

פרופ' ברק מדינה
הפקולטה למשפטים, האוניברסיטה העברית בירושלים
הר הצופים, ירושלים 91905
טלפון: 02 5882528; פקס: 02 5823042
msbmedina@mscc.huji.ac.il

29 בדצמבר 2013

לכבוד

הוועדה לקביעת חלק המדינה במשאבי טבע לאומיים

הנדון: סמכות הכנסת להטיל מיסוי על רווחים מהפקת משאבי טבע מים המלח

אני מתכבד לחוות את דעתי ביחס לשאלה הבאה: האם הכנסת רשאית לקבוע בחוק חובת תשלום מס מיוחד או תמלוגים בשיעור הגבוה מזה הקבוע בשטר הזיכיון שהוענק למפעלי ים המלח (מי"ה), בגין הפקת משאבי טבע מים המלח?

תקציר

א. חוות דעתי מוגשת לוועדה בעקבות חוות הדעת של פרופ' גבריאלה שלו. כמפורט להלן, אף שאני מסכים לחלק לא מבוטל מן הניתוח המשפטי המובא בחוות הדעת האמורה, אני סבור שהדיון שם אינו שלם. עיקרה של חוות הדעת של פרופ' שלו בחובות המוטלות על הממשלה מכוח שטר הזיכיון ומכוח הסדרים מאוחרים לו, אך אין בה כמעט כל התייחסות **לסמכותה של הכנסת** לקבוע בחקיקה הסדרים המשנים את האמור בשטר הזיכיון ובהסדרים שבין הממשלה לבין מי"ה. אני סבור שזוהי הסוגיה המשפטית העיקרית הרלוונטית לעבודת הוועדה, שהרי לפי מיטב ידיעתי אין נדונה כלל האפשרות שהממשלה תפעל בעניין ללא חקיקה של הכנסת. משום כך, מוקד הדיון אינו דיני חוזים ואף לא "חוזי רשות", שבהם עיקר עניינה של חוות הדעת של פרופ' שלו, אלא משפט חוקתי. בפרט, הסוגיה המשפטית העיקרית הטעונה בירור היא זו: האם שטר הזיכיון וההסדרים המאוחרים האמורים כובלים את כוחה של הכנסת? בתמצית, תשובתי לשאלה זו היא בשלילה. לפי הדין הקיים בישראל, ולמעשה בכל מדינה דמוקרטית, הכנסת מוסמכת להחיל חובת תשלום גם על בעל זיכיון קיים, אף אם חובת התשלום אינה עולה בקנה אחד עם האמור בשטר הזיכיון.

ב. הממשלה והכנסת לא התיימרו לכבול את שיקול הדעת של הכנסת בכל הקשור לשינויי חקיקה הנוגעים למי"ה, ובכל מקרה, אפילו הייתה יומרה כזו, הממשלה והכנסת (ב"כובעה" כרשות מחוקקת) כלל אינן מוסמכות לכבול כך את סמכותה של הכנסת, וממילא כל התחייבות כזו, אילו הייתה, אינה תקפה.

ג. סמכות החקיקה של הכנסת בהקשר הנדון כפופה למגבלות הנובעות מהכרה בזכויות יסוד חוקתיות, ובהקשר הנדון מהכרה בזכות היסוד לקניין. בנסיבות העניין, האינטרס של גוף כמו מי"ה שלא ישונו שיעורי המס שהיו ידועים בעת שהחליט על פעילותו העסקית זוכה להגנה מצומצמת למדי. על הכנסת מוטלת אמנם החובה להתחשב באינטרס ההסתמכות של מי שהשקיע כספים בהפקת משאבי טבע, ומשום כך היא אינה

רשאית, ככל הנראה, להעלות את גובה המס (או את דמי התמלוגים) בשיעור כה ניכר, באופן שיותיר בידי בעל הזיכיון הכנסה שלא תספיק לכיסוי עלויות ההפקה. אולם, אין בכך להגביל את כוחה של הכנסת להטיל מס על הרווחים של מי"ה או להגדיל, במידה משמעותית, את גובה התמלוגים.

ד. שינוי בנטל המס הוא בגדר הסיכונים שנוטלים עליהם מתקשרים בחוזים, ובכלל זה מי שקיבלו זיכיונות (מלבד לעניין סעיף 7 להסכם הקציר, שם נקבעה במפורש הוראה אחרת, כמפורט להלן). לכן, שינוי במצב המשפטי הקיים אינו עילה להשתחררות של מי"ה מהתחייבויותיה על-פי שטר הזיכיון או לפיצויים מן המדינה. בשורות הבאות אפרט את הטעמים שעליהם מבוססות המסקנות האמורות.

א. הסוגיות הטעונות הכרעה: שינוי חקיקה בדבר גובה המס בגין הפקת משאבי טבע

1. שטר הזיכיון שנעשה בין המדינה לבין מי"ה, וההסכם בדבר קציר המלח, שנחתם בשנת 2012, מסדירים את הזכויות והחובות של מי"ה כלפי ממשלת ישראל. הממשלה אינה רשאית לסטות, באופן חד-צדדי, מהוראות שטר הזיכיון והסכם הקציר, אלא בתנאיה של "הלכת ההשתחררות". הלכה זו, שקבועה במסגרת המשפט המינהלי, מבטאת התחשבות בשינוי שיקולים נוגדים: מצד אחד, האינטרס הציבורי בכיבוד התחייבויותיה של הממשלה; ומצד שני, האינטרס בכך שהממשלה תפעל לקידום האינטרס הציבורי, שבשל שינוי נסיבות, לרבות שינוי בתפיסת העולם שמנחה את הממשלה, יכול לחייב את הממשלה להפר את התחייבויותיה (למשל: ע"א 6327/98 רגב נ' משרד הביטחון, פ"ד נד(5) 506 (2000) (הוכר כוחה של הממשלה להפר הסכם למכירת ערכות מגן, לאור שינוי הנסיבות); בג"ץ 5319/97 קוגן נ' הפרקליט הצבאי הראשי, פ"ד נא(5) 67 (1997) (הפרת הסכם שלא להעמיד לדין מי שהחזיקו בבני ערובה)). אילו ביקשה הממשלה לשנות, באופן חד-צדדי, את גובה התמלוגים שנדרשת מי"ה לשלם בגין הפקת אוצרות הטבע, לקצר את תקופת הזיכיון או שינויים אחרים מסוג זה, צריך היה לברר אם מתקיימים כאן תנאי של "הלכת ההשתחררות" והאם שטר הזיכיון הוא בכלל חוזה ולא פעולה שלטונית חד-צדדית במהותה. המענה לשאלות אלה אינו פשוט ויש בו פנים לכאן ולכאן. אולם, עניינה של "הלכת ההשתחררות" במקרים שבהם הממשלה מבקשת לפעול בניגוד להסכם שבו התקשרה, בלא חקיקה ספציפית של הכנסת. הלכה זו אינה עוסקת כלל בהגבלת כוחה של הכנסת לחוקק חוק, שיביא לשינוי זכויותיו של מי שקיבל זיכיון מאת הממשלה, ובוודאי שאינה עוסקת בהגבלת כוחה של הכנסת לשנות את נטל המס המוטל על בעל זיכיון.

