

מרבצי גז ונפט וחקיקה פיסקאלית

פרופ' יוסף מ' אדרעי, אוניברסיטת חיפה

Contents

2.....	פרק א': העלאת שיעור התמלוגים ופגיעה בזכויות חוקתיות
3.....	1. האם התיקון אפשרי מבחינה משפטית/חוקתית.....
4.....	2. האם התיקון ראוי.....
5.....	3. פירוט הנימוקים בנספח.....
6.....	פרק ב': שינוי שיטת המס על בעלי זכויות הגז
6.....	1. ההטבות ומשמעותן.....
7.....	2. ביטול ההטבות.....
7.....	א. הראוי לבטל ההטבות.....
7.....	ב. הניתן לבטל ההטבות ולהחיל את הביטול על מחפשי נפט לאחר שביצעו את השקעותיהם.....
8.....	3. ביטול רטרואקטיבי של ההטבות?.....
8.....	א. חקיקת מס רטרואקטיבית אינה ראויה.....
9.....	ב. שינוי מידי של חוקי המס לפני שההכנסות מופקות אינו שינוי רטרואקטיבי.....
12.....	ג. תיקון טעות מותר גם אם הוא רטרואקטיבי.....
13.....	סיכום.....
14.....	מצ"ב נספח א' תיקון חוק הנפט והפגיעה בזכויות חוקתיות – ניתוח מפורט

מרבצי גז ונפט וחקיקה פיסקאלית

פרופ' יוסף מ' אדרעי, אוניברסיטת חיפה

התגליות האחרונות של מרבצי הגז והאפשרויות לגילויים נוספים גם של מרבצי נפט עוררו כמה בעיות לא פשוטות בתחום החקיקה הפיסקאלית.

אני מבקש להתייחס כאן לשתי בעיות עיקריות. האחת, שעיקריה מופיעים בפרק א' להלן ופירוט הנימוקים לה מצויים ב**נספח א' "תיקון חוק הנפט והפגיעה בזכויות חוקתיות – ניתוח מפורט"** היא: מהן האפשרויות העומדות בפני המדינה להעלות את שיעור התמלוגים שהיא זכאית לקבל בתמורה לכך שהיא מעמידה לבעלי הרישיונות לחיפושי נפט לנצל את הרישיונות, לחפש שדות נפט וגז, לפתחם, להפיק את הגז או הנפט, למכור את הנפט או הגז ולהפיק רווחים.

הבעיה השנייה, המפורטת בפרק ב' להלן, היא: האם הסדרי המס הישיר החלים על בעלי זכות נפט בכלל הן ראויים, ומהן האפשרויות לשנות את חוקי המס בשלב בו נמצאו תגליות גז או נפט אך ההכנסות מהן טרם מומשו.

כיוון שחוק הנפט, תשי"ב-1952,¹ מגדיר "נפט" באופן הכולל מחצבים שונים, לרבות גז טבעי,² נשתמש במונח "נפט" במשמעותו הרחבה, הכולל כאמור גם גז טבעי. החוק גם מגדיר "זכות נפט" – "רשיון או חזקה" ותקנות הנפט, תשי"ג-1953³ חוזרות ומגדירות "זכות נפט" – "רשיון לחפש ולהפיק נפט או חזקה בשטח המיועד לחיפושי נפט". ועל כן נשתמש בביטוי "בעל זכות נפט" כביטוי כולל לכל בעלי הזכויות כאמור.

פרק א': העלאת שיעור התמלוגים ופגיעה בזכויות חוקתיות

השאלה אם ראוי לשנות את גובה התמלוגים שנקבעו בעבר לגבי בעלי זכות נפט שהחלו בהשקעות לפני זמן רב, והמדינה, בשמו של הציבור, מבקשת לשנות את כללי המשחק בשלב כה מאוחר, כאשר החיפושים נשאו פרי, אינה פשוטה ואינה קלה. עם זאת לאחר שחקרתי וגיליתי עד כמה העסקה בין בעלי זכות הנפט והמדינה אינה מאוזנת, וכי הציבור, שנשא בעול החיפושים בשיעור גבוה – לעיתים בשיעור גבוה מ-50%, אמור לקבל שיעור זעום מפרי התגליות, הגעתי למסקנה כי שינוי כזה אפשרי מבחינה משפטית/חוקתית ונראה לי בסופו של דבר גם הוגן.

¹ לעיל הע' Error! Bookmark not defined.

² שם סעיף 1 מגדיר נפט בזו הלשון: "נפט ניגר, בין נוזלי ובין אדי, לרבות שמן, גז טבעי, גזולין טבעי, קונדנסאטים ופחמימנים (הידרוקרבוניס) ניגרים קרובים להם, וכן אספלט ופחמימנים של נפט מוצקים אחרים כשהם מומסים בתוך נפט ניגר וניתנים להפקה יחד אתו".

³ ק"ת 334, עמ' 622.

כאמור השאלה מורכבת. לפיכך, אציג כאן את עיקרי מסקנותיי. פירוט הנימוקים מצוי **בנספח א'** לחוות דעת זאת. אפרט את עיקרי מסקנתי על פיה ניתן לשנות את שיעור התמלוגים שבעלי זכויות הנפט חייבים לשלם למדינה על תגליות נפט שהתגלו בעבר כשהנפט עדיין לא הופק, וכן כי שינוי כזה ראוי. אבחין בין שני מקרים. האחד בעלי הזכויות רכשו את זכויותיהם לפני תחילתו של הדיון הציבורי בשאלה זו (להלן: "זכות ותיקה"). השני, בעלי הזכויות רכשו זכויותיהם לאחר תחילתו של הדיון ומינוי ועדת ששינסקי. (להלן: "זכות חדשה").

