

**פרשנות דיני המיסים :**

**חצור** פרשנות תכליתית, נק' המוצא היא לשון החוק. **ויתקון ונאמן** : פרשנות דווקנית התואמת למטרת המחוקק.

**הכנסה :**

• **האם נוצרה הכנסה? לפי תורת המקור** (מקור הכנסה מחזורי), **בסיס מס כולל** (גידול בעושר, ממסים בעת המימוש ולא ממסים על הכנסה זקופה). **בישראל** : הגישה בפסיקה היא להרחיב את מקורות ההכנסה ולצמצם את דרישת המחזוריות, נסתפק בתקבול עם פוטנציאל להישנות כמקור.

**• סיווג ההכנסה במקורות ס' 2 :**

(1) עסק ומשלח יד או עסקה או עסקת אקראי עם אופי מסחרי.

**משלח יד : אמיתי** - [] כישורים שאינם נחלת הכלל [] הפעלה תדירה של הכישרון. **טרוק** - תנאי הכרחי למשלח יד הוא פוטנציאל להפיק תועלת כלכלית מהפעלת כישוריו של אדם. לפוטנציאל זה 2 פנים, כלכלי- גמול כלכלי ממשי לעוסקים בו. ואישי-הסתברות של ממש להפיק תועלת כלכלית.

**עסק אקראי : ברנשטיין** - פעולה מסחרית שלא מתבצעת במסגרת פעילות קבועה ומתמדת.

(2 א) הכנסה מעבודה, טובת הנאה לעובד ממעבידו ותשלומים.

**טרוק** - עבודה אחת לא שוללת עוד עבודה. **ברשף** - העיסוק היומיומי, באופן נמשך וביגיעה.

(4) דיבידנד או ריבית.

(5) גמלה או קצבה.

(6) דמי שכירות שמקורם אחוזות בית.

(7) דמי שכירות אחרים.

(8) חקלאות.

(9) פטנט וזכויות יוצרים.

(10) עוללות - מקורות אחרים שלא כלולים לעיל אך לא הוצאות מפורשות.

**• האם העסק בעל אופי מסחרי :**

**ויתקון ונאמן** - נדרש אופי מסחרי עם פוטנציאל להישנות.

**ברנשטיין** - בעסקת תיווך חד"פ, מספיק פוטנציאל למחזוריות ולא מחזוריות בפועל, פעולה המהווה עסק כנהוג בעולמו.

**ברזל** - ציפיה סובייקטיבית לתמורה לא רלוונטית אלא נבדוק אובייקטיבית.

**משולם** - זכיה בתחרות מקצועית נובעת מכישורים מקצועיים ולא מתנת שמים ולכן הזכיה היא הכנסה ממשלח יד.

**קרן חיים** - גמול על השקעה תוך נטילת סיכון בעל פוטנציאל להישנות, נסתפק בפוטנציאל מחזוריות.

**קריית יהודית** - הכנסה אפשר שתסווג למספר מקורות.

← טענות התגוננות לנישום: **הראל** - שימוש בידע מקצועי לא בהכרח הופך עסקה למסחרית. **סלפית** - תקבול שניתן במישור האישי הוא מתנה.

**• האם ההכנסה פירותית או הונית :** משל העץ והפרי 🍏

**הונית** - מכירת העץ, המקור. **פירותית** - מכירת הפירות, הכנסה פירותית נובעת באופן מחזורי ממקור הכנסה קבוע (קרן).

מבחנים להבחנה **בפס"ד מגיד** : [] תדירות [] ארגון [] מומחיות [] זמן החזקה בנכס [] השבחה [] בקיאות [] מבחן העל- נסיבות, בכוחו לשנות את המאזן.

← הנישום יעדיף לטעון כי ההכנסה הונית משום שכך ימוסה פחות ורק בעת השימוש אך הפ"ש יעדיף פירותית.