2. במסגרת הברור אם סמכות החקיקה של הכנסת מוגבלת מכוח שטר הזיכיון והסכם הקציר אני מבקש להתייחס לשינוי גורמים: הממשלה והכנסת. ביחס לכל אחד מהם מתעוררות שתי שאלות: ראשית, האם הממשלה או הכנסת, לפי העניין, התיימרה לכבול את שיקול הדעת של הכנסת; ושנית, אם התשובה לכך היא בחיוב, האם הממשלה או הכנסת, לפי העניין, מוסמכת לכבול כך את שיקול הדעת של הכנסת. כמפורט להלן, אני סבור שהמענה לשתי השאלות הללו הוא בשלילה. הממשלה והכנסת לא התיימרו כלל לכבול את שיקול הדעת של הכנסת לחוקק חוק שיסגור את משטר המיסוי שחל על מי"ה או על מי שעוסק בהפקת משאבי טבע

בכלל, וכך גם ביחס לחקיקת חוק שישינה את התנאים הקבועים בשטר הזיכיון ובהסכם הקציר, לרבות שיעור התמלוגים. בנוסף, אפילו הייתה יומרה כזו, הממשלה והכנסת כלל אינן מוסמכות לכבול כך את סמכותה של הכנסת, וממילא כל התחייבות כזו, אילו הייתה, אינה תקפה. אדון בסוגיות אלה להלן, תחילה ביחס לממשלה (פרק ב'), ולאחר מכן ביחס לכנסת (פרק ג').

3. מן האמור לעיל אין נובעת המסקנה שחקיקה שתביא לפגיעה באינטרסים כלכליים של מי"ה אינה כפופה למגבלות כלשהן. בכל הקשור לסמכות החקיקה של הכנסת, זו כפופה למגבלות הנובעות מהכרה בזכויות יסוד חוקתיות, ובהקשר הנדון מהכרה בזכות היסוד לקניין. בנסיבות העניין, האינטרס של גוף כמו מי"ה שלא ישונו שיעורי המס שהיו ידועים בעת שהחליט על פעילותו העסקית זוכה להגנה מצומצמת למדי. על הכנסת מוטלת אמנם החובה להתחשב באינטרס ההסתמכות של מי שהשקיע כספים בהפקת משאבי טבע, ומשום כך היא אינה רשאית, ככל הנראה, להעלות את גובה המס (או את דמי התמלוגים) בשיעור כה ניכר, באופן שיותר בידי בעל הזיכיון הכנסה שלא תספיק לכיסוי עלויות ההפקה. אין בכך להגביל את כוחה של הכנסת להטיל מס על הרווחים של מי"ה או להגדיל, במידה משמעותית, את גובה התמלוגים. אדון בכך בהמשך (פרק ד').

4. סוגיה אחרת היא מהם הסעדים שיעמדו לרשות מי"ה נגד ממשלת ישראל, אם הכנסת תחוקק חוק כאמור. אני סבור שבמקרה זה לא יוקנו למי"ה עילות תביעה כלשהן כלפי הממשלה. שינוי בנטל המס הוא בגדר הסיכונים שנוטלים עליהם מתקשרים בחוזים, ובכלל זה מי שקיבלו זיכיונות (מלבד לעניין סעיף 7 להסכם הקציר, שם נקבעה במפורש הוראה אחרת). לכן, שינוי במצב המשפטי הקיים אינו עילה להשתחררות של מי"ה מהתחייבויותיה על-פי שטר הזיכיון או לפיצויים מן המדינה. גם בסוגיה זו אדון בקצרה בהמשך (פרק ה').

ב. הממשלה לא הגבילה את סמכות החקיקה של הכנסת

5. הממשלה לא התיימרה לכבול את כוחה של הכנסת. כאמור בפתח הדברים, פשיטא שהממשלה אינה מוסמכת לכבול את סמכות החקיקה של הכנסת, ולפיכך השאלה האם הממשלה התיימרה לעשות כן אינה חשובה במיוחד. עם זאת, לאור הדיון המפורט בעניין זה בחוות הדעת של פרופ' שלו, אני מבקש להתייחס לכך במילים ספורות ולהראות שהממשלה לא התחייבה כלפי מי"ה שהכנסת לא תשנה את החקיקה הנוגעת למי"ה.

6. הדיון בסוגיה זו כולל שלוש נקודות זמן עיקריות. הראשונה היא הענקת שטר הזיכיון, ב-1961. שטר הזיכיון אינו כולל הוראות שמהן יכולה לעלות התחייבות של הממשלה שלא יחוקקו חוקים הנוגעים לפעילותה של מי"ה, ובכלל זה למשטר הרישוי שהיא תהיה כפופה לו או לגובה התמלוגים שתידרש לשלם. בסמוך לאחר הענקת שטר הזיכיון יזמה הממשלה את החקיקה בכנסת של חוק זיכיון ים המלח, תשכ"א-1961. סעיף 1 לחוק זה, הקובע את ההסדר העיקרי שבחוק, קובע כך: "שטר הזיכיון שבתוספת לחוק זה שנעשה בין המדינה לבין בעל הזיכיון הנקוב בו, רואים אותו כבר-תוקף לכל מטרתיו על אף האמור בכל דין". העיגון של שטר

הזיכיון בחוק נועד להסיר ספקות באשר לתוקף המשפטי של שטר הזיכיון בעת הענקתו. אין כאן כל יומרה להגביל את כוחה של הכנסת לחוקק הוראות הנוגעות לשטר הזיכיון או לאינטרסים הרכושיים של מי"ה.

