

**פרופ' ברק מדינה**  
**הפקולטה למשפטים, האוניברסיטה העברית בירושלים**  
**הר הצופים, ירושלים 91905**  
**טלפון: 02 5882528; פקס: 02 5823042**  
[msbmedina@mcc.huji.ac.il](mailto:msbmedina@mcc.huji.ac.il)

18 ביולי 2010

לכבוד  
פרופ' איתן ששינסקי

**הנדון: מועד התחולה של הטלת מיסוי על רווחים או חובת תשלום תמלוגים מהפקת נפט**

אני מתכבד לחוות את דעתי ביחס לשאלה הבאה: האם הכנסת רשאית לקבוע בחוק חובת תשלום מס מיוחד או תמלוגים בשיעור הגבוה מזה הקבוע כיום בסעיף 32 לחוק הנפט, תשי"ב-1952, בגין הפקת נפט (לרבות גז טבעי), ולהחילה גם על גורם שבמועד חקיקת החוק כבר קיבל היתר מוקדם, רישיון או חזקה, כהגדרתם בחוק הנפט? במילים אחרות, השאלה היא האם הכנסת רשאית להטיל חובת תשלום כאמור גם על גורם שקודם להטלת החובה כבר השקיע משאבים בחיפוש נפט והצליח להגיע לתגלית נפט?

בתמצית, תשובתי לשאלה זו היא בחיוב. אני סבור שהכנסת מוסמכת להחיל חובת תשלום גם על בעל רישיון או חזקה שכבר הגיע לתגלית נפט. בשורות הבאות אנמק את הטעמים לעמדתי זו.

אפתח בתיאור של הסוגיה הטעונה הכרעה (פרק א'). בהקשר זה אציג את עמדתי שהענקת רישיון לחיפוש נפט אינה מהווה עסקה בין היזם לבין המדינה והתמלוגים אינם מחיר שמשלם היזם תמורת הזכות לחפש נפט. התמלוגים הם מס המוטל על פעילות של הפקת נפט. בהתאם לכך, אעבור לדון בעיקרי המגבלות החוקתיות הרלבנטיות המוטלות על הכנסת ביחס לשינוי שיעור המס המוטל על פעילות עסקית מסוימת (פרק ב'). בעניין זה אראה שהאינטרס של הפרט שלא ישונו שיעורי המס שהיו ידועים בעת שהחליט על פעילותו העסקית (כגון, על השקעה בחיפוש נפט) זוכה להגנה מוגבלת למדי בדין הקיים. בעקבות זאת איישם את אמות-המידה הכלליות ביחס למקרה הנדון כאן (פרק ג'). עמדתי היא שעל המדינה מוטלת חובה להתחשב גם באינטרס ההסתמכות של מי שהשקיע בחיפוש נפט לפני ההחלטה על העלאת גובה המס, אך משקלו של אינטרס זה הוא מועט למדי. משום כך, החובה להתחשב באינטרס זה עשויה להגביל את כוחה של הכנסת להעלות את גובה המס בשיעור כה ניכר, באופן שיותיר בידי בעל הרישיון הכנסה מועטה בלבד, שלא תספיק לכיסוי עלויות החיפוש; אך החובה להתחשב באינטרס ההסתמכות של היזם אינה מגבילה את כוחה של הכנסת להעלות את גובה המס באופן משמעותי למדי ולהחילו גם על מי שכבר השקיע בחיפוש נפט לפני כניסת החוק לתוקף.

**א. הסוגיה הטעונה הכרעה: שינוי גובה המס בגין הפקת נפט**

1. חוק הנפט, החל על חיפוש והפקה של נפט, גז טבעי וחומרים אחרים (סעיף 1 לחוק), מסדיר את העיסוק בחיפושי נפט בישראל והפקתו. מכוח החוק, אדם רשאי לחפש נפט רק מכוח רשות שקיבל לכך מאת המדינה: בסעיף 6 נקבע כי "א) לא יחפש אדם נפט אלא על פי היתר מוקדם, על פי רישיון או על פי שטר חזקה; (ב) לא יפיק אדם נפט אלא על פי רישיון או על פי שטר חזקה; (ג) לא יהיה תוקף לכל זכות לחיפוש נפט, לחיפורו, לפיתוחו, לכרייתו או להפקתו שניתנה שלא על פי חוק זה...". תחולתו של החוק אינה מוגבלת לקרקעות המצויות בבעלות המדינה: גם חיפוש נפט בקרקע הנמצאת בבעלות פרטית טעון קבלת רשות לכך מכוח החוק. יתר על-כן, המדינה רשאית להעניק רשות לחפש נפט גם למי שאינו בעל הקרקע (סעיף 8 לחוק), ובמקרה של תגלית נפט מוטלת על המדינה החובה להפקיע את הקרקע מידי בעליה (בתמורה לתשלום שוויה) ולהחכירה לבעל הרישיון להפיק נפט מן המאגר שבקרקע הרלבנטית (סעיפים 39 עד 43 לחוק).

2. בחוק נקבעו שלושה שלבים עיקריים להענקת רשות להפקת נפט: תחילה יש לקבל "היתר מוקדם", וזאת לשם "עריכת בדיקות מוקדמות כדי לעמוד על הסיכויים לגילוי נפט, למעט קדיחות ניסיון" (סעיפים 7 עד 12 לחוק). גורם המעוניין בכך רשאי לבקש "רישיון", המקנה לבעליו "זכות לחפש נפט בשטח הרישוי; ... זכות ייחודית לקדוח קדיחות ניסיון וקדיחות פיתוח בשטח הרישוי ולהפיק ממנו נפט; וזכות לקבל חזקה לאחר שהגיע לתגלית בשטח הרישוי" (סעיפים 13 עד 24). לאחר תגלית נפט, זכאי בעל הרישיון לקבל "חזקה", המקנה לבעליה "זכות ייחודית לחפש ולהפיק נפט בשטח החזקה כל ימי תקפה של החזקה" (סעיפים 25 עד 38). לדיון מפורט בהסדרים אלה ראו, למשל, MARGIT COHN, ENERGY LAW – ISRAEL, THE INTERNATIONAL ENCYCLOPEDIA OF LAWS Suppl. 22, 99-140 (R. Blanpain ed., 2010).

3. מכוח החוק, הענקת היתר, רישיון וחזקה אינם נעשים בתמורה לתשלום כלשהו, וכפופים רק לחובת תשלום אגרה. בחוק נקבע כי במקרים שבהם המדינה מבקשת ליזום חיפושי נפט במקום מסוים (לאחר שחברה ממשלתית מצאה כי יש סיכוי למצוא נפט במקום זה), רשאית המדינה לקיים תחרות ועל-פיה להקצות רישיון (סעיף 15א לחוק) או חזקה (סעיף 28). במקרים כאלה עשוי הזוכה בתחרות להידרש לשלם למדינה סכום כסף כדי לזכות ברישיון או בחזקה, וזאת כדי לגבור על המתחרים (בדומה למשטר המקובל לעניין הקצאת זיכיונות או רישיונות לעסוק בפעילויות שונות, כגון שידורי רדיו וטלוויזיה, טלפונים, ועוד). אך במקרה הטיפוסי אין מתקיימת תחרות, משום שמי שקיבל היתר מוקדם, זכאי לקבל "זכות קדימה" לקבל רישיון או חזקה בקרקע (סעיף 7 לחוק), ואז אין מתקיימת תחרות לעניין הענקת הרישיון והחזקה. לפיכך, כאמור, ההסדר הקיים אינו מטיל חובת תשלום כלשהי על מי שמבקש רשות לחפש נפט (מלבד אגרה).

החוק קובע חובת תשלום רק לאחר מציאת נפט והפקתו. בחוק נקבע כי "בעל חזקה חייב בתמלוג בשיעור שמינית מכמות הנפט שהופקה משטח החזקה ונוצלה" (סעיף 32 לחוק). זהו שיעור תמלוגים נמוך יחסית למקובל בעולם, אך הצעות חוק להגדלת שיעור התמלוגים לא התקבלו עד כה. באחרונה הוקמה ועדה

לבחינת הכנת הצעת חוק להעלאת שיעור התמלוגים שנדרש בעל חזקה לשלם למדינה או להטיל מס מיוחד בגין הפקת נפט משטח החזקה.

4. בשנים האחרונות הצליחו תאגידים העוסקים בחיפוש נפט בישראל לאתר, לאחר השקעת משאבים רבים, מאגרים גדולים של גז טבעי ליד חופי ישראל. לפי הערכות שונות, במאגרים אלה מצויים עשרות (ואולי אף מאות) מיליארדי מ"ק גז טבעי, אשר שווים הכספי (במחירי השוק הנוכחיים, ולאחר ניכוי עלויות ההפקה וההולכה של הגז, עלויות המימון ועלויות אחרות) עשוי להסתכם במיליארדי (ואולי אף עשרות מיליארדי) ש"ח. בעקבות זאת מתעוררת השאלה מה דינם של התמלוגים שיש לשלם בגין הנפט שיופק ממאגרים אלה, אם יוחלט לתקן את החוק ולהעלאות את שיעור התמלוגים שחייב בעל חזקה לשלם למדינה: האם הכנסת רשאית להחיל את חובת התשלום הגבוה יותר גם על מי שכבר קיבל חזקה (או על בעל רישיון שהגיע לתגלית והגיש בקשה לקבלת חזקה) במועד כניסתו לתוקף של החוק החדש, המטיל חובה לשלם תמלוגים בשיעור גבוה מזה הקבוע כיום?

