

לא בא בחשבון? ייצוגם של נישומי מס שבח על ידי רואי חשבון

בעקבות בג"ץ 7956/10 גבאי נ' משרד האוצר

מאת

אסית שובל* ושירלי יוסרי**

א. מבוא. ב. עיקרי פסק הדין. ג. ביקורת על פסק הדין; 1. הגזרה החוקתית הנתקפת; 2. האומנם הפגיעה בחופש העיסוק היא פגיעה קלה?; 3. פשרה "גילדאית" – האומנם תכלית ראויה? ד. יישום מבחני המידתיות; 1. מבחן הקשר הרציול; 2. מבחן האמצעי שמידתו פחותה. 3. מבחן המידתיות במובן הצר. ה. מהלכו של בית המשפט – מהם מניעיו? ו. סיכום ומסקנות.

א. מבוא

בבג"ץ 7956/10 גבאי נ' משרד האוצר (להלן – העתירה),¹ נדונה שאלת חוקתיותו של סעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג–1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין) המאפשר לרואי חשבון לייצג נישומים בענייני מס שבח, אך רק בתחום מצומצם מאוד.² אף שהסעיף, בנוסחו המתוקן, מרחיב את אפשרויות הייצוג של רואי החשבון בהשוואה למצב שקדם לו, העותרת טענה נגד מתחם הייצוג המוגבל שסעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין מאפשר. בית המשפט דחה את העתירה בקבעו כי הסעיף המתוקן אכן פוגע במידת מה בחופש העיסוק של רואי החשבון בכך שאינו מאפשר ייצוג גם בהליכים אחרים, אולם אין מדובר בפגיעה המצדיקה את התערבותו. בכך שימר בית המשפט את גבולות מקצוע עריכת הדין והותיר – למעט החריג שבסעיף 109א הנ"ל – את הייחוד המוענק בחוק לעורכי דין כמייצגיו של הפרט בהליכים בעלי אופי שיפוטי.

כבר בקריאה ראשונה אפשר להבחין בנימה מסתייגת העולה מפסק הדין באשר לסעיף 109א הנ"ל. בית המשפט מכנה את התיקון לסעיף החוק "גמל חקיקתי"³, ואף קורא עליו את הפסוק "ויצא העגל הזה" (שמות לב, 24) מפרשת עגל הזהב.⁴ בחותמו את חוות דעתו כתב השופט רובינשטיין בכנות כי יכלה להיות גם הכרעה משפטית אחרת.⁵ חרף האמור, נמנע כאמור בית המשפט מלהתערב והותיר את הסעיף על כנו.

פסק הדין מנומק בפגיעה המועטה שהסעיף מסב, לצד ההכרה המפורשת בכך שהחוק הוא תוצר של פשרה בין שתי קבוצות כוח.⁶ לפיכך,⁷ אליבא דבית המשפט, התערבות באמצעות ביקורת שיפוטית צריכה להיות מצומצמת.

* סטודנטית לתואר ראשון במשפטים באוניברסיטת חיפה וחברת מערכת כתב העת "הארץ דין" לשנת הלימודים תשע"ד.

** סטודנטית לתואר ראשון במשפטים ופסיכולוגיה ולתואר שני במשפטים באוניברסיטת חיפה. חברת מערכת כתב העת "הארץ דין" לשנת הלימודים תשע"ד.

1 בג"ץ 7956/10 גבאי נ' משרד האוצר (פורסם בנבו, 19.11.2012) (להלן – העתירה).

2 חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג–1963.

3 העתירה, לעיל ה"ש 1, בפסקה טז לפסק דינו של השופט רובינשטיין, וזאת על משקל ההלצה שלפיה גמל הוא סוס שהורכב על ידי ועדה.

4 שם, בפסי' כה לפסק דינו של השופט רובינשטיין.

5 שם, בפסי' לו לפסק דינו של השופט רובינשטיין.

6 שם, בפסי' טז, יח, כה לפסק דינו של השופט רובינשטיין.

7 שם, בפסי' כד לפסק דינו של השופט רובינשטיין.

בהארה זו נבקש לבחון אם הכרעתו של בית המשפט העליון, בשבתו כבג"ץ, עומדת במבחן הביקורת. אנו נטען כי העובדה שהחוק הוא תוצר של מאבק "גילדאי", ופרי פשרה בין קבוצות כוח, אינה מצדיקה מתחם חוקתיות רחב יותר, או ריסון שיפוטי, אלא להפך: היא הייתה אמורה להביא לקביעה כי תכלית החוק אינה ראויה, או לפחות להביא להקפדה יתרה בבדיקת האמצעים שבחר המחוקק לנקוט, לנוכח קיומו של פגם בתכלית. לדידנו, יש להבחין בין פשרה פוליטית (בין מגזרים וקבוצות אינטרסים) אשר ניתן להצדיקה כמקדמת את טובת הכלל, ולכן יכולה לצלוח את מבחן התכלית הראויה, לפשרה בין קבוצות כוח שעלולה לבוא על חשבונו של הציבור משום שאי-אפשר להראות בבהירות כיצד היא אכן משרתת את טובת הכלל. פשרה בין גילדות אשר אינה בת הצדקה במשקפי טובת הכלל, אינה יכולה להיחשב ל"מטרה ציבורית חשובה למדינה ולחברה"⁸, אשר רק בשמה רשאי המחוקק לפגוע בזכות מוגנת. זוהי אמנם פשרה אשר יש ערך פוליטי בקיומה, שכן חיים בצוותא מחייבים פשרות, אך משום שמדובר בפשרה בין שני אינטרסים "צרים" שאינה מניבה מארג לכיד שמקדם בעקיבות את האינטרס הציבורי, אין בכוחה של פשרה כאמור לשאת על כתפיה, מבחינה משפטית, פגיעה בזכות מוגנת.

טענתנו כי התכלית האמורה אינה צולחת את מבחן התכלית הראויה מתחזקת בעקבות בחינת הליך החקיקה. כך, גם אם התלבט בית המשפט בשאלה אם תכליתו של החוק ראויה אם לאו, לו היה בוחר להתבונן מקרוב בהליך החקיקה, היה לשיטתנו מאמץ סטנדרט ביקורת קפדני יותר מזה שאומץ, ובכך היו נוטות כפות המאזניים לצד ההתערבות. לו היה מאמץ בית המשפט סטנדרט ביקורת קפדני יותר, לנוכח הפגם בתכלית ולנוכח הליך החקיקה הבעייתי, לא היה בית המשפט מקל ראש בפגיעה בזכות, ואף לא היה מגמיש את הדרישות המנויות במבחנים האחרים של פסקת ההגבלה (ובעיקר קיומן של הגנות חלופיות על האינטרס הציבורי, אשר פוגעות פחות בזכות מוגנת). שילובם של קשיים אלה – תכליתו הפגומה של החוק, הליך החקיקה הפגום וקיומן של דרכים אחרות, פוגעניות פחות – היה אמור להביא את השופטים לידי הנמקה אחרת ואף לידי הכרעה אחרת.

סדר הדיון יהיה כדלקמן: תחילה נציג בפרק השני את עיקרי העתירה ואת הכרעת בית המשפט תוך שימת לב לטעמים שהובאו בחשבון ובחינת האופן שבו הם אמורים להצדיק את שימורו של כלל ייחוד המקצוע.

לאחר מכן נפנה בפרק השלישי לבחינה ביקורתית של הכרעת בית המשפט העליון. תחילה נבקר את קביעת בית המשפט כי הבחירה בסעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין כמטרת התקיפה החוקתית הייתה בחירה מוטעית. לאחר מכן נצביע על כך שהפגיעה בחופש העיסוק של רואי החשבון היא רבה, ומכל מקום חמורה יותר מכפי שתוארה בהכרעת בית המשפט. לבסוף נברר את התכליות של התיקון לחוק ונבדוק אם הן תכליות ראויות. כל אלה אמורים לבסס נקודת מוצא אחרת, וקפדנית יותר, להמשך הדיון החוקתי.

בפרק הרביעי נבחן אם החוק פוגע בזכות היסוד באופן שאינו עולה על הנדרש, כלומר ניישם את מבחני המידתיות.

בפרק החמישי נשער מה היו המניעים שביסוד החלטתו של בית המשפט להימנע מהתערב בנוסח החוק.

ב. עיקרי פסק הדין

העתירה נסבה על שאלת חוקתיותו של סעיף 109א (להלן גם – הסעיף) לחוק מיסוי מקרקעין.⁹ העותרת, רואת חשבון, טענה כי הסעיף מצמצם את אפשרויות הייצוג של רואי החשבון בפני רשות המסים בעניינין של חבויות הנוגעות לחוק מיסוי מקרקעין.¹⁰ לטענתה, הוראת הסעיף מגבילה באופן שאינו מוצדק את חופש העיסוק של רואי החשבון ואף פוגעת בכבוד האדם ובקניינו של הציבור כולו. ציבור הלוקחות המיוצגים אינו יכול לבחור את המייצג הטוב בעיניו ובכך נפגעת זכותו

8 בג"ץ 4769/95 מנחם נ' שר התחבורה, פ"ד נז(1) 235, 264 (2002) (להלן – בג"ץ מנחם).

