

רח' כנפי נשרים 5
ת"ד 1170 י-ם 91010
טל: 02-6559559
פקס': 02-6525327

גי טבת, תשס"ג
8 דצמבר, 2002

אל: תפוצה: א', נצ(1), ב(3), ג(1), ד(2), ו'

חוזר מס הכנסה 15/2002 - תכנון ומדיניות

הוצאות הקשורות באתרי אינטרנט

1. כללי

1.1. מאז הפך האינטרנט לכלי נפוץ וחובק עולם החלו גופים שונים לגלות את הפוטנציאל העסקי הטמון בו ואת חשיבותה של מדיה זו כערוץ מסחרי, וכך גם בישראל. כיום אין כמעט בנמצא גורם עסקי גדול אשר אין בבעלותו אתר ברשת למטרה כלשהי.

1.2. הקמת אתר אינטרנט, הפעלתו ותחזוקתו השוטפת כרוכים בהוצאות מסוגים שונים אשר עשויות להסתכם לסכומים ניכרים. מטרת חוזר זה הינה לקבוע את הטיפול הראוי בהוצאות הקשורות באתרי אינטרנט.

2. מהו אתר אינטרנט

2.1. אתר אינטרנט (Web Site) הינו תוכנת מחשב המורכבת מצירוף של מלל ורכיבי מדיה (גרפיקה, תמונות, צלילים, וידאו וכיוב') המוצגים למשתמש באמצעות תוכנת ממשק, וכן רכיבי תוכנה המיועדים לבצע פעולות שונות במסגרת האתר. תוכנת הממשק יכולה להיות כל כלי באמצעותו ניתן להתחבר לרשת ולצפות בתוכן האתר, כגון דפדפני ה- Explorer או Netscape. תוכנות ממשק אלה הינן לרוב חלק אינטגרלי ממערכת ההפעלה המותקנות על גבי מחשבי המשתמשים אך ניתן להתקינן גם באופן עצמאי.

2.2. הדף המופיע על מסך המחשב של הגולש הוא החלק הויזואלי של האתר, ובנוסף ישנם רכיבי תוכנה שאינם נראים על מסך המשתמש המאפשרים את ביצוען של פעולות שונות אשר לעיתים הינן מורכבות.

אתרים ברשת נבדלים זה מזה הן בצורה, הן בתוכן והן במטרות לשמן הוקמו. הבדלים במטרות האתר גוררים שוני בתהליך בניית האתר ובמרכיביו. האתר אינו מקשה אחת אלא מורכב ממספר רכיבי תוכנה (מודולים) שונים המבצעים תפקידים שונים באתר.

3. סוגי אתרים

אתרי אינטרנט נבדלים ביסודם בשני היבטים מרכזיים ובסיסיים שהינם:

אופי האתר.

ייעוד האתר.

3.1. אופי האתר - אתר סטטי מול אתר דינמי

3.1.1. אתר סטטי – זהו אתר אשר אינו מבוסס נתונים ואינו בר שינוי מבלי להתערב בקוד התוכנה בדרך של תכנות מחדש. כל שינוי דורש כתיבה חדשה של האתר ע"י מתכנתים מיומנים. אתרים מסוג זה הינם זולים לבניה אולם אינם יותר מדף פשוט על המסך ותהליך עדכון יקר מאד. אתרים אלה אשר היו נפוצים בעבר הופכים יותר נדירים ופחות כדאיים להקמה. דוגמה לאתר מסוג זה הוא אתר המציג את כתובת העסק ומספרי הטלפון שלו. (ראה דוגמה מס' 1 המפורטת בנספח לחוזר).

3.1.2. אתר דינמי – זהו אתר מבוסס נתונים בו קיימת האפשרות לשנות את תוכן האתר ללא תכנות מחדש. הדבר נעשה ע"י הוספת ממשק מפעיל לתוכנת האתר המאפשר למפעיל האתר (ולא לתכנת) לערוך שינויים באתר (בתמונות, במלל וכ"ו). סוג זה של אתרים יקר יותר לבניה אך זול בשלב עריכת השינויים. כמעט כל האתרים המוכרים לנו כיום הם דינמיים. דוגמה טובה לכך הם אתרי חדשות המתעדכנים מדי כמה דקות בידעוטריות, שאינן תכנות מחדש של האתר אלא שינוי הנתונים המוצגים בו.

3.1.3. מעבר מאתר דינמי לאתר סטטי הוא נדיר ועשוי להתרחש, אם בכלל, רק במקרה בו בעל האתר מבקש לצמצם עלויות (שכן תפעולו של אתר סטטי דורש עלויות תפעול מזעריות).

3.1.4. מעבר מאתר סטטי לדינמי מקובל יותר ואולם המשמעות המעשית הינה בניית אתר חדש לחלוטין.

3.1.5. כיום אתרים רבים מוקמים כבר בשלב הראשוני כאתרים דינמיים המאפשרים פעילות מינימלית ובסיסית של מפעיל האתר (עדכון מלל, שינוי תמונות וכד') תוך השארת האפשרות להרחיב את ביצועי האתר והיקפו בעתיד.

3.1.6. קיימות אין ספור דוגמאות לשינויים אשר ניתן לבצע באתר דינמי. ניתן להוסיף רכיבי תוכנה המאפשרים איסוף אינפורמציה על הגולשים לאתר, מילוי טפסים באתר, ביצוע חיפוש באתר ועוד. עלות ביצוע שינויים כגון אלה באתר עשויה לעלות על עלות הקמת האתר עצמו וככל שרכיב התוכנה המוסף לאתר מורכב יותר כך תהיה עלותו גבוהה יותר.

3.2. ייעוד האתר

3.2.1. מטרות הקמת אתרי אינטרנט הן שונות ומספר מטרות עשויות להתקיים במקביל. להלן רשימת מטרות אפשריות לאפיון אתרים:

אתר תדמיתי – זהו אתר המשמש כעלון מידע המציג עסק או רעיון מסוים. לרוב מדובר באתרים סטטיים פשוטים של חנויות, עסקים קטנים אתרי תעמולה, אתרים פרטיים וכיו"ב. ניתן לדמות אתרים מסוג זה לשלט חוצות וירטואלי. לדוגמה, אתר של משרד רואי חשבון בו מופיעה כתובתו, מספר הטלפון שלו ותיאור השירותים שנותן המשרד.

אתר מידע – אתר המספק מגוון של מידע שימושי לגולשים מחתך אוכלוסייה כלשהו. דוגמה לכך ניתן למצוא באתר קואופרטיב "אגד" המספק מידע לגבי קווי אוטובוסים ומחירי נסיעות. לרוב יהיה זה אתר עסקי אך עשוי זה להיות גם אתר השייך לארגון כלשהו (כדוגמת אתר ארגון "האצ"ל" המציג את היסטוריית הארגון).

אתר תמיכה - אתר אשר הינו זרוע של שיווק ותמיכה ללקוחות. אתר מסוג זה יכול לספק עדכוני תוכנה, הוראות הפעלה, סיוע בתקלות ועוד. דוגמא בולטת ניתן למצוא באתר חברת Microsoft. עיקרו של האתר אינו למכור את המוצר העיקרי של העסק והוא אינו מיועד להפיק רווחים ישירים לבעליו אלא לשפר את השירות ללקוח ולהקל על המגע בין הצדדים. אתר מסוג זה נמדד ביכולתו להגדיל את שביעות הרצון של הלקוח מהעסק, בהורדת עלויות הטיפול בלקוח לאחר הקניה וביצירת תנועה של לקוחות חוזרים.

אתר מסחר אלקטרוני (E-Commerce) - אתר מסוג זה נועד לשם הפקת הכנסות תוך שימוש בטכנולוגית האינטרנט. מדובר ב"חנויות" לכל דבר ועניין המשתמשות במגוון שיטות מכירה. אתרים מסוג זה נמדדים כמו כל חנות אחרת, כלומר לפי ביצועיהם הכספיים.