7. נקודת הזמן השנייה היא חקיקה שהתקבלה ב-1995, בעניין החלת חוק התכנון והבנייה, תשכ"ה-1965, על מי"ה. זהו תיקון לחוק שיזמה הממשלה, והוא כולל סטייה מפורשת, חד-צדדית במהותה, מהוראות שטר הזיכיון (בין היתר, שינוי של סעיף 10 לשטר הזיכיון שלא על דרך של התקשרות חוזית בין מי"ה לבין הממשלה אלא בדרך של חקיקה). כפי שהובהר בדברי ההסבר להצעת החוק שמכוחה התקבל חוק זכיון ים המלח (תיקוני חקיקה), תשנ"ה-1995, התיקון הזה נועד "לגשר בין אינטרסים מתנגשים אפשריים", דהיינו "למנוע פגיעה בזכויותיו של בעל הזכיון, ולצד זאת לשמור על אינטרסים מובהקים של כלל הציבור": ה"ח תשנ"ה מס' 2355 עמ' 266. בהתאם לכך נקבע שם כי "לגבי הקרקעות השמורות הוסטה נקודת האיזון לכיוון העדפת אינטרסים ציבוריים. הסעיף אינו מגביל את היקף התנאים שניתן להטיל על בעל הזכיון ואינו מונע אפשרות סירוב לתכנית או להיתר". מהלך זה, שלמיטב ידיעתי לא גרר הליכים משפטיים על-ידי מי"ה בטענה להפרת התחייבות מטעם הממשלה, מלמד על-כך שהממשלה לא ראתה עצמה מחויבת שלא ליזום שינויי חקיקה, ובוודאי שלא ראתה עצמה מחויבת לכך שהכנסת לא תחוקק בהקשר זה.

8. נקודת הזמן השלישית היא הסכם הקציר, שנחתם כאמור בשנת 2012. מי"ה וממשלת ישראל הסכימו שם על שינויים בגובה התמלוגים ובהטלת חובה על מי"ה לעסוק ב"קציר המלח" שהצטבר בקרקעית אחת הבריכות. במבוא להסכם הקציר נאמר כך: "והואיל ובהחלטת הממשלה קבעה הממשלה כי היא לא רואה צורך, לעת הזאת, בביצוע שינויים נוספים במדיניותה הפיסקאלית הספציפית בקשר עם כריית המחצבים בים המלח לרבות ניצולם המסחרי ועל כן, לעת הזאת, לא תיזום וכן תתנגד, לפי העניין, להצעות חוק בעניין זה". הוראה זו, כמו גם החלטת הממשלה המוזכרת בה, אינה מבטאת התחייבות של הממשלה. זהו תיאור של עמדת הממשלה ושל המניע שלה להתקשר בהסכם. שלא במקרה הוראה זו נכללת במבוא להסכם, שכן היא אינה כוללת כל לשון התחייבות של הממשלה אלא תיאור של עמדתה בעת חתימת ההסכם. בחוות הדעת של פרופ' שלו (בסעיף 189) מוזכרים בהקשר זה דבריו של שר האוצר בתקופה הרלוונטית, יובל שטייניץ, כי לאחר ההתקשרות בהסכם הקציר התייטר הצורך בהקמת ועדת ששינסקי ב'. דברים אלה מלמדים שלפי עמדת הממשלה, לא הייתה כל מניעה משפטית להקמת ועדה לבחינת האפשרות ליזום שינויי חקיקה ביחס לזכויותיה של מי"ה, וההחלטה שלא להקים הקמת ועדה לבחינת הצורך בשינויי חקיקה, התבססה על מדיניות הממשלה באותה עת. הממשלה לא התחייבה, בוודאי לא בשם ממשלות עתידיות וכנסות עתידיות, שלא ליזום הליכים לבחינת הצורך בשינויים כאמור או להתנגד לשינויים כאלה אם יידונו בכנסת.

9. עניין חשוב בהקשר זה הוא סעיף 7.2 להסכם הקציר. בסעיף זה נקבע כי "אם יחוקק חיקוק שישנה את המדיניות הפיסקאלית הספציפית בקשר עם רווחים או תמלוגים הנובעים מכריית המחצבים בים המלח... בין באופן ישיר על ידי המדינה ובין כתוצאה מיוזמות של אחרים, לא תחול, לאחר כניסת החוק לתוקף, הסכמתה

של מי"ה לפי סעיף 7.1 להסכם זה לגבי התקופה שבה ייגבה מס נוסף כאמור באותו חיקוק". קביעה זו היא בעלת חשיבות לא רק לעניין ההשלכות האפשריות של שינויי חקיקה, העניין שבו עוסקת הוראה זו. חשיבותה היא גם בכך שאפילו הסכם זה, שנחתם על רקע הצעות חוק שהונחו על שולחן הכנסת באותה עת ועסקו בהיבטים שונים של הזכיון של מי"ה, לא כלל התחייבות של המדינה שלא יחוקק חיקוק (ובכלל זה, שהמשלה לא תיזום חקיקה כאמור). יש כאן רק קביעה של תנאי מפסיק, שלפיו אם יחוקק חיקוק לא תחול התחייבותה של מי"ה לפי הסכם הקציר (אך לא כלל התחייבותיה לפי שטר הזיכיון). אין המדובר, אף לפי הסכם הקציר, בהפרה של התחייבות של המשלה. קל וחומר כך ביחס לנושאים שאינם מוסדרים בהסכם הקציר ואשר נקבעו עוד בשטר הזיכיון, ב-1961. אין זאת אלא שהמשלה הקפידה לאורך השנים שלא להתחייב התחייבויות הנוגעות לסמכות החקיקה של הכנסת, וכפי שנראה מיד, בדין עשתה כן.

