



13 דצמבר 2010

לכבוד

חברי הועדה לבחינת המדיניות הפיסקאלית בנוגע למשאבי גז ונפט בישראל

נכבדי,

הנדון: נייר עמדה מטעם השותפות המוגבלת דור חיפושי גז ומטעם חברת אלון חיפושי גז בע"מ

בשם מרשותינו, השותפות המוגבלת דור חיפושי גז וחברת אלון חיפושי גז בע"מ, נתכבד להציג את עמדתן בעניין טיוטת עיקרי המלצותיה של הועדה בנושא גיבוש מדיניות פיסקאלית חדשה בנוגע למשאבי גז ונפט בישראל (להלן: "הועדה"), כמפורט להלן:

בפתח הדברים ובטרם נכנס לעובי הקורה ולניתוח של המצב המשפטי מבקשות דור חיפושי גז ואלון חיפושי גז באמצעות נציג מטעמן להופיע בפני הועדה על מנת להציג את עיקרי עמדתן.

מקדימון

" לרגל עליה חדה במחירי הפרחים והאבוקדו הוחלט על רפורמה מיוחדת בענפים אלו ועל הטלת היטל מיוחד על רווחי החקלאים מאבוקדו ומפרחים לפי נוסחה מיוחדת שתחושב בהתאם לכללי מיסוי חדשים החקלאים שכבר העמידו השקעתם, חרשו, עדרו, זרעו, השקו, גזמו וכעת הפרי והפרחים כבר מבצצים על הענפים והשיחים... פונים בזאת לועדה..."

יועצה של הועדה שהמליצה על ההיטל ביקש לציין כי אין המדובר בחקיקה רטרואקטיבית הואיל והפרחים טרם נמכרו והאבוקדו אף טרם הבשיל, למדינה זכות לקבוע מיסים חדשים ואין הסכם בין המדינה לחקלאים...."

1. פתח דבר

1.1. בכתב המינוי של הועדה נאמר במפורש כי הועדה תתחשב במצב הגיאופוליטי בישראל. בהקשר זה יודגש כי במסגרת המלצות הועדה כפי שפורטו בטיטת הדוח אין התחשבות במצב הגיאופוליטי בישראל. ההמלצות כאמור מניחות אוטופיה לפיה ישראל הפכה בין לילה, ל"מעצמת אנרגיה" ומשקיעים זרים מתדפקים על הדלתות.

1.2. בהקשר זה יודגש כי בכל 60 שנות חיפושי נפט וגז בישראל נתגלו... רק שתי תגליות גז – ותו לא.

1.3. שר האוצר קבע העדר רטרואקטיביות.

1.4. מס סקטוריאלי הינו יוזמה חדשה בישראל.

2. התשתית העובדתית

- 2.1. בחודש אפריל 2001 רכשה דור חיפושי גז – שותפות מוגבל (להלן: "השותפות" או דור חיפושי גז") מנפטא חיפושים וחנ"ל ים המלח, 5% מהרשיונות, היינו 2.5% מכל שותפות (להלן: "השותפויות"), תמורת סך של 532.4 אלף דולר לכל אחת מהשותפויות. אלון חיפושי גז בע"מ הינה חברה ציבורית המחזיקה ב- 95% מהזכויות בשותפות (להלן: "אלון חיפושי גז").
- 2.2. על פי הסכם הרכישה התחייבה השותפות כי בנוסף לתמורה הנקובה לעיל, תשלם לשותפויות תמלוגי על בשיעור 11.5% מחלקה של השותפות על פי הסכם רכישה זה- קרי 5.75% לכל שותפה (בנפט ו/או גז שיופקו, ככל שיופקו, משטח הרישיונות). מדובר בתמלוגי על ממכירות הגז (מכירות ברוטו) ללא התחשבות בניכויים כלשהם (להלן: "תמלוגי העל").
- 2.3. כמו כן, בחודש נובמבר 2001 רכשה השותפות מדור כימיקלים בע"מ מחצית מאחזקותיה של דור כימיקלים ברישיונות.
- 2.4. כיום מחזיקה השותפות ב- 4% מהזכויות בתמר ובדלית.

3. שותפות דור חיפושי גז וחברת אלון חיפושי גז – המלצות פוגעניות במיוחד

- 3.1. נאמר כבר תחילה כי בשונה משותפויות גז אחרות, דור חיפושי גז רכשה את רשיונותיה בעסקה יד שניה תוך שהתחייבה בנוסף לתשלום בגין הרישיונות עצמם לתשלום תגמולים בשיעורים ניכרים – קרי היקף הוצאותיה ניכר. במועד הסכמי הרכישה כפי שפורטו לעיל הסתמכה דור חיפושי גז על אווירה משפטית של מדיניות מיסויית מטיבה, המהווה הלכה למעשה הבטחה שילטונית, אשר על בסיסה חישבה את כדאיות תשלום תמלוגי העל בהם התחייבה.
- 3.2. חוק הנפט, תשי"ב – 1952 (להלן: "החוק" או "חוק הנפט") בדומה לחוקים תמריציים אחרים שמטרתם לעודד ולקדם מדיניות בחסות הממשלה או לחילופין לעודד פיתוח של אזורי מגורים (כגון, חוק עידוד השקעות הון), עודד השקעות פרטיות בתחום הגז והנפט תוך הסתמכות על הבטחה שילטונית למצב משפטי קיים.
- 3.3. במסגרת טיוטת מסקנות הועדה לבחינת המדיניות הפיסקאלית בנושא משאבי נפט וגז בישראל (להלן: "הועדה") הומלץ להטיל מיטל מיוחד על חלק מהרווחים של מחזיקי שטר החזקה כהגדרתו בחוק הנפט. כמו כן, המליצה הועדה לביטול ניכוי האזילה בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכויים מהכנסת בעלי זכויות נפט), תשס"ז – 1956 (להלן: "תקנות מס הכנסה").
- 3.4. הטלת המיטל מיוחד על הרווחים מהווה פגיעה חמורה בעקרון ההסתמכות והציפייה של דור חיפושי גז עת רכשה את רישיונות משותפויות נפטא, חנ"ל ים המלח ודור כימיקלים והתחייבה בתשלום תמלוגים מוגדלים (ראה פירוט בסעיף 8 להלן). בהקשר זה יצוין כי, לו ידעה דור חיפושי גז כי צפויה להתחייב בהיטל מיוחד וכי יבוטל ניכוי האזילה גם בנוגע לבעלי רישיונות קיימים לא הייתה מתחייבת לתשלום תמלוגי על, ובוודאי לא בשיעורים שהתחייבה.

4. המלצות הועדה לאור חוקי היסוד והשפעתם על המיסוי בישראל

- 4.1. על חקיקה המהווה הכבדת מס, לעמוד במבחן המטרה הראויה, התכלית הראויה והמידה הראויה (בהקשר זה ראה נספח א' הרצ"ב)

