בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 7956/10

לפני:	כבוד השופט א' רובינשטיין כבוד השופט ע' פוגלמן כבוד השופטת ד' ברק-ארז
העותרת:	דורית גבאי
	נ ג ד
המשיבים:	1. שר האוצר 2. שר המשפטים 3. לשכת עורכי הדין בישראל 4. לשכת רואי החשבון בישראל 5. הכנסת

עתירה למתן צו על תנאי

תאריך הישיבה:	כ"א בתמוז התשע"ב (11.07.12)
בשם העותרת:	עו"ד אבי גורמן; עו"ד דוד קמחי
בשם המשיבים 1-2:	עו"ד ד"ר חני אופק
בשם המשיבה3:	עו"ד אמיר וייצנבליט
בשם המשיבה 4:	עו"ד דוד פורר; עו"ד ירון הרמן
בשם המשיבה 5:	עו"ד ד"ר גור בליי

החלטה

השופט א' רובינשטיין:

א. עניינה של העתירה היא בחוקתיות סעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג- 1963 (להלן חוק מיסוי מקרקעין), המגביל את אפשרות הייצוג של רואי חשבון בהשגה בפני עובדי רשות המסים בכל הנוגע לחבויות מס הנובעות מחוק מיסוי מקרקעין.

רקע

ב. מכוחו של סעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין הותר ייצוגם של נישומים בידי רואי חשבון בהליכים לפי החוק, בהגבלות הקבועות בו.

לשם הנוחות נביא כבר בפתח הדברים את נוסחו של סעיף 109א, שהוסף בשנת 2004:

> "(א) רואה חשבון או יועץ מס מייצג רשאי לייצג נישום בהליכים המתנהלים בפני המנהל או עובדי משרדו לפי סעיף 87, בכל הקשור לחישוב המס בלבד, בהתקיים כל אלה:
> (1) מכירת הזכות במקרקעין או מכירת הזכות באיגוד המקרקעין אינה פטורה ממס;
> (2) הנישום חייב בהגשת דוח שנתי לפקיד השומה לפי סעיף 131(א) לפקודה.
> (ב) הוראת סעיף קטן (א) אינה באה לפגוע בזכותו של עורך דין על פי חוק לשכת עורכי הדין, התשכ"א-1961.
> (ג) לענין סעיף זה,
> 'רואה חשבון' - כהגדרתו בחוק רואי חשבון, התשט"ו-1955.
> 'יועץ מס מייצג' - כהגדרתו בחוק הסדרת העיסוק בייצוג על ידי יועצי מס, התשס"ה-2005".

העתירה

ג. לטענת העותרת, רואת חשבון, ההוראה הקבועה בסעיף 109א מטילה מגבלות שאינן מוצדקות על חופש העיסוק של רואי חשבון, בכך שאין בידם לייצג לפני עובדי רשות המסים בכל הנוגע לכלל חבויות המס הנובעות מחוק מיסוי מקרקעין. לשיטתה, זאת מאחר שלציבור רואי החשבון הכשרה מתאימה בכל הנוגע לחוק מיסוי מקרקעין בפרט ולדיני המס בכלל, והוא כפוף לכללי אתיקה המבטיחים כי שירותיו יינתנו באופן ראוי. הודגש, כי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961 וחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 מתירים לרואי חשבון לייצג בעניינים אלה, וכך גם ראוי שיהיה בענייני מיסוי מקרקעין.

ד. נטען, כי התכלית שביסוד סעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין אינה ראויה, וככל שיימצא כי ראויה היא - אינה מידתית: נטען להיעדר התאמה בין התכלית למטרה, שכן המגבלות על הייצוג פוגעות פגיעה קשה באיכות הייצוג בפני רשות המסים. נטען, כי קיים אמצעי שפגיעתו פחותה, והוא דרישה לתוספת הכשרה מתאימה. כן נטען כי הנזק הן לרואי החשבון והן לציבור בכללותו רב על התועלת. לבסוף נאמר, כי לצד הפגיעה בחופש העיסוק פוגעות המגבלות גם

בכבוד האדם ובקניינו של הציבור בכללותו, שכן נמנע מאדם לבחור את המייצג הטוב בעיניו מקרב בעלי המקצועות שהוכשרו לכך, ונפגעת זכותו המהותית לייצוג.

טענות המשיבים 1-2

ה. המשיבים 1-2 - שרי האוצר והמשפטים - מסבירים, כי האינטרס הציבורי שביסוד חקיקת המסים, לרבות ההוראות מושא העתירה, הוא גביית מס אמת. כנטען, מדיניות משפטית ראויה שואפת לצמצם את הסיכון לגביית מס ביתר או בחסר. טעות בגביית מס ביתר טומנת בחובה פגיעה בזכות הקניין של הנישום, בעוד שטעות בגביית מס בחסר פוגעת באינטרסים ציבוריים. לטענתם, תכליתו של ההסדר שבסעיף 109א היא לצמצם את הסיכון לטעות בגביית מס.

ו. המשיבים 1-2 טוענים עוד, כי בהעדר יכולת לביקורת ופיקוח אפקטיביים מצד הנישום עולה חשיבות ההסדרה בידי המחוקק, וזאת על מנת להגן הן על האינטרסים של הציבור בכללותו והן על האינטרסים של הנישום. בהתאם להשקפה זו, מלאכת הייצוג של רואי חשבון בסוגיות אלה צריכה להיות מוגבלת למקרים שבהם אופיה הדומיננטי של הסוגיה אינו משפטי, וכאשר קיימות ערבויות נוספות לצמצום הסיכון לטעות. הוסבר, כי יישומה של חקיקת מיסוי המקרקעין כולל שלל הכרעות בעלות אופי משפטי; יסוד משפטי זה הוא דומיננטי בענף מיסוי המקרקעין ביחס לענפי מיסוי אחרים, ומערכות דינים שונות עשויות להקרין על מהות העסקה. נטען בהמשך לכך, כי לכל ההגבלות שנקבעו לייצוג רואי חשבון בהליכי מס שבח מקרקעין מכנה משותף- הם מיועדים להגשמת תכלית ציבורית ראויה, היא צמצום הסיכון לטעות בגביית מס.

ז. עוד נטען, תוך עריכת הבחנה בין שלילת כניסה לעיסוק למניעת מימוש עיסוק, כי עוצמת הפגיעה בזכות לחופש העיסוק של רואי החשבון היא נמוכה יחסית. לטענת משיבים אלה, התנאים המגבילים בחוק מותירים כר נרחב לפעילות רואי החשבון, הם אינם מנועים להגשים עצמם ולתת ביטוי לכשרונותיהם, ובידם להשתכר ולפרנס עצמם מכוח עבודתם.