5. ההכרעה בסוגיה זו מחייבת לבחון האם העלאה כאמור של שיעור התשלום למדינה מפרה מגבלה כלשהי מבין המגבלות המוטלות על הכנסת באשר לקביעת חובות תשלום. בטרם אדרש לבחינה זו, ראוי לאפיין את מהותה של המחלוקת.

לפי תפיסה אחת, שבה דוגלים אחדים מבין אלה הסבורים שהכנסת אינה רשאית לחייב בעל חזקה לשלם תמלוגים מוגדלים או לשלל הפחות מדובר כאן במהלך שאינו עולה בקנה אחד עם תפיסות צדק אינטואיטיביות, בפנינו ניסיון של המדינה לשנות בדיעבד את תנאי העסקה שבה היא התקשרה עם היזם. לפי גישה זו, בפנינו עסקה בין בעל קרקע (המדינה) לבין מי שמבקש לחפש נפט בקרקע ולהשקיע לשם כך משאבים (היזם). בדומה לעסקת קומבינציה, היזם אינו רוכש מן המדינה את הזכות להפיק את הנפט, אלא מתקשר עימה במעין-שותפות: היזם נוטל את הסיכון הכרוך בהשקעת משאבים בחיפוש הנפט; ואם ימצא נפט, המדינה תהיה זכאית לשמינית מן ההכנסות מן הנפט שיופק.

תיאור זה של הדברים הוא הבסיס לעמדה שלפיה העלאת התמלוגים מהווה הפרת חוזה מטעם המדינה, הפוגעת באינטרס ההסתמכות החוזי של היזם ובעיקר באינטרס הציפייה החוזי שלו: היזם הסתמך על תנאי העסקה המקוריים בעת שהחליט להשקיע עשרות מיליוני דולרים בחיפוש נפט; כעת, משנמצא נפט, מבקשת המדינה לשפר בדיעבד את תנאי העסקה ולהגדיל את חלקה ברווחים, בלא שהשתתפה כלל בהשקעה בחיפוש ולא נשאה בסיכון הכרוך בהשקעה זו. במונחים חוזיים, המדובר כאן בשינוי למפרע של תנאי העסקה, שאינו לגיטימי.

6. חשוב לציין כי אפיון זה של הסוגיה הנדונה אינו מוליך בהכרח למסקנה שהעלאת התמלוגים אינה לגיטימית. לפי הדין הקיים, המדינה רשאית "להשתחרר" מהתחייבויותיה החוזיות בנסיבות שבהן האינטרס הציבורי מצדיק זאת. אך בלא קשר לכך, השאלה היסודית היא האם יש בכלל מקום לאפיין את הסוגיה ככזו הנוגעת להפרת הסכם בין המדינה לבין היזם? תשובתי לכך היא בשלילה.

7. בעיני, השאלה המחייבת הכרעה היא מתחום דיני המס וכלל לא מתחום דיני החוזים. כידוע, למדינה נחוצה הכנסה מגביית מסים, כדי לממן את מגוון השירותים שהיא מספקת לציבור ולשם מימון תשלומי ההעברה שנועדו להבטיח קיום בכבוד של כלל אזרחי ישראל ותושביה. כל הטלת מס, מעצם טיבה כתשלום חובה, גורמת פגיעה מסוימת במי שמחויב בתשלום, והשאלה הטעונה הכרעה היא מהי דרך החלוקה הצודקת של נטל תשלום המיסים בין האזרחים, בהתבסס, בין היתר, על ההערכה מהם "בסיסי המס" (הגליטימיים) (כגון, מס מתוך הכנסה, מתוך הערך המוסף של עסקאות, מס כשיעור מתוך שווי העסקה וכדומה).

בהקשר הנדון כאן, ה"תמלוגים" שנדרש היזם לשלם אינם מחיר בגין הזכות להפיק את הנפט. זהו תשלום חובה, שנועד ליצור מקור הכנסה למדינה, בדומה למגוון הרחב של תשלומי החובה האחרים המוטלים בישראל. מובן שמי שמחליט האם להשקיע בחיפושי נפט צפוי להתחשב, בין היתר, בגובה המס שבו יחויב. אך ההסתמכות הזו היא חד-צדדית במהותה, ואינה שונה מכל הסתמכות אחרת של יזם המשקיע בהקמת עסק, המתחשב, בין היתר, בשיעורי המס הקיימים ביחס לפעילות העסקית שהוא שוקל לנקוט (ובנטל המס בחלופות עסקיות רלבנטיות).

8. הקביעה שאין לראות בדרישת התשלום בגין הפקת הנפט כמחיר במסגרת עסקה מבוססת על בחינה של מכלול המאפיינים של ההסדר הנדון. אציין בעיקר חמישה מאפיינים: ראשית, ה"תמלוגים" נקבעים באופן חד-צדדי על-ידי המדינה, בחקיקה של הכנסת. לו דובר בעסקה בהסכמה, לא הייתה נדרשת כאן כלל חקיקה – המדינה יכולה הייתה להתקשר עם יזמים בעסקאות לחיפושי נפט, כפי שהיא מתקשרת, למשל, בעסקאות קומבינציה לפיתוח קרקעות המדינה או בעסקאות רבות אחרות, ללא כל צורך בהסדרה בחקיקה ובקביעה בחוק של ה"מחיר" של עסקאות שכאלה. שנית, כאמור לעיל, ההסדר הקבוע בעניין זה בחוק חל על כלל חיפושי הנפט בישראל, לרבות בקרקע שאינה בבעלות המדינה. שלישית, שיעור התמלוגים הוא זהה לכל סוגי העסקאות של חיפושי נפט, ולא השתנה לאורך כמעט שישים שנה. לו דובר במחיר המשולם בתמורה לעסקה, ניתן לצפות כי שיעור התמלוגים יותאם לנתונים הרלבנטיים של העסקה ולתנאי השוק, כגון: הערכה של סיכויי מציאת הנפט באתר הרלבנטי, מחירי השוק של הנפט או הגז במועד תחילת החיפושים, גובה עלויות החיפוש בהתאם למיקום האתר והעומק המשוער שבו מצוי הנפט, וכדומה. רביעית, בסעיף 54 לחוק הנפט הוסמך השר להטיל עיקול ולממשו בכל מקרה שבו לא שולמו תמלוגים, ומכוח סעיף 55 השר הוסמך אף לבטל רישיון בגין אי תשלום תמלוגים. הוראות אלה, המקנות למדינה סמכויות אכיפה הדומות לאלה המקובלות ביחס לגביית מס ואינן מחייבות אותה לנקוט בהליכים אזרחיים לשם אכיפת תשלום החוב, מחזקות אף הן את המסקנה כי מדובר בתשלום חובה ולא במחיר.

9. חמישית, והחשוב ביותר, הקביעה של חובת תשלום התמלוגים בחוק הנפט היא נפרדת ועצמאית מן הדרישה לקבל היתר מוקדם, רישיון וחזקה כתנאי לביצוע קידוחים ולהפקת נפט. חשוב לשוב ולהבהיר בעניין זה את מהותו של ההסדר שנקבע בחוק הנפט. כאמור לעיל, החוק קובע שני סוגים שונים של הסדרים. הסדר אחד עוסק בהקצאת הרשות לחפש נפט ולהפיקו. במקרים מסוימים (שאינם רלבנטיים להקשר הנדון כאן), כאשר גורם מטעם המדינה כבר ערך בדיקות מוקדמות ומצא כי קיים סיכוי גבוה

יחסית למציאת נפט, עורכת המדינה מכרז, והיא צפויה להקצות את הרישיון או החזקה למי שיציע תמורתם את התמורה הגבוהה ביותר (סעיפים 15א ו-28 לחוק). במקרה הטיפוסי, המדינה מקצה לכל המעוניין בכך את ההיתר המוקדם לחפש נפט ובעקבות זאת היא צפויה להעניק לו גם רישיון וחזקה. אין מדובר כאן במשטר זיכיונות, המוקצה בתמורה לתשלום כלשהו, אלא בהסדר שתכליתו להבטיח לכל מי שמבקש לעסוק בחיפושי נפט כי אם יצליח לגלות נפט יוכל ליהנות מבלעדיות בהפקת הנפט. כלומר, הסדר זה של חוק הנפט עוסק, כל כולו, במערכת היחסים שבין מחפשי הנפט, בכוח ובפועל, לבין עצמם והסדרת התחרות ביניהם. המדינה אינה צד ישיר לתחרות זו, וכל תפקידה הוא לקדם את התמריץ לחפש נפט באמצעות הבטחת הבלעדיות באפשרות להפיק רווחים מהפקת הנפט, אם ימצא.

הסדר שני הוא זה העוסק בתמלוגים. להסדר זה אין דבר עם הקצאת הרישיון והחזקה. חובת תשלום התמלוגים היא כללית, והיא חלה בין אם בעל הרישיון זכה בו בעקבות מכרז (שבו נדרש לשלם תמורה בגינו) או בלא לשלם תמורה למדינה, בעקבות קבלת היתר מוקדם וזכות קדימה. דרישת התשלום היא נפרדת מן הענקת ההיתר והרישיון. אין בין המדינה לבין בעל הרישיון כל עסקה שהיא – הרישיון מעניק לבעליו בלעדיות באפשרות להפיק נפט אם ימצא שדה נפט; הוא אינו מבטיח לו דבר באשר להיקף התשלום שיידרש לשלם אם יפיק נפט.