- 4.2. ההסדר החדש המוצע במסגרת דוח הביניים של הועדה אינו פונה פני עתיד אלא ממסה הכנסות ורווחים שיופקו בעתיד בגין רישיונות שהתקבלו בעבר. מדובר אם כך בחקיקה רטרואקטיבית או רטרואקטיבית אשר מהווה פגיעה בזכות הקניין המאוגדת בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו. טענת הועדה כאילו החקיקה המוצעת פונה פני עתיד מקפלת בתוכה כשל לוגי, שכן היא מבטלת הטבות קיימות באשר לבעלי רישיונות וזיכיונות קיימים.
- 4.3. בנוסף, בהטלת מס על בעלי רישיונות קיימים, קיימת פגיעה בקניין אשר אינה עומדת בפסקת ההגבלה – מבחן המידתיות, המאוגד בסעיף 8 לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו (להלן: "**פסקת ההגבלה**"). הטלת מיסים בשיעורי מס מוגדלים ולא סבירים הינה פגיעה בזכות הקניין שאינה עומדת במבחן המידתיות.
- 4.4. יתרה מכך, ההסדר המוצע בטיטת הדוח של הועדה אינו עומד בפסקת ההגבלה, המאוגדת אף בחוק יסוד: חופש העיסוק, שכן מטיל היטל ייחודי על רווחים על מגזר פעילות מסוים ויוצר הפליה בין ענפים שונים. הטלת מס מפלה ומכביד רק על ענף מסוים בהתאם לחישוב רווח שאינו מבוסס על עקרונות חשבונאיים ומיסויים מקובלים יוצר הגבלה על חופש העיסוק.
- 4.5. ההסדר המיסויי החדש מפלה בין ענף הנפט לענפים אחרים במשק ויוצר אי שוויון לרעת הענף ולכן ראוי כי יבוצע בנוגע לרשימות חדשים תוך שמירה לגיטימית על ההסתמכות וציפייה של דור חיפושי גז בהמשך המצב המשפטי הקיים, בייחוד נוכח התחייבויותיה המקבילות לשותפויות בתשלום תמלוגים. אדרבא ואדרבא, שינוי מדיניות שמטרתו לקדם תכלית ראויה מחויב לאמות מידה של חלוקת סיכונים הוגנת אשר תבוא לידי ביטוי בשינוי המדיניות ממועד זה ואילך.
- 4.6. יתרה מכך, המס המוטל הינו נקודתי אשר נוצר יש מאין כפועל יוצא מתגליות גז. לו הייתה הממשלה מעוניינת בשינוי מדיניות בענפי הנפט והגז הייתה מתכבדת לעשות כן עוד בטרם ההשקעות בתחום זה היו מתממשות.
- 4.7. אפליה ניכרת גם בעצם חישוב הרווחים הכפופים להיטל מיוחד והינה בבחינת יצירת פקודת מס הכנסה לתחום ספציפי הקובעת מה הן הכנסות? מה הן הוצאות? וכן שיעור מס מיוחדים.
- 4.8. לא זו אף זו, ההסדר החדש אינו מתחשב בהוצאות האדירות של בעלי הרשימות ובסיכון הטבוע בחיפוש משאבי גז ונפט- סיכון אשר הציבור אינו נושא בו. האינטרס של הציבור, בודאות של משקיעים אשר השקיעו ממיטב כספם בשותפויות הנפט והגז ובפיזור סיכונים, הינו הכרחי וגובר על תיקון רטרואקטיבי של מדיניות פיסקלית.
- 4.9. הטלת היטל מיוחד על רווחים דינו כהטלת נטל המס דווקא על משקיעים מהציבור אשר מחזיקים בשותפויות ואשר בשנים האחרונות הזרימו כספים במסגרת גיוסי הון של השותפויות בבורסה. המשקיעים נטלו על עצמם סיכון גבוה, לדוגמא בקידוח תמר, ובמועד בו מומש הנכס בניגוד לסיכון, הוחלט להלאים בפועל את הכנסותיהם לטובת "האינטרס הציבורי" תחת מסווה "צדק חלוקתי". בהקשר זה יצוין כי צדק חלוקתי אינו אף פעם בדיעבד.
- 4.10. לית מאן דפליג, התגליות בתחום הגז אינם אקראיות או מקריות אלא הינן תוצר ישיר של נכונותם של המשקיעים להעמיד הון אדיר לחיפושי הנפט בסיכון גבוה. בהעדר מימון פרטי של משקיעים ברור כי לא היה ניתן לגבות מס רטרואקטיבי ביתר.

4.11. שינוי החקיקה המוצע במסגרת דוח הביניים אינו מאזן כראוי את האינטרס הציבורי בגביית מס אמת ובין חלוקה ראויה של משאב ציבורי. הטבות המס שניתנו במסגרת חוק הנפט הינם פועל יוצא מרצונה של מדינת ישראל לעודד השקעות פרטיות בחיפושי גז ונפט. מצבה הביטחוני/פוליטי של מדינת ישראל כמו גם הסיכון הגבוה הכרוך באי מציאת גז או נפט הפכו את מדינת ישראל ליעד לא אטרקטיבי לחיפושים כאמור. הענקת הטבות מס עודדה, לא רק השקעות מקומיות, אלא גם השקעות הון זר. ביטול ההטבות כאמור כרוך בהפרת חוזים שנכרתו עם שותפויות הגז ועשויה להוביל להפסקת פעילות חיפושי הנפט וכפועל יוצא השארת חברת החשמל ללא מקורות אנרגיה חלופיים.

4.12. במסגרת ההסכם שנכרת בין מדינת ישראל לבין שותפויות הגז קיבלו על עצמן השותפויות את כל הסיכונים הכרוכים במציאת גז או נפט תוך הנחה כי במידה ויתגלו משאבים כאמור יהיו זכאים למיסוי מוטב. בחישוב תוחלת הרווח הצפוי לעומת הסיכונים, לקחו השותפויות בחשבון את המיסוי החל בהתאם לחוק הנפט. ייתכן כי שינוי משטר המס באותו מועד היה מיתר את השקעתם בחיפוש המשאבים.

4.13. הסיכון שנושא הציבור בחיפושים אינו בר השוואה לסיכון בו נושאות שותפויות הגז והנפט במועד תחילת החיפושים. בכל מקרה יובהר כי הטבות המס שניתנו עומדות בקנה אחד מול הסיכון האדיר הכרוך בחיפושי הנפט והסיכוי הרב לכך שלא ימצא גז או נפט אשר ניתן לעשות בו שימוש מסחרי (יוזכר כי גם בהקשר של "תמר" עברו למעלה מעשר שנים!!! מיום קבלת ההיתר המוקדם ועד לתגלית הגז). ביטול הטבות המס כעת תשלול את האטרקטיביות של מדינת ישראל למשקיעים בינלאומיים שכן עצם השקעתם כפופה לתנאים כאמור. קביעת משטר מס שאינו מגלם את הבעייתיות בהשקעות במדינה עלול לגרום לבריחת משקיעים זרים.

4.14. ביטול הטבות המס, בייחוד רטרואקטיבית, משמעו ביטול הסיכון אשר לטענת הועדה נשא בו הציבור, כך שבפועל גם לשיטת הועדה ואף אם הציבור נשא בסיכון כלשהו, טענה המוכחשת מכל וכל, הרי שבעצם שינוי המדיניות יש בכל מקרה ביטול של הסיכון האמור והעמסת כל הסיכונים על כתפי המשקיעים הפרטיים. ברי כי, לו ידעו המשקיעים כי הטבות המס יבוטלו הרי שיתכן ולא היו מתגלים מאגרי הגז ובכך היה מתייתר הדין בשאלת שינוי המדיניות.

4.15. עוד יודגש כי, ההצטרפות לחיפושי הגז במסגרת ההסכמים עם השותפויות, נעשתה לאחר זיהוי הפוטנציאל של תמר (לאחר ביצוע סקרים סיסמיים ופרסום פרוספקט קידוח חיובי של BG) כאשר במצב הדברים האמור מקובל ליצור מנגנון תמורה המבוסס על נוסחת תמלוגי על.

4.16. לו דור חיפושי גז הייתה מודעת במועד החתימה על ההסכמים עם השותפויות על המצב המשפטי החדש, התחשיב הכלכלי – עסקי שהייתה מבצעת היה שונה שעל בסיסו ייתכן ולא הייתה מתחייבת לתשלום תמלוגים בכלל, לא כל שכן תשלום תמלוגים גבוה משורת ההכנסות ברטו.

5. "הסכמים יש לכבד"

5.1. עקרון היסוד בעולם המשפט ובכל חברה מתוקנת, לפיו הסכמים יש לכבד (*pacta sunt servanda*). למותר לציין תחולת עקרון זה גם על רשות שלטונית כה מרכזית.

5.2. כאמור, הזכות לחפש נפט ולהפיקו מוענקת בישראל על בסיס היתרים מוקדמים, רשיונות וחזקות בהתאם לחוק הנפט. מדובר אם כך, בהסכם שנחתם בין הצדדים הכפוף להוראות חוק הנפט. שינוי תנאי הרשיונות יש בו משום הפרת הסכם אשר מזכה את שותפויות הנפט בסעדים בגין הפרה כאמור.

