

מדינת ישראל
משרד המשפטים

לשכת המשנה ליועץ המשפטי
(משפט כלכלי - פיסקאלי)

ח' כסלו, תשע"א
15 נובמבר, 2010

אל: חברי הועדה לבחינת המדיניות הפיסקאלית הנהוגה בישראל בתחום חיפוי הנפט והגז הטבעי

הנדון: חוות דעת משפטית ראשונית לקראת פרסום טיוטת המלצות הועדה

מבוא ועיקרי הדברים

1. לאחר מספר חדשים של דיונים, ולאחר שקיבלה את עמדות הציבור, עומדת הועדה בפני פרסום טיוטת המלצותיה. הטיוטה תוצא להתייחסות הציבור ולאחר מכן תגובשנה ההמלצות הסופיות.
 2. המלצתה העיקרית של הועדה היא להטיל היטל מיוחד על חלק מהרווחים של מחזיקי שטר החזקה כהגדרתו בחוק הנפט, תשי"ב – 1952 (להלן – **החוק** או **חוק הנפט**). כמו כן ממליצה הועדה לבטל את אחת מההטבות שניתנו לבעלי החזקה – ניכוי האזילה בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכויים מהכנסת בעלי זכויות נפט), תשס"ז-1956 (להלן – **התקנות** או **תקנות מס הכנסה**).
 3. במהלך עבודת הועדה, ולאחר פרסום קול קורא מטעם הועדה הועלו טענות משפטיות רבות נגד עצם הקמת הועדה ונגד כל שינוי במשטר הפיסקאלי. עיקר הטענות נוגע להחלת השינויים במשטר הפיסקאלי על בעלי רישיונות וחזקות קיימים. כן נטען נגד הטלת מס או היטל יעודי על הכנסות ורווחים מתגליות של נפט וגז בלבד.
 4. הועדה ביקשה כי טרם פרסום טיוטת המלצותיה תוצג בפניה חוות דעת משפטית המאשרת כי הנתבי בו בחרה הועדה אפשרי מבחינה משפטית, וכי היא יכולה להתקדם לפרסום הטיוטה.
- מסמך זה יציג בפני הועדה חוות דעת משפטית ראשונית ותמציתית המתייחסת לטיוטת ההמלצות. יש לזכור כי עבודת הועדה טרם הושלמה והציבור טרם נחשף להמלצות. חוות דעת מלאה תוצג לקראת פרסום הדו"ח הסופי של הועדה ובעת שיתגבשו המלצותיה הסופיות.
- מטרתה של חוות דעת זו היא להציג בפני חברי הועדה התייחסות לטענות העקרוניות שהועלו בפני הועדה. חוות הדעת אינה עוסקת בניחות המודל עצמו. התייחסות להיבטים פרטניים במודל ובתשתית העובדתית המנחה אותו יובאו בחוות הדעת שתוצג לקראת הדו"ח הסופי, לאחר קבלת הערות הציבור, ככל שיהיה צורך בכך.

5. חוות דעת זו נכתבה לאחר קריאת כלל החומר שהומצא לוועדה, ובכלל זה חוות הדעת שהוגשו על ידי היזמים. היא גובשה על ידי צוות במחלקה הכלכלית פיסקאלית יחד עם המשנה ליועץ המשפטי לממשלה (חקיקה) וצוותה בהיבטים החוקתיים והיחידה להסכמים בינלאומיים במחלקת ייעוץ וחקיקה בסוגיות של המשפט הבין לאומי. נעזרנו אף בחוות דעת שהוצגו לוועדה על ידי פרופסור ברק מדינה, פרופסור יוסף מ' אדרעי ופרופסור משה הירש.

6. עמדתנו היא כי על בסיס החומר המצוי כיום בידי הועדה אין מניעה משפטית לקידום הליכים שיעגנו בדין את שנקבע בטיטת ההמלצות. ההסדרים החדשים אינם פוגעים בכל זכות חוקתית כמו זכות הקניין, חופש העיסוק או הזכות לשוויון, ואף אם יקבע שנפגעה זכות חוקתית כלשהי הרי שפגיעה זו עומדת בתנאי פסקאות ההגבלה שבחוקי היסוד.

7. מסקנה זו מבוססת על העיקרון המשפטי ולפיו המדינה רשאית, ולעיתים אף מחויבת לשנות את מדיניותה הכלכלית והפיסקאלית.

טענות היזמים בדבר פגיעה בהסתמכות ופגיעה בציפייה שלהם להמשך המצב הקיים אינן מבוססות לא מן הבחינה העובדתית ולא מן הבחינה המשפטית. אף הטענות בדבר חקיקה רטרואקטיבית אינן מבוססות כיוון שהחקיקה המוצעת צופה פני עתיד ולא תמסה הכנסות ורווחים שהופקו בעבר. כמו כן, אין גם כל פגם בחקיקה המתמקדת במגזר הנפט והגז לאור מאפייניהם הייחודיים.

אולם גם אם ייקבע שנפגעה זכות חוקתית כלשהי עדיין מדובר בהסדר העומד במבחן החוקתי כיוון שהפגיעה הלכאורית עומדת בתנאי פסקאות ההגבלה שבחוקי היסוד.

8. ההסדר החדש מיועד לקדם תכלית ראויה - שיתוף הציבור בחלק הוגן מהרווחים שמופקים מנכסים שבבעלותו. שיתוף כאמור נדרש מטעמים של צדק חלוקתי ותיקון עיוות חקיקתי.

מנתוני הועדה עולה כי ההסדר הפיסקאלי הנוכחי כשל. הוא מביא לתוצאה קשה מבחינת אינטרס הציבור, שכן תוצאתו היא שמחזיקי שטר החזקה נהנים ממשאב ציבורי יקר ערך והתמורה נותרת ברובה בידם מבלי להביא לידי ביטוי את ציבוריות המשאב. התמלוגים המשולמים כיום אינם מקטינים את העיוות שבהסדר הקיים. זאת כיוון שבתרחישים סבירים, הטבות המס המפליגות המוענקות ליזמים מקוזזות או מקטינות מאוד את תשלומי התמלוגים שמשלמים היזמים.

תוצאה זו קשה במיוחד לאור העובדה שהציבור נושא אף הוא בחלק מהסיכון שבחיפוש אדך למרות זאת הוא לא נהנה בצורה מספקת מריווחי המאגרים. תיקון עיוות זה הוא ללא ספק תכלית ראויה.

הסדר זה הוא אף הסדר מידתי. מידתיות ההסדר נובעת בראש ובראשונה מכך שההסדר המוצע מביא לחלוקה הוגנת של הרווחים ממרבצי הגז ומותיר בידי היזמים, כמו גם בידי הציבור, חלק הוגן מאותם רווחים. בנוסף לכך ההסדר מידתי בשל ההגנה שההסדר המוצע מעניק להשקעותיהם של היזמים, וזאת בתרחישים סבירים, וכן בשל החלתו ההדרגתית של ההיטל החדש.

המידתיות אף נובעת מכך שהסדרים אחרים שהוצעו אינם מגשימים את התכלית החברתית של צדק חלוקתי. כך, לדוגמא, כיוון שעיקר הפוטנציאל למציאת מאגרים חולק כבר וכיוון שנמצאה כמות מספיקה לתצרוכת מקומית בטווח הנראה לעין, החלת ההסדר רק על זכויות עתידיות תעקר את תכליתו של השינוי, ועלולה להפוך את ההסדר המוצע לאות מתה.

9. בסופו של יום מדובר בהסדר מאוזן. הוא מאפשר לציבור להפיק תועלת מפירות נכסיו באופן שיכול להביא להשלכות משמעותיות על הציבור בישראל מחד גיסא, ומותיר בידי היזמים רווחים נורמאליים ומקובלים מאידך גיסא.

ההמלצות מבקשות להביא את חלקו של הציבור ברווחים לממוצע העולמי ומבוססות על משטר פיסקאלי המקובל במדינות רבות.

10. אכן, מובן כי היזמים חפצים בשמירת הרווח העודף כולו. אולם אין מדובר בזכות חוקתית מוגנת או בזכות המוגנת במשפט הבין לאומי.

הערות מקדימות לדיון החוקתי

הגז והנפט שייכים לכלל הציבור ולא ליזמים

11. על פי הדין בישראל, המחצבים המצויים על פני הקרקע, מתחת לפני הקרקע ואף בקרקעית הים ומתחתיה שייכים לציבור כולו.¹

עיקר המאגרים בהם מתמקדת המחלוקת מצויים בעומק הים מחוץ למים הטריטוריאליים של ישראל. קרקע הים באזורים אלה נכללת בשטחה של המדינה מכח חוק השטחים התת ימיים, התשי"ג - 1953.²

¹ ראו דבר המלך במועצתו 1922 וכן סעיף 2 לחוק נכסי המדינה, התשי"א - 1951. יהושע ויסמן **דיני קניין - חלק כללי** (תשנ"ג) 128. ראו גם פקודת המכרות. חוק הנפט עצמו מניח כי הבעלות בנפט היא של הציבור ולכן הוא קובע משטר תמלוגים מיוחד עבור מחצבים אלה.

² החוק קובע כי שטח מדינת ישראל יכלול גם את קרקע הים עד היכן שעומק המים מאפשר את ניצול אוצרות הטבע בשטחים אלה. שטחים אלה הם מקרקעי הציבור מכח סעיף 108 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969. ראו לעניין זה אמנון רובינשטיין וברק מדינה **המשפט החוקתי של מדינת ישראל עקרונות יסוד** (כרך ב') 926 (מהדורה שישית, תשס"ה).

לכן, אף המאגרים של הנפט והגז המצויים מתחת לקרקעית הים בשטחים התת ימיים שייכים לציבור כולו. הציבור מעניק את הזכויות לחפש ולהפיק נפט באמצעות מערך של הסדרים הקבועים בחוק הנפט, כפי שנסביר להלן.

חוק הנפט חל גם על השטחים התת ימיים האמורים. מכוחו חילקה המדינה בשנים האחרונות שורה של זכויות. לכן, על ההכנסות והרווחים ממשאבים ציבוריים אלה יחולו חוקי המס של מדינת ישראל³.

אין הסכם בין המדינה ליזמים וודאי שאין הסכם המונע את שינוי הדין

12. אחת הטענות ששבה ועולה הן בדיון הציבורי והן בפני הועדה היא כי בין היזמים לבין המדינה נחתם הסכם שבו קיבלו על עצמם היזמים את כל הסיכונים ואילו המדינה קיבלה התחייבות חוזית לתשלום תמלוגים. במסגרת זו נטען כי קיימת התחייבות חוזית של המדינה שלא לשנות את המשטר הפיסקאלי.

טענה זו חסרת בסיס עובדתי או משפטי. בחלק זה נדון בטענה בדבר הסכם שנחתם לכאורה בין המדינה ליזמים.

13. הזכות לחפש נפט ולהפיקו מוענקת בישראל על בסיס היתרים מוקדמים, רישיונות וחזקות בהתאם לחוק הנפט. הוראות חוק זה עוסקות, בין היתר בשיקולים בדבר מתן הזכויות, הפיקוח על בעלי הזכויות והסנקציות המנהליות והפליליות בעקבות הפרת הוראות החוק והפרת הוראות הזכות. כך, למשל, מוסמך המנהל לבטל רישיון וחזקה אם הופרו הוראות החוק או אם הופרו תנאיהם⁴.

חובת תשלום התמלוגים המוטלת על בעל שטר חזקה קבועה אף היא בחוק⁵. הוראת חוק זו הקובעת חובת תשלום של שמינית מההכנסות בניכוי הוצאות מסוימות היא חיצונית לשטר החזקה. היא נקבעה בחוק. היא אינה נתונה למשא ומתן והיא מוטלת באופן שווה על כלל מחזיקי שטר החזקה.

הענקת רישיונות וחזקות היא שיטה מקובלת להסדרת מערכת היחסים בין המדינה ליזמים הפרטיים. היא מקובלת בעיקר בעולם המפותח.