סוג המוצרים הנמכרים באמצעות האתר ישפיע על מבנה האתר:

אתר למכירת מוצרים – בין שהם מוחשיים או בלתי מוחשיים (כגון קובץ מוזיקה או ספר וירטואלי). באתר יהיו מנגנונים אשר יציגו את המוצרים הנמכרים, יאפשרו ביצוע הזמנה של מוצר, תשלום בעד המוצר, מעקב אחר משלוח המוצר, מכלול קשרי לקוחות וכיו"ב.

העלויות השוטפות של אתר כזה עשויות להסתכם לסכומים ניכרים שכן מפעיל האתר חייב לעדכן את האתר לפי קצב השינויים הרצוי מבחינתו או זה הקיים בשוק (אם רצונו לקדם את עסקו).

אתר שירות – בדומה לאתר המכירות אלא שכאן מדובר במתן שירות מסוג כלשהו, כגון שירותים פיננסיים (אתרי בנקים, למשל), שירותים במישור האישי (שירותי שידוכים, למשל) שירותים רפואיים (אתרי מידע רפואי) וכד'.

לעיתים השירות יינתן בתשלום ולעיתים כשירות נלווה לפעילות עסקית אחרת, וללא תשלום. לדוגמה, אתר שידוכים המציע למכירה חבילות נופש.

אתר פנים ארגוני (Intranet) - אתר אשר בד"כ משמש את עובדי העסק במקום עבודתם ואף מחוצה לו. אתרים מסוג זה יכולים להוות כלים

לשימוש במאגרי מידע של העסק, קישוריות לתוכנות שיתופיות לעובדים, לוחות מודעות לעובדים ועוד. לדוגמה – מערכת אינטרנט-נט המאפשרת לטכנאי הנמצא מחוץ למקום העסק להיכנס למחשבי העסק כדי לוודא קיומו של חלק חילוף במלאי.

אתר ארגון או מוסד ציבורי - זהו אתר המשמש גורם רשמי כלשהו כגון אתר משרד ממשלתי או רשות עירונית, אתרי אוניברסיטאות, אתרי ארגונים שונים (כדוגמת אתר "יד ושם", אתר קק"ל או אתר לשכת רואי חשבון בישראל). יש לציין כי גם אתרים מסוג זה עשויים לכלול רכיבי תוכנה המאפשרים מסחר כלשהו.

"פורטל" (Portal) - סוג מיוחד של אתר המשמש כשער כניסה לרשת. זהו דף האינטרנט הראשון אשר נטען למחשבו של הגולש ברשת, ועל פי בחירתו. אתרים מסוג זה ירכזו קישורים לאתרים ולבסיסי מידע שונים ומגוונים, בין שבתחום מסוים ובין שבמגוון רחב של תחומים. אתר Yahoo! למשל מהווה דוגמה לסוג זה של אתרים.

3.2.2. לא ניתן להגיע למצב בו נסקור את כל סוגי האתרים. ישנם אתרים המיועדים למספר מטרות בו זמנית וכאלה אשר קשה לסווגם. שינוי במטרות האתר יתאפיין לרוב בצורך לבנות אתר חדש כמעט לחלוטין. זהו בפועל הקמת מערך עסקי חדש. ככל שהאתר נועד ליותר מטרות כך סביר שעלות הקמתו ותפעולו השוטף גבוהים יותר.

4. שלבי הקמת והפעלת אתרי אינטרנט

לרוב האתרים מספר מרכיבים דומים והם נבדלים ביניהם במרכיבים הייחודיים שבכל אתר. קשה וכמעט בלתי אפשרי לפרט את כל המרכיבים שניתן לכלול כיום במסגרת האתר, מה גם שהדבר תלוי בקצב התפתחות הטכנולוגיה (שהינו כידוע מהיר למדי). באתרים קטנים לעיתים לא יהיה זה נכון (ואולי בלתי אפשרי) לנסות ולהפריד בין המרכיבים של האתר ובמקרים אחרים הדבר יתחייב.

בטרם נשקול את הטיפול הנאות בעלויות הקשורות באתר אינטרנט נציג את השלבים השונים בתהליך בניית אתר חדש, תפעולו ותחזוקתו השוטפים:

4.1. שלב ההתקשרות עם מקים האתר

מזמין בניית האתר (להלן – הלקוח) מעביר למקים האתר "מסמך דרישות" בו הוא מפרט את דרישותיו. מסמך זה יכול לנוע בין עמוד אחד למאות עמודים וזאת לפי רמת הבנת הלקוח את צרכיו ולפי מורכבות האתר. ככל שההשקעה המתוכננת באתר גדולה יותר כן תגדל הסבירות שאת המסמך יכתוב גורם מקצועי, לעיתים אף חיצוני לעסק. בפני הלקוח ניצבות מספר אפשרויות:

פניה למקים אתר יחיד וניהול מו"מ מולו בלבד.

הפצת מסמך הדרישות למספר גורמים לקבלת מספר הצעות מחיר. פרסום מכרז (Request For Proposal - RFP) כאשר מסמך הדרישות הראשוני מהווה את הבסיס להגשת הצעות. הליך זה מתקיים בד"כ בפרוייקטים גדולים במיוחד.

ההשקעה באפיון ראשוני עשויה להימשך על פני מספר חודשי עבודה ולהגיע לעלות מצטברת של עשרות אלפי דולרים. לאחר שמקים האתר אסף את כל הנתונים לגבי דרישות הלקוח מוגשת על ידו הצעת מחיר. בשלב זה כל עלויות הבדיקה הן על מקים האתר והן תרדנה לטמיון אם לא יזכה בפרוייקט.

תהליך בחירת מקים האתר, אם בדרך של מו"מ או בדרך של מכרז, מסתיים עם חתימת חוזה ההקמה הכולל את דרישות הלקוח וכן תכתובות והבהרות המצורפות לחוזה כנספח. שלב זה מלווה לעיתים בייעוץ משפטי מתאים מטעם הצדדים.

4.2. אפיון האתר

בשלב זה נפתח ערוץ כפול בו מתקיימות שתי פעילויות בו זמנית. חשוב לציין כי מקים האתר אינו מתחיל במלאכת התכנות עד אשר הושלם שלב זה והלקוח אישר את ביצוע העבודה בהתאם למסמך שהוכן. שני הערוצים המקבילים הינם:

תהליך אפיון מבנה האתר.
תהליך אפיון מראה האתר.

4.2.1. תהליך אפיון מבנה האתר

בהתאם למסמך הדרישות שהעביר הלקוח ועל סמך המידע שנאסף ע"י מקים האתר לאורך המפגשים עמו, מכין מקים האתר את "מסמך האפיון". מסמך זה הינו המרכזי והחשוב ביותר לעבודת המתכנתים. הכנת המסמך מנוהלת לרוב ע"י גורם בכיר מטעם מקים האתר (בד"כ מנתח מערכות הפועל לבד או בשיתוף עם מנהל הפרוייקט מטעם הלקוח) תוך התייעצות עם גורמים פנימיים נוספים לפי הנדרש.

ניתן להשוות את האפיון לעבודת מהנדס הבניין המתכנן הקמתו של בניין חדש או הרחבת בניין קיים. במסמך זה מתוארת המערכת שתוקם לפרטי פרטים.

המסמך כולל פירוט של ייעוד האתר, ניתוחי שוק וקהל היעד, הערכת עומס האתר (בכמה גולשים יוכל האתר לטפל בו זמנית), מערכת ההפעלה והחומרה הדרושים להפעלת האתר, מערכות ההגנה של האתר, כיצד יראה בסיס הנתונים שישמש את האתר, מבנה מערך הקישורים הפנימי בין דפי האתר, תוכנות שישמשו בתהליך בניית האתר, רכיבי תוכנה שיוטמעו באתר ועוד.