5.3. יוער כי אומנם אין ברשיונות או בחזקות הוראה המונעת מהמדינה לשנות את מדיניותה הפיסקאלית אך ההנחה כי שינוי המדיניות ייעשה ממועד קבלת ההחלטה ואילך טמוע בתוך הנורמות דיני החוזים ובעקרון ההסתמכות של המשקיעים אף אם אינו מצוין בתנאי הרשיונות במפורש.

5.4. נאמר כי החקיקה המטיבה והמעודדת בתחום הנפט והגז מהווה מעטפת – מעין מצג למשקיע על קיומה של הבטחה שילטונית המהווה הסכם בין המשקיע לבין המדינה. פגיעה במצב המשפטי כמוה כהפרת ההסכם כאמור. גם החברה וגם המשקיעים שלה נכנסו לענף במצב חוקי קיים, בנסיבות של עידוד השקעות בתחום הנפט והגז. לא ניתן להתעלם שיש בכך משום הבטחה שילטונית ואווירה של עידוד השקעות הון הינה הסכם בין המשקיעים לבין המדינה.

5.5. השקעה בחיפושי נפט כמוה במידה רבה כהימור – היינו "תחום בינארי" שהתוצאה בו היא או "אפס" (כישלון מוחלט) - או "אחד" (זכייה בכל הקופה) וסיכויי ההצלחה בעולם עומדים על כ- 1 מתוך 10 (ובישראל על 4 מתוך למעלה מ-500) ולכן ברי כי הצלחה אחת צריכה לכסות את עלויות 9 האחרות – בהתאם למקובל בעולם לגבי "כלכלת הנפט". השקעה בתחום עתיר סיכון והון מחייבת שמירה על רמת תוחלת רווח גבוהה אשר בלעדיה אין כדאיות להשקעה. חישוב תוחלת הרווח נסמך בין היתר על המיסוי העתידי הצפוי במידה ואכן יתגלו משאבי גז ונפט (עובדה אשר במועד ההשקעה הייתה קלושה). הסיכון העצום בחיפושי הנפט והגז מצדיק את גובה הרווחים המתקבלים בייחוד בנסיבות בהן המשקיע הצטרף להשקעה בשלב שני ל"קידוח תמר" ומחויב בתשלום תמלוגי על שותפויות אחרות.

5.6. שינוי מדיניות באופן המוצע בטיוטת המלצות הועדה מבטא חוסר התחשבות ב"כלכלת נפט" הטומנת בחובה סיכונים השונים לגמרי מתחומים אחרים אשר מהם משליכה הועדה. כאשר הסיכונים לפגיעה עומדים על כ- 20%-10% ניתן לומר בודאות כי לא ניתן ליישם מדיניות המתאימה לענפים אחר בתחום זה.

5.7. שינוי במדיניות מיסוי רטרואקטיבית כמוהו כשינוי כללי המשחק על ידי המדינה בדיעבד ושיפור התנאים הכלכליים על בסיסם ניתנו הרשיונות והוא בבחינת שיפור כדאיות העסקה או ההסכם שנחתם ללא הצדקה. הסתמכות על החקיקה הקיימת לעניין חיפושי הנפט והגז הטבעי דומה להסתמכות על הבטחה שילטונית היוצרת אוירה משפטית על בסיסה ביצעה דור חיפושי גז את השקעותיה והסכימה לשלם תמלוגי על בשיעורים גבוהים המקטינים את רווחיה בצורה ניכרת. בהקשר זה יצוין כי במסגרת חישוב פרטור "R" (הרווח על בסיסו יוטל ההיטל המיוחד) אינו מתחשב בתמלוגי על שישולמו על ידי דור חיפושי גז (ראו פירוט בסעיף 7 להלן).

5.8. בהקשר זה יצויין כי לא ראוי כי מס יהווה כלי ליצירת איזונים חוזיים בין המדינה לזכייניות הנפט, במקום הליכים של משא ומתן על תנאי הרישיונות שניתנו. שינויים במדיניות המיסים ראוי כי יחולו על חיפושים ועל בעלי רישיונות וזיכיונות הפקה עתידיים.

6. אינטרס הציפייה וההסתמכות

6.1. אינטרס ההסתמכות של היחיד על מעשי הרשות ועל הוראותיה הוא מיסודות שיטת המשפט המנהלי ומהווה בסיס לכל ההסדרים עליהם חתומה רשות המסים. פגיעה בעקרון יסוד זה תקעקע, בהכרח, את יכולתה של הרשות להתנהל, ולו באופן הראשוני ביותר – אל מול האזרח, ובכלל זה במעמדו כנישום (בעניין זה ראה גם נספח ב' הרצ"ב)

6.2. עקרון יסוד זה עומד גם ביסוד התקשרותה של הרשות עם מדינות אחרות (לדוגמה, מדינות אמנה, ארגונים בינ"ל ועוד).

6.3. מן האמור לעיל עולה בהכרח המסקנה כי מי שהסתמך בתום-לב ובסבירות על מצג של רשות שילטונית ועל הבטחה שילטונית באשר למצב משפטי ומדיניות מיסויית שמטרתה עידוד השקעות בענף הנפט והגז ושינה בדרך זו את מצבו (לדוגמה התחייב כלפי גורמים נוספים בתשלום תמלוגים) ההגיונות מחייבת כי לא יחולו עליו חיובים נוספים רטרואקטיבית אלא ממועד זה ואילך.

6.4. "האבסורד זועק לשמים" – שנים על גבי שנים (ובמקרה של דור חיפושי גז אשר הינה יחסית שחקן צעיר בענף חיפושי הגז – 10 שנים) השקיעו משקיעים בקידוחי גז אשר רובם המכריע היו קידוחים יבשים רק כדי להגיע לקידוח תמר אז הניב פרי ואז מחליט הריבון למחוק את ההשקעה.

6.5. לא ייתכן כי נאמר כעת שהספירה מתחילה מאפס וכי נקודת המוצא הינה נקודת הרווח ולא נקודת ההשקעה. לאחר שנים של ציפייה, הגיע הרגע המיוחל לו חיכתה דור חיפושי גז וכעת בנקודת התגלית נזכרים לשנות מדיניות.

7. התרת הוצאות מימון בחישוב הרווח החייב בהיטל

7.1. במסגרת חישוב על הרווחים המחויבים בהיטל מיוחד לא התירה הועדה ניכוי הוצאות מימון שבהם יחויבו השותפויות (כמו גם הוצאות אחרות, בהן נדון בהמשך). הוצאות המימון טמועות בתוך עסקי חיפושי הנפט, שכן לא ניתן לממן קידוחים בהיקפים נרחבים באמצעות הון עצמי בלבד.

7.2. חשיבות התרתן של הוצאות המימון ניתן ללמוד מקביעתו המהפכנית של בית המשפט העליון בעניין מ.ל. השקעות (ראה נספח ג' הרצ"ב). שאלת התרתן בניכוי של הוצאות מימון נדונה בשורת פסקי דין תוך דיון בנסיבות שבהן תותרנה, ברם אשר להוצאות מימון ששימשו לרכישת מקרקעין במכירת המקרקעין, היתה הלכתו של בית המשפט העליון בפסק הדין בעניין מ.ל. השקעות חדשנית, וכמפורט להלן.

7.3. עד להלכה שנקבעה בפסק הדין ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבה מקרקעין, מיסים יז/2 (אפריל 2003) ה-6, עמ' 6, לא הותרו בניכוי בעת מכירת מקרקעין הוצאות ריבית ששימשו לרכישת המקרקעין.

7.4. באותן נסיבות, רכשה החברה המערערת מגרש ובנתה עליו מבני תעשיה. הן הרכישה והן הבנייה מומנו בהלוואות, שבגינן עמדה המערערת בהוצאות מימון שכללו ריבית ריאלית.