10. **המשלה אינה מוסמכת לכבול את כוחה של הכנסת.** אפילו הייתה המשלה מתימרת לכבול את כוח החקיקה של הכנסת, לא היה לכך תוקף. התפיסה שלפיה המשלה אינה מוסמכת לכבול את כוחה של הכנסת היא בגדר מושכלות יסוד של המשפט הציבורי בכל מדינה דמוקרטית. לממשלה אין מסורה הסמכות לכבול את כוח החקיקה של הכנסת, שהרי מהלך שכזה היה עומד בניגוד גמור לעקרונות יסוד של דמוקרטיה. ההלכה בדבר תוקפם המחייב של חוזי רשות מבטאת בהקשר זה איזון בין אינטרסים מתנגשים: מצד אחד, היא נועדה לספק למתקשרים בחוזים עם המדינה מידה מסוימת של ודאות; מצד שני, היא נועדה להגן על האינטרס הציבורי בהתאמה של המדיניות השלטונית על-פי המתחייב מן האינטרס הציבורי. אחד העקרונות החשובים ביותר בדמוקרטיה הוא כוחו של הציבור לעצב את המדיניות הציבורית ולקבוע מהן דרכי הפעולה המתאימות לקידום האינטרס הציבורי. האיזון מושג בכך שבעוד הרשות השלטונית מחויבת, בכפוף להלכת ההשתחררות שהוזכרה לעיל, להתחייבויות שבהן התחייבה באשר לאופן הפעלת שיקול הדעת שלה, הכנסת אינה מוגבלת כך. אין מדובר בעניין טכני או פורמאלי. הגבלת שיקול הדעת של המשלה מכוח החוזים שבהם היא מתקשרת היא תוצאה חשובה: ההתקשרות בהסכם עם גורם כלשהו מפקיעה מידי המשלה, במידה האמורה, את שיקול הדעת המסור לה על-פי הדין לשנות את מדיניותה מעת לעת, והיא מחייבת אותה להשיג את הסכמת הכנסת, בדרך של חקיקת חוק, לשינוי המדיניות. כלומר, ההתקשרות בהסכם גורמת לכך שהמשלה אינה יכולה עוד לפעול על דעת עצמה, ללא צורך באישור הכנסת, במסגרת שיקול הדעת המסור לה על-פי הדין, ועליה לזכות באישור הכנסת לתיקוני חקיקה. זהו איזון שמוכר כאיזון הראוי בין האינטרס המנוגדים שתוארו: קידום אינטרס ההסתמכות מצד אחד, תוך שמירה על האינטרס הציבורי לקבוע מעת לעת, בדרך של שינויי חקיקה, את המדיניות השלטונית הראויה.

11. כאמור, המשפט הציבורי בישראל מכיר בכוחה של רשות שלטונית לכבול את שיקול הדעת שלה (בכפוף להלכת ההשתחררות שהוזכרה לעיל), על יסוד ההערכה שבהקשרים מסוימים יש להקנות מידה רבה של ודאות באשר לאופן הפעלת שיקול הדעת השלטוני, כדי לעודד הסתמכות ולקדם בכך את הרווחה החברתית. אולם, התחייבות של רשות שלטונית אינה מקנה לה סמכויות שאין בידה. גורם שלטוני אינו מוסמך להתחייב

באשר לאופן ההפעלה של סמכותו של גורם אחר, וממילא התחייבות כזו אינה מחייבת גורמים אחרים. קל וחומר כך ביחס לסמכות החקיקה של הכנסת. הממשלה כפופה לסמכות החקיקה של הכנסת ואין בכוחה להטיל מגבלות על סמכות החקיקה של הכנסת.

12. סוגיה קרובה לכך מתעוררת בהקשרים שבהם הממשלה מתקשרת באמנה בינלאומית עם מדינה אחרת. ההלכה בהקשר זה היא שהוראות האמנה הופכות להיות חלק מן הדין הפנימי רק אם אומצו במפורש בחקיקה של הכנסת (למשל: ע"פ 131/67 קמ"א נ' מדינת ישראל, פ"ד כב(2) 85 (1967)). גם במקרה כזה, הוראות האמנה אינן שוללת את כוחה של הכנסת לקבוע בחקיקה מאוחרת הוראות שאינן עולות בקנה אחד עם האמנה. הלכה זו חלה, מקל וחומר, במקרים שבהם אין מדובר באמנה בינלאומית אלא בהתקשרות בהסכם מסחרי או בהענקת שטר זיכיון על-ידי הממשלה. הריבון במשטר דמוקרטי הוא העם, והוא פועל באמצעות נציגיו בכנסת. הממשלה אינה מוסמכת לקבוע הסדרים שיכבדו את כוחו של הרוב בציבור, באמצעות נציגיו בכנסת, וימנעו ממנו לחוקק הסדרים שייראו לו מתאימים. הסכם עם רשות שלטונית מקנה הגנה מסוימת מפני שינויו על-ידי הממשלה, אך לא מפני שינוי בחקיקה של הכנסת.

היקש קרוב הוא מתחום ההסכמים הקואליציוניים. הדין בהקשר זה הוא שאף שניתן לכלול בהסכמים קואליציוניים התחייבות לקדם חקיקה (או להימנע מכך), אין הצדדים להסכם כזה רשאים לכבול את שיקול הדעת של חברי-הכנסת. למשל: בג"צ 5364/94 ולנר נ' יושב-ראש מפלגת העבודה הישראלית, פ"ד מט(1) 758 (1995); בג"צ 1635/90 ז'רז'בסקי נ' ראש הממשלה, פ"ד מה(1) 749 (1991). נפסק שסיעות אינן רשאיות לקבוע בהסכם קואליציוני כי תוטל סנקציה כספית – או שתחולט ערבות – אם חברי-כנסת יצביעו בעד חקיקה בכנסת שלא בהתאם להוראות ההסכם הקואליציוני, וזאת בהתבסס על החובה המוטלת על חברי-הכנסת לבחון בכל מקרה ומקרה מהי דרך הפעולה הנחוצה לקידום האינטרס הציבורי.

13. משום כך, אני חולק, בכל הכבוד, על העמדה שהובעה בעניין זה בחוות הדעת של פרופ' שלו. לפי האמור שם (סעיף 165), "משהגענו לכלל מסקנה כי תוקפו של הסכם הזיכיון נובע מדין החוזים ואין [בחוק זיכיון ים המלח] כדי לכוון תוקפו או להשפיע על מסגרתו הנורמטיבית, משתמעת המסקנה הכללית כי... הסכם הזיכיון... אינו ניתן לשינוי באורח חד-צדדי על דרך חקיקת חוק". אם אני מבין נכון את כוונת הדברים, הטענה היא שדווקא לאור כך שהזיכיון של מי"ה אינו נובע מהוראות חוק זיכיון ים המלח או חוק אחר כלשהו, אלא מהפעלת שיקול הדעת המסור לממשלה בדבר הענקת זיכיונות, הכנסת אינה רשאית לחוקק חוק שיביא לשינוי תנאי הזיכיון. כאמור, אני סבור שעמדה זו אינה עולה בקנה אחד עם הדין הנוהג ואימוצה יגרום להפרה של עקרונות יסוד של משטר דמוקרטי. אם "תוקפו של הסכם הזיכיון נובע מדין החוזים", פשיטא שאין להסכם הכוח (או אף היומרה) להגביל את סמכות החקיקה של הכנסת.

