

מדינת ישראל
משרד המשפטים

לשכת המשנה ליועץ המשפטי
(משפט כלכלי - פיסקאלי)

כ"ז טבת תשע"א
03.01.2010

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

הנדון: חוות דעת משפטית לקראת פרסום מסקנות הוועדה

מבוא ועיקרי הדברים

1. בתום מספר חדשים של עבודה ושני סבבים בהם נשמעו עמדות הציבור, האחד לפני פרסום טיוטת עיקרי מסקנות הוועדה ואחד לאחריו, ולאחר שמיעת עמדות הציבור בעל פה, עומדת הוועדה בפני פרסום מסקנותיה.
 2. המלצתה העיקרית של הוועדה היא להטיל מיחד על רווחיהם של מחזיקי שטר החזקה כהגדרתו בחוק הנפט, תשי"ב – 1952 (להלן – **החוק או חוק הנפט**) מהפקת הגז או הנפט. כמו כן ממליצה הוועדה לבטל את אחת מההטבות שניתנו למחזיקי שטר החזקה – ניכוי האזילה בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכויים מהכנסת בעלי זכויות נפט), תשט"ז-1956 (להלן – **התקנות או תקנות מס הכנסה**). בנוסף מציעה הוועדה להעניק הטבה חדשה למחזיקי שטר החזקה בדמות פחת מואץ על ההשקעות.
 3. במהלך עבודת הוועדה הועלו טענות משפטיות רבות נגד עצם הקמת הוועדה ונגד כל שינוי במשטר הפיסקאלי. עיקר הטענות נוגע להחלת השינויים במשטר הפיסקאלי על מחזיקי רישיונות וחזקות קיימים. כן נטען נגד הטלת מס או היטל יעודי על הכנסות ורווחים מתגליות של נפט וגז בלבד.
 4. מטרתה של חוות דעת זו היא להציג בפני חברי הוועדה התייחסות לטענות העיקריות שהועלו בפני הוועדה, אשר שבו והועלו במסגרת שמיעת עמדות הציבור. נעיר כי הטענות שנשמעו במהלך שמיעת עמדות הציבור כלפי המודל עצמו היו בעיקר טענות כלכליות ולא משפטיות והן יזכו להתייחסות בדו"ח עצמו.
- חוות דעת זו מבוססת על חוות הדעת הראשונית שהוצגה לוועדה לפני פרסום הטיוטה. חוות הדעת הראשונית עובתה בעקבות טענות שעלו בעת שמיעת עמדת הציבור. היא כוללת גם התייחסות לשינויים שערכה הוועדה בהמלצותיה בעקבות הטענות שנשמעו על ידי גורמים שונים שהופיעו בפניה.

5. חוות דעת זו נכתבה לאחר קריאת כלל החומר שהומצא לוועדה, ולאחר שמיעה יסודית של כל הטענות שעלו בעל פה. היא גובשה על ידי צוות במחלקה הכלכלית פיסקאלית, בעיקר עו"ד דלית זמיר ומר יוסף זינגר, 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 מי אדרעי ופרופסור משה הירש.

6. עמדתנו היא כי אין מניעה משפטית לקידום הליכים שיעגנו בדין את שנקבע בהמלצות הוועדה. ההסדרים החדשים אינם פוגעים בכל זכות חוקתית כמו זכות הקניין, חופש העיסוק או הזכות לשוויון.

מסקנה זו מבוססת על העיקרון המשפטי לפיו המדינה רשאית, ולעיתים אף מחויבת, לשנות את מדיניותה הכלכלית והפיסקאלית. יש להבין כי תחום הגז הביא בשנים האחרונות לשינוי משמעותי בכלכלה הישראלית – יש שיאמרו מהפכה ממש. שינוי זה מחייב התייחסות של המחוקק ומחוקק המשנה. לא ניתן לעצום עיניים מול מהפכת האנרגיה שחוה המדינה ואף המשטר המשפטי חייב להתאים עצמו למציאות המשתנה.

היזמים ומחזיקי תעודות ההשתתפות העלו טענות בדבר פגיעה בהסתמכות ופגיעה בציפייה שלהם להמשך המצב הקיים. טענות אלה 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 מאפייניו הייחודים.

7. אולם גם אם נניח לצורך הדיון בלבד כי נפגעה זכות חוקתית כלשהי עדיין מדובר בהסדר העומד במבחן החוקתי כיוון שהפגיעה הלכאורית עומדת בתנאי פסקאות ההגבלה שבחוקי היסוד.

ההסדר החדש מיועד לקדם תכלית ראויה - שיתוף הציבור בחלק הוגן מהרווחים שמופקים מנכסים שבבעלותו. שיתוף כאמור נדרש, בין היתר, נוכח העיוות במצב הקיים ומטעמים של צדק חלוקתי.

מנתוני הוועדה 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 שהטבות המס המפליגות המוענקות ליזמים מקזזות או מקטינות מאוד את תשלומי התמלוגים שמשלמים היזמים. כך נוצר עיוות במשטר הפיסקאלי שכתוצאה ממנו אין ביטוי מספק ולעיתים אין ביטוי כלל לעובדה שהיזמים גוזרים את רווחיהם ממכירת נכסי הציבור.

תוצאה זו קשה במיוחד לאור העובדה שהציבור נושא אף הוא בחלק מהסיכון שבחיפוש באמצעות מערך נדיב ביותר של הכרה בהוצאות החיפוש. אך למרות זאת לא נהנה בצורה מספקת מרווחי 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 והנפט ומותיר בידי היזמים, כמו גם בידי הציבור, חלק הוגן מאותם רווחים. בנוסף לכך ההסדר מידתי בשל ההגנה שההסדר המוצע מעניק להשקעותיהם של היזמים, בשל העלייה ההדרגתית בשיעורי ההיטל, ומהתזרים הגבוה המובטח בשנות הפעילות הראשונות כתוצאה מהסדר הפחת המואץ.

נציין כי בכל ההליכים לא נטען כי המשטר החדש גורם להפסד ההשקעה, אלא לכל היותר לקיצוץ ברווחים שצפו היזמים.

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. דברים אלה נכונים אף ביתר שאת לאור הנתונים החדשים לגבי כמות הגז הצפויה בהתאם לפרסומים במאגר לויתן.

8. בסופו של יום מדובר בהסדר מאוזן, שהפך בעקבות השינויים שנערכו לאחר שמיעת עמדות הציבור למידתי עוד יותר. הוא מאפשר לציבור להפיק תועלת מפירות נכסיו באופן שיכול להביא להשלכות משמעותיות על הציבור בישראל מחד גיסא, ומותיר בידי היזמים רווחים נורמאליים ואף מאפשר פיתוח של השדות מאידך גיסא.

ההמלצות מביאות את חלקו של הציבור ברווחים למוצע במדינות ה-OECD שלהם מגזר מפותח של נפט וגז. הן מבוססות על משטר פיסקאלי המקובל במדינות רבות. ההשוואה למדינות ה-OECD מהווה אינדיקציה לא רק לפרקטיקה המקובלת בענף אלא גם לדרך המאוזנת שבה פעלה הוועדה. אי לכך הטענה ששבה ועלתה בעמדות שהוצגו לוועדה אודות "הלאמת" המאגרים ו"הפקעתם" אינה מבוססת ואינה יכולה להתקבל.

הערות מקדימות לדין החוקתי

הגז והנפט שייכים לכלל הציבור ולא ליזמים

9. 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

לכן, אף המאגרים של הנפט והגז המצויים מתחת לקרקעית הים בשטחים התת ימיים שייכים לציבור כולו.

חוק הנפט חל גם על השטחים התת ימיים האמורים. מכוחו חילקה המדינה בשנים האחרונות שורה של זכויות. לאור האמור מובן, כי על ההכנסות והרווחים ממשאבים ציבוריים אלה חלים חוקי המס של מדינת ישראל.³ דברינו אלו נכונים אף לגבי המאגרים היבשתיים.

10. במהלך שמיעת עמדות הציבור עלתה הטענה כי מחזיקי הרישיונות והחזקות מכח חוק הנפט מחזיקים בידם זכות קניינית בגז ובנפט שמצאו. לטענתם, המדינה העבירה את הזכויות הקנייניות שהיו לה בשדות הגז והנפט ליזמים באמצעות הרישיונות והחזקות שניתנו. אין לקבל טענה זו. משאבי הטבע נשארים בבעלות הציבור אף לאחר גילויים ואין ליזמים כל זכות קניינית בהם, כפי שנסביר להלן.

11. 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 מחזיקי החזקות והסנקציות המנהליות והפליליות בעקבות הפרת הוראות החוק והפרת הוראות הזכות. כך, למשל, מוסמך המנהל לבטל רישיון וחזקה אם הופרו הוראות החוק או אם הופרו תנאיהם.⁴

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 המקרקעי, תשכ"ט-1969. ראו לעניין זה אמנון רובינשטיין וברק מדינה **המשפט החוקתי של מדינת ישראל עקרונות יסוד** (כרך ב') 926 (מהדורה שישיית, תשס"ה).

³ נעיר כי במשרד המשפטים עמלים בשנים האחרונות על תזכיר לחוק חדש שיקבע הסדר מפורט יותר בנוגע לשטחים התת ימיים, אולם גם במצב המשפטי הקיים, אין מניעה להחיל את הוראות הדין הישראלי בכל הנוגע למשאבים בשטחים אלו, ובפרט את הוראות חוק הנפט ואת דיני המס לגבי המשאבים האמורים.

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

קריאת הוראות החוק מצביעה בבירור כי הזכות שהוענקה ליזמים מצויה כל כולה בתחום המשפט המנהלי. אין בהוראות החוק כל הוראה המצביעה על כוונה של המדינה להעביר ליזמים זכות קניינית כלשהי בנפט ובגז, לבד מזכויות המוקנות להם במפורש בדין.

ניקח לדוגמא את החזקה המקנה למחזיקה זכות ייחודית להפיק נפט בשטח החזקה כל ימי תוקפה של החזקה⁵. אין בהוראות הסעיף כל הוראה המצביעה כי החזקה מקנה זכות קניינית בנפט עצמו. ראייה טובה לכך מצויה בסעיף 29 לחוק הקובע כי החזקה פוקעת אם היזם לא מתחיל בהפקה מסחרית בתוך שלוש שנים מעת הענקת החזקה. הוראה זו, כמו הוראות אחרות בחוק מצביעה כי החזקה מוענקת לשם הפקה ואינה מקנה זכות חכירה או בעלות בנפט או בקרקע.

אף הטענה כאילו התמלוג מהווה מעין תשלום עבור קבלת זכות קניינית בנפט דינה להדחות. התמלוג מהווה כלי פיסקאלי המגלם את חלקו של הציבור בעבור ניצול המשאב הציבורי. אין מדובר במחיר או תמורה המעבירה זכות קניינית.

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. במהלך שמיעת עמדות הציבור חלק מהיזמים חזרו בהם מטענה זו, אך חלקם דבקו בטענה, או כינו את מערך הרישוי כ"חוזה מכח חוק" ומונחים דומים אחרים.

אין לקבל טענה זו. בחלק זה נדון בטענה בדבר הסכם שנחתם לכאורה בין המדינה ליזמים.