המערערת דרשה בניכוי את הוצאות הריבית הריאלית בעת מכירת המקרקעין. מנהל מס שבח דחה את דרישת ההוצאה, משום שהריבית אינה בגדר "הוצאות השבחה", לטענתו, אופן מימון המקרקעין אינו משפיע על השווי, וסעיף 139(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), העוסק בניכויים המותרים ומפרט רשימת הוצאות, מהווה רשימה סגורה שאינה כוללת את הוצאות המימון.

ועדת הערר אישרה את עמדת מנהל מיסוי המקרקעין ולאור זאת, הוגש ערעור לביהמ"ש העליון.

7.5. בית המשפט העליון הפך את פסק הדין של בית המשפט המחוזי וקבע כי לעניין הרכישה - שווי הרכישה של המגרש כולל את הריבית הריאלית בגין רכישת המגרש, וכי הריבית הריאלית מהווה חלק מהותי מהעלות שנושא בה הרוכש, והיא קשורה אינטגרלית לרכישתו של המגרש. לפיכך, קבע בית המשפט העליון כי יש לכלול את הריבית הריאלית בשווי הרכישה כדי להגשים את תכליתו של החוק.

7.6. בהקשר זה, ראוי לציין כי בית המשפט העליון קובע בפסק דינו כי המסקנה האמורה מתבקשת גם כדי להגשים הרמוניה חקיקתית בין דיני מיסוי השבח לבין דיני מיסוי רווחי הון על פי חלק ה' לפקודה, שם גם הריבית הריאלית והפרשי ההצמדה מצטרפים ל"מחיר המקורי".
ממשיך וקובע בית המשפט העליון בפסק דינו כי תכלית החוק מחייבת מיסוי הרווח הכלכלי, וכדי להגיע לרווח הכלכלי האמיתי שצמח לבעל הקרקע מתבקשת המסקנה, שהוצאות הריבית הריאלית המקטינות את הרווח הכלכלי - יותרו כהוצאה בעת המכירה.
וכך בלשון הכתוב:

7.7. יוצא אפוא, כי מקביעתו של בית המשפט העליון נשקפת חיוניות התרתן של הוצאות המימון (וכל הוצאה אחרת בייצור הכנסה) בניכוי והחשבתן בחישוב הרווח הכלכלי האמיתי של הנישום, כפי שמחייבת תכליתו של החוק והגשמת ההרמוניה החקיקתית. כך, לצורך קבלת תוצאת מס אמיתית וצודקת, חשובה התרתן של מלוא הוצאות המימון שהוצאו.

7.8. זאת, ניתן לסבור, ביתר שאת בהקשר להתרת הוצאות במסגרת חישוב רווח החייב בהיטל מיוחד, שכן מטרת החקיקה באיתור רווח כלכלי חורג הכפוף להיטל מס מיוחד תוגשם דווקא עם התרתן של מלוא הוצאות המימון.

7.9. הוצאות מימון הינן הוצאות שהוציאו השותפויות במסגרת הוצאות החיפוש והפיתוח של מאגרי הגז והנפט ולכן יש להתחשב בהם בחישוב מרכיב ה-R פקטור. פרשנות זו עולה בקנה אחד עם כללי הפרשנות התכליתית שהתווה כב' הנשיא ברק שכן היא מגשימה את התכלית הקיימת בבסיס חוקי המס - מציאת הרווח האמיתי ומיסויו.

7.10. הנה כי כן, אי התרת הוצאות מימון במסגרת חישוב הרווח החייב בהיטל מיוחד אינה משקפת תוצאת מס אמת, בהתאם לנתונים בנסיבות ולמהות הכלכלית ותכליתה לחשב במס שאינו מס אמת.

8. אי התרת הוצאות בגין תשלום תמלוגי על בחישוב הרווח החייב בהיטל

- 8.1. ההוצאות בהן תישא דור חיפושי גז בגין תשלום תמלוגי על לשותפויות הינן הוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתה ומשפיעות באופן ישיר על רווחיה. אי התרת הוצאות בגין תשלום תמלוגים נוספים לגופים נוספים בשרשרת ההכנסות, פוגעת במציאת הרווח האמיתי וגביית מס אמת.
- 8.2. בהקשר זה יצוין כי, דיני המס מתירים בניכוי הוצאות, תוך כדי בחינת השאלה, האם הוצאות אלה הוצאו בייצור הכנסה, מכח פרק ב' לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה") וכפי שפורשה על ידי בתי המשפט.
- 8.3. סעיף 17 לפקודה, אשר הוא הסעיף העיקרי לעניין התרת ההוצאות, קובע כדלקמן:
- (1) "17. לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31 - יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס.
(הדגשה אינה במקור)
- 8.4. קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החב"ק) קובע הוראות בדבר התרת הוצאות בניכוי, לאמר:
- "בבואנו להתיר ניכוי הוצאה, יש לתת את הדעת, בראש ובראשונה, על עקרונות-יסוד שנקבעו בפסיקת בתי-המשפט.
- (א) ככלל, תותר אך ורק הוצאה שבפירות, להבדיל מהוצאה שבהון. הוצאה שמטרתה שיפור ולא שמירת ההון הקיים לא תותר בניכוי.
- (ב) אין בהכרח התאמה בין אופיה של ההכנסה אצל מקבל התקבול (דהיינו, הון או פירות) לבין אופיה של ההוצאה אצל המשלם.
- (ג) על ההוצאה להיות כרוכה בתהליך ייצור ההכנסה של הנישום.
- (ד) לא יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו בטרם החלה הפעילות העסקית (הוצאה טרום-עסקית), אך אם החלה הפעילות העסקית, יותרו הוצאות פירותיות אף אם אין עדיין רווחים בעסק.
- (ה) נישום המדווח על בסיס מצטבר רשאי לנכות מהכנסתו הוצאות עם היווצרות החיוב לעשותן, גם אם סביר להניח שהנישום לא יעמוד בהן. (במקרה כאמור יש להפעיל את סעיף 3(ב)(1) לפקודה).
- (ו) דמי ניהול שנדרשו כהוצאה יותרו רק אם היתה לחברה פעילות עסקית שהצריכה תשלום דמי ניהול".
- 8.5. ככלל, ההוצאות אשר תותרנה בניכוי לצרכי מס הכנסה הן הוצאות פירותיות, הוצאות שוטפות ששימשו בייצור הכנסה בשנת המס וכן הוצאות לשמירה על הקיים (בניגוד להוצאות ליצירת יתרון מתמיד, לשיפור נכס הון או ליצירת נכס הון חדש).
- 8.6. אם כן, עלינו לבחון כי באה ההוצאה נשוא דיוננו בד' אמותיה של רישא סעיף 17 לפקודה.
- 8.7. בענייננו, דור חיפושי גז מחויבת בתשלום של תמלוגים על שורת מכירות הגז ברוטו, היינו ללא ניכוי הוצאות כלשהן בהן נשאה.

8.8. הוצאות בגין תמלוגים ששולמו לשותפויות במסגרת הסכם רכישת הרשימות הינם הוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתה של דור חיפושי גז ומניעת התרתם במסגרת חישוב הרווח החייב בהיטל מיוחד, פירושה כתיבת חוקי המס וחוקי החשבונאות מחדש רק לצורכי מיסוי ענף הגז והנפט.

9. חוקי עידוד השקעות - השוואה בין חוק הנפט לחוק עידוד השקעות הון לאור התיקון המוצע לו בחוק

ההסדרים

9.1. תמריצי מס לעידוד ענפים או להגשמת מדיניות (כמו תמריצים המוצעים כיום בענף הבנייה) מטרתם לעודד כניסת משקיעים לענפים מסוימים. ביטול תמריצי מס מהווה פגיעה חמורה בהסתמכותם של אותם משקיעים שבחרו בענף בשל המיסוי המוטב והינו בבחינת שיפור כדאיות העסקה לאחר מעשה. שותפויות הגז שקיבלו רישיונות מהמדינה טרם הקצאת משאביהם הכלכליים לחיפושי נפט, נטלו על עצמם סיכון כבד משקל, בעוד הסתמכו על חקיקה מפורשת אשר אפשרה את לקיחת הסיכונים.