14. נעיר כי מול שיטה זו קיימת שיטה אחרת, הקיימת בעיקר במדינות מתפתחות המאופיינים ברמת יציבות נמוכה של המערכת המשפטית, של מערכת יחסים חוזית בין המדינה לבין היזם. המערכת החוזית כוללת לעיתים הוראות בדבר חלוקת הסיכונים וחלוקת רווחים בין המדינה

³ נעיר כי במשך המשפטים עמלים בשנים האחרונות על תזכיר לחוק חדש שיקבע הסדר מפורט יותר בנוגע לשטחים התת ימיים, אולם לטעמנו גם במצב המשפטי הקיים, אין מניעה להטיל את המס החדש גם על הכנסות ורווחים משטחים אלה.

⁴ ראו סעיף 55 לחוק. ראו גם הוראות בדבר פקיעת החזקה בסעיף 29 לחוק.

⁵ סעיף 32 לחוק.

ליזם. לעיתים כוללים חוזים אלה הוראות יציבות המונעות מהמדינות לשנות באופן חד צדדי את החוזה ובכלל זה את ההסדרים הפיסקאליים החלים על הזים.⁶

כאמור, שיטה זו אינה מקובלת במדינות מפותחות גם במדינות בעלות מסורת של המשפט המקובל, כמו ישראל. במדינות אלה, בדומה לישראל, קיימת רתיעה מלכבול את שיקול דעתה של הרשות המחוקקת, כפי שנסביר להלן בעת הניתוח החוקתי.⁷

15. אין לערבב ואין לגזור גזירה שווה בין השיטה החוזית לשיטת הרישיונות והחזקות. רישיון או חזקה אינם חוזה.⁸ מדובר בהענקת זכות מהרשות לפרט שאינה מבוססת על דיני החוזים או המשפט הפרטי. הדינים השולטים על מערכת יחסים זו הם המשפט המנהלי והמשפט החוקתי.

בהענקת רישיון ובהטלת תשלומי חובה מכח הדין, הרשות פועלת מעמדה של מרות ובאופן חד צדדי, כמובן בהתאם לעקרונות המשפט המינהלי והחוקתי. רישיון וחזקה כמו במקרה שלפנינו אינם משקפים "עסקה" עם הזים.

חוזה הוא מכשיר משפטי שונה לחלוטין. הוא אינו מבוסס על הפעלת סמכות שלטונית חד צדדית, אלא מבטא התקשרות דו צדדית. הוא אינו נובע מעמדה של מרות אלא מבוסס על תפיסה של שוויון בין הצדדים לחוזה.⁹

16. במקרה שלפנינו לא נחתם כל הסכם או חוזה עם הזימים ולא בכדי. המחוקק בחר במודל אחר המבוסס על רישיונות וחזקות. זהו מודל המתאים לשיטת המשפט הישראלית המבקשת לתת משקל לגמישות המעשה המינהלי.

העתקת מודל חוזי ממדינות באסיה, אפריקה ודרום אמריקה אל המערכת הישראלית באמצעות פרשנות הרישיונות והחזקות, חותרת תחת עקרונות החוק ומפרה את האיזונים שקבע המחוקק. לכן אין לקבל העתקה זו.

כיוון שאין הסכם ואין עסקה ודאי שאין הוראה ברישיון או בחזקה המונעת מהמדינה לשנות את מדיניותה הפיסקאלית, והזימים אף לא הצביעו על הוראה כזו.¹⁰ יתרה מכך, בחלק משטרי

⁶ להבחנה בין שני סוגים ראו :

Claude Mandil *International Petroleum Exploration and Exploitation Agreement Legal Economic and Policy Aspects'* (New York, 2nd ed. 2009)57; Peter D Cameron *international Energy Investment Law The Pursuit of Stability*, (Oxford University Press) 59 ; World Bank working paper No. 123, Fiscal Systems for Hydrocarbons-
<http://lnweb90.worldbank.org/ext/epic.nsf/ImportDocs/2B457108E48808C54825748700484E77?opendocument&query=PH>.

⁷ ראו :

Cameron, supra note 6' at p.16; Cameron' p&Kellas, G.,(2008) *Contract and Fiscal Stability: Rhetoric and Reality*, Wood Mackenzie, 8.

⁸ ר' עמדת השופטים זמיר ודורנר בבג"ץ 508/98 מת"ב מערכות תקשורת בכבלים בע"מ נ' הכנסת, פ"ד נד(4) 577(2000).

⁹ לדיון בעניין זה ראו יצחק זמיר *הסמכות המינהלית* כרך א' בעמוד 300 (מהדורה שנייה, תש"ע).

¹⁰ ואף אם היתה הוראה כאמור ספק רב בנוגע לתוקפה וליכולתה למנוע מהמדינה לשנות את הוראות ההסכם.

החזקה אף ישנן הוראות המבהירות בצורה מפורשת את הברור מאליו, קרי את כפיפות היזמים לשינויים פיסקאליים עתידיים.¹¹

17. טענה נוספת העולה באופן תדיר היא כי באותה "עסקה" לכאורה, נפל כל הסיכון בחיפוש ובהפקה על היזמים ואילו הציבור לא נשא בכל סיכון. טענה זו אינה מדויקת. הטבות המס המפליגות להן זוכים היזמים, בעיקר היזמים הישראלים, מגלמות השתתפות משמעותית של המדינה בסיכוני היזמים.

תקנות מס הכנסה מעניקות יתרונות מס חריגים בהיקפם ליזמים. בין השאר הן מאפשרות להם לנכות את הוצאות החיפוש והפיתוח¹² כהוצאה פירותית¹³. זאת בניגוד להוראות סעיף 17 לפקודת מס הכנסה המתירות בניכוי רק הוצאות שוטפות אשר יוצרו כולן בייצור ההכנסה. יתרה מכך, התקנות מאפשרות ליזמים לבחור בין הכרה בהשקעות החיפוש והפיתוח כהוצאה פירותית לבין רישומן כהוצאה הונית. התקנות אף מאפשרות, בתנאים מסוימים, ליזמים לחזור בהם מבחירתם ולשנות את סיווג ההוצאה מהוצאה פירותית להונית או להיפך. בנוסף, מאפשרות התקנות להעביר ניכוי שלא ניתן היה לנצלו בשנת מס אחת ולקזזו בשנות המס הבאות מהכנסה מכל מקור¹⁴.

תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוש נפט), התשמ"ט (1988) (להלן – **תקנות ההשתתפות**) מחילות את כל ההטבות שלעיל גם על משקיעים בבורסה המחזיקים ביחידות השתתפות בשותפויות שעיקר הוצאותיהן הן בחיפוש ופיתוח נכסי נפט כפי שהן מוגדרות בתקנות ההשתתפות. הפסד המיוחס למחזיק יחידת השתתפות יכול להיות מקוזז כנגד הכנסותיו לפי אותם הכללים שצוינו לעיל.

מדובר בהטבות המביאות לכך שהעלויות בהן נושא היזם נמוכות בהרבה כיוון שהמדינה, באמצעות מתן אפשרות לנכות את הוצאות החיפוש והפיתוח ההוניות מהכנסות אחרות של היזם, משתתפת במימון. כך נושאת המדינה בחלק משמעותי מהסיכון של היזם.

הטלת מס מיוחד על רווחי הנפט אינה מעוררת בעיה חוקית או חוקתית

18. אין כל איסור בדין על הטלת מס או היטל ייעודי על מגזר פעילות מסוים¹⁵. למעשה, החקיקה הישראלית רוויה בהסדרים פיסקאליים מיוחדים, בין כאלה המטילים תשלומי חובה מיוחדים על ענפים כלכליים מסוימים, כמו בענף הנדל"ן, ובין כאלה היוצרים הסדרי מס מקלים לסקטורים מסוימים בכלכלה הישראלית¹⁶.

¹¹ ראו בסעיף 38 לחוות הדעת.

¹² למעט הוצאות לרכישת נכס שנקבע לו שיעור פחת לפי תקנות מס הכנסה (פחת), 1941.

¹³ תקנה 4 לתקנות מס הכנסה.

¹⁴ תקנה 7 לתקנות מס הכנסה.

¹⁵ בטיוטת הדו"ח מכוונה תשלום החובה המוצע בשם היטל. להיטל זה מאפיינים רבים של מס ייעודי.

¹⁶ ראו לדוגמה: חלק ראשון לפרק ג' בפקודת מס הכנסה, מכוחו, בין היתר, נקבעו שיעורי מס שונים לתושבי ישובים שונים וניתנו הקלות לעובדים במשמרות; סעיף סעיף 75א לפקודה מכוחו נקבעו שיעורי מס שונים לעתונאי חוץ וספורטאי חוץ,

19. בענייננו אין צורך להרחיק, כיוון שכבר כיום חל הסדר מס ייחודי המעניק ליזמים הטבות מס הן בחוק הנפט והן בתקנות מס הכנסה. לטעמנו, בעלי הזכויות אינם יכולים לטעון כי ניתן לאבחן אותם כקבוצה נפרדת וליצור עבורם הסדרי מס ייחודיים מיטיבים, אך לא ניתן מטעמים אחרים להטיל עליהם הסדרי מס אחרים שאינם מיטיבים.
20. הטעם להסדרים ייחודיים בתחום הנפט בעולם נובע מכך שמדובר במשאב ציבורי ייחודי המביא לרווחים החורגים מהרווחים הנורמאליים על השקעות. רווחים אלה באים ממשאב ציבורי מתכלה. לכן, ראוי כי חלק מהרווחים העודפים יגיעו גם לציבור ולא רק ליזמים¹⁷.
21. נבקש לציין כי בדיקה השוואתית שערכנו העלתה כי במדינות רבות נקבעו הסדרי מס ייחודיים על רווחים מהפקת גז ונפט. חלקם הוטלו בשנים האחרונות.
- על פי נתונים עדכניים, הנכונים לשנת 2010, עשרות מדינות ברחבי העולם, כגון אוסטרליה, אנגליה, דנמרק, מלזיה, תאילנד, סין ועוד, מטילות מיסים, היטלים ייחודיים או שיעורי מס גבוהים יותר על ענף הנפט והגז¹⁸.
- מדינות רבות אף בחרו במנגנון מיסוי דומה לזה שממליצה הוועדה בכדי שהמס המיוחד יוטל על אותם הרווחים שמעל הנורמה ובכדי שלא לפגוע במערך התמריצים של היזם.
22. לכן, לאור המאפיינים המיוחדים של ענף חיפושי הנפט אין כל פסול בהטלת מס על מחזיקי שטר החזקה כל עוד מדובר בהסדר העומד בתנאי חוקי היסוד, אליהם נשוב בהמשך.

מהותו של היטל החדש

23. המהלך המוצע הוא מהלך של הטלת היטל חדש על רווחי היזמים. להיטל זה אף מאפיינים של מס והוא יוטל בחקיקה ראשית¹⁹.

פרק שביעי ל חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959; וראו גם בג"ץ 9333/03 פרופ' שמואל קניאל נ' ממשלת ישראל (טרם פורסם) לעניין ההבחנה בין הכנסות מהון להכנסות מעבודה.
¹⁷ לגבי מס על משאבי טבע ראו:

The Taxation of Natural Resources: Principles and Policy Issues, Robin Boadway & Frank Flatters, Policy Research Department, The World Bank, October 1999; *A Primer on Mineral Taxation*, Thomas Baunsgaard, The International Monetary Fund, 2001; *Mineral Resource Taxation in Australia: An Economic Assessment of Policy Options*, Abare Research Reports, Lindsay Hogan, January 2007; *Fiscal Policy Formulation and Implementation in Oil-Producing Countries*, Editors: J.M Davis, R. Ossowski, and A. Fedelino, chapter 6 Revenue from the Oil and Gas Sector: Issues and Country Experience, Emil M. Sunley, Thomas Baunsgaard and Dominique Simard, International Monetary Fund, 2003;

Theoretical Perspectives on Resource Tax Design, Robin Boadway & Michael Keen

¹⁸ ראו: Global Oil and Gas Tax Guide 2010, Ernst&young. מדובר בסקירה לגבי הסדרי מס הרלוונטיים לענף הנפט והגז בלמעלה מ-100 מדינות. בחלק נכבד מהן קיימים הסדרים ייחודיים לענף זה. הדו"ח זמין ב:

<http://www.ey.com/US/en/Industries/Oil---Gas/The-Ernst---Young-global-oil-and-gas-tax-guide-2010>

¹⁹ לסוגים שונים של תשלומי חובה וההבחנה ביניהם ראו: ר' יוסף מ' אדרעי חוק יסוד: משק המדינה, 30 ואילך (נפירוש לחוקי היסוד בעריכת יצחק זמיר, תשס"ד); רובינשטיין ומדינה המשפט החוקתי של מדינת ישראל עקרונות יסוד, לעיל הי"ש 2, בעמ' 894. ראו גם ע"א 474/89 קריב נ' רשות השידור, פ"ד מו(3) 374; בג"ץ 8676/00 אדם טבע ודין אגודה

24. נבקש לציין כי השימוש בכלי של היטל או מס יעודי אינו מהווה הסוואה להעלאת התמלוגים. במהלך עבודתה שקלה הועדה את העלאת התמלוגים אך החליטה מטעמים מקצועיים וכלכליים שלא לעשות כן.