ג. הכנסת לא כבלה את סמכות החקיקה שלה עצמה

13. עקרונית די בדברים שהובאו עד כאן כדי לבסס את המסקנה שסמכותה של הכנסת אינה מוגבלת מכוח שטר הזיכיון. עם זאת, לשם הזהירות, אני מבקש להתייחס בקצרה גם לאפשרות (שלא נטענה בחוות הדעת של פרופ' שלו) שכוחה של הכנסת מוגבל מכוח חוק זכיון ים המלח. לפי אפשרות זו, מכוח חוק זה, הוראות שטר הזיכיון גוברות לא רק על חקיקה שהייתה קיימת במועד חקיקת החוק, אלא גם על כל הוראת חוק שתחקק בעתיד. גם כאן אבקש להראות שהכנסת לא התיימרה כלל לכבול את סמכות החקיקה שלה, ואפילו הייתה מבקשת לעשות כן הרי שלפי המשפט החוקתי במדינת ישראל היא אינה מוסמכת לעשות כן במסגרת חקיקה "רגילה", כמו חוק זכיון ים המלח, אלא בחוק-יסוד בלבד.

14. **הכנסת לא התיימרה לכבול את סמכות החקיקה שלה בעתיד.** חוק זכיון ים המלח אינו כולל כל הוראה המתיימרת למנוע מן הכנסת לחוקק בעניין זה. כל שנאמר בחוק הוא שההוראות שבשטר הזיכיון הן תקפות על אף האמור בכל דין, במובן זה שאף אם יש סתירה בין הוראות שטר הזיכיון לבין חקיקה קיימת, האמור בשטר הזיכיון גובר. אין כאן קביעה הצופה פני עתיד, שלפיה הוראות שטר הזיכיון יגברו גם על חקיקה עתידית של הכנסת. בחוק גם לא נקבעה כל הוראה שלפיה שינוי עתידי של שטר הזיכיון חייב להיעשות בהסכמה. במקרים הנדירים שבהם ביקשה הכנסת לקבוע הוראת "כבילה עצמית" היא עשתה כן במפורש, ואף אז הגבילה את הנוקשות כך שניתן לשנות את ההסדר הקיים אם החוק התקבל בקולותיהם של לפחות 61 חברי-כנסת (הדוגמא העיקרית היא החוק להגנה על השקעות הציבור בישראל בנכסים פיננסיים, תשמ"ד-1984). כאן אין כל בסיס לסברה שהחוק נועד למנוע מן הכנסת לחוקק בעתיד תיקונים לחוק הזכיון, שמכוחם ישונו תנאי שטר הזיכיון, או הסדרים אחרים הנוגעים לפעילותה של מ"ה, כגון הטלת מס בגין רווחים.

15. כאמור לעיל, לאורך השנים הכנסת חוקקה תיקונים שונים לחוק הזכיון. במקרים הללו, לא נחתם תחילה בין ממשלת ישראל לבין מ"ה תיקון לשטר הזיכיון, שלאחריו תוקן החוק על-ידי אימוץ שטר הזיכיון המתוקן. הכנסת ראתה עצמה מוסמכת לשנות את שטר הזיכיון בדרך של תיקון החוק (למשל, חוק זכיון ים המלח (תיקוני חקיקה), תשנ"ה-1995) גם בלא שהושגה הסכמה מראש, לפחות לא הסכמה שעוגנה בשטר זכיון מתוקן, בין הממשלה לבין מ"ה. אין זאת אלא שהכנסת מעולם לא ראתה עצמה כבולה מכוח הוראות חוק הזכיון.

16. **הכנסת אינה מוסמכת לכבול את סמכות החקיקה שלה בעתיד שלא במסגרת חוק-יסוד.** אפילו הייתה הכנסת מתיימרת להגביל את סמכות החקיקה שלה – כלומר, את כוחו של רוב עתידי כלשהו – לחוקק הסדרים הנוגעים למ"ה, היא לא מוסמכת לעשות כן שלא במסגרת חקיקת חוק-יסוד. כידוע, קיימים דיונים רבים בשאלת כוחה של הכנסת לכבול את עצמה. התפיסה המקובלת, שנקבעה בפרשת **בנק המזרחי (ע"א 6821/93 בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' מגדל כפר שיתופי, פ"ד מט(4) 221 (1995))**, היא שסמכות זו קיימת רק מכוח הפעלת "סמכות מכוונת", כלומר במסגרת חקיקת חוק-יסוד ואף זאת ביחס לסוגיות חוקתיות

מובהקות. הכנסת אינה מוסמכת לכבול את שיקול דעתה שלה, כלומר את שיקול הדעת של הכנסות בעתיד וממילא של הרוב בציבור, שלא בדרך של חקיקת חוק-יסוד. משום כך, הכנסת כלל לא היתה מוסמכת לכבול את כוחה שלה ביחס לגובה התמלוגים שיידרשו לשלם בעלי זיכיון להפקת משאבי טבע או גובה המס שיוטל עליהם או על גורמים אחרים במשק.

17. מטעמים אלה, אינני שותף לעמדה המובעת בעניין זה בחוות-הדעת של פרופ' שלו. לפי האמור שם (סעיף 105), חוק זכיון ים המלח (תיקוני חקיקה), תשנ"ה-1995, והוראות נוספות מסוגו, "הם אמנם פועל יוצא של אקט תחיקתי חד-צדדי. חרף זאת, דברי חקיקה אלה אינם משמיעים כי חוק הזיכיון הוא 'חוק רגיל' הכפוף לשינוי על דרך תיקונו של חוק רגיל או כי ניתן להחיל במקביל אליו הוראות סותרות". קביעה זו אינה ברורה לי. ככל שמדובר בסמכות החקיקה של הכנסת, חוק הזכיון הוא "חוק רגיל", כלומר חוק שנחקק שלא מכוח הפעלת סמכות מכוונת, ולפיכך אין בכוחו להטיל מגבלות על סמכות החקיקה של הכנסת, בוודאי לא מגבלות מוחלטות, שאינן כפופות לדרישת רוב כלשהי או "פסקת הגבלה". הדין בהקשר זה הוא חד וברור: סמכות החקיקה של הכנסת מוגבלת אך ורק מכוח האמור בחוקי-היסוד, ולא מכוח הסדרים הקבועים בחוקים, בין אם מדובר בחוקים שמאמצים שטר זיכיון שהוענק לגורם כלשהו ובין אם מדובר בחוקים אחרים.