9.2. האווירה המשפטית של עידוד השקעות הינה הסכם בין המשקיע למדינה אשר הינו הבטחה שילטונית.

9.3. בדומה לחוק הנפט חוק עידוד השקעות הון מטרתו עידוד השקעות בתעשייה בישראל, ובלשון החוק:

1. מטרת חוק זה היא משיכת הון לישראל ועידוד יוזמה כלכלית והשקעות הון-חוץ והון מקומי לשם -

- (1) פיתוח כושר הייצור של משק המדינה, ניצול יעיל של אוצרותיה ויכלתה הכלכלית וניצול מלא של כושר ייצורם של מפעלים קיימים;
- (2) שיפור מאזן התשלומים של המדינה, הקטנת היבוא והגדלת היצוא;
- (3) קליטת עליה, חלוקה מתוכננת של האוכלוסיה על פני שטח המדינה ויצירת מקורות עבודה חדשים."

2. לשם הגשמתה של מטרת חוק זה יוענקו המענקים, הפטורים, הערבויות, ההנחות, ההקלות וההיתרים האמורים בו (להלן - הטבות), שיינתנו אם דרך כלל ואם על יסוד תכנית, הכל כפי שיפורט בפרקים הבאים."

9.4. חוק עידוד השקעות, כאמור לעיל, הוא חוק שנועד לעודד השקעה בתעשייה בישראל. אחת ממטרותיו העיקריות היא לעודד קיום עסקים בפריפריה.

9.5. בהתאם לתיקון (ראה נספח ד' הרצ"ב), החוק החדש לא יחול על הכנסתו של מי שנמצא בתקופת הטבות המס לפי הוראות החוק הישן, אלא אם הודיע למנהל כי הוא מוותר על יתרת תקופת ההטבות לה הוא זכאי לפי החוק הישן, ושכיוונתו להחיל את הוראות החוק החדש על כלל הכנסתו מהמפעל החל בשנת המס שלאחר שנת ההודעה. כלומר, מפעל תעשייתי אשר יבקש לשלם את שיעורי המס, יידרש להודיע לפקיד השומה במועד הקבוע להגשת הדו"ח השנתי למס הכנסה על בחירתו במסלול החדש ולא תהיה לו האפשרות לחזור בו מבחירה זו.

9.6. גם באשר למפעלים במסלול המענקים נקבע כי מועד התחולה של התיקון בחוק, יהיה בתאריך

31.12.2010

- 9.7. לא זו אף זו, במסגרת התיקון נקבעו גם ההוראות מעבר אשר יחולו על מי שבחר במסלול החדש לגבי כלל הכנסתו מהמפעל עד לשנת 2015, ויש לו רווחים שמקורם בהכנסה מוטבת (כהגדרתה בס' 51 לחוק) שהושגה בתקופת ההטבות שלפי הדין הישן.
- 9.8. יחד עם זאת, הוראות החוק הקיים ימשיכו לחול לגבי מפעלים מוטבים שביצעו בהשקעה מזערית מזכה עד ליום 31 בדצמבר, 2010, ואשר יודיעו על שנת בחירה שאינה מאוחרת לשנת המס 2012 בגין ההשקעה המזערית האמורה. יצוין כי, לגבי מי שחלות עליו הוראות החוק הקיים, תינתן האפשרות לבחור בהוראות החוק החדש, תוך ויתור על המשך יישום הוראות החוק הישן לגבי תקופת ההטבות שנותרה.
- 9.9. בהיקש מהתיקון המוצע לחוק עידוד השקעות הון לעניינו, הרי שלא רק שתחולתו ממועד זה ואילך אלא אף התיקון קובע הוראות מעבר למטרת צמצום הפגיעה בבעלי הזכאות להטבות מס מענקים, ולכן בוודאי ובוודאי לא ראוי להחיל את הסדר המיסוי כפי שפורט בהמלצות הועדה, רטרואקטיבית על משקיעים בייחוד בענף הנפט אשר הינו ענף עתיר סיכונים.
- 9.10. לפיכך, כשם שמוצע ששינוי החוק לעידוד השקעות הון, לא יחול על מי שנמצא בתקופת הטבות מס בהתאם לחוק כנוסחו היום, קל וחומר כי במסגרת שינוי המדיניות בענף הגז והנפט, ענף עתיר סיכון והון, אין לקבוע תחולה על מחזיקי רישיונות קיימים, אשר גמרו בדעתם להשקיע את משאביהם בחיפושי גז ונפט בהסתמך על המיסוי המוטב.
- 9.11. הטבת המס הניתנת בתחום חיפושי הנפט והגז, מגלמת בתוכה את הסיכון באי מציאת נפט או גז. מכאן, אין יהיה זה ראוי וצודק לבטל את הטבות המס שכבר ניתנו לבעלי רישיונות, וכל שכן, אין להטיל נטל מס מוגדל על רישיונותיהם שניתנו בעבר לפי חוק, ואשר כבר הפיקו רווחים אשר מוסו בשיעורים מוטבים.
- 9.12. לסיכום, יובהר כי בעקבות פרסום טיוטת ההמלצות קרס, המודל העסקי עליו נסמכו מרשותיי ועליו נסמכו הגורמים הבנקאיים המממנים – לשם פיתוח "תמר". אותותיה של קריסה זו ניכרו בין היתר, בבלימתם של משאים ומתנים אותם ניהלו עם לקוחות פוטנציאליים (שביקשו לרכוש חלק מתכולת מאגר "תמר") ובבחינה מחודשת של מימון מיזם הפיתוח וההשקעות בו.
- 9.13. כמו לא די באמור, בימים אלה הובע לידיעת מרשותיי כי המשא ומתן לרכישת גז טבעי, בין לקוח פוטנציאלי ומהותי של פרוייקט "תמר" – הלקוח הפרטי הגדול ביותר בישראל- לבין ספקית הגז המצרית EMG (מו"מ אשר צבר תאוצה עם פרסום טיוטת המלצותיה של הועדה). עוד בטרם יבש הדיו על נייר עמדה זה והנה התבשרנו, למצער, כי בשעות האחרונות הפך המו"מ לעובדה מוגמרת.
- 9.14. נשוב ונחזור על בקשתנו להופיע בפני הועדה על מנת להציג את עיקרי עמדתנו.
- 9.15. הננו לרשותכם לכל הבהרה שתידרש.

בכבוד רב,

א. ברזלי

אהוד ברזלי, עו"ד (רו"ח)