13. כאמור, הזכות לחפש נפט ולהפיקו מוענקת בישראל על בסיס היתרים מוקדמים, רישיונות וחזקות בהתאם לחוק הנפט.

חובת תשלום התמלוגים המוטלת על מחזיק שטר החזקה קבועה בחוק⁶. הוראת חוק זו, הקובעת חובת תשלום של שמינית מההכנסות בניכוי הוצאות מסוימות, היא חיצונית לשטר החזקה.

חובת התשלום אינה מהווה "מחיר" שנקבע בחוזה בין הצדדים עבור זכות השימוש בנפט וודאי שלא עבור הנפט עצמו. חובת התשלום נקבעה בחוק ולא בהתקשרות פרטנית בין המדינה למחזיק הזכות. היא אינה נתונה למשא ומתן והיא מוטלת באופן שווה על כלל מחזיקי שטר החזקה. אין היא מבדילה בין סוגי המחצבים. היא אינה מבחינה בין מאגרים גדולים לקטנים, בין מאגרים רווחיים ללא ריווחים, בין זכויות שהתקבלו בהליך תחרותי לבין כאלה שנתקבלו

⁵ ראו סעיף 25 לחוק.

בחינם. כמו כן קמה חובה לתשלום מינימאלי של תמלוגים בהתאם לחוק, וזאת ללא קשר להפקה בפועל. המחוקק והרשות המינהלית מכירים בהוצאות רבות של היזם המקוזזות מתשלום התמלוגים באופן המאפיין הכרה בהוצאות במסגרת תשלום מס.

לכן, לא ניתן לראות בתמלוגים כ"תמורה" חוזית של היזם עבור זכות שניתנה לו. תשלום התמלוג הינו תשלום חובה המועבר למדינה והוא בעל מאפיינים מסוימים של מס.

14. אולם בכך לא די. הענקת רישיונות וחזקות היא שיטה מקובלת להסדרת מערכת היחסים בין המדינה ליזמים הפרטיים. היא מקובלת בעיקר במדינות המערביות המפותחות.

מול שיטה זו קיימת שיטה אחרת, הקיימת בעיקר במדינות מתפתחות המאופיינות ברמת יציבות נמוכה של המערכת המשפטית. זוהי שיטה של מערכת יחסים חוזית בין המדינה לבין היזם. המערכת החוזית כוללת לעיתים הוראות בדבר חלוקת הסיכונים וחלוקת רווחים בין המדינה ליזם. לעיתים כוללים חוזים אלה הוראות יציבות המונעות מהמדינות לשנות באופן חד צדדי את החוזה ובכלל זה את ההסדרים הפיסקאליים החלים על היזם.⁷

מובן כי חברות הגז והנפט מעדיפות את השיטה החוזית, בעיקר הסכמים הכוללים "תניית יציבות". אלא ששיטה זו אינה מקובלת במדינות מפותחות ובעיקר במדינות בעלות מסורת של המשפט המקובל, כמו ישראל. במדינות אלה, בדומה לישראל, מערכת היחסים מוסדרת בשיטה של רישיונות וזיכיונות שהם גמישים בהרבה מחוזים קשיחים.

הטעם להתנערות מהשיטה החוזית הוא הרתיעה מלכבול את שיקול דעתה של הרשות המחוקקת, בפרט לתקופה כל כך ארוכה כמו תקופת החזקות, והכל כפי שנסביר להלן בעת הניתוח החוקתי. לעניין זה נכתבו לאחרונה הדברים הבאים:

"Many host governments around the world do not offer a stabilization clause or any contract-based equivalent. Most strikingly, this is the default situation among the OECD countries. When such governments have introduced new tax terms for producers operating under concession terms (with no contract or stability provisions), the investor's only recourse is to lobby the government to abandon the proposed change or at least try to persuade it to reduce the impact. Occasionally the government will seek these opinions in open debate prior to introduction of new tax/royalty rates (e.g., Alaska, Alberta), but often

⁶ סעיף 32 לחוק.

⁷ להבחנה בין שני הסוגים 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-

it will not (e.g., UK). In any event, investors warn that higher taxes will result in reduced investment. This then does or does not happen".⁸

עוד נכתב בעניין זה כי :

"Government in the market-state reject pleas for fiscal stability on the grounds that they cannot bind a future government to policies of the current administration since this would infringe sovereign rights, and is almost certainly impossible in the context of their domestic legal tradition. At best, a government official might announce that any increase in the state share of the economic rent will be the last one for the duration of its term in office (as the UK Chancellor of the Exchequer did in 2005). If the government breaks this promise, however, it cannot be held liable in its own courts and, therefore, the unhappy investor is often left with few options other than to scale down its future investment plans."⁹

15. אין לערבב ואין לגזור גזירה שווה בין השיטה החוזית לשיטת הרישיונות והחזקות. רישיון או חזקה אינם חוזה – לא חוזה "רגיל" ולא "חוזה מכח חוק" תהא משמעותו של ביטוי זה אשר תהא.¹⁰ 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. כאמור, רישיון וחזקה כמו במקרה שלפנינו אינם משקפים "עסקה" עם היזם. הם אינם מעבירים זכויות קניין במחצב וכל שהם מעניקים הוא את אשר קובע הדין. להבדיל מחוזה הם כוללים מנגנון פנימי של גמישות המבוסס על עקרונות היסוד של המשפט המינהלי והחוקתי.

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.¹¹

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

<http://Inweb90.worldbank.org/ext/epic.nsf/ImportDocs/2B457108E48808C54825748700484E77?opendocument&query=PH>

⁸ ראו :

Cameron' p&Kellas, G.,(2008) *Contract and Fiscal Stability: Rhetoric and Reality*, Wood Mackenzie, 8.

⁹ Cameron, supra note 6' at p.16

¹⁰ ר' עמדת השופטים זמיר ודורנר בבג"ץ 508/98 מת"ב מערכות תקשורת בכבלים בע"מ נ' הכנסת, פ"ד נד (4) 577 (2000).

העתקת מודל חוזי ממדינות באסיה, אפריקה ודרום אמריקה אל המערכת הישראלית ללא כל אסמכתא בדין ובאמצעות פרשנות הרישיונות והחזקות, חותרת תחת עקרונות החוק ומפרה את האיזונים שקבע המחוקק. לכן אין לקבל העתקה זו.¹²

כיוון שאין הסכם ואין עסקה ודאי שאין הוראה ברישיון או בחזקה המונעת מהמדינה לשנות את מדיניותה הפיסקאלית, והיזמים אף לא הצביעו על הוראה כזו.¹³ יתרה מכך, בחלק משטרי החזקה אף ישנן הוראות המבהירות בצורה מפורשת את הברור מאליו, קרי את כפיפות היזמים לשינויים פיסקאליים עתידיים.¹⁴

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 יכולה לשנות את העמדה המשפטית בנוגע ליכולת לשנות את הוראות החוק. אולם הטענה אינה מדויקת גם לגופה. הטבות המס המפליגות להן זוכים היזמים, בעיקר היזמים הישראלים, מגלמות השתתפות משמעותית של המדינה בסיכונים היזמים. בניגוד למה שנטען על ידי חלק מהשותפויות, הטבות המס מגלמות השתתפות משמעותית של המדינה גם בקידוחים שלא צלחו.

תקנות מס הכנסה מעניקות יתרונות מס חריגים בהיקפם ליזמים. בין השאר הן מאפשרות להם לנכות את הוצאות החיפוש והפיתוח¹⁵ כהוצאה פירותית¹⁶. 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 מקור.¹⁷

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. הפסד המיוחס למחזיק יחידת השתתפות יכול להיות מקוזז כנגד הכנסותיו מכל מקור שהוא לפי אותם הכללים שצוינו לעיל.

¹¹ לדיון בעניין זה ראו יצחק זמיר **הסמכות המינהלית** כרך א' בעמוד 300 (מהדורה שנייה, תש"ע).

¹² נעיר כי קיימים בחקיקה מקרים נדירים בהם כוללים זכיונות מסוימים הוראות יציבות פיסקאליות. ראו לדוגמה חוק זכיון צינור הנפט, תשכ"ח-1968, אולם אז נעשה הדבר בהוראה מפורשת בזכיון המעוגנת בחוק, וודאי שאין להסיק זאת בצורה משתמעת.

¹³ ואף אם הייתה הוראה כאמור ספק רב בנוגע לתוקפה וליכולתה למנוע מהמדינה לשנות הוראות אלה בכפוף לכללי המשפט המינהלי והמשפט החוקתי.

¹⁴ ראו בסעיף 54 לחוות הדעת.

¹⁵ למעט הוצאות לרכישת נכס שנקבע לו שיעור פחת לפי תקנות מס הכנסה (פחת), 1941,

¹⁶ תקנה 4 לתקנות מס הכנסה.

ההטבות שלעיל מוענקות גם ביחס להוצאות חיפוש שהושקעו בקידוחים "יבשים". הן מאפשרות למשקיעים לקזז את ההפסדים שנצברו באותם חיפושים יבשים מול הכנסות ממקורות אחרים ולהקטין את חבותם במס.

המשמעות היא שהיזמים ומחזיקי תעודות ההשתתפות רשאים לקזז את ההוצאות וההפסדים מפעולות החיפוש מכל הכנסה אחרת שלהם ולשלם מס מופחת למדינה. המדינה מקבלת על עצמה לספוג חלק מההפסדים בצורה של מס מופחת וכך נושאת בחלק מן הסיכון. השתתפות המדינה בסיכון מתבצעת כבר בשלב החיפוש ובטרם התקבלה הכנסה כלשהי מהפקת הגז.

מדובר בהטבות המביאות לכך שהעלויות בהן נושאים היזמים ובעלי תעודות ההשתתפות נמוכות בהרבה. 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 מסוים. 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 הישראלית.¹⁸

19. בענייננו אין צורך להרחיק, כיוון שכבר כיום חל הסדר מס ייחודי המעניק ליזמים הטבות מס הן בחוק הנפט והן בתקנות מס הכנסה. לטעמנו, מחזיקי שטר החזקה 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.

השאלה המשפטית הרלוונטית היא האם קיימת הבחנה רלוונטית בין מגזר מסוים ליתר המגזרים, והאם הסדר חקיקתי המבחין בין מגזר מסוים למגזר אחר יכול להיפסל ככזה הפוגע בשוויון החוקתי. נזכיר כי הזכות החוקתית לשוויון נגזרת מהזכות לכבוד המעוגנת בחוק יסוד: כבוד האדם לחירותו. לטעמנו התשובה לכך שלילית.

20. נבקש לציין כי בדיקה השוואתית שערכנו העלתה כי במדינות רבות נקבעו הסדרי מס ייחודיים על רווחים מהפקת גז ונפט. חלקם הוטלו בשנים האחרונות.

¹⁷ תקנה 7 לתקנות מס הכנסה.

¹⁸ 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, 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.

על פי נתונים עדכניים, הנכונים לשנת 2010, **עשרות מדינות ברחבי העולם**, ובכלל זה אוסטרליה, אנגליה, דנמרק, הולנד ועוד, מטילות מיסים, היטלים ייחודיים או שיעורי מס גבוהים יותר על ענף הנפט והגז.¹⁹

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.

לטעמנו, הסדר הנהוג בעשרות מדינות, שייקבע בחקיקה ראשית, אינו יכול להיות מוכרז כפסול על פניו.