ד. הזכות החוקתית לקניין וכוחה של הכנסת לשנות את גובה התמלוגים או להטיל מס רווחים על מי"ה

18. סמכותה של הכנסת לקבוע הסדרים הפוגעים באינטרסים של מי"ה – כגון: העלאת גובה התמלוגים או מיסוי ייעודי על רווחים – כפופה להוראות חוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו, ובהקשר הנדון כאן, לזכות החוקתית לקניין. עם זאת, בנסיבות העניין, האינטרס של גוף כמו מי"ה שלא ישונו שיעורי המס שהיו ידועים בעת שהחליט על פעילותו העסקית זוכה להגנה מצומצמת למדי. על הכנסת מוטלת אמנם החובה להתחשב באינטרס ההסתמכות של מי שהשקיע כספים בהפקת משאבי טבע, ומשום כך היא אינה רשאית, ככל הנראה, להעלות את גובה המס (או את דמי התמלוגים) בשיעור כה ניכר, באופן שיותר בידי בעל הזיכיון הכנסה שלא תספיק לכיסוי עלויות ההפקה. אין בכך להגביל את כוחה של הכנסת להטיל מס על הרווחים של מי"ה או להגדיל, במידה משמעותית, את גובה התמלוגים.

19. לפי תפיסה אחת, שבה דוגלים אחדים מבין אלה הסבורים שהכנסת אינה רשאית לחייב את מי"ה לשלם תמלוגים מוגדלים, 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 לעסוק בהפקת משאבי טבע (היזם). בדומה לעסקת קומבינציה, היזם אינו רוכש מן המדינה את הזכות להפיק את משאבי הטבע, אלא מתקשר עימה במעין-שותפות: היזם נוטל את הסיכון הכרוך בהשקעת כספים בהפקה ובמכירת המשאבים, והמדינה זכאית לשיעור מסוים, נמוך למדי, מן ההכנסות מן המשאבים. 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. 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" הלגיטימיים (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 משאבי טבע. זהו תשלום חובה, שנועד ליצור מקור הכנסה למדינה, בדומה למגוון הרחב של תשלומי החובה האחרים המוטלים בישראל. מובן שמי שמחליט האם להשקיע בפרויקט מסוג זה 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). דברים אלה חלים, מכוח קל וחומר, אם מדובר בהטלת מס מיוחד – ולא בהעלאת שיעור התמלוגים – על פעילות של הפקת משאבי טבע.

20. כאמור, מכאן אין נובעת המסקנה שבקביעת תשלום החובה אין להכיר כלל באינטרס של מי שהשקיעו כספים רבים בהקמת המפעלים בהסתמך על שיעור התמלוגים המקורי. 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 שעזמו התקשרה בעסקה והמגבלות הנובעות מכך על כוחה של המדינה להפר את התחייבויותיה החוזיות.

21. 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" (השופטת 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).

22. 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.

23. 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 (למשל, בג"ץ 8300/02 **נסר נ' ממשלת ישראל** (22.5.12)). 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.

24. 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, 170-171, 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)).

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 יותר על גורם מסוים, כגון במקרה מן הסוג הנדון כאן של הטלת מס מיוחד על רווחים בגין הפקת משאבי טבע. 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 רלוונטיים 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.

25. 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 היא 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 יורן, "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 ומילוות 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)).

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 הזיכיון כדי לכסות את עלויות ההפקה, יחשב הדבר, ככל הנראה, פגיעה בזכות היסוד לקניין, וספק אם ניתן יהיה להצדיקה כעומדת בדרישת המידתיות. לעומת זאת, העלאה של שיעור התמלוגים להיקף שיותר עדיין רווח משמעותי בידי בעל הזיכיון, לא יחשב ככל הנראה לפגיעה בזכות היסוד לקניין.

26. 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 הרלוונטיים, 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.

27. הביטוי העיקרי להכרה באינטרס הסתמכות 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 (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: 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** -108, 106, 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).

28. 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 ההפקה של משאבי טבע, וזו תוחל גם על פעולות שנעשו עוד בטרם נחקק החוק, תהיה בכך בוודאי משום החלה למפרע של חובת התשלום. באופן דומה, החלת חובת תשלום מס ("תמלוגים") בשיעור מוגדל על משאבים שכבר הופקו 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 בהפקת משאבי הטבע כבר נעשתה, ככל ששינוי החקיקה משפיע באופן מהותי על כדאיות ההשקעה בתקופה שקדמה לחקיקת החוק הרי שאף שחובת התשלום מוחלת רק על הפקת משאבים 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).

29. 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 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)).

גורם אחד הוא ההערכה באיזו מידה עלול היה השינוי להשפיע על החלטותיהם של הפרטים, 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 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.

30. 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, יש בכך כדי להגביר את המשקל שיש לייחס לפגיעה באינטרס ההסתמכות. לעומת זאת, בנסיבות שבהן לא ניתנה הבטחה כזו, המשקל שיש לייחס לפגיעה באינטרס ההסתמכות יהיה מועט יותר. כאמור לעיל, אינני סבור שניתן לבסס את הטענה שבהקשר הנדון כאן אכן ניתנה הבטחה כזו.

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) 466, 470 (1982); בג"צ 4769/95 **מנחם נ' שר התחבורה**, פ"ד נו(1) 235, 277 (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." 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.")

31. 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 שההחלה למפרע נחוצה כדי להניב למדינה הכנסה משמעותית, שתימנע אם התיקון לחוק לא יוחל למפרע, כן תגבר הנטייה להכיר בחוקיות ההחלה למפרע של חקיקת המס.

32. בהתאם לאמות-המידה שתוארו לעיל, אבחון מהו הדין ביחס לסוגיה הנדונה כאן. כאמור לעיל, עמדתי היא כי אין מניעה עקרונית לכך שהכנסת תחיל על מי"ה חובת תשלום של שיעור מוגדל של תמלוגים או חובת תשלום של מס מיוחד על מי"ה. הבחינה מבוססת על הערכת עוצמתם של שני האינטרסים המתחרים העיקריים כאן: מצד אחד, עוצמת הפגיעה הצפויה באינטרס ההסתמכות של מי"ה, ובכלל זה הפגיעה האפשרית בתמריצים של יזמים עתידיים; ומצד שני, עוצמתו של האינטרס הציבורי.