כל דרישה של הלקוח לגבי האתר עולה בשלב זה, טרם התחלת עבודת התכנות. היה והלקוח חורג מהצעת המחיר שנתן מקים האתר בדרך של הוספת דרישות מעבר להתחייבויות עפ"י החוזה שנחתם, עשוי הדבר לגרום עלויות נוספות שיחולו על הלקוח.

4.2.2. תהליך אפיון מראה האתר - Look & Feel

במקביל לאפיון המבנה וטרם תחילת התכנות נקבעת צורת האתר וממשק המשתמש. ניתן להמשיל את עיצוב האתר לכל עיצוב של עסק אחר. מובן שאתר לבני נוער יעוצב בשונה מאתר לבעלי מקצוע חופשי כלשהו.

העיצוב הגרפי מבוצע בד"כ ע"י בעלי מקצוע בתחום זה ולא ע"י המתכנתים. גם ממשק המשתמש מתוכנן על ידי מומחה לנושא בהתאם לקהל היעד. מקים האתר מכין מספר סטים של תרשימים הכוללים דוגמאות לדף השער הצפוי באתר (המכונה "דף הבית" או Homepage) ודוגמאות לדפים פנימיים בתוך האתר ומעבירים לאישור הלקוח.

היה והתרשימים אינם מוסכמים על הלקוח, מכין מקים האתר תרשימים נוספים בתוספת תשלום (הנע בין כמה מאות לאלפי דולרים כפונקציה של המורכבות).

4.3. שלב התכנות

שלב התכנות הוא השלב המרכזי, הן מבחינת הזמן והן מבחינת העלות. בפרוייקטים גדולים לרוב יעבדו מספר צוותים במקביל. תהליכי תכנות האתר מחולקים לרוב למספר שלבי ביצוע, אשר מספרם עולה ככל שמורכבות האתר גדלה. החלוקה מתבצעת בתיאום עם הלקוח, ולרוב בקצב דומה זורמים התשלומים למקים האתר.

לעיתים מקבל הלקוח סיסמת גישה המאפשרת להתחבר למחשבי מקים האתר מרחוק ולצפות בהתקדמות העבודה, וזאת במטרה לתת הערות לאורך הפיתוח ולא להמתין לסיום השלב. תוכנות הפלטפורמה לכתיבה ותוכנות הכתיבה עצמן דורשות רכישת רשיון מתאים והגורם שיישא בתשלום נקבע במו"מ בין הצדדים. בשלב זה גם נרכשת החומרה אשר תשמש את האתר.

לגבי התפלגות שלבי הפיתוח ראה סעיף 5 להלן.

4.4. עלויות נלוות לתהליך תכנות האתר

בשלב התכנות יתכן ותידרש עבודת הכנה להתאמת סביבת העבודה של הלקוח לאינטרנט. דוגמאות לכך יכולות להיות צילום מוצרי הלקוח, המרת מסמכי נייר לקבצים (ע"י סריקה למשל) או התאמת בסיס הנתונים הקיים של הלקוח לזה של האתר (כדוגמת חשבונות בנק). עבודת ההכנה יכולה להתבצע ע"י הלקוח עצמו, ע"י מקים האתר או ע"י גורם שלישי כלשהו.

יתכן בהחלט מצב בו ההוצאות להכנת העסק לפעילות באינטרנט תעלינה על העלויות הישירות האחרות של הקמת האתר. כך למשל במקרה של אתר מסחר אלקטרוני המאפשר כניסה למאגר מידע הכולל אלפי ספרים, מאמרים, כתבי עת. הכנסת המידע לבסיס הנתונים של האתר הינה מלאכה ארוכה ויקרה אולי אף יותר מיתר עלויות ההקמה.

יש לשים לב שבמידה והפעולה בוצעה ע"י הלקוח עצמו, יש לאתר את העלויות הרלוונטיות ולצרפן לכלל עלויות ההקמה.

4.5. שלב האינטגרציה

תהליך בניית האתר מחולק למספר מודולים, כשכל קבוצת מתכנתים עוסקת בכתובת התוכנה למודול אחר. שלב זה יוצר את החיבור בין המודולים השונים שפותחו או נרכשו לצורך בניית האתר (לדוגמה: מסדי הנתונים עם הדף הראשי) ומגבשם לאתר אחד.

4.6. שלב הבדיקה - QA

טרם העלאת האתר לאוויר נכתבים תסריטי בדיקה שונים (כגון הדמיית כמות מסוימת של גולשים, ביצוע מספר פעולות במקביל וכד'). תסריטים אלו מבוצעים ע"י הלקוח או מקים האתר או ע"י גורם בדיקה מוסמך. בדרך זו מתאפשר ללקוח להכיר לראשונה את האתר שלו כ"חליפה אחת" ולמקם האתר לבחון קיומן של תקלות בלתי צפויות. באתר גדול יבוצע לעיתים שלב זה על ידי חברה חיצונית המתמחה בבדיקות מסוג זה.

4.7. שלב ההטמעה והעלאה לאוויר

לשם הפעלת אתר האינטרנט שהוקם יש צורך בהקמת מערך החומרה הנדרש (שרתי מחשב, מודם תקשורת, מסדי נתונים וכו'), בהתקנת תוכנת ההפעלה ותוכנת התקשורת וכן בהתקנת תוכנת האתר על גבי השרת.

התקנת האתר אינה חייבת להיות על גבי חומרה שבבעלות הלקוח, וישנם גורמים שונים (לרבות מקימי האתרים) המציעים שירותי אירוח אתרי אינטרנט על גבי שרתי מחשב שבבעלותם. יתר על כן, ייתכן והאתר יותקן על גבי שרת מחשב שישמש מספר אתרי אינטרנט בו זמנית. לרוב, ככל שאתר האינטרנט מורכב יותר או שגוברת חשיבות חסיון המידע המאוחסן בבסיס הנתונים כך סביר יותר שיאוחסן על שרת נפרד. כשהלקוח מעוניין לפקח בעצמו על אבטחת האתר תהיה לו נטייה להתקין את האתר על גבי ומרה נמצאת בשליטתו הבלעדית (אך יכולה להיות בתמיכתו של גורם צד ג'). לרוב, התשלום בעד הקמת האתר כולל גם את עלות העלאתו לאוויר.

תהליך העלאת האתר לאוויר מלווה לעיתים במסע פרסום המתנהל באמצעות מגוון אמצעי המדיה הקיימים. ההוצאה הכספית למטרה זו יכולה להיות גבוהה.

4.8. רכישת שם מתחם (Domain name)

על מנת להעלות את האתר לאוויר יש צורך בכתובת לאתר. לכל דף ברשת האינטרנט ישנה כתובת, כאשר כתובת האתר הינה הראשית וכתובות דפי האתר הינן משניות. לדוגמה, כתובת אתר משרד האוצר הינו www.mof.gov.il ואתר מס בכנסה נמצא בכתובת משנית לכתובת אתר משרד האוצר, וכתובתו www.mof.gov.il/itc. יש להדגיש כי רכישת שם המתחם יכולה להיעשות בכל שלב עד למועד ההעלאה לאוויר.

ניתן לרשום שם מתחם חדש בעלות של כמה עשרות דולרים או לרכוש שם מתחם מגורם שכבר רשם אותו בבעלותו, והמחיר ייקבע בין הצדדים. מעבר לעלות הראשונית של הרישום או הרכישה ישנה עלות שנתית או דו-שנתית קבועה לשמירת הבעלות על שם המתחם.