ח. לטענת המשיבים 1-2, הערכת משקלה היחסי של הפגיעה הנטענת משליכה על מערך האיזונים בגדרי פסקת ההגבלה בשני אופנים: הראשון, קביעת רף הבחינה החוקתית הנדרשת. נטען, כי רף הבחינה החוקתית אינו אחיד, אלא משתנה בהתאם לנסיבות העניין. בענייננו נטען, שיש להפעיל רף בחינה שאינו מחמיר, אלא כזה ההולם את משקלה הסגולי הנמוך יחסית של עוצמת הפגיעה בזכות החוקתית. השני, בחינת תכלית הפגיעה. נטען, כי כאשר עוצמת הפגיעה

בזכות החוקתית גבוהה, נדרש בהתאמה כי משקלה הסגולי של התכלית הראויה יהיה גבוה יותר. כנטען, בנדון דידן התכלית הראויה מצדיקה את עוצמתה הנמוכה של הפגיעה הקיימת בזכות לחופש העיסוק.

עיקר טענות המשיבה 3

ט. לטענת המשיבה 3 - לשכת עורכי הדין בישראל - במקצועות שונים, כמו גם במקצוע עריכת הדין, כלל ייחוד המקצוע, הוא חוקתי, ותכליתו לדאוג, כי רק מי שהוכשר וראוי ליתן שירותים אלו, יוכל לעשות כן. מטרת ייחוד המקצוע, כך נאמר, היא למנוע פגיעה בפרט בעניינים העלולים להסב לו נזק רב. הודגש, כי אין כל ייחוד לרואי חשבון בכל הנוגע למיסוי שבח מקרקעין, וכשם שרופא, למשל, אינו יכול לייצג בעל דין בתביעת רשלנות רפואית או בפני מוסדות הביטוח הלאומי, כך אין די במקצועיותם של רואי חשבון על מנת להתיר להם לייצג אחרים מול רשויות אלה. מומחיותם של עורכי דין -כנטען- היא בייצוג אחרים, ואין במומחיות הנטענת של רואי חשבון כדי להתיר להם זאת.

י. הוסבר, כי החיוב במס שבח נושא בתוכו היבטים משפטיים מרכזיים, והיבטים אלה כבדי משקל ביחס לסוגי מס אחרים. יתרה מכך, לעורך דין המטפל בעסקת מקרקעין אחריות רבה להבאת העסקה לרישום במרשם המקרקעין, ופעמים רבות משמש עורך הדין המטפל בעסקה כעורך דינו של המוכר, כנאמן המחזיק בכספים המועברים על פי ההסכם.

י"א. הוסף בהקשר זה, כי לא ניתן לערוך גזרה שוה להסדרים הקבועים בפקודת מס הכנסה ובחוק מס ערך מוסף, הואיל ואופי המס והטיפול בו שונה ביחס למס שבח מקרקעין. שלא כבפקודת מס הכנסה וחוק מס ערך מוסף, עיקר המחלוקות באשר לחוק מיסוי מקרקעין נוגעות - כנאמר - לסוגיות משפטיות, שעניינן פרשנות ההסכם העומד בבסיס המכירה של זכות במקרקעין ופרשנות הדין. לבסוף נטען, כי מדובר בהסדר חוקתי העומד בתנאי פסקת ההגבלה.

עיקר טענות המשיבה 4

י"ב. לטענת המשיבה 4 - לשכת רואי החשבון בישראל - נוכח הכשרתם והשכלתם של רואי חשבון בתחום המיסוי בכלל ומיסוי המקרקעין בפרט, שהן נרחבות ומעמיקות יותר מאלה של עורכי דין, יש לאפשר לרואי חשבון לייצג בפני עובדי רשות המסים -

הן בשל היתרון שיצמח לציבור הנישומים, שיוכל ליהנות מאיכות ייצוג גבוהה, והן בשל היעדר הצדקה לשלילת חופש העיסוק מציבור בעל ידע והכשרה עדיפים. נטען, כי לרואה חשבון עדיפות על פני עורך דין, בהיותו מלוה את הנישום לאורך תקופה במכלול של פעילויות עסקיות ופיננסיות ומסייע לו בעריכת דו"חותיו השנתיים למס הכנסה, תוך התחשבות בפטורים ובהסדרים בתחומי מס רבים. עוד נאמר, כי ההבחנה בין מס שבח למס הכנסה לצרכי ייצוג היא מלאכותית, שהרי מס שבח מהוה מקדמה על חשבון מס הכנסה. הוסבר בהקשר זה, כי פיצול הייצוג של הנישום בפני רשויות המס פוגע באיכות הייצוג, ומשית על הנישום עלויות כספיות עודפות ללא הצדקה. כך גם הוסף, כי הרכב ועדת הערר (שופט ושני חברים נוספים שבדרך כלל הם רואי חשבון) מלמד, כי בפועל ההכשרה הנדרשת לדיון בועדת הערר היא הכשרה בתחום החשבונאות לא פחות מאשר בתחום המשפטי. עוד נטען, שהוראות התנאים שבסעיף 109א אינן מידתיות ודינן בטלות. נאמר, כי לא ניתן להצביע על תכלית ראויה להגבלת עיסוקם של רואי חשבון כמייצגים בפני רשויות מיסוי המקרקעין, וגם אם ייקבע כי קיימת תכלית ראויה המצדיקה את הגבלת העיסוק, ההגבלה בסעיף 109א היא רחבת היקף יתר על המידה, ואינה מקיימת את התנאי שבפסקת ההגבלה, שלפיו הפגיעה תהא במידה שאינה עולה על הנדרש.

עיקר טענות המשיבה 5

י"ג. לטענת המשיבה 5 - הכנסת - החוק אינו פוגע בזכות לחופש העיסוק, ומכל מקום, ככל שיש פגיעה בזכויות מוגנות, פגיעה זו עומדת בתנאי פסקת ההגבלה. לעניין הפגיעה נטען, כי הסעיף הנתקף דווקא פותח תחום עיסוק חדש בפני רואי חשבון, ולכן מבחינה מושגית אינו פוגע בחופש העיסוק. נטען בהקשר זה, כי יש לראות את ההסדר החקיקתי המיטיב ואת התנאים המנויים בו כמכלול אחד, שתכליתו ליתן לרואי חשבון אפשרות לייצג לקוחות בפני רשויות המס באשר לחלק מן העניינים הנוגעים למס שבח. נטען, כי הפגיעה בחופש העיסוק למצער קלה יחסית, כיון שלכל היותר נוגעת היא לאופן מימוש עיסוקם של רואי חשבון, ולא לעצם הכניסה לעיסוק; נאמר, כי משמדובר בפגיעה מדרגה קלה יותר, מתחייבת בחינה מחמירה פחות. נטען, כי בגדר זה אין לדרוש תכליות בעלות חשיבות חברתית מיוחדת, אלא שיקולים רגילים של טובת הציבור, ובדומה לעניין המידתיות יש לאפשר למחוקק מרחב תמרון גדול יותר.

