

## התרת הוצאות הקשורות באתרי אינטרנט

בעקבות חוזר מס הכנסה **15/2002** - "תכנון ומדיניות הוצאות הקשורות באתרי אינטרנט" כמעט כל גורם עסקי גדול מפעיל כיום אתר אינטרנט ברשת למטרה כלשהי. מטרת החוזר שיפורט בתמצית להלן הינה לקבוע את הטיפול הראוי, על פי עמדת נציבות מס הכנסה, בהוצאות הקשורות באתרי אינטרנט בראי הכללים החלים בהקשר זה בדיני המס.

החוזר מפרט מהו אתר אינטרנט (תוכנת מחשב המורכבת מצירוף של מלל ורכיבי מדיה המוצגים למשתמש באמצעות תוכנת ממשק, וכך רכיבי תוכנה המיועדים לבצע פעולות שונות במסגרת האתר), ומאפיין את האתרים בהתאם לחתכים הבאים:

- **אופי האתר** - אתר סטטי מול אתר דינמי
- **יעוד האתר** - אתר תדמיתי, אתר מידע, אתר תמיכה, אתר מסחר אלקטרוני (E-Commerce), אתר פנים ארגוני (Intranet), אתר ארגון או מוסד ציבורי, "פורטל". ישנם סוגי אתרים נוספים אשר לא פורטו בחוזר. ישנם אתרים המיועדים למספר מטרות בו זמנית.

השלבים בהקמת והפעלת אתרי אינטרנט בהכללה מפורט בחוזר כי תהליך הקמתו והפעלתו של אתר אינטרנט טומן בחובו את השלבים הבאים: ההתקשרות עם מקים האתר, אפיון האתר, תיכנות האתר, נשיאה בעלויות נלוות לתהליך תכנות האתר, אינטגרציה של כל האלמנטים המעורבים, שלב הבדיקה (QA), שלב ההטמעה והעלאה לאוויר, רכישת שם מתחם (Domain name), תפעול שוטף של האתר, שינוי תוכנת האתר. העלות הכרוכה בכל אחד מן השלבים שונה מאתר לאתר, ותלויה במרכיבים היחודיים של כל אתר, היקפו, מטרתו וכיוצא בזה. ייתכנו מצבים בהם אתר אינטרנט יפותח באופן עצמי (לדוגמא לחברות העוסקות בתחום התוכנה עשוי להיות כוח אדם מיומן זמין). במקרה זה עלויות ההקמה עשויות להמדד באופן שונה ממצב בו הנישום הזמין את בניית האתר אצל גורם חיצוני. עלויות אלה תכלולנה, בין היתר, הוצאות שכר עבודה של המתכנתים ואנשי המקצוע השונים שלקחו חלק בבניית האתר, הוצאות בעד רכיבי מדיה ששולבו באתר, עלויות תקורה שונות ועוד.

הטיפול בעלויות הקשורות באינטרנט והתרתן כהוצאה לצרכי מס

עיקר הנפקות שבסוגיית התרתן של הוצאות הכרוכות בהקמה, תפעול, תחזוקה ושרדוג של אתרי אינטרנט נוגעת למעשה לעיתוי ההכרה בהוצאה (הוצאה שוטפת, הוצאה הונית המותרת בניכוי באמצעות מנגנון הפחת או הוצאה שכלל אינה מותרת בניכוי). המפתח לתשובה הוא בשאלה האם בהוצאה יש בכדי ליצור שיפור המהווה יתרון מתמיד, או שמא ההוצאה נועדה לאפשר לאתר להמשיך ולפעול במצבו כפי שהוא.