1. האם התיקון אפשרי מבחינה משפטית/חוקתית

- א. ההנחה שתיקון כזה חייב להיעשות באמצעות תיקון ס' 32 לחוק הנפט ולא בתקנות (להלן: "התיקון").
- ב. השאלה החוקתית המתעוררת האם התיקון יעמוד בביקורת שיפוטית.
- ג. על פניו יש לבחון אם התיקון יפגע בשתי זכויות חוקתיות: חופש העיסוק וזכות הקניין.
- ד. להערכתי התיקון **לא יפגע** בזכות החוקתית לחופש העיסוק.
- ה. להערכתי התיקון **יפגע** בזכות הקניין של בעלי זכויות נפט ותיקות, אך ספק אם יפגע בבעלי זכויות חדשות.
- ו. להערכתי, למרות הפגיעה בזכות הקניין, הפגיעה מוצדקת ועומדת בתנאיה של פסקת ההגבלה שבסעיף 8 לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו. זאת מהנימוקים הבאים:
 - 1) זכות הקניין של בעלי זכויות הנפט הוותיקות היא חלשה:
 - א) ככלל, מעמדה של זכות הקניין במדרג זכויות האדם הוא נמוך.
 - ב) בהתאם לדין הבינלאומי והמקומי, מרבצי הנפט שייכים לציבור ולמדינה.
 - ג) זכות הקניין היא זכות חלשה. אין מדובר בזכות בעלות אלא רק זכות להפיק נפט ולמכרו בשם המדינה בתמורה לרווח של 87.5%. מנגד הבעלות בנפט היא של הציבור והמדינה ואלה זוכים לרווח מזערי של 12.5%.
 - ד) זכות הקניין חלשה עוד יותר במרבצים המצויים באזור כלכלי בלעדי (EEZ - Exclusive Economic Zone) בים, מכיוון שהיא מותנית בתנאים רבים ויש בה אי-ודעות ברמה גבוהה. הן בהתאם לדין הבינלאומי הן בהתאם לדין הפנימי.
 - 2) תכלית התיקון היא ראויה. היא נועדה להחזיר לציבור את קניינו. היא נועדה למנוע הפקעת הקניין הציבורי על ידי מעטים. זכות הקניין של בעלי זכות הנפט פוגעת קשה בזכויות הקניין של הציבור. אי שינוי שיעור התמלוגים פוגע קשות בזכות הקניין של הציבור.
 - 3) אמנם נכון, הגנה חוקתית על זכויות אדם נועדה להגן על היחיד מפני שרירות ליבו של הרוב. עם זאת במקרה דנן החשש אינו משמעותי: חוסר הסבירות וחוסר האיזון בין האינטרס הציבורי לבין הזכויות של בעלי הזכות, המסתכמות בסכומי כסף בסכומים לא מקובלים, כשהתיקון לא ישלול את כל זכותם בתגמולים וישאיר בידי בעלי הזכות סכומי כסף גבוהים ביותר. כל אלה מאיינים את החשש לפגיעה לא הוגנת במיעוט.
 - 4) טענתם של בעלי זכויות הנפט על פיה הם נשאו בעיקר הסיכונים בעת שקיבלו את הרישיונות אין לה על מה לסמוך. בהתאם לחוקי המס בישראל חלק ניכר – במקרים מסוימים מרביתו – מההוצאות לחיפושי נפט הועבר על שכם הציבור והמדינה כך שבסופו

של חשבון, הציבור נשא בתקופות שונות בשיעור גבוה מ-50% מעלויות חיפוש הנפט והפקתו ואילו בעלי זכות הנפט נשאו משיעור נמוך מ-50%.

(5) בנוסף יש לזכור כי הציבור נושא וישא בהוצאות רבות ביותר לצורך ההגנה על זכותה של המדינה במרבצי הנפט המצויים בים (ובהכרח על זכותם הנגזרת של בעלי הזכות בנפט). הן הוצאות לצרכי בטחון, הן לצרכים דיפלומטים.

(6) בהתאם לערכיה של מדינת ישראל כמדינה יהודית ודמוקרטית יש גבול לרווח בלתי סביר ("לא מוספים על המידות יותר משטות – משישית"). אין צריך לומר שלא מדובר כאן בכלכלת שוק חופשי כיוון ששיעור התגמולים הנמוך נקבע בחוק ולא כתוצאה ממשא ומתן חופשי בין הצדדים.

(7) העסקה שהקנתה את זכות הקניין לבעליה התבצעה לפני כ-60 שנה. נסיבותיה שונות לחלוטין מהנסיבות שהתפתחו בכלכלת העולם והמדינה (ב-1952, שנת חקיקת חוק הנפט מחירי חבית נפט עמד על 2.67 דולר; כלכלת ישראל הייתה במשבר כלכלי עמוק מאד שהתבטא בין היתר במחסור חריף של מטבע חוץ ובהון להשקעות; כמות מינימאלית של הפקת נפט עמדה על 256 חביות, לאמור. במחירי 1952 מדובר בתפוקה של כ-\$670 לשנה, ועסקאות מוזרות ושנויות במחלוקת ציבורית קשה שממשלת ישראל ערכה עם ממשלות זרות⁴); בהשתנה הנסיבות באופן כל כך קיצוני ראוי לשנות את תנאי העסקה.

(8) התיקון והעלאת שיעור התמלוגים עומד בדרישת המידתיות, אם כי מסקנה זו תלויה בשימוש שהממשלה תעשה בכספי התמלוגים. אם הסכומים יופנו לצריכה פרטית (הורדת מסים) ייתכן שהתיקון לא יעמוד בדרישות המידתיות. אם הכספים יושקעו בהון החברתי בישראלי – כגון השבחת מערכות החינוך והרווחה, ופיתוח תשתיות פיסיות⁵ – דרישות המידתיות תתקיימנה.

לסיכום: דעתי היא שתיקון החוק והעלאת שיעור התמלוגים מהווה פגיעה בזכות הקניין של בעלי הזכויות הוותיקות. עם זאת הפגיעה תעמוד בדרישותיה של פסקת ההגבלה, אם ההעלאה תהיה סבירה ותשאיר בידי בעלי הזכות סכומים הוגנים.

לאור זה, שינוי שיעור התמלוגים שבעלי זכויות נפט **חדשות** יידרשו לשלם, יעמוד בדרישת פסקת ההגבלה, בבחינת קל וחומר. יתירה מזו, ספק אם שינוי כזה ייחשב בכלל כפגיעה בזכות הקניין.