ההחלטה התקבלה לאחר שהועדה בחרה ללכת בדרך שונה לאחר שהתברר לה כי המערכת החדשה המוצעת עונה על מרב התכונות הרצויות ממערכת פיסקאלית. יובהר, כי מבחינת המדינה, המס או ההיטל והתמלוגים מהווים חלק מהסדרה פיסקאלית כוללת. הבחירה ביניהם אינה נובעת מהכלי המשפטי השונה, אלא משיקולים כלכליים, כגון מועד קבלת התשלום, בסיס התשלום, השתתפות המדינה בסיכון, התמריצים השונים הנוצרים מהשונות במאפיינים אלו, יציבות המערכת הפיסקאלית וכו'. שיקולים אלו מתוארים בהרחבה בטיטת המלצות הוועדה.

בהיבטים שונים המס הייעודי עדיף על תמלוגים, למרות שמבחינת המדינה עיתוי קבלת ההכנסה נדחה. כך, לדוגמה, המס הייעודי מאפשר הפקה של שדות קטנים יותר, הוא מוטל בהדרגה ולא בשנים הראשונות להפקה. הוא מוטל על רווחים בלבד ולא על הכנסות, והוא פרוגרסיבי ולא רגרסיבי.

לכן, הבחירה בהיטל פרוגרסיבי נעשתה מטעמים מקצועיים ומתוך רצון לבחור בכלי יעיל יותר שיפגע במידה הפחותה ביותר ביזמים.

חקיקה המשנה את מדיניות המס מכאן ואילך אינה חקיקה רטרואקטיבית ואין בה פגם משפטי

25. אחת הטענות ששבה ועולה הן בטענות היזמים והן בדיון הציבורי היא כי חקיקה שתטיל מס על הכנסות עתידיות של בעלי החזקות הקיימים או מהלך שיבטל מכאן ואילך הטבות מס קיימות הם מהלכים של חקיקה רטרואקטיבית אשר היא חקיקה לא ראויה.

26. אף לטענה זו אין בסיס משפטי. לשם כך יש להבין את ההבחנה שיצרה הפסיקה בין ארבעה מצבים שונים של תחולה בזמן של חוקים (כולל לגבי חקיקת מס)²⁰:

א. **חקיקה רטרואקטיבית**²¹ משנה כלפי העבר את התוצאות המשפטיות של פעולה שהסתיימה זה מכבר. לעניינו מדובר על קביעה בחוק שנחקק כיום כי אירוע מסויים היה חייב במס בעבר, למרות שבמועד אירוע המס לא היתה חבות כזו.

ישראלית להגנת הסביבה נ' עיריית רעננה, פ"ד נט(2) 210(2004); בג"ץ 6304/09 לה"ב-לשכת ארגוני העצמאים והעסקים בישראל נ' היועץ המשפטי לממשלה(טרם פורסם); זמיר **הסמכות המינהלית**, לעיל הי"ש 6, בעמ' 258.

²⁰ ראו לעניין זה אהרן ברק **פרשנות במשפט**, כרך שלישי פרשנות חוקתית 609 ואילך(תשנ"ד); דפנה ברק ארז **משפט מינהלי** כרך א' עמ' 349 ואילך(תש"ע); יניב רוזנאי "רטרואקטיביות – יותר מאשר רק עניין של זמן! מחשבות על ניתוח חקיקה רטרואקטיבית בעקבות בג"ץ גניס" **משפט ועסקים** ט 395. ראו גם בג"ץ 11088/05 **אברהם הייב נ' מנהל מקרקעי ישראל**(טרם פורסם).

²¹ הדוגמאות שלהלן לקוחות מעע"א 1613/91 **ארכיב נ' מדינת ישראל**, פ"ד מו(2) 779 ומבג"ץ 6432/02 **אגוד קופות הגמל הענפיות נ' שר האוצר**, פ"ד נז(3) 918.

ב. **חקיקה רטרוספקטיבית** היא חקיקה המסתכלת לעתיד אך משנה תוצאות משפטיות לגבי העבר. לעניינו מדובר על קביעת חבות מס עתידית לגבי אירוע שהתרחש בעבר.

ג. **חקיקה אקטיבית** היא חקיקה המוחלת על מצב דברים המתקיים ביום כניסתו של החוק לתוקף. לכך יש להוסיף מצבים שבהם החוק מוטל על מצבים שכבר החלו אך טרם הסתיימו. לצורך העניין מדובר על הטלת מס על בעל נכס מסוים שרכש את הנכס קודם לחוק, אך הנכס קיים בבעלותו ביום כניסת החוק לתוקף.

ד. **חקיקה פרוספקטיבית** היא חקיקה לגבי פעולות או מצבים שיתקיימו רק בעתיד. לעניינו מדובר על מס המוטל רק על הכנסות שיופקו בעתיד או על נכסים שיירכשו בעתיד.

27. ככלל, חקיקה צופה פני הווה ועתיד. אולם, המחוקק רשאי לקבוע תחולה רטרואקטיבית של דבר חקיקה. חקיקה זו תבחן על פי המבחנים החוקתיים הרגילים ואינה פסולה כשלעצמה²².

אלא שהמקרה שלפנינו כלל אינו עוסק בחקיקה רטרואקטיבית ואף לא בחקיקה רטרוספקטיבית. ההמלצות שלפנינו מתייחסות לעתיד בלבד. הן עוסקות אך ורק ברווחים שיופקו בעתיד. אין כוונה למסות הכנסות ורווחים שנוצרו בעבר²³.

תכליתן של ההמלצות היא למסות בצורה טובה יותר רווחים עתידיים מהפקת נפט וגז. המועד הקובע לצורך זה הוא מועד אירוע המס, קרי יצירת הרווח או ההכנסה לפי העניין. קיום השקעות שבוצעו בעבר אינו הופך את החקיקה לחקיקה רטרואקטיבית²⁴.

לעניין זה נבקש לצטט מדברי השופט א' ברק (כתוארו אז) בפסק הדין המנחה בסוגיית תחולתם של חיקוקים בזמן בעניין **ארביב**²⁵ שנדמה כאילו נכתבו לעניינו :

"מה דינו של חוק, החל על מצב דברים נתון (להבדיל מפעולה שנעשתה בעבר או מצב שנסתיים בעבר או מצב או פעולה שיתהוו אך בעתיד) הקיים ביום היכנסו לתוקף: האם החלת החוק על מצבים אלה היא רטרוספקטיבית או פרוספקטיבית? טול חוק חדש, הקובע כי בעלים של נכס חייב לשלם מס חדש. האם החלתו על מי שרכש בעלות באותו נכס לפני היכנסו לתוקף של החוק היא החלה רטרוספקטיבית של החוק? לדעתי, התשובה היא בשלילה. החוק יחול על כל בעלי הנכסים ביום חקיקתו, בלא שהחלתו עליהם היא רטרוספקטיבית. אכן, החלת החוק החדש תהא רטרוספקטיבית, אם היא תחול גם על מי שחדל להיות בעל נכס ביום כניסתו של החוק לתוקף (החלה על מי שהיה לו מצב של בעל נכס, ומצב זה הסתיים). החלתו של החוק אף אינה פרוספקטיבית (כלומר, מי שהיא בעל נכס בעתיד בלבד). **החלתו של החוק על מי שהוא בעל נכס ביום כניסתו של החוק לתוקף היא החלה אקטיבית של החוק. החוק פועל מיד על מצב דברים כפי שהוא קיים ביום כניסתו לתוקף.** נמצא, כי בצד מושג הרטרוספקטיביות ומושג הפרוספקטיביות קיים מושג האקטיביות. החלת חוק היא אקטיבית, אם היא מוחלת על מצב דברים המתקיים ביום כניסתו של החוק לתוקף.

²² ראו ע"פ 4912/91 תלמי נ' מדינת ישראל, פ"ד מח(1) 581; עע"א 1613/91 ארביב נ' מדינת ישראל, פ"ד מו(2) 765; דגני"ץ 9411/00 ארקו תעשיות חשמל בע"מ נ' ראש-עיריית ראשון לציון, פ"ד נז(5) 673; בג"ץ 9098/01 ילנה גניס נ' משרד הבינוי והשיכון פ"ד נט(4) 241.

²³ דפנה ברק-ארו המושפט המינהלי, לעיל ה"ש 15, בעמ' 352. ראו גם ע"א 6066/97 עיריית תל אביב-יפו נ' אבן אור פסגת רוממה בע"מ, פ"ד נד(3) 749 (2000).

²⁴ ראו עניין דומה בבג"צ 3644/06 לנדס נ' משרד האוצר (טרם פורסם) שבו נקבע כי ביטול פטור ממס על תוכניות חסכון קיימות, כאשר אירוע המס הוא עתיד אינו רטרואקטיבי.

²⁵ עע"א ארביב, לעיל ה"ש 16.

כך, למשל, חוק, המטיל מס על כל מי שהוא בעל זכות בעלות ביום חקיקתו, אינו חוק בעל תחולה רטרואקטיבית ואינו חוק בעל תחולה פרוספקטיבית. הוא חוק בעל תחולה אקטיבית. הוא תופס ברשותו כל מי שמקיים את דרישות החוק ביום חקיקתו. יטען הטוען: החוק הוא רטרואקטיבי, כי הוא משנה את התוצאות המשפטיות של רכישת הבעלות (פעולה) בעבר: עד לחקיקת החוק לא גררה רכישה זו תשלום מס כלשהו, ועתה היא גוררת אחריה תשלום מס. התשובה האינטואיטיבית על טיעון זה הינה, כי אם שינוי זה בחוק ייחשב לרטרואקטיבי, כי אז כל חוק וחוק הוא רטרואקטיבי, שכן יש בו כדי להשפיע, במישרין או בעקיפין, בצורה זו או אחרת, על תוצאות משפטיות של פעולות שנעשו בעבר או של מצבים שנתיימו. אך מעבר לכך: **החוק החדש בענייני מס על נכסים אינו רטרואקטיבי מבחינתו של מי שהוא בעל נכס ביום חקיקת החוק, שכן הטעם של חזקת הרטרואקטיביות אינו מתקיים בו. תכליתה של חקיקה זו לא הייתה לשנות את מהותן של פעולות שנעשו בעבר. מרכז הכובד של חקיקה זו הוא המצב הקיים בהווה, ולא הפעולות שנעשו בעבר.** תכליתו של החוק החדש היא לגבות מס. הוא לא נועד לשנות פעולות שנעשו בעבר ולהשפיע עליהן. על-כן, אין חקיקה זו גוררת אחריה פגיעה בעקרונות של צדק, הגינות, יציבות, ביטחון וודאות, ואין היא בעלת אופי רטרואקטיבי. (הדגשות הוספו).

קבלת טענת היזמים כי מדובר בחקיקה רטרואקטיבית תהווה פרשנות בלתי רצויה ובלתי סבירה של הדין ועלולה להביא לפגיעה קשה במדיניות הפיסקאלית של מדינת ישראל²⁶. היא תביא להעדפת המצב הקיים, ללא יכולת להתאים את מדיניות המס למציאות המשתנה.

לכן, ההמלצות של הוועדה הן פרוספקטיביות ולכל היותר אקטיביות. הן אינן מעוררות כל בעיה חוקתית בהיבט זה.

הניתוח החוקתי

הקדמה

28. המלצות הוועדה, אם יתקבלו, בנוגע למס או להיטל הייעודי יעוגנו בחוק. ביטול ניכוי האזילה אינו מצריך חקיקה ראשית כיוון שהוא קבוע בתקנות מס הכנסה ולא בחקיקה ראשית.