21. אולם גם לגופם של דברים אין כל פסול בהסדר, כפי שנסביר עתה.

22. המערכת הפיסקאלית שחלה על מגזר הנפט והגז, צריכה לשקף את העובדה שיזמי הגז משתמשים במשאב ציבורי. אין זה נכון שהמסטר הפיסקאלי של ענפי תעשייה אחרים המשתמשים במשאבי המדינה אינו מביא לידי ביטוי את העובדה כי הם משתמשים במשאב של הציבור. בהרבה מהענפים אחרים העושים שימוש במשאב ציבורי המדינה מבטיחה את חלקו ההוגן של הציבור באמצעות מכרז.

מערכת המס מהווה כלי משלים ומדויק כדי להבטיח את מתן החלק הראוי לציבור מהרווחים בפועל. מערכת המס והתמלוגים מגשרת ומתקנת אלמנטים של אי ודאות כיוון שהיא מאפשרת להחיל את המערכת הפיסקאלית אחרי שלב הגילוי וההפקה בעת ששווי המאגר ידוע וברור. כך היא מבטיחה שהציבור יזכה לתמורה מלאה עבור השימוש במשאב שבבעלותו.²⁰

יודגש כי אין בדברינו בכדי לפסול את שיטת המכרזים. שיטה זו מגשימה ערכים של שוויון וחלוקה ראויה של זכויות הנפט בין המתחרים על קבלת הזכות. המערכת הפיסקאלית משלימה ומתקנת את המערכת המכרזית.

23. נדגיש כי היותו של משאב מסוים משאב ציבורי באה לידי ביטוי בדרכים שונות המותאמות לאופיו של המשאב ולדרך ניצולו. לכן לא תמיד ניתן לגזור גזירה שווה בין משאב למשאב. לדוגמא, הקצאת תדרים נעשית במכרזים והתמורה לציבור מושגת באמצעות סכומי העתק

¹⁹ 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>

²⁰ ראו עוד לגבי מיסוי משאבי טבע בעיקר נפט וגז גם ב:

Countries' Experience with the Allocation of Petroleum Exploration and Production Rights: Strategies and Design Issues, 2009, Tordo S., The world Bank; Revenue from the Oil and Gas Sector: Issues and Country Experience, 2002, Sunley E.M., Baunsgaard T. and Simard D., Post Conference Draft, International Monetary Fund; Revenue from the Oil and Gas Sector: Issues and Country Experience, 2002, Sunley E.M., Baunsgaard T. and Simard D., Post Conference Draft, International Monetary Fund. Theoretical Perspective on Resource Tax Design, 2009, Boadway R. and M. Michael.

שמתקבלים במכרזים. אולם בכך לא די, היותו של התדר משאב ציבורי הנתון במחסור מצדיקה גולציה קפדנית על התוכן העובר בתדרים, על השירות לצרכן ולעיתים גם על מחירי השירות, באופן המחייב זכיינים בהוצאות רבות ולעיתים אף מגביל את רמת המחירים בענף.²¹

לכן, ציבוריות המשאב וקבלת ערכו על ידי הציבור יכולה לבוא לידי ביטוי במספר דרכים. לטעמנו, קבלת הערך באמצעות מערכת המס היא עוד דרך לגיטימית שאין בה כל פגם.

המשטר הפיסקאלי המוצע על ידי הוועדה מותאם במיוחד לענף חיפושי הנפט והגז על מאפייניו הייחודיים.

מדובר במשאב ציבורי ייחודי המביא לרווחים החורגים מהרווחים הנורמאליים, גם כאשר מביאים בחשבון את הסיכונים הגלומים בהשקעה בענף.²² רווחים אלה באים ממשאב ציבורי מתכלה שלא ניתן לניצול נוסף. לכן, ראוי כי חלק מהרווחים העודפים יגיעו גם לציבור ולא רק לזמים.²³

היזמים נהנים ממכירת משאב מתכלה זה באופן ישיר ומובהק. אין מדובר במשאב ציבורי המשמש תשתית ליצירת מוצרים אחרים הנמכרים לציבור. גם מטעם זה הוא מובחן מאחרים.

24. נדגיש את שנאמר גם בהמשך, ההסדר הייחודי מותאם למאפיינים המיוחדים של הענף גם בהיבטים המקלים עם היזמים, באופן המאבחן אותם לטובה לעומת יזמים אחרים. כך, כיוון שמדובר בענף המאופיין בהשקעות גבוהות בשלבי החיפוש וההקמה באופן העלול ליצור קשיי מימון, ההסדר המוצע מתחשב בהוצאות הגבוהות ומקנה זכות לפחת מואץ ובנוסף מציע כי גובה הפחת יותאם להכנסה מהפקת הנפט. יש להבהיר שהמבנה הייחודי שמוצע לפחת המואץ הינו הסדר המותאם באופן ייחודי לענף זה ולקשיי המימון הקיימים בו.

גם ההיטל המוצע מותאם למאפייניו הייחודיים של הענף, ובפרט להשקעות הגבוהות בשלבי החיפוש וההקמה, ולהכנסות הגבוהות לאורך תקופה ארוכה. ההיטל עצמו מוטל רק לאחר שכוסו כלל ההשקעות והופקה תשואה נורמאלית. גם אז הוא מוטל בצורה הדרגתית, כך שההיטל מוטל במלוא שיעורו רק כאשר התשואה על ההון גבוהה.

²¹ ראו בין היתר בג"צ 1030/99 אורון נ' יו"ר הכנסת פ"ד נו(3) 640.

²² ראו חוות דעתו הכלכלית – מימונית של פרופ' רוברט פינדייק המצורפת כנספח ג' לדו"ח הוועדה.

²³ 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

מטעמים דומים, ההסדר הפיסקאלי מאפשר לנכות את ההוצאות ההוניות הגבוהות כהוצאות פירותיות מכל הכנסה שהיא. כפי שצויין לעיל, המדינה משתתפת באי הוודאות הקיים בשלב החיפוש על ידי כך שהיא מאפשרת לנכות את ההוצאות מכל הכנסה שהיא, קרי גם הכנסות אחרות שבידי מחזיקי תעודות ההתחייבות בטרם התגלה הגז.

25. בהקשר זה נטען כי גודלו של ענף הנפט והגז הופך כל הסדר לגביו להסדר פרסונלי ופסול. יש לדחות טענה זו.

המערכת המוצעת מכוונת להסדרת הענף כולו, על כלל הפעילים בו, אלה הקיימים ואלה שיבואו. היא אינה פרסונאלית אלא ענפית.

בנוסף, לטעמנו, מספר הפעילים בענף אינו יכול למנוע את הסדרתו אם קיים טעם ראוי לעשות כן, ואם התכלית של ההסדרה הינה רוחבית ואינה מיועדת לפגוע ביזם כזה או אחר. כאמור, הסדרה כזו קיימת כבר לפי הדין הקיים. נזכיר כי מספר הפעילים בענף אינו יכול להוות קריטריון בודד להסדרתו הייחודית. קיימים ענפים אחרים במשק בהם קיימת הסדרה למספר שחקנים מועט, כמו בענף החשמל ובמקטעים מסוימים של ענף התקשורת. כל עוד מדובר בהסדרה, כולל הסדרה פיסקאלית, הנעשית בסמכות ומבוססת על טעמים ראויים, הרי שאין בה כל פגם.

מהותו של היטל החדש

26. המהלך המוצע הינו הטלת היטל חדש על רווחי היזמים מהפקת הגז והנפט. להיטל זה מאפיינים של מס והוא יוטל בחקיקה ראשית²⁴.

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

הועדה בחרה ללכת בדרך שונה לאחר שהתברר לה כי המערכת החדשה המוצעת עונה על מרב התכונות הרצויות ממערכת פיסקאלית. יובהר, כי מבחינת המדינה, המס 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 מהשוונות במאפיינים אלו, יציבות המערכת הפיסקאלית וכו'. שיקולים אלו מתוארים בהרחבה בהמלצות הוועדה.

²⁴ לסוגים שונים של תשלומי חובה וההבחנה ביניהם ראו: א. ויתקון וי. נאמן דיני מסים(מהדורה רביעית), עמוד 4 ואילך; ר' יוסף מ' אדרעי חוק יסוד: משק המדינה, 30 ואילך(פירוש לחוקי היסוד בעריכת יצחק זמיר, תשס"ד); רובינשטיין ומדינה המשפט החוקתי של מדינת ישראל עקרונות יסוד, לעיל ה"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 ישראלית להגנת הסביבה נ' עיריית רעננה, פ"ד נט(2) 210(2004);

הועדה סברה, כי בהיבטים שונים ההיטל הייעודי עדיף על העלאת התמלוגים, למרות שמבחינת המדינה עיתוי קבלת ההכנסה נדחה. כך, לדוגמא, ההיטל מאפשר הפקה של שדות קטנים יותר, והוא פרוגרסיבי ולא גרסיבי. בהיבטים רבים המס הייעודי עדיף ליזמים - הוא מוטל רק לאחר שכוסו כל ההשקעות והושגה תשואה נורמאלית. שיעורו של ההיטל עולה בהדרגה. עם זאת, כפי שמצוין בדו"ח הועדה קיימים עדיין טעמים פיסקאליים להותרת שיעור התמלוגים על כנו.

לכן, הבחירה בהיטל פרוגרסיבי בשילוב עם שיעור התמלוגים הקיים נעשתה מטעמים מקצועיים ומתוך רצון לבחור בכלי יעיל יותר, המותאם לענף הספציפי ואשר יפגע במידה הפחותה ביותר ביזמים.

28. במהלך שמיעת עמדות הציבור נטען בפני הוועדה כי השימוש בכלי של ייעודי נועד ל"החביא" את התכלית האמיתית והיא העלאת התמלוגים. נטען כי בעת הטלת התמלוגים פועלת המדינה בכובעה כבעלים ואילו בעת הטלת מס היא פועלת בכובעה כריבון ואין לערבב בין סמכויות אלה. יש לדחות טענה זו:

ראשית, ההבחנה בין תמלוגים למס אינה דיכוטומית. מדובר בשני אמצעים כלכליים שנועדו להגיע לתוצאה אחת והיא צדק חלוקתי. כך, באנגליה, בוטלו התמלוגים לחלוטין והציבור מקבל את חלקו במשאב באמצעות מיסים ייעודיים בלבד. בארצות אחרות נבחרו תמהילים שונים בין תמלוגים למיסוי פרוגרסיבי בהתאם לתכלית החקיקה. בנוסף הראינו בתחילת חוות הדעת כי משטר התמלוגים נושא מאפיינים מסוימים של תשלום מס.

שנית, אין לקבל את הטענה כי קיימת הבחנה מוחלטת בין כובעיה השונים של המדינה. המדינה פועלת בכל כובעיה כנאמן הציבור. אין למדינה כלום משל עצמה. המחוקק והרשויות המנהליות מחויבים להפעיל את אותו שיקול דעת על בסיס אותה מערכת ערכים בכל פעולותיהם. לריבון כובע אחד בלבד – נאמן הציבור. בכובע זה עליו להבטיח כי הציבור נהנה ממשאביו ומקבל את חלקו ההוגן בעוגה, בין באמצעות תמלוגים ובין באמצעות מס ייעודי.

