

סמרטפונים בראי המס – זה לא (ל)טלפון

סלי אילון רו"ח, חנן כהן עו"ד ויועץ מס

השיפורים הטכנולוגיים (המדהימים, יש לומר) שהפכו לאחרונה נגישים לכל דורש, הביאו לכך שמרבית הציבור בעולם המערבי בכלל ובישראל במיוחד, נצמד כיום למכשירים ניידים מתוחכמים, שביכולתם לבצע משימות רבות, ובין היתר גם קיום שיחות טלפון. סמארטפונים צצים להם בכל יד, ומבוגרים וילדים כאחד מבליים שעות רבות ב"זוגיות" עם המכשיר המתוחכם שרכשו.

לאחרונה, בזכות הרפורמה בשוק הסלולר והאינטרנט הסלולרי, מציעות הספקיות השונות תכניות "הכול כלול" במחיר של כ- 50-90 ₪ לחודש.

חשוב להדגיש, ש"הכול כלול" מתייחס לשיחות, למסרונים, לגלישה ברשת ולשימוש באפליקציות רבות שחלקן דורש חיבור אינטרנטי, בכמות כמעט בלתי מוגבלת המכסה את כלל צורכי רוב המשתמשים.

מספר השלכות יש לשינויים אלו על עולם המיסוי:

הוצאות פחת על מכשיר הסמארטפון

תקנות הפחת קובעות שיעורי פחת למכשירים על פי סיווגם לקבוצות. על פי תקנות הפחת, טלפון יהיה זכאי לשיעור פחת של 15% בשנה, ואילו שיעור פחת על מחשבים יהיה 25% על מחשב רגיל או 33% על מחשב אישי.

"מחשב" מוגדר בתקנות כך:

**"מחשבים או מספר יחידות המשמשות יחד כמחשבים,
הפועלים באמצעות מערכת הפעלה מוכרת והנועדים ליישומים
שונים....."**

לטעמנו, מכשירי הסמארטפון עונים להגדרת "מחשב" בתקנות מאחר ויש בהם מערכת הפעלה, והם נועדים ליישומים שונים. גולשים באמצעותם באינטרנט, שולחים דרכם דואר אלקטרוני, ולמעשה כיום ניתן לבצע באמצעותם כל דבר שניתן היה לבצע במחשב אישי בשנה בה נכתבו התקנות, ואף הרבה מעבר לכך.

יתרה מכך – לדעתנו המכשירים אף עומדים בהגדרת "מחשב אישי". מפתיע? ובכן נסו לחשוב מה יקרה אם תעזו לקחת ממישהו את המכשיר שלו. הרי הסמארטפון הוא המכשיר האישי ביותר הקיים היום ("זוגיות" – כבר אמרנו?)

אין הבדל מהותי בין טאבלט לסמארטפון, למעט הגודל. ובכל זאת, טאבלט נתפס בעיני הציבור ורשויות המס כמחשב אישי, ומופחת ב 33%, ואילו סמארטפון נתפס כמכשיר טלפון. זאת, למרות שישנם טאבלטים רבים בהם הותקן כרטיס סים, וניתן להוציא מתוכם שיחות טלפון.

נזכור גם שבמרבית הסמארטפונים ניתן כיום לצלם תמונות באיכות שלא הייתה מביישת כל מצלמה ייעודית איכותית. האם עצם העובדה שניתן לצלם באמצעות המכשיר, הופכת אותו למצלמה? התשובה היא כמובן שלילית, בדיוק כמו שהעובדה שניתן להתקשר ממכשיר, לא הופכת אותו אוטומטית לטלפון.

על מנת לחזק תפיסה זו, נבחן מוצר מסוג אחר לגמרי: מכונת צילום למשל. במכונת צילום, משולב מחשב קטן המפקח על פעולתה. יש בה מערכת הפעלה, והיא נועדה לבצע יישומים שונים (סריקה, פקס והדפסה). למרות זאת, עמדת רשות המיסים מתייחסת אליה כאל מכשיר

אלקטרוני ולא כמחשב, ולדעתנו במקרה זה הצדק עמה! הסיבה היא שיש לבחון את סיווג המכשיר על פי מהותו, ובמקרה של מכונת צילום – המהות איננה מחשב אלא צילום וסריקה. אולם במקרה של סמארטפון, המהות הינה מחשב ולא סורק/טלפון/משחקה/מצלמה או כל דבר נוסף שניתן לעשות בו.

