

בעניין:

1. לה"ב – לשכת ארגוני העצמאים והעסקים בישראל

2. לשכת רואי חשבון בישראל

ע"י ב"כ עוה"ד חיים קרויטורו ו/או מוטי בונה ממשרד עוה"ד טלמון קרויטורו
מרחוב אבן גבירול 124, תל-אביב 62038
טלפון: 03-5290999, פקס: 03-5290888

וכן:

ע"י ב"כ עוה"ד דורון לוי ממשרד עמית, פולק, מטלון ושות'
מגדל נצבא, קומה 19, רחוב יצחק שדה 17, תל אביב 67775,
טלפון: 03-5689000, פקס: 03-5689001

וכן:

ע"י ב"כ עו"ד זיו שרון ממשרד אלטר עו"ד
מרחוב שאול המלך 8 תל אביב
טל': 03-6966633, פקס': 03-6966663

העותרות

- נ ג ד -

1. היועץ המשפטי לממשלה

2. שר האוצר

3. שר הרווחה והשירותים החברתיים

באמצעות פרקליטות המדינה
מרחוב צלאח א-דין 29, ירושלים
טל': 02-6466666

4. המוסד לביטוח לאומי

משדרות וייצמן 13 ירושלים
טל': 02-6709211, פקס: 02-6514002

המשיבים

עתירה למתן צו על תנאי

בית המשפט הנכבד מתבקש להוציא מלפניו צו על תנאי המופנה למשיבים והמורה להם להתייצב וליתן טעם כדלקמן:

- א. מדוע לא יבוטל סעיף 142(א) בפרק כ"ה: ביטוח לאומי בחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010) התשס"ט – 2009 (להלן: "החוק").
- ב. לחילופין, מדוע לא יורה המשיב 3 למשיב 4 להמשיך לגבות תשלומים עד גובה התקרה שנקבעה עובר לחקיקת החוק, וזאת אך ורק מהכנסות חייבות בדמי ביטוח לאומי, כפי שהיה עובר לחקיקת החוק.
- ג. לחילופי חילופין, מדוע לא יורה המשיב 3 למשיב 4 לגבות תשלומים בהתאם לתקרה המוגדלת רק ביחס להכנסות חדשות של מבוטחים, אשר יתקבלו החל מיום 1.08.2009 ואילך.

1. כללי:

- 1.1 העותרות:** העותרת 1 הינה לשכת ארגוני העצמאים בישראל. העותרת פועלת כעמותה וכמלכ"ר ומטרתה לייצג לקדם ולפעול בענייניו של מגזר העובדים העצמאים. התמורות שחלו בציבור מעת הקמת לה"ב, לרבות המודעות למצוקות המגזר וההכרה הרבה בחשיבותו לכלכלת המדינה, שצוברת בשנים האחרונות תאוצה חסרת תקדים, מהוות בסיס לחיוניות הגשת העתירה שבכותרת.
- העותרת 2 הינה לשכת רואי חשבון בישראל. בכוונת לשכת עורכי הדין בישראל להצטרף לעתירה אולם ע"מ לעשות כן עליה לקבל החלטה בוועד המרכזי שטרם התכנס לדון בנושא.
- 1.2 המשיבים:** המשיב 1 הינו היועץ המשפטי לממשלה. המשיב 2 הוא שר האוצר שיזם את החוק וחתם עליו. המשיב 3 הינו שר הרווחה והשירותים החברתיים הממונה על ביצוע חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן: "חוק הב"ל"). המשיב 4 הינו המוסד לביטוח לאומי האמור לפעול לפי התיקונים לחוק הב"ל שבחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010) התשס"ט-2009.

2. מהות העתירה בקליפת אגוז:

ביום ג', כ"ב בתמוז תשס"ט, 14.07.2009, אישרה הכנסת בקריאה שנייה ושלישית ברוב של 63 מול 45 מתנגדים, את הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010) התשס"ט – 2009. בחוק, הועלתה תקרת דמי הביטוח הלאומי החל מ-1.8.2009 לשכירים, עד פי עשרה מהשכר הממוצע במשק (במקום עד פי חמישה) ולעצמאים עד פי עשרה מהשכר הממוצע במשק (במקום עד פי חמישה), אולם תקרת גמלאות מחליפות השכר נשארה בעינה – עד פי חמישה מהשכר הממוצע במשק.

בכך חדלו דמי הביטוח הלאומי, אותם משלמים המבוטחים בעלי הכנסות בינוניות וגבוהות, מהיות דמי ביטוח לאומי והפכו למס ישיר על הכנסתם לכל דבר ועניין. כל זאת כדי ליצור מראית עין של הקטנת עול המסים על בעלי הכנסות בינוניות וגבוהות, תוך יצירת מצג שווא לפיו לא הועלו המסים הישירים המוטלים על שכבות הביניים, שהן אליבא דשר האוצר, המפתח לצמיחת המשק והשכבה הנושאת בעיקר העול במשק, שכן על פי מצג מטעה זה, דמי הביטוח הלאומי ודמי ביטוח בריאות לכאורה אינם "מסים". גם הגדלת תקרת הגביה של דמי ביטוח בריאות בלא להגדיל את סל הבריאות ואת התשלומים לקופות החולים הפך את הגביה מעבר לתקרה שבוטלה למס ישיר לכל דבר ועניין. בכך נוצר ניגוד פנימי בוטה בין תכליתו של החוק, לעודד צמיחה והתייעלות, לבין תוכנו הענייני, אשר מדכא אותה בעליל.

כל אלה נעשו תוך פגיעה במטרתו של חוק הבי"ל כחוק סוציאלי, כשהחוק מנוצל לתכלית שונה מזו לה הוא נועד במקור והפיכתו למנגנון גביית מס הכנסה, תוך פגיעה בעקרון השוויון שהוא זכות יסוד חוקתית, פגיעה בזכות הקניין, סעיפי החוק האמורים אינם עומדים בתנאי פסקת ההגבלה שבחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, ופגיעה בעקרון החוקיות, תוך הפרת הוראות חוק יסוד: משק המדינה ופקודת המסים (גביה) לפיו אין מטילים מס אלא בחוק (מס) או על פיו.

3. העובדות:

3.1 המוסד לביטוח לאומי (להלן: "מל"ל") הוא תאגיד הפועל מכוח חוק. זהו תאגיד ביטוח סוציאלי. כך בהגדרת תחומי עיסוקו (ס' 13(ב) לחוק) מינוי אקטואר (סימן ד' לחוק), וכך השימוש במינוחים זהים למינוחים בחוק חוזה הביטוח, התשמ"ה - 1981: מבוטח, דמי ביטוח, תגמולים.

3.2 ביטוח לאומי הוא מוסד המושתת על תפיסת עולם חברתית לפיה קבוצות אוכלוסייה מסבסדים הדדית אלו את אלו, מדובר בעיקר בסבסוד אנכי. לסבסוד אנכי הצדקה כלכלית:

"... סבסוד "אנכי" (העברת כספים מעשירים לעניים) מעודד את התפתחות הכלכלה המודרנית".

(יהודה כהנא: **ספר ביטוח החיים, הפנסיה והגמל בישראל**. תל אביב, 1988, עמ' 69).

אין מחלוקת בדבר הצורך בסבסוד אנכי, אולם מהי מידת הסבסוד הרצויה:
"ברגע שהסבסוד ההדדי יגרום לכך, שמגזרי אוכלוסייה נרחבים יחוש, שהביטוח
הלאומי אינו אלא מיסוי כבד עליהם, הם ילחצו לשינוי השיטה".
(שם: שם).

ואכן קיים חשש שהכבדת הנטל על שכבות הביניים בישראל קרבה והולכת לקו
האדום, ושכבות אלה חשות עתה יותר ויותר כי השינוי הנוכחי בדמי הביטוח
הלאומי, אינו "ביטוח לאומי", אלא, הגדלת נטל המס המוטל עליהן ללא
הצדקה.

3.3 על מנת שהביטוח הלאומי בישראל לא יהפוך למכשיר בידי המדינה לספיגת
כספים מהציבור, חוק הבי"ל מבטיח את עצמאות הביטוח הלאומי. חוק הבי"ל
מבטיח כי מערכת הכספים של המל"ל תהייה מערכת סגורה, ואת עודפי
הכספים, כתוצאה מגביית יתר ע"י המל"ל, מלווה המל"ל למדינה. אולם בכך אין
די, שכן:
"אין שוויון בין המבוטחים לעניין זה, ולגבי מגזרים ניכרים מהווה הביטוח
הלאומי, אף בצורתו הנוכחית, מיסוי כבד ומפלה".
(שם: 72-73).

דברים אלה נכתבו בטרם הוגשה הצעת החוק, ויודגש כי הצעת החוק מכבידה
עוד יותר את עול דמי הביטוח על שכבות הביניים.

3.4 המל"ל הוא תאגיד ביטוח, שמטרותיו הן סוציאליות ולא ביטוחיות גרידא. בולט
הדבר בסוג הקצבאות אותן הוא מעניק, ואשר משקפות צדק סוציאלי, לפיו,
אמנם העול מוטל באופן שוויוני (אם כי רגרסיבי, ולא פרוגרסיבי, בניגוד למס
הכנסה) באחוזים שווים מההכנסה, הן על בעלי הכנסות נמוכות והן על בעלי
הכנסות גבוהות.