הנקודה החשובה היא לכן זו: חוק הנפט אוסר על אדם לבצע קידוחים ללא קבלת היתר או רישיון לכך. קבלת ההיתר והרישיון הם בבחינת הפעלת סמכות שלטונית, הנחוצה כדי שניתן יהיה לבצע את הפעילות העסקית הנדונה. בכך שונה הדבר, למשל, מן ההסדר הקבוע בחוק לעידוד מחקר ופיתוח בתעשייה, תשמ"ד-1984, שאף בו נקבעה חובת תשלום תמלוגים למדינה. התמלוגים שבחוק זה ניתנים כתמורה להשקעה של המדינה בפרויקט פיתוח. בשונה מביצוע קידוחי נפט, אין כל צורך לקבל רישיון מן המדינה לשם השקעה במחקר ופיתוח ולשם קבלת הלוואה למימון השקעה זו. החוק מאפשר ליזם לבחור לפנות אל המדינה בבקשה לקבלת סיוע במימון המחקר, ובתמורה עליו לשלם למדינה תמלוגים מתוך הכנסותיו (סעיף 21 לחוק). ביחס לתמלוגים מסוג זה יתכן בהחלט כי אין מדובר בתשלום מס (ומכאן, אגב, הטעם שראה המחוקק לקבוע, בסעיף 21(ד) לחוק עידוד מחקר ופיתוח בתעשייה, כי "התמלוגים ייגבו בדרך שגובים מס, ופקודת המסים (גביה) תחול כאילו היו התמלוגים מס כמשמעותו באותה פקודה". קביעה זו נחוצה שכן אלמלא הוראה זו, התמלוגים עשויים היו שלא להיחשב מס). שונה הדבר לגבי התמלוגים שבחוק הנפט, שם נקבע איסור להפיק נפט ללא קבלת רישיון לכך. כאמור, הרישיון אינו ניתן ב"תמורה" להבטחת היזם לשלם למדינה תמלוגים בשיעור כלשהו, אלא מכוח הסדרת התחרות בין מחפשי נפט שונים. חובת תשלום התמלוגים היא נפרדת, ומוטלת כתשלום חובה על כל אדם העוסק בהפקת נפט (ומכאן ברור מדוע לא טרח המחוקק לציין בחוק הנפט כי לעניין גבייתם, דין התמלוגים כדין מס, שהרי הניח כי דין התמלוגים כדין מס לכל דבר ועניין, ולא רק לעניין גבייתם).

10. לפיכך, הקביעה של חובת תשלום התמלוגים בחוק, החלתה על כל הפקת נפט בישראל, הקביעה של שיעור תמלוגים אחיד, החל ביחס לכל פעילויות חיפוש הנפט המבוצעות בישראל, ואשר אינו תוצאה של משא ומתן בין הצדדים ואינו מותאם לנסיבות הרלבנטיות, והחייב הקבוע בחוק על כל אדם המבקש לבצע

קידוחי נפט לקבל רישיון לכך, מלמדים שאין מדובר כאן בחוזה שבו התקשרו המדינה והיזם. דמי התמלוגים הקבועים בחוק הנפט הם תשלום חובה (מס), המוטל על כל מי שמפיק נפט בישראל.

11. גובה התמלוגים שיידרש בעל הרישיון לשלם למדינה אם ימצא נפט הוא אחד התנאים החיצוניים של הפעילות העסקית שלו. גורם השוקל להשקיע בחיפושי נפט חשוף לשורה ארוכה של סיכונים, הן כאלה הנוגעים להימצאות של שדה נפט במקום שבו נערכים החיפושים ולאפשרות הטכנית להגיע אליו, והן כאלה הנוגעים לתנאים העסקיים, ובהם מה יהיה מחיר השוק של הנפט כאשר יופק ומה יהיה היקף הביקוש לו, מה יהיה שער החליפין של מטבעות רלבנטיים, וכן מה יהיה גובהו של תשלום החובה שיידרש לשלם למדינה בגין הפקת הנפט ומה יהיה גובהם של מיסים ותשלומי חובה אחרים שבהם יחויב. הקביעה שדמי התמלוגים הם תשלום חובה (מס) אין משמעה שאין להכיר כלל באינטרס של מי שהשקיעו עשרות מיליוני דולרים בחיפושי נפט בהסתמך על שיעור התמלוגים שהיה קבוע בחוק שעה שהחליטו על ההשקעה. ההחלטה לשנות את גובה המס המוטל על פעילויות עסקיות מסוימות כפופה למגבלות שתכליתן העיקרית למנוע פגיעה קשה ובלתי מוצדקת בגין העלאת שיעורי המס. אך כמפורט להלן, המגבלות על כוחה של הכנסת לשנות את שיעורי המס הן מצומצמות בהיקפן. בפרט, אלה הן מגבלות שהן שונות במהותן מאלה הנובעות מחובתה של המדינה לכבד את אינטרס ההסתמכות ואינטרס הציפייה החוזיים של פרט שעומו התקשרה בעסקה והמגבלות הנובעות מכך על כוחה של המדינה להפר את התחייבויותיה החוזיות.

### **ב. מגבלות חוקתיות על שינוי שיעורי המס**

12. הטלת מס – או העלאת השיעור של מס קיים – גורמת, מעצם טיבה, לפגיעה בשווי רכושו של אדם, בהכנסתו או ברווחיו הצפויים אלמלא המס. עם זאת, בית-המשפט מגלה זהירות רבה מפני הכרה בכך שהטלת מס מהווה פגיעה בזכות היסוד החוקתית לקניין. הטעם לכך הוא הקושי לבחון האם הפגיעה ברכושו של הפרט הנגרמת עקב הטלת המס היא מוצדקת. אין הרי מחלוקת על-כך שהטלת מס, כשלעצמה, היא מוצדקת, שכן היא נחוצה להספקת מימון ציבורי של מוצרים ושירותים שונים ולשם מימון תשלומי העברה שנועדו להבטיח קיום בכבוד לכלל תושבי המדינה ולצמצם את אי השוויון בחברה. בהינתן הסכמה זו, קיים קושי לבחון החלטות לקבוע את השיעור של תשלומי חובה או מיסים מסוימים. הקביעה האם, למשל, שיעור כלשהו של מס הכנסה מהווה פגיעה מוצדקת בזכות היסוד לקניין של האזרחים מחייבת להעריך האם הסכום הנגבה אכן נחוץ למימון הוצאות המדינה והאם אין קיימות דרכי גבייה חלופיות, פוגעניות פחות. אלה הן הכרעות שאין לגביהן אמות-מידה משפטיות ברורות, והן מבוססות בעיקרן על הכרעות ערכיות והערכות עובדתיות מורכבות.

משום כך, בית-המשפט נוטה להימנע מלהכיר בהטלת מס כפגיעה בזכות הקניין, ולפיכך נמנע מלהטיל מגבלות משמעותיות על כוחה של הכנסת להטיל בחוק תשלומי חובה. ראו, למשל: רע"א 3527/96 **אקסלברד נ' מנהל מס רכוש אזור חדרה**, פ"ד נב(5) 385, 408 (1997): "יש לנהוג בזהירות כאשר

מחילים את כללי חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו להגנת זכות הקניין של הפרט כנגד הטלת מס" (השופט בייניש). השופט זמיר קבע כי "מתן פטור ממס קניה לעסקאות בחנויות [מסוימות], אף אם הוא פוגע בהיקף המכירות בחנויות [מתחרות], אינו פוגע לא בזכות הקניין ואף לא בחופש העיסוק של [המתחרות], שכן אחרת אין לך חוק מס, שבדרך כלל הוא עושה הבחנות בין זה לבין זה או נותן פטורים לזה או לזה, שאינו פוגע בזכות יסוד": בג"ץ 4140/95 סופרפארם (ישראל) בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ד נד(1) 49, 64 (1999). לגישתו של הנשיא שמגר, הטלת מסים אינה צריכה להיחשב כפגיעה בזכות החוקתית לקניין, וזאת כדי למנוע את הצורך בהחלת ביקורת שיפוטית הכרוכה בהכרעות ערכיות של תפיסת-עולם חברתית: ע"א 6821/93 בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' מגדל כפי שיתופי, פ"ד מט(4) 221, 332 (1995) ("אין מגמתה של החקיקה החוקתית בתחום הקניין לכך שבית-המשפט יהפוך לרביזור העליון של סדרי הכלכלה והמשק ויבחן תבונתה של מדיניות כלכלית... אין כוונה לכך שבית-המשפט יפעיל סמכויותיו החוקתיות לכל הטלת אגרה..."). ראו, באופן דומה, שם, בעמ' 470-471 (השופט זמיר); ובעמ' 578 (השופט מצא).

13. בשורה של מקרים העדיף בית-המשפט להותיר בצריך-עיון את השאלה האם הטלת מס מהווה פגיעה בזכות הקניין, וזאת משום שבכל המקרים הללו נקבע כי אף אם תוכר פגיעה בזכות היסוד לקניין עקב הטלת המס, שיקול הדעת הרחב המסור לכנסת בחקיקת מסים מחייב את המסקנה שהפגיעה היא מוצדקת, משום שהיא נחוצה לקידום האינטרס הציבורי בהשגת מקורות הכנסה ובחלוקה צודקת של נטל המס. למשל: בג"ץ 5503/94 סגל נ' יושב-ראש הכנסת, פ"ד נא(4) 529, 539 (1997); בג"ץ 4562/92 זנדברג נ' רשות השידור, פ"ד נ(2) 793, 816 (1996); בג"ץ 4947/03 עיריית באר-שבע נ' ממשלת ישראל, סע' 7-8 לפסק הדין של השופטת ביניש (לא פורסם, 10.5.2006); ועוד.