33. אתיחס תחילה לפגיעה הצפויה במי"ה. ההסדר הנדון אינו מבטא הפליה על בסיס אישי. לפי מיטב ידיעתי, אין יסוד לחשש כי העלאת שיעורי התמלוגים או הטלת מס רווח מיוחד היא תוצאה של התנכלות על

בסיס אישי לבעלי הזיכיון. 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 זיכיונות להפקת משאבי טבע בישראל, ובכלל זה מי"ה. 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 בגורמים הללו דווקא. נדרשות ראיות משמעותיות לשם ביסוס מסקנות שכאלה. אם חובת תשלום תמלוגים מוגדלים תוחל על כלל העוסקים בהפקת משאבי טבע, ולא יקבעו הסדרים שתכליתם או לפחות תוצאתם היא צמצום תחולתה של חובה זו כך שתחול רק על מי"ה אך לא על משקיעים עתידיים (למשל, כדי שלא לפגוע בתמריצים של יזמים עתידיים), 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 משאבי טבע, המוחלת על כל מי שיפיק משאבים 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 בהקמת מתקנים להפקת משאבי טבע, כמו מי"ה, 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 לבססה באופן סופי בהיעדר מידע על נסיבות החקיקה. אך הסיכוי שהימנעות מהחלה מיידית של חובת תשלום המס תוכרז כחקיקה "פרסונלית", כלומר כזו שלא נועדה לתכלית ראויה, הוא גבוה מן הסיכוי שכך יקבע אם חובת התשלום תוחל באופן מידי על כלל העוסקים בענף.

34. הפגיעה הצפויה במי"ה עקב ההחלה של חובת התשלום המוגדלת היא, בראש ובראשונה, ההפחתה הצפויה בהיקף ההכנסות נטו שלה. 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 רק אם שיעור התמלוגים שייקבע יהיה גבוה במידה כזו שמ"ה, או גופים דוגמתה, יפסידו מפעילותם העסקית או יאלצו להסתפק בנתח זניח בלבד מן הרווחים מן הפעילות.

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 הבטחות מפורשות כי הממשלה תפעל להימנע מייזום העלאה של שיעורי התמלוגים, שתוחל באופן מיידי, אין להערכתי יסוד להניח כי ההסתמכות של מי"ה על-כך ששיעורי המס לא ישתנו, ככל שהייתה הסתמכות כזו, הייתה הסתמכות סבירה שיש לכבדה. 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.

35. שטר הזיכיון אינו כולל התחייבות של המדינה שלא יוטלו מסים חדשים על מי"ה. משום כך, עוצמתו של אינטרס ההסתמכות של מי"ה, ככל שמדובר בהתחייבויות שנטלה עליה בשטר הזיכיון, אינה גבוהה במיוחד. לעומת זאת, כפי שהוזכר לעיל, במבוא להסכם הקציר הוזכרה החלטת הממשלה שלפיה "היא לא רואה צורך, לעת הזאת, בביצוע שינויים נוספים במדיניותה הפיסקאלית הספציפית בקשר עם כריית המחצבים בים המלח לרבות ניצולם המסחרי ועל כן, לעת הזאת, לא תיזום וכן תתנגד, לפי העניין, להצעות חוק בעניין זה". כאמור, אין בהוראה זו משום התחייבות של הממשלה, בוודאי לא התחייבות שכובלת את כוחה של הכנסת. יש בדברים כדי לחזק את משקלו של אינטרס ההסתמכות של מי"ה, ככל שמדובר בהתחייבויות הנוספות שנטלה על עצמה בהסכם הקציר, מעבר לאמור בשטר הזיכיון. אולם, לאור הוראת סעיף 7.2 להסכם הקציר, שממילא מקנה למי"ה זכות להשתחרר מהתחייבויותיה הנוספות הללו אם יוטלו עליה מסים חדשים, הרי שאינטרס ההסתמכות זוכה ממילא להגנה חוזית והמשקל שיש לייחס לו בהפעלת סמכות החקיקה של הכנסת אינו רב.

36. הסוגיה של חוקיות הטלת מס על הרווחים בגין הפקת משאבי טבע באמצעות שימוש בזיכיון או ברישיון שהוענקו לפני הטלת המס כבר נדונה והוכרעה רק לאחרונה, בהתייחס להטלת מיסוי על רווחים מהפקת גז טבעי ונפט: בג"ץ 3734/11 דודיאן נ' כנסת ישראל (2012). בית-המשפט העליון קבע שם, פה אחד, כך: "החוק החדש שנחקק מעלה את שיעור המס על רווחים שיופקו מנפט וגז לאחר חקיקתו. אין הוא חל על הכנסות שהופקו בעבר. די בכך כדי לדחות מכל וכל את טענת המיסוי הרטרואקטיבי. העותרים אמנם השקיעו במציאות של שיעור מס נתון, אולם החוק וביטול הניכוי הביאו לכך ששיעור המס יגדל. הכנסותיהם העתידיות של העותרים כפופות למשטר המס שיחול בעת הפקת הרווחים. על כן, החוק הקובע את שיעור המס החדש איננו בעל תחולה רטרואקטיבית" (פס' 19 לפסק-הדין של המשנה לנשיאה נאור). בית-המשפט הוסיף וקבע בעניין זה כי "ההסתמכות של העותרים [שהמצב המשפטי לא ישתנה] איננה מוגנת כזכות קניין חוקתית כשלעצמה. הוא הדין גם לציפייה של העותרים כי דיני המס החלים עליהם לא ישתנו" (פס' 28). יתר על-כן, נקבע כי אפילו אם היה מוכח שהעוסקים בהפקת משאבי טבע הסתמכו על המצב המשפטי הקודם, לא היה בכך כדי לשלול את תוקפו של התיקון: "ההגנה על ההסתמכות איננה 'מילת קסם' ביחסי האזרח עם רשויות השלטון. ... אפילו הייתי מגיעה למסקנה שהעותרים הסתמכו על המצב המשפטי הקודם, הרי שממילא הסתמכותם זכתה להגנה מספקת בהוראות החוק... [שלפיהן] המדינה אינה נוטלת מן העותרים דבר לפני שהושב להם מלוא סכום השקעתם" (פס' 25). לפיכך, הדין בסוגיה זו הוא חד-משמעי.