3.5 אופיו הביטוחי של החוק, למרות תפקידיו הסוציאליים, עולה במספר הקשרים,
כך הזכות לקבלת קצובה / תגמולים / גמלאות מהמל"ל אינה זכות מוקנית
אוטומטית, אלא יש צורך בתקופת אכשרה על מנת שאדם יהיה זכאי לקבל
גמלה. זאת ועוד, למל"ל מותר לקזז מן הגמלה חובות עבר של מבוטח, דבר
המבליט את האופי הביטוחי, אמנם ביטוחי-סוציאלי, אך בכל זאת ביטוחי. ואף
חמור מכך:

"עובדים רבים נכנסים למערכת... הם כבר חייבים כספים לביטוח הלאומי, שיתכן שלא שולמו, בנסיבות אלה, אם יקרה לעובד מקרה המזכה אותו בגמלאות, הוא או שאיריו עלולים לא לקבל את תגמולי הביטוח הלאומי בשל חובו הקודם".
(שם : 77).

כלומר, אופיו הביטוחי של חוק הבי"ל גובר דווקא במקרה בו הזכאים לגמלה זקוקים לה יותר מכל.

3.6 דוגמה נוספת היא הקשר בין גובה ההכנסה לבין גובה הגמלה בגמלאות מחליפות שכר, כגון גמלאות נכות מעבודה, דמי לידה ואבטלה :
דמי ביטוח לעובד לחודש - סכום השווה לשכר הממוצע של החודש הראשון כפול 5 (חוק בי"ל, לוח י"א), וגובה הגמלה :
בשום מקרה לא יעלה השכר היומי הממוצע על החלק ה - 25 מההכנסה המרבית בלוח י"א (חוק הבי"ל, סי' 170 (ז)).

3.7 בחוק שונתה הגדרת ההכנסה המרבית באמצעות הגדלת תקרת דמי הביטוח הלאומי, בעוד שגובה התגמולים - הגמלאות מחליפות השכר - לא הועלה בהתאמה :
השכר הממוצע כפול 10 (החוק, סי' 149(א)).

כך הוגבל גובה התמלוגים גם במקרים אחרים.

3.8 העלאת התקרה משמעותה העלאת המס השולי הישיר לאוכלוסייה (העצמאים והשכירים) המשתכרים בין 38,415 ₪ ל-76,830 ₪ מ- 46% ל- 59.54% לעצמאי ול- 58% לשכיר. כתוצאה מהשינוי הזה, עצמאי שהכנסתו החודשית בגובה התקרה החדשה, ישלם סך 12,654 ₪ בחודש במקום 5,930 ₪ עד כה. שכיר המשתכר שכר בגובה התקרה ישלם סך 8,914 ₪ לחודש במקום 4,207 ₪ ועל מעבידו תוטל עלות חודשית נוספת של 2,085 ₪. וכך - הנטל שיצטרך לשאת עובד עצמאי יהיה גבוה מהנטל שיישא עובד שכיר בעל אותה הכנסה, שעל מעסיקו תוטל עלות נוספת.

3.9 השינוי שנעשה בחוק פגיעתו קשה בשכבות הביניים, אלה היפגעותם כפולה : מחד, העלאת שיעורי דמי הביטוח הנגבים מהם יפגע קשות בהכנסתם הפנויה וביכולתם לחסוך לעת סגריר, ומאידך, לכשיזדקקו לתמיכה מהביטוח הלאומי, והרי עתה, בעקבות הפגיעה לעיל יכולתם להתכונן לעת כזו נפגעה, לא יהיה בגובה התגמולים להם יהיו זכאים כדי לפצותם על פגיעה זו. בכך פוגע החוק פגיעה אנושה במטרה המקורית של חוק הבי"ל כחוק סוציאלי - להגן על חלשים בעת צרה, ולא להחלישם עוד בטרם הגיעה עת כזו. הפגיעה היא אנושה ביותר בזכויותיהם של המבוטחים בני שכבות הביניים.

"הצעת החוק נועדה לאפשר למשק הישראלי להתמודד עם השפעות המשבר הכלכלי-העולמי ולמזער את נזקיהן, להכין את התשתית שתביא בתום המשבר לצמיחת המשק תוך צמצום פערים כלכליים – חברתיים"

(ה"ח הממשלה 436: הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010) התשס"ט – 2009. (להלן: "ה"ח").

יש חשיבות מרובה בחיזוקו של המל"ל, בהיותו תאגיד האמון על ביטחונם הסוציאלי של האזרחים, שחשיבותו נודעת לאין שיעור בעיתות של משבר כלכלי. אולם השינוי שנעשה בחוק אינו משיג מטרה זו ואף עלול בסופו של יום, אם יסתבר שצפי הגבייה לא יעמוד במבחן המציאות, לגרום לחסרון כיס בקופת המל"ל, חסרון הכיס יתבטא בפער שבין האומדן לבין הגבייה בפועל. במקרה כאמור תפגע חוסנו הכלכלית של המל"ל ובהכרח יפגע ביטחונם הסוציאלי של האזרחים.

3.11

גם הגדלת דמי ביטוח בריאות נעשתה בלא ששונם הסכומים המוקצבים לקופות החולים ובלא ששונה סל הבריאות, ובכך הפכו דמי ביטוח הבריאות הנגבים אף הם על ידי הביטוח הלאומי למכשיר לספיגת כספים מהציבור, ובלשון גלויה למס ישיר נוסף.

3.12

נטל המס על הכנסה, שגובהה נע בין פי עשרה מגובה השכר הממוצע במשק לבין הכנסה של כ- 38,000 ש"ח, עלה בממוצע ל - 60% מההכנסה הכוללת, שמתוכה דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות מהווים 13%, שהם 26% מההכנסה הפנויה. בעלי הכנסות גבוהות יותר יוכלו בנקל להתחמק מהתשלום ע"י הקמת "חברות שקופות".

3.13

אין חולק על כך כי המשק נמצא במשבר וכל אחת משכבות האוכלוסייה אמורה לשאת בנטל במסגרת עסקת החבילה וכמובן גם בעלי ההכנסות הגבוהות צריכות לתרום את חלקן. אך כל אחד צריך לשאת בנטל בהתאם לרמת הכנסותיו. עפ"י החוק מטרה זו לא תושג. תוספת דמי הביטוח הלאומי שישלם מבוטח המשתכר כ- 61,500 ₪ תהווה כ-6% מהכנסתו, אולם מי שמשתכר כ- 100,000 ₪ לחודש תוספת הנטל תהיה בשיעור של 4%, ומי שמשתכר כ- 200,000 ₪ תהיה 2% בלבד.

3.14

תקיפת החלטתה של הרשות המנהלית: בראשית חודש יוני 2009, שעה שהעלאת תקרת התשלום לביטוח הלאומי הייתה עוד בגדר הצעה בתחילת הדרך, פנה נשיא העותרת, עו"ד יהודה טלמון, לשר האוצר והשיג על הכוונה לנקוט מהלך זה. בנוסף, פנה נשיא העותרת ליושבי ראש ועדות הכספים, כלכלה ועבודה ורווחה. הוא דרש למנוע את העלאת התקרה מ-38 אלף שקל בחודש ל-61 אלף שקל. לדבריו, אסור להפוך את המוסד לביטוח לאומי, שהוא בעל תפקידים

רבים בתקופת משבר כלכלי, לזרוע גביה נוספת של רשות המיסים. במכתבו לח"כים משה גפני, אופיר אקוניס וחיים כץ, טען נשיא העותרת כי העלאת תקרת התשלום מפי חמישה מהשכר הממוצע במשק לפי עשרה, היא הטלת מס שבינה לבין ביטוח לאומי אין ולא כלום והיא אף מנוגדת לרוח חוק הביטוח הלאומי.

3.15 עם זאת, המתינו העותרות לסיום הליך החקיקה, בטרם פנו בבקשה למתן צו על תנאי מבית המשפט הנכבד. זאת, בהתאם להנחייתו של כבוד השופט מלצר באומרו:

"הלכה פסוקה היא שבית המשפט לא יתערב בהליכי החקיקה של הכנסת בעודם בעיצומם". "גם המקרה שלפנינו איננו בא בגדר אותם חריגים יוצאים מן הכלל המצדיקים התערבות כל עוד הליך החקיקה נמשך, ולכן בשלב זה אין העתירה מראה על פניה עילה. בשל כך אנו גם נמנעים מלהביע עתה את דעתנו במחלוקת שנפלה בין העותרות והמשיבים המצדדים בהן (לרבות הלשכה המשפטית של הכנסת) לבין המשיבים 5 ו-6 באשר לזיקות הנדרשות בין התיקון המוצע להצעת חוק ההסדרים ובאשר להתקיימותן. כן אין אנו מחוויים דעתנו כאן ביחס למבחנים הראויים בהקשר לדרך הדיון הרצויה בנושאים האמורים להיכלל בחוק ההסדרים ויישומם פה. סוגיות אלו, אם עדיין תהיינה בנות-תוקף, ניתנות לבדיקה בדיעבד לאחר השלמת הליך החקיקה (אם יושלם), בהתחשב בהתפתחויות השונות שקרו ויתכן שעוד יחולו." (בג"צ 10270/07 האגודה לזכויות החולה נ' הכנסת ואח', פורסם בנבו, 26.12.2007, ע' 7-6)

הטיעון המשפטי:

4. שלטון החוק ומעמדם של חוקי היסוד

4.1 לבית המשפט העליון נתונה הסמכות לבטל חוק או לבטל את סעיפיו הפוגעים בזכויות מוגנות בחוק יסוד או סותרים את חוק היסוד ובכך פוגעים בשלטון החוק בישראל. סמכות זו, ראשיתה בבג"צ ברגמן.