2. האם התיקון ראוי

כפי שניתן לראות בנספח, "העסקה" בין בעלי זכויות הנפט לבין הציבור/המדינה במתכונתה הנוכחית היא בלתי הוגנת בצורה קיצונית. כאמור הציבור השתתף בעלויות חיפושי הנפט בשיעורים גבוהים; בתקופות שונות בשיעור גבוה מ-50%. למרות השותפות הזו הציבור אמור לקבל חלק זעום מפירות התגליות. אין ספק שבעלי הזכויות זכאים לחלקם ההוגן בעסקה שהמדינה עודדה אותם לבצע עימה, אך בין "חלק הוגן"

⁴ כגון, בקשת סיוע מארצות הברית תוך הבעת תמיכה במדיניותה; פנייה לממשלת גרמניה המערבית ופתיחת המשא ומתן על הסכם השילומים, ראו בין היתר: על הרקע ההיסטורי הזה ראו בין היתר יעקב קונדור "כלכלת ישראל" הוצאת שוקן ירושלים ותל – אביב עמוד 31. אמוץ מורג, "מימון הממשלה בישראל: התפתחות ובעיות, הוצאת י.ל. מאגנס האוניברסיטה העברית תשכ"ז 1967, עמוד 296

⁵ על ההכרה בהון החברתי כחלק משמעותי מגורמי הייצור המודרניים ראו בין היתר אצל אדרעי, מיסוי ועידוד השקעות הון פיננסי, הון חברתי והון אנושי" עתיד להתפרסם ב**משפטים** קיץ 2010.

לבין חמדנות בשיעורים בלתי מקובלים יש הבדל משמעותי. לפיכך, למרות הספיקות וההיסוסים הגעתי למסקנה כי שינוי כאמור הוא גם ראוי.

3. פירוט הנימוקים בנספח

כאמור פירוט מלא של כל הנימוקים התומכים במסקנותיי מצוי בנספח א': "תיקון חוק הנפט והפגיעה בזכויות חוקתיות – ניתוח מפורט, המצורף בזאת כחלק בלתי נפרד.

פרק ב': שינוי שיטת המס על בעלי זכויות הגז

מעבר להטבות הנדיבות שנקבעו בחוק הנפט שנחקק כאמור בשנת 1952, הוסיף שר האוצר, בשנת 1956 וקבע הסדר שיצר הפליות מאד משמעותיות והעניק הטבות מס מרחיקות-לכת למחפשי הגז, באמצעות תקנות מס הכנסה (ניכויים מהכנסת בעלי זכויות נפט), תשט"ז-1956⁶ (להלן: תקנות מס הכנסה-נפט). בפרק הקודם פורטו ההטבות המוענקות למחפשי הנפט בשלב החיפוש עוד בטרם התגלה המחצב. בפרק זה, נפרט את ההטבות לבעלי זכות הנפט לאחר שהם מתחילים לממש את רווחיהם ואת הכנסותיהם.

1. ההטבות ומשמעותן

תקנה 3 לתקנות מס הכנסה-נפט מעניקה לנישומים בעלי זכות נפט ניכוי נדיב ביותר: ניכוי אזילה. גובה הניכוי הוא מדהים:

3. (ב) ניכוי האזילה יהיה הסכום הגדול שבשני אלה:

(1) לפי אחוזים - 27% מההכנסה ברוטו בשנת המס, אולם לא יותר מ-50% מהכנסת נטו מטובת ההנאה באותה שנת מס;

(2) לפי מחיר הקרן - המנה המתקבלת מחילוק המחיר המתואם של טובת ההנאה בראשית שנת המס למספר המשוער של יחידות הנפט, שהיו מצויות במלאי הנפט של אותה טובת הנאה בראשית שנת המס, והמוכפלת במספר יחידות הנפט שהופקו ונוצלו מאותה טובת הנאה במשך שנת המס.

(ג) לענין תקנת משנה (ב)(2) - "המחיר המתואם של טובת הנאה בראשית שנת המס" - מחיר הקרן כמשמעותו בסעיף 5א(1) לפקודה של אותה טובת הנאה בראשית שנת המס פחות ניכוי האזילה שהותר ביחס לאותה טובת הנאה, לבעליה, עד לראשית אותה שנה.

המשמעות של תקנה 3(ב)(1) היא פשוטה (וכאמור מדהימה). הנישום חייב במס רק על מחצית ההכנסה שהוא מפיק מבאר הנפט. כיוון שהתקנה קובעת כי הנישום זכאי לסכום הגבוה מבין האפשרויות המנויות בתקנות, נמחיש רק את המשמעות במה שנראה כהטבה המשמעותית ביותר. אם חישוב הדרכים האחרות מביא לסכום גבוה יותר, הדברים הם בבחינת קל וחומר.

אם נניח כי הבאר הפיקה בשנת המס נפט בשווי של 30,000,000 ש"ח, נניח שההוצאות השוטפות מגיעות ל 5,000,000 ש"ח וההכנסה "נטו" היא 25,000,000 ש"ח. המשמעות של תקנה 3 היא פשוטה. הנישום מקבל פטור, בדוגמה זו, על הכנסה בסכום של 12,500,000 ש"ח!

הרעיון המסתתר מאחורי ניכוי האזילה הוא פשוט. מקורו בדין האמריקאי. בעל באר נפט השואב מהנפט שלו ומוכר אותו "מחליף" את הנפט שבבאר עם סכומי הכסף שהוא מקבל. אלא ששם הניכוי ניתן עבור

⁶ ק"ת תשט"ז מס' 625 מיום 29.7.1956 עמ' 1097

סך כל העלויות בפועל שהוציא הנישום ושלא ניתן היה לו לנכותם בעבר.⁷ בצורה פשטנית נניח שבעל באר הנפט השקיע בחיפושי נפט סכום של 500,000,000 דולר. בשנה ראשונה אחרי הגילוי הוא מוכר מיליון חביות נפט בסכום כולל של 70,000,000 דולר. כנגד המחיר שהוא מקבל שווי הבאר (המחיר המקורי של הבאר – כאמור בדוגמה זו 500,000,000) שלו הצטמצם ולכן הכנסתו הכלכלית שווה לסכום הכסף שקיבל פחות כמות הנפט שיצאה מהבאר. אם ההנחה היא שבשנה הראשונה נמכרו 10% מכמות הנפט שבבאר, הנישום יהא זכאי לנכות סכום של 50,000,000 דולר כניכוי אזילה; במקרה כזה הכנסתו ממכירת הנפט תסתכם בסכום של 20,000,000 דולר. שהרי התעשרותו היא רק עודף ההכנסות על פני הירידה בנכס הנפט ההולך ואוזל. הנחת המחוקק שם ששווי הנפט בבאר שווה לעלות ההוצאות שהוציא בפועל וטרם נוכו.