לכן לטעמנו, ניתן לסווג ולדרוש בגין הסמרטפונים פחת בשיעור של 33% כמחשב אישי.

תקנות שווי שימוש במכשיר טלפון נייד, ותקנות ניכוי הוצאות מסוימות:

כללי:

לסיווג הסמארטפון כמחשב אישי ישנה השלכה גם לעניין תחולת התקנות. מאחר שלדעתנו מירב השימוש במכשירים אלו איננו טלפון, אלא מחשב, יתכן ויש לסווג את כל ההוצאה כהוצאת על מחשבים. במקרה זה, לא יחולו לדעתנו תקנות השימוש בטלפון נייד ותקנות ניכוי הוצאות מסוימות כלל, ולא נידרש לבצע שווי או תיאום.

תקנות שווי שימוש:

גם אם נניח שיש לסווג את הסמארטפון במחלקת הטלפונים הניידים, על רשות המיסים לעדכן את שווי השימוש בו.

תקנות המס מחייבות את מי שיש ברשותו מכשיר סלולארי בעסקו או שקיבל כזה מאת מעבידו בתיאום ההוצאה המוכרת או בזקיפת שווי למס בגובה 100 ₪ לחודש או חצי מההוצאה, כנמוך.

המנגנון הקבוע בתקנות מביא לכך שסכום הזקיפה מתווסף להכנסתו החייבת של העובד המחזיק במכשיר, כך מתחייב סכום הזקיפה בדמי ביטוח לאומי ומס הכנסה.

כאמור, עלות שירותי הסלולר ירדה משמעותית וכיום ניתן לקבל את השירותים בסכומים של 50-90 ₪ לחודש. כאשר נכתבו התקנות ונקבע סכום השווי לזקיפה, הייתה עלות השירות מגיעה למאות ואף אלפי שקלים בחודש.

התקנות הותקנו על בסיס ההנחה, שהשימוש בטלפון הינו בחלקו פרטי ובחלקו עסקי. למעשה, מטרת התקנות הייתה אחת: לקבוע מנגנון אשר יאפשר חלוקה של ההוצאה לחלק הפרטי והחלק העסקי.

נקבע בתקנות, שסכום הזקיפה יעמוד על מחצית מההוצאה, או 100 ₪ לחודש (נכון להיום) - לפי הנמוך. כיום, עלות השירותים כולה, נמוכה מסכום התקרה לזקיפה, שהיא כאמור 100 ₪ בחודש ולכן מתייתרת אותה התקרה והמשתמש נותר עם זקיפה של מחצית ההוצאות בלבד, כלומר בין 25 ל- 50 ₪ בחודש, גם אם מירב השימוש שלו במכשיר הוא עסקי ולא פרטי.

ברור, שמטרת המחוקק שהנה פיצול ההוצאה לחלק פרטי ולחלק עסקי, אינה מושגת כך.

בהמשך נתייחס לאפשרות פיצול ההוצאה המעורבת. אולם כבר עתה נאמר כי כל הדיון בעניין זה יתייטר, אם רשות המסים תעדכן את סכומי הזקיפה ותקטין אותם באופן דרסטי, בדומה לרפורמה המקיפה שנערכה לאחרונה על ידה בנושא שווי השימוש ברכב והתקנות העוסקות בהתרת הוצאות רכב. תוצאת הרפורמה הייתה העלאה משמעותית של סכומי השווי ואחוזי התיאום, וזאת לאור טענת רשות המסים, כי הסכומים שהיו נהוגים עד לרפורמה לא שיקפו את השווי האמתי של עלות רכישת ואחזקת הרכב לעובד או לעצמאי.

נדרש אם כן איזון ויושר מקצועי מצד רשות המסים באמצעות המחוקק לשנות את שווי אחזקת הטלפון הסלולארי – גם אם התיקון יהא הפעם - לטובת הנישומים, ובכך תוכיח הרשות כי הצדק פועל לכל הכוונים.