4.2 המושג שלטון החוק, לפיו גם השלטון כפוף לחוק, ולמעשה לחוקה, מונח ביסוד השיטה המשפטית הישראלית:

"המושג "שלטון החוק" נחשב לאחד ממושגי-היסוד של שיטת המשפט הישראלית. מושג זה בא להצביע הן על ערכים רצויים של המשטר והן על תקינות הפעלתו בחיי יום יום".

(פרופ' ליאון שלף: מ"שלטון החוק" ל"מרות המשפט" הרהורים וערעורים על מושג-יסוד. עיוני משפט טז, 1991, 559, בעמ' 559).

הדרך שנקטה מדינת ישראל היא חקיקת חוקה פרקים פרקים, הלו הם חוקי יסוד. אלה אמורים להבטיח את שלטון החוק המהותי, להגן על זכויות האדם המעוגנות בחוקי היסוד מפני פגיעה בהן.

4.3 עם חקיקת חוקי היסוד: כבוד האדם וחירותו וחופש העיסוק, נוספה להגנת השריון הצורני הגנת פסקת ההגבלה, ועתה פגיעה זו אפשרית אך ורק בחוק העונה על תנאי פסקת ההגבלה שבחוק היסוד, ובמקרה שלנו, חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו. פסקת ההגבלה (ס' 8) לחוק יסוד זה היא המבטיחה את הזכויות המוגנות מפני פגיעה שרירותית בהן, ע"י השלטון, כמאמר הנשיא ברק: **"הוראת שריון זו. תופסת. היא חוקתית. היא שוללת מחקיקה רגילה, שאינה מקיימת את דרישות השריון, את כוחה לפגוע בזכות אדם המוגנת בחוק היסוד"**.

(ע"א 6821/93 בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' מגדל כפר שיתופי ואח', פ"ד מט(4) 221, בעמ' 409).
ומוסיף הנשיא ברק:
"חוק יסוד קובע כי חוק אינו רשאי לפגוע בהוראותיו אלא בהתקיים תנאי מהות מסוימים (שריון מהותי)... מה דינו של חוק רגיל זה? לדעתי, חוק רגיל זה הוא חוק לא חוקתי. ניתן להכריז על בטלותו".
(שם: שם).

4.4 עתה התעורר לחיים הוויכוח מהו מעמדם של חוקי יסוד שאינם מוגנים ע"י פסקת ההגבלה, ראשיתו של ויכוח זה, אף הוא בעקבות פס"ד ברגמן, שם, אמנם, השאיר בית המשפט את עניין השפיטות של חוק בצריך עיון, כדברי השופט לנדוי:
"על כן תלוי הדבר בבית משפט זה עצמו, אם ירצה להיכנס על פי יזמתו לבירור שאלת השפיטות. החלטנו לא לעשות כן". (בג"צ 98/69 ברגמן נ' שר האוצר ואח', פ"ד כג(1) 693, בעמ' 696).

4.5 ההחלטה בבג"צ ברגמן הייתה כי השריון הפורמאלי מאפשר לפסול חוק שלא הושג ברוב הדרוש, אולם בדבריו יש יותר מרמז לכך שלבית המשפט סמכות לבטל חוק בשל היותו סותר חוק יסוד, וסיכם זאת השופט לנדוי:
"שר האוצר יפעל על-פי סעיף 6 לחוק המימון רק אם הוראות המימון שבחוק יוחקו מחדש ברוב הדרוש, או אם יתוקן החוק על מנת להסיר את חוסר השוויון שבו".
(שם: בעמ' 700).

4.6 את הסנונית הראשונה להחלת הביקורת השיפוטית על חוק הסותר כל חוק יסוד, גם לא משוריין, ניתן לראות בדברי פרופ' קלוד קליין:
"מקור העליונות אינו בדרישה לרוב, אלא ברשות היוצרת את הגורמה, לפיכך אף חוקי יסוד שאינם משוריינים נמצאים בדרגה גבוהה יותר מחקיקה רגילה, ועל

הכנסת, ברצותה לשנותם, לנקוט בדרך של תיקונם במישרין ולא בדרך של קביעת השינוי בחוק אחר, מאוחר יותר, שכן העקרון "Lex posterior derogat prior" אינו חל אלא בחוקים באותה דרגה".
קלווד קליין: הרשות המכוננת במדינת ישראל. משפטים ב, תש"ל עמ' 51 בעמ' 56.

4.7 חיזוק לעמדה זו, מביע דווקא האריה שבשוללים את סמכותה של הכנסת כאספה מכוננת, כבוד השופט חשין, בהציגו פתרון צורני שאינו קשור במדרג נורמטיבי, בשריון או בפסקת הגבלה:
"חוקי היסוד נדמים הם לכללי פרשנות ההולכים יד ביד עם כל חוק וחוק, והרי הם בכל מקום ובכל שעה... כל חוק תמצא בצדו שנת חקיקתו – למניינו ולמניינם – ואילו חוק יסוד שנת חקיקתו אינה בצידו, כמו מעבר לזמן הוא... ואם אלה הם מאפייניו של חוק היסוד, ממילא ניתן להעלות עליו כמו נחקק הוא באחת עם כל חוק וחוק, לרבות עם אותו חוק ממרה האומר לסתור אותו מכללא".
(ע"א 6821/93 בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' מגדל כפר שיתופי ואח', פ"ד מט(4) 221, בעמ' 560).

לאור דבריו אלה של כבוד השופט חשין, לעולם יהא חוק יסוד מאוחר לחוק סותר, ולכן מבטלו מתוקף הכלל "Lex posterior derogat prior". וזאת בין אם חוק היסוד משוריין פורמלית או מהותית ובין אם איננו משוריין כלל.

4.8 זו גם המלצתו של הנשיא לשעבר שמגר:
"אין פוגעים בהוראה הכלולה באחד משני חוק היסוד הנ"ל (חופש העיסוק וכבוד האדם וחירותו א.ג.), אלא בחוק יסוד או מכוחו, מן הגכון לאמץ עיקרון זה לגבי כל חוקי היסוד". (שם: בעמ' 351).

4.9 גם המלומדים רובינשטיין ומדינה תומכים בגישתו של פרופ' קליין כפי שהוצגה לעיל (4.6):
"אין חוק רגיל יכול לשנות מהוראת חוק יסוד, לרבות חוק יסוד שאינו משוריין".
(פרופ' אמנון רובינשטיין: המשפט הקונסטיטוציוני של מדינת ישראל, מהדורה 5, ירושלים, 1996, בעמ' 399).

4.10 אמנם ביטולו של חוק או ביטולה של הוראת חוק הסותרת חוק יסוד אינה דבר של מה בכך, אך הסמכות נתונה לבית המשפט לעשות זאת, ומבהיר כבוד הנשיא ברק כי:
"אכן, הכרזה על בטלותו של חוק או חלק ממנו היא עניין רציני. לא על נקלה יעשה כן השופט. לא הרי הכרזה על בטלותה של חקיקת משנה בהיותה סותרת הוראותיו של חוק, כהרי הכרזה על בטלותה של חקיקה ראשית בהיות סותרת חוק יסוד...".

בבטלו חקיקה ראשית, השופט מסכל את רצון המחוקק. הצידוק לכך הוא בכפיותו של המחוקק להוראות חוקתיות-על-חוקיות, שהוא עצמו קבען." (בג"צ 1715/97 לשכת מנהלי ההשקעות בישראל ואח' מ' שר האוצר ואח', פ"ד נא(4) 367, בעמ' 386-387).

וניסח סוגיה זו כבוד השופט זמיר:

"כיום הלכה היא שחוקי יסוד היקנו לבית המשפט סמכות לבטל חוקים. סמכות זאת היא, לדעתי, חיונית בחברה נאורה, ובמיוחד כך בישראל, שבה תרבות השלטון טרם הכתה שורשים עמוקים".

(בג"צ 7111/95 מרכז השלטון המקומי ואח' נ' הכנסת ואח', פ"ד נ(3) 485, בעמ' 496).

4.11 עוד נביא את דבריה של הפרופ' גביון, השוללת מכל וכל את "המהפכה החוקתית", ואינה נמנית עם התומכים הנלהבים בביקורת השיפוטית:
"טוב היה אם בית המשפט היה מניח מחלוקות תיאורטיות ופוליטיות לאלה שעניינם בכך, ומחכה בסבלנות למקרה מתאים, שבו יש באמת משהו מקומם מאוד ומנוגד בבירור לזכויות יסוד בחקיקת הכנסת".
רות גביון: המהפכה החוקתית – תיאור מציאות או נבואה המגשימה את עצמה. ירושלים, 1998, עמ' 117).

הנה כי כן, בבואנו לסכם את סוגיות עליונותם של חוקי היסוד על פני חוק רגיל, והביקורת השיפוטית על חוקים רגילים, נמצא, כי, במקרה שלפנינו, החוק, כפי שנראה להלן, הוא הוא המקרה המתאים: החוק מקומם מאד ומנוגד בבירור לזכויות יסוד בחקיקת הכנסת. החוק פוגע באופן בלתי נסבל בעיקרון השוויון ובזכות הקניין, אינו עומד בתנאי פסקת ההגבלה של חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, פוגע בחוק יסוד שאינו משוריין, ואף פגיעתו בנורמות חוקתיות המעוגנות בחוקים רגילים קשה היא. לכן אין לנו אלא לקרוא לבית המשפט המכובד להכריז על בטלות הוראות החוק כמבוקש בעתירה.