נטען כי הטלת מס או ביטול ההטבות הקיימות על בעלי רישיונות וזיכיונות קיימים אינה חוקתית ועל כן החוק המוצע ראוי שלא יחוקק ואם יחוקק דינו להתבטל. הטענה העיקרית היא כי יישום המלצות הוועדה יפגע בשורה של זכויות חוקתיות – זכות הקניין, חופש העיסוק והזכות לשוויון באופן שאינו עולה בקנה עם הוראות פסקאות ההגבלה שבחוקי היסוד.

29. הטענה כי החוק החדש יפגע בחופש העיסוק או בשוויון אינה מצריכה דיון חוקתי מפורט כיוון שאין בה ממש.

²⁶ ראו לדוגמה בג"צ 4947/03 עיריית באר שבע נ' ממשלת ישראל (טרם פורסם) שביטל הטבות מס ליישובים באופן מיידי ובו טענת הרטרואקטיביות לא עלתה כלל.

לגבי הטענה בדבר הפגיעה בשוויון, הראינו כי ההסדר החדש אינו מפלה אלא יוצר הבחנה מותרת וראויה בין ענף הנפט לענפים אחרים במשק. כפי שהראינו, הבחנה כזו קיימת אף כיום, במקרה זה לטובתו של ענף הנפט. לכן לא נרחיב עוד בעניין זה.

אף הטענה כי ההמלצות פוגעות בחופש העיסוק אינה מבוססת. ההסדר החדש אינו פוגע ביכולתם של בעלי הרישיונות והזיכיונות לפעול ואף לגרוף רווחים נאים. לכן הוא אינו יוצר כל פגיעה חוקתית בחופש העיסוק.

נעיר בהקשר זה כי אף אם ייקבע שאכן נפגעו זכויות חוקתיות אלה, פגיעה זו עומדת בתנאי פסקאות ההגבלה כפי שנראה להלן בניתוח המפורט לגבי זכות הקניין.

30. הטענה החוקתית המרכזית היא כי ההסדר החדש – הן ההיטל החדש והן ביטול ניכוי האזילה, פוגע בזכותם החוקתית לקניין של בעלי הזכויות. טענה זו מבוססת הן על הירידה בשווי הזכויות הן על הפגיעה בהסתמכות ובציפייה של היוזמים להמשך המצב הקיים, והן בשל עצם הטלת ההיטל וביטול ההטבה שיביאו לתשלומים נוספים לאוצר המדינה. בטענה זו נתמקד עתה.

אין פגיעה בזכות החוקתית לקניין

31. בית המשפט העליון טרם קבע במדויק את היקפה של הזכות החוקתית לקניין, ואף טרם הכריע בשאלה האם חקיקת מס כשלעצמה פוגעת בזכות הקניין החוקתית המוגנת בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו.

עמדתו המסורתית של היועץ המשפטי לממשלה, שהוצגה בעתירות רבות, היא כי חקיקת מס כשלעצמה אינה מהווה פגיעה חוקתית בקניין. עמדה זו נתמכת בשורה ארוכה של אמירות בפסקי דין המשקפים חוסר נכונות של בית המשפט להתערב בחקיקת מיסים ודרכה בקביעת סדרי העדיפויות של הממשלה והכנסת.²⁷

מן העבר השני קיימות דעות נוגדות, המתבססות בין היתר על נכונותו של בית המשפט העליון להרחיב את היקף הזכויות החוקתיות ובכלל זה את הזכות החוקתית לקניין.²⁸

אנו נבקש להראות כי למרות חוסר הבהירות החוקתית, העמדה שניציג היא העמדה המקובלת בפסיקה ובכתיבה האקדמית.

²⁷ בג"ץ 4885/03 ארגון מגדלי העופות נ' ממשלת ישראל פ"ד נט(2) 14, סעיף 40 לפסק הדין של השופטת ביניש; בג"ץ 3527/96 צ'צ'קס אקסלברד נ' מנהל מס רכוש אזור חדרה, פ"ד נב(5) 408; בג"ץ 6304/09 לה"ב- לשכת ארגוני העצמאים והעסקים בישראל נ' היועץ המשפטי לממשלה, פסי' 97-98 לפסק הדין, לעיל ה"ש 14; בג"ץ עיריית ב"ש, לעיל ה"ש 21; בג"ץ פרופ' שמואל קניאל נ' ממשלת ישראל, לעיל ה"ש 9; דגניץ ארקו תעשיות חשמל, לעיל ה"ש 17.
²⁸ ר' א' יורן המהפכה החוקתית במיסוי בישראל, משפטים כג(תשנ"ד) 55; יצחק הדרי נורמת המידתיות וביקורת שיפוטית על חוקתיות חוקי מס" הפרקליט מו(תשס"ב) 11.

ציפייה והסתמכות בעיקר במקרה שלפנינו לא יוצרות זכות חוקתית לקניין

32. קודם לניתוח החוקתי יש להבין מהי בדיוק הפגיעה אליה חותרים הטוענים לפגיעה חוקתית.
- נדמה כי טענתם העיקרית היא כי הסתמכו על המצב החוקי הקיים בין היתר בשל מצגים שהוצגו להם. על בסיס התנהלות זו הם השקיעו השקעות נכבדות ולכן שינוי הדין יפגע בזכות חוקתית שנוצרה להם, לשיטתם, בשל הסתמכותם והציפייה להמשך הסטטוס קוו. בטענה זו נתמקד עתה.²⁹
33. עמדתנו היא כי לא ניתן לבסס טענה משפטית של הסתמכות או ציפייה המבוססות על מדיניות כלכלית ככאלו המקימות זכות חוקתית לקניין. יתר על כן, לא ניתן היה להסתמך על אי שינוי הדין במקרה דנן ולא היתה הסתמכות או ציפייה בפועל מצדם של הזמים
- אחד מעקרונות היסוד של המשפט המנהלי הוא איסור כבילת שיקול הדעת של הרשות המינהלית. לכן, ככלל, הרשות אינה יכולה לכבול מראש את שיקול דעתה ואסור לה להתחייב מראש שלא לשנות את החלטותיה.³⁰ הרשות המנהלית חייבת לשמור על מרחב גמישות ולהתאים את מדיניותה לנסיבות המשתנות.
- אכן, בנסיבות מסוימות נדרשת הרשות לחתום על חוזים ואף להתחייב בהבטחות מינהליות ובית המשפט אף נתן להם תוקף משפטי, אולם המקרה שלפנינו אינו דומה למקרים אלה.
34. עקרון יסוד זה נכון במשנה תוקף בכל הנוגע לרשות המחוקקת. חוק רגיל אינו יכול לשריין עצמו מפני שינוי עתידי וודאי שרשות מינהלית כזו או אחרת אינה יכולה להתחייב בשם הכנסת כי הסדר חוקי מסוים לא ישתנה.
- יש לזכור כי במקרה שלפנינו החזקות ניתנות לעשרות שנים. ההנחה כי ניתן להבטיח כי המדיניות הפיסקאלית לא תשתנה במשך כל תקופת החזקה חסרת כל יסוד משפטי, בעיקר כאשר אין לכך כל עיגון בחקיקה. לכן, אף אם ניתנה הבטחה כזו מצד רשות מינהלית כלשהי היא חסרת תוקף כיוון שלנותנה כלל לא היתה סמכות לעשות כן ולחייב בהבטחתו את הרשות המחוקקת.³¹

²⁹ טענה נוספת היא, שהתיקון מוביל לירידת ערכם של החזקה והרישיון, וירידת ערך זו מהווה פגיעה בקניין. לטעמנו, אין לקבל את הטענה. ראשית, לא ברור כי החזקה או הרישיון אכן מהווים קניין מוגן. שנית, השינוי בערך אם קיים נוצר מהוראה עקיפה ולא משינוי תנאי החזקה או הרישיון. לטעמנו, לא קיים אינטרס חוקתי מוגן בקיבוע כל שינוי עקיף שיביא לירידת ערך הרישיון או החזקה. למעשה לא נפגע הרישיון אלא רק הרווח שציפו הזמים לקבל מהרישיון או מהחזקה. לענין זה, אף אם היינו מקבלים את הטענה, כי יש זכות לרווח מסויים, לא נראה שניתן להגן על רווחים עודפים כמו במקרה דנן, העולים על הרווחים הנורמטיביים. ראו לדוג' דברי הנשיא א' ברק בבג"ץ 4593/05 **בנק המזרחי המאוחד נ' הממשלה** (טרם פורסם), "... לא כל פעילות שלטונית המורידה את ערכו של הרכוש פוגעת בקניין".

³⁰ דפנה ברק-ארז **המשפט המינהלי**, לעיל ה"ש 15, בעמ' בעמוד 201 ואילך. ראו גם בג"ץ 297/82 **ברגר נ' שר הפנים**, פ"ד לז(3) 29 ובג"ץ 3872/93 **מישראל בע"מ נ' ראש הממשלה ושר הדתות**, פ"ד מז(5) 485; בג"ץ 3094/93 **התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' ממשלת ישראל**, פ"ד מז(5) 404.

³¹ ראו בג"ץ 594/78 **אומן מפעלי סריגה בע"מ נ' שר התעשייה, המסחר והתיירות**, פ"ד לב(3) 474 "הלכה ידועה היא, והיא באה לידי ביטוי בשורה של פסקי-דין שניתנו בבית-משפט זה, שאין רשות ציבורית יכולה להתחייב, שהיא לא תמלא את חובתה הציבורית ולא תשתמש בעתיד בסמכויותיה השלטוניות, ולכל התחייבות כזו אין תוקף ב-בג"ץ 298/70, נאמר על-ידי השופט ויתקון, כי 'הכל מודים והכל יודעים שאין הרשות יכולה להצטרף או לוותר על סמכויותיה החוקיות, למשל, לגבות

35. מעקרון יסוד זה אף נגזר הכלל לפיו הרשות רשאית לשנות את מדיניותה, ואין היא כבולה למדיניות קיימת. **לכן אין לאף אדם זכות קנויה שמדיניות שהיטיבה עמו לא תשתנה**. מכאן שלא ניתן לטעון כי השקעה שאדם השקיע על בסיס מדיניות קיימת יצרה לו מעין "תעודת ביטוח" מפני שינוי המדיניות לגביו.³²
- כל משקיע מניח בעת ביצוע ההשקעה כי יחד עם סיכונים אחרים, קיים סיכון כי המדיניות שעל בסיסה ביצע את ההשקעה תשתנה.³³ מובן כי אותו משקיע יכול להסתמך על ההנחה כי השינוי ייעשה כדין בהתאם לכלל כללי המשפט החוקתי והמינהלי.
36. מן האמור עולה המסקנה כי לא ניתן לבסס זכות חוקתית לקניין שכל כולה נשענת על טענת הסתמכות וציפייה לאי שינוי עתידי של מדיניות פיסקאלית. לכן, ביטול הטבה או הטלת מס חדש אינה יכולה להוות פגיעה בזכות הקניין החוקתית רק בשל ההסתמכות על המצב הקיים.³⁴
37. יתרה מכך, גם אם, בניגוד לעמדתנו, ניתן היה לטעון לפגיעה חוקתית עקב פגיעה בציפייה, הרי שבמקרה דגן לא היתה יכולה להיווצר ציפייה לאי שינוי המדיניות הפיסקאלית, ולא היתה ציפייה כאמור בפועל.
38. החוק אינו כולל כל "הוראת שריון" ואף אינו קובע כי שיעור התמלוגים או שיעור המיסים יישאר קבוע לכל תקופת החזקה. גם בתקנות מס הכנסה אין הוראה כזו.³⁵

מסים או להעלותם, לשנות את שער החליפין, להפקיע נכסים או להתוות קווי מדיניות חדשים בכל העניינים הנתונים לסמכותה. בכל אלה אין לאזרח חזקה או זכות קנויה במצב הקיים. לפי הלכה זו, שעליה כאמור אין עוררין, לא יכול להיות מקום לספק שלהבטחה שהקרנות תתקיימנה עד שנת 1983 לא היה שום תוקף משפטי. כאמור, פעולות הקרנות היו מבוססות על קיומם של חיקוקים מסויימים עם ביטול חיקוקים אלה הושמט הבסיס לקיום הקרנות".