37. לאור מכלול הגורמים שפורטו לעיל, אני סבור שלא תוכר בנסיבות העניין פגיעה בזכות היסוד לקניין של היזמים עקב החלת חובת תשלום המס המוגדל. יתר על-כן, גם אם נניח כי תוכר קיומה של פגיעה כזו, אני סבור כי פגיעה זו תוכר כלגיטימית. התכלית שבגינה נדרש להגדיל את נטל המס היא בוודאי תכלית ראויה. כאמור לעיל, הדבר נחוץ 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. החלת חובת תשלום המס על בעלי זיכיון קיים, כמו מי"ה, עומדת גם במבחנים שנקבעו בפסיקה לעניין דרישת ה"מידתיות" שבפסקת ההגבלה (סעיף 8) של חוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו. ההחלה היא יעילה להשגת תכליתה, שהרי הדבר צפוי לאפשר למדינה להגדיל באופן משמעותי את הכנסות המדינה ממיסים וליישם את המדיניות הנראית לכנסת כזו המבטאת חלוקה צודקת של נטל המס. ההחלה של המיסוי החדש על בעלי זיכיון קיים היא גם נחוצה להשגת יעדיה. אם הכנסת תסבור שהמס הראוי הוא גבוה מזה הנוכחי, יש חשש כי החלת השיעור התמלוגים המוגדל, הנראה לכנסת כזה המוצדק מבחינה חברתית, רק על זיכיונות חדשים להפקת משאבי טבע תפגע במטרות העיקריות של העלאת שיעור התמלוגים, לאור כך שיש להניח שכבר הוקצו זיכיונות ביחס לחלק הארי של משאבי הטבע בישראל. לבסוף, הסדר כזה יקיים גם את דרישת ה"מידתיות" במובן הצר, שלפיה יש לוודא שהתועלת החברתית המושגת בזכות הפגיעה בזכות היסוד עולה על העלות החברתית הנובעת מן הפגיעה. 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. אולם, עלויות אלה, ככל שהן מוכרות כעלויות חברתיות, נופלות להערכתנו במידה ניכרת מן התועלת החברתית שתושג בזכות ההחלה המיידית של חובת תשלום המס. 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 בעלי זיכיונות שונים. יצירת הבחנה בין מפיקי משאבי טבע עתידיים, שיידרשו לשלם שיעור תמלוגים מוגדל, לבין מפיקים 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 בהקמת מתקנים, עלול להתעורר קושי מעשי ומהותי לקבוע מהו היקף ההשקעה המצדיק פטור מתחולתו של התיקון לחוק. ההחלה הגורפת של חובת התשלום על כל המשאבים שיופקו 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)).

38. לאור כל זאת, עמדתי היא שהכנסת מוסמכת להחיל את החובה לשלם תמלוגים בשיעור מוגדל או מס מיוחד על מי"ה ועל בעלי זיכיונות אחרים. החובה המוטלת עליה לכבד את זכות היסוד לקניין, ובכלל זה אינטרס ההסתמכות, מטילה אילוצים מסוימים על גובה המס או התמלוגים, אך אינה מונעת הטלת מס מוגדל, כאמור לעיל.

ד. הסעדים של מי"ה נגד ממשלת ישראל אם יוטל עליה מס מיוחד

39. בשולי הדברים, אתייחס בקצרה לשאלה נלווית, שעניינה הסעדים שיעמדו לרשות מי"ה נגד ממשלת ישראל, אם הכנסת תחוקק חוק כאמור. אני סבור שבמקרה זה לא יוקנו למי"ה עילות תביעה כלשהן כלפי הממשלה. שינוי בנטל המס הוא בגדר הסיכונים שנוטלים עליהם מתקשרים בחוזים, ובכלל זה מי שקיבלו זיכיונות.

40. החריג בעניין זה הוא הסכם הקציר. כאמור, בסעיף 7.2 נקבע כי "אם יחוקק חיקוק שישינה את המדיניות הפיסקאלית הספציפית בקשר עם רווחים או תמלוגים הנובעים מכריית המחצבים בים המלח... בין באופן ישיר על ידי המדינה ובין כתוצאה מיוזמות של אחרים, לא תחול, לאחר כניסת החוק לתוקף, הסכמתה של מי"ה לפי סעיף 7.1 להסכם זה לגבי התקופה שבה ייגבה מס נוסף כאמור באותו חיקוק". מכוח הוראה זו, תהא רשאית מי"ה להשתחרר מן ההתחייבויות הנוספות שנטלה עליה על-פה הסכם הקציר, הן לעניין גובה התמלוגים והן לעניין קציר המלח.

נובעות מכאן שתי מסקנות חשובות: ראשית, לעניין ההתחייבויות האחרות של מי"ה, שנובעות משטר הזיכיון, סעיף 7.2 להסכם הקציר הוא היוצא מן הכלל המלמד על הכלל. אילו היו כלל התחייבויותיה של מי"ה נתונות לתנאי מפסיק מסוג זה, לא היה מקום לנסח את סעיף 7.2 באופן המוחל רק על התחייבויותיה על-פי סעיף 7.1 להסכם, כלומר ההתחייבויות הנוספות שלה. אין זאת אלא שהוראה זו מלמדת על כך שלמי"ה לא הוקנתה הזכות להשתחרר מהתחייבויותיה האחרות אם ייגבה מס נוסף. שנית, בהינתן הוראה זו, על הכנסת לבחון אם יש צורך בהסדרה בחקיקה גם של התחייבויותיה של מי"ה הקבועות בסעיף 7.1 להסכם.

41. לאור זאת, שינוי החוק בהקשרים הנדונים כאן לא יקנה למי"ה עילה לפיצויים מאת המדינה או להשתחרר מהתחייבויותיה לפי שטר הזיכיון. היא תהא זכאית להשתחרר אך ורק מן ההתחייבויות הנוספות שנטלה עליה מכוח סעיף 7.1 להסכם הקציר, אך לא מעבר לכך. ההתחייבויות האחרות לא כללו תנאי מפסיק בדבר שינוי ההסדרים בחקיקה הנוגעים למי"ה.

לסיכום, אני סבור שבכוחה של הכנסת לקבוע את התחייבויותיה של מי"ה, ושל בעלי זכיונות אחרים להפקת משאבי טבע. האמור בשטר הזיכיון ובהסכמים שבהם התקשרה מי"ה עם ממשלת ישראל הם רלוונטיים לקביעת גובה המס שיוטל על גורמים אלה, במובן זה שעל הכנסת להתחשב באינטרס ההסתמכות של מי"ה

הנובע מהוראות אלה, אך אין בכך כדי למנוע הטלת מס רווחים מיוחד או להעלאות את התמלוגים שבהם מחויבות מי"ה.

בברכה,

ברק מדינה