4.12 אין טוב מלסכם את הדיון בנושא בדבריו של הנשיא לשעבר ברק:
"אכן בהכרזה על בטלותו של חוק שאינו מקיים את דרישותיו של חוק היסוד, מגשים בית המשפט את חוק היסוד. הלגיטימיות של החוקה ושל חוק היסוד מעניקים את הלגיטימיות של הביקורת השיפוטית על חוקיות החוק. כפי שתיאר זאת חבר הכנסת בגין בעת דיון על החוקה בכנסת הראשונה:
"אחת משתיים: או שזו תהיה חוקה הקודמת לכל חוק אחר, או שזו תהיה פיסת-נייר שאין לה כל ערך" (ד"כ 4 (תשי"י) 737)
הנה כי כן, ביקורת שיפוטית על חוקתיות החוק היא גשמתה של החוקה עצמה. טול מהחוקה את הביקורת השיפוטית וגטלת ממנה את חיותה".

(ע"א 6821/93 בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' מגדל כפר שיתופי ואח', פ"ד מט(4) 221, בעמ' 420).

5. הפרשנות המשפטית קובעת, כי לא ניתן לשנות חוק מס באמצעות תיקון לחוק

חברתי:

5.1 פקודת המיסים (גביה), חא"י, פרק קל"ז, פק' 25 לש' 1929, היא נורמה חוקתית שמעמדה עוגן עוד בטרם חקיקת חוק יסוד: משק המדינה, קובעת:

"חוק מס" – חיקוק הדן בהטלת מס או תשלום חובה שישר האוצר ממונה על ביצועו או על הגביה לפיו;

"מס" – מס המוטל לפי חוק מס (פקודת המיסים (גביה), ס' 12(ה))

5.2 חוק הביטוח הלאומי הוא ההסדר הנורמטיבי המהווה בסיס לפעילותו של המוסד לביטוח לאומי. מהותו, קביעת הכללים למימוש רוב הזכויות החברתיות במדינת ישראל, על פי רוב בדרך של תשלומי העברה.

5.3 חוק הביטוח הלאומי אינו חוק מס אלא חוק סוציאלי בעל היבטים ביטוחיים.

5.4 בהטילו מס במסווה של גביית דמי ביטוח ע"י הגדלת התקרה לגביה ללא הגדלת גובה התגמול המרבי בהתאמה, פעל שר האוצר בניגוד לפקודת המיסים (גביה).

5.5 אין להטיל מס אלא בחוק – נורמה זו היא נורמה חוקתית שמעמדה עוגן בחוק יסוד: משק המדינה:

מסים, מילות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על פיו; הוא הדין לגבי אגרות (חוק יסוד: משק המדינה, ס' 1(א)).

חוק יסוד משק המדינה קובע כי יש להטיל מס בחוק אך איננו קובע מפורשות באיזה חוק. ולפנינו אין חוק מס, אף לא תיקון לחוק מס, אלא תיקון לחוק הביטוח הלאומי, וחוק ביטוח בריאות ממלכתי, התשנ"ד - 1994, שאינם חוקי מס, ונראה שאין להטיל מכוחם מס, בהעדר הרשאה בחוקים אלה לעשות כן.

5.6 וכיצד נפרש את הכוונה **"מיסים...לא יוטלו...אלא בחוק"** שבחוק יסוד משק המדינה?

"חוק הוא מכשיר לשם ביצועה של מטרה תחיקתית, ולכן הוא צריך פרשנות לפי המטרה הגלומה בו" (השופט זוסמן בע"א 481/73 רוזנברג, ע"ד, מנהל עזבון אלזה ברמן נ' שטסל, פ"ד כט(1) 505.עמ' 516).

והשופט (כתוארו אז) ברק מוסיף ומסביר:

על תכלית החוק ניתן ללמוד, כמובן, מלשון החוק עצמו. זהו מקור ראשון אך לא יחיד. על תכלית החקיקה יש ללמוד ממקומה של ההוראה בחוק, ממבנהו הכללי של החוק וממקומו במערך החקיקה הכללי. אך מעבר לכך, ניתן ללמוד על מטרת החקיקה ממקורות שמחוץ לחקיקה עצמה, כגון מהמצב המשפטי שהתקיים בטרם הוחק החוק ומהתקלה שהוא בא למנוע. (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 ע'76).

5.7 על תכליתה של חקיקת המס ילמד השופט מכל מקור אמין. כך, למשל, בחוק מס, כמו גם בכל חוק אחר, יש חשיבות רבה לשאלה, מה הייתה התקלה שביקש המחוקק לרפא ומה הרקע לחקיקתו של חוק המס (ע"א 55/79 אגודת הכורמים הקואופרטיבית בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרון פיצויים, חדרה, פ"ד לד(3) 197, בעמ' 203).

5.8 לחקיקת מסים רקע כלכלי, ורקע זה יש לדעת, ואותו ניתן ללמוד מכל מקור אמין. בהתייחסו לסוגיה זו אמר השופט ויתקון, במאמרו: "אפשר אולי לדרוש מהפרשן שתהא פרשנותו מבוססת על מידע ובקיאיות... מדע ובקיאיות מגניין? בעיני, כל המקורות כשרים, והלוואי שהיו הפרקליטים באים לבית המשפט, כשהם מצויידיים בכל החומר הכלכלי הדרוש להבנת החוק". (א' ויתקון "בעיית הפרשנות בדיני מסים" משפטים ג (תשל"א-ל"ב) 10, 11).

5.9 לעתים, קשה בדיקת הרקע הכלכלי של החוק. וכדברי השופט ויתקון: "חוקי המסים סבוכים הם. יש בהם הוראות רבות בעלות אופי טכני. לא פעם נעשית החקיקה בחיפזון. לעתים לא נעשית בדיקה מספקת של השפעת הוראה פלונית על מערך החקיקה כולו. לעתים סתימתה של פירצה אחת יוצרת פרצות אחרות. לעתים רבה ההסתמכות על תורת ראיית החשבון. כל אלה הם תוצאות לוואי של מורכבות הסוגיה ושלי תנאי הטיפול בה, שלא תמיד ראויים הם בכל אלה צריך הפרשן להתחשב. עליו להניח, כי המחוקק ביקש להטיל מס ולא ליצור פרצות. עליו להניח, כי כוונתו הייתה ליצור כלי יעיל ולא חסר ערך. עליו להניח, כי המגמה היא ליצור מערכת סבירה וקוהרנטית". (ראה א' ויתקון, "חקיקה ושפיטה בענייני מסים" רבעון לענייני מסים א (תשכ"ו- כ"ז) 263).

5.10 בדיקת הרקע הכלכלי של חוק הביטוח הלאומי מלמדת שאין הכוונה באמצעותו להטיל מס אלא מדובר בחוק ביטוחי בעל היבטים סוציאליים. השינוי בחוק הב"ל במובן שהופך אותו למנגנון מיסים יוצר פירצה, שמבוטחים רבים יחמקו דרכה וזאת ע"י הקמת חברות, מה שהופך את השינוי לכלי חסר ערך.

- 5.11 היבטיו החברתיים של חוק הביטוח הלאומי באים לביטוי גם בקביעתו של המחוקק לעניין ערכאת השיפוט, המוסמכת לדון בתובענות שבגינן. לפי חוק הבי"ל לבית דין אזורי לעבודה כמשמעותו בחוק בית הדין לעבודה, תהיה סמכות ייחודית לדון ולפסוק בכל תובענה. משמע, המחוקק קבע התמחות מיוחדת לדון בנושאי הביטוח הלאומי והטילה באופן ייחודי על בית הדין לעבודה. מנגד, תובענות לעניין חוקי מס יוגשו לבית המשפט.
- 5.12 קביעתו זו של המחוקק, מעצימה את החשיבות של ההפרדה בין חוק חברתי לחוק מס, ומעגנת את הקביעה כי לא ניתן לעשות שינוי בחוק מס באמצעות תיקון לחוק חברתי כדוגמת חוק הבי"ל.
- 5.13 לחילופין, אם תועלה טענה שיתכן שינוי חוק מס בחוק חברתי הרי, שלא ראוי שדיון ענייני בנושא מיסים, הנוגע לפגיעה מהותית בקניינן של שכבות רחבות באוכלוסייה, יתבצע דרך חוק הבי"ל ומן הראוי היה שפתרונו ימצא בחלופה ראויה, המגשימה את עקרון השוויון החלוקתי, בדמות העלאה מזערית של שיעורי המס השוליים ליתרת שנת 2009 ול-2010.
- 5.14 **דין השוואתי:** המדינה שבה חוק ההסדרים הוא הדומה ביותר לחוק ההסדרים הישראלי היא בלגיה, שם הוא מכונה Loi Programme (חוק התוכנית) וחוקים בדמותו מכונים Loi Mosaïques חוקי פסיפס. בדומה לישראל, גם בבלגיה נמתחה ביקורת על השימוש בכלי זה. בשנת 2002 יזמו חברי פרלמנט תיקון לתקנון בית הנבחרים שיאסור על הכללת סעיפים שאינם קשורים ישירות לתקציב לחוק התוכנית. הצעה זו נדחתה אולם בשנת 2005 נקבע כי אם סיעה כלשהי סבורה שיש סעיף כזה בחוק, הנושא יידון בפני פורום ראשי הסיעות, והוא שיכריע אם להמשיך בחקיקתו.
- 5.15 **בארצות הברית,** חוקים דמויי חוק הסדרים מכונים Omnibus Laws בניגוד לישראל ולדמוקרטיות פרלמנטריות אחרות, מרבית חוקי האומניבוס הם יוזמה של חברי הקונגרס ולא של משרד האוצר. באמצעות צירוף הצעות חוק רבות זו לזו, הם יכולים להבטיח את אישורן של הצעות חוק שלא היו מאושרות באופן עצמאי, וכן להימנע מהטלת וטו של הנשיא על הצעת חוק שהוא מעוניין ברוב סעיפיה. המקרים הדומים יותר לחוק ההסדרים הישראלי הם חוקי ההקצבה (Appropriations Acts) וחוקי ההתאמה (Reconciliation Legislation). הצעות אלה כוללות תיקוני חקיקה שונים, שנועדו לאפשר את יישום התקציב, והן מגובשות במהלך הדיונים בו בבתי הקונגרס. בדרך כלל, מפוצלים הדיונים בין ועדות שונות. כך, למשל, תוכניתו הכלכלית של רונלד רייגן לאחר בחירתו ב-1981 נדונה ב-15 ועדות בבית הנבחרים וב-14 ועדות בסנאט, ואילו תוכניתו של ביל קלינטון לאחר בחירתו ב-1993 נדונה ב-13 ועדות של בית הנבחרים וב-12 ועדות של הסנאט.