**• האם הכנסה אקטיבית או פסיבית :** האם יש הון אנושי שמושקע בייצור ההכנסה?

נבדוק על פי המבחנים **בפס"ד מזרחי** : [] תדירות [] משך החזקה [] דרך מימון הפעילות [] היקף העסקאות שבוצעו. יגיעה אישית מעידה על אקטיביות.

**• מקרים מיוחדים :**

**הכנסה ממכירת נכס** : נבדוק האם אקטיבי או פסיבי, אם אקטיבי זה פירותי ואם פסיבי הונית. הכנסה ממכירת נכס היא הונית שכן זה מכירת המקור וסי' 2 (1,10) לא מטילים חובה על מכירה כזו. אם ניתן לטעון גם לרכיב פירותי (שימוש בכישורים באופן אקטיבי כדי

למכור) הנישום יכול לטעון שהרכיב הדומיננטי הוא החושב וכאן זה הרווח ההוני (שירצקי) או שזו הכנסה מעורבת שרובה פסיבית ומקצתה עסקית (לשם). לפי הראי' מכירת דירה היא הונית אם עומדת במבחני מגיד:

**הכנסה מפיצויים:** ס' 3 כספי ביטוח בשל אובדן כושר השתכרות הם הכנסה.

**גורדון/קצין:** ההבחנה בין פיצוי כתקבול הוני או פירותי נעוצה במטרה שלשמה ניתן. אם הנוק פגע ברווחים חייבים במס, והפיצוי בא לכסות נזק זה, אז הוא מחליף את הפרצה שהנוק גרם ולכן חייב במס. אם גרם הנוק לפרצה במקור ההכנסה, יסתום הפיצוי את הפרצה הזו, ישתלב במקומה, ויסווג כפירותי. **קצין:** פיצוי בגין פגיעה שתפגע בהכנסות עתידיות הוא הוני. **גורדון:** פיצוי בגין פגיעה אנושה בעסק הנו הוני.

**הכנסה מדמי שכירות:** האם פירותי או הוני- רק אם במסגרת העסקה נפרד הבעלים מהבעלות על הנכס זו עסקה הונית. השכרה לתקופה ממושכת מצריכה לבדוק אילו זכויות עברו לשוכר לפי המבחנים בפס"ד בה: [] משך תקופת החכירה [] דרך התשלום [] ערך דמי החכירה ביחס לנכס [] אופי ההסכם ותנאיו.

**האם אקטיבי או פסיבי-** יש חשיבות לסיווג שכן הכנסה הונית ממוסה בשיעור נמוך יותר (קניאל). ניתן לסווג את ההכנסה כהכנסה פסיבית משכירות לפי ס' 2 (6-7) הכנסה פסיבית לא מצריכה יגיעה אישית להפקתה. או אקטיבית נובעת מעסק או עבודה לפי ס' 2 (1-2) הכנסה אקטיבית מתאפיינת בפעילות ממשית, נמשכת ושיטתית ולהפקתה נדרשת יגיעה אישית מצד בעל העסק או אחרים מטעמו.

**ברשף** מכירים בהכנסה משכירות כאקטיבית אם מלווה בפעילות הקשורה להשכרה או לשירותים המסופקים לשוכר, המלמדים על אופי עסקי, והיא כרוכה ביגיעה אישית, כלומר הגדרת העסק כעסק חי או עסק לנכסים מושכרים. המבחן המכריע הוא האם חל ניתוק בין מקור ההכנסה של העסק למקור ההכנסה של המשכיר [נבדוק- תקופת ההשכרה, אופן קביעת דמי השכירות, מידת השותפות של המשכיר].

**הכנסה מפרסים:** ס' 2א[א]- רווח או השתכרות מפרס או הימור נחשב הכנסה. המקרים בהם יחול פטור לפי ס' א א[ב]- מסגרת משפחתית. **אדרעי-** קריאה לתקבול כ"פרס" לא מחסנת אותו ממיסוי, פרס מקצועי המוענק במסגרת עבודה הוא הכנסה חייבת.