³² היזמים מסתמכים רבות על בג"צ 9098/01 גניס נ' משרד הבינוי והשיכון, לעיל ה"ש 17, אלא שפסק דין זה אינו רלוונטי לענייננו. ראשית, פסק דין זה עוסק בחקיקה רטרואקטיבית ששללה זכות שהתגבשה לפני חקיקת החוק. אנו עוסקים בחקיקה אקטיבית ופרוספקטיבית ובציפייה והסתמכות לזכות עתידית שטרם התגבשה. שנית, פסק דין זה עוסק בתקופת הסתמכות קצרה של שלושה שבועות לגבי מספר מצומצם של פרטים שהפגיעה בהם היתה קשה. קבלת העתירה בהיבט מצומצם זה לא פגעה במדיניות הממשלה, לא התערבה בסדרי העדיפויות ולא מנעה את שינוי המדיניות. המקרה שלפנינו שונה לחלוטין הן מבחינת עוצמת ההתערבות והשלכותיה על מדיניות המחוקק והן מבחינת היקף הפגיעה הנטענת ביזמים שיוותרו לכל הדעות עם רווחים נאים ביותר.

³³ ראו בג"ץ 4806/94 ד.ש.א. איכות הסביבה בע"מ נ' שר האוצר ואח', פ"ד נב(2) 193; בג"ץ 198/82 בן ציון מוניץ נ' בנק ישראל פ"ד לו(3) 466; בג"ץ אומן מפעלי סריגה בע"מ, לעיל ה"ש 27; בג"ץ 1398/07 ד"ר יעל לביא-גולדשטיין נ' משרד החינוך-האגף להערכת תארים אקדמיים מחו"ל (טרם פורסם); בג"ץ עיריית באר שבע נ' ממשלת ישראל, לעיל ה"ש 21; בג"ץ 5018/91 גדות תעשיות פטרוכימיה בע"מ נ' ממשלת ישראל פ"ד מז(ג) 773.

³⁴ ראו בג"ץ עיריית באר שבע נ' ממשלת ישראל, לעיל ה"ש 21, בפסקה 7 לפסה"ד "על הרקע האמור מתעוררת שאלה נוספת... והיא האם ניתן כלל לראות את ה"זכות" של תושבי ארבעת היישובים, לגביהם הוגשו העתירות דגן, לקבל את הטבות המס הללו ואת אינטרס ההסתמכות שלהם בכל הנוגע לאותן הטבות כחלק מקניינם. הכרעה בשאלה זו אינה יכולה שלא להביא בחשבון את פסיקתו של בית משפט זה, בה נקבע לא אחת כי אין לשום אדם זכות מוקנית לכך שמדיניות כלכלית מסוימת המיטיבה עמו תימשך ולא תשונה". ראו גם בג"ץ 3644/06 לנדס שהנז נ' משרד האוצר (טרם פורסם) בפסקה 9 לפסק הדין של השופט ריבלין "מדיניות כלכלית מיטיבה, דוגמת פטור ממס, איננה יוצרת זכות קנויה להמשך המדיניות, אף לא כאשר אדם ביסס את התכנון הכלכלי ארוך הטווח שלו על קיומה של המדיניות. אמנם אפשר שתיווצר ציפייה כי המדיניות תימשך, אך ציפייה זו אינה עולה כדי זכות (ראו בג"ץ 4806/94 ד.ש.א. איכות הסביבה בע"מ נ' שר האוצר, פ"ד נב(2) 203-201). קשר הדוק בין המדיניות הכלכלית שהקנתה פטור ממס לבין תכניות החסכון המהוות יישום של מדיניות זו הוא טבעי וצפוי, אך קשר כזה איננו יוצר זכות".

³⁵ צוין, כי גם אם היתה נקבעת הוראה כאמור, ניתן היה לשנותה בחקיקה.

אולם בכך לא די, בשטרי החזקה לגבי "דלית" ו"תמר" לגביהם נסובה עיקר המחלוקת קיימות הוראות רבות המדברות על אפשרות של שינויים בחקיקה ועל כפיפותם של החזקות לשינויים אלה.

כך בסעיף 2 לשטר החזקה נקבע כי:

"סעיף 2. פרשנות

2.6 תנאי שטר החזקה באים להוסיף על הוראות החוק וחוק הגז הטבעי וכל **דין אחר, כפי שיהיו מעת לעת**, ולא לגרוע מהן, והוראה בחוק ובחוק הגז הטבעי או בכל דין אחר עדיפה על כל הוראה סותרת הקבועה בחזקה." (ההדגשות הוספו).

סעיף 3 לשטר החזקה מבהיר כי על בעל החזקה לפעול, בין השאר, על פי הוראות החוק לרבות כל השינויים בו וכל חיקוק שיבוא במקומו:

"סעיף 3. תחולת דינים והוראות

בכל הנוגע לחיפוש ולהפקה של נפט וגז טבעי בשטח החזקה ולביצוע והתחייבויות של בעל החזקה לפי שטר החזקה, יפעל בעל החזקה על-פי שטר החזקה ועל-פי כל חוק וכל דין, **לרבות** דיני תכנון ובנייה, איכות הסביבה וחומרים מסוכנים, ככל שהם חלים לעניין חזקה זו, ובין היתר על-פי אלה; 3.1 **הוראות החוק**, וכן הוראות חוק הגז הטבעי וחוק הבטיחות, ככל שהן חלות על בעל החזקה ועל המתקנים, והתקנות, הצווים והתקנים המוצאים מכוחם, **לרבות כל השינויים שיוכנסו בהם מזמן לזמן**, וכל חיקוק שיבוא במקומם." (ההדגשה הוספה).

גם בהוראת שטר החזקה העוסקת בתשלום התמלוגים נכללת האפשרות שהוראות החוק עשויות להשתנות. סעיף 33 לשטר החזקה קובע כי בעל החזקה חייב בתמלוגים. אולם הסעיף אינו קובע את שיעור התמלוגים אלא קובע כי "בעל החזקה ישלם תמלוגים בהתאם להוראות החוק", החוק מוגדר בסעיף 1 לשטר החזקה כ: "חוק הנפט, התשי"ב – 1952, והתקנות שמכוחו, **לרבות כל השינויים שיוכנסו בהם מזמן לזמן וכל חיקוק שיבוא במקומם**". (ההדגשה הוספה).

מכאן ששטר החזקה שב ומבהיר את הברור מאליו - הוראות החוק ובכלל זה ההוראות הפיסקאליות בו כפופות לשינויים. אי לכך, היזמים הביאו בחשבון או, למצער, היו חייבים להביא בחשבון את האפשרות לשינויים במדיניות הפיסקאלית, ובכלל זה העלאה של שיעור התמלוגים ואף אמצעים מידתיים יותר כמו הטלת מס פרוגרסיבי נוסף. נדגיש כי לטעמנו אף ללא הוראה כזו העיקרון נותר בעינו, וכי מדובר בהוראות מבהירות בלבד.

39. אולם בכך לא די. היזמים עצמם היו מודעים היטב לאפשרות של שינוי אפשרי במשטר המס. כך, לדוגמא, בתשקיף מדף שפרסמה אבנר נפט וגז, אחת היזמיות המרכזיות, התייחסה החברה אל האפשרות לשינוי במשטר הפיסקאלי כגורם סיכון וכתבה כי:

"9.6.2 רגולציה – חיפוש והפקה של נפט וגז, כפופים לרגולציה ענפה. החמרת הרגולציה בכל הקשור לזכויות החיפוש וההפקה של השותפות, **התמלוגים**,

המיסוי...עלולה להשפיע לרעה על **עסקיה הקיימים** של השותפות...” (הדגשות הוספו)³⁶.

כלומר, אף היזמים עצמם הניחו אפשרות לשינוי במשטר התמלוגים והמיסוי ואף סביר כי תמחרו סיכון זה. האפשרות לתמחר הסיכון, בין אם נעשה בפועל ובין אם לאו, מונעת כל טענה בדבר פגיעה בהסתמכות.

40. הערכה סבירה זו של המשקיעים מבוססת על עקרונות המשפט המינהלי והחוקתי, אולם גם על התנהלותה של המדינה ומצגיה.

בשנים 2000 ו-2002 התקבלו שתי החלטות ממשלה, המבקשות לשנות את חוק הנפט ולהעלות את התמלוגים והמיסים על פי החוק. שתי החלטות אלה הובילו לשתי הצעות חוק ממשלתיות במסגרת חוקי ההסדרים לשנת 2001 ו-2003.³⁷

אכן, החלטות הממשלה והצעות חוק אלה לא הבשילו לידי חקיקה, אולם הן מהוות גילוי דעת מצדה של ממשלת ישראל לגבי עמדתה העקרונית.

אולם בכך לא די. יוזמות החקיקה של ממשלת ישראל נתקלו בטענות מצד היזמים הדומות מאוד לטענות הנשמעות כיום. טענות אלה בדבר זכויות יסוד וחקיקה רטרואקטיבית אף עלו בדיונים בכנסת.

מול טענות אלה הבהירו נציגי המדינה, בעת הדיונים בכנסת, בצורה ברורה וחדה כי עמדת המדינה היא כי אין כל מניעה משפטית להחיל את מדיניות המיסוי והתמלוגים החדשה גם על בעלי זכויות קיימות.³⁸

בדיונים אלה נכחה נציגות של היזמים ובכלל זה היזמים הזרים. לכן, החל משנת 2001 וברור שהחל משנת 2002 היו היזמים מודעים בפועל לכך שעמדתה המשפטית של המדינה היא כי אין מניעה להחיל מדיניות חדשה על בעלי רישיונות וחזקות קיימים.

41. עד כאן הראינו כי לצד המצב המשפטי הובאו בפני המשקיעים מצגים מהם לא ניתן היה להתעלם המעידים כי קיים סיכוי לשינוי מדיניות בעתיד.

³⁶ ראו תשקיף מדף של **אבנר נאמנויות בע"מ** מיום 27/11/2008. זמין ב-

http://maya.tase.co.il/bursa/index.asp?view=search&company_group=3000&arg_comp=&srh_comp_lb=268&srh_from=2010-01-01&srh_until=2010-10-27&srh_anaf=-&srh_event=9999&is_urgent=0&srh_company_press

סעיפים זהים או דומים חוזרים על עצמם בדוחות השנתיים אחרים של אבנר וכן בדוחות של שאר השותפים בדלית ותמר.

³⁷ לעניין החלטת הממשלה משנת 2000 ראו: החלטה מס. 2187 של הממשלה מיום 16.08.2000, **הצעת חוק ההסדרים במשק המדינה**(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2001) התשס"א-2000. לעניין החלטת הממשלה משנת 2002 החלטת ממשלה 2377 מיום 30.7.2002 וכן ראו **הצעת חוק ההסדרים במשק המדינה**(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2003), התשס"ג-2002.

³⁸ ראו פרוטוקול מס' 533 משיבת ועדת הכלכלה, יום שלישי, ז' כסלו התשס"ג, 12.11.2002, ופרוטוקול מס' 536 משיבת ועדת הכלכלה, יום שלישי י"ד כסלו התשס"ג, 19.11.2002.

אכן, מן העבר השני, הוצגו גם אמירות אחרות בעיקר מכיוון משרד התשתיות הלאומיות, אלא שיש לזכור כי לאמירות אלה לא יכול היה להיות תוקף משפטי מחייב כפי שהסברנו לעיל.

42. אולם גם לגופם של דברים אין במצגים אלה כדי לשנות את תמונת המצב המשפטית, כפי שנסביר עתה:

אחד המצגים המרכזיים עליהם מסתמכים היזמים הם דבריו של שר התשתיות הלאומיות בשנת 2002 בעת הדיונים בכנסת על הצעת החוק הממשלתית להעלאת התמלוגים. השר הופיע בועדת הכנסת וניסה לשכנע את חברי הכנסת לפעול בניגוד להצעת חוק ממשלתית מטעמים מקצועיים של המשרד³⁹. לטעמנו, ספק אם מהלך זה, עליו משליכים היזמים את יהבם, יכול לשמש מצג תקף. ברור היה שהשר פעל בניגוד לעמדת הממשלה שתמכה בהעלאת התמלוגים, והצעת החוק שאליה התנגד השר היתה מטעמה.