- 5.16 **חקר השוואתי** מראה, כי במדינות אחרות בהן קיימת חקיקה הדומה לחוק ההסדרים היא איננה נטולת ביקורת. דרך ההתמודדות שננקטה לחקיקה מסוג זה היא ביצירת מנגנוני בקרה רבים שינסו לחפות על הליך החקיקה המהיר.
- 5.17 שינוי בחוק המס מהסוג האמור, צריך לעלות לדיון בהליך חקיקה רגיל. דיון ענייני בשינוי חוק המס, היה מוליד, קרוב לודאי, את מקבלי ההחלטות לבחור בחלופה ראויה, המגשימה את עקרון השוויון החלוקתי, בדמות העלאה מזערית של שיעורי המס השוליים ליתרת שנת 2009 ול-2010.

6. החוק פוגע בזכות לשוויון, עקרון חוקתי על חוקי:

- 6.1 הזכות לשוויון כזכות חוקתית במשפט הישראלי עוגנה עוד בטרם חקיקת חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו:
"הכלל שלפיו אין מפלים בין אדם לאדם מטעמי... מעמד חברתי, הוא עקרון יסוד חוקתי, השלוב וישזור בתפיסות היסוד המשפטיות שלנו, ומהווה חלק בלתי נפרד מהן" (בג"צ 114/79 בורקאן נ' שר האוצר, פ"ד לב(2) 800, בעמ' 806).
- מעמדו של עקרון השוויון בעקבות חקיקת חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו הועצם, כדברי כבוד המשנה לנשיא (כתוארו אז) ברק:
"לישיאה הגיעה התפתחות זו עם חקיקתו של חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, אשר עיגן את השוויון כזכות חוקתית על-חוקית בגדריו של כבוד האדם". (בג"צ 721/94 אל-על נתיבי אויר ישראל בע"מ נ' דנילוביץ ואח', פ"ד מ"ח(5) 749, בעמ' 760).
- חקיקת חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו הפכה את השוויון לעקרון חוקתי על חוקי:
"מעטה מהווה השוויון עקרון על חוקי. שוב אין הוא אך רעיון "שאינו כתוב על ספר", והוא הפך להיות עקרון חוקתי מרכזי, אכן, הגישה המקובלת הינה כי עקרון השוויון נגזר מכבוד האדם, וקשור עמו קשר בל יינתק. עקרון השוויון אחוז גם הוא, לאור טיבו ומהותו בערך כבוד האדם". (אהרון ברק: פרשנות במשפט, חלק שלישי: פרשנות חוקתית, ירושלים, 1994, עמ' 423-424).
- 6.2 אמנם בדרך כלל מדובר באפלייתן של שכבות חלשות, אולם גם אפליה של שכבות הביניים, עמוד השדרה של החברה הישראלית, פגיעתה במרקם של החברה הישראלית קשה, במיוחד כאשר היא נעשית בדרך המנוגדת לעקרון השוויון.
- 6.3 הגזירה העיקרית בשינוי חוק הבי"ל היא שהתקרה לתשלום מיסים תוכפל, מ-5 פעמים השכר הממוצע במשק ל-10 פעמים שכר זה. המשמעות היא העלאת התקרה מכ- 38,000 ₪ לחודש לכ- 76,000 ₪. מדובר בתוספת מס שוטף המקטינה את ההכנסה החודשית לנפגעים במעל ל-2,000 עד למעל ל-4,000 שקלים לחודש וחזרה למס שולי שעולה על 60% למעמד הבינוני הגבוה.

6.4 אי השוויון נעוץ בעובדה שתיווצר אפליה בין קבוצות נפגעים הנזקקים לקצבאות הביטוח הלאומי, אי שוויון בין שווים. בחוק שונתה הגדרת ההכנסה המרבית באמצעות הגדלת תקרת דמי הביטוח הלאומי, בעוד שגובה התגמולים - הגמלאות מחליפות השכר - לא הועלה בהתאמה. וכך תיווצרנה 2 קבוצות של נפגעים כאשר האחת מקבלת תגמולים בהתאם לקנה המידה שהיא משלמת בעוד הקבוצה האחרת מקבלת תגמולים שהם נמוכים משמעותית בהתייחס לקנה המידה שהיא משלמת.

6.5 הגדלת תשלומי דמי ביטוח ואי הגדלת תגמולי הביטוח במקביל, יוצרת נתק בין התשלומים לתגמולים בהתייחס לחלק מהנפגעים, בעוד שנשמר הקשר בין התשלומים לתגמולים בהתייחס לחלק אחר של הנפגעים. כך נוצר אי השוויון. המשיב 2 פוגע בדרך זו בעקרון השוויון תוך שהוא מפלה חלק מהמבוטחים של הביטוח הלאומי, שעה שפוגע בזכותם לקבל תגמולים שגובהם יהא פועל יוצא של גובה דמי הביטוח אותו הם משלמים, בדומה למרבית המבוטחים במוסד לביטוח לאומי ככל שהמדובר בגמלאות מחליפות שכר.

6.6 אין חולק כי הגדלת התקרה לגביית דמי ביטוח לאומי תוך השארת תקרת הגמלאות מחליפות השכר בעינה, פוגעת בשוויון ומפלה לרעה את שכבות הביניים. אם חפץ המשיב 2 להשית עול מס כבד על שכבות הביניים, בניגוד להצהרותיו הרבות בתקשורת על חשיבותן של שכבות הביניים למשק ולחברה הישראלים, ועל כוונתו להקל את נטל מס בו הן נושאות, אם בכל זאת כלה ונחרצה עם המשיב 2 להכביד את נטל המס על שכבות הביניים, עליו לעשות זאת בדרך הראויה והישרה דהיינו בחוק מס, ולא בהגדלת תשלומי דמי ביטוח לביטוח הלאומי, שכן בהגדלתם של אלה, הפכו דמי הביטוח הלאומי ודמי ביטוח בריאות למס ישיר על הכנסתם של בני שכבות הביניים.

7. החוק פוגע באופן בלתי חוקתי בזכות הקניין, המוגנת בחוק יסוד: כבוד האדם

וחירותו:

7.1 כבוד הנשיא בדימוס ברק, הביע באין ספור מקרים, את דעתו הנחרצת, כי עם חקיקת חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, עלתה זכותו של אדם לשמירה על קניינו למדרג הנורמטיבי הגבוה ביותר. נפסק, כי ביסוד הזכות עומדת ההגנה על הקניין, כעל אינטרס בעל ערך כלכלי. זכות הקניין עלתה למעמד חוקתי-על-חוקי כדברי כבוד הנשיא (כתוארו אז) ברק:

"השינוי המרכזי התרחש עם חקיקתו של חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו. חוק זה העניק מעמד חוקתי-על-חוקי לזכות הקניין של הבעלים המקורי" וכן "זכות הקניין הינה מן הזכויות בעלות העוצמה הרבה ביותר". (בבג"צ 2390/96 יהודית קרסיק נ' מ"י, פ"ד נה(2) 625 בעמ' 713-712).