9 חוק מיסוי מקרקעין.

10 העתירה, לעיל ה"ש 1, בפס' ג' לפסק דינו של השופט רובינשטיין.

אסית שובל ושירלי יוסרי, "לא בא בחשבון? ייצוגם של נישומי מס שבח על ידי רואי חשבון בעקבות בג"ץ 7956/10 גבאי נ' **משרד האוצר**", **הארץ דין ט** (2) 167 (תשע"ד)

המהותית לייצוג.¹¹ עוד ציינה העותרת כי התכלית שביסוד הסעיף אינה ראויה וכי גם אם תימצא ראויה, אין הפגיעה מידתית.¹²

הסעיף יוצר חריג לעקרון ייחוד המקצוע הקבוע בסעיף 20 לחוק לשכת עורכי הדין, התשכ"א-1961. עם זאת מדובר בחריג מצומצם המתיר לרואי החשבון את האפשרות לייצג נישום בכל הקשור לחישובי המס בלבד, ורק כאשר מכירת הזכות במקרקעין או מכירת הזכות באיגוד המקרקעין אינה פטורה ממס והנישום חייב להגיש דוח שנתי לפקיד השומה.¹³ באשר לכל יתר העסקאות, רואי החשבון מנועים מלהירשם כמייצגים במחשבי רשות המסים ומלפעול באופן עצמאי מול רשויות המס. בשל כך אין הם רשאים לבצע את הפעולות האלה: הכנת שומות מס והגשתן באופן עצמאי, הכנת תיקוני שומה, הגשת השגות וקיום דיונים בגינן.¹⁴

חריג נוסף לעקרון ייחוד המקצוע נחקק גם בהקשר של מס הכנסה ומס ערך מוסף. על פי פקודת מס הכנסה, התשכ"א-1961 וכן על פי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 רואה חשבון רשאי לייצג נישומים.¹⁵ על פי דברי ההסבר לחקיקה, מקצועיותם של רואי החשבון היא שמבחינה אותם מן הכלל ומקנה להם את היכולת לייצג בפני הרשויות.¹⁶ הואיל ואין הבדל מעשי בין מס הכנסה ומס ערך מוסף לבין מס שבח, קשה להצדיק את ההבחנה בין השניים, מבחינה פרוצדורלית (ייצוג) ומבחינה מהותית (ידע מקצועי). יתרה מזו, דומה שדרוש טעם חזק להבחין בין השניים לנוכח הפגיעה הנוספת באינטרס הציבורי לבחור נציג כטוב בעיניו.

עקרון ייחוד המקצוע, המעוגן כאמור בסעיף 20 לחוק לשכת עורכי הדין, קובע כי פעולות של ייצוג בפני גופים שיפוטיים או מעין שיפוטיים, ייצוג של אדם אחר בפני גופים מנהליים, עריכת מסמכים בעלי אופי משפטי ומתן ייעוץ וחוות דעת משפטיות, ייעוץ על ידי עורך דין בלבד.¹⁷ כלל זה מבקש לשמור על טריטוריית הפרופסיה המשפטית, באופן שעיסוק בתחום המקצוע יוגבל לעורכי דין בלבד, והוא מניח שרק הם יכולים לספק מענה ראוי לשאלות משפטיות.¹⁸ ההסדר הייחודי, שלפיו עורכי הדין נהנים ממנופול נובע מהחשיבות המיוחדת אשר המחוקק והציבור מייחסים למקצוע, למעמדם של עורכי הדין ולאופן תפקודם.¹⁹ על כתפיו של מי שמייצג אדם אחר בהליך אדוורסרי מוטלת אחריות כבדה: עליו להכיר את נבכי ההסדר המשפטי, להשכיל ולהבין את ההשלכות בעולם המעשה של בחירה בדרך משפטית זו או אחרת, ומתוך כך לגבש חוות דעת מקצועית באשר לדרך המיטבית המתאימה ללקוח. חובות האמון של עורכת הדין הן כלפי הלקוח הן כלפי מערכת המשפט ועשיית הצדק מחייבות עמידה בסטנדרט אתי וציות לכללי משמעת שיפותחו, ייושמו ויאכפו על ציבור עורכי הדין. בשל הצורך להבטיח ייצוג משפטי ברמה נאותה, נקבע כי רק מי שלמד משפטים, עבר את בחינות הלשכה והצטרף כחבר ללשכת עורכי הדין, רשאי לייצג אדם אחר.²⁰ לפי קו מחשבה זה, ניתן לטעון כי למרות מקצועיותם של רואי החשבון בתחומי עיסוקם, הם אינם יכולים לייצג נישומים בפני הרשויות, מאחר שזכות זו שמורה לעורכי הדין בלבד לאור מומחיותם בייצוג דווקא, וכן בשל החובות החלות עליהם מכוח מקצועם.²¹

11 ש.ם.

12 ש.ם.

13 ראו ס' 109א לחוק מיסוי מקרקעין.

14 דברי הסבר להצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון - ייצוג נישום על ידי רואה חשבון), התשע"ג-2013, פ/1254/19, okneset.org/bill/7502. (להלן - דברי ההסבר). נציין כי הצעת חוק זו, אשר הוצעה על ידי חבר הכנסת מאיר שטרית, לא נתקבלה.

15 ס' 236 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961; ס' 143א לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976.

16 דברי הסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 13) התשכ"ח-1968, ה"ח 769, 176, 192. www.nevo.co.il/Law_word/ [law17/PROP-0769.pdf](http://www.nevo.co.il/Law_word/law17/PROP-0769.pdf)

17 ס' 20 לחוק לשכת עורכי הדין, התשכ"א-1961.

18 נטע זיו "מי הזיז את הגלימה שלי? - על הסגת גבולות מקצוע עריכת הדין" **מחקרי משפט** כד 439, 453 (2008).

19 עלי זלצברגר "קשר המשפטיים הישראלי: על לשכת עורכי הדין ובעלי בריתה" **משפטים** לב 43, 55-56 (תשס"ב).

20 ש.ם.

21 **העתיקה**, לעיל ה"ש 1, בפסי' ט לפסק דינו של השופט רובינשטיין. לשכת עורכי הדין, כמשיבה לעתירה, המחישה טענתה בדומה וטענה שכשם שמומחיותו של רופא אינה מקנה לו את האפשרות לייצג בפני ביטוח לאומי, כך מומחיותם של רואי החשבון אינה מקנה להם את האפשרות לייצג בפני רשות המס.

אסית שובל ושירלי יוסרי, "לא בא בחשבון? ייצוגם של נישומי מס שבח על ידי רואי חשבון בעקבות בג"ץ 7956/10 גבאי נ' משרד האוצר", הארת דין ט(2) 167 (תשע"ד)

המשיבים לעתירה הדגישו את הטעמים שהוזכרו לעיל בבקשתם לדחות את העתירה וטענו כי על ייצוגם של רואי החשבון להיות מוגבל לסוגיות אשר אופיין הדומיננטי אינו משפטי.²² עוד נטען כי מדיניות משפטית ראויה צריכה למנוע ככל האפשר סיכון לטעויות בגביית מס, שכן גביית יתר פוגעת בזכות הקניין של הנישום ואילו גביית חסר פוגעת באינטרסים ציבוריים.²³ יתרה מזו, כאשר בעסקאות מקרקעין עסקינן, שאלות משפטיות עולות לעתים תכופות, ולפיכך יש להותיר את הטיפול בעניינן לעורכי הדין, המומחים לנושא. ולבסוף נטען כי ההסדר אשר נקבע בסעיף 109א אינו מביא לפגיעה בזכויות יסוד, ואף אם יש בו כדי לפגוע בזכות יסוד, תכליתו ראויה ופגיעתו מצומצמת ולכן מידתית.