אין צריך להרבות במילים כדי להבהיר מדוע רציונל זה אינו ישים בישראל. הנפט בבאר אינו בבעלותו של הנישום, אלא כאמור של הציבור – של המדינה. לכן ניכוי האזילה אמורים להינתן לבעלים – למדינה. אילו מחפשי הנפט היו משלמים למדינה סכומים עבור הנפט, ניתן היה להבין את ניכוי האזילה. מכיוון שהם אינם משלמים עבור הנפט את מחיר השוק שלו, ומכיוון שהתקנות מאפשרות להם לנכות מיידית את כל העלויות, ברור שאין מקום להעניק להם ניכוי נוסף, לא באמצעות פחת ולא באמצעות ניכוי אזילה.

אין ספק שניכוי מלוא הוצאות חיפושי הנפט באופן מידי ובנוסף לכך ניכוי האזילה, מהווים הטבות מס מרחיקות לכת ששוחקות את בסיס המס ויוצרות הפליה בלתי מוצדקת לעומת נישומים אחרים. למיטב ידיעתי אין בעולם המערבי מצב בו ניתן **ניכוי כפול על אותה הוצאה!**

2. ביטול ההטבות

א. הראוי לבטל ההטבות

בעיני אין כל ספק שראוי לבטל את תקנות מס הכנסה – נפט ובעיקר את ניכוי האזילה. התקנות יוצרות הפליה חמורה בין מחפשי נפט לבין נישומים אחרים. הן מעניקות ניכויים עבור הפחתת נכסים – נפט – שהנישומים לא רכשו כלל, או **ניכוי כפול** עבור הוצאות חיפושי הנפט והפקתו, ויוצרות למעשה מס שלילי. אילו התקנות היו מותקנות היום, ספק אם היו עומדות בכלל בביקורת שיפוטית⁸. הדברים ברורים מאליהם ונראה שאין צורך לחזור ולהכביר במילים בנושא זה.

ב. הניתן לבטל ההטבות ולהחיל את הביטול על מחפשי נפט לאחר שביצעו את השקעותיהם

השאלה המתעוררת היא האם ניתן לבטל את ההטבות הנ"ל כבר היום. לדעתי התשובה לכך היא חיובית.

⁷ ראו בפרסום של רשות המסים בארה"ב Publication 535 (2009), Business Expenses, מצוי באתר: <http://www.irs.gov/publications/p535/ch09.html>

⁸ ראו הערתו של בית המשפט העליון בבג"צ 9333/03 פרופ' שמואל קניאל ואח' נ' ממשלת ישראל ואח', פ"ד 1 ס 277.

3. ביטול רטרואקטיבי של ההטבות?

א. חקיקת מס רטרואקטיבית אינה ראויה.

שאלה מקדמית יותר היא האם יש איסור בדין הישראלי על חקיקת מס בתחולה רטרו אקטיבית.

השאלה השנייה היא, האם ביטול ההטבות על מחפשי נפט שגילו כבר נפט (או גז) הוא בבחינת חקיקת מס רטרואקטיבית.

באשר לשאלה הראשונה: שלא כמו החוקה האמריקאית⁹, אין בחוקה הישראלית הוראה ברורה וחד-משמעית השוללת חקיקה רטרואקטיבית בכלל וחקיקת מס בפרט. נהפוך הוא, סעיף 10(א) לפקודת סדרי השלטון והמשפט, תש"ח – 1948¹⁰ קובע לאמור: "כל חוק יקבל תוקף ביום פרסומו ברשומות, בלתי אם נאמר בו כי יקבל תוקף בתאריך **מוקדם** או מאוחר מיום הפרסום". עם זאת, אין תימה כי בעקבות ההתפתחויות החוקתיות בישראל, העיר בית המשפט העליון שלנו בכמה הזדמנויות כנגד אפשרות זו¹¹. באשר לחקיקת משנה שינה בית המשפט העליון את המגמה וקבע¹², כי ראוי למעשה לקבוע חזקה כפולה כנגד חקיקת-משנה בעלת תחולה למפרע: הן שהמחוקק לא הסמיך את הרשות המינהלית לכך, הן שהרשות המינהלית לא התקינה חקיקת משנה בעלת תחולה כזו. שתי חזקות אלה ניתנות להפרכה¹³.

גם באשר לחקיקת מס המצב החוקתי אינו ברור. ההוראה החוקתית העוסקת בסמכות להטיל מס מצויה בסעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה. אין בה איסור מפורש כנגד חקיקת מס רטרואקטיבית. עם זאת, כיוון שלדעתי הטלת מס מבוססת על הסכמת הציבור לשלם מס¹⁴, הרי שמסקנתי היא שאין לאפשר הטלת מס רטרואקטיבית¹⁵. עם זאת, ייתכן ששינוי שיעורי המס או הוראות מס (שאינן בבחינת הטלת המס הראשונית) הם פעולות חקיקה שניתן להחילן באופן רטרואקטיבי במבנה החוקתי שלנו, בנסיבות מיוחדות.

⁹ U.S. Const., Art. 1. Sec. 9(3). No Bill of Attainment or *ex post facto* Law Shall be Passed, וראו בין היתר: C. B. Hochman "The Supreme Court and The Consitutionality of retroactive legislation" 73 **Harv. L. Rev.** (1960) 692.

¹⁰ ע"ר תוס' א' 1.

¹¹ וכך מצאנו למשל בענין **ארביב**: "חקיקה למפרע פוגעת בתפיסות יסוד חוקתיות. היא פוגעת בעקרון שלטון החוק, בוודאות המשפט ובביטחון הציבור בו. היא פוגעת בעקרונות היסוד של צדק ושל הגינות ובאמון הציבור במוסדות השלטון. לפיכך גיבש בית המשפט העליון הלכה בדבר קיומה של חזקה פרשנית נגד תחולה למפרע של חוקים". ע"א 1613/91 **ארביב נ' מדינת ישראל**, פ"ד מו(2) 765. כיוון שכך קבע בית המשפט העליון שלנו כבר בשנות השישים: "אם יש ספק בדבר פירושו של החוק, כי אז יטה בית המשפט תמיד לפרשו כך שלא תהא לו פעולה רטרואקטיבית". המ' 134, 135/65 **מנהל מס רכוש נ' טחנות הקמח ואח'**, פ"ד יט(2) 604, 607.