4.9. תפעול שוטף של האתר

התפעול השוטף של האתר כולל פעולות עסקיות שונות המתבצעות ע"י גורמים שונים מטעם הלקוח. כך למשל מחלקת התמיכה נותנת סיוע ללקוחות האתר, מחלקת השיווק מעדכנת את האתר במוצרים חדשים, המחלקה המשפטית אחראית על הפן המשפטי שבתפעול האתר וכיוב'.

מרכיב נוסף בתחזוקת האתר הינו עלות תחזוקת החומרה והסביבה בה מותקן שרת המחשב עליו מותקנת תוכנת האתר (לדוגמה הוצאות שכירות המקום להצבת השרת, תשלום לגורם שיאתחל את המחשב בעת תקלה וכו'). עלות נוספת שוטפת הינה עלות ההתחברות לרשת האינטרנט וזאת ע"י רכישת חבילת תקשורת מספק אינטרנט כלשהו. ייתכן ורכיב תשלום זה יהיה מחולק בין חברת התקשורת (בעד השימוש בקווי התקשורת) לבין ספק שירותי האינטרנט (בעד הקישוריות לרשת). התשלום יכול להימדד לפי שעות שימוש ברשת או לפי איכות הקווים המסופקים ללקוח (המשפיעה על נפח המידע שניתן להעביר ועל מהירות תעבורת הנתונים אל האתר וממנו).

כמו כן יידרש הלקוח לבצע מעת לעת תיקונים בתוכנת האתר הנדרשים עקב תקלות תפעול שוטפות.

4.10. שינוי תוכנת האתר

לאחר שלב העלאתו לאוויר מתחיל האתר לשמש לייעודו, ובזאת לכאורה הסתיימה מלאכת ההקמה. ואולם, בחודשים הראשונים להפעלתו עשויות להתגלות בעיות אשר לא נצפו ע"י מקים האתר. הבעיות יכולות להיות טכניות (למשל כניסה מסיבית של גולשים מעבר לצפוי היוצרת עומס) או אחרות (האתר אינו מושך את העין, למשל).

כשם שבעל עסק רגיל עורך שינויים מפעם לפעם בעסקו, כך נכון הדבר גם לגבי אתרי האינטרנט. השינוי יכול לבוא לידי ביטוי במראה האתר (המקביל לשינוי חלון הראווה של העסק) ויכול לבוא לידי ביטוי בהוספת שירותים חדשים או יצירת פלטפורמות מסחר חדשות, המקנות יתרון ארוך טווח שאינו דומה לשינוי חלון הראווה בעסק רגיל.

מאחר ומדובר באתר אינטרנט (עסק המבוסס על תוכנה וחומרה), בהחלט ייתכנו מצבים בהם למרות שאין שינוי ממשי בייעוד האתר ובקהל היעד ההוצאות הכספיות הכרוכות בשינויים שבוצעו יכולות להיות מסווגות כהוצאות הוניות. כך למשל כאשר נדרש ביצוע תהליך מחודש של אפיון האתר, כאשר משולבים באתר רכיבי תוכנה חדשים וכיוב'.

במקרים בהם היקף השינוי הינו מהותי והוא נעשה בסמוך למועד העלאת האתר לאוויר, יתכן ומדובר בעלויות שיש לראותן כחלק מעלויות ההקמה כעלויות שוטפות של תפעול או תחזוקה.

שינוי האתר ייעשה לרוב ע"י הגורם שהקים את האתר, וזאת במטרה לחסוך בזמן להכרת תכנית האתר ולעיתים כמתחייב מהסכם ההתקשרות הראשוני בין הצדדים.

4.11. פיתוח עצמי של אתר אינטרנט

4.11.1. ייתכנו מצבים בהם נישום יפתח אתר אינטרנט באופן עצמי. הדבר מקובל במיוחד בקרב חברות העוסקות בתחום התוכנה מאחר וכוח האדם המיומן בתחום עשוי להיות כבר זמין עבורן.

4.11.2. עלויות פיתוח עצמי של אתר אינטרנט עשויות להימדד בצורה שונה ממצב בו הנישום הזמין את בניית האתר אצל גורם חיצוני.

4.11.3. עלויות פיתוח עצמי של אתר כוללות, בין היתר:

הוצאות שכר עבודה למתכנתים ולאנשי המקצוע השונים שלקחו חלק בבניית האתר (מנתחי מערכות, מעצבים גרפיים וכיוב');;

הוצאות בעד רכיבי מדיה שונים ששולבו באתר (קטעי וידאו, צלילים וכד') – בין אם נרכשו ובין אם התשלום הינו בעד השימוש בהם;

תשלום בעד רשיונות שימוש ועלויות רכישת תוכנות שהוטמעו באתר או שנעשה בהן שימוש בתהליך הקמת האתר;

תשלומים לחברת התקשורת בעד שימוש בקווי התקשורת ששימשו את הנישום בשלב פיתוח האתר וכן עלויות לספקי שירותי האינטרנט בעד גישה לרשת עד לשלב העלאת האתר לאוויר.

עלויות תקורה שונות לרבות עלויות משפטיות, שכירות וכיוב'. בעניין היוון עלויות נלוות לרכישת נכס הון ראה פס"ד סוכן סרטים¹.

4.11.4. חשוב לציין בנושא זה כי כללי החשבונאות המקובלים לגבי עלויות פיתוח של תוכנה המיועדת לשימוש עצמי בעסק² מתירים במספר לא קטן של

¹ עמ"ה 553/58 סוכן להפצת סרטים נ' פקיד שומה הרברט סמואל, קפ"ד 3, חוברת 7.
² לעניין זה ראה:

- Statement Of Position (SOP) 98-1: Accounting for the costs of computer software developed or obtained for internal use.
- FAS 86 – Accounting for computer software to be sold, leased or otherwise marketed
- EITF 00-2.

מקרים לדווח על הוצאות הפיתוח כהוצאה חשבונאית שוטפת. מצב זה מחייב בחינת ההיוון הנאות של ההוצאות החשבונאיות הרלוונטיות.

5. התפלגות שלבי הפיתוח

בעקרון, ניתן למיין את הפרוייקטים להקמת אתרי האינטרנט לשלוש רמות של מורכבות בתהליך הפיתוח:

פרוייקט מסוג א' – אלו הם פרוייקטים ברמת המורכבות ורמת העלות הנמוכה ביותר. פשטות האתר מתאפיינת לאורך כל רכיבי האתר, הן בהיקף החומרה הנדרשת (העדר צורך בבסיס נתונים, למשל) והן בתוכנה (מיעוט פעולות שניתן לבצע באתר). אתר תדמיתי הינו דוגמה לסוג זה של אתרים (ראה דוגמה 1 בנספח לחוזר);

פרוייקט מסוג ב' – מדובר בפרוייקטים ברמת מורכבות ורמת עלות בינונית. לרוב מדובר באתרים בהם היקף הדפים גדול ומגוון הפעולות שניתן לבצע בהם רחב. אתרים אלה מתאפיינים גם בדרישות חומרה כבדות יותר מאשר הסתפקות בשרת מחשב בודד (מצב המתאים יותר לאתרים פשוטים). (ראה דוגמה 6 בנספח לחוזר). חשוב לציין כי גרפיקה מרשימה באתר אינה מעידה בהכרח על רמת מורכבות גבוהה של האתר;

פרוייקט מסוג ג' – אלו הם פרוייקטים מורכבים ביותר הכוללים מבנה מערכת מסובך או אלגוריתמים מורכבים המבצעים חישובים מסובכים. דרישות החומרה באתרים מסוג זה תהיינה גבוהות (ריבוי שרתים, אמצעי הגנה מתוחכמים, רשיונות תוכנה ייחודיים וכד'). (ראה דוגמה 5 בנספח לחוזר).