י"ד. ביתר פירוט - נטען, כי גם אם הוראת החוק שבנדון פוגעת בחופש העיסוק, פגיעה זו עומדת בפסקת ההגבלה. החוק נועד, כך נאמר, לתכלית ראויה: ראשית, ביסוד הוראת הסעיף עומד, כנאמר, הרצון להרחיב את חופש העיסוק של רואי חשבון, וזאת

באמצעות מתן אפשרות לייצג לקוחות; שנית, ביסוד ההסדר שהתקבל עומד גם הרצון לשמור על טובת הלקוח ולהגן עליו מפני מייצג שאינו מתאים. כן נטען, כי תכלית נוספת של ההסדר היתה לאזן בין האינטרסים של עורכי הדין לאלה של רואי החשבון, וגם תכלית זו ראויה. הוסבר, כי סעיף החוק עומד גם בדרישת המידתיות הקבועה בפסקת ההגבלה; הפגיעה הנטענת בחופש העיסוק ראויה, ומבוססת על ההבחנה המהותית הקיימת בין תחומי העיסוק של עורכי דין אל מול תחומי העיסוק של רואי חשבון. הוסבר ביחס למבחן המשנה הראשון לעניין מידתיות הפגיעה, כי התנאים שבהסדר עונים על הרציונל הבסיסי של הוראות החוק, שכן הייצוג בידי רואי חשבון יוגבל למצבים שבהם יש להם יתרון יחסי על פני ייצוג בידי עורכי דין, והמצדיקים את הסטיה מן העיקרון הכללי בדבר "ייחוד המקצוע" שקבע המחוקק לעורכי דין. נטען, כי מתקיים מבחן המידתיות השני, שכן הוספת הכשרה לרואי חשבון לא תשנה את ההבחנה הבסיסית של המחוקק בין עיסוקם של עורכי דין לזה של רואי חשבון. לבסוף הוסבר, כי גם מבחן המשנה השלישי מתקיים: גזרת הפגיעה ברואי החשבון צרה ביותר, ולמול זאת ניצב רצון להבטיח כי הלקוח ייוצג בעסקאות מורכבות אלו על ידי המייצג הטוב ביותר. לבסוף נטען, כי נוכח העובדה שבמסגרת הליך החקיקה ניתנה לכל הגורמים הרלבנטיים הזדמנות להשתתף ולומר דברם, על מתחם ההתערבות השיפוטית להיות צר יחסית.

הדיון בפנינו

ט"ו. בדיון בפנינו הדגיש בא כוח העותרת, כי התנאים שבסעיף 109א לחוק אינם ישימים, במובן זה שלא נותרים כמעט עניינים שבהם יוכלו רואי חשבון לייצג. כן נטען, שהכשרת רואי החשבון בתחום דיני המס היא רחבה, ומספקת לשם ייצוג בכלל ענייני מס שבח. באת כוח המשיבים 1-2 הדגישה, כי התנאים שבסעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין מסייעים בתחימת העניינים שהם בעלי היבט מיסויי בלבד, ובהבחנתם מעניינים הנושאים גם היבטים משפטיים. בא כוח המשיבה 3 הבהיר, כי מדיוני הכנסת עולה שלנגד עיני המחוקק עמדה טובת הנישום, ולא היה זה מאבק גילדות. בא כוח המשיבה 4 טען לקשיים ביישום ההסדר החקיקתי, דבר התומך לשיטתו בקבלת העתירה. לבסוף טען בא כוח המשיבה 5 כי מידת הפגיעה ברואי החשבון אינה גדולה, ושבפועל רואי חשבון שותפים לדיונים בכנסת בעניינים משפטיים-מיסויים.

הכרעה

ט"ז. אומר כבר בפתיח: בלשון פשוטה. ומבלי רצון לפגוע חלילה, בעתירה זו עסקינן במידה רבה במאבק "גילדאי", בין שתי לשכות של בעלי מקצוע מכובדים, המנהלות מאבק בעל אופי כלכלי. ההכרעה שנפלה בכנסת באה כפשרה, ויצרה "גמל" חקיקתי (על פי הסיפור השגור בדבר הגדרת גמל כסוס שהורכב בידי ועדה), שניתן לשאול אם הוא ראוי ואף אם אין בו פגיעה חוקתית מסוימת. ואולם, השאלה המכרעת היא האם חרף רושם זה, נעברה כברת הדרך ההופכת הוראת חוק ללא חוקתית; ובלשונו של עולם זכויות היסוד, עד כמה נוגעת הפגיעה הנטענת לליבת הזכויות. דומה שהעוצמה אינה מגיעה לידי כך.

חוק לשכת עורכי הדין, תשכ"א- 1961 מורה על "ייחוד המקצוע" בעיסוק עריכת הדין. הוראת סעיף 20 לחוק לשכת עורכי הדין קובעת איסור על מי שאינו מוסמך כעורך דין לעסוק בפעולות שונות כמפורט בסעיף, ובין היתר, כי ייצוג אדם וכל פעולה אחרת בשמו לפני המנהל לעניין חוק מיסוי מקרקעין לא ייעשה אלא על ידי עורך דין:

> "הפעולות המנויות להלן, לא יעשה אותן דרך עיסוק, או בתמורה אף שלא דרך עיסוק, אלא עורך דין; ואלה הפעולות:
> (1) ייצוג אדם אחר וכל טיעון ופעולה אחרת בשמו לפני בתי משפט, בתי דין, בוררים וגופים ואנשים בעלי סמכות שיפוטית או מעין שיפוטית;
> (2) ייצוג אדם אחר וכל פעולה אחרת בשמו לפני -
> ...
> פקיד השומה ונציג מס ההכנסה לענין פקודת מס הכנסה המנהל לענין חוק מס שבח מקרקעין, תש"ט-1949;
> מנהל מס עזבון לענין חוק מס עזבון, תש"ט-1949;
> (3) עריכת מסמכים בעלי אופי משפטי בשביל אדם אחר, לרבות ייצוג אדם אחר במשא ומתן משפטי לקראת עריכת מסמך כזה;
> (4) ייעוץ וחיווי דעת משפטיים ".

סעיף 21 לחוק לשכת עורכי הדין מונה מספר חריגים לכלל זה:

> "הוראות סעיף 20 אינן פוגעות באלה:
> (1) סמכויותיהם של היועץ המשפטי לממשלה ונציגיו;
> (2) ייצוג לפני בתי דין דתיים ולפני בתי דין צבאיים;
> (3) ייצוג לפני בית משפט, בית דין, גוף או אדם אחר שהייצוג לפניהם מוסדר בחיקוק, לרבות הוראות סעיף 236 לפקודת מס הכנסה;
> (4) סמכויות של סוכן פטנטים לפי פקודת הפטנטים והמדגמים ולפי פקודת סימני המסחר, 1938;

> (5) זכותם של רואי חשבון למלא תפקידים שהותרו להם על פי דין;
> (6) ייצוג של ארגון עובדים או מעבידים או של חבר בהם על ידי נציגו של ארגון כזה, בבוררות לענייני עבודה או בקשר להסכם עבודה;
> (7) חיווי דעת משפטי על ידי אדם שנתבקש לכך על ידי עורך דין או על ידי רשות מרשויות המדינה.
> (8) ייצוג לפני בוררים כשאחד מבעלי הדין בבוררות הוא תושב חוץ או תאגיד הרשום בחוץ לארץ, על ידי תושב חוץ המוסמך לעריכת דין במדינה שהוא תושב בה."