נספח א' – השפעת חוקי היסוד על המיסוי בישראל

1. במרץ 1992 חוקקה הכנסת את חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, תשנ"ב – 1992 וחוק יסוד: חופש העיסוק, תשנ"ב – 1992, אשר הינם בעלי השלכות מרחיקות לכת על המערכת הכלכלית.
2. חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו נועד לעגן בנורמה חוקתית את השמירה על החיים, הגוף, הכבוד והקניין, כפי שנקבע בסעיף 3 לחוק –
"3. אין פוגעים בקנינו של אדם".
3. וקובע בסעיף 8 לחוק את פסקת ההגבלה, בה נקבעו התנאים המאפשרים פגיעה באחת מן הזכויות הקבועות בחוק –
"8. אין פוגעים בזכויות שלפי חוק-יסוד זה אלא בחוק ההולם את ערכיה של מדינת ישראל, שנועד לתכלית ראויה, ובמידה שאינה עולה על הנדרש או לפי חוק כאמור מכוח הסמכה מפורשת בו".
- (הדגשה אינה במקור)
4. חוק יסוד: חופש העיסוק מעניק הגנה חוקתית לחופש העיסוק בסעיף 3 לחוק –
"3. כל אזרח או תושב של המדינה זכאי לעסוק בכל עיסוק, מקצוע או משלח יד".
 וקובע את דרישת המידתיות כדרישה חוקתית בסעיף 4 לחוק –
"4. אין פוגעים בחופש העיסוק אלא בחוק ההולם את ערכיה של מדינת ישראל, שנועד לתכלית ראויה, ובמידה שאינה עולה על הנדרש, או לפי חוק כאמור מכוח הסמכה מפורשת בו".
5. סעיף 11 לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו מחיל את הוראות החוק על כל רשויות שלטון, בזו השלשון –
"11. כל רשות מרשויות השלטון חייבת לכבד את הזכויות שלפי חוק-יסוד זה".
 להוראה זו יש חשיבות רבה לא רק לגבי חקיקת מס חדשה, אלא גם לגבי פרשנות חוקי מס קיימים.
6. סעיף 5 לחוק יסוד: חופש העיסוק מחיל את הוראות החוק על כל רשויות השלטון –
"5. כל רשות מרשויות השלטון חייבת לכבד את חופש העיסוק של כל אזרח או תושב".
7. להגנה החוקתית הקבועה בחוקי היסוד השלכה לגבי כל דיני הלקיחה השלטוניים – לא רק מיסוי, אלא, גם בהתייחס להפקעה. החוק אוסר הפקעה ללא פיצוי בחקיקה או בתקנות שעת חירום חדשות, אלא אם הפקעה כזו תעבור את המסננת של סעיף 8 לחוק, הווה אומר: שהתכלית תהא ראויה ושהמידה לא תעלה על הנדרש.
8. עד לחקיקת חוקי היסוד ב- 1992 הוסדרה סמכות הטלת המיסים בחוק יסוד: משק המדינה, התשל"ה – 1975. חוק זה שהחליף בשנת 1975 את סעיף 6 לפקודת סדרי השלטון והמשפט מ- 1948 קובע בסעיף 1:
"1. (א) מיסים, מילואות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על פיו; הוא הדין לגבי אגרות".

(ב) מיסים, מילואות חובה, תשלומי חובה אחרים ואגרות המשתלמים

לאוצר המדינה, ושיעוריהם לא נקבעו בגוף החוק ולא נקבעה בחוק הוראה שקביעתם בתקנות טעונה אישור הכנסת או ועדה מועדונית, קביעתם בתקנות טעונה אישור מראש או תוך התקופה הקבועה לכך בחוק - בהחלטת הכנסת או בהחלטת ועדה מועדונית שהכנסת הסמיכה לכך".

9. חוק זה דורש שמיסים ואגרות יוטלו בחוק או על פיו, דהיינו, די בתקנה על פי חוק מסמיך ואין צורך בחקיקה ראשית כדי להטיל מיסים ואגרות.

10. במרץ 1992, עם חקיקת חוקי היסוד האמורים, החל העידן החוקתי במדינת ישראל, וגם חקיקת מס ראשית צריכה לעמוד במבחני ההגנה שנקבעו בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו וחוק יסוד: חופש העיסוק, דהיינו, לשם השגת תכלית ראויה ורק במידה הנחוצה. ניתן לפגוע בחופש הקניין והעיסוק רק בחקיקה ההולמת את ערכיה של מדינת ישראל.

11. עמד על כך פרופ' אהרן יורן ז"ל, במאמרו "המהפיכה החוקתית בישראל", משפטים כ"ג, 55, באומרו –

"עצם הטלת מס פוגעת בקניינו של אדם, באשר נוטלים ממנו כספים ומעבירים אותם לשלטון. נטילת הקניין תצטרך לעמוד במבחני התכלית הראויה והמידה הראויה. שאלות

כבדות משקל תוכרענה על פי הפרשנות שתינתן לשני מושגי שסתום אלה...
 ביחס למידת המיסוי הראויה מתעוררות שאלות טעונות. עומס המס הוא בין היתר, פונקציה של גודל הממשלה. ככל שהממשלה מספקת יותר שירותים היא זקוקה יותר למימון ולמקורות. ברי, שבמדינת רווחה נדרש נטל מס גבוה יותר מאשר במדינה אחרת. ככל שהמדינה מתערבת יותר בחיים הכלכליים שוב נדרש עומס מס גבוה יותר. כידוע, בית המשפט אינו מתערב במדינות כלכליות, ואין להניח שישפוט את מידת המיסוי הראויה כפונקציה של גודל ממשלה ראוי. אין גם להניח, שיכנס לסוגיות כמו מידת הפרוגרסיביות הראויה במיסוי. עם זאת, עשוי בית המשפט לפסול חקיקת מס כאשר מידת המס היא פרוהיביטיבית... במיוחד כאשר שיעור מס כבד מוטל על חלק קטן מבסיס המס, בעוד לשאר האוכלוסייה ניתנים פטורים מס או הקלות מס כאלה או אחרים".

(הדגשה אינה במקור)

12. היבט מרכזי אחד בו ניתן להבחין בשינוי מהותי הינו סוגיית הטלת מיסים למפרע, כאשר עד לחקיקת חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו לא היה כל סייג על כוחה של הכנסת להטיל מיסים למפרע ככל שחפצה. 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.

13. ערכיה של מדינת ישראל הוגדרו בסעיף 1 לחוק היסוד: כבוד האדם וחירותו כערכים של "מדינה יהודית ודמוקרטית", בנוסחת פשרה, השאולה מהכרזת העצמאות, אשר נועדה להתגבר על התנגדות המפלגות הדתיות לחקיקה.

14. יתרה מכך, קביעת עקרון היסוד בסעיף 1 החדש לחוק, שהוסף בתיקון העקיף, הכלול בחוק יסוד: חופש העיסוק, לפי חופש הקניין, כמו זכויות היסוד האחרות, מושתת על ההכרה בערך האדם, בקדושת חייו ובהיותו בן חורין, מקשה אף הוא על חקיקת מס למפרע.
15. בית המשפט יוכל להתערב, אם ימצא לנכון, גם בתוכנה של חקיקת המס. מיסוי פרוהיביטיבי או מיסוי למטרה פסולה עלול להיפסל. בבג"צ 321/60 לחם חי בע"מ נ' שר המסחר והתעשייה, פ"ד טו 197 קבע בית המשפט העליון ברוב דעות שתשלום שנועד לא לגבות מס, אלא להשגת מטרה כלכלית, לא צריך לעמוד במבחני הסמכות של הטלת תשלומים פיסקליים, ובהאי לישנא:
- "בבואנו לקבוע את תחומי סמכותנו במקרה כגון זה שלפנינו רגילים אנו להבדיל בין מה ששייך לתחום המדיניות הכלכלית בכללותה לבין הפעולה המיוחדת המגשימה - או המתיימרת להגשים - את המדיניות הכלכלית במקרה המוחש הנדון. אין אני גורס ש'מדיניות כלכלית' כעין מילת-קסם היא, שדי להזכירה ומיד יינעלו שערי בית המשפט לפני האזרח המבקש בו את תרופתו (ראה מרכז רהיטי 'לכל' נגד שר המסחר והתעשייה, פד"י, כרך ו', עמ' 795, בעמ' 803; פי"ס, כרך י"א, עמ' 237, בעמ' 245 (2)). אף נראה לי שאין זה אלא גבול מטושטש למדי המפריד בין קביעת המדיניות הכלכלית כשלעצמה ובין פעולה של ביצוע".**
16. חוקי היסוד מקנים לבית המשפט סמכות מפורשת לבדוק אם הפגיעה בקניין, ובכלל זה, הטלת מיסים, היא לתכלית ראויה, בין שהתכלית היא פיסקלית ובין שהיא השגת מטרה כלכלית כזאת או אחרת.
17. מן המקובץ, ניתן לקבוע כי מקום בו מדובר בתקנות המטילות מיסים או הקובעות שיעורי מס מוגדלים ולא סבירים תבחנה תקנות אלו ביתר שאת במבחני ההגנה על הקניין, דהיינו, האם מדובר בתכלית ראויה והאם מידת הפגיעה אינה מוגזמת.
18. פסקת ההגבלה הקבועה בסעיף 4 לחוק יסוד: חופש העיסוק קובעת כי " אין פוגעים בחופש העיסוק אלא בחוק ההולם את ערכיה של מדינת ישראל, שנועד לתכלית ראויה, ובמידה שאינה עולה על הנדרש, או לפי חוק כאמור מכוח הסמכה מפורשת בו".
19. מן הנוסח האמור עולה כי כל חוק שיימצא פוגע בחופש העיסוק ייפסל, אלא אם יעמוד באמות המידה של פגיעה ההולמת את ערכי מדינת ישראל לתכלית ראויה ולא מעבר למידה הדרושה.
20. על השאלות העולות מנוסח זה, אשר הינן בעלות השלכה על דיני המס, עומד פרופ' יורן במאמרו:
- "הסוגיות המתעוררות הן אלו: מתי פוגעת חקיקה פיסקלית בחופש העיסוק? האם גיוס כספים היא תכלית ראויה המצדיקה פגיעה? האם השגת מטרה כלכלית באמצעות נטל מס על עיסוק היא מטרה ראויה?...ברי שהטלת מיסים למיניהם עלולה להגביל את חופש הכניסה לעיסוק או את חופש ביצוע העיסוק. בעניין הפגיעה ראוי שהמבחן יהיה זהה לזה המוטל לגבי איסור או הגבלה ישירים על העיסוק, שאם לא כן לא ניתן יהיה להשיג על ידי מיסוי את מה שלא ניתן להשיג באמצעות איסור ישיר....ראוי שהכבדת מס על עיסוק תצטרך לעמוד במבחן המטרה הראויה, בדיוק כמו איסור מפורש על אותו עיסוק. גם**