הטבלה שלהלן מציגה את סדרי הגודל שבשלבי ההתקדמות במלאכת פיתוח האתר:

אחוז השלמת הפרוייקט (בתום ביצוע השלב)			
פרוייקט א'	פרוייקט ב'	פרוייקט ג'	
20%	25%	30%	תום שלב האפיון
60%	60%	70%	תכנות האתר *
80%	80%	80%	שלב האינטגרציה
90%	90%	90%	שלב הבדיקה
100%	100%	100%	שלב הטמעה והעלאה לאוויר

* שלב תכנות האתר מתבצע באחד או מספר שלבים ומוגדר בהסכם ההתקשרות עם מקים האתר.

6. הטיפול בעלויות הקשורות באינטרנט לצורכי מס

6.1. הבחנה בין הוצאה הונית להוצאה פירותית

6.1.1. סעיף 17 לפקודה מתיר בניכוי הוצאות אשר באופיין הינן פירותיות ואולם פקודת מס הכנסה אינה כוללת הנחיות באשר לשאלה כיצד יש להבחין בין הוצאה הונית להוצאה פירותית ולשם כך יש לפנות לפסיקה המגוונת שהתפתחה לאורך השנים.

6.1.2. ככלל, הוצאה פירותית הינה הוצאה 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. בשורה של פסקי דין³ קבע בית המשפט את העקרונות הרלוונטיים לנושא ההבחנה בין הוצאה לשם שמירה על הקיים לבין הוצאה היוצרת יתרון.

6.1.3. להלן נסקור את ההוצאות השונות הקשורות לאתרי אינטרנט תוך התייחסות להכרה בהוצאה ומועדה.

6.2. הטיפול בעלויות הקשורות בשמות מתחם (Domain Names)

6.2.1. שם מתחם הינו נכס בלתי מוחשי המהווה זכות להציג אתר אינטרנט תחת שם מסוים. לעיתים שם המתחם כולל מוניטין רב ערך הנובע ממותג מסוים (כדוגמת www.cocacola.com) ולעיתים עשוי להיות שווי שם המתחם גבוה עקב היותו מבוסס על מילה גנרית שמייצגת תחום שלם (כדוגמת www.business.com או www.shoes.com).

6.2.2. ניכוי עלות נכסים בלתי מוחשיים כהוצאה שוטפת מתאפשר בפקודת מס הכנסה בשני מצבים:

כאשר מדובר בהוצאות למחקר ופיתוח בהתאם להוראות סעיף 20א' לפקודה – יותרו בניכוי הוצאות הוניות שלא הושקעו בנכס בר פחת לפי סעיף 21 לפקודה;

כאשר מדובר ברכישת פטנט או זכות לניצול פטנט או ידע, כאמור בסעיף 2 לחוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט – 1969 (להלן – חוק עידוד התעשייה).

6.2.3. מאחר ולא ניתן לסווג את עלות רישום או רכישת שם המתחם כאחת מההוצאות שלעיל, לא ניתן לנכות את הוצאות הרישום או הרכישה של שם המתחם. כמו כן, מאחר ונכסים אלה אינם נכללים ברשימת הנכסים ברי הפחת לא ניתן להפחית עלויות אלה. בגישה זו יש גם מן הצדק הכלכלי מאחר ואורך החיים של נכס מסוג זה אינו מוגבל.

³ ראה הנחיות החב"ק בנושא "כללים להתרת הוצאות" עפ"י סעיף 17 לפקודה, ג – 111, ס' 1.5.

6.3. הטיפול בעלויות הקמת אתר אינטרנט

6.3.1. אתר אינטרנט המוקם במטרה לשמש את הנישום לפעילותו הינו ככל תוכנת מחשב הנמצאת בשימוש ואשר מקנה לו יתרון של קבע בעסקו. הקמה ראשונית של אתר אינטרנט הינה יצירת תוכנה חדשה המאפשרת את ביצוען של פעולות אשר לא ניתן היה לבצען טרם הפעלת האתר, ולחילופין – מגדילה את ציבור הלקוחות הפוטנציאליים של הנישום. בפס"ד שתדלן⁴ קבע בית המשפט כי הוצאות לרכישת יתרון מתמיד הינן הוצאות הוניות אשר לא יותרו בניכוי שוטף.

6.3.2. תקנות מס הכנסה (פחת), 1941 (להלן – תקנות הפחת) קובעות בסעיף יד' את שיעור הפחת לגבי מחשבים. הסעיף מגדיר "מחשבים – מחשבים או מספר יחידות המשמשות יחד כמחשבים, הפועלים באמצעות מערכת הפעלה מוכרת והנועדים ליישומים שונים וכן ציוד נלווה המחובר אליהם".

6.3.3. מן ההגדרה לא ברור כי אתר אינטרנט (שהינו תוכנת מחשב) עונה להגדרה האמורה. ואולם, סוגייה זו הובהרה עוד בחוזר מס הכנסה 11/87 המרכז תקצירי חוות דעת שנערכו במחלקה המשפטית. במסגרת סעיף 23 לחוזר צוין כי "תוכנת מחשב הינה חלק ממחשבים אלקטרוניים" כהגדרתם בתקנות הפחת.

6.3.4. המשמעות העולה מהאמור הינה שתוכנת מחשב הינה נכס בר פחת ששיעור הפחת לגביו הינו בדומה לזה של מחשבים, קרי 25% או 33% בהתאם לסוג המחשב.

6.3.5. לפיכך, עלויות ההקמה הראשוניות של אתר אינטרנט, החל משלב הרעיון ועד לאחר תיקון הליקויים שהתגלו לאחר העלאת האתר לאוויר הינן הוצאות הוניות אשר יש להוון אותן כנכס במאזן. נכסים אלה הינם ברי פחת בשיעור האמור לעיל.

6.3.6. על אף האמור בסעיף 6.3.5 יצוין כי ייתכנו מקרים בהם יושקעו כספים עוד בשלב הטרם עסקי, כלומר – עוד בטרם התהווה המנגנון המסוגל לייצר הכנסה עסקית. מקרים אלה יש לבחון בהתאם למצב העובדתי כפי שיש לבחון זאת בעת הקמת כל עסק חדש שהוא⁵.

6.4. הטיפול בעלויות פרסום אתרי אינטרנט

עלויות נוספות אשר יש לתת לגביהן את הדעת הינן הוצאות לפרסום אתר האינטרנט עצמו. פרסום האתר דומה במהותו לכל פרסום אחר ויש להבחין בין עלויות אשר יותרו בניכוי לבין כאלה שיש להוון. ככלל, הוצאה לפרסום עסק חדש לא תותר בניכוי וכך יהא הדין לגבי מבצע פרסום בעסק קיים שנועד להשיג מוניטין חדשים⁶.

6.5. הטיפול בעלויות תפעול שוטף של אתרי אינטרנט

⁴ ע"א 35/67 חיים שתדלן נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד כ"א(1) 455.
⁵ בעניין זה ראה עמ"ה 809/67 נאות מרגלית בע"מ נ' פקיד השומה רחובות (פד"א א', 294) וכן ע"א 316/67 סידס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (פ"ד כ"א (2) 291, פד"א א' 8) וכן דוגמה מס' 6 בנספח לחוזר.
⁶ ראה הנחיות החב"ק בנושא "כללים להתרת הוצאות" עפ"י סעיף 17 לפקודה, ג – 111, ס' 1.5.

6.5.1. ככלל, עלויות תפעול שוטף של אתר הינן הוצאות שוטפות אשר תותרנה בניכוי בתקופה לה הן מתייחסות, בין אם היא מבוצעת ע"י הנישום ובין אם לאו.