- הבחנה בין הוצאה הונית להוצאה פירותית  
 סעיף 17 לפקודה מתיר בניכוי הוצאות אשר באופיין הינן פירותיות וכרוכות במעגל העסקים השוטף של כל הנישום. הפסיקה פירשה הוצאה פירותית כהוצאה שנועדה לשמור על מצבו הקיים של נכס או לחילופין להשיב מצבו של נכס שניזוק לקדמותו. זאת להבדיל מהוצאה הונית אשר יוצרת בנכס שיפור המהווה יתרון מעבר לשמירה על מצבו הקיים ("יתרון מתמיד").  
 החוזר סוקר את ההוצאות השונות הקשורות לאתרי אינטרנט תוך התייחסות להכרה בהוצאה ולעיתויה.
- הטיפול בעלויות הקשורות בשמות מתחם (Domain Names)  
 החוזר מאפיין "שם מתחם" כנכס בלתי מוחשי המהווה זכות להציג אתר אינטרנט תחת שם מסויים, וקובע כי "שם מתחם" איננו נכלל בגדר המקרים הבודדים בהם מותר על-פי דין ניכוי עלות נכס בלתי מוחשי כהוצאה שוטפת (הוצאות מו"פ על פי סעיף 20א לפקודה, והוצאות לרכישת פטנט או ידע על פי סעיף 2 לחוק עידוד התעשייה מיסים), ומכאן מגיע למסקנה כי לא ניתן לנכות לצרכי מס את הוצאות הרישום או הרכישה של שם המתחם. כמו כן, מאחר ונכסים אלה אינם נכללים ברשימת הנכסים בני הפחת לא ניתן, על פי עמדת מס הכנסה, להפחית עלויות אלה.
- הטיפול בעלויות הקמת אתר אינטרנט  
 החוזר קובע כי אתר אינטרנט המוקם במטרה לשמש את הנישום לפעילותו הינו ככל תוכנת מחשב הנמצאת בשימוש והמקנה לו יתרון של קבע בעסקו. על-בסיס קביעה זו מסיק החוזר כי עלויות ההקמה הראשונית של אתר אינטרנט, החל משלב הרעיון ועד לאחר תיקון הליקויים שהתגלו לאחר העלאת האתר לאוויר, הינן הוצאות הוניות אשר יש להונון כנכס במאזן. זאת ועוד, בהתבסס, בין היתר, על תקנות מס הכנסה (פחת), 1941 ועל חוות דעת משפטיות של נציבות מס הכנסה אשר קבעו כי "תוכנת מחשב הינה חלק

ממחשבים אלקטרוניים" קובע החוזר כי עלויות הקמת אתר אינטרנט יותרו בניכוי במסגרת מנגנון הפחת, כנכסים ששיעור הפחת לגביהם הינו בדומה לזה של מחשבים, קרי 25% או 33% בהתאם לסוג המחשב ולעובדות המקרה.

- הטיפול בעלויות פרסום אתרי אינטרנט  
פרסום האתר דומה במהותו לכל פרסום אחר, ועל פי עמדת נציבות מס הכנסה יש להבחין בין עלויות אשר יותרו בניכוי לבין כאלה שיש להוון. כך לדוגמא, על פי עמדת הנציבות, הוצאות לפרסום עסק חדש לא תותר בניכוי, וכך יהא הדין לגבי מבצע פרסום בעסק קיים שנועד להשיג מוניטין חדשים.
- הטיפול בעלויות תפעול שוטף של אתרי אינטרנט  
ככלל, יש לראות בעלויות תפעול שוטף של אתרי אינטרנט (לרבות: תשלומים לחברת התקשורת בעד השימוש בקווי התקשורת, תשלומים לספק שירותי האינטרנט בעד הגישה לרשת, תשלומים לתמיכה שוטפת בחומרת המחשב הקשורה לאתר, תשלומים לביצוע עדכונים שוטפים וכדו') כהוצאות שוטפות אשר תותרנה בניכוי בתקופה לה הן מתייחסות, בין אם היא מבוצעת על ידי הנישום ובין אם לאו.
- הצורך בהיוון עלויות שינוי אתר אינטרנט  
יש לבדוק האם במסגרת שינוי האתר נוסף רכיב כלשהו המקנה יתרון מתמיד לבעל האתר. היה ואותר רכיב כאמור, עלות רכישתו לא תותר בניכוי שוטף ותיחשב לרכיב תוכנה חדש הזכאי לפחת. במצבים בהם שינוי שוטף של אתר מלווה בהוספת רכיבי תוכנה המרחיבים את פעולת האתר, מדובר בהוצאה מעורבת, הכוללת מרכיב הוני ומרכיב פירוטי. במקרים שכאלה יש לבצע הפרדה בין המרכיבים ולהתירם בניכוי לצרכי מס בהתאם לכללים המקובלים. במצבים בהם הנישום מבצע שינוי רחב היקף באתר האינטרנט (הדורש תכנות מחדש של האתר), אשר במסגרתו נלקחים רכיבי תוכנה מהאתר הישן ומוטמעים באתר החדש, יש להוסיף את יתרת המחיר המקורי של חלק התוכנה המועבר לעלות האתר החדש ולהפחיתם באופן בו מופחת האתר החדש בכללותו.

#### סיכום ומסקנות

לאור האמור לעיל מוצע לבחון בקפידה את מהותן של ההוצאות המוצאות בקשר לאתרי אינטרנט, ואת אופן התרתן לצרכי מס, הן לאור האמור בחוזר זה והן לאור כללי התרת ניכוי

הוצאות כאמור בפקודת מס הכנסה. הננו להפנות את תשומת לבכם לכך שייתכן וקיים שוני בין כללי החשבונאות לפיהם תוצגנה העלויות בדוחות הכספיים לבין אופן ההכרה בהוצאות האמורות לצרכי מס.