מכוחו של סעיף 21(3) לחוק לשכת עורכי הדין הותר לרואי חשבון לייצג נישומים לפי סעיף 236 לפקודת מס הכנסה ולפי סעיף 143א לחוק מס ערך מוסף, למעט בעבירות פליליות.

י"ז. מכוחו של סעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין הותר ייצוגם של נישומים בידי רואי חשבון בהליכים לפי חוק מיסוי מקרקעין בתנאים המנויים בסעיף. סעיף זה הוא במהותו חריג לכלל בדבר ייחוד המקצוע של עריכת הדין, והוא מאפשר גם לרואי חשבון לייצג בפני רשויות המס בנסיבות מסוימות. כך צוין בהצעת החוק:

> "רואי חשבון מעורבים ומסייעים ללקוחותיהם בביצוע עסקאות מקרקעין. הם בעלי הכשרה והשכלה מתאימה בתחום מיסוי המקרקעין... מוצע לאפשר ללקוחותיהם של רואי חשבון להסתייע בשירותיהם המקצועיים בהליכי השגה לעניין מיסוי מקרקעין בכל הקשור לנכסי מקרקעין שמכירתם אינם פטורה ממס, כשהנישום חייב בדו"ח שנתי לפקיד השומה, ולעניין חישובי המס בלבד הנוגעים לעסקאות המקרקעין. ההליכים בפני בתי משפט, בתי דין ובוררים יישארו בתחום הייחוד המקצועי של עורכי הדין..." (הצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה) (תיקון מס' 53) (ייצוג נישום בידי רואה חשבון), התשס"ג- 2003).

נוסח זה היה תוצר פשרה בין אינטרסים שונים, של לשכת רואי החשבון ושל לשכת עורכי הדין. בתחילתה של הדרך הוצע להתיר לרואי החשבון כר נרחב יותר של פעולה, והצעת החוק כללה אף ייצוג לפי סעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין, שעניינו ערר, ובלא סייגים (ראו הצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה) (תיקון-ייצוג בידי רואה חשבון), תשס"א-2000 והצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 52) (ייצוג נישום בידי רואה חשבון), תשס"ג- 2002). הצעת החוק המקורית עברה גלגולים שונים, ולאחר דיונים מספר בועדת הכלכלה במושבים אחדים של הכנסת גובש נוסח החוק דהאידנא.

י"ח. המשיבים פרסו בפנינו יריעה רחבה של הליך החקיקה, ממנה עולה כי ההסדר שבסעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין אכן היה - כאמור - פרי פשרה של כוחות ואינטרסים שונים. בדיוני הכנסת נכחו נציגי לשכת רואי החשבון ונציגי לשכת עורכי הדין. נערך דיון מקיף, ולכלל הגורמים הרלבנטיים ניתנה אפשרות לומר דברם. במצב דברים זה נדרש בית המשפט לריסון בערכו ביקורת שיפוטית, אף ביתר שאת ממדיניות הריסון הכללית הנוהגת בכגון דא, והמתבטאת בדברים הבאים:

> "בחינת חוקתיות חקיקה ראשית של הכנסת נעשית על-ידי בית המשפט בזהירות ובריסון רב, תוך הקפדה על האיזון העדין הנדרש בין עקרונות שלטון הרוב והפרדת הרשויות, לבין ההגנה החוקתית על זכויות האדם ועל ערכי היסוד העומדים בבסיס שיטת המשטר בישראל ... במסגרת איזון זה, אפילו יימצא כי מעשה החקיקה אינו מתיישב עם עקרון חוקתי, נדרשת רמת עוצמה ניכרת לפגיעה החוקתית כדי שתצדיק התערבות שיפוטית במעשיה של הרשות המחוקקת ...". (בג"צ 6304/09 לה"ב - לשכת ארגוני העצמאים והעסקים בישראל נ' היועץ המשפטי לממשלה (לא פורסם) פסקה 62 (השופטת פרוקצ'יה)).

י"ט. חוק יסוד: חופש העיסוק הקנה לערך חופש העיסוק מעמד חוקתי. הוא עיגן בכך את התפיסה, כי לכל אדם קנויה זכות טבעית לעבודה ולמשלח יד. זכות זו הוכרה עוד משכבר כ"זכות שאינה כתובה עלי ספר, אך נובעת מזכותו הטבעית של כל אדם לחפש מקורות מחיה, ולמצוא לעצמו מלאכה המפרנסת את בעליה" (בג"צ 1/49 בז'רנו נ' שר המשטרה, פ"ד ב 80, 83 (להלן פרשת בז'רנו, מפי השופט (כתארו אז) ש"ז חשין); בג"צ 146/88 קורן נ' עירית רחובות, פ"ד מב(4) 72; א' גרוס "כיצד היתה התחרות החופשית לזכות חוקתית - בנפתולי הזכות לחופש העיסוק", עיוני משפט כג (תש"ס) 229, 233-235). כנגד זכותו של הפרט לחופש עיסוק, עומדת חובתו של השלטון שלא להפריע לפרט לעסוק במשלח ידו כל עוד עיסוקו אינו אסור על פי החוק (פרשת בז'רנו, 83). ואולם, חופש העיסוק כמובן אינו בלתי מוגבל, והדברים בחינת פשיטא - זאת לא רק בבחירת עיסוק, כגון זה שאין אדם יכול לעבוד כרופא אם לא הוסמך לכך כדין, וכך גם במקצועות רבים אחרים, אלא גם בתוך העיסוק. הדבר עשוי להיות בשל תת התמחויות, למשל אין מומחה נוירוכירורג יכול לעבוד כמומחה קרדיולוג ולהיפך; אך גם בשל הגבלות סטטוטוריות כאלה ואחרות, כגון ייחוד נושאים מסוימים למקצועות אחרים, כמו בענייננו עורכי דין.