¹² השופט זמיר בעניין **שגיא** - בג"צ 7691/95 **ח'כ שגיא ואח' נ' ממשלת ישראל ואח'**, פ"ד נב(5), 577 - חוזר על גישתו כפי שהביעה בעניין **רשות שדות התעופה** בבג"צ 2933/94 **רשות שדות התעופה נ' בית הדין הארצי לעבודה**, פ"ד נ(3) 837, עמ' 861 ואילך, אלא שבעניין **שגיא** מצטרפים הנשיא ברק והשופט חשין לדעתו של זמיר.

¹³ **שם**, **שם**.

¹⁴ יוסף מ' אדרעי **פירוש לחוק יסוד: משק המדינה** (עורך י' זמיר, התשס"ה), פרק א' עמ' 27 ואילך; יוסף מ' אדרעי "מבוא לתורת המסים: על מקורותיה, עקרונותיה, תכליתה והגיונה" (תשס"ט 2008), בעיקר חלק ראשון, פרק שני, וכן בחלק השני פסקה פרק ראשון פסקה 2.א. (1).

¹⁵ פירוש לחוק יסוד: משק המדינה, **שם**, פרק א פסקה 7, עמ' 96 ואילך.

פרופ' יורן המנוח, יצא מתוך הנחה – שעם כל הכבוד אינה מקובלת עלי – שכל מס, מעצם הטלתו, מהווה פגיעה בזכות הקניין. מכאן שהטלת מס למפרע לא רק שהיא פוגעת בזכות הקניין אלא שספק אם תעמוד בדרישותיה של פסקת ההגבלה. וכך מביע יורן, באופן עקבי לגישתו, את תפישתו ביחס לחקיקת-תשלומים למפרע:

"מעתה תעמוד חקיקה פיסקאלית למפרע רק אם תצליח המדינה לשכנע שהיא הולמת את ערכיה של מדינת ישראל, נועדה לתכלית ראויה ומידתה אינה עולה על הנדרש..... חופש הקניין, כמו זכויות יסוד אחרות, מושגת על ההכרה בערך האדם, בקדושת חייו ובהיותו בן-חורין, מקשה עוד יותר על חקיקת מס למפרע. עיקרו של דבר: הסמכות לחקיקה פיסקאלית רטרואקטיבית ללא גבול נשללה מן הכנסת, ומעתה תעמוד חקיקה כזו לביקורת שיפוטית"¹⁶.

בלי להיכנס לעובי הקורה ולהנחות הדקות בין שלושת השלבים של חקיקת מסים¹⁷, אסתפק ואניח, לצורך הדיון במסמך זה, כי שלילת הטבות מס רטרואקטיבית אינה אפשרית אלא בנסיבות מיוחדות במיוחד. עם זאת איני סבור ששלילת הטבות המס על מי שטרם מימש את הכנסתו מהווה חקיקה רטרואקטיבית, כשמדובר בשלילת הטבת מס לנישומים העוסקים בחיפוי נפט, שהשקיעו ממון רב בחיפוי נפט ושהצליחו למצוא מרבצים, אך טרם הפיקו את הנפט ולפני שהפיקו ומימשו הכנסות מהנפט או מהגז.

ב. שינוי מידי של חוקי המס לפני שההכנסות מופקות אינו שינוי רטרואקטיבי.

בית המשפט העליון שלנו הציג בכמה הזדמנויות שלוש אפשרויות שונות של פריסת החוק מבחינת הזמן:

תחולה **פרוספקטיבית**: החוק חל ומשפיע על מצבים או פעולות שטרם נוצרו, שיתרחשו בעתיד, לאחר מועד החקיקה. חוק בעל תחולה פרוספקטיבית צופה פני עתיד. השינויים שהחוק מחולל משפיעים על מה שיקרה בעתיד.

תחולה **אקטיבית**: כאשר החקיקה פועלת על מצבים או פעולות קיימות. חקיקה כזאת משנה את המעמד המשפטי של פעולות או מצבים הקיימים כבר בעת שהחוק נכנס לתוקף, אך טרם הסתיימו, כשהשינוי חל מיום שהחוק נכנס לתוקף.

תחולה **רטרואקטיבית**: כאשר החקיקה מחוללת שינויים במעמד המשפטי, התכונות המשפטיות או התוצאות המשפטיות של מצבים או פעולות אשר התרחשו והסתיימו לפני מועד כניסתו של החוק לתוקף.

מבין שלושת האפשרויות הללו, הרי שאם קיים איסור חוקתי על חקיקה למפרע, הוא חל רק על האפשרות השלישית, קרי על תחולה רטרואקטיבית; לא על תחולה פרוספקטיבית ולא על תחולה אקטיבית.

¹⁶ ראו אצל יורן, "המפכה החוקתית בדיני מסים" משפטים כ"ג (תשנ"ד), 55, 62.

¹⁷ פירוש לחוק יסוד: משק המדינה, לעיל הע' 14, פרק א' בעיקר עמ' 65 ואילך.

בחינת האיסור **החוקתי** על חקיקת-תשלומים למפרע מתמקדת בעיקר בחקיקה הפוגעת בזכויות ולא בציפיות גרידא¹⁸. הבחינה לוקחת בחשבון, כי האיסור אינו משתרע על פני כללים של הגינות שלטונית¹⁹. רוצה לומר, ייתכן שאין זה הוגן וראוי שהמחוקק יפגע בציפיות, אך איסור חוקתי ישיר לא נמצא. האיסור החוקתי שאנו עוסקים בו כאן, מתרכז כאמור בחקיקה המחילה את הוראות החוק על פעולות שביצוען הסתיים לפני קבלת החוק.