**הכנסה ממתנות:** **אבוחצירה** מבחינים בין מתת שמיים שאינה ברת מיסוי, מתנה חד"פ שלא נובעת מעיסוק המקבל, ובין מתנות שניתנות בשל מהות המקבל שהן ברות מיסוי, שאלמלא היה בתפקיד לא היו ניתנות או לא היו ניתנות בהיקף כזה. מעמדה הוא נכס מפיק תשואה. היקף המתנה יעיד אם הייתה ניתנת אלמלא המעמד.

**הכנסה זקופה:** **אדרעי-** שימוש בנכס אישי לצורך אישי אינו ממוסה.

**לאו הכנסה:** מתנות, ירושות, מלגות, פרסי נובל, לוטו.

### הכנסה רעיונית:

**שפר שמרלינג:** הכנסת "שווה כסף" חייבת במס ויש לפרקה לשתי עסקאות. מסווגים תחת ס' 2, התמורה עבור השירות שווה בין 2 הצדדים אם הם רציונליים כלכלית (אלישע).

**ס' 3ט-** הלואה ללא ריבית או אופציה שניתנו במערכת יחסים של עובד-מעביד, ספק-לקוח יראו כהכנסה.

**מינץ-** ניתן לטעון כי ס' 3 לא מספק מקור אלא רק סיווג ויש להצביע על מקור מתוך ס' 2.

**מנחם-** הכנסה בשווה כסף היא הכנסה לכל דבר וממוסה ככל הכנסה. יש לפרק את העסקה לשתי עסקאות, גם תמורה בעין מהווה שימוש.

**גרינברג-** שיפורים בנכס במקום דמי שכירות = הכנסה מדמי שכירות.

**ארתט-** שיפור שמבוצע בהתנדבות אינו הכנסה.

**אלישע-** הוצאה רעיונית לצורך ייצור הכנסה- מוכרת.

### טובת הנאה לעובדים:

**ס' 2[2]-** הטבה שנותן עובד למעביד היא הכנסת עבודה. **דן-** לא כל קצובה מוכרחה להיות בכסף וגם הקורס יכול להיות קצובה.

**דן ויהב:** יש לבדוק האם ניתן לעובדים על מנת שישתמשו בו להנאתם או שמא לנוחיות המעביד: נוחות המעביד משמעה שטבע התפקיד מצריך את העובד להיזקק לשירות.

יש לבדוק זאת תחת שני מבחנים מצטברים: **נוחות המעביד:** האם טבע תפקידו של העובד מצריך להיזקק להנאה, האם ההנאה חיונית למילוי תפקידו (דן)- פעולת המעסיק היא אינדיקאציה לבדיקת חיוניות ההטבה לעובד) **הנאת העובד:** האם גורמת ההטבה לעובד להנאה ניכרת, האם נועדה לשפר/לשמר את מצבו. את ההטבה נבחן אובייקטיבית תוך התייחסות לעובד ולתפקיד שהוא ממלא. **מבחן המהות:** יש לבדוק אם ההטבה קשורה במהותה לתפקיד.

המיסוי ייעשה לפי: **תקנה 8-** העלות הגבוהה ביותר, **הרצוג-** שווי שוק **דן-** עלות המעביד.

**הסעה**- נובעת מצורכי המעסיק (**הרצוג**).

השכלה גבוהה- **האם זו הכנסה?** ? ייב- מבחן נוחות המעביד (חיונית+ הנאה נכרת).

**ניכוי הוצאות בגין לימודים**: **וולף- פרטי / עסקי** האם ההוצאה קשורה אינצידינטלית למילוי התפקיד **פירותי / הוני** השאלה היא האם נוצר יתרון מתמיד או שימור הקיים לעובד. **ס' 32(15)** הוצאות בגין תארים מתקדמים לא מוכרות כי זה יתרון מתמיד והוצאה הונית.

