוללת תשלום למכס של מעל 50 אלף ₪ (לרבות מסי יבוא, אגרת ביטחון וכו').

המשמעות היא שיבואן שיבקש לשחרר מהמכס סחורה שבבעלותו, שהסכום לתשלום הצהרת היבוא עולה על 50 אלף ₪, עלול להיתקל בקשיים בשחרור מול המכס, על כל המשתמע מכך. לכן אנו ממליצים ללקוחותינו לפעול

בהקדם האפשרי על מנת להסדיר את אופן התשלום למול רשויות המכס.

לשם כך, רשויות המכס מציבות בפני היבואנים את האפשרויות הבאות לתשלום הצהרות היבוא:

1. תשלום באתר רשות המסים (באופן של העברה בנקאית באינטרנט, תשלום בכרטיסי אשראי או תשלום בבנק הדואר).

2. העברת זה"ב (RTGS) – העברה בנקאית של התשלום באופן מיידי.

3. תשלום באמצעות חשבון בנק הרשום בהסדר במס"ב יבואן – בדומה להסדר מס"ב של סוכן מכס, ליבואן קיימת אפשרות להקים הסדר מס"ב על שמו למול רשויות המכס.

יובהר כי לגבי הצהרות יבוא שסכומם מתחת ל-50 אלף ₪ אין כל שינוי וניתן להמשיך ולשלם את התשלומים לרשויות המכס כפי שנעשה כיום.

משרדנו יכול להמליץ על אפשרות התשלום המומלצת, בהתאם למאפייני הלקוח, וכן לסייע בכל הפרוצדורה הקשורה בכך.

# תתחדשו!

## המערכת החדשה להקצאת חשבוניות התחשבות | באופן מקוון

פרק זמן ארוך יותר, יש לפנות אל יחידת הקמ"פ של רשות המיסים.

חשוב לציין, שבמסגרת הפיילוט, לא ניתן להוציא הודעות זיכוי וקיימות 3 חלופות כדי לבטל חשבונית א:

1. ביטול חשבונית כפי שצוין לעיל.

2. אם עברו 30 ימים מיום הוצאת החשבונית א, על הלקוח מהרשות הפלסטינית להוציא חשבונית P שתבטל למעשה את החשבונית הישראלית.

3. ככל שצפויה עסקה עתידית מול אותו לקוח, ניתן לכלול שדה "הנחה" בחשבונית העתידית.

יש לשים לב, כי גם הספקים מהרשות הפלסטינית משתמשים במערכת החדשה החל מהמועד האמור ובהתאם מנפיקים חשבוניות P באופן דומה במתכונת החדשה - חשבוניות אלו מותרות לשימוש וניכוי כמס תשומות בישראל, בכפוף להוראות שחלות על חשבוניות מס רגילות.

בימים אלה רשות המיסים החלה בפיילוט שמטרתו להקל על עוסקים ישראלים שמוכרים שירותים וטובין ללקוחות הפועלים בשטחי הרשות הפלסטינית (חשבוניות א) ומאפשרת להם להנפיק חשבוניות באופן מקוון בלבד ללא צורך בהגעה פיזית למשרדי מע"מ.

ההסדר שהיה קיים לפני תחילתו של הפיילוט, דרש מהעוסקים הישראלים להנפיק פנקסי חשבוניות שהוקצו מראש ע"י משרדי המע"מ בעבור עסקאות שבוצעו מול לקוחות מהרשות הפלסטינית, למלא את החשבוניות באופן ידני ולהגישן פיזית במשרדי מע"מ ברחבי הארץ.

כיום המערכת הממוחשבת מאפשרת הנפקת חשבוניות מקוונות ללקוחות מהרשות הפלסטינית, ללא עלות, באמצעות המערכת המקוונת של רשות המיסים, ע"י הזדהות רגילה באמצעות כרטיס ההזדהות או שם משתמש וסיסמה.

בתום הזנת החשבוניות, יופיע על גבן ברקוד כאשר בעת המעבר במחסום, נדרש נהג המשאית להציגו ובכך מפשטים את ההליך. המערכת מאפשרת להקליד עשר חשבוניות בכל הקלדה ומאפשרת לבטלן, עקב טעות, בתוך 3 ימים מהרגע שהונפקו באמצעות המערכת המקוונת. אם נדרש לבטלן לאחר

# צור קשר

## מיסוי בינלאומי



### דינה פסקא-רז

שותפה, ראש מערך  
הטכנולוגיה והמיסוי הבינלאומי

dpasca@kpmg.com



### איתי פלב

שותף,  
מיסוי בינלאומי

itayfalb@kpmg.com



### אריק איתן

שותף,  
מיסוי בינלאומי

aeytan@kpmg.com



### הראל טוב

שותף,  
מיסוי בינלאומי

htow@kpmg.com



### טל מזרחי

שותף,  
מיסוי בינלאומי

tmizrahi@kpmg.com



### הדס משלי

שותפה,  
מיסוי בינלאומי

hmishli@kpmg.com



### נסרין סלמאן

שותפה,  
מיסוי בינלאומי

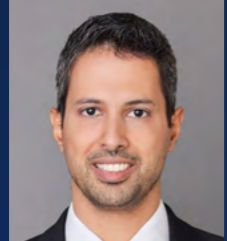
nsalman@kpmg.com



### גל גרינברג

שותף, ראש מחלקת  
מיסים עקיפים

ggrinberg@kpmg.com



### אוהד עמרם

שותף,  
מיסים עקיפים

oamram@kpmg.com

## מיסוי ישראלי



### אילי פיטרמן

שותף,  
מיסוי ישראלי

epiterman@kpmg.com



### ניסים כהן

שותף,  
מיסוי ישראלי

nisimcohen@kpmg.com



### יפעת שעה

שותפה,  
מיסוי ישראלי

yshaaya@kpmg.com



### איתי חנן

שותף,  
מיסוי ישראלי

ihanan@kpmg.com



### יניב ישרים

שותף,  
מיסוי ישראלי

yyesharim@kpmg.com



### אלעד פרולינגר

שותף,  
מיסוי ישראלי

efrohlinger@kpmg.com



### יעל מירון-יצחקי

פרינסיפל,  
מיסוי ישראלי

ymiron@kpmg.com



### משה וייס

שותף,  
מיסוי ישראלי

mweiss1@kpmg.com



המידע המוצג כאן הינו בעל אופי כללי ואינו מיועד לענות על הנסיבות הייחודיות של כל יחיד או ישות. אף על פי שאנו משתדלים לספק מידע מדויק וזמין, אין באפשרותנו להבטיח את דיוקו של המידע ביום בו הוא מתקבל וכן כי המידע ימשיך להיות מדויק גם בעתיד. אין לפעול לפי המידע המוצג ללא ייעוץ מקצועי מתאים לאחר בדיקה מקיפה ויסודית של המצב הספציפי.

© 2023 KPMG סומך חייקין, שותפות רשומה בישראל ופירמה חברה בארגון הגלובלי של KPMG המורכב מפירמות חברות עצמאיות המסונפות ל-KPMG International Limited, חברה אנגלית פרטית מוגבלת באחריות. כל הזכויות שמורות. הודפס בישראל.

השם והלוגו של KPMG הינם סימנים מסחריים אשר השימוש בהם נעשה תחת רישיון של הפירמות החברות העצמאיות בארגון KPMG העולמי.