אפשר להמחיש נקודה זו בדוגמה פשוטה. נניח שעל פי הוראה סטטוטורית הקיימת בשנת-מס 1 יכול נישום לנכות את מלוא ההוצאות השוטפות להחזקת רכב מסוים. נניח עוד, שבשנת מס 1 נישום מחליט לרכוש רכב והוא רוכש דווקא אותו סוג שההוראה האמורה חלה עליו, רק כדי ליהנות מתחולתה. הוא מחזיק את הרכב שנתיים, בשנים 1 ו-2. נניח עוד שבתחילת שנת-מס 2 נקבעת הוראה חדשה הקובעת שאין אפשרות לנכות את ההוצאות השוטפות בשל הרכב האמור²⁰. לכאורה עומדת בפני הנסח שלוש אפשרויות לקבוע את מועד תחולתה של ההוראה החדשה: על פי האחת, ההוראה תחול כבר בשנת מס 1. על פי השנייה, ההוראה החדשה תחול החל משנת מס 2. על פי האפשרות השלישית ההוראה תחול בשנת מס 3. כפי שנראה בהמשך האפשרות הראשונה עוסקת במקרה ברור של תחולה רטרואקטיבית. האפשרות השלישית עוסקת במקרה בעל תחולה פרוספקטיבית. האפשרות השנייה מעוררת אולי ספיקות. האם מדובר בה בהוראה בעלת תחולה אקטיבית, פרוספקטיבית או רטרואקטיבית? התשובה תלויה באיתור הפעולה או המצב המשפטיים אליהם מתייחסת ההוראה החדשה. אם ההוראה הייתה מתייחסת לרכישת הרכב, הרי שההוראה החדשה שנחקקה בשנת מס 2 היא בעלת תחולה רטרואקטיבית ביחס לרכב שנרכש בשנת מס 1. ואולם, הפעולה המשפטית הרלוונטית היא לא רכישת הרכב כי אם **השימוש** העסקי ברכב. אירוע המס הוא תשלום ההוצאות השוטפות בשל החזקת הרכב ולא רכישתו. לפיכך האיסור על ניכוי הוצאות הרכב שנקבע בשנת מס 2 אינו בעל תחולה רטרואקטיבית. הוא לא חל על הוצאות החזקת רכב שהוצאו בעבר, בשנת מס 1, אלא על הוצאות שהוציא הנישום **בעת** שנקבעה ההוראה החדשה **ולאחר מכן**. הזכות לנכות הוצאה שוטפת נוצרת רק עם ביצוע ההוצאה²¹. כיוון שההוצאות שהנישום ביצע בשנת המס הראשונה הותרו לו בניכוי ההוראה החדשה לא פגעה בזכויותיו. הזכות לנכות את ההוצאות בשנת מס 2 נוצרה רק בשנת מס 2. אם ההוראה החדשה שוללת בשנת מס 2 את אפשרות ניכוי ההוצאות שבוצעו בשנת מס 2 הרי ההוראה החדשה אינה פוגעת בזכויותיו של הנישום

¹⁸ אם כי ניתן להעלות על הדעת שגם פגיעה קשה בציפיות עלולה להוביל לפגיעה בזכויות כלכליות או בכבוד האדם. ראו להלן, הע' 16.

¹⁹ הדרישות להגינות שלטונית, ודאי שמחייבות במישור של המשפט המינהלי - ראו בין היתר י' זמיר, הסמכות המינהלית, כרך שני, עמ' 673, אך הן לא מחייבות במישור החוקתי של ביקורת שיפוטית על חקיקה ראשית.

²⁰ את שאלת תוקפן של הוראות מסוג זה המשנות בעקיפין את בסיס המס נשאר מחוץ לדיון בחיבור זה, וראו אצל אדרעי, דיני מסים כמשפט ציבורי, י' מ' אדרעי, "דיני מסים כמשפט ציבורי", **משפט וממשל** ה (תשנ"ט), עמ' 57, בעמ' 85-88.

²¹ שאלה אחרת היא מה בדבר ניכוי הוצאות **הפחת** על רכב שנרכש בעבר. מבלי שנכנס כאן לעובי הקורה אומר, כי על פניו שלילת ניכוי הפחת בשנה 2 על רכב שנרכש בשנה 1 עלולה להיחשב כחקיקה רטרואקטיבית, באשר ניכוי הוצאות פחת אינה בהכרח ניכוי עבור החזקה שוטפת, כי אם החזר הון, וראו לעניין זה י' אדרעי, "ניכוי הוצאות הון, היוון הוצאות שוטפות, ושימוש נאות בשיטות דיווח" **הפרקליט**, ל"ט (1989), 136.

אלא **בציפיותיו שנוצרו בשנת מס 1**. ההוראה החדשה לא פוגעת בזכויות מוקנות; היא לא משנה את מעמדה המשפטי, תכונותיה המשפטיות או תוצאותיה המשפטיות של פעולה, שנעשתה לפני שאותו חוק נכנס לתוקפו²². הוא שנאמר: הפעולה המשפטית הנדונה היא לא רכישת הרכב המדובר²³, אלא הפעלתו והשימוש העסקי שהנישום עושה בו בעסקו. לפיכך ההוראה החדשה שנכנסת לתוקף בשנה 2 היא בעלת תחולה אקטיבית ולא רטרואקטיבית. וכך אכן קבע בית המשפט העליון:

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. איננו רואים כל דרך לקבוע, שדין אחד יהיה לכלי רכב שיובאו בעבר, ודין שונה לכלי רכב מאותו סוג עצמו, שיובאו לאחר שההגבלה נכנסה לתוקפה²⁴.

לענייננו: כאשר אדם מבצע השקעות בחיפוש נפט בשנה 1 בידעה שכאשר ימצא נפט ויפיק ממנו הכנסות הוא יהנה מהקלת מס – ניכוי אזילה – והוא מוצא נפט ומפיק הכנסות בשנה 2, רשאי המחוקק לשלול את ההטבה בתחילת שנה 2. הוא אולי יפגע בציפיותיו של הנישום אך לא בזכותו לשלם מס מופחת, כיוון שהזכות לשלם מס מופחת לא קמה אלא רק ברגע שהנישום הפיק הכנסות. ביטול ההטבה לפני שהנישום הפיק את ההכנסה לא תיחשב אם כן לחקיקה רטרואקטיבית.

לעומת זאת, אם הנישום הוציא הוצאות לחיפוש נפט בשנה 1 וניכה אתן באופן מיידי, מחוקק המשנה לא יוכל לדעת לתקן את התקנה בשנה 2 ולשלול את ניכוי ההוצאות שהוצאו בשנה 1. כאמור התקנה המתוקנת תוכל לשלול את ניכוי ההוצאות שהוצאו בשנה 2.