בית המשפט העליון, בשבתו כבג"ץ, דחה את העתירה. הוא ציין כי אכן יש כאן פגיעה בחופש העיסוק, אך היא אינה מצדיקה התערבות שיפוטית, שכן הפגיעה אינה נוגעת בליבת הזכות.²⁴ לדבריו, אין מדובר בשלילה גורפת של זכות אלא בהגבלתה בלבד.²⁵ משום כך, ומפני שהחוק הוא תוצר של דיאלוג פרלמנטרי אשר הוליד פשרה, התערבותו של בית המשפט צריכה להיות מצומצמת.²⁶

בית המשפט, מפי השופט אליקים רובינשטיין ובהסכמת השופטים עוזי פוגלמן ודפנה ברק-ארז, קבע כי גם אם ישנה פגיעה, היא הולמת את ערכי מדינת ישראל כמדינה יהודית ודמוקרטית, נועדה לתכלית ראויה ועומדת במבחני המידתיות. השופטת ברק-ארז הוסיפה והדגישה שתתעצם ההצדקה לביקורת שיפוטית ככל שתגבר הפגיעה בזכות ותימצא בגרעינה, ואילו כאן היא רחוקה מליבת ההגנה על חופש העיסוק.²⁷

הכרעת השופטים בעתירה מעוררת כמה שאלות: האם כאשר עסקינן בהליכי חקיקה שהם תוצר של פשרה בין שתי קבוצות כוח, ההתערבות השיפוטית צריכה להיות מצומצמת? האם הפגיעה בחופש העיסוק של רואי החשבון אכן קלה כפי שהוצגה או שמא מדובר בפגיעה קשה יותר? ואם הפגיעה אכן קשה יותר, האם היא חוקתית?

ג. ביקורות על פסק הדין

1. הגזרה החוקתית הנתקפת

קודם שנדון בשאלות האמורות נדון תחילה בשאלה מקדימה. האם, כעמדתו של השופט רובינשטיין,²⁸ העתירה תוקפת בגזרה החוקתית הלא נכונה?

העותרת טענה כי חוק מיסוי מקרקעין, ובאופן ספציפי סעיף 109א לחוק זה, הוא שפוגע בזכותם של רואי החשבון לחופש עיסוק.²⁹ אולם סעיף זה תוקן בתיקון 53 ולמעשה הרחיב את אפשרותם של רואי החשבון לייצג, ולכן הוא הסדר המיטיב עמם.³⁰ לפני תיקון 53, לקוח היה יכול להיות מיוצג על ידי עורך דין בלבד, הן בפני המנהל, כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, הן בפני גופים שיפוטיים, ולפיכך בכל הליך מול הרשויות נדרש ייצוג של עורך דין לצד הידע המקצועי של רואה החשבון. מצב

22 שם, בפסי' ו לפסק דינו של השופט רובינשטיין.

23 שם, בפסי' ה לפסק דינו של השופט רובינשטיין.

24 שם, בפסי' כ וכב לפסק דינו של השופט רובינשטיין.

25 שם, בפסי' כד לפסק דינו של השופט רובינשטיין.

26 שם.

27 שם, פסק דינה של השופטת ברק-ארז.

28 שם, בפסי' כא לפסק דינו של השופט רובינשטיין.

29 שם, בפסי' ג לפסק דינו של השופט רובינשטיין.

30 דברי הסבר להצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח רכישה ומכירה) (תיקון מס' 53) (ייצוג נישום בידי רואה חשבון), התשס"ג–2003, ה"ח 1950 (להלן – תיקון 53). וכן: העתירה, לעיל ה"ש 1, בפסי' כ לפסק דינו של השופט רובינשטיין.

אסית שובל ושירלי יוסרי, "לא בא בחשבון? ייצוגם של נישומי מס שבח על ידי רואי חשבון בעקבות בג"ץ 7956/10 גבאי נ' **משרד האוצר**", **הארץ דין ט** (2) 167 (תשע"ד)

דברים זה הביא הן לעלות כפולה אצל הלקוח, אשר נדרש לשלם על שעות עבודת רואה החשבון ושכר טרחה לעורך הדין, הן לעומס בירוקרטי בשל הצורך לתאם בין רואי החשבון לעורכי הדין. פועלם של רואי החשבון היה חלק הארי בהליך, ולמרות זאת הם נזקקו לייצוגם של עורכי הדין כדי לסיים את הטיפול בענייני הלקוח.³¹

השופט רובינשטיין קבע לעניין זה כי שגתה העותרת בכך שבחרה לתקוף את סעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין ולא את סעיף 20 לחוק לשכת עורכי הדין העוסק בייחוד המקצוע – ושהוא מקור עיקר הפגיעה בענייננו.³² לשיטתו, תקיפת סעיף 20 לחוק לשכת עורכי הדין, אשר מגביל, הלכה למעשה, את זכות הייצוג,³³ הייתה אפשרית תוך הגבלת התקיפה לעניין ייצוג על ידי רואי חשבון בענייני מיסוי מקרקעין. סעיף זה נדון לאחרונה בפסיקה בעניין **לבנת פורן**,³⁴ ואף שחוקתיותו לא עמדה כשלעצמה לביקורת, קבע בית המשפט כי יש לפרש את סעיף 20 לחוק לשכת עורכי הדין בצמצום עקב הפגיעה האפשרית בחופש העיסוק ובאוטונומיה של הפרט עקב קיומו של המונופול המוענק לעורכי הדין וללשכת עורכי הדין.³⁵ באותה הפרשה נקבעו שלוש אמות מידה לבחינה אם עיסוק מסוים נמצא בגבולות מקצוע עריכת הדין: (1) היקפו של שיקול הדעת הנדרש לצורך מתן השירות או הפעולה; (2) הפוטנציאל שטמון במתן שירות לקוי; (3) החלופות שעומדות לרשות הציבור אם השירות יינתן על ידי עורכי דין בלבד. שאלה מעניינת היא אם יישום מבחנים אלה היה מביא לכלל מסקנה שראוי לאפשר לרואי חשבון לייצג נישומים בסוגיות מס לפני רשויות המסים, ובייחוד רואי חשבון אשר כיהנו בגוף המחליט מטעם הרשות בשאלות מס.

מכל מקום, האם שגתה העותרת כאשר תקפה את החקיקה המיטיבה בלבד? לעניות דעתנו התשובה שלילית. הדיון בשאלת תקפותו של חוק מיטיב עולה בהקשר של שמירת דינים, המוסדרת בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו והייתה מוסדרת בחוק יסוד: חופש העיסוק, אך פגה. בהקשר זה מתעוררת השאלה אם הסדר שאך מתקן הסדר ותיק המוגן על פי כלל שמירת הדינים, אך בכל זאת מותיר פגיעה לא מידתית על כנה, מוגן אף הוא מפני ביקורת שיפוטית. בעניין **צמח**³⁶ הוכרעה לראשונה השאלה אם אפשר לתקוף חקיקה מיטיבה, ונקבע כי אכן הדבר אפשרי. בית המשפט העליון, בשבתו כבג"ץ, קבע כי חוק מיטיב כפוף לביקורת שיפוטית,³⁷ אולם בית המשפט יכול להביא בחשבון שמדובר בחוק מיטיב בעת בחינת חוקתיותו.³⁸ זוהי גם דעתו של פרופ' אהרן ברק, אשר לדידו אף שבחינה חוקתית של הסדר מיטיב עלולה להיכשל בעת הפעלת פסקת ההגבלה, מחדל חקיקתי המתבטא בכך שחוק לא תיקן כל צורכו הסדר קלוקל קודם, אינו חסין מביקורת שיפוטית. כלומר מצב שבו הסדרים מיטיבים אינם מיטיבים דיים אינו יכול לאפשר למחוקק להדיר רגליו מקידום חקיקה מיטיבה נוספת.³⁹

31 פרוטוקול ישיבה מס' 6822 של ועדת הכספים של הכנסת ה-16, 5 (9.7.2003) knesset.gov.il/protocols/data/rtf/ksafim/2003-07-09.rtf
32 **העתיקה**, לעיל ה"ש 1, בפס' כא לפסק דינו של השופט רובינשטיין. בהקשר זה יצוין כי בחוק יסוד: חופש העיסוק אין פסקת שמירת דינים (לעומת חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו) המאפשרת את המשך תוקפם של חוקים אם חוקקו בטרם נכנס חוק היסוד לתוקף. לפיכך תקיפת חוק לשכת עורכי הדין, ובאופן ספציפי תקיפת ס' 20 המגביל את אפשרות הייצוג, הייתה אפשרית תוך הגבלת התקיפה לעניין ייצוג על ידי רואי חשבון בענייני מיסוי מקרקעין.

עוד יצוין כי הוראת ייחוד המקצוע מעניקה לעורכי הדין, כבעלי הידע המקצועי, מונופול וכוח למנוע את כניסתם של מתחרים לשוק. משום שבכוחו של מונופול זה לפגוע בחופש העיסוק ובאוטונומיה של הפרט, קבע בית המשפט לאחרונה, בפרשת **לבנת פורן**, כי יש לפרש את ס' 20 לחוק לשכת עורכי הדין בצמצום. ע"א 4223/12 **המרכז למימוש זכויות רפואיות בע"מ נ' לשכת עורכי הדין בישראל** (פורסם בנבו, 25.6.14) (להלן – פרשת **לבנת פורן**).