ההבחנה בין פעולותיה של המדינה כריבון לבין פעולותיה כבעלים אינה מקובלת עוד גם בהקשרים אחרים, כפי שהסבירה פרופ' גבריאלה שלו בהקשר אחר:

"ההבחנה בין חוזי רשות שלטוניים ובין חוזי רשות מסחריים חשובה איפה לביקורת הן מבחינה מעשית והן מבחינה עיונית, והיא גם מיותרת. **הבחנה זו נובעת מהבחנה אחרת, רחבה יותר, בין פעולות השלטון כריבון לבין פעולותיו כבעל רכוש. אולם גם הבחנה זו "הולכת ונמוגה" והיא גם "חסרת סבירות"** במסגרת הממשלה המודרני אין אפשרות להבחין בבירור בין פעילות שלטונית של הרשות ובין פעילות עסקית שלה." (ההדגשה הוספה)²⁵.

בג"ץ 6304/09 לה"ב-לשכת ארגוני העצמאים והעסקים בישראל נ' היועץ המשפטי לממשלה (טרם פורסם); זמיר הסמכות המינהלית, לעיל ה"ש 6, בעמ' 258.
²⁵ גבריאלה שלו חוזים ומכרזים של הרשות הציבורית (1999), בעמוד 16.

29. יש לציין כי אף אלה מבין היזמים שהציעו מנגנון חלופי להעלאת חלקו של הציבור ברווחים, בחרו להיצמד למודל מיסוי, אם כי בשיטה מעט שונה מהשיטה המוצעת. איש לא המליץ על העלאת התמלוגים.

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

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

31. אף לטענה זו אין בסיס משפטי וחלק מהיזמים אף הודו בכך בעת שהציגו עמדתם בפני הועדה. לשם כך יש להבין את ההבחנה שיצרה הפסיקה בין ארבעה מצבים שונים של תחולה בזמן של חוקים (כולל לגבי חקיקת מס)²⁶:

א. **חקיקה רטרואקטיבית**²⁷ 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.

ב. **חקיקה רטרואקטיבית** 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 מסויים 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 שירכשו בעתיד.

32. 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 כשלעצמה²⁸.

אלא שהמקרה שלפנינו כלל אינו עוסק בחקיקה רטרואקטיבית ואף לא בחקיקה רטרואקטיבית. ההמלצות שלפנינו מתייחסות לעתיד בלבד. הן עוסקות אך ורק ברווחים

²⁶ 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 ירק 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).

²⁷ הדוגמאות שלהלן לקוחות מעע"א 1613/91 **ארביב נ' מדינת ישראל**, פ"ד מו(2) 779 ומבג"ץ 6432/02 **אגוד קופות הגמל הענפיות נ' שר האוצר**, פ"ד נו(3) 918.

²⁸ 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 נו(5) 673; בג"ץ 9098/01 **ילנה גניס נ' משרד הבינוי והשיכון** פ"ד נט(4) 241.

שיופקו בעתיד. אין כוונה למסות הכנסות ורווחים שנוצרו בעבר²⁹. יובהר, למען הסר ספק, כי דברים אלה יפים הן לעניין המס הייעודי והן לעניין ביטול ניכוי האזילה.

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 רטרואקטיבית³⁰.

לעניין זה נבקש לצטט מדברי השופט א' ברק (כתוארו אז) בפסק הדין המנחה בסוגיית תחולתם של חיקוקים בזמן בעניין **ארביב**³¹ שנדמה כאילו נכתבו לענייננו:

"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 רטרואקטיבית 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 רטרואקטיבית של החוק? לדעתי, התשובה היא בשלילה. החוק יחול על כל בעלי הנכסים ביום חקיקתו, בלא שהחלתו עליהם היא רטרואקטיבית. אכן, החלת החוק החדש תהא רטרואקטיבית, 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 שהיה בעל נכס בעתיד בלבד). **החלתו של החוק על מי שהוא בעל נכס ביום כניסתו של החוק לתוקף היא החלה אקטיבית של החוק. פועל מיד על מצב דברים כפי שהוא קיים ביום כניסתו לתוקף.** נמצא, כי בצד מושג הרטרואקטיביות ומושג הפרוספקטיביות קיים מושג האקטיביות. החלת חוק היא אקטיבית, אם היא מוחלת על מצב דברים המתקיים ביום כניסתו של החוק לתוקף. 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 שנסתיימו. 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 הפסולה על פניה תהווה פרשנות בלתי סבירה של הדין ועלולה להביא לפגיעה קשה במדיניות הפיסקאלית של מדינת ישראל³². היא תביא להעדפת המצב הקיים, ללא יכולת להתאים את מדיניות המס למציאות המשתנה.

²⁹ דפנה ברק- ארז **המשפט 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).

³⁰ 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 עתידי אינו רטרואקטיבי.

³¹ ע"א **ארביב**, לעיל ה"ש 16.

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

ניכוי האזילה

33. ניכוי האזילה הוא אחת ההטבות שניתנו ליזמים בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכויים מהכנסת בעלי זכויות נפט), תשט"ז-1956 (להלן – **התקנות או תקנות מס הכנסה**).

34. הרעיון, לכאורה, מאחורי ניכוי האזילה הוא לתת ליזמים פיצוי בגין הערך ההולך ופוחת של המאגר בעקבות הפקת הגז והנפט. מדובר בהטבה משמעותית ביותר, לפיה הם רשאים לנכות מההכנסה החייבת במס 27.5% מההכנסה ברוטו ממכירות על פי הבאר עד לשיעור של 50% מההכנסה נטו. כלומר היזם יכול לנכות עד 50% מהרווח שלו ממכירות גז ונפט בשנה נתונה.

אלא שבפועל אין בסיס כלכלי אמיתי לניכוי. ניכוי האזילה מתאים למי שמחזיק בידו זכויות קנייניות במאגר, ולכן יש הגיון להעניק לו סוג של פחת על המאגר ההולך ומתדלדל. אלא שבישראל אין כל טעם ענייני לניכוי מעין זה – היזם אינו בעל המאגר ואף לא שילם תמורת המאגר. כפי שהסברנו בתחילת חוות הדעת, התמלוגים אינם מהווים תשלום המעניק זכות קניין במאגר לכן אין כל טעם להכיר ליזמים בהתדלדלות נכס שאינו בבעלותם.

אולם בכך לא די. תוצאת הניכוי היא בעייתית ביותר. על בסיס ניתוח הועדה, ניכוי האזילה מבטל תחת הנחות מסוימות, הלכה למעשה, את תשלום התמלוגים. היזם משלם תמלוגים ליד אחת של המדינה ומקבל את התשלום בחזרה ביד השנייה דרך ניכוי האזילה. כך, שבפועל, המשטר הקיים אינו מביא לידי ביטוי את ציבוריות המשאב, כיוון שהציבור אינו מקבל את חלקו במשאב. כלומר, היזמים משלמים על רווחיהם שיעור מס זהה לשיעור המס שחל על כל פעילות כלכלית אחרת, וזאת מבלי לקחת בחשבון שרווחיהם נוצרים ממכירת נכסים השייכים לציבור.

לכן, ניכוי האזילה הוא במהותו סובסידיה הניתנת ליזמים ולא מדובר כלל בניכוי ולכן התקנתו בתקנות מכח פקודת מס הכנסה מעוררת קושי.

35. יצויין, כי להבדיל מההיטל החדש, ביטול הניכוי אינו דורש חקיקה ראשית. ניתן לבטל את הניכוי באותה דרך שבה הותקן, קרי, באמצעות תיקון תקנות מס הכנסה.

מכאן ואילך חוות הדעת תעסוק בניתוח החוקתי, בעיקר של ההיטל המוצע. אולם הדברים שנאמר לגבי ההיטל החדש נכונים גם לגבי ניכוי האזילה. כפי שנראה, אין ליזם זכות קנויה בסובסידיה זו, ואין כל מניעה לבטל הטבה זו מכאן ואילך.

³² ראו לדוגמה בג"צ 4947/03 עיריית באר שבע נ' ממשלת ישראל (טרם פורסם) שביטל הטבות מס ליישובים באופן מיידי

הניתוח החוקתי**ניתוח הפגיעה הנטענת בזכויות חוקתיות**

36. המלצות הועדה בנוגע להיטל יעוגנו בחוק. כאמור, ביטול ניכוי האזילה אינו מצריך חקיקה ראשית כיוון שהוא קבוע בתקנות מס הכנסה ולא בחקיקה ראשית.

נטען כי הטלת מס על מחזיקי היתרים מוקדמים, רישיונות ומחזיקי שטרי חזקה וכן ביטול ההטבות אינן חוקתיות ועל כן החוק המוצע ראוי שלא יחוקק ואם יחוקק דינו להתבטל. הטענה העיקרית היא כי יישום המלצות הועדה יפגע בשורה של זכויות חוקתיות – זכות הקניין, חופש העיסוק והזכות לשוויון באופן שאינו עולה בקנה אחד עם הוראות פסקאות ההגבלה שבחוקי היסוד.

נדון עתה בטענות אלה. תחילה נבחן אם המלצות הועדה פוגעות בזכות חוקתית כלשהי.

אין פגיעה בחופש העיסוק או בזכות החוקתית לשוויון

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

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 מחזיקי הרישיונות והזיכיונות לפעול ואף לגרוף רווחים נאים. לכן הוא אינו יוצר כל פגיעה חוקתית בחופש העיסוק.

38. טענה נוספת העולה בהקשר זה נוגעת לטענת ההפליה מול ספק הגז המצרי – EMG. הטענה היא כי כיוון שספק הגז המצרי נהנה מפטור ממיסים בישראל נוצרת הפליה בינו לבין ספקי הגז הישראליים.

39. עיתוי העלאת הטענה עתה אינו ברור. הרי טענת ההפליה נכונה, לשיטת היזמים, גם ללא המלצות הועדה. זאת כיוון שהיזמים משלמים כבר כיום מיסים ותמלוגים בישראל לעומת הפטור המוענק לחברה המצרית. לכן טענה זו, אם הייתה נכונה, הייתה נכונה גם בעבר. טענה זו לא הועלתה עד כה ונדמה שלא בכדי.

ובו טענת הרטרואקטיביות לא עלתה כלל.

40. על פי סעיף 6 למזכר ההבנות בין ישראל למצרים מיום 30.5.05 תהיה החברה המצרית פטורה מתשלום מיסים בישראל³³. מדובר במזכר הבנות המסדיר את הספקת הגז ממצרים לישראל על כל היבטיו.

מזכר ההבנות לא קבע את הפטור אלא רק עיגן החלטה קודמת של נציבת מס הכנסה מכח סמכות שהואצלה אליה לפי סעיף 16א' לפקודת מס הכנסה שקבעה את אותו פטור. הפטור ניתן עוד ביום 28.4.04³⁴.

יש לזכור כי החברה המדוברת היא חברה מצרית פרטית. המיזם שהיא מפעילה מופעל רובו ככולו במצרים למעט מקטע שולי של צינור העובר בשטח ישראל. מדובר ביצואנית של גז לישראל. לכן, גם אם החברה היתה ממוסה בישראל, על פי עמדת רשות המיסים היא היתה ממוסה רק על הכנסותיה שהופקו בישראל. דהיינו היא היתה ממוסה על מרכיב ההובלה והפריקה באמצעות הצינור ורק לגבי אותו חלק של הצינור העובר בישראל. על פי עמדת רשות המסים מדובר היה במיסוי חלק שולי וזניח מתוך הרווח הכולל מהפקת הגז. על כן ההשלכה של הפטור אינה משמעותית בכל הנוגע לפגיעה בתחרות.