כ. על הטוען לאי חוקתיות להראות תחילה, כי הוראות החוק פוגעות בזכות יסוד המעוגנת בחוק יסוד. נטען כאמור מטעם חלק מן המשיבים, כי אין כלל פגיעה בחוק יסוד, שכן ההסדר הקבוע בסעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין מיטיב את מצבם של רואי החשבון; הוא פותח בפניהם תחום עיסוק נוסף, ומהוה חריג לכלל כי רואי חשבון אינם מוסמכים לייצג לקוחות בפני ערכאות שיפוטיות או מעין שיפוטיות. קשה להלום טענה זאת. אף שבעיקרה הוראת החוק מושא העתירה מבקשת להיטיב עם ציבור רואי החשבון, יש לכאורה בתנאים המנויים בסעיף 109א לחוק כדי לפגוע בחופש העיסוק, שכן מצמצמים הם את האפשרות של רואי חשבון לעסוק בייצוג בפני שלטונות מיסוי המקרקעין ככל חפצם, אם גם המצב כיום טוב מבחינתם מזה שקדם. עם זאת, שאלה היא האם מדובר אך במניעת מימושו של עיסוק כטענת המשיבים, שכן מדובר בתחום שאינו בגדרי עיסוקם השגרתי והרגיל (ראו בג"צ 4769/95 מנחם נ' שר התחבורה, פ"ד נז(1) 235, 260 (השופטת -כתארה אז- ביניש) (להלן פרשת מנחם)). בסיכומו של יום, סברנו כי אכן ישנה פגיעה מסוימת בחופש העיסוק של רואי החשבון.

כ"א. אולם, וזו אולי עיקר, הפגיעה נובעת מכלל "ייחוד המקצוע" שבחוק לשכת עורכי הדין. הוא זה שהתוה את הכלל, והוא מקור הפגיעה. אם כן העתירה ביסודה תוקפת - בכל הכבוד - בגזרה החוקתית הלא נכונה.

כ"ב. ועל כל אלה, אפילו הלכנו כל הדרך לעבר עמדתם של רואי החשבון, ואיננו עושים כן, המדובר בפגיעה שאיננה מצדיקה התערבות חוקתית. התערבות חוקתית צריך שתיגע בליבת הזכויות. היא עניין קשה ורציני. היא מעמידה תדיר את בית המשפט במחלוקת עם הכנסת; ולאו מילתא זוטרתא היא. גם מי שסבור כי יש צורך בסמכות לביקורת חוקתית, כי היא מועילה מאוד במקומות הנכונים, וכי היא מגנה על מי שזקוק להגנה שהחוק לא סיפק לו - יסכים, דומה, כי עליה להיות מופעלת באופן זהיר ועניו, כדי שלא נחטא בחטא היוהרה. "אין לך יפה מן הצניעות" (רש"י שמות ל"ד, ג'), וראו דברי התלמוד הירושלמי שבת א, ג, ג, מפי רבי יצחק בן אליעזר, "מה שעשתה חכמה עטרה לראשה עשתה ענוה עקב לסולייתה" מובא גם בספר מסילת ישרים לרמח"ל (ר' משה חיים לוצאטו), סוף פרק כ"ב (ב"ביאור מידת הענוה"). כלל זה ננקט בידנו, שהתערבות חוקתית היא "נשק יום הדין", והשימוש בה צריך להיות במשורה. בנושא שבפנינו אולי ניתן היה להכריע גם לשבט - אם כבר הלכה הכנסת את כברת הדרך בהוסיפה את סעיף 236 לפקודת מס הכנסה וסעיף 143א לחוק מס ערך מוסף (שהוסף עוד בשנת 1986), מדוע לא לילך כברת דרך נוספת, ומה מעמנו יהלוך. זאת,

גם אם אין מדובר בזוטי דברים, דוקטרינה שהובאה בפסיקה גם בהקשרים חוקתיים, אף שלא יושמה עד הנה:

> "כדי לקיים בדיקה שיפוטית של חוקתיות החוק, לא די בקיומה של פגיעה בזכות המוגנת בחוק-יסוד. מן הראוי הוא 'שהפגיעה לא תהיה זניחה או מזערית' (בג"צ 3434/96 הופנונג נ' יושב-ראש הכנסת, פ"ד נ(3) 57, 68). בית המשפט אינו בוחן זוטי פגיעות. כמובן, מזעריותה של הפגיעה ואופיה כ'זוטי דברים' משתנה מעניין לעניין" (בג"צ 2334/02 שטנגר נ' יו"ר הכנסת, פ"ד נח(1), 786, 793 (הנשיא ברק)).

כ"ג. בספרו מידתיות שבמשפט - הפגיעה בזכות החוקתית והגבלותיה (תש"ע), עמ' 137-139 מציע פרופ' א' ברק לבחון את השאלה האם מדובר בפגיעה מזערית באמצעות שני מבחנים: סובייקטיבי ואובייקטיבי. המבחן הסובייקטיבי מבקש לבחון האם הפגיעה היא מזערית מנקודת המבט של הפרט שזכותו הוגבלה; לפי המבחן האובייקטיבי, אין להתחשב בתכונותיו החריגות של הפרט המסוים הנפגע, אלא בהגבלה הנגרמת מנקודת מבטו של בעל זכות טיפוסי מסוגו של הנפגע. בענייננו דומה, כי אין המבחנים לפגיעה מזערית מתקיימים. מן הבחינה הסובייקטיבית סבורים רואי החשבון כי הפגיעה בהם משמעותית, ומן הפן האובייקטיבי מדובר בפגיעה שאינה מתייחסת לפרט מסוים ואינה נוצרת נוכח תכונותיו החריגות, אלא משותפת לכלל רואי החשבון.

כ"ד. ואולם, גם אם לא בזוטי דברים עסקינן, אין לפנינו - כאמור - המסה הקריטית של פגיעה בליבת הזכויות המצדיקה התערבות חוקתית. לא לכל הזכויות חשיבות חברתית - ומשפטית - זהה: "לא הרי זכויות המגשימות ערכים יסודיים של השיטה והתורמות לרווחה האישים של כל פרט בה, כהרי זכויות שהצידוק לקיומן הוא בקידום הרווחה הכללית" (ברק, מידתיות במשפט, 444). לכך מצטרפת העובדה, שכבר תיארנו, של דיאלוג פרלמנטרי אשר הוליד פשרה; בכגון דא ההתערבות מטבעה צריך שתהא מצומצמת יותר. יתר על כן, לטעמי במדרג החוקתי, ככל שהמדובר בכבוד האדם, נטיית ההתערבות תהא – דומה - להיות רבה מאשר בנושאי חופש העיסוק. נזכור כי חופש העיסוק הוא התחום שבו נקבעה פסקת התגברות (סעיף 8 לחוק) המאפשרת התגברות זמנית על חוק יסוד: חופש העיסוק; ראו עליה בין היתר גדעון ספיר, המהפכה החוקתית - עבר, הוה ועתיד (2010), 258-261. ועוד, אין עסקינן בשלילה גורפת של הזכות, שהרי בידי רואי החשבון לייצג במגבלות (וראו ברק שם, 407). ונזכור, "השאלה אם החלטה של רשות הוה פגיעה בחופש העיסוק צריכה להיבחן באופן מהותי ולא פורמלי"

(בבג"ץ 36/97 לב נ' מנכ"ל משרד החינוך התרבות והספורט פ"ד נג(4) 673, 681 (הנשיא ברק)).