בית-המשפט נכון אמנם להכיר גם ב"אינטרס כלכלי" של בעל עסק, שעניינו האינטרס כי מדיניות השלטון לא תביא לייקור הוצאותיו של העסק או להפחתה בהכנסותיו; אך משקלו של אינטרס זה נופל מזה המוכר כזכות יסוד לקניין, ועקב כך די בהצבעה על אינטרס ציבורי שאינו כבד משקל יחסית כדי להצדיק את הפגיעה באינטרס הכלכלי של בעל העסק. (ראו, למשל: בג"ץ 8035/07 אליהו נ' ממשלת ישראל (לא פורסם, 21.5.2008); בג"ץ 5496/97 מרדי נ' שר החקלאות, פ"ד נה(4) 540, 552 (2001)).

14. בכל מקרה, כאמור, היקף הביקורת השיפוטית בעניין זה הוא מצומצם מאד: "הודגש בפסיקתו של בית-המשפט זה פעמים רבות כי בישמו את המבחנים החוקתיים הקבועים בפיסקת ההגבלה על חקיקת הכנסת, יפעל בית-המשפט באיפוק שיפוטי, בזהירות ובריסון. במיוחד כך הדבר כאשר עניינה של החקיקה העומדת לביקורת חוקתית הוא בתחומי משק וכלכלה שכרוכים בהם היבטים חברתיים וכלכליים רחבי היקף. בתחומים אלה ייתכנו לעתים קרובות כמה מטרות ודרכי פעולה אפשריות; ההכרעה ביניהן מבוססת לא פעם על הערכה שטמונה בה אי־ודאות, והיא כרוכה בתחזיות ובשיקולים מקצועיים שאינם תמיד בתחום מומחיותו של בית-המשפט. הערכה שגויה של המצב עלולה להוביל לחוסר יציבות ואף לזעזועים במשק המדינה, על-כן יש ליתן לרשויות המופקדות על המדיניות הכלכלית – הרשות המבצעת והרשות המחוקקת – מרחב בחירה רחב בהיותן קובעות את המדיניות הכלכלית, ונושאות באחריות הציבורית

והלאומית למשק המדינה ולכלכלתה. זאת ועוד, הבחירה בין המטרות ודרכי הפעולה השונות בתחומי משק וכלכלה עשויה להיגזר מהשקפות חברתיות כלכליות אשר על־אף היותן שונות זו מזו ואף מנוגדות – הן עשויות כולן להתקיים במסגרת חוקי היסוד": בג"צ 4769/95 **מנחם נ' שר התחבורה**, פ"ד נז(1) 235, 263 (1996).

15. המגבלות החוקתיות העיקריות ביחס לסמכותה של הכנסת להטיל בחוק תשלומי חובה הן משלושה סוגים: איסור הפליה ואיסור על התנכלות או העדפה על בסיס אישי; איסור על הכבדה קשה מדי על החייב במס; וחובת התחשבות באינטרס הסתמכות באשר לשיעורי המס, הבאה לידי ביטוי עיקרי בהגבלות על החלה למפרע של חובת תשלום מס או העלאה של שיעורי מס. בשורות הבאות אתווה, בקצרה, את תוכן של המגבלות הללו. כאמור לעיל, המגמה הכללית היא הכרה של הדין בכך שלכנסת מוקנה שיקול דעת רחב למדי, בלתי-מוגבל כמעט, בקביעת חקיקת מס, שאליה מצטרף ריסון שיפוטי משמעותי באכיפת המגבלות המצומצמות למדי ממילא.

16. מגבלה אחת היא איסור הפליה בהטלת חיוב לשלם תשלום חובה. (ראו, למשל: בג"ץ 4140/95 **סופרפארם (ישראל) בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ**, פ"ד נד(1) 49, 71-72 (1999)). עניינו של האיסור להפלות המוחל בהקשר של חקיקת מס הוא בהפליה על בסיס אישי. למשל, אין להעניק פטור ממס לגורם אחד ולחייב במס בנסיבות דומות גורם אחר, בלא שקיימת הצדקה עניינית להבחנה. מטעם זה, בהקשר הנדון כאן, הכנסת אינה רשאית ככל הנראה לחייב בעל רישיון אחד בתמלוגים בשיעור שונה מזה שבו מחויב בעל רישיון אחר, אם אין שונות רלבנטית בין השניים. לעומת זאת, אין מוכרת טענת הפליה שאינה על בסיס אישי אלא מתייחסת להחלת חובת תשלום מס שונה על בסיסי מס שונים. כך, למשל, העובדה ששיעורי המס המוטל על הכנסה של חברה שונים משיעורי המס המוטל על יחיד אינה מספקת לשם ביסוס טענת הפליה, וזאת אף בלא צורך לבחון האם ההבחנה היא מוצדקת. הדין הקיים מכיר בשיקול דעת רחב של הכנסת בקביעה מהם שיעורי המס ומהם סוגי המס שיש להחיל ביחס לפעילויות שונות.

17. המגבלה העיקרית בהקשר זה היא האיסור על התנכלות (או העדפה) על בסיס אישי לגורם מסוים, ואף בהקשר זה אין ניכרת נכונות רבה של בית-המשפט להתערב. מקובל לאפיין חקיקה שתכליתה פגיעה בגורם מסוים (או העדפתו) כחקיקה "פרטית" או "פרסונלית". (לדיון ביקורתי בחקיקה "פרסונלית" כאמור ראו, למשל, בג"ץ 1406/02 **אסקין נ' מדינת ישראל** (לא פורסם); וכן בג"ץ 971/99 **התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' ועדת הכנסת**, פ"ד נו(6) 117, 171-170, שם ציין השופט ריבלין כי בית המשפט יחיל ביקורת שיפוטית הדוקה במיוחד על חקיקה שהיא "פרטית" מעצם טיבה. ראו גם יואב דותן, "המעמד החוקתי של זכות הקניין", **משפטים** כח 535, 554 (1997)).

18. חקיקה תיחשב "פרסונלית" אם מתוך הוראותיה ומתוך כוונת המחוקק ניתן ללמוד על כוונה להתנכל לגורם מסוים. במקרים מסוג זה, נקל לקבוע כי פגיעה בגורם מסוים אינה מהווה "תכלית ראויה" של הסדר הפוגע בזכויות יסוד, ולכן ההסדר אינו תקף. מכוח מושכלות יסוד של משטר דמוקרטי, הכנסת אינה רשאית להשתמש בסמכות החקיקה שלה כדי לפגוע באדם מסוים או כדי להגן על האינטרסים של אדם

מסוים אחר. דרישה יסודית, הנובעת מעקרון שלטון החוק, היא זו של כלליות. המשמעות של דרישה זו היא, כי הנורמות המשפטיות יבטאו עמדה עקרונית באשר לדרך ההתנהגות הראויה במצבים מסוימים או לחלוקה הצודקת של נטל המס, ולא יתבססו על זהויותיהם של האנשים אליהן מכוונות הנורמות. דרישה זו מנוסחת לעתים כשאיפה שההכרעות החברתיות יתקבלו "מאחורי מסך של בערות" ("behind a veil of ignorance"). עקרון שלטון החוק, במובנו המהותי, מחייב כי הנורמות הקבועות בחקיקה יהיו כלליות ("אוניברסליות") במהותן: הן אמורות לחול על קבוצה בלתי מסוימת של אנשים, המאופיינת לפי תכונות מסוימות. חקיקה "פרטית", המכוונת לאנשים מסוימים – בין אם הם נמנים במפורש בשמותיהם ובין אם מדובר בהגדרה שהיא כללית למראית עין בלבד, אך מכוונת למעשה לאנשים מסוימים – עומדת בסתירה לעקרון שלטון החוק. דוגמאות מובהקות לחקיקה בלתי ראויה בהקשר זה היא הענקת פטור מתחולה של חובה כללית לגורמים המנויים בשםם וההוראות בדבר "כספים ייחודיים" שהיו מקובלות בעבר בחוקי התקציב השנתיים.

מתן הכשר לחקיקה "פרסונלית" מגבירה את החשש כי החקיקה בכנסת תושפע מאינטרסים צרים של קבוצות כוח שונות, ולא תבטא הערכה של חברי-הכנסת באשר להסדר הרצוי לאור שיקולים כלליים. מכאן התפיסה שהסדרים הפוגעים בזכויות יסוד ואשר יש בהם סממנים מובהקים של חקיקה "פרטית" אינם לגיטימיים. דוגמא לפסילת חוק בהתבסס על אפיון מסוג זה של חקיקה (שמכוחה הוענק זיכיון לשידורי רדיו לגופים מסוימים) מהווה פסק-הדין בג"ץ 1030/99 אורון נ' יושב-ראש הכנסת, פ"ד נו(3) 640 (2002).

19. כאמור, חקיקה תיחשב "פרסונלית" אם מתוך הוראותיה ומתוך כוונת המחוקק ניתן ללמוד על כוונה להתנכל לגורם מסוים. אין די לעניין זה בכך שחקיקת מס מטילה חיוב גבוה במיוחד על גורם מסוים, כגון במקרה מן הסוג הנדון כאן. נדרש להצביע על-כך שהתכלית (האובייקטיבית) של החקיקה או מטרתה (הסובייקטיבית) היא פגיעה כאמור בגורם מסוים, למשל בהתבסס על מניעים פוליטיים או על מניעים אישיים. היבטים רלבנטיים בהקשר זה הם היקף תחולתה של חובת התשלום: האם נקבעו סייגים לתחולתה, כדי לוודא שתחול אך ורק על גורם מסוים; האם חובת התשלום צפויה להיות מוחלת רק על גורם אחד, או שתיתכן תחולה, בהווה או בעתיד הנראה לעין, גם על גורמים אחרים.