בעתירה לבג"ץ (1878/09) אשר הגישה לה"ב כנגד המדינה בגין אי עדכון גובה הוצאות האש"ל המותרות בתקנות, קבע בית המשפט בין היתר כי לא ניתן במעשה חקיקה, להגביל תביעת הוצאות לניכוי מהכנסה חייבת במס. נקבע, כי מניעה כזו אפשרית רק כאשר מדובר בהוצאה פרטית טהורה ולא כשמדובר בהוצאה מעורבת והשיטה הנכונה היא לאפשר, לדעת בג"צ, את ניכוי ההוצאות הרלבנטיות לייצור ההכנסה מהוצאות מוכרות במס, במטרה להגיע לחבות "מס אמת" על פי עקרונות הצדק והדין החוקתיים.

להלן ציטוט חשוב מפסק הדין, הנוגע לענייננו :

"הימנעות השר מהפעלת סמכותו לקבוע שיעורים מירביים לניכוי הוצאות אש"ל לוקה בפסול מינהלי, אשר הסב פגיעה שלא כדין בזכויות הקנייניות של הנישומים. לפיכך, עומדת לנישומים זכות לסעד כנגד פגיעה זו, שעיקרו בתיקון הפגם של אי-הפעלת הסמכות כדין"

כפי שנקבע בעניין לה"ב שהוזכר לעיל, חייב שר האוצר להשתמש בסמכותו זו בסבירות ראויה. אין מניעה עקרונית שייקבעו הוראות אומדניות, אך באותה מידה, מתוך הכלל שאין זוקפים שווי טובת הנאה גבוהה יותר מזו שניתנה לעובד בפועל, חייב לדעתנו שר האוצר להשתמש בסמכותו על פי הדין ולאפשר חישוב שווי השימוש הפרטי לפי השימוש בפועל, בדיוק כפי שנקבע בפסיקת בתי המשפט לעיל.

המסקנה מקביעת בג"ץ בעניין לה"ב הנה, כי מתחם הסבירות להחלטות מנהליות המגבילות הוצאות מוכרות תוך פגיעה בעיקרון מס אמת הינו צר ומוגבל וככל ששר האוצר כמחוקק משנה לא עושה את הנדרש כדי לחתור לחיוב מס אמת על רווחים עסקיים, יעשה זאת בג"ץ במקומו.

יש לזכור, כי הסמכות היא לקבוע תקנות לקביעת שווי השימוש הפרטי. שר האוצר חייב לקבוע את התקנות באופן ששיגו תכלית זו באופן הנכון והמדויק ככל האפשר.

על כן, העיוות שנוצר בקביעת שווי שימוש בטלפון נייד (סמארטפון במיוחד) טוב שכבר עתה יקבל התייחסות של המחוקק, ביושבו על עדכוני סכומי התיאום והשווי לשנת 2013.

תקנות ניכוי הוצאות מסוימות:

התקנות תוקנו בתקופה בה טלפון היה טלפון ושימש לשיחות בלבד. בעת כתיבת התקנות לא לקח מחוקק המשנה בחשבון שימוש נוסף ומהותי במכשיר. אילו היה מביא זאת בחשבון, יתכן והיה קובע פיצול של ההוצאה לטלפון ולשימושים אחרים, ומחיל את הוראות התקנה על החלק המיוחס לטלפון בלבד.

בע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי בעמ' 23 (פורסם בנבו, 2009) נקבע כי :

"כאשר יש בהוצאה מסוימת חלק שעומד בתנאי ההגדרה וכן חלק שאינו עומד בה (לדוגמא, הוצאה פרטית), יש לנכות מן ההכנסה את החלק שעומד בתנאי ההגדרה."

ובהמשך :

"... התכלית היא כאמור, למסות את ההכנסה האמיתית של הנישום - חיוב במס אמת."

אמנם, בתי המשפט קבעו בפסיקתם העדפת חישוב ספציפי מדויק על פני קביעת שווי באופן גלובאלי אומדני. למרות זאת, המגמה בפסיקה הינה לאפשר פיצולן של הוצאות מעורבות כאשר ניתן להפריד בין החלק הפרטי והעסקי, והטילה את נטל ההוכחה על הנישום. (ראו בין היתר: בעניין עיריית נהרייה (עמ"ה 872/06) בעניין עיריית מעלה אדומים (עמ"ה 131/08) בעניין על-רד

הנדסת מעליות בע"מ (ע"ש 1097/04), בעניין ורה דבורה שכטר (ע"א 5359/92) בעניין בנק קונטיננטל (ע"א 2343/05) ובפסקי דין רבים נוספים).