6.5.2. מעבר לשינויים בתחום העיצובי והטקסטואלי כוללות הוצאות לתפעול אתר אינטרנט, בין היתר, תשלומים לחברת התקשורת בעד השימוש בקווי התקשורת, תשלומים לספק שירותי האינטרנט בעד הגישה לרשת, תשלומים לתמיכה שוטפת בחומרת המחשב הקשורה לאתר (תיקוני תקלות, אתחול השרת בעת נפילתו, טעינתו מחדש וכיוב'), תשלומים לביצוע העדכונים השוטפים (גרפיקה, מלל וכד') ועוד.

6.6. הצורך בהיוון עלויות שינוי אתר אינטרנט

6.6.1. תהליך שינוי האתר עשוי לכלול הוספת רכיבי תוכנה המאפשרים לבצע באתר פעולות אשר לא ניתן היה לבצען קודם לשינוי. לכן 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 כאמור בסעיף 6.3.4 לעיל.

6.6.2. ייתכנו גם מצבים בהם שינוי שוטף של אתר מלווה בהוספת רכיבי תוכנה המרחיבים את פעולת האתר. במקרים אלה מדובר בהוצאות מעורבות, הכוללות אלמנט הוני הנוסף על האלמנט הפירותי. במקרים אלו יש לבצע הפרדה בין החלק הפירותי והחלק ההוני, כפי שהורה בית המשפט בפס"ד פריקשיין⁷.

6.6.3. קיימים מצבים בהם מחליט הנישום לבצע שינוי רחב היקף באתר האינטרנט שלו, שינויים כאלה הדורשים תכנות מחדש של האתר. במקרים מסוג זה בהחלט ייתכן שלשם תכנות מחדש של האתר יילקחו רכיבי תוכנה מקוד התוכנה של האתר הישן ויוטמעו באתר החדש.

6.6.4. ברוב המקרים, אורך חיי רכיב התוכנה שנמצא ראוי להעברה לשימוש האתר החדש יהיה כאורך החיים של כלל האתר החדש. במקרים אלו תיווסף יתרת המחיר המקורי של חלק התוכנה המועבר לעלות האתר החדש ותופחת לפיו.

7. דגשים לשלב הביקורת

7.1. כפי שפורט לעיל, פרק הזמן הנדרש להקמת אתר אינטרנט הולך ומתארך ככל שגדלה מורכבותו ובהתאם גדלה כמות התיעוד העוברת בין הנישום לבין מקים האתר ובין הנישום לבין מתפעל ומתחזק האתר.

7.2. כאשר הקמת האתר ו/או תחזוקתו ותפעולו השוטפים מתבצעים ע"י גורם חיצוני לנישום, יש לבחון את האפשרות לקבל אינפורמציה ותיעוד מגורם זה. ברוב המקרים מתחזק האתר מתעד את התהליך ושומר העתקים של המסמכים (חוזים, מסמכי אפיון ולרוב גם את קוד התוכנה) ברשותו. הדבר נכון במיוחד

⁷ עמ"ה 284/79 פריקשיין מטריאלס קורפוריישן בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פד"א י"א 117.

כשמדובר בתהליך הקמת האתר, וזאת לצורך ביצוע שידרוג של האתר עבור הלקוח בעתיד.

7.3. על הנישום חל נטל הראיה להוכיח את שלבי פיתוח האתר המשמש אותו במהלך פעילותו וכן מחובתו לשמור את המסמכים הקשורים בתהליך הפיתוח, ההקמה, התחזוקה והשינוי של האתר. כך למשל יוכלו "מסמך הדרישות" ומסמך אפיון האתר, לשפוך אור על עלות ההקמה. מסמכים אלה הינם חיוניים לשם בחינת גובה ההוצאות הקשורות באתר האינטרנט והתרתן בניכוי.

7.4. בחינת מראה האתר עצמו וכן את היסטוריית התרשימים של מראה האתר יכולים לסייע באיתור רכיבי תוכנה אשר התווספו לאתר לאורך זמן. ישנם אתרי אינטרנט המסוגלים להציג היסטוריית מראה של אתרי אינטרנט – ראה לעניין זה למשל את האתר: www.archive.org.

7.5. לרוב, לא ניתן יהיה לדלות את המידע הדרוש מהחשבונית שסיפק מקים האתר ללקוח. כך למשל מקרה בו רשום בחשבונית כי התשלום הינו בגין אבטחה שוטפת, כשבפועל מדובר ברכישת תוכנת הגנה לאתר וחיוב הלקוח בגין עלותה והתקנתה. במקרה כזה אין מדובר בהוצאה שוטפת גם אם האתר היה פעיל קודם להתקנת תוכנת האבטחה.

7.6. ישנם מספר סממנים לשינויים בעלי אופי הוני באתר. כך למשל שינוי האתר והפיכתו מאתר סטטי לדינמי, שינוי בייעוד האתר, הצורך באפיון מחודש לאתר, היקף שעות העבודה הנדרשות לשם ביצוע השינוי באתר ביחס לשעות שנדרשו בשלב ההקמה, תוכנות חדשות שהוטמעו באתר החדש ועוד.

7.7. מידע נוסף ניתן לקבל מכל גורם שהיה שותף בתהליך המו"מ להקמת האתר וכן ממקים האתר עצמו. כך למשל ניתן להיעזר במסמך ניהול הגרסאות שמנהל מקים האתר, בו הוא מפרט התפתחויות בגרסת התוכנה של האתר.

8. הטיפול במקרים מורכבים

בכל מקרה בו מדובר במורכבות גבוהה של אתרי אינטרנט או בשינויים המבוצעים באתר וכד' ניתן לפנות למחלקת תכנון ומדיניות בנציבות מס הכנסה כדי להיעזר בידע ובניסיון שנרכש בנושא.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין

נספח

דוגמאות ליישום הנחיות חוזר 15/2002

ההבחנה בין סוגי האתרים וההוצאות הכרוכות בהקמה, תפעול, תחזוקה ושדרוג של האתרים השונים הינה קשה ואינה תמיד ברורה. עיקר המשמעות בשאלת ההכרה בהוצאה לצורכי מס הינה שאלה של עיתוי (הוצאה שוטפת, הוצאה הונית או הוצאה שלא ניתן להפחית). המפתח הינו התשובה לשאלה האם בהוצאה יש בכדי ליצור שיפור בעל ערך נכסי, או שמא ההוצאה נועדה לאפשר לאתר להמשיך ולפעול בסביבת הגולשים שלו. ההבדל כמוהו כהבדל בין תפעול עסק קיים להרחבת העסק. הדרך הטובה ביותר להבין את ההבדלים היא באמצעות מספר דוגמאות:

דוגמה 1: אתר תדמייתי

תיאור האתר

חברה המתמחה בייצור ושיווק פורניר ועץ הקימה אתר תדמייתי ברשת. האתר הכולל 22 דפי אינטרנט (מחציתם בעברית ומחציתם באנגלית) באמצעותם מציגה החברה את עצמה ואת המוצרים שהיא מספקת, כלי עבודה ותהליכי ייצור, מפה המאפשרת להתמצא בדרך המובילה למפעל וכד'. דפי האינטרנט כוללים מלל, תמונות וגרפיקה. האתר כולל גם דף המאפשר יצירת קשר עם החברה באמצעות דואר אלקטרוני.

ניתוח ומסקנות

העלאת אתר מסוג זה לרשת דומה לפרסום מתמשך של החברה (כל עוד והאתר זמין ברשת). זהו אתר סטטי המאפשר מעין פרסום מתוחכם באמצעות הצגה ויזואלית של עלון מידע לגבי העסק הספציפי, לרבות אפשרות למשלוח משוב או פניה באמצעות דואר אלקטרוני.