20. מגבלה שנייה המוטלת על הכנסת בקביעה בחוק של חובת תשלום מס עוסקת בעוצמת הנטל המוטל על הנישום עקב חיובו לשלם את המס. כאמור, עד כה נמנע בית-המשפט מלקבוע באופן ברור כי חיובו של אדם בתשלום מס מהווה פגיעה בזכות היסוד לקניין, המוגנת מכוח חוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו. אולם, סביר להניח כי כאשר נטל המס המוטל על גורם כלשהו מכביד עליו בצורה בלתי סבירה, יחשב הדבר כפגיעה בזכות היסוד לקניין, כך שתידרש הצבעה על-כך שהטלת המס אכן נועדה לתכלית ראויה וכי הפגיעה הנובעת ממנה היא "מידתית". כך, למשל, כפי שציין בהקשר זה ירון, "בית-המשפט [עשוי] לפסול חקיקת מס כאשר מידת המס היא פרוהיביטיבית... ובמיוחד כאשר שיעור מס כבד מוטל על חלק קטן מבסיס המס... המצב של עומס מסים ומילות של כ-90%... כפי שהיה נהוג [לפני הרפורמה במס

שהתקבלה ב- 1975] לא יוכל להישנות [לאחר חקיקת חוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו] (אהרן יורן, "המהפכה החוקתית במיסוי בישראל", משפטים כג 55, 63 (1994)).

21. השאלה העיקרית בהקשר זה היא איזו חובת תשלום תיחשב מכבידה במיוחד. ההכרעה בעניין זה אינה מבוססת על הגודל המוחלט של המס הנגבה, אלא על היחס שבינו לבין הבסיס שלפיו הוא נקבע. כך, למשל, הטלת חובת תשלום תיחשב מכבידה במיוחד, ולכן ככזו הפוגעת בזכות היסוד לקניין, אם היא גורמת לכך שפעילות עסקית שאמורה הייתה להיות רווחית אלמלא המס מניבה הפסד או שיש בה משום נטילת חלק ניכר מאד מן הרווח לפני מס או משווי הנכס. בהקשר הנדון, אם תוטל חובת תשלום תמלוגים כה גבוהה, עד שלא יהיה ברווח לאחר המס שיוותר בידי בעל החזקה כדי לכסות את עלויות החיפושים וההפקה (לרבות אלה שהושקעו באתרים אחרים שבהם עסק בחיפוש נפט), יחשב הדבר, ככל הנראה, לפגיעה בזכות היסוד לקניין, וספק אם ניתן יהיה להצדיקה כעומדת בדרישת המידתיות. לעומת זאת, העלאה של שיעור התמלוגים להיקף שיתיר עדיין רווח משמעותי בידי הבעל החזקה, לא יחשב ככל הנראה לפגיעה בזכות היסוד לקניין.

22. בנוסף למגבלה השנייה שתוארה לעיל, המתמקדת בנקודת הזמן שבו מוטל החיוב בתשלום במס, חלה גם מגבלה שעניינה ציפיותיו של הפרט והתנהגותו בתקופה שקדמה להחלטה על הטלת המס או על העלאת שיעורו. בעיקרו של דבר מכיר הדין בחובה המוטלת על הכנסת להתחשב באינטרס הסתמכות של הפרט, כלומר בכך שיש חשיבות שיוקנה ביטחון מסוים באשר להיקפם של תשלומי החובה שבהם יחויבו הגורמים הרלבנטיים, כדי לאפשר להם לתכנן את מהלכיהם, ובכלל זה להחליט על פעילותם העסקית. חשוב להדגיש כי הציפייה שדיני המס לא ישתנו, והאינטרס החומרי של הפרט הנובע מכך שהסתמך על הציפייה שדיני המס לא ישתנו ופעל באופן שהיה כדאי עבורו בהינתן ציפייה זו, אינם מוכרים כזכות יסוד, ואין בהם כדי להגביל באופן משמעותי את כוחה של הכנסת לשנות את דיני המס. עם זאת, ציפייה ואינטרס הסתמכות אלה הם גורמים רלבנטיים שיש להתחשב בהם בעת שינוי דיני המס וקביעת התחולה שלהם על פעילויות שהחלו לפני שינוי הדין. בשורות הבאות אנסה להתוות את עיקריה של מגבלה זו, שהיא החשובה ביותר להקשר הנדון כאן.

23. הביטוי העיקרי להכרה באינטרס ההסתמכות של הפרט כגורם שיש להתחשב בו הוא ההגבלה על כוחה של הכנסת להחיל חובת תשלום מס למפרע. אפתח בשתי הערות מקדימות בעניין זה. ראשית, בדין הקיים אין מוכר איסור על החלה למפרע של חובת תשלום מס. האיסור (שאף הוא אינו מוחלט) הוא על החלה למפרע של איסורים פליליים, והטלת סנקציות פליליות בגין הפרה של איסורים. הטעם העיקרי לכך הוא העובדה שתכלית קביעת האיסורים והטלת הסנקציות בגין הפרתם היא הכוונת התנהגות. מובן כי לא ניתן לכוון התנהגות בנסיבות שבהן האיסור נקבע רק לאחר שהתנהגות הרלבנטית כבר בוצעה והושלמה. יש גם מידה רבה של חוסר צדק כלפי הפרט כאשר מוטלת עליו הסטיגמה של מי שהפר איסור ומוטל עליו לשאת בסנקציה, אף שבעת שהחליט לפעול כפי שפעל לא היה כל איסור על המעשה. לעומת זאת, כאמור, אין מוכר איסור להחיל למפרע חובת תשלום מס. הסיבה לכך היא שחובת תשלום המס לא נועדה, במרבית המקרים, לכוון התנהגות, אלא לספק מקור הכנסה למדינה. בהתאם לכך נקבע, למשל,

בפרשת **זנדברג**, כי הכנסת רשאית להחיל למפרע חובת תשלום מס, אגרת רשות השידור בשיעור מוגדל באותו מקרה, כך שכל מי שהחזיק ברשותו מכשיר טלוויזיה בלפחות אחת משלוש השנים הקודמות למועד חקיקת החוק, חויב בתשלום המס; אך היא אינה רשאית להטיל קנס וריבית פיגורים על מחזיקי מקלטים שלא שילמו את האגרה בשיעורה המוגדל במהלך התקופה שקדמה לחקיקת החוק (בג"צ 4562/92 **זנדברג נ' רשות השידור**, פ"ד נ(2) 793 (1996)). השופט ברק קבע שם במפורש כי "חקיקה אזרחית רטרואקטיבית, כשלעצמה, אינה נוגדת את ערכיה של מדינת ישראל. הכול תלוי בתוכן החקיקה" (**שם**, בעמ' 817).

רק במצבים שבהם הטלת המס נועדה, כתכלית עיקרית, לכוון התנהגות (למשל, מס או אגרה בגין פליטת גזים רעילים), עשוי להיאכף איסור על החלה למפרע של הטלת המס. עוד יצוין כי גם לגישתו של יורן, שדגל בפרשנות מרחיבה של הזכות לקניין, כך שתחול גם על חקיקת מסים, אין איסור מוחלט על החלה למפרע של חקיקת מסים, אך זו מהווה פגיעה בזכות קניין: "חקיקה רטרואקטיבית פוגעת בקניין ובזכויות מוגנות. מעתה תעמוד בעינה חקיקה פיסקלית למפרע רק אם תצליח המדינה לשכנע שהיא הולמת את ערכיה של מדינת ישראל, נועדה לתכלית ראויה ומידתה אינה עולה על הנדרש": אהרן יורן, "המהפכה החוקתית במיסוי בישראל", **משפטים** כג 55, 62 (1994). יתר על-כן, נראה שיוון התייחס לתחולה רטרואקטיבית, כלומר לקביעה כי מועד תחילתה של חובת התשלום קודם למועד חקיקת החוק, ולא להחלה למפרע מן הסוג הנדון כאן. לפרשנות דומה של גישתו של יורן, המוליכה לגישה מצמצמת שלפיה רק החלה למפרע של חקיקת מס מן הסוג האחרון מהווה פגיעה בזכות הקניין, שאף היא עשויה להיות מוצדקת, ראו יוסף מ' אדרעי, **חוק-יסוד: משק המדינה** 106-108, 112 (1994). לגישתו של אדרעי, עשויה להתחייב קביעה של תקופת מעבר לפני כניסתו לתוקף של שינוי בנטל המס, ככל שזו נחוצה כדי לאפשר לנישומים תקופת הסתגלות להסדר החדש. (**שם**, בעמ' 111).

24. שנית, יש להגדיר מהי החלה למפרע של חובת תשלום מס. החלה של חובת תשלום מס מהווה החלה למפרע כאשר בסיס המס הוא פעילות שכבר הסתיימה במועד חקיקת החוק, ולא פעילות שעדיין נמשכת. כך, למשל, בהקשר הנדון כאן, אם תוטל חובת תשלום מס על עצם פעולת החיפוש של נפט, וזו תוחל גם על פעולות חיפוש שנעשו עוד בטרם נחקק החוק, תהיה בכך בוודאי משום החלה למפרע של חובת התשלום. באופן דומה, החלת חובת תשלום מס ("תמלוגים") בשיעור מוגדל על נפט שכבר הופק עוד בטרם נחקק החוק תהווה גם היא החלה למפרע.