41. יש להוסיף בעניין זה כי כיוון שהחברה המצרית לא משלמת מס בישראל היא לא נהנית מכל אותן הטבות מפליגות להם זכאים היזמים בישראל.

42. עד כה עסקנו בהשוואות טכניות, אולם ליבת הטיעון שלנו היא מהותית. קיימת הבחנה מהותית בין החברה המצרית ליזמים. הטלת משטר המס החדש וביטול ניכוי האזילה נובעים מטעמים של צדק חלוקתי והשתתפות הציבור ברווחים הנובעים מנכסיו. תכלית זו כלל אינה רלוונטית לחברה המצרית המוכרת גז מצרי ולא גז ישראלי ולכן אין כל טעם ענייני ביישום המלצות הועדה לגביה. לכן אין בסיס השוואה רלוואנטי בין החברה המצרית ליזמים הישראליים.

43. הטענה בדבר פגיעה בתחרות אינה מבוססת אף מטעמים אחרים. תחילה נבקש לציין כי התחרות בתחום הגז מבורכת. היא מונעת קיומו של ספק יחיד. היא גרמה בפועל להוזלת מחירים. היא אף מגוונת את מקורות ההספקה של הגז ותורמת ליציבות בהספקתו. לכן הטענות כאילו אין זה ראוי כלל לרכוש גז ממצרים, והנימה שנלוותה לעיתים לטענות אלה, אינן במקומן.

הטענה בדבר הפגיעה בתחרות נבחנה על ידי הועדה ולא מצאה לה ביסוס :

ראשית, טענות אלה נטענו בעלמא. לא הוצגו כל נתונים המבססים את הטענה כאילו המשטר החדש יוליד לפגיעה בתחרות. אין כל ראיה לכך שהמחירים שתציע החברה המצרית יהיו נמוכים מהמחיר שיוכלו להציע היזמים הישראליים. היזמים לא הציגו עובדות או חישובים שיתמכו בטענה זו.

³³ נעיר כי בהתאם למזכר ההבנות בעלי המניות הישראליים בחברה לא נהנים מהפטור והם מחויבים בתשלום מס בישראל.

שנית, משטר המס החדש מכוון מבחינה כלכלית אל הרווחים שמעל הרווחים הנורמאליים ולכן מבחינה כלכלית הוא אינו אמור להשפיע על מחיר הגז הנמכר ולכן אינו אמור להשפיע על התחרות.

שלישית, על פי הנתונים שבידי הוועדה שהגיעו הן ממקורות פומביים והן מאלה שהציגה חברת מרחב, המחזיקה בחלק ממניות EMG, גם בדיונים בכנסת, חלקה של מצרים בהכנסות מגז גבוה מהחלק שיתקבל בישראל על פי המלצות הוועדה. גם בכך יש כדי לסתור את טענת היזמים להשפעה על המחיר או לפגיעה בתחרות. בנוסף, כמות הגז שיכולה לספק החברה המצרית מוגבלת מטעמים שונים, וגם לכך יש ליתן משקל.

אין פגיעה בזכות החוקתית לקניין

44. הטענה החוקתית המרכזית שנטענה על ידי היזמים היא כי ההסדר החדש, הן ההיטל החדש והן ביטול ניכוי האזילה, פוגע בזכותם החוקתית לקניין של מחזיקי הזכויות. טענה זו מבוססת, לגישתם, הן על ירידה בשווי הזכויות והן על פגיעה בהסתמכות ובציפייה של היזמים להמשך המצב הקיים. בטענה זו נתמקד עתה.

45. 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.³⁵

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.³⁶

אנו נבקש להראות כי במקרה דנן לא נפגעת זכות הקניין החוקתית של היזמים, גם אם נניח בניגוד לעמדתנו, כי חקיקת מס יכולה להוביל לפגיעה בזכות הקניין החוקתית.

³⁴ ראו לעניין זה הודעתה של נציבת מס הכנסה דאז לחברת המצרית מיום 28.4.04.

³⁵ 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.

³⁶ 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.

מיקוד הדיון - מהי הזכות הקניינית הנפגעת לכאורה

46. היזמים טוענים לפגיעה בזכות הקניין. לכן תחילה יש לברר מהו ה"קניין" או מהי הזכות הנפגעת.

כפי שהסברנו בתחילת חוות הדעת איננו מקבלים את הטענה כי ליזמים ומחזיקי הרישיונות או החזקות קיימות זכויות קניינית בנפט או בגז שמצאו או שימצאו.

אכן, יכולה להישמע הטענה כי ליזמים זכות קניינית בזכויות המוקנות בשטר החזקה, ברישיון ובהיתר המוקדם. נציין כי הפסיקה לא הכריעה באופן חד בשאלה אם זכות הקניין החוקתית כוללת גם זכויות אותן נהוג להגדיר כ"קניין חדש" ובכלל זה רישיונות, גם אם נדמה כי הנטייה היא להכיר בכך³⁷.

אולם גם אם יקבע כי זכות הקניין החוקתית כוללת טובת הנאה כאמור, הטלת היטל חדש או ביטול הטבה כלכלית אינה יוצרת בהכרח פגיעה ב"זכות הקניין" החוקתית ברישיונות ובחזקות.

במקרה שלפנינו ההסדרים החדשים אינם פוגעים או משנים את תנאי הזכויות. הם אינם מתייחסים באופן ישיר לחזקה או לרישיון, אלא מטילים מס ומבטלים הטבה באופן המצמצם את הרווחים של היזמים. אכן, מדובר בהוראה המשפיעה באופן עקיף על שווי הזכות בשל הקטנת רווחי היזם, אך היא לא נוגעת לתנאי הרישיון של היזם.

לטעמנו, שינויים עקיפים אלה אינם חוסים תחת ההגנה החוקתית, בעיקר כאשר מדובר בשינויים פיסקאליים. לא קיים אינטרס חוקתי מוגן בקיבוע התנאים הפיסקאליים לעד³⁸.

יתירה מכך, כאמור, ההיטל מכוון בעיקרו אל רווחי היזמים העולים על הרווח הנורמאלי. לגישתנו, גם אם נכלול בהיקף הזכות המוגנת פגיעה עקיפה בשווי הזכות, הרי שפגיעה ברווחים אלה כתוצאה משינוי המדיניות הפיסקאלית אינה עולה לכדי פגיעה בזכות הקניין החוקתית.

47. אמנם, ניתן לטעון, כי שינויים פיסקאליים יכולים לעלות לכדי פגיעה בקניין, למשל במקרה של מס בשיעור 100%, או מס הגורם להפסד השקעה. אולם המקרה שלפנינו שונה. שיעור התשואה על ההון של היזמים נשאר גבוה, כאמור לעיל, ואף חלקה הממוצע של המדינה דומה לממוצע בקרב מדינות ה-OECD, שלהן מגזר נפט וגז משמעותי.

אי לכך, נדמה כי הטענות בדבר "הלאמה" מוגזמות. לכן, במקרה דנן עצם שינוי התנאים הפיסקאליים אינו פוגע בזכות חוקתית מוגנת.

³⁷ בג"צ 4769/95 מנחם נ' שר התחבורה פ"ד נו(1) 235, 275 – 277, בג"צ 956/06 איגוד הבנקים נ' שר התקשורת התקשורת (טרם פורסם) בפסקה 7 לפסק הדין, בג"צ 8035/07 אליהו נ' ממשלת ישראל (טרם פורסם) בפסקה 5 לפסק הדין.

³⁸ 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".

ציפייה והסתמכות בעיקר במקרה שלפנינו לא יוצרות זכות חוקתית לקניין

48. נדמה כי טענתם העיקרית של היזמים 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 הדין הישן. בטענה זו נתמקד עתה.

49. עמדתנו היא כי לא ניתן לבסס טענה משפטית של פגיעה בזכות חוקתית לקניין המבוססת על הסתמכות או ציפייה להמשך מדיניות כלכלית. אמר זאת הנשיא (דאז) א' ברק בצורה הברורה ביותר: "ציפייה אינה יוצרת קניין ופגיעה בציפייה אינה פגיעה בקניין."³⁹ יתר על כן, לא ניתן היה להסתמך על אי שינוי הדין במקרה דנן ואכן לא היתה הסתמכות או ציפייה בפועל מצדם של היזמים.

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 החלטותיה⁴⁰. 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.

50. 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 – עד 50 שנה. ההנחה כי ניתן להבטיח כי המדיניות הפיסקאלית לא תשתנה במשך כל תקופת החזקה (ויש המבקשים כי הדברים יוחלו גם על היתרים מוקדמים ורישיונות) חסרת כל יסוד משפטי. זאת 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 המחוקקת⁴¹.

³⁹ שם

⁴⁰ 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.

⁴¹ 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"צ 298/70, נאמר על-ידי השופט ויתקון, כי הכל מודים והכל יודעים שאין הרשות יכולה להצר או לוותר על סמכויותיה החוקיות, למשל, לגבות

אכן, לעיתים החקיקה הישראלית כוללת מעין הוראות יציבות אשר מטעמים שונים מעגנות הטבות מסוימות למספר שנים⁴². אולם בהיעדר הוראות חוק מפורשת, ובעיקר לאור תקופת החזקה הארוכה, לא ניתן לגזור כלל הכובל את שיקול הדעת של הרשות המחוקקת לעשרות שנים.

51. 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 לגביו⁴³.

כל משקיע מניח בעת ביצוע ההשקעה כי יחד עם סיכונים אחרים, קיים סיכון כי המדיניות שעל בסיסה ביצע את ההשקעה תשתנה⁴⁴. הדבר נכון בעיקר לגבי סובסידיות והטבות מס בהם קיים הכרח לגמישות בהקצאת המשאבים. מובן כי אותו משקיע יכול להסתמך על ההנחה כי השינוי ייעשה כדין בהתאם לכלל כללי המשפט החוקתי והמינהלי.

52. 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 הקיים⁴⁵.

53. יתרה מכך, גם אם, בניגוד לעמדתנו, ניתן היה לטעון לפגיעה חוקתית עקב פגיעה בציפייה, הרי שבמקרה דנן לא היתה יכולה להיווצר ציפיה לאי שינוי המדיניות הפיסקאלית, ואכן, כפי שיטען בהמשך, לא היתה ציפייה כאמור בפועל.

מסים או להעלותם, לשנות את שער החליפין, להפקיע נכסים או להתוות קווי מדיניות חדשים בכל העניינים הנתונים לסמכותה. בכל אלה אין לאזר 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 מסוימים עם ביטול חיקוקים אלה הושמט הבסיס לקיום הקרנות".
⁴² ראו סעיף 72 חוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959. יצוין כי גם אם היתה נקבעת הוראה כאמור, ניתן היה לשנותה בחקיקה, בנפח למבחנים החוקתיים הרגילים, ואין מדובר בהוראת שריון המוגנת מפני חקיקה עתידית.
⁴³ היוזמים מסתמכים רבות על בג"ץ 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 וציפייה 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 הנתענת ביזמים שיוותרו לכל הדעות עם רווחים נאים ביותר.