33 סעי' 20 לחוק לשכת עורכי הדין.

34 פרשת **לבנת פורן**, לעיל ה"ש 32, בעמ' 16–17.

35 שם, בעמ' 14.

36 בג"ץ 6055/95 **צמח נ' שר הביטחון**, פ"ד נג(5) 241 (1999) (להלן – פרשת **צמח**). חייל עתר כנגד חוקתיותו של ס' 237א לחוק השיפוט הצבאי (תיקון מס' 32), התשנ"ח–1998, אשר אפשר החזקת חייל במעצר עד 96 שעות לפי קביעתו של קצין שיפוט צבאי. קביעת בטלות הסעיף הייתה עלולה להשיב את המצב לקדמותו ולהרע את מצבם של החיילים העצורים, שכן דובר בחוק מיטיב.

37 שם. בפרשת **צמח** דובר בפגיעה בחירותו של אדם ודיון עסק מחד גיסא, בחקיקה של חוקים חדשים ברוח חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, ומאידך גיסא בכך שקביעת בטלות החוק תביא להגנה על החוק הקודם לנוכח שמירת הדינים. קושי שעלה בעניין זה נגע להבחנה בין חוק מתקן מיטיב לבין חוק מתקן מרע, שכן לעתים באותה הוראה ישנה גם הטבה וגם הרעה. למרות קשיים אלה נקבע כי כל חוק או תיקון לחוק, שחוקק לאחר חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, כפוף לביקורת שיפוטית, בין שהוא מיטיב ובין לאו.

38 שם, בעמ' 261.

39 אהרן ברק **פרשנות במשפט**, כרך ג, **פרשנות חוקתית** 563 (1994).

אסית שובל ושירלי יוסרי, "לא בא בחשבון? ייצוגם של נישומי מס שבח על ידי רואי חשבון בעקבות בג"ץ 7956/10 גבאי נ' משרד האוצר", הארת דין ט(2) 167 (תשע"ד)

כל חקיקה חדשה מבית היוצר של המחוקק חשופה לביקורת שיפוטית ועל ביטולה של חקיקה מיטיבה להוות תמריץ לשינוי ראוי יותר אשר יותאם לתנאיה של פסקת ההגבלה.⁴⁰

בהקשר זה יצוין כי הסוגיה רלוונטית לא רק למישור אי-החוקתיות, אלא גם למישור הסעד. כידוע, לצד ביטול דבר החקיקה פתוחה לפי הדוקטרינה המכונה "תוצאה יחסית", גם אפשרות הרחבתו.⁴¹ דרך זו נבחרה בעבר במישור החוזי בעניין אל-על ושם נקבע כי אין לבטל לחלוטין מתן הטבה שיצרה חלוקה מפלה, אלא יש להרחיב את מתן ההטבה באופן שלא תיווצר אפליה.⁴² אמנם בעניין אל-על דובר בהסדר חוזי ולא בתרופה במישור החוקתי, אולם השופט ברק ציין בבירור כי תרופת ההרחבה ראויה ליישום גם במישור החוקתי כאשר היא מגשימה את התכלית שביסוד החוק ומונעת את ביטולו.⁴³ קיומו של סעד מתאים מצביע אף הוא על כך שאין מניעה לתקוף את הסעיף שלא תיקן את ההסדר הקודם דיו.

ולבסוף, הפגם הטמון בסעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין מקומם במיוחד לנוכח הוראות סעיף 236 לפקודת מס הכנסה וסעיף 143א(א) לחוק מס ערך מוסף המתירות לרואי חשבון לייצג נישומים בהליכי מס הכנסה. בכך בולט חוסר איזון: חופש העיסוק של רואי החשבון העוסקים במס הכנסה מוגן, ואילו חופש העיסוק של העוסקים במס שבח נפגע, ללא הסבר משכנע להבדל בין השניים. לנוכח פער זה, לא מופרד לתקוף את סעיף 109א, אשר מגביל את הייצוג על ידי רואי חשבון בשדה מס השבח, לעומת סעיף 236 לפקודת מס הכנסה וסעיף 143א(א) לחוק מס ערך מוסף אשר אינם עושים כן על אף הוראתו של סעיף 20 לחוק לשכת עורכי הדין.

נראה אפוא כי הבחירה לתקוף את סעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין היא לכל הפחות אחת משתי אופציות לגיטימיות לתקיפת ההסדר שנוצר משילוב שני החוקים. ודוק, העותרת לא תקפה את עקרון ייחוד המקצוע בכלל, ולכן טענותיה הוגבלו לגזרה הצרה שבה הידע המקצועי של רואי החשבון רלוונטי לייצוג יותר מאשר הכשרתו של עורך הדין.⁴⁴ לכן נראה כי סעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין, אף שביסודו היטיב עם רואי החשבון ואפשר להם לייצג את לקוחותיהם בפני המנהל, הוא מטרה אפשרית לתקיפה. סעיף זה לא מימש את הפוטנציאל שהיה גלום בו בעת חקיקתו, ויצר הסדר הפוגע בחופש העיסוק של רואי החשבון.

2. האומנם הפגיעה בחופש העיסוק היא פגיעה קלה?

לזו ההנמקה של בית המשפט, לפחות ברמה הפורמלית, שוכן ברובד הפגיעה. לפי תפיסת בית המשפט, הסעיף אינו פוגע בפגיעה של ממש בחופש העיסוק של העותרת, ולכן מן הראוי שבית המשפט ינהג בריסון והתערבותו תהיה מצומצמת.⁴⁵

לפיכך במוקד הדיון כאן יש להעמיד את מהות הפגיעה ואת המידה שבה היא מצמצמת את אפשרויות העיסוק של רואי החשבון. נקודת המוצא לדיון אמורה להיות מעמדה הרם של הזכות. הזכות לחופש העיסוק עוגנה בזכות יסוד בחוק-יסוד: חופש העיסוק, ומתוקפה נתונה לכל אזרח או תושב המדינה זכות לעסוק בכל עיסוק בכפוף לתנאי פסקת ההגבלה.⁴⁶ הזכות

40 ש.ם.

41 עמנואל גרוס "תרופות חוקתיות" משפט וממשל ד 433, 458 (1998).

42 בג"ץ 721/94 אל-על נתיבי אוויר לישראל בע"מ נ' דנילוביץ, פ"ד מח(5) 749, 767 (להלן – עניין אל-על). דובר בכך שהוענקה טובת הנאה (קבלת כרטיס טיסה) לעובדים החיים עם שותף לחיים, בן זוג או ידוע בציבור מהמין השני, וכך הופלו זוגות חד-מיניים. ביטול ההסדר החוזי נקבע כלא סביר בנסיבות העניין ולכן הוחלט להרחיב באמצעות שינויים אקטיביים את ההסדר החוזי כדי שיחול גם על זוגות חד-מיניים.

43 ש.ם.

44 מכתב מדורית גבאי, רואת חשבון (העותרת), לדורון ארבלי, מנהל רשות המסים בישראל (25.11.2012). <http://www.doritgabay.com/%D7%9E%D7%9B%D7%AA%D7%91-%D7%9C%D7%9E%D7%A8-%D7%93%D7%95%D7%A8%D7%95%D7%9F-%D7%90%D7%A8%D7%91%D7%9C%D7%99-%D7%91%D7%A2%D7%A0%D7%99%D7%99%D7%9F-%D7%94%D7%97%D7%9C%D7%98%D7%AA-%D7%94%D7%91%D7%92%D7%A5.html>.

45 העתירה, לעיל ה"ש 1, פסי' כ"ד לפסק דינו של השופט רובינשטיין.

46 חוק-יסוד: חופש העיסוק.