היזמים אף מנסים להתבסס גם על מסמכים שהפיץ המשרד לתשתיות לאומיות לפני למעלה מעשור ובהם תיאר את המצב המשפטי בישראל וקרא למשקיעים לבוא לישראל. אלא שלא נטען בשום שלב כי הובטח ליזמים במסמך זה כי המצב המשפטי יימשך לעד, ובכל מקרה מספר שנים לאחר מכן גילתה ממשלת ישראל את דעתה כי ניתן לשנות את המצב המשפטי ואף ראוי לעשות כן. לכן למסמכים אלה אין נפקות משפטית.

אף ההסתמכות על דו"ח של חברת ייעוץ שהזמינה המדינה בשנת 2002 שהמליץ שלא להחיל שינויים מוצעים על בעלי זכויות קיימות אינה רלוונטית. מדובר בהמלצה חיצונית שאינה משפטית שלא התקבלה על ידי הממשלה ובכל מקרה היא ניתנה תחת תנאים שונים לחלוטין.

אכן, בשנת 2007 הודיע המשרד לתשתיות לאומיות לאחר שחזר לחלק זכויות חדשות כי החליט שלא לשנות את שיעור התמלוגים. אלא שיש לזכור שמאז חלפו מספר שנים, הנסיבות השתנו וממשלות התחלפו. אף לא נטען כי מדובר היה בהתחייבות ללא כל מגבלת זמן.

אין כל מניעה משפטית לשוב ולדון בנושא, וודאי שאין בהודעה לעיתונות כדי לכבול את ידי המחוקק והממשלה בסוגיה זו.

גם אמירות שקדמו להקמת הועדה אינן מבססות הבטחה מנהלית או הסתמכות שכן הן ניתנו רק לאחרונה ולא יכולות היו להקים טענת הסתמכות כלשהי.

43. מן האמור עולה כי גם אם היו מצגים כאלה או אחרים, אין בהם כדי ליצור זכות חוקתית המונעת מהממשלה והכנסת לשנות את המדיניות הפיסקאלית.

³⁹ ראו פרוטוקול מס' 533 משיבת ועדת הכלכלה, יום שלישי, ז' כסלו התשס"ג, 12.11.2002, בעמ' 4 לפרוטוקול.

44. עד כאן הפנינו את מבטנו אל המחוקק הישראלי בלבד. אולם לטעמנו, ראוי לבחון את הסוגיה גם במבט משווה. הדיון הציבורי והמשפטי בסוגיה זו אינו נחלתה של ישראל בלבד. הצורך לאזן בין היציבות שדורשים היזמים לבין חלוקה ראויה של משאבי החברה הוא צורך גלובאלי. מדינות רבות מתלבטות בשאלה זו והפתרונות לבעיה מגוונים.

היזמים בעולם מנסים לקנות "יציבות" בעיקר באמצעות חוזים הכוללים תניות הכובלות את שיקול דעתן של המדינות ומונעות מהן לשנות את ההסדרים הפיסקאליים. אלא שחוזים אלה נהוגים בדרך כלל במדינות מתפתחות. במדינות מפותחות, ובעיקר מדינות החברות ב-OECD, סעיפי יציבות כאלה אינם מקובלים. זאת, כיוון שמדינות מפותחות מסרבות לכבול את שיקול דעתם של המחוקקים והממשלות.⁴⁰

ואכן, בעשור האחרון, בעיקר בעקבות עליית מחירי הגז והנפט, מדינות רבות שינו את המשטר הפיסקאלי שלהם ביחס להפקת נפט וגז, כולל בהתייחס לבעלי זכויות קיימות, במטרה להביא לציבור חלק גדול יותר ברווחים של היזמים.

על פי הנתונים שבידינו מדובר על מדינות מפותחות ומתקדמות כמו בריטניה ששינתה מספר פעמים את המשטר הפיסקאלי, ארצות הברית (מדינת אלסקה) וקנדה (מדינת אלברטה). מדינות אלה החילו שינויים במדיניות המס גם על בעלי זכויות קיימות.

גם איטליה, סין, ארגנטינה ומדינות אחרות שינו את ההסדרים הפיסקאליים והחילו אותם על זכיינים ובעלי חוזים קיימים.⁴¹

נדמה כי מדובר בפרקטיקה מקובלת, בעיקר במדינות המפותחות. מדינות אלה דומות לישראל בהיבטים רבים וזאת למרות ניסיונם של היזמים להציג את ישראל כמדינה מסוכנת להשקעות וכאחרונת מדינות העולם השלישי. לכן הטענה כאילו מדינת ישראל פועלת באופן חריג מופרכת על פניה.

45. שינוי במדיניות פיסקאלית כגורם סיכון אינו זר לחברות הנפט. חברות הנפט הגדולות מונות את האפשרות של שינוי משטר המס במדינות המארחות כגורם סיכון בדוחותיהם הכספיים.

עדות להבנה של חברות הנפט בנוגע לפרקטיקה זו ניתן למצוא גם בדיווחיה של Noble Energy (להלן – **נובל**) החברה האם של החברה הזרה המשקיעה בישראל.

במסגרת הדו"ח השנתי של החברה לשנת 2009, המתייחס גם להשקעות בישראל, נכלל פרק ובו **עשרות גורמי סיכון** להשקעות של החברה. בין גורמי הסיכון מופיע גם החשש משינויים במשטר הפיסקאלי במדינות בהן פועלת החברה שישפיעו על הפרויקטים של החברה. במסגרת

⁴⁰ ר' לעיל ה"ש 6. ראו גם: Daniel Johnston *Changing Fiscal Landscape*, The Journal of Energy Law & Cameron, *supra* note 5' at p.4⁴¹

זו מוזכרים שני חוקים בבריטניה ובסין, שניהם משנת 2006 שהטילו נטל מס נוסף על יזמי הנפט הגז. עוד מצוינת הכוונה של הממשל הפדראלי בארצות הברית להעלות את המיסים, לבטל הטבות מס שונות ולשנות את הרגולציה לרעת חברות הנפט.⁴²

מכאן עולה שגם המשקיעים הזרים הפועלים בישראל מודעים, על בסיס ניסיונם הגלובאלי, לשינויים אפשריים במשטר המס על שחקנים הפועלים בשווקים המדינתיים. חזקה כי יזמים אלה שקללו נתון זה בהחלטות ההשקעה שלהם ולכן לא ניתן לומר כי נפגעה זכות כלשהי שלהם, בודאי שלא נפגעה ההסתמכות שלהם.

46. עד כאן התמקדנו בשינויים הפיסקאליים ובחוסר הודאות האינהרנטי הקיים בהם. אולם בהקשר זה חשוב להגביה את המבט ולהביט על כלל שיקולי ההשקעה של הפועלים בתחום.

תחום חיפושי הנפט הוא תחום שבו שולטת אי הודאות לחיוב ולשלילה. כאמור, בדו"חות של החברות הפועלות בתחום ניתן לראות כי קיימים משתנים רבים של אי ודאות – בנוגע לסיכויי הגילוי, אפשרויות המימון, מחירי הגז והנפט, הביקוש העולמי, היכולת לצפות את גודל המאגר, סיכונים בחיפושים עצמם, אי ודאות בנוגע לזמינות של ציוד החיפוש והקדיחה, אי יציבות פוליטית, רגולציה בתחומים שונים כמו איכות הסביבה וכו'.⁴³

כל אלה מצביעים על כך שהמדיניות הפיסקאלית בישראל היא רק גורם אחד במערך אי הודאויות של החברות הפועלות בתחום. לכן, ההנחה כי מבנה המס בישראל יצר הסתמכות חזקה שהשפיעה באופן דרמטי על החלטות ההשקעה נראית מוגזמת ביותר.

47. אולם בכך לא די. על מנת לבחון את הסתמכותם של היזמים, הטוענים להסתמכות ארוכת טווח יש לזכור כי לצד הגורמים שלהם השפעה שלילית אותם מזכירים היזמים, חלו גם שינויים שיש להם השלכות משמעותיות על החלטות ההשקעה שהטיבו עד מאוד את מצבן של החברות:

ראשית, המשטר הפיסקאלי עצמו השתנה לטובתם של היזמים - מס החברות בישראל הלך וירד מרמה של 36% והוא ימשיך לרדת עד לרמה של 18% בלבד, רמה הנמוכה באופן משמעותי מהממוצע במדינות המפותחות. בכך הוטבו עד מאוד התנאים הכלכליים.

שנית, וזה העיקר, בשתי החזקות דלית ותמר, גילו היזמים כמויות גז גדולות בהרבה מאלה שציפו להם. מדובר על תגליות הגדולות למעלה מפי שניים מהדיווחים הראשוניים על הגילויים.⁴⁴ ומכאן ספק אם בכלל ניתן לטעון לפגיעה בציפייה כאמור.

⁴² ר' דו"ח שנתי של החברה לשנת 2009 בעמ' 20 ואילך. זמין ב-

<http://www.nobleenergyinc.com/annualreport/nei09/downloads.html>

התייחסויות דומות נמצאות בדוחות השנתיים של Noble בשנים האחרונות.

⁴³ דוגמאות אלה לקוחות מהדו"ח של חברת נובל אותו הבאנו לעיל.

⁴⁴ כך, בדו"ח מיידי של אבנר חיפושי נפט- שותפות מוגבלת מיום 15.5.2008 דווח כי הערכתה לגבי הממוצע הפוטנציאלי של הפרויקט הינו כ- TCF 3.1. בדיווח מה-11.2.2009, לאחר קידוח "תמר 1" ואחר ניתוח המידע שנתקבל מהקידוח דיווחה

48. מטיוטת דו"ח הועדה עולה כי הרווחים הצפויים ליזמים על פי המערכת הפיסקאלית המוצעת אינם נופלים מהרווחים להם ציפו היזמים על פי המידע שהיה בידיהם בעת החלטת ההשקעה. דומה כי די בבדיקה זו כדי להפריך את טענת ההסתמכות של היזמים.

49. לסיכום, טענת ההסתמכות מבוססת על ההנחה כי אם היו היזמים יודעים על השינוי הפיסקאלי בעת החלטת ההשקעה הם היו משנים את החלטת ההשקעה בישראל.

את טענת ההסתמכות יש לבחון על בסיס כלל הנתונים הידועים ליזמים כיום - הן הכלכליים והן הגיאולוגיים - לגבי גודל המאגרים והפוטנציאל שלהם. הראינו כי ההנחה שהחלטת ההשקעה היתה משתנה נראית בלתי סבירה גם בשל אופי המאגרים וגודלם וגם בשל אופי ההיטל החדש, המוטל על הרווחים העודפים.

לכן, הטענה של פגיעה באינטרס הסתמכות או באינטרס ציפייה כלשהו חסרת בסיס עובדתי או משפטי.

50. לכן, אין ליזמים כל זכות ציפייה הראויה להגנה או אינטרס הסתמכות מוגן המונעים את השינוי המוצע ולטעמנו לא נפגעה זכותם החוקתית לקניין.

51. עם זאת, למען הזהירות בלבד, נתקדם הלאה בניתוח החוקתי ונראה כי גם אם קיימת פגיעה כלשהי בקניינם של היזמים הרי שהיא עומדת בתנאי פסקת ההגבלה של חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, ולפיכך אין בה כל פגם.

ההצעה עומדת בתנאי פסקת ההגבלה בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו

52. הזכויות המוגנות בחוקי היסוד אינן זכויות מוחלטות, אלא זכויות יחסיות. דהיינו ניתן לפגוע בהן אם מתקיימים תנאים מסוימים הקבועים בפסקאות ההגבלה בחוקי היסוד. המבחנים העיקריים בפסקאות ההגבלה, שבהתקיימם ניתן לפגוע בזכויות החוקתיות, הם מבחן התכלית הראויה ומבחן המידתיות⁴⁵. נדון עתה בכל תנאי הנפרד.