**הוצאות**:

מבחני **ס' 17** להכרה בהוצאה: [] ההוצאה הוצאה כולה ביצור הכנסה [] הוצאה בשנת המס בקשר עם יצירת ההכנסה- מבחן אינצידינטליות [] לשם ייצור ההכנסה ולשם כך בלבד.

**בן עזר**- אין לנקות הוצאות מעורבות.

**מזרחי**- אפשר לחרוג לעיתים מחלוקה דיכוטומית בין הוצאה לשימוש עסקי בלבד או פרטי בלבד, כאשר ההוצאה מעורבת וניתן לבדד את הרכיב העסקי באופן מפורש וכאשר הוא הרכיב העיקרי.

• **פרטי או עסקי**: תיקון **170**- **מבחן האינצידינטליות א.ז.**- מבחן האינצידינטליות להליך יצור ההכנסה- ההוצאה צריכה להיות חלק בלתי נפרד מהליך הפקת ההכנסה. **מלק**- הוצאות נסיעה של עובד אינן מוכרות. **פישר**- דרישת "לצורך ייצור הכנסה" היא דרישת סף.

• **פירותי או הוני**: האם היתרון הוא מתמיד או לשם שמירה על הקיים? האם שמירה על הקיים או השבחה? הוצאות המקנות יתרון מעבר לשנת המס הנוכחית לא יותרו בניכוי אלא על ידי פחת.

**ארטן**- ההבחנה בין תיקון לשיפור נכס לפי האם הוחלף חלק טפל או עיקרי ומה מחיר התיקון לעומת מחיר הנכס בכללותו.

**בן עזר**- הוצאות מעורבות יש להפריד וכך להכיר.

**קואופרטיב**- מנועי משאיות שהוחלפו נקבעו כחלק עיקרי ולכן הוני.

**לייזר**- הוצאה לצורך השתלמות עבור שמירה על הקיים מוכרת.

**נאות מרגלית**- הוצאות טרום עסקיות לא מותרות בניכוי.

**סידס**- פעילות עסקית חלה עם גיוס לקוחות ולכן משלב בו החלה פעילות עסקית מותר לנכות, הוצאות הקמה ניתן לנקות גם אם טרום צמחה הכנסה מהעסק.

**פחת**: הכרה בהוצאות נכס הוני **ס' 21**, תקנות פחת קובעות אחוזי פחת שונים לחפצים שונים. **ברנשטיין**- אפשר לתת פחת מואץ במקרה של בלאי לא רגיל. פחת היא הוצאה פירונית שמנכים מדי שנה בשנה.

**ס' 17(3)**- מבחין בין **חצרים מוצבה או מכוונת**. מותרת הוצאה לתיקונים בלבד לבין **כלי מלאכה**, **כלי שרת** או **חפצים**- מוכרות הוצאות חידוש או שינויים ולא רק תיקונים.

**וולף**- יש להבחין בין 2 סוגי הוצאות: **הוצאות שתכליתן ליצור או לשפר נכס** הונן או **הוצאות שתכליתן שימור הקיים בלבד** והן הוצאה פירותית. כלומר יש לבדוק האם מטרת ההוצאה הייתה ליצור נכס חדש או לשפר נכס קיים או אם מטרתה לשימור על הנכס במצבו הקיים. **טכנולוגי**- הוצאה שמתחזקת את מנגנון הייצור השותף וקשורה למהלך השותף של העסק היא פירותית.

על מנת לבדוק אם מדובר בתיקון יש לבדוק: [] האם הוחלף חלק עיקרי או חלק טפל [] האם הוצאה רגילה וחוזרת במשך חיי הנכס שהינם ארוכים למדי [] גודל ההוצאה לעומת ערך הנכס בכללותו. גם אם מדובר במוצבה או מכונה ולא בכלי שרת הרי שלפי **נמל החדש- ס' 1711** קובע שאין להתיר הוצאה אלא אם אפשר לראות בה הוצאה לשם "תיקון" להבדיל מהוצאה לשם חידוש, חילוף, שיפור או השבחה.