כשמדובר בתכלית פיסקלית, עולה שאלת המידה הראויה. כאן מתעוררות הסוגיות של המס המפלה או המכביד במיוחד. חשוב להבין, שקיימת כיום נורמה חוקתית, נוסף על חופש הקניין, המגבילה הטלת מסים אפילו בחקיקה ראשית, וכל-שכן בחקיקת משנה. עתה נסללה אפוא הדרך לצאת למתקפה חוקתית."

(הדגשה אינה במקור)

נספח ב' – אינטרס ההסתמכות – פסיקה

1. להלן יובאו דוגמאות מספר¹ מהפסיקה בישראל ומדברי מלומדים לעניין חשיבותו היסודית והמרכזית של "אינטרס ההסתמכות":

(1) בע"א מקורות², ביהמ"ש העליון קבע כי שומת ארנונה שהוצאה לחברת "מקורות", לאחר עשרות שנים שבהם לא שלחה לה המועצה המקומית עילבון שומות, בטלות, בהיותן רטרואקטיביות. "עקרון החוקיות מורה", קבע שם ביהמ"ש העליון:

"כי ככלל אין החוק מטיל חיובים באופן רטרואקטיבי, אלא אם נאמר כך במפורש. כלל זה נכון במיוחד לגבי חיובי מס... כיוון שכך, ולאור האמור לעיל, ידנו תהא קפוצה במתן אפשרות לתקן שומת ארנונה באופן רטרואקטיבי... שינויה של החלטה מנהלית מטעמי אינטרס הציבור עלול לפגוע באינטרסים של הפרט- ובכלל זאת, בסופיות ההחלטה המנהלית ובאינטרס ההסתמכות של הפרט על החלטה - שעל פיהם שינה את מצבו".

(2) בבג"צ ארביב³, קבע ביהמ"ש העליון כי הרשות מחויבת, למעשה, לפעול ע"פ אינטרס זה, קבע כך:

"אינטרס ההסתמכות הוא האינטרס של הנאשם, אשר פעל על יסוד הבטחת השלטון... הודה בעובדות כתב האישום או שינה בדרך אחרת את מצבו. במצב דברים זה, מחייבת ההגינות כלפי הנאשם הגנה על אינטרסים אלה שלו, אשר השתחררות מעסקת הטיעון עשויה לקפח אותם".

2. פסיקה לגבי הבטחה שלטונית:

(1) בבג"ץ סאי-טקס קורפוריישן⁴, נקבעו מספר תנאים להשתכללותה של הבטחה שלטונית מחייבת: שנותן הבטחה היה מוסמך לתתה; שההבטחה ניתנה על ידו בכוונה שיהיה לה תוקף משפטי; ושהמבטיח הנו בעל יכולת למלא אחרי ההבטחה.

(2) כמו כן, בבג"צ מנצור⁵ נקבע: "לא במהרה תחויב הקופה הציבורית מכוח הבטחה מנהלית. הרשות, ובתי המשפט, אמונים על כספי הציבור ואין הם בעלים לעשות בהם כרצונם. על כך טעונה טענה להבטחה מנהלית בדיקה קפדנית".

(3) בבג"צ קלכמן⁶, נקבע כי "על ההבטחה השלטונית להיות מפורשת וברורה ולא מוטלת בספק, כנדרש מהתחייבות משפטית שאינה בגדר הצהרת כוונות גרידא"...

(4) המלומד יי דותן במאמרו, "הבטחה מינהלית לציבור"⁷, מגדיר הבטחה מנהלית כדלקמן:

"כמכשיר שפותח בפסיקה כדי לתת הגנה משפטית לציפיות האזרח בשורה של מצבים מגוונים שבהם נוצרת הסתמכות של הפרט עקב מעשים, מצגים

¹ כל ההדגשות אינן במקור.

² ע"א 957/97, המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים בע"מ פ"ד נ"ד(2), 433.

³ בג"צ 218/85 תקוה ארביב נ' פרקליטות מחוז תל אביב.

⁴ בג"ץ 135/75 סאי-טקס קורפוריישן בע"מ נ' שר המסחר והתעשייה, פ"ד ל (1) 673.

⁵ בג"ץ 3616/06 מנצור נ' משרד הפנים.

⁶ בג"ץ 585/01 קלכמן נ' ראש המטה הכללי, פ"ד נח(1) 706, 694.

⁷ יי דותן, משפט וממשל ה (תשי"ס) 470, 465.

או אמירות של גורמים בתוך הרשות המינהלית, שאינם בגדר חוזה פורמלי"....

(5) עוד מוסיף י" דותן⁸, כי

"בהיעדר טעמים מיוחדים שלא לקיים את ההבטחה... הרי הרשות המנהלית קשורה בהבטחה שניתנה כדין ולכן האזרח האוחז בידו הבטחה כזו נהנה מהגנה משפטית לציפיותיו... נקודת המוצא לדיון בהבטחה [מינהלית] היא... [ש]אסור לרשות המנהלית לחזור בה מהבטחתה, אלא אם התקיימו טעמים מיוחדים ויוצאי-דופן"....

⁸ במאמרו הנ"ל, בעמ' 471.

1. בפרשת מ.ל. השקעות נקבע, בזו הלשון:

"שווי הרכישה

8. האם "שווי הרכישה" כולל את הריבית הריאלית בגין רכישת המגרש והבנייה עליו. נראה לי, כי שווי הרכישה של המגרש כולל את הריבית הריאלית בגין רכישת המגרש. הריבית הריאלית בגין רכישת המגרש היא עלות מהותית שנושא בה הרוכש כדי לרכוש את המגרש. היא קשורה אינטגרלית לרכישתו של המגרש. נדרש לכלול אותה בשווי הרכישה כדי להגשים את תכליתו של החוק. החוק ביקש למסות את השבח, כלומר, את הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם. הריבית ששילם בעל המקרקעין לצורך רכישת המגרש היא עלות שקשורה קשר הדוק לרכישת המגרש, ומפחיתה את הרווח הכלכלי של בעל המגרש מעליית ערכו. על כן, לשם הגשמת תכלית החוק בדבר מיסוי השבח בלבד, יש לכלול בגדר שווי הרכישה של המגרש את הריבית הריאלית ששולמה לצורך רכישתו. מסקנה זו מתבקשת גם כדי להגשים הרמוניה חקיקתית בין דיני מיסוי השבח על פי החוק, ובין דיני מיסוי רווחי הון על פי חלק ה' לפקודה, שבסיסם הרעיוני הוא אחד. שכן, גם בדיני מיסוי רווחי הון מצטרפת הריבית הריאלית, וגם הפרשי ההצמדה, ל"מחיר המקורי" שהוא שקול ל"שווי הרכישה" (ראו: א' רפאל, י' מהולל, מס הכנסה (כרך שלישי, הוצאת שוקן, 1991) 29).