⁴⁴ ראו בג"ץ 4806/94 ד.ש.א. איכות הסביבה בע"מ נ' שר האוצר ואח', לעיל ה"ש 38; 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.

⁴⁵ 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 דנן, 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

54. 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 כזו⁴⁶.

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 מחזיק שטר 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 מחזיק שטר 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

האוצר, פ"ד נב(2) 193, בעמ' 201-203). 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.".
⁴⁶ כאמור, גם אם היתה נקבעת הוראה כאמור, ניתן היה לשנותה בחקיקה.

התמלוגים ואף אמצעים מידתיים יותר כמו הטלת מס פרוגרסיבי נוסף. נדגיש כי לטעמנו אף ללא הוראות כאמור העיקרון נותר בעינו, וכי מדובר בהוראות מבהירות בלבד.

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

"9.6.2 רגולציה – חיפושים 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)⁴⁷.

כלומר, אף היזמים עצמם הניחו אפשרות לשינוי במשטר התמלוגים והמיסוי.

56. 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-2003⁴⁸.

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 מחזיקי רישיונות ושטרי חזקה קיימים⁴⁹.

⁴⁷ 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=-1&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. סעיפים מפורטים בהרבה מופיעים בדיווחים של שותפות גבעות עולם.

⁴⁸ 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.

⁴⁹ 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.

בדיונים אלה נכחה נציגות נכבדה של היזמים הטוענים היום נגד ההסדר המוצע. 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 מחזיקי רישיונות וחזקות קיימים. עמדה משפטית זו נותרה על כל כנה כל השנים הללו והיא מהווה תשתית משפטית גם להמלצות הועדה. בתקופה שחלפה מאז הובעה עמדה משפטית זו לא חל כל שינוי במצב המשפטי.

במהלך שמיעת עמדות הציבור טענו היזמים שאי היכולת לחוקק את החלטות הממשלה הביאה להבנה שהחוק לא ישונה. לטעמנו לא ניתן להגיע למסקנה זו. כפי שניתן לראות מהפרוטוקולים, אחת הסיבות המרכזיות לאי חקיקת התיקון לחוק היתה חקיקתו בחוק ההסדרים, ולא דווקא תוכן ההסדרים עצמם.

מכל מקום, העובדה שהממשלה לא הצליחה לחוקק הצעת חוק ממשלתית אינה גוזרת מסקנה שמכאן ואילך לא יהיה כל שינוי במדיניות המס. הצעות חוק ממשלתיות רבות אינן עוברות את הליכי החקיקה בניסיון הראשון, והן נחקקות רק לאחר מספר ניסיונות. העמדה המשפטית הברורה שהוצגה בוועדה היתה כי המדינה רשאית לשנות את המדיניות הפיסקאלית, ולכן היזמים לא יכולים היו להניח כי לא ייעשה בעתיד ניסיון חקיקה נוסף.

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

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, לאור האמור לעיל בנוגע להעדר סמכותם של הממשלה והמחוקק לכבול את עצמם לאי שינוי המדיניות בעתיד.

58. גם לגופם של דברים לא ניתן היה להסתמך על המצגים להם טוענים היזמים, כפי שנסביר עתה:

אחד המצגים המרכזיים עליהם מסתמכים היזמים הם דבריו של שר התשתיות הלאומיות בשנת 2002 בעת הדיונים בכנסת על הצעת החוק הממשלתית לשינוי הדין. השר הופיע בוועדת הכנסת וניסה לשכנע את חברי הכנסת לפעול בניגוד להצעת חוק ממשלתית מטעמים מקצועיים של המשרד⁵⁰. לטעמנו, ספק אם מהלך זה, עליו משליכים היזמים את יהבם, יכול לשמש מצג תקף. ברור היה שהשר פעל בניגוד לעמדת הממשלה שתמכה בהעלאת התמלוגים. לכן אמירה של שר בודד בניגוד לעמדת הממשלה אינה יוצרת מצג או הבטחה מצדה של המדינה.

⁵⁰ ראו פרוטוקול מס' 533 משיבת ועדת הכלכלה, יום שלישי, ז' כסלו התשס"ג, 12.11.2002, בעמ' 4 לפרוטוקול.

היזמים 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.

59. אף ההסתמכות על דו"ח של חברת ייעוץ שהזמינה המדינה בשנת 2002 שהמליץ שלא להחיל את השינויים המוצעים על מחזיקי שטרי חזקה קיימים אינה רלוונטית. מדובר בהמלצה חיצונית שאינה משפטית ואשר לא התקבלה על ידי הממשלה כפי שניתן לראות מהצעת החוק הממשלתית שפורסמה לאחר הגשת הדו"ח.

60. 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. בשנים אלה חל שינוי נסיבות מהותי עם גילוי מאגרי הגז וההבנה כי השיטה הנוכחית כשלה. עתה עומדת ממשלה חדשה בפני מערכת נסיבות שונה וזכותה לשוב ולבחון את מדיניותה הפיסקאלית בתחום זה. מכל מקום, אין בהחלטה משנת 2007 כל הוראה האומרת כי מדובר בהחלטה סופית שלא ניתן לשוב ולעיין בה ולא ניתן היה לומר כך מבחינה משפטית.

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

61. חלק מהיזמים מנסים להסתמך על אמירות שונות של שר האוצר סמוך להקמת הועדה וגם לאחריה מהן ניתן ללמוד לכאורה כי הועדה לא תדון במיסוי מאגרים שנתגלו לפני הקמתה. אף טענות אלה דינן להדחות.

כתב המינוי של הועדה ברור וחד. הוא אינו מגביל את שיקול דעתה של הועדה ומאפשר לה לגבש עמדה מקצועית לגבי הסוגיה על כלל היבטיה. אכן, בתקופה שקדמה להקמת הועדה, הופעלו לחצים במטרה להגביל את שיקול דעתה של הועדה ולמנוע ממנה לבחון את ההיבטים הפיסקאליים של המאגרים הקיימים. לחצים אלה נדחו והועדה הונחתה "להציע מדיניות פיסקלית עדכנית, תוך התייחסות לשלבי הרישוי והגילוי השונים שבהם מצויים שטחי המשאבים במועד הקמת הועדה."⁵¹ כך בדיוק פעלה הועדה.

לכן, במכתב שכתב שר האוצר למנכ"ל נובל בשלביה הראשונים של עבודת הועדה הוא הבהיר לו שאכן הוא הנחה את הועדה להתמקד במאגרים הקיימים. עם זאת, במכתב הובהר כי הועדה רשאית ולדון והתייחס לכל היבט אחר ולא הוחלט מראש לכבול את שיקול דעתה

⁵¹ ראו כתב המינוי של הועדה מיום 12.4.10.

כוועדה ממליצה⁵². ואכן, עמדה זו באה לידי ביטוי בסיקור צמוד של העיתונות הכלכלית ממנו היה ברור כי הוועדה בוחנת גם את נושא המאגרים הקיימים⁵³.

הבנה זו, ולפיה הוועדה תבחן את הסוגיה על כל היבטיה, הביאה את כלל היזמים להתמקד בעמדות שהוגשו לוועדה קודם לפרסום טיוטת המסקנות בעיקר בתחולה של ההמלצות על המאגרים הקיימים. אם אכן, נכונה הטענה שהוועדה כלל לא היתה אמורה להתייחס להיבט זה, מדוע טרחו היזמים ומיקדו את עיקר טענותיהם דווקא בסוגיה זו? מכאן ברור שכל הפעילים בתחום זה הבינו מתחילת עבודת הוועדה כי בכוונתה להתייחס גם למאגרים הקיימים.

על כן, לטעמנו, גם בהיבט זה לא נוצר מצג או הבטחה מינהלית מחייבת המונעים דיון בתחולת ההסדר על המאגרים הקיימים.

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

63. 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. כאמור, חוזים 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 והממשלות⁵⁴.

ואכן, בעשור האחרון, 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 מאגרים קיימים.

⁵² ראו מכתבו של שר האוצר למנכ"ל נובל מיום 2.6.10.

⁵³ דוגמה, אחת מיני רבות ניתן למצוא בכותרת באתר כלכליסט מה-6/6/2010 "שר האוצר לפני ישיבת הממשלה: ועדת שישנסקי תדון בהיבטים של התמלוגים גם מבחינה רטרואקטיבית".

⁵⁴ ר' לעיל ה"ש 6. ראו גם: Daniel Johnston *Changing Fiscal Landscape*, The Journal of Energy Law &

גם איטליה, סין, ארגנטינה ומדינות אחרות שינו את ההסדרים הפיסקאליים והחילו אותם על מאגרים קיימים.⁵⁵

נדמה כי מדובר בפרקטיקה מקובלת גם בעשור האחרון, בעיקר במדינות המפותחות. מדינות אלה דומות לישראל בהיבטים רבים וזאת למרות ניסיונם של היזמים להציג את ישראל כמדינה מסוכנת להשקעות וכאחרונת מדינות העולם השלישי.

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 היזמים בנוגע לאפשרות שינוי החקיקה ניתן למצוא גם בדיווחיה של Energy Noble (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 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.⁵⁶

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.

64. במהלך שמיעת עמדות הציבור נטען בפניה כי גם אם ניתן היה לצפות לשינוי, השינוי שנערך בישראל הוא שינוי מהותי שאותו לא ניתן היה לצפות. בהקשר זה נבקש לציין כי עומק השינוי נובע מעומק הכשל. לטעמנו המבחן האמיתי אינו בשאלה מה היה היקף השינוי אלא בשאלה מהי התוצאה הסופית של השינוי.

⁵⁵ Cameron, supra note 5' at p.4

⁵⁶ 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. עמדה זו הובעה גם על ידי חברות אנרגיה גדולות אחרות. ראו לדוגמה התייחסות לנושא זה בדו"ח השנתי של אקסון, בחלק גורמי הסיכון נאמר כך:

"**Regulatory and litigation risks.** Even in countries with well-developed legal systems where ExxonMobil does business, we remain exposed to changes in law (including changes that result from international treaties and accords) that could adversely affect our results, such as increases in taxes or government royalty rates (including retroactive claims)"

כיוון שהשינוי המוצע מביא את ישראל קרוב לממוצע של מדינות ה-OECD שבהן קיימת פעילות משמעותית במגזר הנפט והגז לא ניתן לומר שמדובר בשינוי בלתי צפוי או בלתי הוגן. גם שיעור התשואה על הפרויקט הנשאר בידי היזמים נותר גבוה. תוצאתו הסופית של השינוי מותירה את שיעור התשואה של הפרויקט ואת חלקו של הציבור בטווחים מקובלים. לכן, לא ניתן לטעון כי תוצאתו של השינוי אינה סבירה או אינה ניתנת לצפייה.