- 7.2 הגזירה העיקרית בשינוי חוק הבי"ל היא שהתקרה לתשלום מיסים תוכפל, מ-5 פעמים השכר הממוצע במשק ל-10 פעמים שכר זה. המשמעות היא העלאת התקרה מכ- 38,000 ₪ לחודש לכ- 76.000 ₪. מדובר בתוספת מס שוטף המקטינה את ההכנסה החודשית לנפגעים במעל ל-2,000 ₪ עד למעל ל-4.000 ₪ לחודש וחזרה למס שולי שעולה על 60% למעמד הבינוני הגבוה.
- 7.3 הפגיעה בקניין היא בהעלאת המס השולי לכדי כ-60% מהכנסתו של הנישום. פגיעה בזכות יסוד צריך שתעשה בהתאם לפסקת ההגבלה. טרם נפנה לבחון האם נעשתה הפגיעה כדין, נבחן את הכלי, באמצעותו נעשתה הפגיעה.
- 7.4 שעה שאין החוק קובע מפורשות כי בכוונתו לשנות חוק יסוד, ואין חוק יסוד משק המדינה קובע באיזה חוק ניתן לשנות חוק מס, נראה שיש לפנות לפרשנות עפ"י העקרונות הכלליים של השיטה. וכדברי השופט (כתוארו אז) ברק: **"לעתים עשוי השופט למצוא עצמו במצב, שבו לשון החוק נשארה סתומה, שכן לא עלה בידו לחשוף מתוך החוק ותולדותיו מטרה חקיקתית, שתדריך אותו בהסרת הספק. במקרה זה על השופט לפרש את חוק המס על רקע עקרונותיה הכלליים של השיטה. אחד מאותם עקרונות כלליים, שהוא רלוואנטי לחקיקת מס, הוא השמירה על חופש הפרטי ועל הקניין הפרטי וההגנה עליהם מפני התערבות שלטונית. בהניחו עיקרון זה נר לרגליו ובהעדר כוונת מס ספציפית, עשוי השופט להגיע למסקנה, השוללת הטלת מס ישיש בו פגיעה בחופש הפרט ובקניין"** (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 ע"76).
- 7.5 החוק אינו עומד בתנאי פסקת ההגבלה ואינו לתכלית ראויה. תכלית ראויה נבחנת גם ע"י הכלים להשגתה, ואם ברצון המשיב 2 לספוג כספים מהציבור עליו לעשות זאת בדרך אחרת, ע"י הטלת מס חדש, או הגדלת שיעורי מס קיים.
- 7.6 החוק פוגע בקניינו של אדם לכאורה, לא רק ממועד כניסתו לתוקף, אלא גם באופן רטרואקטיבי בזכויות מוקנות ובהסתמכויות שהתגבשו. מאז ומעולם נמנעה חקיקת מיסוי מפגיעה רטרואקטיבית, לאור ההבנה כי פגיעה רטרואקטיבית היא פגיעה מהותית, אשר לא ניתן להצדיקה במונחים חוקתיים. החוק קובע כי הגדלת התקרה היא ביחס לתקופה שמיום 1.8.09. דא עקא, הטבלאות של התקרות בתוספת לחוק הבי"ל בנויות על בסיס שנתי, ולא על בסיס המועד שבו התקבל תקבול נתון בתוך שנת המס. התחשיב מתבצע כך שמצרפים את סך התקרות בכל רבעון, ומחלקים אותן ב-12.
- 7.7 ההחלה של המס החדש בדרך שבה הוא יוחל תוביל לפגיעה חמורה בקניינו ובכבודו של אדם. עלולה כנראה המדינה, להצר צעדיו של האזרח על ידי הגדלת גביית המס. אך אין היא אמורה, לגרום לו להפרת התחייבויות שנטל על עצמו, מתוך הסתמכות כדין על הכנסתו הפנויה לפי מצב החקיקה אותה שעה.

חשיבותה של ההגנה החוקתית על הסתמכויות מוקנות, עולה מדבריו של השופט לשעבר חשין:

"ומה בדבר תכליתו הכללית של סעיף 20 לחוק ההסדרים? תכלית כללית זו כוללת כמובן את זכות הקניין ואת אי הפגיעה בה למפרע. עם זאת, בזכות זו בלבד לא די, שכן מכוחה שלה היתה נשללת התחולה הרטרואקטיבית של פגיעה בזכות הקניין של כל זכאי – בין הזכאי המסתמך ובין הזכאי שלא הסתמך...מה בין זה לזה מבחינת ערכי היסוד של השיטה? התשובה הינה, כי אחד מערכי היסוד של שיטתנו הינו אינטרס ההסתמכות של הפרט. הגנה על אינטרס זה – בצד הפגיעה הכללית בקניין – מאפשרת לפרשן לצמצם את היקף הפגיעה בזכאי אשר רכש זירה בירושלים אך לזכאים שלא הסתמכו."

"ברכישת הדירה בירושלים בתקופת הביניים הם לקחו בחשבון כי יינתן להם מענק כספי, וכלכלו צעדיהם על בסיס הסתמכות זו. בהסתמכות זו שלהם יש להתחשב. זהו אינטרס חברתי ראוי להגנה. כמובן, יש להוכיח את קיומה של ההסתמכות; גם אם זו קיימת היא יכולה להיות בדרגות שונות של עוצמה. אין לו לאינטרס ציבורי זה משקל מכריע. עם זאת, הוא מצדיק את ההבחנה בין זכאי שהסתמך לבין זכאי שאינו מסתמך. אכן, הבחנה זו מקובלת היא על כולנו. חבריי המשנה לנשיא א' מצא והשופטים י' טירקל ו-א' ריבלין, מוכנים לראות בהיעדר של הבחנה זו עילה להצהרה על אי חוקתיותו של סעיף 20 לחוק ההסדרים, בכל הנוגע לתקופת המעבר." (בג"צ 9098/01 ילנה גניס נ' משרד הבינוי והשיכון, פורסם בנבו, 22.11.2004, ע' 43-45).

7.8 החוק אינו עומד בתנאי פסקת ההגבלה ופוגע במידה העולה על הנדרש. כבוד הנשיא לשעבר ברק מבחין בשלושה מבחני משנה לקיומה של מידה ראויה:

7.8.1 נדרש קשר של התאמה בין האמצעי לבין המטרה:

"ראשית, האמצעי אינו ראוי אם אינו מתאים להשגת המטרה. נדרש קשר של התאמה בין המטרה לבין האמצעי (מבחן האמצעי המתאים או האמצעי הרציונלי)". (בג"צ 4330/93 גאנס נ' לשכת עורכי הדין, פ"ד (4) 221, בעמ' 231).

בעוד מטרת החוק היא:

"להתמודד עם השפעות המשבר הכלכלי-העולמי ולמזער את נזקיהן, להכין את התשתית שתביא בתום המשבר לצמיחת המשק תוך צמצום פערים כלכליים – חברתיים" (החוק, ס' 1)

הרי גביית יתר ע"י המוסד לביטוח לאומי אינה האמצעי המתאים להשגת מטרות אלה, שכן מטרתו היא מתן הטבות סוציאליות ולא גביית מסים, מכאן שהאמצעי המתאים הוא תיקון חוק התקציב, או שינוי בשיעורי מס באחד מחוקי המס. התאמה בין האמצעי למטרה תושג, שעה שיוטל, באמצעות תיקון לחוק, היטל מיוחד על הכנסותיהם של בעלי הכנסות גבוהות על כל סוגי הכנסותיהם הן כעצמאים והן כשכירים מהכנסותיהם שימשכו מהחברות שבשליטתם.

7.8.2 האם האמצעי בו נקטו המשיבים הוא האמצעי הראוי, האין אמצעים ראויים יותר:

"שנית, האמצעי אינו ראוי אם נתן להשיג את התכלית הראויה על ידי אמצעים אחרים, מתאימים גם הם, אשר פגיעתם בערכים ובעקרונות הראויים להגנה היא קטנה ביותר (מבחן האמצעי שפגיעתו פחותה)".
(בג"צ 4330/93 גאנס נ' לשכת עורכי הדין, פ"ד נ(4) 221, בעמ' 231).

והרי הצבענו על הדרך הראויה להשגת המטרות שבחוק - ע"י חקיקת חוק מס שפגיעתו בערכים ובעקרונות פחותה, והרי זהו עקרון חוקתי, הגובר על הדרך בה בחרו המשיבים להטיל מס, ביוצא מראית עין מטעה של אי העלאת מסים ישירים.

7.8.3 הרכיב השלישי הוא - האם היחס בין הנזק לפרט לבין התועלת לכלל ראוי, או במילותיו של הנשיא ברק:

"שלישית, האמצעי אינו ראוי אם אין יחס ראוי בין תועלת ציבור לבין הנזק לפרט (מבחן המידתיות במובנו צר)". (שם: שם).
ומצאנו שהחוק פוגע באוכלוסייה רחבה, שממילא נושאת בעיקר נטל המס, ובניגוד בולט להבטחות שניתנו להקל עליהם את נטל המס, מכבידים המשיבים דווקא עליהם את עולם.

8. החוק סותר את חוק יסוד משק המדינה ופקודת המסים (גביה):

8.1 בהטילו מס במסווה של גביית דמי ביטוח ע"י הגדלת התקרה לגביה ללא הגדלת גובה התגמול המרבי בהתאמה, פעל שר האוצר בניגוד לנורמה חוקתית שמעמדה החוקתי עוגן, עוד בטרם חקיקת חוק יסוד: משק המדינה, בהוראות פקודת המסים (גביה):

"מס" – מס המוטל לפי חוק מס (פקודת המסים (גביה), סי' 12(ה))

חוק הב"ל אינו חוק מס ואין להטיל באמצעותו מס. אם יש צורך בהטלת מס נוסף, יש לעשות זאת אך ורק באמצעות חקיקת חוק מס, שכן אין להטיל מס אלא באמצעות חוק מס ובדאי שאין להטיל מס באמצעות חוק ביטוח.

8.2 אין להטיל מס אלא בחקיקת חוק מס – נורמה זו היא נורמה חוקתית שמעמדה עוגן בחוק יסוד: משק המדינה:

מסים, מילות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על פיו; הוא הדין לגבי אגרות (חוק יסוד: משק המדינה, ס' 1א).

ולפנינו אין חוק מס, אף לא תיקון לחוק מס, אלא תיקון לחוק הביטוח הלאומי, וחוק ביטוח בריאות ממלכתי, התשנ"ד - 1994, שאינם חוקי מס, ואין להטיל מכוחם מס, בהעדר הרשאה בחוקים אלה לעשות כן.

8.3 בניגוד לחוקי היסוד המשוריינים, לפנינו חוק (פקודת המסים (גביה)) שאינו חוק יסוד, על אף שתוכנו חוקתי מובהק, וחוק יסוד שאינו משוריין (חוק יסוד: משק המדינה), אולם יש לפרש את שני החוקים באותו אופן בו היינו מפרשים חוק יסוד משוריין, וקובע הנשיא ברק כי:

"אינני סבור כי צריך להיות הבדל מהותי בין פרשנותו של חוק יסוד משוריין (פורמאלית או מהותית) לבין פרשנותו של חוק יסוד לא משוריין. השניים כאחד צריכים להתפרש כהוראות בעלות אופי חוקתי, המצדיקות פרשנות חוקתית תכליתית". (אהרון ברק: **פרשנות במשפט**, חלק שלישי: פרשנות חוקתית, ירושלים, 1994, עמ' 65).