כ"ה. תדיר עולה השאלה מה חשב המחוקק בעניין פלוני או אלמוני. בנידון דידן התשובה ברורה: היא באה באופן מובהק מפי המחוקק עצמו. הוא ביקש להלך בין הטיפות, בין שיפור האפשרויות המקצועיות שבפני רואי חשבון ובין אי פתיחת "מלחמה" עם לשכת עורכי הדין – "ויצא העגל הזה" (שמות ל"ב, כ"ד). הדברים עולים בעליל מתולדותיו החקיקתיות של הסעיף.

כ"ו. האמת ניתנת להיאמר, למקרא כל הדברים המלומדים, כי בית המשפט מתבקש להיגרר כאן להכרעה חוקתית בנושא שניתן היה ללכת בו אם בדרך פלונית או בדרך אלמונית, והושגה פשרה במישור הפרלמנטרי-הפוליטי בין שתי הגישות. כשלעצמי איני רואה הבדל "דרמטי" בין ייצוג בהליכי מס הכנסה ובהליכי מס ערך מוסף לבין ייצוג במס שבח. גם אם לפנינו פגיעה, ואף אם אינה "זוטי פגיעות", אינה - כמדיניות שיפוטית - שראויה להתערבות חוקתית על פי נסיבותיה.

כ"ז. בכך אפשר שיכול היה להסתיים דיוננו. עם זאת לא נוציא את הנייר ריקם, ונדון עתה בשאלה האם הפגיעה בחופש העיסוק עומדת בפסקת ההגבלה שבחוק יסוד: חופש העיסוק. התשובה היא לכאורה בחיוב, גם אם לא בלב קל כליל.

פסקת ההגבלה

כ"ח. סעיף 4 לחוק יסוד: חופש העיסוק ("פסקת ההגבלה"), אוסר לפגוע בחופש העיסוק אלא בהתקיים ארבעה תנאים מצטברים: הפגיעה נעשית בחוק או מכוח הסמכה מפורשת בחוק, היא הולמת את ערכיה של מדינת ישראל, היא נועדה לתכלית ראויה, ואין היא במידה העולה על הנדרש (עע"מ 4436/02 תשעים הכדורים נ' עיריית חיפה, פ"ד נח(3) 782, 804; בג"צ 5178/04 מכללת מרכז הגליל למדע וטכנולוגיה (ע"ר) נ' משרד החינוך, התרבות והספורט (לא פורסם)). הפגיעה שלפנינו נעשתה בחוק. אין סיבה לומר שאין היא הולמת את ערכיה של מדינת ישראל. האם נעשתה לתכלית ראויה?

תכלית

כ"ט.

> "תכלית תימצא ראויה אם היא משרתת מטרות ציבוריות חשובות למדינה ולחברה, במטרה לקיים תשתית לחיים

> בצוותא ולמסגרת חברתית המבקשת להגן על זכויות אדם ולקדמן (ע"א 6821/93 בנק המזרחי בע"מ נ' מגדל כפר שיתופי, פ"ד מט(4) 221 בעמ' 432, 434). ככלל, לחקיקה של הכנסת עשויה להיות יותר מתכלית אחת..." (פרשת מנחם, 264 (השופטת-כתארה אז- ביניש)) ראו גם בג"צ 6427/02 התנועה לאיכות השלטון נ' הכנסת (טרם פורסם), פסקאות 52-53.

כאמור, הוראות חוק לשכת עורכי הדין מאפשרות למוסמך כעורך דין בלבד לבצע פעולות שונות, בכלל זה ייצוג בפני גופים שיפוטיים ומעין שיפוטיים. ביסוד התנאים שבסעיף 109א עומד על פני הדברים הרצון להבטיח ייצוג הולם, מקצועי ומתאים אשר עיקרו, על פי כוונת המחוקק, טובת הלקוח. מומחיותם של עורכי דין היא בייצוג אחרים. זה מקצועם, לכך הכשירו עצמם, ובידיהם הכלים לעשות כן. נטען על ידי המשיבים ובצדק, כי עסקאות מקרקעין הן לרבים בתוכנו העסקאות המשמעותיות ביותר. בעסקאות אלה הכוללות היבטים משפטיים, מיסויים וכלכליים שונים ראוי עקרונית שמי שיהא אמון על הייצוג, יהא בעל הכשרה מתאימה. מכל מקום, המחוקק סבר כי אין די בתחום מומחיות מסוים בגדרי ראיית החשבון כדי לאפשר לרואי חשבון להופיע ולהתיר להם לייצג אחרים. ע' זלצברגר מציין במאמרו "קשר המשפטנים הישראלי: על לשכת עורכי הדין בישראל ובעלי בריתה" משפטים לב (1) 43, 66, כי שוק השירותים המשפטיים סובל משני כשלים. הראשון, בעיות מידע ואסימטריה לגביו, שעל כן אין באפשרות הלקוחות לדעת מה איכות השירות שניתן להם; השני, איכות השירותים המשפטיים משפיעה על צדדים שלישיים ועל איכות ההליך כולו. אלה מצריכים זהירות, והפקדת הייצוג בידי המומחים לכך.

> "רבים במדינה נזקקים לשירותי משפט. אלה נוגעים לעניינים הרגישים ביותר של האדם, חירותו ויחסיו עם זולתו. חוק, הקובע פיקוח ובקרה על אופן הגשמתם של שירותי המשפט, והנועד להבטיח כי רק אנשים הראויים לכך יוכלו לתת שירותים חשובים אלה, הינו חוק ההולם את ערכיה של ישראל והנועד לתכלית ראויה" (בג"צ 2334/02 שטנגר נ' יו"ר הכנסת, פ"ד נח(1), 786, 795 (הנשיא ברק)).

איננו נאיביים כמובן, וברי לנו כי ישנו גם תחום אפור משמעותי באשר לייצוג; איננו אטומים גם לתחרות ה"גילדאית" בנושאים אלה, אך אין בידינו לקבל כי התמונה החוקתית משתנה בהקשר זה. תכלית נוספת, שעליה הצביעו המשיבים, היא הרצון להרחיב את חופש העיסוק של רואי החשבון (ראו דיון בועדת הכספים של הכנסת מיום 3.7.02, עמ' 5), תכלית זו כשלעצמה בודאי ראויה היא, ואין צורך להכביר נוכח המאטריה שבה עסקינן.