בנסיבות מסוימות, גם החלה של החוק רק על פעולות הנעשות ממועד חקיקתו ואילך עשויה להיחשב כבעלת תחולה רטרואקטיבית. כך הם פני הדברים כאשר בסיס המס הוא פעולה שעיקרה כבר בוצע בעבר, והחלק שלה המבוצע לאחר חקיקת החוק הוא השלמה הכרחית או נלוות לפעולה העיקרית שבוצעה בעבר (ראו, למשל, בג"צ 334/85 **גל נ' מנהל בתי המשפט**, פ"ד מ(3) 729, 742). לפיכך, דומני שבנסיבות שבהן עיקר ההשקעה בחיפושי נפט כבר נעשתה, ככל ששינוי החקיקה משפיע באופן מהותי על כדאיות ההשקעה בחיפושי נפט בתקופה שקדמה לחקיקת החוק הרי שאף שחובת התשלום מוחלת רק על הפקת נפט הנעשית לאחר חקיקת החוק, החלת חובת התשלום הזו כוללת מרכיב משמעותי של תחולה

רטרואקטיבית. עם זאת, כפי שציין אדרעי, עצם העובדה שהחלה מיידית של חקיקת מס פוגעת בציפיות של הנישום שהתגבשו לפני מועד חקיקת החוק, אינה הופכת את ההחלה המיידית להחלה למפרע, שכן היא אינה פוגעת בזכויות מוקנות. ראו יוסף מ' אדרעי, **חוק-יסוד: משק המדינה** 99 (1994).

25. השאלה היא, אם כן, מהי מהותה של המגבלה המוטלת על הכנסת ביחס לקביעת חובת תשלום מס שיש בה מרכיב של תחולה רטרואקטיבית? התשובה לכך היא, שעל הכנסת מוטלת החובה להתחשב גם באינטרס ההסתמכות של הפרט בבואה לקבוע את מועד התחולה של חובת תשלום המס. אין מדובר בשיקול בלעדי, ובכל מקרה מוטלת על הכנסת החובה לשיקול שיקול זה בצד מגוון של שיקולים אחרים, ועוצמתו של שיקול זה משתנה בהתאם למספר גורמים (ראו בעניין זה, למשל, דפנה ברק-ארז, "הגנת ההסתמכות במשפט המינהלי", **משפטים** כז 17 (1996)).

26. גורם אחד הוא ההערכה באיזו מידה עלול היה השינוי להשפיע על החלטותיהם של הפרטים בדבר, לו יכלו לצפות מראש כי יוטל המס. האינטרס המוגן אינו הציפיות של הפרט בדבר הרווח הצפוי לו מפעילות עסקית מסוימת. האינטרס הזוכה להגנה מסוימת, אינטרס ההסתמכות, הוא שלא יהיה שינוי בנסיבות שיגרום לכך שאילו ידע הפרט על הנסיבות החדשות היה נמנע מלפעול בדרך שבה פעל מראש. כלומר, בשונה מן הדין הנוהג בתחום דיני החוזים, שם האינטרס המוגן הוא לא רק אינטרס ההסתמכות אלא גם אינטרס הציפייה, במשפט הציבורי האינטרס המוגן הוא בעיקרו של דבר רק אינטרס ההסתמכות. ראו, בהקשר קרוב, דפנה ברק-ארז, "הגנת הציפייה במשפט המינהלי" **עיוני משפט** כז 209 (2003).

הטלת המס גורמת פגיעה באינטרס ההסתמכות אם הפרט היה נמנע מלהשקיע את המשאבים שהשקיע לו ידע על השינוי בנטל המס. המקרה המובהק הוא זה שבו הידיעה מראש על ההטלה הצפויה של המס הייתה הופכת את הפעילות העסקית שבה מדובר לבלתי כדאית, בין משום שהטלת המס גורמת לכך שהפעילות אינה מניבה רווח אלא הפסד ובין משום שקיימות היו אפשרויות השקעה חלופיות משתלמות יותר. מובן שככל שההשפעה של המס החדש היא מהותית יותר על כדאיות ההשקעה, כן גדל המשקל שיש לייחס לאינטרס ההסתמכות של הפרט.

27. חשוב לשים לב, עם זאת, כי במקרה מן הסוג הנדון כאן, שבו יש מרכיב של אי ודאות שההשקעה תניב פירות, ההערכה מהי העוצמה של אינטרס ההסתמכות צריכה להתבסס על הגדרה מלאה של הנסיבות הידועות לבעל הרישיון כיום. כלומר, החישוב הרלבנטי אינו כיצד היה נוהג בעל הרישיון בעת שהיה עליו להחליט האם להשקיע בחיפושי נפט, אילו ידע שהתמלוגים שיצטרך לשלם אם ימצא נפט לא יהיו בשיעור של שמינית מן הנפט שיפיק אלא בשיעור אחר, שמבקשת הכנסת לקבוע כעת בחוק. החישוב הרלבנטי הוא כיצד היה נוהג בעל הרישיון במועד האמור בידועו את כל מה שהוא יודע היום, דהיינו לא רק ששיעור התמלוגים יהיה גבוה יותר, אלא גם שאכן ימצא שדה נפט.

כדי להבהיר זאת, נתייחס לדוגמא מספרית: נניח שאדם החליט להשקיע 100 מיליון ש"ח בחיפושי נפט, לאור הערכתו שקיים סיכוי של 10% שיימצא נפט, שנייב לו הכנסה נטו, לאחר תשלום המס, של 1,200 מיליון ש"ח. לאחר שנמצא הנפט מחליטה הכנסת להעלות את גובה המס, כך שהכנסה נטו מהפקת הנפט היא רק 800 מיליון ש"ח. האם נפגע אינטרס ההסתמכות של מפיק הנפט? המענה לכך צריך להתבסס על

השאלה האם האדם היה נוהג כפי שנהג אילו ידע את כל מה שהוא יודע כיום. המידע המצוי ברשותו כיום כולל את העובדה שבמקום אכן נמצא שדה נפט, כך שההשקעה של 100 מיליון ש"ח תניב 800 מיליון ש"ח. בנתונים אלה נקל להניח שהפרט הנוגע בדבר לא היה משנה את התנהגותו, ולכן אין להכיר כאן בקיומה של פגיעה באינטרס ההסתמכות של הפרט עקב השינוי בגובה המס. כאמור, יש כאן אמנם פגיעה בציפיות של הפרט, כי אם ימצא שדה נפט יפיק הכנסה נטו של 1,200 מיליון; אך ציפייה זו אינה מוכרת כאינטרס שיש להעניק לו משקל משמעותי בהחלטה בדבר מועד תחולתו של חוק המטיל מס. אין כאן פגיעה באינטרס ההסתמכות, שכן הפרט צפוי היה להשקיע את הסכום שהשקיע גם אילו ידע את כל הידוע לו כיום.

28. גורם נוסף בהערכת המשקל שיש לייחס לפגיעה באינטרס ההסתמכות של הפרט, במקרים שפגיעה כזו בכלל מוכרת, הוא האם הפרט הנוגע בדבר אכן הסתמך בפועל על-כך שנטל המס הרלבנטי לא ישתנה והאם רשאי היה להסתמך כך. ההכרעה בעניין זה תלויה בנתוני הרקע לפעילותו של הפרט. כך, למשל, בנסיבות שבהן ניתנה לפרט הבטחה מפורשת מטעם גורם שלטוני מוסמך כי נטל המס לא ישתנה (או כי שינוי בנטל המס לא יחול על מי שכבר השקיע בחיפושי נפט), יש בכך כדי להגביר את המשקל שיש לייחס לפגיעה באינטרס ההסתמכות. לעומת זאת, בנסיבות שבהן לא ניתנה הבטחה כזו, המשקל שייחס לפגיעה באינטרס ההסתמכות יהיה מועט יותר. קל וחומר כך בנסיבות שבהן הממשלה הציעה מעת לעת להעלות את נטל המס, ואף שלא הצליחה בכך, ביטאה בכך באופן מובהק את עמדתה באשר לאפשרות שיחול בעתיד שינוי בשיעורי המס.

בכל מקרה, התפיסה המנחה בהקשר זה היא כי "אין לשום אדם זכות מוקנית לכך שמדיניות כלכלית מסוימת המיטיבה עמו תימשך ולא תשונה" (בג"ץ 947/03 עיריית באר-שבע נ' ממשלת ישראל, סע' 7 לפסק הדין של השופטת ביניש (לא פורסם, 10.5.2006). ראו גם, למשל, בג"צ 198/82 מוניץ נ' בנק ישראל, פ"ד לו(3) 470, 466 (1982); בג"צ 4769/95 מנחם נ' שר התחבורה, פ"ד נז(1) 277, 235 (1996)). כך, למשל, נפסק בעניין אגיס כי "העובדה, המצערת כשלעצמה, שהעותרים השקיעו דמים רבים בייבוא כלי רכב בהסתמך על מצב הדין באותו זמן, אין בכוחה להושיעם, שכן אין לאיש זכות קנויה, שהדין לא ישונה. זהו סיכון, שמפניו אין לאזרח כל הגנה" (בג"ץ 6/82 אגיס נ' שר האוצר, פ"ד לו(3) 18, 22 (1982)). עמדה דומה ביטא גם בית-המשפט העליון של ארצות-הברית. ראו, למשל, National R.R. Passenger Corp. v. Atcheson, T. & S.F. Ry., 470 U.S. 451, 465-66 (1985) ("[A]bsent some clear indication that the legislature intends to bind itself contractually, the presumption is that 'a law is not intended to create private contractual or vested rights but merely declares a policy to be pursued until the legislature shall ordain otherwise.' . . . Policies, unlike contracts, are inherently subject to revision and repeal.")