• **מקרים מיוחדים**: \* עליהם לעמוד במבחני ס' 17 \*

**הוצאות טיפול בילדים**: **ורד פרי**- הכירו בהוצאות טיפול ילדים כחלק בלתי נפרד מהליך יצור ההכנסה לפי מבחן הזיקה הממשית- כל סוג של הוצאה אישית יכול להיות מוכר אם קשור להליך יצור ההכנסה אך המחוקק בתיקון 32 החריג הוצאות טיפול בילדים.

**הוצאות משפטיות**: **מילה**- יוכרו אם זו לא עבירה עם יסוד נפשי פלילי או זיכוי. **שתדלן**- הוצאות משפטיות נמדדות לפי התוצאה שלהן- האם יתרון מתמיד או שמירה על הקיים.

**הוצאות עבור רכישת השכלה אקדמית**: לפי **ס' 32 (15)** לפקודה אין מנכים הוצאות עבור רכישת השכלה אקדמית, הוצאות מן הכלל הן הוצאות השתלמות מקצועית לצורך שמירה על הקיים (**מזרחי**). **מזרחי**- רכישת תואר מהווה השבחה ולכן יתרון מתמיד. **בנק יהב**- אם זו לא השתלמות מקצועית היא לא תנוכה גם אם היא מחייבת שכן לעובד אינטרס אישי.

**וולף**- ההשתלמות קשורה בהפקת הכנסה היא פירותית.

**שלמה**- הוצאה שהוצאה לפני שהעסק היה קיים נקראת הוצאת טרום הקמה והיא הונית, יראו עסק כקיים במועד בו היה בשל דיו בכדי להניב פירות.

**מרגלית**- הוצאות לימודים טרום פתיחת העסק הן הוניות.

**הסכם אי תחרות:** **עוף חיפה** - מניעת תחרות לזמן ארוך היא יתרון מתמיד. **רז** - אם המטרה בהסכם היא שימור ההון הקיים בחברה על ידי מניעת הצלחתו של המתחרה על חשבונם היא פירותית.

• **מתי להכיר בהוצאות:**

עדיף תמיד שההכנסה תהיה הוגנית ועתידיית וההוצאה פירותית ומיידית:

**הוגנית ועתידיית:** (1) מס על רווח הון נמוך יותר. (2) ניתן לתכנן מתי למכור את הנכס וליצור את ההכנסה בפועל, למשל שנה של הפסדים, שנה של פטור.

**פירותית ומיידית:** הכרה באופן מידי בהוצאה שקולה לפטור ממס להכנסות מאותה השקעה.

• **קיצוז הפסדים:**

יש לערוך רשימה של ההכנסות וההוצאות של אותה שנת מס ולראות האם ההוצאות מותרות בניכוי. הפסד נגרם כאשר ההוצאות עולות על ההכנסות, ניתן לקזז הפסדים עסקיים ולא הפסדים פאסיביים.

• **קיצוז הפסדים פירותיים:**

ס' 28 א- קיצוז אופקי [באותה שנה]: ניתן לקזז הפסד מעסק כנגד הכנסה מכל מקור.

ס' 28 ב- קיצוז אנכי [בשנה עוקבת]: ניתן לקזז את ההפסד מהעסק כנגד הכנסה מעסק בלבד/ רווח הון של עסק או עבודה (בתנאי שלא הייתה הכנסה מעסק והעסק הקודם נסגר). לא ניתן לקזז ממקור הכנסה פסיבי [כולל מניות].

עסק = לפי מבחני **מזרחי** **דגן** - אפשר להרחיב את המושג להגדרת כל מה שאינו מקלט מס. **גליקסברג** - לא ניתן לקזז הפסדים כנגד רווחים משנים עברו. **אדרעי** - קיצוז מאתו מקור אפשרי.