65. אולם בכך לא די. על מנת לבחון אם ניתן לבסס פגיעה על בסיס טענת ההסתמכות יש לשקלל נתונים נוספים שהטיבו עד מאוד את מצבם של היזמים:

ראשית, המשטר הפיסקאלי עצמו השתנה לטובתם של היזמים - מס החברות בישראל הלך וירד מרמה של 36% בשנת 2003 עד לרמה של 24% בשנת 2011, והוא ימשיך לרדת עד לרמה של 18% בלבד בשנת 2016. זוהי רמה הנמוכה מהממוצע במדינות המפותחות. המס על יחידים ירד אף הוא מרמה של 49% בשנת 2006 עד לרמה של 45% בשנת 2011 והוא ימשיך לרדת עד לשיעור של 39% בשנת 2016. בכך הוטבו עד מאוד התנאים הכלכליים של היזמים והמשקיעים.

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.⁵⁷

66. מדו"ח הוועדה עולה כי הרווחים הצפויים ליזמים על פי המערכת הפיסקאלית המוצעת אינם נופלים מהרווחים להם ציפו היזמים על פי המידע שהיה בידיהם בעת החלטת ההשקעה. מכאן שאף אם נניח, בניגוד לעמדתנו, כי קמה ליזמים טענת הסתמכות, הרי שאין בטענה זו כדי להוביל לטענה בדבר פגיעה כלשהי. דומה כי די בבדיקה זו כדי להפריך את טענת ההסתמכות של היזמים.

נציין כי אף במקרים בהם מכיר המשפט המינהלי בהגנת ההסתמכות, ולשיטתנו אין זה המקרה, אין הוא נוהג להכיר בהגנת הציפייה. הגנת ההסתמכות כוללת את ההגנה מפני הפסדים שנגרמו בעקבות שינוי המדיניות לעומת הגנת הציפייה המגנה אף על הרווחים להם ציפה מי שהושפע מהשינוי.⁵⁸

⁵⁷ כך, בדו"ח מיידי של אבנר חיפוי 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 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 דיווחה השותפות כי לאחר שקיבלה דו"ח הערכת רזרבות מחברת ייעוץ הנדסית בלתי תלויה מהמובילות בתחום ביצוע הערכת עתודות ורזרבות של מאגרי נפט וגז טבעי עומדות ההערכות על TCF 7.3. אכן במהלך שמיעת עמדות הציבור ניסו היזמים לטעון כי בפועל הכמויות הצפויות לא השתנו. אנא שבנו ובדקנו ולטעמנו, הנתונים בעניין ברורים – היזמים ציפו לכמויות קטנות מאלה שנמצאו בפועל.

⁵⁸ ראו דפנה ברק ארז "הגנת הציפייה במשפט המינהלי" עיוני משפט כז(תשס"ג-תשס"ד, 209

המערכת המוצעת על ידי הוועדה מגינה מפני הפסדים על ידי הכרה מלאה בהשקעות, והחלת ההיטל רק לאחר כיסוי ההשקעות. יתרה מכך, המערכת המוצעת, כאמור לעיל, אף מותירה רווחים נאים בידי היזמים במאגרים הקיימים שאינם נופלים מהרווחים להם ציפו בעת החלטת ההשקעה. הגנה זו היא מעל ומעבר למתחייב במסגרת המשפט המינהלי גם במקום בו ערך ההסתמכות ראוי להגנה וקל וחומר במקרה דנן בו ההסתמכות אינה מבוססת מבחינה משפטית ועובדתית.

67. **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 אופיו ההיטל החדש, המוטל על הרווחים שמעל הרווחים הנורמאליים.

68. **אכן, ייתכן כי שיעורי התשואה על פי המשטר המוצע אינם גבוהים כפי שציפו היזמים. אולם לטעמנו, כל עוד לא נגרם ליזמים הפסד ואף שיעורי התשואה שלהם נותרו גבוהים מהשיעורים הנורמאליים, כפי שקובע דו"ח הוועדה, הרי שלכל היותר נפגעה ציפייתם של היזמים לקבל רווחים שמעל לרווחים הנורמאליים. לא ניתן לומר שהציפייה לרווחי יותר היא זכות חוקתית מוגנת במשפט הישראלי.**

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

70. **עם זאת, למען הזהירות בלבד, נתקדם הלאה בניתוח החוקתי ונראה כי גם אם נניח שקיימת פגיעה כלשהי בקניינם של היזמים או בזכות חוקתית אחרת הרי שהיא עומדת בתנאי פסקת ההגבלה של חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו וחוק יסוד: חופש העיסוק, ולפיכך אין בה כל פגם.**

ההמלצות עומדות בתנאי פסקאות ההגבלה בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו וחוק יסוד: חופש

העיסוק

71. הזכויות המוגנות בחוקי היסוד אינן זכויות מוחלטות, אלא זכויות יחסיות. דהיינו ניתן לפגוע בהן אם מתקיימים תנאים מסוימים הקבועים בפסקאות ההגבלה שבחוקי היסוד. המבחנים העיקריים בפסקאות ההגבלה, שבהתקיימם ניתן לפגוע בזכויות החוקתיות, הם – הפגיעה נעשית בחוק או מכח הסמכה מפורשת בו, החוק הולם את ערכיה של מדינת ישראל, התכלית ראויה והפגיעה אינה עולה על הנדרש⁵⁹. נדון עתה בכל תנאי בנפרד.

פגיעה בחוק

72. ההיטל החדש ייקבע בחקיקה ראשית ובכך הוא עומד בתנאי הראשון של פסקת ההגבלה. ניכוי האזילה קבוע בתקנות ומכאן שגם ביטולו יהיה בתקנות. כאמור, בהתאם לפסקת ההגבלה ניתן לפגוע בזכות חוקתית מכוח סמכות מפורשת בחוק. ככל שהיתה סמכות להתקין את התקנות, סמכות זו כוללת גם את הסמכות לבטלן⁶⁰.

חלק מהיזמים טענו כי כיוון שמדובר בחוק המיועד למגזר אחד בלבד וכיוון שתחולתו רטרואקטיבית אזי מדובר בחוק שאינו "חוק". מדובר בטענה קשה ביותר שאין לקבלה. ההכרזה כי חוק שעבר שלוש קריאות בכנסת אינו יכול להיחשב לחוק אכן מוכרת בספרות⁶¹. אולם ברור שמדובר במקרים נדירים שבנדירים, שהמקרה שלפנינו אינו נמנה עליהם.

בתחילת חוות הדעת הראינו כי אין מדובר כלל בחקיקה רטרואקטיבית, וכי אין כל פסול בהטלת היטל ייעודי על מגזר הנהנה מרווחי יתר המופקים ממשאב ציבורי מתכלה. לכן, גם לגופם של דברים אין בסיס לטענת היזמים כי אין מדובר בחוק לגיטימי.

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

73. התנאי השני והתנאי השלישי של פסקת ההגבלה דורשים כי הפגיעה בזכות תיעשה בחוק ההולם על ערכיה של מדינת ישראל ולתכלית ראויה. הניתוח של שני תנאים אלה בפסיקה משולב תחת הניתוח של התכלית הראויה וכך נעשה גם אנחנו.

מדו"ח הועדה עולה כי שיעור השתתפות הציבור ברווחים ממשאבי הנפט והגז נמוך מאוד ביחס למקובל בעולם. אולם בכך לא די. בהתבסס על נתונים עדכניים מפרויקט ים תטיס, שהומצאו לוועדה, עולה כי השיטה הפיסקאלית הנוכחית כשלה. שיעור התמלוגים הנמוך, ניכוי האזילה הגבוה, ההכרה בתשלום התמלוגים לצורכי המס ושאר ההטבות, מביאים לכך

⁵⁹ 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.

⁶⁰ ככל שהיתה סמכות להתקין את התקנות סמכות זו כוללת גם את הסמכות לבטלן. אם יטען שלא היתה סמכות מלכתחילה, הרי שהתקנות בטלות ועמן גם ניכוי האזילה.

⁶¹ ראו אהרן ברק פרשנות במשפט כרך שלישי, פרשנות חוקתית, בעמ' 489 ואילך.

שהתשלום שמעבירים היזמים 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. משמעותם כי הציבור, שהוא הבעלים במשאבי הטבע והוא אף נשא בחלק מהסיכון, אינו שותף לרווחים.

אכן, היזמים משלמים מס חברות ומיסים אחרים ולמציאת הגז גם תועלות רבות אחרות, אולם הציבור אינו משתתף באופן ישיר ברווחים שהופקו מנכסיו שלו. לא מתקבל על הדעת ששיעור המיסוי (לרבות התמלוגים) החל על יזמי הגז יהיה זהה לזה של כל נישום אחר מבלי להביא כלל בחשבון שהיזם מרוויח ממכירת נכס השייך לציבור כולו.

74. הדרישה להגדיל את חלקו של הציבור ברווחים 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 (Government Take) הוא מהנמוכים ביותר בעולם.

יתרה מכך, כפי שצוין לעיל, למעשה, לא ניתן כל תשלום לציבור עבור השימוש במשאביו. מצב זה לא ראוי ופוגע בערכי הצדק החלוקתי. שיעור המס המוצע יביא את אחוז חלקה של המדינה בגז לטווח השיעורים הממוצעים במדינות ה-OECD בהן קיימת פעילות מפותחת של הפקת נפט וגז או פוטנציאל דומה לישראל. כך תושג חלוקה הוגנת של משאבי המדינה.

75. בית המשפט העליון הכיר בערך של "צדק חלוקתי" כערך כבד משקל המחייב כל רשות בישראל בעת שהיא מחלקת את משאבי הציבור ובעיקר כשהיא מחלקת משאבים מוגבלים.⁶²

מכאן ששיקולים של צדק חלוקתי וצדק חברתי יכולים להצדיק הטלת מיסים וביטול הטבות מס על הפועלים בתחום הנפט והגז, כפי שארע במדינות רבות בעולם.⁶³

⁶² 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 (י) 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.

76. על כן, המלצות הועדה עומדות במבחן התכלית הראויה, והן אף עולות בקנה אחד עם ערכיה של מדינת ישראל כמדינה יהודית ודמוקרטית.

החלת המלצות הועדה על מחזיקי הרשיונות והחזקות הקיימים והעתידיים היא מידתית

77. המבחן האחרון של פסקת ההגבלה הוא מבחן המידתיות. הפגיעה בזכות החוקתית חייבת להיות "במידה שאינה עולה על הנדרש". הפסיקה חילקה את מבחן המידתיות לשלושה מבחני משנה⁶⁴. נדון בכל אחד מהם בנפרד.

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

79. 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 מידתיות" רחב במציאת האמצעי המתאים. בית המשפט לא ישים עצמו בנעליו של המחוקק ויבחר עבורו את הפתרון הראוי לדעתו⁶⁵.

⁶³ 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** (3/כ) (יוני 2006).
⁶⁴ 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 הרציונלי". על פי מבחן זה נדרש קשר של התאמה בין המטרה לאמצעי. האמצעי צריך להיות גזור להשגת המטרה ... אין הכרח כי היא אמצעי אחד בלבד המגשים את התכלית הראויה. יתכנו לעתים מספר אמצעים שיש ביניהם ובין המטרה קשר רציונלי. זאת ועוד: לא נדרש כי האמצעי שנבחר יגשים באופן מוחלט וודאי את המטרה. "די 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 המידי (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)".

⁶⁵ 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 חוקתי. 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 השקעות בישראל נ' שר האוצר**, פ"ד נא(4) 386, 367 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 נו(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 התמרון" 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 המידתיות" יהיה מקום להתערבותו של בית המשפט... דומה, שבמיוחד בתחום החקיקה הכלכלית מן הראוי ש"מתחם 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 אלטרנטיבות תקציביות וכלכליות שונות".