לכן, יתכן והמייצג בתיק הלקוח צריך לבצע את הפיצול בעצמו, אם ניתן. לא מדובר בעיקרון חדש בעולם המס: בכל פעם שמחשבים פחת על בניין, מניחים כי שליש מעלות הבניין מיוחסת לקרקע, ומחשבים פחת רק על שני השלישים הנותרים. עמדה זו מקובלת על רשויות המס מקום בו לא ניתן להוכיח פיצול אחר.

לפני שניגש לדרך הפיצול האפשרית, נאמר כי הסכום שיוחס בסופו של דבר להוצאות שאינן הוצאות טלפון, יותר או לא יותר בניכוי, לפי סוג ההוצאה.

דרך חישוב הפיצול:

נחלק את החישוב לשני חלקים: האחד, פיצול התשלום החודשי. השני, פיצול עלות המכשיר.

החשבון החודשי מורכב ממספר פרמטרים: חלקו עבור שיחות, וחלקו עבור שירותים אחרים כגון גלישה, מסרונים וכיוב'.

היה ובחשבון החודשי קיים פיצול לסוגי השירותים, ניתן לבצע את הפיצול לפי הרשום בחשבונית. אולם, כאשר מדובר בעסקת "הכול כלול", לא מופיע בחשבונית פיצול שכזה בדרך כלל. במקרה זה, נברר מה היה התשלום אילו היו ניתנים שירותי טלפון בלבד. ההפרש יהיה התשלום עבור השירותים הנלווים. לחילופין, נבדוק מהי עלות השירותים הנלווים בלבד, והיתרה תהא תשלום עבור הטלפון. במידה ושני החישובים הנ"ל לא מביאים לאותה תוצאה, ניתן לבצע מיצוע של התוצאות.

לגבי דרך פיצול הוצאת רכישת המכשיר, הרי שעלות רכישת המכשיר מותרת דרך תקנות הפחת. כבר כתבתנו שלדעתנו יש לראות במכשיר כמחשב אישי, ומכאן להתיר את מלוא הוצאות הפחת כהוצאות מחשב. אולם, אף אם יקבע כי סיווג הסמארטפון הינו כשל מכשיר אלקטרוני, יש לפצל את עלות הרכישה לחלק המתייחס לטלפון נייד, אותו נכליל בהוצאות הטלפון הנייד, ולחלק המתייחס למחשב, אותו נתיר במלואו כאמור. את הפיצול ניתן לעשות לפי ההפרש בין עלות הסמארטפון ובין עלות טלפון נייד פשוט, שכל מה שניתן לבצע בו הוא שיחות בלבד. כך, נניח שמחיר הסמארטפון הינו 5,000 ₪, ומחיר טלפון נייד רגיל הינו 400 ₪, יש לראות בהפרש – 4,600 ₪ כעלות רכישת מחשב נייד.

סיכום:

לטעמנו, לאור כל האמור לעיל אין לראות בסמארטפון מכשיר טלפון נייד, אלא מחשב אישי. מכאן נגזרת ההתייחסות לתקנות ולתחולתן. אמנם, מדובר במסקנה מרחיקת לכת (ואולי בעצם לא), אך השינויים הטכנולוגיים בעולמנו אף הם מהירים ומרחיקי לכת, וכמו בכל תחום כיום, גם תחום המס חייב להשתנות בהתאמה לשינויים במציאות החיים, אחרת יהפוך למאובן ויגרום לעיוותים צורמים ולמס שאיננו מס אמת, וכבר נקבע, כי עיקרון מס האמת הנו העיקרון החשוב ביותר בפרשנות דיני המס.

אין לראות באמור לעיל משום חוות דעת ואין להסתמך על האמור ללא בדיקה מפורטת של העובדות בתיק הספציפי של כל מקרה ומקרה. כל המסתמך על האמור לעיל עושה זאת על דעתו ועל אחריותו וכותבי המאמר לא יהיו אחראיים לכל תוצאה שתיוותר לו בעקבות כך. כל החפץ בכך יוכל לפנות לכותבי המאמר בטלפון 02-5877888 לצורך בדיקה מעמיקה של העובדות במקרה הספציפי שלו ולבקש שיחוו את דעתם