למעשה זו מעמד נורמטיבי. ראו ברוח זו Louis Kaplow, *Transition Policy: A Conceptual Framework*, 13 J. CONTEMP. LEGAL ISSUES 161, 170 (2003) ("the very existence of

legislatures, regulators, and courts with lawmaking authority belies the notion that  
 .there is some sort of legal entitlement that law will not change.”)

29. לסיכום: הכנסת מוסמכת לקבוע תחולה למפרע של שינוי בנטל המס. בנסיבות שבהן נטל המס מוחל על פעילות שכבר בוצעה לפני חקיקת החוק או על פעילות שהיא תוצר נלווה של פעילות שנעשתה בעבר, יש לראות בכך החלה למפרע של השינוי בנטל המס. החלה מסוג זה עשויה להיות מוכרת כפגיעה בזכות היסוד לקניין.

הקביעה האם ההחלה למפרע עולה כדי פגיעה בזכות קניין, ואם כן, האם הפגיעה היא מוצדקת, תיעשה בהתחשב במכלול הגורמים הבאים: יש לוודא כי אין מדובר בחקיקה "פרסונלית", כלומר בחקיקה שתכליתה העיקרית היא לפגוע בגורם מסוים, אלא בחקיקה שתכליתה הגדלת הכנסותיה של המדינה תוך מתן ביטוי להעדפות הכלליות של חברי-הכנסת בדבר דרך החלוקה הצודקת של נטל המס. בנוסף, יש להעריך גם את עוצמת הפגיעה בפרטים הנדרשים לשלם את המס. הפגיעה היא משמעותית יותר, ולפיכך יידרש להצביע על אינטרס ציבורי משמעותי יותר בהחלה למפרע של השינוי בנטל המס, ככל שיש בה משום הכבדה קשה במיוחד על הפרט, כגון שהיא גורמת לכך שפעילות שאמורה הייתה להניב רווח צפויה להניב, לאחר תשלום המס, הפסד; וככל שיש בהחלה למפרע כדי לפגוע באינטרס ההסתמכות של הפרט, במובן זה שאם הפרט ידע את כל הידוע לו כיום, ובכלל זה גובה המס שיידרש לשלם, הוא צפוי היה להימנע מלפעול בדרך שפעל. מצד שני, יש להעריך מהי התועלת החברתית שתושג מן ההחלה למפרע של נטל המס. ככל שהחלה למפרע נחוצה כדי להניב למדינה הכנסה משמעותית, שתימנע אם התיקון לחוק לא יוחל למפרע, כן תגבר הנטייה להכיר בחוקיות ההחלה למפרע של חקיקת המס.

### **ג. יישום: התוצאה הנובעת מהחלת הדין על ההצעה להעלות את שיעור התמלוגים בגין הפקת נפט**

30. בהתאם לאמות-המידה שתוארו לעיל, אבחן מהו הדין ביחס לסוגיה הנדונה כאן. כאמור לעיל, עמדתי היא כי אין מניעה עקרונית לכך שהכנסת תחיל את חובת התשלום של השיעור המוגדל של התמלוגים או את חובת התשלום של מס מיוחד על הפקת נפט גם על נפט שיופק משדות שהתגלו לפני כניסת התיקון לתוקף. הבחינה מבוססת על הערכת עוצמתם של שני האינטרסים המתחרים העיקריים כאן: מצד אחד, עוצמת הפגיעה הצפויה באינטרס ההסתמכות של מפיקי הנפט, ובכלל זה הפגיעה האפשרית בתמריצים של מחפשי נפט עתידיים; ומצד שני, עוצמתו של האינטרס הציבורי.

31. אתייחס תחילה לפגיעה הצפויה במפיקי הנפט. ההסדר הנדון אינו מבטא הפליה על בסיס אישי של מפיקי הנפט. לפי מיטב ידיעתי, אין יסוד לחשש כי העלאת שיעורי התמלוגים היא תוצאה של התנכלות על בסיס אישי לבעלי רישיונות להפקת נפט. התכלית של הגדלת שיעורי התמלוגים היא הגדלת הכנסות המדינה ממיסים ומתן ביטוי לתפיסות היסוד של חברי-הכנסת בדבר דרך החלוקה הצודקת של נטל המס בישראל. אכן, הגורמים אשר ידוע בוודאות שהכנסותיהם ייפגעו באופן משמעותי עקב הגדלת שיעור המס הם מועטים – בעלי רישיון שכבר גילו שדות נפט משמעותיים. אולם, אין די בעובדה זו כשלעצמה כדי

לבסס את הקביעה כי מדובר כאן בחקיקה "פרסונלית". כאמור לעיל, לשם כך נדרש להצביע על-כך שהתכלית האובייקטיבית של החקיקה או הכוונה הסובייקטיבית של המחוקקים הן, בראש ובראשונה, פגיעה במשקיעים הללו דווקא. נדרשות ראיות משמעותיות לשם ביסוס מסקנות שכאלה. אם חובת תשלום תמלוגים מוגדלים תוחל על כלל העוסקים בחיפושי נפט, ולא יקבעו הסדרים שתכליתם או לפחות תוצאתם היא צמצום תחולתה של חובה זו כך שתחול רק על המשקיעים הנוכחיים אך לא על משקיעים עתידיים (למשל, כדי שלא לפגוע בתמריצים של מחפשי נפט עתידיים), אך עלול להתעורר חשש כי מדובר כאן בחקיקה "פרסונלית" (אף שגם מסקנה זו אינה חד-משמעית, ותלויה במכלול הנסיבות הרלבנטיות). אך בהיעדר הוראות "החרגה" שכאלה, קביעה כללית של חובת תשלום מס בגין הפקת נפט, המוחלת על כל מי שיפיק נפט ממועד חקיקת החוק ואילך, תחייב את המסקנה שאין מדובר כאן בחקיקה "פרסונלית", אלא בחקיקה שנועדה לתכלית ראויה – הגדלת הכנסות המדינה ממיסים וחלוקה צודקת של נטל המס.

בהקשר זה ראוי לציין שדווקא הימנעות מהחלה מיידית של חובת תשלום המס, כך שהדרישה לשלם תמלוגים מוגדלים לא תוחל על מי שבמועד חקיקת החוק כבר השקיע משאבים בחיפושי נפט, עלולה ליצור חשש כי בפנינו חקיקה "פרסונלית", שנועדה להיטיב עם בעלי הון מסוימים, משיקולים פוליטיים או אישיים. מובן שהקביעה בעניין זה תלויה במכלול הנסיבות הרלבנטיות, ולא ניתן לבסס באופן סופי בהיעדר מידע על נסיבות החקיקה. אך הסיכוי שהימנעות מהחלה מיידית של חובת תשלום המס תוכרו כחקיקה "פרסונלית", כלומר ככזו שלא נועדה לתכלית ראויה, הוא גבוה מן הסיכוי שכך יקבע אם חובת התשלום תוחל באופן מידי על כלל העוסקים בענף.

32. הפגיעה הצפויה במפיקי הנפט עקב ההחלה של חובת התשלום המוגדלת גם על נפט שיופק משדות נפט שכבר הושקעו משאבים בגילויים במועד חקיקת החוק היא, בראש ובראשונה, ההפחתה הצפויה בהיקף ההכנסות נטו שלהם. אולם, כאמור לעיל, לפי הגישה הנוהגת, אין די בכך כדי לבסס את הטענה לפגיעה בזכות היסוד לקניין. הפגיעה בהכנסה הצפויה מהפעילות העסקית היא התוצאה של כל הטלת מס על הכנסות, והיא אינה מהווה, כשלעצמה, מקור להגבלת כוחה של הכנסת להטיל מסים. ככל הנראה, תוכר פגיעה בזכות היסוד לקניין של מפיקי הנפט רק אם שיעור התמלוגים שייקבע יהיה גבוה במידה כזו שמפיקי הנפט יפסידו מפעילותם העסקית או יאלצו להסתפק בנתח זניח בלבד מן הרווחים מן הפעילות. כאמור לעיל, תוכר פגיעה באינטרס ההסתמכות של מפיקי הנפט, ולכן פגיעה בזכות היסוד שלהם לקניין, רק אם יתברר כי אילו ידעו את כל הידוע להם כיום, ובכלל זה על שיעור התמלוגים המוגדל שיידרשו לשלם, הם צפויים היו להימנע מלהשקיע בחיפושי הנפט. לעניין זה אין די בכך שלאור אי הוודאות בעניין הימצאות שדה הנפט, יתכן שאילו ידעו על שיעור התמלוגים המוגדל היו היזמים נמנעים מלהשקיע בחיפוש הנפט. תוכר פגיעה באינטרס ההסתמכות של היזמים רק אם ההשקעה בחיפושי הנפט הופכת להיות בלתי כדאית מבחינתם, לאור הגדלת גובה המס, גם אם היה ידוע להם כי ימצא נפט, כפי שידוע כעת.