התכלית של ההצעה - צדק חלוקתי וצדק חברתי - היא תכלית ראויה

53. מטיוטת דו"ח הועדה עולה כי שיעור השתתפות המדינה ברווחי היזמים נמוך מאוד ביחס למקובל בעולם. אולם בכך לא די. בהתבסס על נתונים עדכניים מפרויקט ים תטיס, שהומצאו

השותפות כי ממוצע הפוטנציאל הכלכלי של עתודות הגז הטבעי במבנה "תמר" עלה ל-TCF 5. בדיווח מה-8.7.2009, לאחר קידוח "תמר 2" דיווחה השותפות כי ההערכה בדבר עתודות הגז הטבעי במבנה תמר עלו והם עומדות על TCF 6.3. בדיווח המ-11.8.2009 לאחר שקיבלה דו"ח הערכת רוזרבות מחברת ייעוץ הנדסית בלתי תלויה מהמובילות בתחום ביצוע הערכת עתודות רוזרבות של מאגרי נפט וגז טבעי עומדות ההערכות על TCF 7.3.
⁴⁵ ר' אהרן ברק פרשנות במשפט, לעיל ה"ש 15, עמוד 473 ואילך. ר' גם בבג"ץ עיריית באר שבע נ' ממשלת ישראל, לעיל ה"ש 21, ובג"ץ לה"ב- לשכת ארגוני העצמאים והעסקים בישראל, לעיל ה"ש 19.

לוועדה, עולה כי השיטה הפיסקאלית הנוכחית כשלה. כתוצאה משיעור התמלוגים הנמוך, ניכוי האזילה הגבוהה, ההכרה בתשלום התמלוגים לצורכי המס ושאר ההטבות, התשלום שמעבירים הזממים לאוצר המדינה, מעבר למיסים ה"רגילים" הוא שולי ביותר, אם בכלל.

מדובר בתקלה שהיקפה נחשף עתה לאחר קבלת "תוצאות האמת" של הפקת גז בישראל, וזאת לאחר שנים רבות של הסדרה תיאורטית.

נתוני אמת אלה, שרק ילכו ויחמירו לאחר שתחל ההפקה בפרויקטים נוספים, אינם מתקבלים על הדעת. הציבור, שהוא הבעלים במשאבי הטבע והוא אף נשא בחלק נכבד מהסיכון אינו שותף לרווחים.

אכן, הזממים משלמים מס חברות ומיסים אחרים ולמציאת הגז גם תועלות רבות אחרות, אולם הציבור אינו משתתף באופן ישיר ברווחים העודפים שהופקו מנכסיו שלו.

54. הדרישה להגדיל את חלקו של הציבור ברווחים העודפים היא דרישה לגיטימית וראויה. מדובר בדרישה המשותפת למרבית הארצות המפיקות נפט וגז.

דרישה זו משקפת ערכים של "צדק חלוקתי" ו"צדק חברתי" בחלוקת משאביה המוגבלים של המדינה. היא מבקשת להבטיח כי ההנאה מנכסים אלה תהיה מנת חלקו של כלל הציבור ולא של שכבה צרה בלבד. נכון להיום חלקה של המדינה מהכנסות הגז (Governing Take) הוא מהנמוכים ביותר בעולם. מצב זה לא ראוי ופוגע בערכי הצדק החלוקתי. שיעור המס המוצע יביא את אחוז חלקה של המדינה בגז לשיעורים הממוצעים בעולם ולחלוקה הוגנת של משאבי המדינה.

הדרישה להגדיל את חלקו של הציבור אף מבקשת להבטיח כי השימוש ברווחי הגז יאפשר הנאה בין דורית ויצירת תשתית כלכלית מפותחת למדינה.

55. בית המשפט העליון הכיר בערך של "צדק חלוקתי" כערך כבד משקל המחייב כל רשות בישראל בעת שהיא מחלקת את משאבי הציבור ובעיקר בחלוקת משאבים מוגבלים.⁴⁶

מכאן ששיקולים של צדק חלוקתי וצדק חברתי יכולים להצדיק הטלת מיסים וביטול הסדרי מיסוי על הפועלים בתחום הנפט והגז, כפי שארע במדינות רבות בעולם.⁴⁷

⁴⁶ ראו בג"ץ 244/00 עמותת שיח חדש, למען השיח הדמוקרטי נ' שר התשתיות הלאומיות פ"ד נו(6) 25; עע"מ 343/09 הבית הפתוח בירושלים לגאווה וסובלנות נ' עיריית ירושלים (טרם פורסם); בג"ץ 6884/07 נאות בית וגן בע"מ נ' מינהל מקרקעי ישראל (לא פורסם). וראו גם דפנה ברק-ארז "צדק חלוקתי בישראל: בעקבות בג"ץ הקרקעות החקלאיות" המשפט(5) 291. ראו גם ע"א 1341/93 סי אנד סאן ביץ' הוטלס בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה, תל אביב יפו, פ"ד נב(5) 718.

⁴⁷ על חשיבותם של שיקולי צדק חלוקתי במערכת המס בפרט ראו דוד גליקסברג "המשפטיזציה של המסים: על זיקתו של השיח המסי לשיח המשפטי הכללי", וכן דוד גליקסברג "הרהורים על אתגרי משטרי המס" מיסים(כ/3) (יוני 2006).

56. לצד הטלת המס החדש, כוללות ההמלצות גם המלצה לביטול "ניכוי האזילה". מדובר בהסדר שתכליתו אינה ברורה.

הרעיון, לכאורה, מאחורי ניכוי האזילה הוא לאפשר לבעלי המאגר לנכות את הערך ההולך ופוחת של המאגר בעקבות הפקת הגז והנפט. אלא שבישראל אין כל טעם ענייני בהטבה זו. אין מקום לפצות את בעל החזקה על אזילת המשאב, שכן הוא לא שילם תמורת הזכות לעשות שימוש במאגר. למרות זאת הוא זוכה להטבה משמעותית ביותר של 27.5% מההכנסה ברוטו ממכירות על פי הבאר עד לשיעור של 50% מההכנסה נטו (ההכנסה ברוטו פחות הניכויים שניתן לייחסם להפקת הנפט).

דהיינו היזם יכול לנכות עד 50% מהרווח שלו ממכירות כאמור בשנה נתונה למרות שאין כל בסיס כלכלי לניכוי. כפי שהראינו, בפרויקט "ים תטיס" ביטל ניכוי האזילה למעשה את התמלוגים ששילמו היזמים.

לפיכך, בעיתוי הנוכחי ביטולו של הניכוי הוא צעד המשרת תכלית ציבורית ראויה ביותר.

57. על כן, המלצות הועדה עומדות במבחן התכלית הראויה.

החלת המלצות הועדה על בעלי הרשימות והחזקות הקיימים והעתידיים היא מידתית

58. המבחן המרכזי השני של פסקת ההגבלה הוא מבחן המידתיות. הפגיעה בזכות החוקתית חייבת להיות "במידה שאינה עולה על הנדרש". הפסיקה חילקה את מבחן המידתיות לשלושה מבחני משנה⁴⁸. נדון בכל אחד מהם בנפרד. נתייחס בחלק זה הן לביטול ניכוי האזילה והן להיטל החדש.

59. מבחן המשנה הראשון, מבחן ההתאמה, דורש קשר רציונאלי בין התכלית הראויה לבין האמצעים שבחר המחוקק כדי להגשימה. במקרה שלפנינו, ביטול הטבות המס והטלת ההיטל החדש יביאו להגדלת חלקו של הציבור במשאב המוגבל ולצדק חלוקתי וחברתי מובהק. לכן, המלצות הועדה מקיימות את מבחן המשנה הראשון.

⁴⁸ ר' בג"ץ 6427/02 התנועה לאיכות השלטון בישראל נ' הכנסת (לא פורסם) בעמ' 58 "מבחן המשנה הראשון למידתיות הפגיעה הוא "מבחן ההתאמה" או מבחן "הקשר הרציונאלי". על פי מבחן זה נדרש קשר של התאמה בין המטרה לאמצעי. האמצעי צריך להיות גזור להשגת המטרה ... אין הכרח כי יהא אמצעי אחד בלבד המגשים את התכלית הראויה. יתכנו לעתים מספר אמצעים שיש ביניהם ובין המטרה קשר רציונאלי. זאת ועוד: לא נדרש כי האמצעי שנבחר יגשים באופן מוחלט וודאי את המטרה. "ידי במידה נאותה של הסתברות כי הפעולה הפוגעת בזכות או באינטרס המוגן תתרום במידה סבירה להשגת התכלית" ... מבחן המשנה השני למידתיות הפגיעה הוא מבחן האמצעי שפגיעתו פחותה. זהו מבחן של צורך. "האמצעי החוקתי משול לסולם, שעליו מטפס המחוקק להשגת התכלית החוקתית. על המחוקק לעצור באותו שלב משלבי הסולם, שבאמצעותו מושגת התכלית החוקתית, ואשר פגיעתו בזכות האדם היא הפחותה... אכן, ביסוד מבחן משנה זה עומדת התפיסה כי החוק הפוגע לא יפגע בזכות החוקתית מעבר לנדרש להשגתה של התכלית הראויה... מבחן המשנה השלישי למידתיות הפגיעה הוא מבחן האמצעי המידתי (או המידתיות "במובן הצר"). הוא בוחן את היחס הראוי בין התועלת הצומחת מהשגת התכלית הראויה לבין היקף הפגיעה בזכות החוקתית. זהו מבחן הבוחן את תוצאותיה של החקיקה. הוא מתמקד באפקט שיש לה על זכות האדם החוקתית... בחינה זו היא בעלת אופי ערכי. היא מבוססת על עקרונות של איזון. היא מבטאת תפיסה של סבירות... היא בוחנת את היחס שבין התועלת (בהגשמת התכלית הראויה) לבין הנזק (הפגיעה בזכויות האדם)".

60. מבחן המשנה השני, מבחן האמצעי שפגיעתו פחותה, מבקש לוודא כי נבדקו חלופות אחרות לשם הגשמת התכלית וכי נבחר האמצעי שפוגע את הפגיעה הפחותה בזכות החוקתית, אך עדיין מגשים את התכלית הראויה.

עם זאת, למחוקק, בעיקר בחקיקה כלכלית וחקיקה פיסקאלית, מוקנה "מרחב מידתי" רחב במציאת האמצעי המתאים. בית המשפט לא ישים עצמו בנעליו של המחוקק ויבחר עבורו את הפתרון הראוי לדעתו.⁴⁹

במקרה שלפנינו הוצגו בפני הועדה מספר חלופות כמו העלאת תמלוגים משמעותית וכן שיטות מיסוי אחרות. האמצעי שנבחר הוא האמצעי הפחות פוגעני והיעיל ביותר. הוא מכוון אל רווחי היזם ולא להכנסתו. הוא מתוכנן לפעול לאחר שהפרויקט יחזיר את ההשקעה ויפיק תשואה נורמטיבית.

מדובר בהיטל בעל מאפיינים של מס פרוגרסיבי ולא גרסיבי כמו התמלוגים. לכן הוא צודק יותר ויעיל יותר מבחינה כלכלית. הוא אף יוצר תמריצי חיפוש טובים יותר לגדלים שונים של מאגרים. הוא נותן מענה לשינויים שונים בחיי הפרויקט ולכן הוא גם יציב יותר מבחינת המדינה והיזמים.

ביטול ניכוי האזילה עומד אף הוא עומד במבחן זה. כיוון שאין לו כל טעם או הסבר. ביטול הוא הפתרון היחיד שיכול היה להיות מותאם לתכלית של צדק חלוקתי וחברתי. מדובר למעשה על ביטול סובסידיה שטעמה לא ברור.

61. השאלה המרכזית בניתוח מבחן זה היא מדוע לא נבחר אמצעי אחר והוא מיקוד ההמלצות על בעלי רישיונות וחזקות עתידיים בלבד. חלופה זו נבחרה בכובד ראש והוחלט שאין לקבלה ממספר טעמים:

ראשית, אין כל סיבה להחריג בעלי רישיונות וחזקות קיימים. גם הם משתמשים במשאב הציבורי וכל הרציונאליים להטלתו של המס חלים גם לגביהם.

שנית, בעיתוי הנוכחי, עיקר השטח הימי של מדינת ישראל חולק זה מכבר, ולא ברור אם ביתר השטח קיימים מאגרים נוספים.