ניתן לטעון כי אילו היתה מפרסמת החברה מודעת ענק (המתפרסת על פני מספר עמודים ובצבע) במדריך מסווג כלשהו (כגון "דפי זהב") היה התשלום בעד הפרסום עשוי להיות מוכר כהוצאה שוטפת. ואולם, הקמת אתר אינטרנט מסוג זה דומה במהותה להקמת שלט פרסום אשר ישמש את החברה לתקופה אשר עשויה להמשך מספר שנים, זאת להבדיל מפרסום מודעה חד-פעמית אשר אורך החיים שלה מוגבל לתקופה השוטפת או מעט מעבר לה.

כללי החשבונאות קובעים בהתאם לעקרון ההקבלה שיש לייחס את ההוצאות להכנסות שהן מפיקות. בהתאם לכך, הוצאות הפרסום צריכות להיות מיוחסות לתקופות שאליהן הן מתייחסות, בין אם זו שנה אחת או יותר מכך (בדרך של הוצאות מראש למשל). אורך החיים של אתרים מסוג זה הינו יחסית ארוך, מאחר ואין מדובר באתרים ייעודיים לאתרי מסחר אלקטרוני הדורשים עדכונים תכופים. לכן, ראוי היה להפחית עלויות הקמת אתרים מסוג זה

כפי שמפחיתים עלות רכישת תוכנה. גם ספקי שירותי תחזוקה של אתרי אינטרנט ממליצים להקים מחדש אתר אינטרנט מסוג זה לאחר תקופה של 3-4 שנים, וזאת עקב התחלפות של סביבת הטכנולוגיה להפעלת האתר (עקב שינויים במערכות ההפעלה כיוב').

יש לציין כי עלויות לתפעול אתר אינטרנט מסוג זה הינן נמוכות ביותר ועומדות על כמה מאות דולרים בשנה (עלות חידוש שם המתחם, תשלום לספק שירותי אירוח האתר – במידה והאתר אינו מאוחסן על גבי חומרה של הנישום ותשלום לחברת תקשורת בגין שימוש בקוויים).

דוגמה 2: אתר תדמייתי והספקת מידע

תיאור האתר

חברת הסעות מקימה אתר אינטרנט המאפשר לגולשים לקבל מידע בנוגע לשירותי נסיעות אשר היא מבצעת וכן מידע כללי אחר. האתר כולל כמה עשרות דפי אינטרנט באמצעותם הוא מספק מידע לגבי יעדים, זמני נסיעה, מחירי כרטיסים ומבצעים וכיוב'. כמו כן מספק האתר מידע תדמייתי לגבי החברה עצמה וחברות קשורות וכן מידע כללי כמו עומסי תנועה וכד'. האתר גם מאפשר לשלוח דף משוב באמצעות דואר אלקטרוני וכן מציג משרות פנויות לאיוש.

ניתוח ומסקנות

אתר מסוג זה הינו שילוב של אתר תדמייתי ואתר מידע לשירות הנוסעים. למרות שאין לחברה כל הכנסה מעצם הספקת המידע לנוסעים ישנה חשיבות גדולה להפעלת אתר אינטרנט מסוג זה: האתר מאפשר קשר של החברה ללקוח, האתר יכול להוות שלב מקדים לפני הפיכתו לאתר מסחר אלקטרוני (בו יימכרו למשל כרטיסים מראש באופן מקוון), האתר מפחית מן העומס המוטל על גורמים אחרים בחברה (כגון המוקד הטלפוני לבירור המידע המוצג באתר) ובנוסף – החברה יכולה להפיק הכנסות ממכירת שטחי פרסום בדפי האתר שלה, כשם שמתפרסמות מודעות על גבי רכבי החברה.

בשלב זה אתר מסוג זה מהווה למעשה מנגנון פרסום מתוחכם כפי שפועל אתר תדמייתי. אמנם האתר טרם מפעיל מכלולים המאפשרים ייצור הכנסות (למעט ממכירת שטחי פרסום כאמור) אך הוא מהווה שלב בהקמת פלטפורמה למסחר עתידי.

מסיבה זו ראוי להתייחס לאתר מסוג זה כאל נכס שעלות הקמתו הראשונית צריכה להיות מהוונת לנכס מאזני אשר יופחת ככל תוכנה. עלויות עדכון בסיס הנתונים של האתר, עלויות שינוי הגרפיקה והעיצוב באתר ועלויות אחרות מסוגים אלה, אשר אינן דורשות אפיון מחדש של האתר, צריכות להיות מטופלות ככלל ההוצאות השוטפות לתפעול אתר האינטרנט (ראה פסקה אחרונה בדוגמה 1).

עלויות להוספת מכלולי תוכנה חדשים (כגון מכלול הזמנת כרטיסים מראש, מכלול המאפשר מכירת מוצרים נלווים ללקוח וכיוב') הינן הוצאות הוניות אשר יש להוון כנכס מאזני בר פחת.

דוגמה 3: אתר E-Commerce: מוצרים מוחשיים

תיאור האתר

לסוכנות חלפים לרכב אתר אינטרנט בו מוצגים לראווה (בתמונות ובוידאו) חלפים שונים המוצעים למכירה (חדשים ומשופצים). באתר ניתן לקבל שרטוטים והסברים כיצד לבצע באופן עצמי החלפת חלק מסוים, להתעדכן בנתוני תחזוקה מגוונים לגבי כלי רכב שונים (כגון טיפולים נדרשים, חומרים מומלצים וכד'), לקבל מידע לגבי מחירי מכוניות משומשות ועוד. כמו כן ניתן

לקבוע מראש מועד לביצוע טיפול תקופתי לרכבים במוסך הסוכנות (ללא קשר אם נרכשו בסוכנות או אם לאו). האתר מפעיל גם מועדון סיירים המציע מגוון מסלולי טיולים ללא תשלום. הסוכנות מוציאה סכומים גדולים על מנת לעדכן בכל עת את האתר בפרטי החלפים שברשותה. כמו כן קיימת אפשרות לרכוש דרך האתר חלקי חילוף לרכב ואף לקבלם באמצעות שליח.

ניתוח ומסקנות

לפנינו דוגמה לאתר מסחר אלקטרוני המשלב מתן שירותים נלווים למכירה של מוצרים מוחשיים. עלות הקמת אתר מסוג זה משולה להקמת סניף לסוכנות. עלויות אלה הינן הוצאות הוניות שיש להוון כנכס במאזן הסוכנות ולהפחיתו ככל תוכנה.

לעומת זאת, עלויות שמוציאה הסוכנות לעדכון האתר בפרטים חדשים ובדגמי מכוניות חדשות הינן הוצאות שוטפות אשר יש להתיר בניכוי שוטף מן ההכנסה. יש לשים לב כי הסוכנות יכולה לפנות למקים האתר בבקשה להוסיף מכלול המאפשר הצגת סרטוני וידאו של המכוניות המוצעות למכירה. הוספת מכלול זה אינה דורשת אפיון מחדש של האתר אך דורשת עבודת תכנות נוספת ורכישת רשיונות תוכנה שלא היו בשימוש האתר קודם לכן (רשיון שימוש בתוכנה להצגת סרטוני וידאו ברשת, למשל). עלויות אלה נועדו להרחבת האתר וצריכות להיות מהוונות למאזן ומופחתות בהתאם לאמור.

דוגמה 4: פורטל

תיאור האתר

לחברה גדולה אתר המשמש כשער כניסה לרשת (פורטל). אתר מסוג זה מבוסס על פלטפורמה מתוחכמת הכוללת מגוון רחב של ביצועים, בין שהם מופעלים מייד ובין שהפעלתם נדחית בשלב הראשון. כך למשל מפעיל האתר מנוע חיפוש, מציג למכירה מוצרים שונים, מספק מידע כללי מגוון (חדשות, מזג אוויר וכד'), מאפשר ניהול פורומים בנושאים שונים ועוד. החברה מוציאה סכומים גדולים על מנת להשאיר את האתר מעניין וייחודי ואנשיה אוספים בדיחות, חידות, מאמרים ותמונות לאתר. בשלב מסוים מחליטה החברה להוסיף לאתר גם מתכונים לבישול. החברה משלמת למספר שפים מפורסמים על מנת שיכתבו עבורה מתכונים שונים המאוגדים לספר מקוון.