מכאן, שאף כי שני החוקים לעיל אינם משוריינים, הרי תוכנם החוקתי, אשר נועד להגן על שלטון החוק, משוריין, וממילא נתונה לבית המשפט העליון הסמכות לבטל חוק הסותר את העקרונות החוקתיים המעוגנים בחוקים אלה. על כן נאמר כי די בכך שהחוק סותר את העיקרון החוקתי שאין להטיל מס אלא בחקיקת חוק מס, וקל וחומר שאין להטיל מס באמצעות חוק ביטוח סוציאלי, ודי באלה כדי שיהא זה חוק לא חוקתי ולכן בטל.

8.4 לא זאת אף זאת, ההגנה על קנינו של אדם בס' 3 לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו נתנה לבית המשפט כלי המאפשר לו להתערב גם בתוכנה של חקיקת מס, ומסכם זאת אהרון יורן:

"בית המשפט יוכל להתערב, אם ימצא לנכון, גם בתוכנה של חקיקת מס... כעת ניתנה סמכות מפורשת לבית המשפט לבדוק אם הפגיעה בקניין, ובכלל זה הטלת מסים, היא לתכלית ראויה, בין שהתכלית היא פיסקאלית ובין שהיא להשגת מטרה אחרת". (אהרון יורן: **המהפכה החוקתית במיסוי בישראל. משפטים כ"ג**, תשנ"ד, 55, בעמ' 63).

"הצעת החוק נועדה לאפשר למשק הישראלי להתמודד עם השפעות המשבר הכלכלי-העולמי ולמזער את נזקיהן, להכין את התשתית שתביא בתום המשבר לצמיחת המשק תוך צמצום פערים כלכליים – חברתיים" (ה"ח הממשלה 436: הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010) התשס"ט – 2009).

מכאן עולה בבירור שכל מטרת התיקון באמצעות החוק של חוק הבי"ל היא להגדיל את הכנסות הממשלה, ובכך הופכת הממשלה את המוסד לביטוח לאומי לגוף שמטרתו אינה חברתית-ביטוחית, אלא מטרתו היא גביית מסים תוך זריית חול בעיני הציבור והטעייתו, בעצם הפיכת דמי הביטוח הלאומי ודמי ביטוח בריאות למס שכל תכליתו הגדלת הכנסות הממשלה.

בהפיכת דמי הביטוח למס בפועל הופכת גביית דמי הביטוח הלאומי להפקעה ללא פיצוי הולם, או במילותיו של פרופ' הדרי:
 "המיסוי כשלעצמו אינו מגיע להפקעה ללא פיצוי הולם, אלא אם הוא כה מוגזם עד כי מכוח עקרונות יסוד של השיטה, ניתן להשוותו להפקעה ללא תמורה הולמת".
 (יצחק הדרי: ביקורת שיפוטית על חוקיות חוקי מס. הפרקליט מו א, 11, בעמ' 17).

9. העלאת התקרה לתשלומי ב"ל נוגדת את מטרות החוק:

"הצעת החוק נועדה לאפשר למשק הישראלי להתמודד עם השפעות המשבר הכלכלי-העולמי ולמזער את נזקיהן, להכין את התשתית שתביא בתום המשבר לצמיחת המשק תוך צמצום פערים כלכליים – חברתיים" (ה"ח הממשלה 436: הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010) התשס"ט – 2009. (להלן: "ה"ח").

אחד הכלים למימוש מטרות החוק הוא חיזוקו של המל"ל, בהיותו תאגיד האמון על ביטחונם הסוציאלי של האזרחים. העלאת התקרה לתשלומי הבי"ל אמורה לכאורה להגדיל את הגבייה. אולם, דעת מומחים ואנשי מקצוע כמו גם ניסיון העבר מלמד, כי מהלך זה מוביל בסופו של יום לגבייה בחסר. העלאת התקרה לתשלומי הבי"ל מנוגדת למטרות החוק. היא צפויה להחליש את המל"ל ובסופו של יום לפגוע בביטחון הסוציאלי של האזרחים.

9.2 העלאת התקרה בחוק ההסדרים עומדת בניגוד להבטחות ראש הממשלה, מר ביבי נתניהו ולמדיניותו הכלכלית, והיא מלווה בהשלכות שליליות, או במילותיו של ד"ר אבי נוב :

"בשנת 2002 סילבן שלום, שר האוצר דאז, כבר ניסה את הטריק הזה. השר שלום החליט להסיר את התקרה של הביטוח הלאומי, והיה זה נתניהו עצמו שביטל זאת, לאחר שגילה את ההשלכות השליליות הנובעות מצעד זה .

ביטול תקרת ההכנסה לתשלומי ביטוח לאומי ובריאות ביולי 2002, שגרם להכבדה משמעותית בנטל המיסוי הישיר על בעלי הכנסות גבוהות, הביא בהתאם למחקר של בנק ישראל לפתיחה של כ-2,200 חברות חדשות על-ידי שכירים. החברות ששימשו כעין מקלט מס הוקמו בעיקר בענפי שירותים עסקיים ושירותי בריאות .

למרות שהחברות שהוקמו ב-2002 כמקלט מס היו רק כשלושה אחוזים ממספר החברות הפעילות אז במשק, תכנון מס באמצעותן הביא לאובדן תקבולי מס הכנסה ודמי ביטוח לאומי בהיקף של כחצי מיליארד ש"ח, זאת בהתאם להערכת מינהל הכנסות המדינה במשרד האוצר." (אבי נוב, "לא חייבים לשלם ביטוח לאומי", גלובס, 9.06.2009)

9.3 ההעלאה הנוספת בתקרות לצורך ביטוח לאומי ומס בריאות הוא מהלך מסוכן, או במילותיו של נשיא לשכת רואי החשבון, מר ראובן שיף :

"מדובר במהלך מסוכן שעלול לאלץ בעלי מקצועות חופשיים להקים חברות. בשנת 2002 כבר נוסה מהלך זה והוא בוטל לאחר שהבינו שהוא נכשל. חבל שהאוצר לא הפיק לקחים." (יהודה שרוני, "גזירה של הרגע האחרון: תקרה של ביטוח לאומי הוכפלה", מעריב, 18.06.2009).

9.4 העלאת תקרות הב"ל תוביל בסופו של יום לפגיעה בביטחון הסוציאלי של האזרחים, או במילותיה של מנכ"לית המוסד לביטוח לאומי, הגב' אסתר דומיניסיני, בדיון וועדת הכספים מיום 28.06.2009 :

"יום אחד תקום וועדה ממלכתית ותבדוק איך כולם שתקו על ההחלטות בחוק ההסדרים שפוגעות בביטחון הסוציאלי של האזרחים. המדינה מקטינה באופן שיטתי את חלקה, והמשמעות היא שבסופו של יום לא יהיה כסף בביטוח לאומי. המדינה תאלץ להפחית את הזכויות של האזרחים כי לא יהיה מאיפה לממן אותן."

"העלאת תקרת התשלומים לביטוח הלאומי והגדלה בהפרשות המעסיקים למוסד, תביא במקרים רבים להקמה של 'חברות קש' ולגבייה בחסר. גם אם אנחנו נגבה פחות, האוצר רוצה שנעביר להם את כל הסכום, משום שהגבייה היא נומינלית". (שי נוב, "דומיניסיני: הקיצוץ בביטוח הלאומי יפגע משמעותית באזרחים", גלובס, 28.06.2009).

- 9.5 העלאת המס במסווה של ביטוח לאומי ומס בריאות תחטיא את המטרה, או במילותיו של **פרופ' יצחק הדרי** :
"מרבית העצמאים והשכירים הבכירים יברחו לחברות וכך, יפסיד האוצר גם את הפרש המס מחברה (כיום 26%) למס השולי ליחיד (כיום 46%), ואת הסכומים העולים על תקרת ביטוח לאומי הנוכחית לא ימשכו כדיבידנד.
יתר על כן יתרת העצמאים עלולים להיגרר על ידי הממשלה למעגל של מעלימי המס, כי פרמיית ההעלאה תעלה באופן חד. הרי לכם, סתירה להמלצות כל וועדות המומחים בנושא, החל מוועדת בן שחר מ-1975 וכלה בוועדת רבינוביץ ב-2002 ותיקוני החוק ביוזמת האוצר ב-2005." (פרופ' יצחק הדרי, "מעלים מס בדלת האחורית", גלובס, 5.07.2009).
- 9.6 הכלי של העלאת תקרות הביטוח הלאומי אינו הולם את מטרות החוק. החלופה הראויה היא העלאה מזערית של שיעורי המס השוליים, ולפי מילותיו של **פרופ' יצחק הדרי** :
"החלופה הראויה בלית ברירה, כהכרח בל יגונה, אך המגשימה את עקרון השוויון החלוקתי היא העלאה מזערית של שיעורי המס השוליים ליתרת שנת 2009 ול-2010. מדובר בפגיעה בהכנסה פנויה של כמה עשרות שקלים למעמד הבינוני הנמוך וכמה מאות שקלים למעמד הבינוני הגבוה. פגיעה שלא תצדיק תכנוני מס או תחמוני מס ותשולם בגאון על ידי ציבור שומרי החוק, כתרומה מיידית לדמוקרטיה נאורה." (שם, שם).
- 10. סיכומם של דברים:**
- 10.1 חוק הב"ל הוא חוק שתכליתו חברתית: סבסוד הדדי (אנכי בד"כ) של קבוצות אוכלוסייה בישראל באמצעות ביטוח, ואין מטרתו גביית מס וספיגת כספים מהציבור.
- 10.2 החוק הופך את דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות למיסוי ישיר על הכנסה.
- 10.3 חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010) התשס"ט – 2009, פרק כ"ז הופך את המל"ל למוסד שתכליתו היא ספיגת כספים מהציבור – כלומר נטל מיסוי מוגבר של שכבות הביניים, ובכך עושה פלסטר את חוק הב"ל.
- 10.4 בניגוד לדיבור בריש גלי על הצורך בהקלת נטל המס על שכבות הביניים בישראל, הרי שהחוק, מחד, מרוקן את חוק הב"ל מתוכן, ומאידך, מכביד את נטל המס כפי שפורט בהרחבה.