**מדול בטון** - לא ניתן לחייב נישום לקזז הפסד דווקא מהכנסה מועדפת, הרציונליים: [] צדק- מיסוי היכולת הכלכלית האמיתית של הנישום [] יעילות- ככל שמגבילים את קיצוז ההפסדים יוצרים תמריץ שלילי ללקיחת סיכון במשק [] חדלות פירעון- קיצוז יכול למנוע פרוק חברות [] מיצוע- מיצוע הכנסות והפסדים לאורך השנים וכך לא נעוות את המציאות.

**רפאל** - הגישה כי אין לקזז הפסד כנגד הכנסות פטורות אומצה בישראל ותואמת את תכלית החוק.

**גליקסברג** - כוונת המחוקק היא הרחבת תחולת דיני הקיצוז.

**גולדשטיין** - הכנסה מעסק בס' 28 ב כוללת גם עסק אקראי בעל אופי מסחרי ומכאן יש להסיק כי גם הפסד מעסק אקראי ניתן לקיצוז.

**קניית הפסדי החברה - רובינשטיין** - "מבחן הטעם המסחרי" המטרה בעסקה לא הייתה מסחרית אלא רק ניצול הקיצוז ולכן ראו בזה עסקה מלאכותית. **בן ארז** - כאשר מטרת העסקה היא ניצול זכות הקיצוז בלבד אין להכיר בהפסדים לצורכי מס. אם המטרה הדומיננטית אינה הקיצוז אלא היא רק מתלווה אז מותר.

← טענה לפי"ש: עסקה מלאכותית לפי ס' 86, טענה לנישום: החברה בעלת אישיות משפטית נפרדת שמותר לקזז בתוכה.

**חריגים** - הפסד מהשכרת בניין נקזז כנגד הכנסתו מהבניין בשנים הבאות, הפסד ממטע הדריס מותר לקזז מאותו מטע.

• **קיצוז הפסדים הוגניים:**

הפסד במכירת נכס הון ניתן לקזז כנגד רווחים ממכירת נכסים הוגניים אחרים (ס' 29).

**רווח הון** - נוסחה לחישוב חבות המס:

[1] יתרת המחיר המקורי (מחיר מקורי- פחת)

[2] רווח הון (תמורה- מחיר מקורי) תוצאה שלילית היא הפסד הון

[3] יתרת המחיר המקורי\* המדד ביום המכירה או ביום הרכישה = יתרת מחיר מקורי מותאם

[4] יתרת מחיר מקורי מותאם- יתרת מחיר מקורי = סכום אינפלציוני

[5] מורידים מרווח ההון את הסכום האינפלציוני = זהו רווח הון ריאלי. (אם התוצאה שלילית לא נוצר הפסד אלא חבות מס 0)

אם אין רווח הון ריאלי (תוצאה שלילית או אפס בשלב 5 בנוסחה) אין חבות מס, אם יתרת המחיר המקורי גדולה מהתמורה יש הפסד הון. **אהרון יוסף** - ס' 96 מאפשר להחליף את נכס ההון הקיים ולמסות רק על העודף. **צירני** - החליפו מחפרון בטרקטור וזה עומד בתנאי ס' 96 למרות שיש להם פונקציות שונות. רווח הון הוא הכנסה מועדפת ולכן לא חייבים לקזז כנגדו הפסדים.

• **איך מקזזים?**

- באותה שנה מותר לקזז הפסד מעסק או משלח כנגד הכנסה מכל מקור אחר לרבות רווח הון.

- בשנים הבאות מותר לקזז הפסד מעסק או משלח יד כנגד הכנסה רק מעסק או משלח יד או רווח הון בעסק או הכנסה לפי ס' 2.2 בתנאים המנויים בסעיף.

**פטורים והטבות מס :**

**סי' 29(2) פטור למלכ"רים :** הגדרה של מלכ"ר היא 7 בני אדם שאינם קרובים ויש להם מטרה ציבורית (דת, חינוך, עידוד התיישבות, סעד, בריאות, מדע). המטרה צריכה להיות כלפי כל הציבור ולא כלפי ציבור מסוים.