ניתוח ומסקנות

אין ספק כי עלות ההקמה הראשונית של האתר הינה הוצאה הונית אשר יש להוון ולהפחית את כולה ככל תוכנה שנרכשה. לעניין זה, אין חשיבות לשאלה האם הופעלו כל מכלולי האתר מיד עם עליית האתר לאוויר או אם נדחתה הפעלתם של מספר מכלולים למועד מאוחר יותר. מקור ההכנסות של אתרים מסוג זה נובע מפרסום באתר ע"י גורמים שונים וכן ע"י הספקת שירותים שונים בתשלום.

לגבי עלויות איסוף ועדכון שוטף של האתר בתוכן - מדובר בהוצאות שוטפות אשר יש להתירן בניכוי מהכנסת החברה. כך יהא הדין גם לגבי רכישה זכויות יוצרים בתמונות המוצגות באתר.

לגבי התשלום לשפים המכינים מתכונים לספר המקוון, יש לבחון האם ההוצאה יוצרת לאתר יתרון מתמיד. במידה ופלחי השוק של האתר לא צפויים להשתנות כתוצאה מהתוספת והיא מיועדת לשמור על נאמנות הגולשים מדובר בהוצאה פירותית. אם ההוצאה נועדה להפוך את האתר לפורטל המיועד לאוכלוסייה שונה או להרחיב את אוכלוסיית הגולשים בצורה ניכרת הרי שמדובר בהוצאה הונית. במקרים מסוג זה להיקף הכספי של השינוי יש משמעות רבה.

דוגמה 5: אתר של בנק מסחרי

תיאור האתר

בנק מסחרי הקים לעצמו אתר ברשת בו מוצגים בעלי התפקידים ומיקום הסניפים תוך כדי השמעת מנגינות ומצגת מרהיבה. בהמשך משקיע הבנק כספים נוספים לשם הפעלת האפשרות להספקת שירותים בנקאיים מקוונים שונים (כגון צפייה בחשבון הבנק ע"י לקוחות, ביצוע פעולות במטבעות שונים, ביצוע פעולות בבורסה לני"ע ועוד). שיטת שדרוג האתר הינה באופן כזה שמדי פעם מתווסף מכלול חדש המספק שירות חדש נוסף. כמו כן השתנה מערך האבטחה באתר וממנגנון של שימוש בשני שדות (שם משתמש וסיסמה) עבר הבנק לאשר כניסה לפי 3 שדות מזהים, הכוללים שימוש בטכנולוגיות הצפנה חדישות.

ניתוח ומסקנות

אחד מסוגי האתרים היותר מורכבים למסחר אלקטרוני והספקת שירותים מקוונים הינם אתרי בנקים. העלויות הכספיות בהקמת אתרים אלה גדולות וכך גם עלות תחזוקתם השוטפת, אשר תתבצע ע"י עובדי הבנק בשיתוף עם מקים האתר או ע"י עובדי הבנק בלבד. גם במקרים אלה, הן עלות ההקמה הראשונית של האתר והן הוספת המכלולים המספקים שירותים חדשים הינן הוצאות הוניות, אשר יש להוון לנכס מאזני ולהפחית ככל תוכנה שנרכשת.

בעת שבה משמש האתר כדף פרסומת, ההוצאות לשם עדכנו הן פירותיות. ואולם, כל הוספה של מכלול תוכנה המאפשרת לקבל בנוסף גם שירותים בנקאיים מקוונים יוצרת לבנק שיפור בעל ערך נכסי ומכאן גם יתרון מתמיד (גם אם כל שאר הבנקים ביצעו מהלך דומה).

המצב דומה לבנק הרוכש חלקת אדמה ומקים עליה סניף. הוצאות הקמת הסניף הן כמובן הוניות. במהלך השנים מוציא הבנק הוצאות לשמירת חזותו הנעימה של הסניף (מקביל לתחזוקה השוטפת) ואף מרחיב את השירותים שהוא מספק ומקים מחלקות חדשות (מקביל להוספת מכלולים חדשים – הוצאה המחייבת היוון). כעבור מספר שנים הופכים כל מתחרייו של הבנק את סניפיהם למפוארים ומשוכללים. ברור כי בעולם המוחשי לא הינו טוענים כי ההוצאה שיוציא כעת הבנק לשם שיפור ניכר במראה ועיצוב הסניף והשירותים שביכולתו להעניק היא פירותית. בצורה דומה יש להתייחס לאתר באינטרנט. כל עוד השינויים באתר הם במסגרת הפעילות השוטפת והשירותים הקיימים יש לראות בהוצאה בגינם כשוטפת, אך כאשר השינויים הם מהותיים ונוגעים להיקף השירותים הניתנים באתר או לייעודו יש לראות בהם כיוצרים שיפור בעל ערך נכסי.

יש לציין כי לאחר הפעלת האתר, עלות תחזוקתו ותפעולו יכולה להיות בסכומים ניכרים, שכן עלות ההקמה היתה אף היא גדולה.

דוגמה 6: אתר E-Commerce עתידי

תיאור האתר

יזם צעיר הקים אתר המאפשר לילדים להיכנס ולשחק ללא תשלום במשחקים אשר בחלקם פותחו לשם הפעלת האתר וחלקם נרכשו מגורמים שונים. בהמשך מוסיף היזם לאתר פלטפורמה המאפשרת מכירה של צעצועים שונים המבוססים על דמויות המופיעות במשחקים שבאתר. לאור הצלחתו מבקש האתר להרחיב את מגוון המשחקים והמוצרים שבאתר שלו, ולצורך הפיתוח רוכש היזם תוכנה לניהול מסדי נתונים בהיקף גדול יותר.

ניתוח ומסקנות

גם בדוגמה זו אין ספק כי ההקמה הראשונית של האתר יוצרת תשתית המאפשרת ביצוע עסקים והינה הוצאה הונית אשר יש להוון כנכס במאזן החברה. אחת השאלות הקשות שקיימות הינה האם כבר לאחר הקמת האתר הראשוני (השלב בו האתר משמש למשחקים בלבד, שלב בו היזם צובר מוניטין) קיים מנגנון עסקי המאפשר את הפחתת הנכס (עלות האתר). שאלה זו הינה שאלה עובדתית שיש לבחון כפי שהיא נבחנת בעת הקמת כל עסק חדש.

הוספת פלטפורמה המאפשרת מכירת מוצרים שונים (ואין זה משנה מהם המוצרים) הינה הוצאה המרחיבה את העסק (או אף יתכן – יוצרת לראשונה את המנגנון העסקי המסוגל לייצר הכנסות) ולכן תהא אף היא הוצאה הונית שיש להוון ולהפחית כנכס בר פחת. לעומת זאת, עלויות העדכון השוטף של האתר במוצרים המוצעים למכירה הינן הוצאות שוטפות המותרות בניכוי, ככל הוצאות התפעול והתחזוקה של האתר.

תוכנה לניהול מסד נתונים הינה רכיב משמעותי במבנה אתר אינטרנט, ולעיתים אף מחייבת שינוי מקיף של תכנות האתר כדי להתאימו לעבודה עם מסד הנתונים והתוכנה החדשה. לרוב רכישה מסוג זה תעיד על שינוי הוני שנעשה באתר ויש להתייחס להוצאה מסוג זה (ולהוצאות נלוות לשינוי האתר) בהתאם.