מידתיות

ל. כנודע, אין די בכך שתכלית החוק נמצאה ראויה, ועלינו להמשיך ולבחון האם הפגיעה בזכות המוגנת באה במידה אשר אינה עולה על הנדרש. שלושה מבחני משנה עיצבה הפסיקה לשם כך; בהמשך ללשון פסקת ההגבלה בחוק היסוד, הראשון בוחן את ההתאמה בין האמצעי הפוגע לבין התכלית שבא החוק להגשים; השני בוחן האם ניתן להשיג את תכלית החוק באמצעי שמידתו פחותה; ובשלישי נשקלת התועלת שתצמח לציבור מן החקיקה, לעומת הפגיעה בזכותו החוקתית של הפרט כתוצאה מהפעלת האמצעי שנבחר (בג"צ 2056/04 מועצת הכפר בית סוריק ואח' נ' ממשלת ישראל, פ"ד נח(5), 807, 839-840; בג"צ 7052/03 עדאלה נ' שר הפנים (טרם פורסם)).

ל"א. מבחן המשנה הראשון, הוא מבחן הקשר הרציונלי, דורש כאמור התאמה בין האמצעי הפוגע ובין התכלית שהמחוקק בא להגשים. בנדון דידן הנחת היסוד היא כי ייצוג בפני ערכאות שיפוטיות בעניינים בעלי גוון משפטי צריך שיהא מופקד בידי האמונים על כך - עורכי דין אשר להם ההכשרה, הידע והמומחיות המתאימים.

ל"ב. התנאים המנויים בסעיף 109א והבאים להבטיח זאת הם ארבעה: ייצוג רואי חשבון מוגבל להליכי השגה בלבד; הוא מוגבל לסוגיות חישוב מס בלבד; הוא מוגבל לעסקאות במקרקעין שבהן מכירת הזכות אינה פטורה ממס; ולמקרים שבהם הנישום חייב בהגשת דו"ח כספי. המשותף לארבעה תנאים אלו, כפי שהיטיבה המשיבים הדוגלים בחוקתיות הסעיף לתאר, הוא כי הייצוג בידי רואי חשבון מוגבל למצבים שבהם להם יתרון יחסי על פני עורכי דין. כך בודאי ביחס לתנאי שעניינו הגבלת הייצוג לחישוב מס בלבד; כך גם ביחס לתנאי שעניינו כי מכירת הזכות אינה פטורה ממס, שכן פשיטא שאין בעסקה הפטורה ממס היבט של חישוב מס; וכך גם ביחס לתנאי שהנישום חייב בהגשת דו"ח לפקיד השומה, שכן ממילא רואה חשבון מייצגו מול רשויות מס הכנסה ולו תמונה מקיפה של ענייניו. ולבסוף, מתן זכות ייצוג לרואי חשבון בהשגה על הודעת שומה יש בו טעם, שכן בשלב המוקדם שעניינו דיווח ראשוני על העסקה, הפן המשפטי עשוי להיות משמעותי פחות ("כשהגשנו את הצעת החוק קיבלנו את תמיכת הממשלה ושר המשפטים בתנאי שההצעה תתוקן כך שרואי חשבון יוכלו לייצג בפני פקידי מס אך לא בפני ועדות ערר כי שם זה הליך שיפוטי"- חבר הכנסת אבשלום רצאבי, רואה חשבון במקצועו, דיון בועדת הכספים של הכנסת מיום 9.7.03, עמ' 5). זאת, לאחר שבהצעת החוק המקורית ניתנה אפשרות לייצוג לרואי חשבון גם בערר.

נהיר כי היישום אינו פשוט וקיימים תחומים אפורים, אך תנאים אלה מאפשרים הבחנה ותחימה עקרונית של הגבולות בין עניינים משפטיים- מיסויים לעניינים מיסויים.

חבר הכנסת רצאבי, שנמנה עם יוזמי הצעת החוק, התייחס לרציונל שבבסיס התנאים (דיון בועדת הכספים מיום 22.7.03, עמ' 28):

> "רואה חשבון יוגבל לעניין חישובי מס, באשר זאת הכשרתו, וייצג את הנישום בפני המנהל ופקידיו. לא ייצג בפני כל ערכאה שהיא ערכאה משפטית שכן זה לא תחומו, דהיינו בודאי לא בפני בית משפט ובודאי שגם לא בפני ועדות ערר".

ל"ג. כאשר המורכבות המיסויית של העניין דומיננטית, יתכן לומר כי לרואה חשבון יתרון על פני עורך דין, והתועלת בשירותיו ללקוח גבוהה מזו של עורך הדין. יצוין בהקשר זה, כי ניתן גם לטעון באשר להשוואה לייצוג בענייני מס הכנסה ומס ערך מוסף, שכן עניינים אלו מטיבם ומטבעם הם עניינים חשבונאים מיסויים, ולא משפטיים. גם תחום העבירות הפליליות לפי חוק מס ערך מוסף הוצא מתחום סמכותם של רואי חשבון. כידוע עסקת מקרקעין מערבת שאלות משפטיות רבות החל מסוגיות קנייניות ותכנוניות וכלה בסוגיות חוזיות.

ל"ד. מבחן המשנה השני גם הוא מתקיים לכאורה בענייננו. לטענת העותרת, קיים אמצעי שפגיעתו פחותה, והוא תוספת של תחום נוסף להכשרתם של רואי חשבון, באופן שיאפשר להם לייצג בכל ענייני מס שבח. הנחת היסוד של ההסדר בסעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין היא כי לעורכי דין ההכשרה המתאימה והידע באופן שמאפשר להם לייצג לקוחותיהם במקצועיות. אותה הכשרה נוספת, שאליה מתייחסת העותרת, אינה יכולה להירכש במהירות בקורס זה או אחר, אלא היא מצריכה בסיס ידע רחב ומשמעותי, והרי אין כוונת העותרים כי רואי חשבון המבקשים לייצג, ירכשו כעת תואר ראשון במשפטים. דומה איפוא, כי הצעתה של העותרת אינה ישימה, ותוצאתה עלולה להיות פגיעה חמורה יותר בחופש העיסוק.

ל"ה. ולבסוף, מבחן המידתיות במובנו הצר. ניתן לטעון כי גם מבחן זה מתקיים. בגדריו נותנים אנו את הדעת לפגיעה הנטענת בחופש העיסוק למול תכלית הפגיעה. נזכיר שוב, כי מדובר בחוק מיטיב, אשר הרחיב האפשרות לרואי חשבון לייצג בפני רשויות מס שבח, הדבר לא התאפשר בעבר. אין מדובר בפגיעה הנוגעת ללוז עיסוקם של רואי החשבון, שמומחיותם היא לבדוק, לאשר ולבקר מאזנים וחשבונות רווח

והפסד (סעיף 1 לחוק רואי חשבון, תשט"ו-1955), ומובן שעורך הדין המייצג יוכל להיעזר בשירותיו של רואה חשבון ככל שיהא בכך צורך. דומה אם כן, כי בסופו של דבר הפגיעה בזכות לחופש עיסוק היא נמוכה ביחס לתועלת הצפויה.

ל"ו. לא אכחד, כי יכלה להיות גם הכרעה משפטית אחרת; אך משבכף שתי הכרעות אפשריות בעניין חוקתי, הכרעתו של המחוקק על העליונה. דברים אלה מצטרפים להערות הכלליות באשר לעתירה כפי שפורטו מעלה.