מקנה פטורים ממס על הכנסה פסיבית, הכנסה מעסק אינה פטורה.

• **עסק** - מבחני **מזרחי**, **ישי בר** - הכנסה שקשורה לפעילות הציבורית לא תמוסה ולא תחשב כעסק, זה עניין של יעילות כי יש למסות במקומות של כשלי שוק. **דגן** - הבחנה בין פעילות שוקית לפעילות לא שוקית ומה ראוי להפוך לשוקי או לא ראוי.

• **הכנסה פסיבית או עסקית** - אין אחידות בהגדרה.

**מכבי אבשלום** - ההכנסות מהשכרת הקולנוע למרות המעורבות בניהולו הינן הכנסות פסיבית.

**ידידי האוניברסיטה** - הכנסה מפרדס שעובד על ידי צד ג' ללא מעורבות העמותה היא אקטיבית.

**בשערי ירושלים** - ניתן לסווג חלק מהפעילות של מוסד כמלכ"ר וחלק כעסקי, השיקולים לסווג פעילות מלכ"ר כעסקית: המטרה הזמנית היא הפקת רווחים, מונע הפליה בתחרות בשוק, הטלת מס על צריכה.

**ויזרע יצחק** - גביית כספים על ידי העמותה אין בהם כשלעצמם להפקיע את האופי של מלכ"ר. כאשר יש שימוש בתרומות ואיסור על הפקת רווחים זוהי אינדיקציה להעדר כוונת רווח.

← אם עסקינן בספק מלכ"ר יש לדון באפשרות שזה עסק וכתוצאה מכך הכרה בהוצאות עסקיות פירותיות.

**סי' 59(5) פטור לנכה :** הגדרה של נכה בדרגת 90 אחוז ומעלה שנכותו נקבעה על פי חוק. הכנסה מיגעה אישית.

**אידר** - הנישום צריך להוכיח יגיעה אישית בייצור ההכנסה כדי לקבל פטור. גם אם נמנעת יגיעה אישית בשל נכות אין פטור.

**מעדני רט** - יש לבדוק את היקף היגיעה האישית של הנכה ובהתאם לתת פטור.

**שמואל** - כאשר קיים פער משמעותי בשכר לפני הנכות ולאחריה הנכה צריך להוכיח שהכול מיגיעה אישית.

**עודא** - הפטור חל גם על ימי חופש שנצברו לפני התאונה למרות שעל פי **רפאל** ניתן לטעון שאין להעניק פטור על פדיון ימי חופש שנצברו לפני הנכות.

בשאלה האם סובסידיה עדיפה על הטבת המס התשובה היא מה המטרה שלנו.

**מעמד האישה בדיני המס :**

לשון החוק לכאורה ניטרלית אבל אינה מעידה בהכרח על שוויון, החוק מנציח פערים.

**גורמים שמשפיעים על החלטת האישה אם לצאת לעבוד :**

1. אי מיסוי הכנסה זקופה - מעניק יתרון לעקרות בית על פני נשים עובדות. הפתרון: מיסוי הכנסה זקופה.
2. אי הכרה בהוצאות טיפול ילדים - אם נכיר בהם חבות המס הייתה יורדת. הפתרון כיום הוא סבסוד מעונות ציבוריים או הוספת נקי זיכוי לילדים.

**שיקולי מדיניות :**

**המס כבחירה חברתית** - המס משקף את הבחירות שלנו כחברה, מה חשוב לעודד, מה לא ומילוי פונקציות חלוקתיות בחברה.

**צדק חלוקתי** - האם צודק חלוקתית להכיר בהוצאה/ למסות/ לא למסות?

**יעילות** - האם יעיל מבחינה מצרפית להכיר בהוצאה/ למסות/ לא למסות?

**פיקוח** - האם ניתן לפקח והאם יש פיקוח על זהות מקבל הפטור?

**זהות וקהילה** - האם ההכרה בהוצאה או במיסוי תואמת לערכי הקהילה שלנו?