אסית שובל ושירלי יוסרי, "לא בא בחשבון? ייצוגם של נישומי מס שבח על ידי רואי חשבון בעקבות בג"ץ 7956/10 גבאי נ' **משרד האוצר**", **הארץ** דין ט(2) 167 (תשע"ד)

לחופש העיסוק הוכרה כזכות יסוד אף לפני חקיקת חוק היסוד. בעניין **בז'רנו** נאמר: "כלל גדול הוא כי לכל אדם קנויה זכות טבעית לעסוק בעבודה או במשלח יד אשר יבחר לעצמו"⁴⁷ ומכאן הדרישה שתהיה הסמכה מפורשת לפגוע בזכות זו, ושבכל הסמכות יאזן כראוי בין הפגיעה בזכות ובין פגיעה בזכות או באינטרס ציבורי אחרים אשר על הגנתם ושמירתם הוא אמון.⁴⁸ כזכור, חוק-יסוד: חופש העיסוק, אשר נחקק בשנת 1992, כלל רשימה מוגדרת של תכליות אשר רק לשם קידומן ניתן לפגוע בחופש העיסוק,⁴⁹ ובשנת 1994 אוחד נוסח פסקאות ההגבלה בחוק-יסוד: חופש העיסוק ובחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו, אך בכך אין כדי לפגוע במעמדה הרם של הזכות. אמנם בתגובה לביקורת אקדמית⁵⁰ ייתכן שבית המשפט שינה את גישתו והוא מעניק ערך נמוך יותר לזכות זו לעומת זכויות אחרות, אך אם זו אכן עמדתו העדכנית, יש להסתייג ממנה.⁵¹

הפגיעה שעליה הצביעה העותרת נוגעת לכך שרואי החשבון רוכשים השכלה מעמיקה ומפורטת בתחום דיני המסים בכלל ומיסוי מקרקעין בפרט, ולכן הגבלת עיסוקם בתחומים אלה פוגעת בלב עיסוקם.⁵² המצב שנוצר בפועל הוא שלרואי החשבון יש ידע מספיק, אולם הם נאלצים לשלם לעורכי דין בעד חתימתם כדי להציג מסמכים בפני הערכאות. לטענת העותרת, מדובר בפגיעה קשה היוצרת סחבת בירוקרטית ומקשה את תפקודם השוטף של רואי החשבון ללא סיבה מוצדקת.⁵³ מדברי ההסבר להצעת החוק (שהביאה לידי תיקון מס' 53) אף עולים הדברים האלה: "רואי חשבון מעורבים ומסייעים ללקוחותיהם בביצוע עסקאות מקרקעין. הם בעלי הכשרה והשכלה מתאימה בתחום מיסוי מקרקעין והם גם נבחנים על נושא זה כחלק בלתי נפרד מהסמכתם".⁵⁴ בהתחשב בהשפעה של ההגבלות המוטלות על רואי החשבון ועל שגרת עבודתם ניכר כי ישנה פגיעה בחופש העיסוק שלהם ופגיעה זו אף מרכזית יותר מכפי שתוארה בהכרעת בג"ץ בעתירה.

אמנם יש להבחין בין הגבלת אפשרות הכניסה לעיסוק או שלילתו כלי, לבין פגיעה ישירה או עקיפה באפשרות לממש את העיסוק בתחום מסוים,⁵⁵ ובעניינו מדובר, כנראה, באפשרות של אדם לממש את עיסוקו. עם זאת, וכפי שנקבע בעבר, אף שפגיעה מהסוג הראשון, דהיינו הגבלת אפשרות הכניסה לעיסוק או שלילתו, נחשבת לקשה וחריפה יותר, גם פגיעה מהסוג השני, באפשרות לממש את העיסוק, אינה עניין של מה בכך, והיא מצריכה עמידה במבחני פסקת ההגבלה.⁵⁶ בעניינו, נראה כי אף שהפגיעה הרלוונטית נוגעת לאפשרותם של רואי החשבון לממש את עיסוקם, מדובר בפגיעה ניכרת הן משום שליבת העיסוק של רואי חשבון היא בשדה המס, ובכללו מיסוי מקרקעין, הן בהתחשב בכך שעסקאות מקרקעין הן מן העסקאות היקרות והמורכבות בחייו של אדם, ולכן מדובר בנתח שוק חשוב.⁵⁷ לפיכך אין עסקינן בזוטי דברים,⁵⁸ ואף אין חשש שמעמידים אנו חקיקה של הכנסת כ"טרף קל"⁵⁹ לנוכח מזעריות הפגיעה. על כך יש להוסיף גם את הפגיעה האפשרית בנישומים, אשר נמנעת מהם הזכות לבחור לעצמם את דרך הייצוג הרצויה מבחינתם, ולכן ייתכן שאף נגרמת בעניין זה פגיעה בקניינם. פגיעה אחרונה זו לא זכתה לדיון שיפוטי כל עיקר.

47 בג"ץ 1/49 **בז'רנו** נ' **שר המשטרה**, פ"ד ב 80, 82 (1949) (להלן – עניין **בז'רנו**).

48 בג"ץ 9198/02 **הסתדרות הרפואית בישראל** נ' **היועץ המשפט לממשלה**, פ"ד סג(1) 352, בפס' 3 לפסק דינו של השופט אלון (2008).

49 חוק-יסוד: חופש העיסוק (בוטל), ס"ח 1387.

50 אייל גרוס "כיצד היתה "התחרות החופשית" לזכות חוקתית? בנפתולי הזכות לחופש העיסוק" **עיוני משפט** 229 (1) 23 (2000).

51 ראו אמנון רייכמן "סקירה לשנת המשפט **דין ודברים** 20 (צפוי להתפרסם בתשע"ו); אמנון רייכמן "קריאה לעיסוק בחופש העיסוק" (הרצאה במסגרת כנס היסוד של ICON-S Israel, המרכז האקדמי למשפט ועסקים, 14.5.2015).

52 דורית גבאי "אנשים משנים מצבים בהשכלה בכלכלה ובזכויות אדם". http://www.doritgabay.com/site/detail/detailDetail.asp?detail_id=4342553&seaWordPage=%D7%A6%D7%95%D7%92+%D7%A0%D7%99%D7%A9%D7%95%D7%9E%D7%99%D7%9D.

53 שם.

54 תיקון 53, לעיל ה"ש 30.

55 בג"ץ **מנחם**, לעיל ה"ש 8, בעמ' 259.

56 שם.

57 פרוטוקול ישיבה של ועדת הכספים של הכנסת ה-17, 12 (6.7.2004) www.knesset.gov.il/protocols/data/rtf/ksafim/2004-07-06-01.rtf.

58 השוו: בג"ץ 217/80 **סגל** נ' **שר הפנים**, פ"ד לד (4) 429 (1980).

59 בג"ץ 3434/96 **הופנונג** נ' **יושב ראש הכנסת**, פ"ד נ(3) 57, 68 (1996).

אסית שובל ושירלי יוסרי, "לא בא בחשבון? ייצוגם של נישומי מס שבח על ידי רואי חשבון בעקבות בג"ץ 7956/10 גבאי נ' **משרד האוצר**", **הארץ דין ט**(2) 167 (תשע"ד)

ואכן, בית המשפט הכיר בכך שיש כאן פגיעה בחופש העיסוק. השופט רובינשטיין החיל את המבחן האובייקטיבי והסובייקטיבי לקיומה של פגיעה בזכות, לפי הצעתו של פרופ' ברק בספרו,⁶⁰ וקבע כי פגיעה סובייקטיבית התקיימה לפי תחושת רואי החשבון, ואף פגיעה אובייקטיבית התקיימה כיוון שציבור רואי החשבון בכללותו נמצא בחסר בעניין זה.⁶¹ למרות האמור, הגיע השופט רובינשטיין לכלל מסקנה כי אין הפגיעה בזכות מצדיקה התערבות חוקתית.⁶² לשיטתו, לרואי החשבון נתונה האפשרות לעסוק בהיבטים אחרים של המקצוע, ולדורית גבאי באופן אישי, אשר תחום מיסוי המקרקעין היה מרכז עיסוקה לפני שפרשה מהשירות הציבורי, נתונה האפשרות להשתתף בהוראה בימי עיון, הרצאות והשתלמויות, לצד ייעוץ לעורכי דין. אין אנו חולקות על כך שאכן אין מדובר בשלילה מוחלטת של הזכות לעסוק בתחום, אולם לדעתנו לו הייתה נמנעת מעורכי הדין האפשרות לייצג נישומים בהליכי מס שבח, היה ברור לכול שמדובר בפגיעה של ממש בחופש העיסוק. כאמור, אל לנו ליפול למלכודת של "קו הבסיס" – מה היה המצב לפני התיקון לחוק – אלא עלינו לבחון את ההסדר כאילו התקבל זה עתה, ובמשקפיים אלה ניכר שבית המשפט הקל בעוצמת הפגיעה בחופש העיסוק.

3. פשרה "גילדאית" – האומנם תכלית ראויה?

נדבך שני בביסוס מסקנת בית המשפט כי ההתערבות במקרה זה צריכה להיות מצומצמת הייתה קביעתו כי החוק הוא תוצר של פשרה ודיאלוג פרלמנטרי. לטעמנו, בנסיבות המקרה היות החוק תוצר של פשרה בין קבוצות כוח אינו סיבה למתחם חוקתיות רחב יותר, אלא להפך: תכלית זו, שהוצהר עליה בגלוי, אינה תכלית ראויה כאשר לפנינו פגיעה בזכות מוגנת.