10.5 בחירתו של חוק הב"ל כאמצעי לספיגת כספי משלם המסים נעשתה משיקולים זרים.

10.6 החוק פוגע בעיקרון השוויון, פוגע בזכות הקניין, מנוגד לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, פוגע בזכויות יסוד מוגנות, נוגד את ערכי המדינה כמדינה דמוקרטית, ואינו עומד בתנאי פסקת ההגבלה.

10.7 החוק מנוגד לחוק יסוד: משק המדינה, לפקודת המסים (גביה).

10.8 טוב היו עושים המשיבים לו בחרו בדרך אחרת לפתור את חסרון הכיס של קופת האוצר. המשיבים בחרו בדרך הקלה של פגיעה קשה בשכבות הביניים, הנושאות ממילא בעיקר הנטל הכלכלי במדינת ישראל.

אשר על כן, בית המשפט הנכבד מתבקש לקבל את העתירה, להפוך את הצו על-תנאי לצו מוחלט, ולהשית על המשיבים את הוצאות העותרות, לרבות שכ"ט עו"ד בצרוף מע"מ.

זיו שרון, עו"ד
מ.ר. 17033

דורון לוי, עו"ד
מ.ר. 13764

מוטי בונה, עו"ד
מ.ר. 45735

חיים קרויטורו, עו"ד
מ.ר. 9779

ב"כ העותרות

תצהיר העותר

אני החתום מטה, עו"ד יהודה טלמון ת.ז. 052191276 לאחר שהוזהרתי כי עלי לומר את האמת כולה ואת האמת בלבד, וכי אם לא אעשה כן אהיה צפוי לעונשים הקבועים בחוק, מצהיר בזה לאמור:

1. אני נושא בתפקיד נשיא אצל העותרת 1, לה"ב – לשכת ארגוני העצמאים בישראל.
2. תצהירי זה ניתן לתמיכה בעתירה ולאימות האמור בה.
3. אני מצהיר כי ההודעה שמסרתי בפסקאות 3.1 – 3.15 שבעתירתי הנ"ל הן נכונות (נכונות לפי מיטב ידיעתי ואמונת).
4. אני מצהיר כי השם לעיל הוא שמי, החתימה דלמטה היא חתימתי, וכי תוכן תצהירי זה אמת.

יהודה טלמון, עו"ד

אני הח"מ מוטי בונה, עו"ד מאשר בזה כי ביום 3.8.2009 הופיע בפני עו"ד יהודה טלמון, שזיהיתיו לפי ת"ז מספר 052191276 ולאחר שהוזהרתי כי עליו לומר את האמת בלבד ואת האמת כולה וכי יהיה צפוי לעונשים הקבועים בחוק אם לא יעשה כן, אישר את נכונות הצהרתו דלעיל וחתם עליה בפני.

מוטי בונה, עו"ד
מ.ר. 45735

בעניין:

1. לה"ב – לשכת ארגוני העצמאים והעסקים בישראל
2. לשכת רואי חשבון בישראל

ע"י ב"כ עוה"ד חיים קרויטורו ו/או מוטי בונה
ממשרד עוה"ד טלמון קרויטורו
מרחוב אבן גבירול 124, תל-אביב 62038
טלפון: 03-5290999, פקס: 03-5290888

וכן:

ע"י ב"כ עוה"ד דורון לוי ממשרד עמית, פולק, מטלון ושות'
מגדל נצבא, קומה 19, רחוב יצחק שדה 17, תל אביב 67775,
טלפון: 03-5689000, פקס: 03-5689001

וכן:

ע"י ב"כ עו"ד זיו שרון ממשרד אלטר עו"ד
מרחוב שאול המלך 8 תל אביב
טל: 03-6966633, פקס: 03-6966663

העותרות

- נ ג ד -

1. היועץ המשפטי לממשלה
2. שר האוצר
3. שר העבודה והרווחה
באמצעות פרקליטות המדינה
מרחוב צלאח א-דין 29, ירושלים
טל: 02-6466666
4. המוסד לביטוח לאומי
משדרות וייצמן 13 ירושלים
טל: 02-6709211, פקס: 02-6514002

המשיבים

קובץ אסמכתאות

1. חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010) התשס"ט – 2009, (פרק כ"ה: ביטוח לאומי מתוך החוק).
2. מכתב נשיא לה"ב, עו"ד יהודה טלמון, לח"כים משה גפני, אופיר אקוניס וחיים כץ, יושבי הראש של וועדות הכספים, הכלכלה והעבודה והרווחה.
3. יהודה כהנא: **ספר ביטוח החיים, הפנסיה והגמל בישראל**. תל אביב, 1988.
4. פרופ' ליאון שלף: **מ"שלטון החוק" ל"מרות המשפט" הרהורים וערעורים על מושג-יסוד. עיוני משפט טז, 1991, 559.**
5. בג"צ 10270/07 **האגודה לזכויות החולה נ' הכנסת ואח'**, פורסם בנבו, 26.12.2007.
6. ע"א 6821/93 **בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' מגדל כפר שיתופי ואח'**, פ"ד מט(4) 409, 221.
7. בג"צ 98/69 **ברגמן נ' שר האוצר ואח'**, פ"ד כג(1) 693, 696, 700.
8. קלוד קליין: **הרשות המכוננת במדינת ישראל. משפטים ב, תש"ל עמ' 51, 56.**
9. ע"א 6821/93 **בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' מגדל כפר שיתופי ואח'**, פ"ד מט(4) 560, 351, 221.
10. פרופ' אמנון רובינשטיין: **המשפט הקונסטיטוציוני של מדינת ישראל**, מהדורה 5, ירושלים, 1996, 399.
11. בג"צ 1715/97 **לשכת מנהלי השקעות בישראל ואח' מ' שר האוצר ואח'**, פ"ד נא(4) 387-386, 367.
12. בג"צ 7111/95 **מרכז השלטון המקומי ואח' נ' הכנסת ואח'**, פ"ד נ(3) 485, 496.
13. רות גביון: **המהפכה החוקתית – תיאור מציאות או נבואה המגשימה את עצמה**. ירושלים, 1998, 117.
14. ע"א 6821/93 **בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' מגדל כפר שיתופי ואח'**, פ"ד מט(4) 420, בעמ' 221.
15. ע"א 481/73 **רוזנברג, עו"ד, מנהל עזבון אלזה ברמן נ' שטסל**, פ"ד כט(1) 505, 516.
16. ע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות**, פ"ד לט(2) 70, 76.
17. ע"א 55/79 **אגודת הכורמים הקואופרטיבית בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, חדרה**, פ"ד לד(3) 197, 203.
18. א' ויתקון "בעיית הפרשנות בדיני מסים" **משפטים ג (תשל"א-ל"ב)**, 10, 11.
19. א' ויתקון, "חקיקה ושפיטה בענייני מסים" **רבעון לענייני מסים א (תשכ"ו- כ"ז)** 263.
20. בג"צ 114/79 **בורקאן נ' שר האוצר**, פ"ד לב(2) 800, 806.
21. בג"צ 721/94 **אל-על נתיבי אויר ישראל בע"מ נ' דנילוביץ ואח'**, פ"ד מ"ח(5) 749, 760.
22. אהרון ברק: **פרשנות במשפט, חלק שלישי: פרשנות חוקתית**, ירושלים, 1994, 423 – 424.

- .23 בג"צ 2390/96 **יהודית קרסיק נ' מ"י**, פ"ד נה(2) 625, 713-712.
- .24 ע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות**, פ"ד לט(2) 70, 76.
- .25 בג"צ 9098/01 **ילנה גניס נ' משרד הבינוי והשיכון**, פורסם בנבו, 22.11.2004.
- .26 בג"צ 4330/93 **גאנס נ' לשכת עורכי הדין**, פ"ד נ(4) 221, 231.
- .27 אהרון ברק: **פרשנות במשפט**, חלק שלישי: פרשנות חוקתית, ירושלים, 1994, 65.
- .28 יצחק הדרי: **ביקורת שיפוטית על חוקיות חוקי מס**. הפרקליט מו א, 11, 17.
- .29 אבי נוב, "לא חייבים לשלם ביטוח לאומי" **גלובס**, 9.06.2009.
- .30 יהודה שרוני, "גזירה של הרגע האחרון: תקרה של ביטוח לאומי הוכפלה", **מעריב**, 18.06.2009.
- .31 שי ניב, "דומינסיני: הקיצוץ בביטוח הלאומי יפגע משמעותית באזרחים", **גלובס**, 28.06.2009.
- .32 פרופ' יצחק הדרי, "מעלים מס בדלת האחורית", **גלובס**, 5.07.2009.