33. לכך יש להוסיף גם את ההערכה בדבר סבירות ההסתמכות של היזמים על כך ששיעורי התמלוגים לא ישונו. ככלל, אין מוכרת הסבירות של הסתמכות של גורם פרטי על כך שהחקיקה בתחום המיסים לא תשונה בעתיד, או כי כל שינוי בנטל המס המוטל על פעילות עסקית כלשהי לא יחול על פעילות שהחלו בה בעבר. ככל שלא ניתנו למפיקים הבטחות מפורשות כי הממשלה תפעל להימנע מייזום העלאה של שיעורי התמלוגים, שתוחל באופן מיידי, אין להערכתי יסוד להניח כי ההסתמכות של היזמים על-כך ששיעורי המס לא ישתנו, ככל שהייתה הסתמכות כזו, הייתה הסתמכות סבירה שיש לכבדה. לפי מיטב ידיעתי, אין מקובל לסייג את החלתו של שינוי בגובה המס כך שלא יחול על הכנסות מפעילות עסקית שהחלה לפני תחילת השינוי, והסתמכות על-כך שכך ייקבע בהקשר הנדון כאן היא בלתי סבירה.

34. לאור מכלול הגורמים שפורטו לעיל, ספק בעיני אם תוכר בנסיבות העניין פגיעה בזכות היסוד לקניין של היזמים עקב החלת חובת תשלום המס המוגדל גם על נפט שהושקעו משאבים בגילוי עוד לפני חקיקת החוק. יתר על-כן, גם אם נניח כי תוכר קיומה של פגיעה כזו, אני סבור כי פגיעה זו תוכר כלגיטימית.

35. התכלית שבגינה נדרש להגדיל את נטל המס והחלת חובת התשלום גם על מי שכבר מצאו נפט היא בוודאי תכלית ראויה. כאמור לעיל, החלה זו נחוצה כדי להבטיח מקור הכנסות משמעותי למדינה, ולהחיל הסדר שמבטא, אם יתקבל על-ידי הכנסת, מה שנראה בעיני חברי-הכנסת כמתחייב משיקולים של חלוקה צודקת של נטל המס.

36. החלת חובת תשלום המס באופן מיידי עומדת גם במבחנים שנקבעו בפסיקה לעניין דרישת ה"מידתיות" שבפסקת ההגבלה (סעיף 8) של חוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו. דרישת המידתיות כוללת שלושה מבחני-משנה, ועל החקיקה הפוגעת בזכות יסוד לקיים את כולם: הראשון, עניינו בחינת האפקטיביות של ההסדר הנדון בהשגת התכלית שהפגיעה נועדה להשיג; השני, עניינו בחינה האם הפגיעה היא נחוצה להשגת המטרה, וזאת באמצעות הערכה האם יש חלופות פוגעניות פחות שבאמצעותן ניתן היה להשיג את המטרה; והשלישי, עניינו מידתיות במובן הצר, כלומר הערכה האם התועלת החברתית המושגת בזכות הפגיעה עולה על עלותה.

37. "אפקטיביות": ההחלה המיידית של חובת התשלום, כך שתחול על כל נפט שיופק לאחר חקיקת החוק, צפויה להשיג כמובן את תכליתו של החוק. היא צפויה לאפשר למדינה להגדיל באופן משמעותי את הכנסות המדינה ממיסים וליישם את המדיניות הנראית לכנסת כזו המבטאת חלוקה צודקת של נטל המס.

38. "נחיצות": מבחן המשנה השני של דרישת המידתיות בוחן האם האמצעי שנקט הכרחי לשם השגת התכלית, כלומר האם קיימות חלופות פוגעניות-פחות ובה בעת יעילות באותה מידה להשגת התכלית. ההחלה המיידית של חובת התשלום הכרחית לשם השגת מטרת החקיקה, ואין אמצעי חלופי פוגעני פחות שיאפשר להשיג זאת. אם הכנסת תסבור שהמס הראוי הוא גבוה מזה הנוכחי, יש חשש כי החלת השיעור התמלוגים המוגדל, הנראה לכנסת כזה המוצדק מבחינה חברתית, רק על נפט שיופק משדות נפט שטרם הושקעו משאבים כלשהם באיתורם, תפגע במטרות העיקריות של העלאת שיעור התמלוגים. בין היתר, לאור העובדה ששדות הגז הטבעי שנמצאו לאחרונה הם בעלי פוטנציאל הפקה כה גדול, קיים חשש כי הימנעות מהחלה של התיקון גם על שדות אלה תפגע באופן קשה בהיקף ההכנסות של המדינה ממסים בגין

הפקת נפט. יתכן בהחלט שאין בנמצא שדות נפט נוספים בהיקף משמעותי, ושיעור התמלוגים המוגדל לא יניב הכנסות משמעותיות למדינה.

בנוסף, קיים חשש מפני פגיעה בשיקולים של צדק חלוקתי: העמדה של הכנסת, שלפיה החלוקה הצודקת של נטל תשלום המיסים בישראל היא זו שבה חלק משמעותי יותר מן ההכנסות מהפקת הנפט יועבר לקופת המדינה, לא תמומש ביחס לנתח משמעותי למדי מתוך סך ההכנסות מהפקת נפט בישראל.

39. "מידתיות במובן הצר": לבסוף, מבחן-המשנה השלישי של דרישת המידתיות בוחן האם התועלת החברתית המושגת בזכות הפגיעה בזכות היסוד עולה על העלות החברתית הנובעת מן הפגיעה. אני סבור שההחלה המיידית של חובת התשלום עומדת גם בדרישה זו.

ההסדר המוצע צפוי אמנם לגרום לעלויות חברתיות בלתי מבוטלות. אלה כוללות, כאמור לעיל, את הפגיעה בציפיותיהם של היזמים ואולי גם באינטרס ההסתמכות שלהם. הפגיעה החברתית עשויה לכלול גם אפשרות לפגיעה בתמריצים של יזמים-בכוח, אשר יחששו כי לאחר שימצאו נפט תשוב הכנסת ותחליט להעלות את שיעורי התמלוגים. עלויות אלה, ככל שהן מוכרות כעלויות חברתיות, נופלות להערכתנו במידה ניכרת מן התועלת החברתית שתושג בזכות ההחלה המיידית של חובת תשלום המס.

40. התועלות החברתיות העיקריות הן אלה שכבר פורטו לעיל, בדבר הגדלה ניכרת למדי של הכנסות המדינה ממיסים ויישום חלוקה צודקת של נטל המס. לכך יש להוסיף גם את התועלת החברתית הנובעת מהימנעות מקביעת שיעורי מס שונים על מפיקי נפט שונים. יצירת הבחנה בין מפיקי נפט עתידיים, שיידרשו לשלם שיעור תמלוגים מוגדל, לבין מפיקי נפט קיימים, שיידרשו לשלם שיעור תמלוגים נמוך יותר, עלולה ליצור הפליה בלתי מוצדקת. עלול להתעורר גם קושי לקבוע מהו קו פרשת המים, שמעבר לו אין להחיל את חובת התשלום המוגדל: אם יוחלט שלא להחיל את התיקון על מי שכבר השקיע בחיפושם, עלול להתעורר קושי מעשי ומהותי לקבוע מהו היקף ההשקעה המצדיק פטור מתחולתו של התיקון לחוק. ההחלה הגורפת של חובת התשלום על כל נפט שיופק לאחר חקיקת החוק מאפשרת להימנע מן הקשיים הללו. ברוח זו ציין בית-המשפט בעניין **אגיס**, כי ההסתמכות של אנשים מסוימים על הדין הקיים אינה עילה מספקת להבחין בינם לבין מי שטרם הספיק להסתמך עליו: "איננו רואים כל דרך לקבוע, שדין אחד [לעניין גובה חובת תשלום המס] יהיה לכלי רכב שיובאו בעבר, ודין שונה לכלי רכב מאותו סוג עצמו, שיובאו לאחר שההגבלה נכנסה לתוקפה" (בג"ץ 6/82 **אגיס נ' שר האוצר**, פ"ד לו(3) 18, 22 (1982)).

41. ההבחנה הראויה בהקשר זה היא בין נפט שכבר הופק לפני כניסתו לתוקף של התיקון לחוק לבין נפט שהופק במועד מוקדם יותר. אף שאין מניעה עקרונית להחיל את התיקון גם על הכנסות מנפט שהופק לפני כניסתו של התיקון, נראה שקשה למצוא הצדקה מספקת, מבחינת האינטרס הציבורי, להחלה למפרע מסוג זה. השיקולים שתוארו לעיל אינם תקפים כאן: היקף ההכנסות מנפט שהופק עוד לפני כניסת התיקון לחוק, באופן יחסי לאלה הצפויות בעתיד בהתאם למידע הקיים בדבר שדות הנפט, אינו משמעותי. אין גם קושי מעשי ומהותי להצדיק מתן פטור מחובת התשלום המוגדל למי שכבר הפיק נפט לפני מועד כניסתו של התיקון לתוקף. לכן, נראה שקיימים ספקות כבדים האם הכנסת רשאית להחיל את חובת התשלום

המוגדל גם על נפט שהופק לפני כניסתו של התיקון לתוקף. לא כך, כאמור, ביחס להחלת חובת התשלום על נפט שהופק לאחר חקיקת החוק.

לאור כל זאת, עמדתי היא שהכנסת מוסמכת להחיל את החובה לשלם תמלוגים בשיעור מוגדל או מס מיוחד גם על בעל רישיון או חזקה שכבר הגיע לתגלית נפט.

בברכה,

ברק מדינה