מהן תכליותיו של סעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין? בבואנו לבחון את תכליות החוק יש לזכור כי ישנה חשיבות מיוחדת לתכלית הדומיננטית של החוק. אם יש יותר מתכלית דומיננטית אחת,⁶³ עלינו לוודא כי כל אחת מהן היא ראויה. עם זאת, אין להקל ראש אף בחשיבותן של התכליות המשניות, שכן אף עליהן לשמר זכויות אדם ולקדםן.⁶⁴ אמנם נרצה לאפשר למחוקק מרחב תמרון, אך אין להסכין עם תכלית דומיננטית בלתי ראויה שהוצגה במסווה של תכליות משניות ראויות.⁶⁵ תכלית חוק תימצא ראויה אם נועדה להגשים מטרה ציבורית חשובה, או לקדם זכויות אדם,⁶⁶ באופן המאפשר פגיעה בהוראה מוגנת בחוק יסוד.⁶⁷

כאמור, אחת התכליות האובייקטיביות שאותן סעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין משרת, היא הרחבת תחום עיסוקם של רואי החשבון בענייני מס שבח בהשוואה למצב המשפטי שקדם לתיקון 53.⁶⁸ אמנם ההרחבה אינה מוחלטת, אך באשר לתכלית זו נוכל להסכים כי היא מיטיבה עם ציבור רואי החשבון ואף מקלה על הנישום בכך שהיא מעניקה לו זכות בחירה. עם זאת, ככל שיש להגן על הנישום (תכלית פטרנליסטית) משום שאין בידיו כלים להבין את חשיבותה של זכות הייצוג, הרי הסעיף פוגע בנישום. תכלית אובייקטיבית נוספת המוצגת בפסק הדין היא מניעת טעויות בגביית מס, אשר גורעות לא רק מכיסו של הנישום אלא אף מכיסו של הציבור, כאשר מדובר בטעות חסר בגבייה.⁶⁹

60 אהרן ברק **מידתיות שבמשפט – הפגיעה בזכות החוקתית והגבלותיה** 137–139 (2010).
61 **העתירה**, לעיל ה"ש 1, בפס' כג לפסק דינו של השופט רובינשטיין.
62 שם, בפס' כו לפסק דינו של השופט רובינשטיין.
63 בג"ץ 2605/05 **חטיבת זכויות האדם נ' שר האוצר**, בפס' 52 לדברי הנשיאה ביניש (פורסם בנבו, 19.11.2009).
64 ע"א 6821/93 **בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' מגדל כפר שיתופי**, פ"ד מט(4) 221, 342 (1995) (להלן – פרשת **בנק המזרחי**).
65 בג"ץ 281/11 **ראש מועצת בית איכסא נ' שר הביטחון**, בפס' 27 לפסק דינו של השופט פוגלמן (פורסם בנבו, 6.9.2011).
66 פרשת **בנק המזרחי**, לעיל ה"ש 64, בעמ' 432–434; בג"ץ 6427/02 **התנועה לאיכות השלטון בישראל נ' הכנסת**, פ"ד סא(1) 619, בפס' 52 לפסק דינו של הנשיא ברק (2006).
67 ברק מדינה יעל "פגיעה" בזכות חוקתית ועל "תכלית ראויה" **משפט ועסקים טו 281, 286–288** (2012).
68 דברי ההסבר, לעיל ה"ש 14.
69 **העתירה**, לעיל ה"ש 1, בפס' ה לפסק דינו של השופט רובינשטיין.

אסית שובל ושירלי יוסרי, "לא בא בחשבון? ייצוגם של נישומי מס שבח על ידי רואי חשבון בעקבות בג"ץ 7956/10 גבאי נ' משרד האוצר", הארת דין ט(2) 167 (תשע"ד)

הבעייתיות נובעת מהתכלית המפורשת שהציגה הכנסת בדבר איזון בין האינטרסים של עורכי הדין לאלה של רואי החשבון. קו ההבחנה בין מקרים שבהם ניתן לרואה החשבון תפקיד למקרים שבהם הוא מנוע מלייצג, כפי שקבע החוק, אינו מתיישב עם הגנה על הציבור מפני ייצוג לא הולם. במילים אחרות, קשה מאוד ליישב את תיקון 53 לחוק עם חוק משיק המתיר לרואי חשבון לייצג נישומים בהליכי מס הכנסה. לפיכך נאלץ בית המשפט לרדת ברמת ההפשטה ולציין כמה פעמים כי החוק הוא תוצר של פשרה בין שתי קבוצות כוח.⁷⁰ אך האם תכלית זו ראויה? יתר על כן, האם צריכה להצטמצם הביקורת השיפוטית כשמתברר שהחוק הוא תוצר של תהליך מעין זה?

לטעמנו, אין מדובר בתכלית ראויה כלל. כדי שתכלית תהיה ראויה, היא צריכה להעמיד לנגד עיניה מטרה ציבורית או חברתית. חוק שהוא פרי פשרה בין שתי קבוצות כוח, הקובע חלוקה שרירותית ביניהן, אינו משמש תכלית ציבורית. ודוק, פשרה בין שני מגזרים ציבוריים בהחלט יכולה להיות תכלית ראויה, אך יש להבחין בין פשרה בין שני מגזרים ציבוריים לבין פשרה בין שתי קבוצות כוח מקצועיות שיש לה השפעה על כלל הציבור.⁷¹

זאת ועוד, התכלית המוצהרת של החוק צריכה גם להשפיע על האופן שבו אנו מעריכים את איכות הליכי החקיקה. בעניין זה סבר בית המשפט כי החוק הוא תוצר של דיאלוג פרלמנטרי ולפיכך ראוי כי ייהנה ממתחם חוקתיות רחב יותר ומהתערבות מצומצמת של בית המשפט.⁷² לדעתנו בנסיבות אלה ההפך הוא הנכון. השפעתן של קבוצות כוח בעלות אינטרסים צרים על המחוקק עלולה להביא לפגיעה בציבור בכללותו, וקולו אולי אינו נשמע במידה מספקת בהליכי החקיקה. פשרות בין שתי קבוצות כוח מעין אלה עלולות להיות פרוי של מיקח וממכר המקריב אינטרסים של כלל הציבור.⁷³ לפיכך ראוי שבית המשפט יעמוד במקרים אלה על המשמר ויבחן את החקיקה בחינה קפדנית.

ד. יישום מבחני המידתיות

בהנחה שתכלית החקיקה אינה ראויה, ממילא דינו של החוק להתבטל. אך גם אם לא נתקבל העמדה כי דין החוק להתבטל, ובהנחה שנסתמך על יתר תכליותיו הראויות של החוק, יש בכל האמור כדי לשנות את נקודת המוצא. בהתחשב בפגם באחת מתכליות החוק, ומשהתברר טיבם של הליכי החקיקה – אשר התמקדו ב"חלוקת שוק" בין שתי קבוצות אינטרס בלי שהעניין נבחן תוך שיתוף הציבור – מתחייבת לדעתנו בחינה קפדנית למדי של עמידת החוק במבחני המידתיות.

1. מבחן הקשר הרציונלי

מבחן המידתיות הראשון בוחן אם יש התאמה בין אמצעי הפגיעה להשגת התכלית.⁷⁴ במילים אחרות, נדרש קשר רציונלי בין הגבלת חופש העיסוק של רואי החשבון על פי סעיף 109א לבין התכלית האמורה.⁷⁵ הצגנו לעיל שתי תכליות ראויות: האחת, הרחבת תחום עיסוקם של רואי החשבון והשנייה, מניעת טעות בגביית מס.

70 שם, בפסקאות טז, יח, כה לפסק דינו של השופט רובינשטיין.

71 בהקשר זה יצוין כי העותרת טענה בין השאר שהסעיף פוגע בכלל הציבור.

72 שם, בפס' כד לפסק דינו של השופט רובינשטיין.

73 זלצברגר, לעיל ה"ש 19, בעמ' 48–49.

74 דליה דורנר "מידתיות" ספר ברנזון כרך שני – בני סברה 281, 283 (אהרן ברק וחיים ברנזון עורכים, 2000); אהרן ברק "אילוץ דאונטולוגי, תרבות ההצדקה ומחוקק היורה בתותח: תשובה למבקרים" משפט ועסקים טו 417, 446–447 (2012).

75 אהרן ברק "מבחן המידתיות במובנו הערכי" ספר מישאל חשין 201, 204–205 (2009).

באשר לתכלית הראשונה, יש אמנם קשר רציונלי בינה לבין הרחבת תחום עיסוקם של רואי החשבון בהשוואה למצב שקדם לו, אך אין היא יכולה להסביר את הגבלת הייצוג לפי תנאים הקבועים בסעיף. אדרבה, לפי תכלית זו, היה צריך להרחיב עוד את התחומים שבהם רואי חשבון רשאים לייצג נישומים.