ל"ז. כללם של דברים: אין לומר כי סעיף 109א אינו עומד בתנאי פסקת ההגבלה. אין בידינו איפוא להיעתר לעתירה. העותרת תשלם למשיבים שכר טרחה בסך 30,000 ₪ שיתחלק בשוה בין המשיבים 1-2, ו-5.

ש ו פ ט

<u>השופטת ד' ברק-ארז:</u>

אני מסכימה לפסק דינו היסודי של חברי השופט א' רובינשטיין.

בעיקרו של דבר, העתירה שבפנינו עוררה במלוא עוזה את הסוגיה של מתחם ההתערבות השיפוטית בעתירות נגד מעשי חקיקה. אכן, לו היינו נדרשים לעסוק מלכתחילה בהתוויית גבולות העיסוק בייצוג מול הרשויות בענייני מיסוי מקרקעין ניתן היה למצוא פנים לכאן ולכאן בנקודת האיזון שנמצאה בהליך החקיקה. אולם, לא זו השאלה העומדת בפנינו.

במישור העקרוני, מתחם ההתערבות של בית משפט זה במעשי חקיקה צריך להיות מושפע מאופייה של הפגיעה בזכות החוקתית שעניינה נדון. ככל שפגיעתו של החוק בזכות היא חריפה יותר וקרובה יותר לליבת הזכות, כן תגבר ההצדקה לביקורת שיפוטית קפדנית על חוקתיות החוק; וגם להפך, כמו במקרה דנא: ככל שפגיעתו של החוק הינה אך בשולי הזכות, כן יגדל בהתאמה מתחם החוקתיות שממנו נהנה החוק הפוגע, ובהתאמה יצטמצם מתחם ההתערבות של בית משפט זה. כדברי השופט י' זמיר בבג"ץ 6055/95 צמח נ' שר הביטחון, פ"ד נג(5) 241, 262 (1999): "מבחינה עקרונית, רמת ההגנה על זכות יסוד צריכה לעמוד ביחס ישר לדרגת החשיבות של הזכות ולעוצמת הפגיעה בזכות". ראו גם את פסק דינה של הנשיאה ד' ביניש בבג"ץ 10203/03 "המפקד הלאומי" בע"מ נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד סב(4) 715, 822

(2008) וכן את פסק דינה בדנג"ץ 9411/00 ארקו תעשיות חשמל בע"מ נ' ראש עיריית ראשון לציון (לא פורסם, 19.10.2009), בפסקאות 9-10.

בנסיבות העניין, קביעת התחומים המדויקת לגבי היקף הייצוג של רואי חשבון בפני רשויות המס בתחום של מיסוי מקרקעין רחוקה מליבת ההגנה על חופש העיסוק, במובן שבו תוארה בימי בראשית של בית משפט זה כ"זכות טבעית לעסוק בעבודה או במשלח-יד, אשר יבחר לעצמו" (בג"ץ 1/49 בז'רנו נ' שר-המשטרה, פ"ד ב 80, 82 (1949)). ראו והשוו: א' גרוס "כיצד הייתה "התחרות החופשית" לזכות חוקתית? בנפתולי הזכות לחופש העיסוק" עיוני משפט כג 229 (2000)). עוד ידענו, כי בתחום הספציפי של דיני חופש העיסוק, נוהגת בפסיקתו של בית משפט זה ההבחנה החשובה בין הגבלה על עיסוק במשלח יד לבין הסדרת גבולותיו של העיסוק (ראו בג"ץ 4769/95 מנחם נ' שר התחבורה, פ"ד נז(1) 235, 260 (2002)). מטבע הדברים, הגבלה על כניסה לתחומי עיסוק נבחנת ביתר קפדנות מאשר הסדרת תחומי העיסוק עצמו.

הנה כי כן, ההצדקה לביקורת שיפוטית על מעשה החקיקה תלך ותתעצם ככל שהפגיעה בזכות תגבר ותימצא בגרעינה; ולהפך: ככל שהפגיעה בזכות תהיה מצומצמת יחסית ובשוליה, כן יתרחב מתחם החוקתיות שממנו נהנית הרשות המחוקקת.

במבט הצופה פני עתיד ובהתייחס לעניין שנדון לפנינו, הערה נוספת שמצאתי לנכון להוסיף נוגעת לחשיבות הנודעת לשוויון ולבהירות ביישומו של ההסדר החוקי הקבוע בסעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963. בדיון בפנינו נטען, כי קיימת מידה של אי-בהירות ביחס להבחנה בין ההיבטים "המשפטיים" וההיבטים "החישוביים" בפעילותם של רואי החשבון (ובהתאם לכך, ביחס ליישומה של הוראת החוק האמורה), באופן שאף עלול להביא להתפתחות פרקטיקות שונות בין משרדים שונים של רשויות המס. על רקע זה, ולשם קידום יישום שוויוני ואחיד של הפעלת סעיף 109א לחוק, ראוי לבחון הוצאת הנחיות מינהליות שישפכו אור על יישום התנאים הקבועים בסעיף ושמכוחם נערכת ההבחנה המדוברת.

ש ו פ ט ת

<u>השופט ע' פוגלמן:</u>

גם בהנחה שההוראה נושא העתירה פוגעת בזכות החוקתית לחופש עיסוק, מקובלת עלי מסקנת חברי – השופט א' רובינשטיין – כי הפגיעה עומדת בתנאי פסקת ההגבלה של חוק יסוד: חופש העיסוק.

המקרה שלפנינו מהווה המחשה נוספת לעיקרון שלפיו המחוקק מוסמך לבחור מבין מגוון של אמצעים מידתיים שונים את האמצעי המותאם להגשמת אותה תכלית – "מתחם המידתיות" (ראו: בג"ץ 2605/05 המרכז האקדמי למשפט ולעסקים נ' שר האוצר, פסקה 46 לפסק-דינה של הנשיאה ד' ביניש (לא פורסם, 19.11.2009); אהרן ברק מידתיות במשפט – הפגיעה בזכות החוקתית והגבלותיה 505-512 (2010)). הגם שהמחוקק היה מוסמך לבחור באמצעים נוספים המצויים בגדרו של המתחם, אין בידי לקבוע – נוכח הטעמים שעליהם עומד חברי – כי האמצעי שנבחר על-ידו חורג ממתחם המידתיות. מטעם זה אני מסכים כי דין העתירה להידחות. מסכים אני גם להערת חברתי, השופטת ד' ברק-ארז, בדבר ההשלכה שיש לאופי הפגיעה בזכות על עצמת הביקורת החוקתית.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' רובינשטיין.

ניתן היום, ה' בכסלו התשע"ג (19.11.12).

ש ו פ ט ש ו פ ט ש ו פ ט ת

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 10079560_T08.doc רח
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il