קביעת העיתוי המדויק של פעולה משפטית (ששינויה הסטוטורי בדיעבד יהווה חקיקה רטרואקטיבית), או עיתוי של אירוע המס (היוצר לנישום זכות שאין לשלול אותה ממנו בדיעבד) אינה דבר של מה בכך. למשל, ניהול מו"מ לרכישת נכס, ואף סיום ההליך וסיכומו אינו מספיק, באותם מקרים שחוקי המס קובעים תאריך סטוטורי למועד האירוע²⁵. על כן, שינוי סטוטורי של שיעורי המס שחלו על העסקה, בתקופה שבין סיום המו"מ לבין התאריך הסטוטורי לא נחשב כחקיקה רטרואקטיבית²⁶. נדגים: אדם מתקשר בעסקה שצריכה להביא לו הכנסה במשך תקופה של מספר שנים, שינוי בחוקי המס בשנות המס לאחר שנכנס לעסקה לא תחשב חקיקה למפרע, למרות שאותו אדם יידרש לשלם מס על הכנסתו לפי השיעורים הקיימים בעת שיזכה בהכנסה ולא לפי השיעור שהיה קיים בעת שעשה את העסקה. טענתו של

²² דברי השופט ברק (בדעת מיעוט) בבג"צ 334/85 גל נ' מנהל נ' בתי המשפט ואח' פ"ד מ(3), 729, 742. (להלן: עניין גל).

²³ אך ראו הע' 21.

²⁴ בג"צ 6/82 "אגיס" סוכנויות מסחריות בע"מ נ' שר האוצר, פ"ד לו(3) 18, בעמ' 22. קריאה קפדנית של הציטוט לעיל מגלה ערבוב של שני נימוקים: האחד – עקרוני – אין לאדם זכות קנויה שהדין לא ישונה; השני שמקורו בנוחות מינהלית – העדר דרך יעילה ונוחה לקבוע דינים שונים לרכבים שונים בהתאם לשנת רכישתם. כאמור נראה לי שהמסקנה בעניין אגיס הייתה גורפת מדי, כיוון שלא הבחינה בין הוצאות החזקה שוטפת לבין ניכוי הפחת. וראו לעיל הע' 21;.

²⁵ ע"א 295/76 מושלין נ' מנהל מס שבח, פ"ד לא(2), 50.

²⁶ שם, בעמ' 55.

אדם זה, שהוא לא היה עושה את העסקה לו היה יודע שהמס יוגדל, לא תוכל לעמוד לו, כי אין לשום אדם זכות קנויה לכך, שהחיקוקים הקיימים בעת עשיית עסקה, לא ישתנו בעתיד לרעתו²⁷. בלשון יותר מדויקת נאמר שהתאריך הקובע לצורך הקביעה אם מדובר בחקיקת-תשלומים רטרואקטיבית הוא **התאריך היוצר את החובה המשפטית לשלם על ההכנסה סכום מס מסוים**; חובה שבצידה הזכות לשלם דווקא סכום פלוני ולא סכום גבוה יותר. התאריך הקובע יכול שיהא תאריך מימוש ההכנסה – שהרי בהעדר מימוש אין הכנסה חבת מס²⁸.

אם נסכם, נראה כי עולים מן המקובץ שני כללים עיקריים לאיתור תופעת החקיקה למפרע: האחד, הקובע שחקיקה למפרע משנה את המעמד, התכונות או התוצאות **המשפטיות** של אירוע המס שהתרחש לפני שאותו חיקוק נכנס לתוקפו²⁹. הכלל השני קובע, כי אין לשום אדם זכות קנויה לכך, שהחיקוקים הקיימים בעת עשיית עסקה לא ישתנו בעתיד לרעתו. וכבר ראינו ששני הכללים דרים בכפיפה אחת³⁰.

מכל הדברים הללו עולה מסקנה פשוטה. גם אם יש איסור על חקיקת מס רטרואקטיבית, שלילת ניכויי אזילה ומיסוי רגיל על משקיעי הנפט אפשרי היום, כל עוד לא התרחש אירוע המס, קרי הם טרם התחילו להפיק הכנסתם וטרם מימשו אותה.

ג. תיקון טעות מותר גם אם הוא רטרואקטיבי.

גם אם נניח שביטול ניכויי האזילה על נישומים בעלי זכות נפט שגילו נפט מהווה חקיקה רטרואקטיבית – וכאמור זהו לא הכלל המקובל על בתי המשפט שלנו – הרי שבתי המשפט שלנו פסקו כי תיקון טעות שנפלה אצל המחוקק יכול ותהיה בעלת תחולה רטרואקטיבית ותעמוד בביקורת שיפוטית. וכך סוכמה ההלכה בפירושו לחוק יסוד: משק המדינה³¹:

"לגישתו של בית המשפט העליון ניתן לשנות למפרע, הן בחקיקה ראשית, הן בחקיקת משנה, את שיעוריהם של תשלומי חובה, אם מדובר בשינוי המביא לתיקון טעות סבירה. למסקנה זו הגיעו בתי המשפט באמצעות נוסחאות האיזון שבפסקת ההגבלה. כך, בעניין **זנדברג** אישרר למעשה בית המשפט העליון את השינוי למפרע של אגרת הטלוויזיה בהתבסס על מבחניה של פסקת ההגבלה. שם דובר בשיעור של אגרה שנקבעה כדין בעבר ושיעוריה עודכנו בהתאם להתפתחויות במשק. רוב מחזיקי מכשירי הטלוויזיה שילמו את האגרה בשיעורה החדש. שאר

²⁷ ראו ליד הע' 29 להלן, וראו **שם** בעמ' 56.

²⁸ על דרישת המימוש ועל הרציונליות לדרישה זו, ראו בין היתר ע"א 510/80 **פקיד שומה ירושלים דפוס המרכז, חברה להוצאה לאור בע"מ**, פ"ד לו (4) 589; מבוא לתורת המסים, לעיל הע' 14, בחלק השלישי, פרק ראשון פסקה 4. ד..

²⁹ דברי השופט ברק בבג"צ **גל** לעיל הע' 22, עמ' 742.

³⁰ נניח, כי בשנת-מס 1 אדם רוכש נכס לצורכי הפקת הכנסה. הנכס צפוי להכניס לו כל שנה 100, ולאחר תשלום המס בשיעור של 40%, הכנסה פנויה של 60. נניח כי בשנת-מס 2 המחוקק משנה את שיעורי המס החלים על ההכנסה המופקת מן הנכס ומעלה אותם ל-45%. האם מדובר בחקיקה למפרע? ברור שעל פי המבחן האחד אין לנישום זכות מוקנית שהחוק לא ישונה. על פי המבחן השני הדברים פחות ברורים, לכאורה. מחד גיסא, ניתן לומר שהחקיקה ודאי שינתה את התוצאות המשפטיות של מעשיו של הנישום. במקום לחוב לשלטונות המס 40 ש"ח הוא חב לה 45 ש"ח החל משנת-מס 2. ואולם בכך לא די. כדי שהחקיקה תהא נחשבת כרטרואקטיבית יש צורך, לפי המבחן השני **שאינו המס** התרחש לפני שאותו חיקוק נכנס לתוקפו. לאמור, המבחן מתייחס לא לתאריך רכישת הנכס, כי אם ליום **אירוע המס**. כשמדובר בנכס מפיק הכנסות, הרי יום האירוע, לפחות בכל מה שקשור למס הכנסה, הוא יום מימוש ההכנסה.