לעניות דעתנו, לא ניתן למצוא קשר רציונלי גם באשר לתכלית השנייה של מניעת טעויות בגביית מס. מאחר שרואי החשבון מורשים לייצג בתחום מס ההכנסה, ועלולים גם שם לטעות בגביית המס, הגבלה בתחום מס השבח אינה מגשימה את התכלית האמורה. בעניין זה טענת המשיבים, שהוצגה לעיל, הייתה כי יש להבחין בין הטיפול במס הכנסה לטיפול במס שבח מאחר והטיפול השני מעלה בעיקרו סוגיות משפטיות, ועל העוסק בתחום מוטלת אחריות יתרה כלפי הלקוח. על כן טעות מצד המטפל תהא חמורה ביותר.⁷⁶ אף על פי כן יש לזכור כי עורכי הדין אף הם אינם חסינים מפני טעויות. כך, למשל, כאשר נישום פונה לעורך דין לצורך חישוב מס וייצוג לפני הרשויות, עורך הדין יכול לטעות בחישוב המס, שכן אין זה תחום מומחיותו. לפיכך אף שתכלית מניעת הטעויות היא ראויה, ספק אם מתקיים הקשר הרציונלי בינה לבין הגבלה חד־צדדית של רואי החשבון.

2. מבחן האמצעי שמידתו פחותה

מבחן זה מוודא שנקט האמצעי בעל הפגיעה הפחותה ביותר בזכות.⁷⁷ חשוב לומר כי מובאים בחשבון המשאב הציבורי והיכולות הריאליות של רשויות השלטון, וכי לא מצופה מן המחוקק לבחור באפשרות שאינה ישימה משיקולים תקציביים.⁷⁸ כמו כן הדעה המקובלת בפסיקתו של בית המשפט היא כי אין הכרח שהמחוקק יבחר באמצעי שפגיעתו אכן הפחותה ביותר, אלא יש לו מרחב תמרון, וביכולתו לבחור אף באמצעי אשר פגיעתו רבה יותר ובלבד שהוא מצוי באותו מרחב.⁷⁹ היקפו של מתחם זה נקבע לפי חשיבות הזכות ועוצמת הפגיעה בה.⁸⁰ ככל שהזכות חשובה יותר, והפגיעה בה קשה יותר, כך המתחם מצומצם יותר, ובית המשפט יקפיד לוודא שהמחוקק אכן בחר באמצעי אשר פגיעתו היא הפחותה ביותר. במקרה שלנו, אנו מקבלות את הגישה שמדובר בפגיעה בזכות חשובה אך לא החשובה ביותר, וכי עוצמתה קשה אך לא הקשה ביותר. מכאן שנתון בידי המחוקק מרחב תמרון מסוים, אולם בכל זאת נדרש ממנו לבחון את הפער בין האמצעים האפשריים לפי מידת הפגיעה שהם מסבים. אשר לפגיעה המדוברת, האמצעי שנקט הוא הגבלת אפשרות הייצוג של נישומים בתחום מס השבח, וצמצומו למקרים של חישוב מס בלבד. לדעתנו, הגבלה זו, אשר נועדה למנוע טעות בגבייה ולהרגיע את הרוחות בין שתי הגילדות, אינה המידתית ביותר. הגבלת העיסוק אמנם מקובלת על הלשכות כפשרה, אך האם הלשכות אכן מיטיבות להבין את האינטרס הציבורי?⁸¹ זאת ועוד, הסברה כי מתן הרשאה לרואי החשבון לטפל בענייני מס השבח של נישומים יביא לטעויות בגביית המס אינה חסינה מביקורת, שכן בקבלת ייצוג על ידי עורך דין לא מן הנמנע שיינתן ייצוג לקוי, בהתחשב בטענות בדבר הצפת המקצוע ורמתם הנמוכה של מקצת עורכי הדין. אם כן, ההבחנה הראויה היא על בסיס ההשכלה והידע המעשי בתחום שבו נדרש הייצוג. לימודי החשבונאות מעמיקים מאוד בתחומי חישוב המס וגבייתו,⁸² אך אינם כוללים ניתוח משפטי. לכן רואה חשבון המעוניין לייצג נישומים בהליכי מס, נזקק להשלמת השכלה מתאימה. אין בכוננתנו להציע כי רואי חשבון יחויבו להשלים תואר מלא במשפטים, אלא להוסיף להכשרתם כלים הנדרשים לייצוג. בסופו של דבר, הדרך הנכונה להתקדם בנושא זה היא להציע מבחן מיוחד לרואי חשבון המעוניינים לייצג בתחום המס, אשר יבחן הן את הידע בתחום המס (משפטים וראיית חשבון) הן את הידע הפרוצדורלי והאתי (משפטים ועריכת דין). לאור זאת אנו סבורות כי ישנו אמצעי

76 העתירה, לעיל ה"ש 1, בפס' יא לפסק דינו של השופט רובינשטיין.

77 דורנר, לעיל ה"ש 74, בעמ' 289–290.

78 שם.

79 ע"פ 4424/98 סילגודו נ' מדינת ישראל, פ"ד נו(5) 529, פסק דינו של השופט ברק (2002).

80 שם, בפסק דינה של השופטת שטרסברג־כהן.

81 זיו, לעיל ה"ש 18, שם. וכן: זלצברגר, לעיל ה"ש 19, בעמ' 89–93.

82 דברי ההסבר, לעיל ה"ש 14.

אסית שובל ושירלי יוסרי, "לא בא בחשבון? ייצוגם של נישומי מס שבח על ידי רואי חשבון בעקבות בג"ץ 7956/10 גבאי נ' **משרד האוצר**", **הארץ דין ט** (2) 167 (תשע"ד)

אשר מידתו פחותה, והוא קבלת הכשרה נוספת או רישיון נוסף,⁸³ אשר ייתן הזדמנות לחפץ בכך לקבל הרשאה לייצג נישומים בתחום זה. בראייה השוואתית, אף באנגליה יש הפרדה מקצועית וייחוד של מקצוע עריכת הדין. למרות הרצון לשמר את ייחוד המקצוע, הבין המחוקק כי יש לפתוח את שוק הייצוג המשפטי. לפיכך חוקק חוק המסדיר את נושא הייצוג ואת הצורך בהסמכה לשם כך.⁸⁴ אין אנו מציעות לאמץ את המודל הבריטי, אך קשה להתעלם מהניסיון שנצבר שם בפתיחת דרכי הייצוג.

כעת, כשאנו ערות לאפשרות של אמצעי מידתי יותר, עובר הנטל אל המדינה לבחון את האמצעי הנ"ל או אמצעים אחרים. לפי פרופ' ברק, האחראיות להצעת אמצעי מידתי סביר בעל פגיעה פחותה, מוטלת בפסיקה על הטוען לקיומם של אמצעיים חלופיים לאלה שנקבעו בחקיקה.⁸⁵ כלומר, במקרה הנדון על העותרת מוטלת האחראיות להציע אמצעי חלופי.⁸⁶ אך משהוצעה חלופה – למשל, לימודי השלמה – עובר הנטל אל המדינה לבחון את ישימותה של החלופה.⁸⁷ לא ברור אם במקרה הנדון כך נעשה.

3. מבחן המידתיות במובן הצר

לבסוף, נראה כי גם במבחן המידתיות במובנו הצר הסעיף מתקשה לעמוד. בשלב זה, כידוע, יש לבחון תועלת מול נזק, כלומר אם יש יחס ראוי בין התועלת הצומחת מהגבלת הייצוג בתחום מס השבח לפגיעה בחופש העיסוק.⁸⁸ לצורך כך יש לשקול את הערכים והאינטרסים המתנגשים של הפרט (רואי החשבון) ושל הכלל ולראות לאן נוטה כף המאזניים. לפי מבחן זה, ככל שהפגיעה בזכות חמורה יותר, כך יש צורך בתועלת גדולה יותר.⁸⁹ לדעתנו, כאמור, בענייננו אין מדובר ב"זוטי פגיעות", המאפשרות קבלת תכלית חלשה מאוד, אלא להפך. מדובר בהגבלה של ייצוג בתחום מהותי, תחום מס השבח, שהוא רווחי ביותר, המביאה לפגיעה ממשית בציבור רואי החשבון ואשר מולה יש להציב תכלית בעלת חשיבות מספקת. לדעתנו שגה בית המשפט ביישומו של מבחן זה משראה את החוק כמיטיב עם רואי החשבון וסבר כי ההגבלה שבו אינה חמורה לנוכח הזכות שניתנה בו.⁹⁰ להבנת בית המשפט, רואי החשבון קיבלו הזדמנות לייצג נישומים בפני רשויות מס שבח, ולפיכך לא ייתכן שתיפגע זכותם לחופש עיסוק יתר על המידה.⁹¹ הטבה זו, אשר לאורה לא תיחשב הפגיעה בחופש העיסוק לחמורה יתר על המידה, מסכלת ניסיון לאזן כראוי בין התועלת שבהטבה המדוברת לנזק אשר נגרם בגינה.

ה. מהלכו של בית המשפט – מהם מניעיו?