9. באשר לריבית הריאלית בגין הבנייה, הרי שהיא לא חלק מ"שווי הרכישה". הבנייה עצמה היא חלק מההשבחה. לאור זאת, נראה כי קשה לומר שהריבית הריאלית על הבנייה היא חלק מ"שווי הרכישה" של המגרש. יש לבחון איפוא אם היא חלק מ"הוצאות השבחה". לבחינת החלופה הזו נפנה עתה.

הוצאות השבחה

10. האם הוצאות הריבית הריאלית על הבנייה הן "הוצאות השבחה" המותרות בניכוי על פי סעיף 139(1), ומצטרפות ל"יתרת שווי הרכישה"? עלינו לפרש את המונח "השבחה" בתיבה "כל ההוצאות שהוציא המוכר לשם השבחתם של המקרקעין". מבחינה לשונית, השבחה היא שינוי לטובה בנכס קיים. בהקשר של החוק, השבחה היא שיפור בערך המקרקעין. מבחינה לשונית, הבנייה על המגרש שיפרה את המקרקעין. היא השביחה את המקרקעין. אין ספק כי הוצאות הבנייה הן "הוצאות השבחה". מבחינה לשונית, נראה כי לשון סעיף 139(1) לחוק סובלת גם הכללת הוצאות הריבית בגין הבנייה על המקרקעין בגדר "כל ההוצאות שהוציא המוכר לשם השבחתם של המקרקעין". באשר לתכלית החוק, כאמור, תכליתו של החוק בכלל, ושל סעיף 139(1) בפרט, היא מיסוי השבח על המקרקעין. כלומר, מיסוי הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי. מן הטעם הזה, מותרות בניכוי על פי סעיף 139(1) לחוק "כל ההוצאות שהוציא המוכר לשם

השבחתם של המקרקעין, כדי להגיע לרווח הכלכלי האמיתי שצמח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי, באמצעות נטרול העלויות שנשא בהן בעל המקרקעין מכיסו לשם העלאת ערך המקרקעין.

מן התכלית הזו, מתבקשת המסקנה כי הוצאות הריבית הריאלית בגין הבנייה על המקרקעין הן בגדר "כל ההוצאות שהוציא הנישום לשם השבחת המקרקעין". שכן, הוצאות הריבית על הבנייה הן הוצאות שמוציא בעל המקרקעין מכיסו כדי לבצע את ההשבחה, ותרומתם להשבחה היא רבה. הוצאות הריבית מקטינות את הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערך המקרקעין, וכדי להגיע למיסוי על הרווח הכלכלי מעליית ערך המקרקעין יש להתחשב בהוצאות הריבית הריאלית שהוציא הבעלים ולהתיר את ניכוי (השוו: עמ"ש 10/64 מוטל טרופיקנה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"מ נד 112; הדרי, שם, עמ' 296). מסקנת, היא, איפוא, כי הוצאות הריבית הריאלית על הבנייה מותרות בניכוי על פי סעיף 39(1) לחוק, בהיותן בגדר "כל ההוצאות שהוציא המוכר לשם השבחתם של המקרקעין". מסקנתי זו מגשימה הרמוניה חקיקתית עם דיני מיסוי רווחי הון, שעל פיהם, גם הוצאות מימון ההשבחה מותרות בניכוי".
(הדגש אינו במקור)

2. על רקע זה, בסעיף 39א לחוק מיסוי מקרקעין, אשר תוקן במסגרת תיקון מס' 55 לחוק מיסוי מקרקעין, נקבע כדלקמן:

"ניכוי הוצאות ריבית ריאלית

39א. (א) במכירת זכות במקרקעין יותרו בניכוי לשם קביעת סכום השבח, נוסף על הוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף 39, תשלומי ריבית ריאלית, אם אינם מותרים בניכוי לפי הפקודה, ששילם המוכר, החל ביום הרכישה עד 90 ימים לאחר יום המכירה, בשל הלוואה שקיבל, ושהתקיימו לגביה כל אלה:

(1) נמחקה; [תשס"ה-2005 (55)]

(2) ההלוואה התקבלה לאחד מאלה:

(א) לרכישה או להשבחה של הזכות במקרקעין סמוך לרכישה או להשבחה;

(ב) לשם פירעון של יתרת ההלוואה כאמור בפסקה (א);

(3) ההלוואה אינה מקרוב; לענין זה, "קרוב" - כהגדרתו בסעיף 19(4) והמונח "שליטה" בהגדרה האמורה יפורש לפי אותו סעיף;

(4) לגבי זכות במקרקעין שאינה רשומה בפנקסי חשבונות המנוהלים בשיטת החשבונאות הכפולה - ההלוואה מובטחת במשכנתה או במשכון שנרשמו לגבי הזכות במקרקעין או שנרשמה לגבי ההלוואה הערת אזהרה בשל התחייבות לרישום משכנתה כאמור, ובלבד שהרישום הראשון מביניהם נעשה סמוך לקבלת ההלוואה".

עידוד השקעות הון

א. תחולה, הוראות מעבר והוראות שעה

ב. לעניין הטבות במס:

1) החוק כנוסחו לאחר התיקון במוצע בהחלטה זו (להלן- "הדין החדש") לא יחול על הכנסותיו של מי שנמצא בתקופת הטבות המס על פי החוק כנוסחו זהיום (להלן- "הדין הישן") אלא אם הודיע למנהל כי הוא מוותר על יתרת תקופת הטבות לה הוא זכאי לפי הדין הישן שבגוונו את החיל את הוראות הדין החדש על כלל הכנסתו מהמפעל, החל בשנת המס שלאחר שנת ההודעה. כך, מפעל תעשייתי כאמור המבקש לשלם את שיעורי המס כאמור בסעיף 1(ד)(2) נדרש להודיע לפקיד השומה על הבחירה במסלול החדש במועד הקבוע להגשת הדו"ח השנתי למס הכנסה. לא תהיה אפשרות חזרה מהודעה כאמור.

2) מי שהודיע למנהל כי הוא מוותר על יתרת תקופת הטבות לה הוא זכאי לפי הדין הישן ושכונתו להחיל את הוראות הדין החדש לגבי כלל הכנסתו מהמפעל, עד לשנת המס 2015, ויש לו רווחים שמקורם בהכנסה מוטבת שהושגה בתקופת הטבות שלפי הדין הישן.

3) לגבי רווחים מחולקים שמקורם בהכנסה פטורה – ימשיך לחול הדין הישן ;

4) לגבי רווחים מחולקים שמקורם בהכנסה ששולם עליה מס לפי החוק ולגבי רווחים פטורים שמס החברות בגינם שולם –

א) שיעור המס שיחול לגבי דיבידנד המשולם למי מהמפורטים בסעיף 125ב לפקודה – שיעור מס של _____ ;

ב) הוראות סעיף 126(ב) לפקודה יחולו לגבי חישוב הכנסתו החייבת של חבר בני אדם, לפי התנאים הנקובים באותו סעיף. משמע, על דיבידנד בין חברתי לא יחול חיוב במס בהתקיים תנאי סעיף 126(ב) לפקודה.

5) לעניין מענקים:

א) מועד התחילה של התיקון בחוק כאמור יהיה ביום 31.12.2010.

ב) מסלולי העידוד המינהליים שפעלו ערב החלטה זו ושפועלים מכוח החלטות הממשלה 4423 מיום 22 בינואר 2009 ומספר 4545 מיום 12 במרץ 2009 יישארו בתוקפם אף לאחר מועד התחילה של החוק.