⁴⁹ ראו למשל **בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' מגדל כפר שיתופי**, פ"ד מט(4) 438 "לכל מחוקק יש מרחב סביר של תימרון... קביעת המדיניות החברתית – בין בסוגיות כלכליות ובין בסוגיות אחרות – נתונה למחוקק, ויש להעניק לו מרחב של תימרון חקיקתי. בית המשפט אינו קובע את המדיניות החברתית. עניין הוא למחוקק. אך אם המדיניות אינה חוקתית, זהו עניין לשופט". וראו גם בג"ץ 1715/97 **לשכת מנהלי ההשקעות בישראל נ' שר האוצר**, פ"ד נא(4) 367, 386 ובג"ץ 2056/04 **מועצת הכפר בית סוריק נ' ממשלת ישראל**, פ"ד נח(5) 807; בג"ץ 6427/02 **התנועה לאיכות השלטון נ' הכנסת(טרם פורסם)**; בג"ץ 4795/95 **רון מנחם ואח' נ' שר התחבורה** פ"ד נז(1) 235; בג"ץ 6304/09 **לה"ב-לשכת ארגוני העצמאים והעסקים בישראל נ' היועץ המשפטי לממשלה**, לעיל ה"ש 14. לעניין הרחבתו של "מרחב התימרון" בכל מה שנוגע לחקיקה כלכלית ראו בג"ץ **עיריית באר שבע נ' ממשלת ישראל**, לעיל ה"ש 22, בעמוד 18 "רק אם המחוקק יחרוג באופן משמעותי מ"מתחם המידתי" יהיה מקום להתערבותו של בית המשפט...דומה, שבמיוחד בתחום החקיקה הכלכלית מן הראוי ש"מתחם

משמעות הדברים היא כי ללא החלה של ההסדר החדש המוצע על בעלי זכויות קיימות, ההסדר החדש יכול להפוך לאות מתה, כיוון שתיקון הכשל הקיים ייעשה רק לאחר "שהסוסים ברחו מהאורווה".

בשל המצב העובדתי כיום, הטלת ההיטל וביטול ניכוי האזילה רק לגבי מאגרים שטרם נמצאו עלולים שלא להביא לכל שינוי בחלוקת העוגה. לכן, פתרון זה אינו אפשרי, כיוון שהוא אינו מגשים את תכלית החקיקה. נעיר כי פתרון זה אף אינו עומד בתנאי מבחן המידתיות הראשון, קרי התאמת האמצעי למטרה.

על כן, החרגת בעלי הזכויות הקיימות אינה ראויה כלל ועיקר ואינה עונה על התכלית של ההמלצות.

בהקשר זה יש לציין כי ההוצאות שהוציאו היזמים הקיימים יובאו בחשבון במסגרת ההיטל החדש ואף החלתו תהיה הדרגתית ורק לאחר מספר שנים של הפקה.

מכאן שההמלצות עומדות גם במבחן המשנה השני של המידתיות.

62. מבחן המשנה השלישי, המכונה מידתיות במובן הצר, בוחן האם מתקיים יחס ראוי בין מידת התועלת החברתית בשינוי אל מול עוצמת הפגיעה בזכות המוגנת.

בנושא זה נדמה כי התשובה העולה מהניתוח שערכנו ברורה וחדה. התועלת הצפויה לציבור מחלוקת ראויה של משאביו היא עצומה. מול תועלת עצומה זו עומד נזק לכאורי שכלל לא ברור אם הוא מהווה פגיעה בזכות חוקתית כלשהי.

כפי שהראינו, טענתם של היזמים מבוססת על הסתמכות וציפיה שהמצב המשפטי לא ישונה. מבלי להכנס שוב לשאלה, אם כלל ניתן לבסס זכות חוקתית על בסיס הסתמכות וציפיה, כפי שצויין לעיל, לא נראה שהיתה ליזמים הסתמכות בפועל במקרה דנן.

בנוסף, וכפי שצויין לעיל, גם הטענה בדבר ההשקעות הגבוהות שהיו ליזמים (שוב, במנותק מהשאלה אם יש בכך כדי ליצור זכות חוקתית), נחלשת לאור השתתפות המדינה בחלק מהסיכון שבהשקעות אלה באמצעות דיני המס.

לכל אלה יש להוסיף, כי מנגנון ההיטל תוכנן מלכתחילה על מנת למנוע פגיעה ביזמים. הוא נועד למנוע מהם בתרחישים סבירים להפסיד את השקעתם ואף להותיר בידם רווח נורמלי. הוא יוחל בהדרגתיות ויביא לשיעור השתתפות של הציבור הדומה לממוצע העולמי.

המידתיות" הנתון למחוקק יהיה רחב יחסית נוכח הקושי המובנה של המחוקק ושל בתי המשפט בבואם להשוות בין מידת הפגיעה האפשרית בזכויות האדם, כאשר נדרשת בחירה בין אלטרנטיביות תקציביות וכלכליות שונות".

לכן, עוצמת הפגיעה החוקתית ביזמים, אם ישנה כזאת, שולית וודאי שאין בה בכדי להתגבר על התועלת החברתית הגדולה בהשגת חלוקה צודקת של משאבי הציבור.

מכאן שלא ברור שניתן לדבר כלל על פגיעה במובן החוקתי, אשר יש לבחנה במסגרת מבחן המידתיות, ואף אם, בניגוד לעמדתנו, יקבע אחרת, הרי שמדובר בפגיעה חוקתית מזערית, שאינה שקולה לתועלת החברתית במשטר המוצע.

על כן, ההמלצות עומדות גם במבחן המשנה השלישי של המידתיות.

63. לסיכום הניתוח החוקתי, הראינו כי ההמלצות אינן פוגעות בכל זכות חוקתית וגם אם קיימת פגיעה כזו היא עומדת בכל תנאי פסקת ההגבלה.

טענות במשור המשפט הבין לאומי

64. חברת נובל העלתה שורת טענות הלקוחות מתחום המשפט הבינלאומי. נטען ששינוי משטר המס והחלתו על נובל מפר את כללי המשפט הבינלאומי הנוגעים להגנה על השקעות זרות ובמיוחד את התחייבויותיה של ישראל שנכללו באמנת הידידות, השייט והסחר בין ישראל וארצות הברית. הפרה זו לטענת נובל עשויה להוות עילה לפתיחת הליכים משפטיים נגד ישראל בערכאות בין לאומיות שונות, בין אם על ידי החברה עצמה או על ידי ארצות הברית.
65. על-פי ההלכה הנוהגת בישראל מקדמת דנן, חקיקה ישראלית מפורשת גוברת על משפט בינלאומי הסכמי ומנהגי⁵⁰. לכן, עילה זו אינה יכולה להביא לביטול החקיקה עם זאת, כיוון שישנה חזקה, הניתנת לסתירה שכאשר החוק אינו ברור ומפורש, יש להעדיף פרשנות לחקיקה התואמת התחייבויות בינלאומיות של ישראל⁵¹, וכן על מנת להתמודד עם טענות בדבר סיכונים בהתדיינויות בינלאומיות, בחרנו להתייחס גם לטענות אלה.
66. לצורך כך ביקשנו חוות דעת מפרופ' משה הירש הנחשב למומחה המוביל בישראל בתחום דיני ההשקעות הבינלאומיות. חוות דעתו בוחנת את המלצות הועדה וטענות היזמים בנוגע למחויבויותיה של ישראל בתחום המשפט הבינלאומי. עוד בוחנת חוות הדעת את הסיכויים כי ישראל תיחשף להליכים משפטיים בערכאות בינלאומיות שונות בעקבות השינוי המוצע. חוות דעת זו מקובלת עלינו וכן על היחידה להסכמים בין לאומיים במשרד המשפטים.
67. נטען על ידי נובל כי שינוי מדיניות המיסוי מנוגד למחויבויות של ישראל מכוח המשפט הבינלאומי ההסכמי והמינהגי, כגון איסור הפקעה, חובה למתן יחס הוגן וראוי למשקיעים זרים, הגנה על ציפיותיו הלגיטימיות של משקיע זר ועוד. חוות הדעת של פרופ' הירש קובעת כי לאור הפסיקה והפרקטיקה הבינלאומית שהתפתחה בתחום ההשקעות הבינלאומיות בעשורים האחרונים אין לטענות אלו בסיס משפטי מוצק.
68. במישור הדיוני, נטען כי בנוסף ליכולת של נובל לפנות לבתי המשפט בישראל, ניתן יהיה להביא את הסכסוך לדיון בפני שני טריבונלים בינלאומיים מרכזיים: בית הדין הבינלאומי לצדק (ה-ICJ) וטריבונלי בורות בתחום ההשקעות, ובמיוחד טריבונל הבוררות של הבנק העולמי העוסק בסכסוכים בין משקיע ומדינה בענייני הגנה על השקעות (ICSID)⁵². נטען כי סמכות השיפוט של טריבונלים בינלאומיים אלה נובעת מהוראות אמנת הידידות, הספנות והמסחר הנ"ל בין ישראל

⁵⁰ ראו למשל בג"צ 2690/09 יש דין נ. מפקד כוחות צה"ל בגדה המערבית 28/3/2010 (קטע 6), לממשלה, פ"ד ה 1061; בג"ץ 103/67 דה אמריקן אירופין בית אל מישן נ' שר הסעד, פ"ד כא(2) 325. ראו גם רות לפידות, "מקומו של המשפט הבין-לאומי הפומבי במשפט הישראלי" משפטים יט 807, 808-812 (התש"ן).

⁵¹ הפסיקה הישראלית אימצה את "חוקת ההתאמה הפרשנית" ככלל הפרשני המנחה, ולפיו על בית המשפט לפרש את החוק הקיים לאור החזקה שהמחוקק לא התכוון לסתור את התחייבויותיה הבינלאומיות של המדינה. ר' למשל בג"ץ 2599/00 יתד – עמותת הורים לילדי תסמונת דאון נ' משרד החינוך, פ"ד נו 834 (5).

⁵² International Centre for Settlement of Investment Disputes

וארצות הברית משנת 1951 וכן מהוראות אחרות שנקבעו באמנות בינלאומיות שכתרה מדינת ישראל עם מדינות אחרות.

69. חוות הדעת קובעת כי הסיכוי שטריבונלי בוררות (למשל, ICSID הנ"ל) יקבלו את הטענה שיש להם סמכות שיפוט לדון בתביעה של המשקיעים של ארצות הברית נגד מדינת ישראל בסכסוך הנ"ל הוא נמוך ביותר.

התדיינות בפני ה-ICJ פתוחה למדינות בלבד ולכן תלויה ברצונה של ממשלת ארצות הברית להפעיל את עיקרון ההגנה הדיפלומטית, להיכנס בנעליה של נובל ולתבוע בשמה את ישראל בבית הדין. כמו כן, נדרש כי המשקיע ימצה את הסעדים המקומיים כתנאי מקדמי לפתיחת הליך בבית הדין. העובדה כי מאז הקמתו של בית הדין ב-1945 פנתה אליו ארצות הברית רק פעם אחת בכדי להגן על משקיע אמריקאי⁵³, בשילוב עם דרישת מיצוי הסעדים הפנימיים (בין היתר מבתי משפט ישראליים), מעלה ספקות משמעותיים באשר להיתכנות תביעה של ארצות הברית נגד ישראל בבית הדין הבינלאומי לצדק.

70. כאמור, גם אם יידון הסכסוך הנ"ל בערכאות בינלאומיות, אנו סבורים ששינויים סבירים במשטר המס אינם מפריים את חובותיה של מדינת ישראל במישור הבינלאומי.

יתר על כן, גם אם ייפסק, וספק רב אם כך יקרה, כי יש צדק בטענות נובל, הרי שהסעד אותו תוכל לקבל החברה מטריבונלים בינלאומיים הוא סעד של פיצויים לזים הזר. טריבונלים אלה אינם מוסמכים להורות על ביטול חקיקה. לכן אין כל טעם לעצור את החקיקה שמתייחסת ברובה לזימים ישראלים ולא זרים.

בברכה,

אבי ליכט
משנה ליועץ המשפטי לממשלה
(כלכלי – פיסקאלי)

⁵³ *Electronica Sicula S.p.A. (ELSI) (United States v Italy)*, Judgment of 20 July 1989, [1989] ICJ Rep 15, [50].