נשאלת השאלה מדוע פעל בית המשפט באופן זה. מדוע בחר בית המשפט שלא להעניק הגנה "עם שיניים" לזכות לחופש העיסוק בנסיבות המקרה? ייתכן שביקש להישאר ב"שולי הזירה" בנושאים כלכליים-חברתיים, ובכך לאפשר לרשות המחוקקת ולרשות המבצעת מתחם הכרעה נרחב,⁹² כחלק מלקחי פרשת *Lochner* האמריקנית.⁹³ בדומה, ייתכן שבחר לשמר

83 נציין כי שימוש באמצעי של חיוב ברישוי נוסף נעשה לא אחת במקרים של הגבלת עיסוק. ראו: בג"ץ 1715/97 **לשכת מנהלי השקעות בישראל נ' שר האוצר**, פ"ד נא(4) 367, 384–385 (1997).

84 זלצברגר, לעיל ה"ש 19, בעמ' 57.

85 אהרן ברק "נטל ההוכחה ופגיעה בזכויות חוקתיות" **מגמות בדיני ראיות ובסדר הדין הפלילי – אסופת מאמרים לכבודו של פרופסור אליהו הרנון** 53, 75–76 (ענת הורוויץ ומדכי קרמניצר עורכים, 2009).

86 **העתירה**, לעיל ה"ש 1, בפס' ד לפסק דינו של השופט רובינשטיין.

87 ברק, לעיל ה"ש 85, בעמ' 76.

88 ברק, לעיל ה"ש 75, בעמ' 206; בג"ץ 3648/97 **סטמקה נ' שר הפנים**, פ"ד נג(2) 728, 782 (1999).

89 שם, בעמ' 207–208.

90 **העתירה**, לעיל ה"ש 1, בפס' לה לפסק דינו של השופט רובינשטיין.

91 שם.

92 אייל בנבנישתי "בלמים ואיזונים בחסות בית המשפט" **משפטים** לא(4) 797, 817–818 (2001).

אסית שובל וישרלי יוסרי, "לא בא בחשבון? ייצוגם של נישומי מס שבח על ידי רואי חשבון בעקבות בג"ץ 7956/10 גבאי נ' משרד האוצר", הארת דין ט(2) 167 (תשע"ד)

את ה"הון המוסדי" שלו ולהתמקד בפסילת חוקים הפוגעים פגיעה קשה בזכויות מיעוט מוחלש, כגון ציבור החוצים את הגבול באופן לא חוקי מאפריקה.⁹⁴ ייתכן שבית המשפט העריך שעדיפה גישה "צנועה" בנוגע ליישום חוק זה כדי שלא להיחשב לאקטיביסט, דווקא משום שהשניים הקרובות יזמנו לו מצבים שבהם תיחדש התערבותו בחקיקה. במקרה שלפנינו ניתן לטעון כי ביקורת שיפוטית על חוק מיטיב עלולה להרתיע את המחוקק מלשנות חוקים לטובה ולהקפיא סטטוס קוו לא רצוי במקרים עתידיים.⁹⁵ יתרה מזו, המחוקק עלול להגיב על הביקורת השיפוטית אף בביטול ההטבה שניתנה לרואי החשבון בקשר למס שבח, ואזי מה הועילו חכמים בתקנתם?

מנגד, אין להתעלם מכך שבית המשפט משלם "מחיר" כאשר הוא מותיר על כנה פגיעה לא מידתית בזכות, כפי שנראה שאירע במקרה שלפנינו. כאשר בית המשפט נמנע מלהגן דווקא על זכויותיהם המוגנות של מי שאינם נמנים עם קבוצות מוחלשות, הפגיעה באמון הציבור במערכת המשפט היא אחרת – אמונו של הציבור המקצועי נפגע. אמנם במקרה דנן הגן בית המשפט על אינטרס מובהק של עורכי הדין, ובית משפט זהיר נמנע מלפגוע בציבור עורכי הדין אשר בדרך כלל מגנים על מעמדו של בית המשפט, אך ברור שבסופו של דבר ההון המוסדי של בית המשפט תלוי גם בהגנה עקיבה ומשכנעת על זכויות האדם, באשר הן.

ו. סיכום ומסקנות

בהארה זו ביקשנו לבחון את הכרעת בית המשפט העליון בעתירה באשר לחוקתיותו של סעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין, המגביל את זכותם של רואי החשבון לעסוק בייצוג נישומים בענייני מס שבח.

תחילה בחנו את הערתו של השופט רובינשטיין בנוגע לגזרה החוקתית הנתקפת וטענו כי בחירתה של העותרת לתקוף את סעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין מתיישבת עם הסעדים שאותם יכלה לקבל מכוח היותו הסדר חקיקה מיטיב. תקיפתו של סעיף 20 לחוק לשכת עורכי הדין לא בהכרח עדיפה, ולכן טענו כי פועלה של העותרת היה לגיטימי.

בהמשך לכך טענו כי הפגיעה בחופש העיסוק של רואי החשבון אינה פעוטה כפי שתואר בפסק הדין. בעניינו היא פגיעה ממשית אף שהיא הגבילה את העיסוק במקצוע ולא שללה אותו לחלוטין.

לאחר מכן, וכנקודת מוצא חדשה לבחינה החוקתית, טענו כי הפגיעה בזכות היסוד אף מתעצמת בשל תכליתו הלא ברורה של סעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין. הצגנו את תכליותיו של הסעיף ובתוך כך טענו כי תכלית של פשרה גילדאית אינה ראויה כאשר מדובר בפגיעה בזכות יסוד. המאבק בין לשכת עורכי הדין לבין לשכת רואי החשבון, והפשרה שהושגה בין האינטרסים המתנגשים, הם שמשקפים בסעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין, ומכאן נובעת הבעייתיות שבו.

לאור האמור בחנו אפוא מחדש את מידתיות הפגיעה בזכות. טענו כי הקשר הרציונלי בין אמצעי הפגיעה לתכלית החקיקה הוא רופף. באשר לבחירת האמצעי שמידתו פחותה טענו כי יש לקבל את הצעת העותרת ולקבוע תנאים להכשרה נוספת אשר תעניק רישוי בתחום. ייתכן שהעותרת לא פירטה די הצורך את מתווה ההכשרה המומלץ, אולם לעניות דעתנו

93 ראו: Lochner v. People of State of New York, 198 U.S 45 (1905).

94 אילנה שילה ונווה דייגי "דיון בעקבות מבחן התכלית בבג"ץ המסתננים הראשון" הארת דין ט(1) 1 (תשע"ד). <http://weblaw.haifa.ac.il/he/Journals/lawatch1/lawatchF/gilionI/%D7%A9%D7%99%D7%9C%D7%94%20%D7%95%D7%93%D7%99%D7%99%D7%92%D7%99.pdf>

95 פרשת צמח, לעיל ה"ש 36, בעמ' 288–289.

אסית שובל ושירלי יוסרי, "לא בא בחשבון? ייצוגם של נישומי מס שבח על ידי רואי חשבון בעקבות בג"ץ 7956/10 גבאי נ' משרד האוצר", הארת דין ט(2) 167 (תשע"ד)

פגם זה לא בהכרח יורד לשורשו של עניין. לדעתנו, לרואי החשבון מומחיות רבה בתחום מס השבח, ואת החסר יוכלו להשלים בתוך זמן קצוב כדי להכשירם לביצוע התפקיד, בדומה לעורכי הדין. הצעה זו מעבירה את הנטל אל הרשות, לבחון דרכים למימושה. לבסוף, באשר למבחן המידתיות במובן הצר, גרסנו כי ההגבלה שיצר הסעיף, אף שהיטיב עם רואי החשבון, הסבה נזק אשר עולה על התועלת כיוון שלא מומש הפוטנציאל שהיה טמון בהליך החקיקה.

לבסוף, בפרק החמישי העלינו סברות מדוע בחר בית המשפט לצדד במחוקק ובלשכת עורכי הדין, למרות הפגיעה בציבור רואי החשבון. טענתנו הייתה כי הכריע מתוך הסתייגות וחשש שיזיק יותר משיועיל, בראייה רחבה. בהקשר זה בחרנו להציע גישה מעט אחרת לסוגיית ההון המוסדי של בית המשפט.

סברנו אפוא כי בעניין זה נפגע חופש העיסוק של רואי החשבון פגיעה של ממש, והיה על בית המשפט, בטרם יכריע בעתירה, להפריד בין ההטבה המסוימת שניתנה לפרופסיית רואי החשבון, והגלומה בתיקון לחוק, לבין ההגבלה הממושכת אשר הותיר על כנה. כאשר זכויות מוגנות בחוקי היסוד של מדינת ישראל עומדות על הפרק, ראוי לדעתנו לאמץ גישה שונה מזו שבאה לידי ביטוי בהכרעה בעתירה שנדונה בהארה זו.