³¹ לעיל הע' 14.

בעלי המכשירים לא הופתעו מן השיעור. לפיכך מצא בית המשפט העליון שהשינוי עומד בדרישותיה של פסקת ההגבלה:

הכל תלוי בתוכן החקיקה. בענייננו, אלה שהחזיקו במקלטי טלוויזיה (בשנים 1992-1985) נהנו מהשירות שהטלוויזיה העניקה להם, ואין זה נוגד את ערכיה של מדינת ישראל כי ישלמו אגרה עבור שירות שנתקבל על ידם. החקיקה הרטרואקטיבית לא פגעה בציפיותיהם. הם עשו שימוש במקלט הטלוויזיה, וכל שנדרש מהם הוא לשלם את אגרת השימוש.

...חוק התשריר נועד לתכלית ראויה. הוא בא לתקן תקלה פורמלית, ובכך למנוע התמוטטותה של רשות השידור. כפי שנמסר לנו, סכומי האגרה שניגבו ואשר לטענת העותר יש להשיבם, הם בסכום העולה על מיליארד ש"ח.... די אם נצביע על החשיבות שבקיומו של אמצעי תקשורת ציבורי, שאינו מסחרי, ואשר לנגד עיניו אינטרסים ציבוריים רחבים ולא שיקולים כלכליים בלבד.³²

וכך גם מצאה דעת הרוב בעניין ארקו

הטעם העומד ביסוד ההחלה הרטרואקטיבית של שני חוקי העזר, הוא תיקון הטעות שהתגלתה במערך החקיקתי של הצמדת היטל הביוב ושיערוך הכסף לערכים ריאליים על ידי הצמדתו. העיריה שקיבלה הכסף כלכלה את צעדיה בהתאם ולכן הנזק שייגרם אם יהיה עליה להחזיר את הכסף - ואינני נדרשת לשאלה זו - גדול לאין ערוך מן הנזק לעותרים. זאת ועוד, ההחלה הרטרואקטיבית נועדה לאשרר את הפרשי ההצמדה שנגבו על ידי העירייה שלא כדין. בנסיבות העניין ועל פי סוג הטעות, נראה כי טעם זה הוא טעם סביר.³³

הנה כי כן, אין ספק שהענקת ניכוי מידי לכל הוצאות החיפוש וההפקה על ידי המחוקק הראשי בחוק הנפט, והתרת ניכויי אזילה - על ידי מחוקק המשנה בתקנות מס הכנסה, נפט - בשלב מכירת הנפט מהווה טעות חמורה של נסח התקנות. לפי מיטב ידיעתי אין לאף נישום בעולם המערבי זכות או אפשרות לנכות פעמיים אותה הוצאה. כיוון שכך, וכיוון שבעלי זכות הנפט נהנו בעבר מניכוי מידי של הוצאתם, הרי שביטול הטעות מותר ואפשרי גם בתחולה רטרואקטיבית.

סיכום

הנה כי כן עולה, כי הסדרי המס הנוהגים היום מפירים את כללי היושר האנכי והאופקי העומדים ביסודה של כל חקיקת מס הולמת וראויה. מקורה בטעות חמורה של מתקין התקנות. אם היו נחקקים היום, הם לא היו עומדים בביקורת שיפוטית.

ההסדרים הקיימים, בעיקר הניכוי המידי של הוצאות החיפוש וההפקה מחד גיסא, וניכויי האזילה מאידך גיסא, מעניקים הטבות מס מפליגות וניכוי כפול של הוצאות. בראייה כוללת הם יוצרים למעשה מס שלילי. הם עומדים בניגוד לכללי מיסוי בסיסיים עליהם עמד גם בית המשפט העליון שלנו בכמה

³² בג"צ 4562/92 ח"כ אליעזר זנדברג נ' רשות השידור ואח', פ"ד (2) 793, בעמ' 817-818.

³³ בג"ץ 1149/95 ארקו תעשיות חשמל נ' ראש עיריית ראשון לציון, תק-על 2000(4), 452, עמ' 466 פסקה 12 בפסק הדין של השופט שטרסברג-כהן, בעמ' 466.

הזדמנויות³⁴ וגם בניגוד לאחד הכללים הבסיסיים בתורת המס: כל הכנסה חייבת במס אחד³⁵. במקרים מסוימים הם יוצרים למעשה מס שלילי. לפיכך יש להערכתי לפעול ללא דיחוי לביטול ההטבות, ובעיקר את ניכויי האזילה.

ביטול ההטבות המנויות בתקנות מס הכנסה-נפט באופן שהביטול יחול על כל ההכנסות מנפט ומגז שתופקנה ותמומשה מיום ביטול התקנות אינו נחשב כתיקון רטרואקטיבי ועל כן אין מניעה חוקתית או מינהלית לעשות כן. יתירה מכך, גם הביטול ייחשב כפעולה רטרואקטיבית – וכאמור לא כך קבעו בתי המשפט שלנו – הרי שביטולם יהווה ביטול טעות קשה שביצע מחוקק המשנה. ביטול טעות קשה כזאת, אפשרי לדעתי גם אם יש בו תחולה רטרואקטיבית.

פרופ' יוסף מ' אדרעי

יום שלישי 7 ספטמבר 2010, כ"ח אלול, תש"ע

מצ"ב נספח א' תיקון חוק הנפט והפגיעה בזכויות חוקתיות – ניתוח מפורט

³⁴ ראו בין היתר ע"א 1527/97 - אינטרבינדינג חברה לבנין נ' פקיד שומה ת"א-1, פ"ד נג(1), 699, עמ' 719-720; ע"א 900/01 רון ואסתר קלס נ' פ"ש ת"א 4, פ"ד נז(3) 750; עמ' (י-ם) 8047/04 יהושע טוטנאור נ' פקיד שומה ירושלים 1.
³⁵ 1 (2006) 60 Tax L. Rev. "The Three Goals of Taxation." Reuven S. Avi-Yonah,