במקרה שלפנינו הוצגו בפני הוועדה 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 נורמאלית.

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 שבעיתוי הנוכחי אין לו כל טעם או הסבר. ביטולו הוא הפתרון היחיד שיכול היה להיות מותאם לתכלית של צדק חלוקתי וחברתי. מדובר למעשה על ביטול סובסידיה שאין לאף אדם זכות שתמשך לעד.

שיעור השתתפות הציבור ברווחים על פי ההסדר המוצע דומה לממוצע במדינות ה-OECD שלהן ענף נפט וגז מפותח, ולכן אין מדובר בגביית מס מופרזת החורגת מהמקובל או כזאת שאינה הוגנת. קשה לטעון כי מיסוי המקובל במדינות המפותחות בעולם אינו הגון או מידתי. גם חלק מנציגי שותפויות הגז הסכימו במהלך שמיעת עמדות הציבור כי הממוצע במדינות ה-OECD הרלוונטיות מהווה נקודת ייחוס ראויה, אם כי הם סברו שיש למדוד אותו בדרך שונה מזה שסברה הוועדה.

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

ראשית, מחזיקי החזקות והרישיונות הקיימים משתמשים במשאב הציבורי וכל הרציונאלים להטלתו של ההיטל החדש וביטול ניכוי האזילה חלים גם לגביהם.

שנית, בעיתוי הנוכחי, עיקר השטח הימי של מדינת ישראל חולק זה מכבר, ולא ברור אם ביתר השטח קיימים מאגרים נוספים. גם אם חלק מהרישיונות יחולקו מחדש, יתכן שדי במאגרים הקיימים כדי לספק את הביקוש לגז במדינה לשנים רבות.

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

התגלית במאגר לויתן רק מחזקת את ההבנה כי החרגת המאגרים הקיימים באופן מוחלט עלולה לסכל את תכלית החקיקה. שוויים של המאגרים הקיימים שווה למאות מיליארדי ₪.

לכך יש להוסיף שהחזקה, כאמור, ניתנת לתקופה של עד 50 שנה. מכאן שהחרגתם של מחזיקי הזכויות הקיימים משמעה הותרת חוסר הצדק החלוקתי בחלק נכבד ממשאבי הציבור. זאת, כאמור, רק נוכח טענתם של היזמים שציפו לקבל רווח גבוה יותר מזה אותו הם צפויים לקבל לפי ההסדר המוצע.

81. לכן, 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 מבחינה זו פתרון זה אף אינו עומד בתנאי מבחן המידתיות הראשון, קרי התאמת האמצעי למטרה.

82. מן האמור עולה כי החרגה מלאה של היזמים הקיימים דווקא היא שמעוררת קשיים. מתן ביטוי לטענות היזמים אינו חייב לבוא לידי ביטוי דווקא בהחרגה מוחלטת, אלא באמצעים מידתיים אחרים כמו הוראות מעבר, עליהם נרחיב עתה.

83. בהיעדר צורך בתחולה מיידית, כוללת ההחלטה המינהלית או החקיקה בדרך כלל "הוראת מעבר", שאמורה להגן על אינטרס ההסתמכות ואינטרסים ציבוריים אחרים ולאזן אותם מול אינטרסים וזכויות אחרים העומדים מנגד. אלא שהמונח "הוראת מעבר" אינו עשוי מקשה אחת. הוראת המעבר מותאמת לנסיבות העניין ולאופי האינטרסים העומדים על הכף. לעיתים ההוראה כוללת החרגה מוחלטת מתחולת הנורמה לחלק מהגורמים הרלוונטיים. לעיתים היא כוללת החלה הדרגתית המבחינה בין גורמים שונים עליהם חלה הנורמה, ולעיתים היא כוללת דחיית תחולה כוללת של הנורמה לשם מתן תקופת התארגנות.⁶⁶

ההחלטה באיזה סוג של הוראת מעבר יבחר המחוקק או תבחר הרשות המנהלית נקבעת בהתאם לאופי האינטרסים המתנגשים, בעיקר האינטרס הציבורי מול אינטרס ההסתמכות.

84. הועדה המליצה לנקוט בשורה של הוראות מעבר, בין היתר, על מנת להתמודד עם החשש מאי פיתוח המאגרים הקיימים ובשל הרצון ליצור תמריצים לפיתוח מהיר. חלק מההוראות המעבר טבועות בהסדר עצמו וחלקן הוספו לקראת פרסום הדו"ח הסופי. לכן, גם אם נניח כי נפגעה זכות חוקתית כלשהי, הוראות המעבר שקבעה הוועדה עונות על טענות הפגיעה בהיבט המידתיות:

ראשית, כבר בהסדר עצמו קיימות הוראות מעבר טבועות. ההיטל עצמו מוטל רק לאחר כיסוי ההשקעה והוא מכוון למתן תשואה נורמאלית להשקעה. כתוצאה מכך, היזמים שטרם התחילו

⁶⁶ ראו בג"ץ 2832/96 יוסף בנאי נ' המועצה הארצית של לשכת עורכי הדין פ"ד(נ), 594; בג"ץ 5936/97 לם נ' מנכ"ל משרד החינוך, התרבות והספורט פ"ד(נג), 687; ראו בעיקר פסק דין בעניין ד.ש.א בה"ש 38.

בהפקה יחלו בתשלום ההיטל בעוד מספר רב של שנים. על פי הערכת הוועדה מדובר **במקרה הקרוב ביותר בעשר שנים לאחר תחילת ההפקה.**

שנית, גם לאחר שיתחיל תשלום ההיטל הוא יוחל בצורה מדורגת. **ההיטל יגיע לשיעור המקסימאלי רק מספר שנים לאחר תחילת התשלום.**

שלישית, נקבע הסדר מיוחד לגבי מי שהחלו בהפקה מסחרית טרם הקמת הוועדה. הסדר זה יחיל את ההיטל בצורה מקלה ביותר, כך שבשנה הראשונה יוטל היטל בשיעורו המינימאלי וזאת גם אם לפי החישוב הרגיל היה אמור להיות שיעור ההיטל במדרגה גבוהה יותר. ההיטל ילך ויעלה בהדרגה לאורך שנות ההפקה, אך בדרך מדודה מזו שתחול לגבי כלל היזמים כך שבכל שנה ישלם היזם מחצית בלבד משיעור ההיטל אותו היה אמור לשלם לפי החישוב הרגיל.

במסגרת קביעת ההטבה האמורה נלקחה בחשבון גם הטענה כי ביטול ניכוי האזילה יוחל לגבי יזמים אלה באופן מיידי, ואלה לא יוכלו להפיק תועלת מההסדר המוצע של פחת מואץ עליו נסביר להלן. נעיר כי בפועל מדובר ביזמים שכבר החזירו את השקעתם הפיקו רווחים נאים ביותר ונהנו במשך כל שנות ההפקה מניכוי האזילה. למרות זאת הוחלט להקל עליהם ולא להחיל עליהם את מלוא נטל המס בצורה מיידיית. יובהר כי איננו סבורים כי ביטול ניכוי האזילה מחייב בהכרח קיומה של הוראת מעבר לגבי מי שכבר החלו בהפקה.

רביעית, נקבעו הוראות מיטיבות לגבי מי שיחלו בהפקה מסחרית עד סוף שנת 2013. משמעות ההקלות היא דחיית תשלום ההיטל החדש בתקופה נוספת והארכת תקופת המעבר.

חמישית, ביטול ניכוי האזילה יוחל למעשה רק בעת תחילת ההפקה ולכן לגבי מרבית היזמים יתנה תקופת היערכות משמעותית.

שישית, הוועדה מציעה הטבה נוספת ליזמים בדמות הסדר של פחת מואץ. מוצע לקבוע פחת מואץ עוד יותר לגבי השקעות שיבוצעו עד סוף שנת 2013. משמעות הקלות אלה היא דחיית תשלום מיסים.

85. לאור האמור, ההמלצות עומדות גם במבחן המשנה השני של המידתיות וזאת בשים לב להוראות המעבר שנקבעו.

86. מבחן המשנה השלישי, המכונה מידתיות במונח 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 מחלוקה ראוויה של משאביו היא עצומה. מול תועלת עצומה זו עומד נזק שכלל לא ברור אם הוא מהווה פגיעה בזכות חוקתית כלשהי.

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

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 נורמאלי. שיעור ההיטל יעלה בהדרגתיות ויביא לשיעור השתתפות של הציבור הדומה למוצע במדינות ה-OECD שלהם מגזר נפט וגז מפותח.

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 כלל שניתן לדבר כלל על פגיעה במובן החוקתי, אשר יש לבחנה במסגרת מבחן המידתיות. בכל מקרה מדובר בפגיעה חוקתית שאינה שקולה לתועלת החברתית במשטר המוצע.

87. במסגרת טענות המידתיות טענו היזמים כי היקף הפגיעה בהם גדול, כיוון שהם יעברו בבת אחת ממשטר של הטבות מס למשטר של מיסוי משמעותי. אכן, השינוי המוצע הוא משמעותי עבור חלק מן היזמים. אולם לטעמנו מדובר בשינוי מידתי.

מול היקף השינוי חייבים להעמיד הן את עומק הכשל והן את שינוי הנסיבות שחל בשנים האחרונות בתעשיית הגז והנפט.

מדובר בשינוי דרמטי המקפיץ מגזר זה לרמות לא מוכרות במשק הישראלי. שינוי דרמטי זה מבוסס על ניצול משאבים השייכים לציבור כולו. הוא חייב להשפיע גם על המשטר הפיסקאלי.

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

88. 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

89. 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.

90. על-פי ההלכה הנוהגת בישראל מקדמת דנן, חקיקה ישראלית מפורשת גוברת על משפט בינלאומי הסכמי ומנהגי⁶⁷. 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 ישראל⁶⁸, וכן על מנת להתמודד עם טענות בדבר סיכונים בהתדיינויות בינלאומיות, בחרנו להתייחס גם לטענות אלה.

91. 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. חוות דעת זו כמעט ולא נתקפה על ידי היזמים, ולכן אנו חוזרים על העמדה שהובעה בחוות הדעת הראשונית.

92. 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.

93. 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)⁶⁹. נטען כי סמכות השיפוט של טריבונלים בינלאומיים אלה נובעת מהוראות אמנת הידידות, הספנות והמסחר הנ"ל בין ישראל וארצות הברית משנת 1951 וכן מהוראות אחרות שנקבעו באמנות בינלאומיות שכרתה מדינת ישראל עם מדינות אחרות.

94. חוות הדעת קובעת כי הסיכוי שטריבונלי בורות (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.

⁶⁷ 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).

⁶⁸ 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).

⁶⁹ International Centre for Settlement of Investment Disputes

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 אמריקאי⁷⁰, 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.

95. כאמור, גם אם יידון הסכסוך הנ"ל בערכאות בינלאומיות, אנו סבורים ששינויים סבירים במשטר המס אינם מפריס 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)

⁷⁰ *Elettronica Sicula S.p.A. (ELSI) (United States v Italy)*, Judgment of 20 July 1989, [1989] ICJ Rep 15, [50].