

דין ודברים

אוניברסיטת חיפה • הפקולטה למשפטים

דין ודברים

כתב עת משפטי בין תחומי

כרך יג

תמוז תשע"ט • יולי 2019

עורך ראשי

פרופ' רונן פרי

סגנית עורך בתשע"ח

שירי ברשצקי ורנר

סגנית עורך בתשע"ט

ענבר כהן

חברות וחברי המערכת

גיא אלון, גל אברהם, שחר אדרי, טליה אוה גולדשטיין, נמרוד זינגרמן, חן תהל כהן, שגיא לוק, גיא מסס, הדיל נאסיף, מעין סער, הדר עבו, אדם קרפל

עריכה לשונית

דפנה בר-און



כתבי יד יש להגיש בהתאם להנחיות המפורטות באתר מערכת "דין ודברים" בכתובת
[.http://weblaw.haifa.ac.il/he/Journals/din_udvarim/Pages/upload.aspx](http://weblaw.haifa.ac.il/he/Journals/din_udvarim/Pages/upload.aspx)
המערכת אינה מתחייבת להחזיר כתבי יד לשולחיהם.

ניתן לרכוש חוברות ולהירשם כמנויים במשרד המערכת:
כתובת: "דין ודברים", הפקולטה למשפטים, אוניברסיטת חיפה,
הר הכרמל, חיפה 31905
דואר אלקטרוני: haifalawreview@law.haifa.ac.il
כתובת אתר אינטרנט:

<http://law.haifa.ac.il/index.php/he/researchjournals-heb/din-udvarim-heb>
טלפון: 04-8249537
פקס: 04-8249247

רכישת מנויים וחוברות חדשות בנבו הוצאה לאור בע"מ
ת"ד 43 צפיריים 9983000
טל' 02-9992099; פקס' 02-9992088
nevo@nevo.co.il

© הפקולטה למשפטים של אוניברסיטת חיפה
חיפה תשע"ט
ISSN 0792-8521

הפקה: טלי פלד
דפוס: נבו הוצאה לאור
נדפס בישראל

תוכן העניינים

7	דבר העורך
15	דברי ברכה – ילדיו של פרופ' אדרעי
21	רשימת פרסומים של פרופ' אדרעי
29	על המחברים והמחברות
	מאמרים
31	פרשנות חוקתית וביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית יוסף מ' אדרעי
155	האשליה של תושבות החברה דוד אלקינס
195	העת להסדרה חדשה בנושא עיתוי היווצרותו של אירוע מס ולעיון מחדש בדיווח על בסיס מזומנים ליאור דוידאי
257	כיצד להתמודד עם פערי חוזק בשוק העבודה אורי וייס
	רשימות
317	גישור כחלופה לפתרון מחלוקות מס יצחק הדרי
321	What Goes Around Comes Around: Why the US is Responsible for Capital Flight (And What It Can Do About It) ראובן אבי־יונה

קוראות וקוראים יקרים,

חוברת זו, העוסקת במדיניות מס ובמימון ציבורי, מוקדשת לחוקר חשוב וחבר יקר, פרופ' יוסף משה אדרעי, עם יציאתו לגמלאות, ומבוססת בחלקה על כנס שנערך באוניברסיטת חיפה לרגל פרישתו ביוני 2017.

פרופ' אדרעי נולד בצפת, בשנת התש"ח, לאם אשכנזייה (אסתר) ולאב ספרדי (אהליאב), שילוב לא שגרתי באותם הימים. הוא בילה חלק גדול מילדותו בבית הכנסת האר"י, למד בבית ספר ממלכתי-דתי בצפת ואף יועד לרבנות, אך אביו סייע לו להתחמק מהריאיון בכפר חסידים. לאחר מכן למד בבית הספר התיכון בצפת. היה חניך בתנועת בני עקיבא ומאוחר יותר בתנועת הצופים. שירת שלוש שנים בחיל הים ולאחר מכן סיים בהצלחה קורס למאמני כדורגל בבית הספר למאמנים במכון וינגייט. השלים תואר ראשון, שני ושלישי בפקולטה למשפטים באוניברסיטה העברית. את עבודת הדוקטור כתב בהנחיית פרופ' אהרן ירון, ובמהלך לימודיו שימש כעוזר הוראה של פרופ' ירון ושל פרופ' סטיב גולדשטיין. התמחה אצל השופט חיים ה' כהן ז"ל. שהה לתקופת בתר-דוקטורט בבית הספר למשפטים באוניברסיטת פנסילבניה, ולמרות הצעות קוסמות להשתלב באחד מבתי הספר המעולים בארצות הברית חזר לארץ מטעמים ציוניים (לדבריו, לציונות יש מחיר כבד, אך הוא משלמו בשמחה). בשנים 1982–1986 הקים את המחלקה למיסים בפקולטה לניהול באוניברסיטת תל אביב. בין לבין לימד גם בארצות הברית, בבתי הספר למשפטים בסן דייגו ובאוניברסיטת קליפורניה בלוס אנג'לס.

בשנת 1990 הצטרף לצוות ההקמה של הפקולטה למשפטים באוניברסיטת חיפה בראשות פרופ' יצחק זמיר. הגה והקים את התוכנית הראשונה בישראל לתואר כפול במשפט ובכלכלה, ולאחר מכן יזם, תכנן ודחף להקמת תוכניות משותפות עם החוגים לפסיכולוגיה, למדעי המחשב ולחינוך ועם בית הספר לרפואה בטכניון, ברוח גישתו הרב-תחומית לחקר המשפט ולהוראתו. יזם, ביחד עם המשנה לנשיא בית המשפט העליון, ד"ר שלמה לוין, ופרופ' אמנון כרמי, את כנס השופטים השנתי, וכן יזם וארגן כנסים בין-לאומיים באוניברסיטת חיפה בתחומים שונים, בשיתוף עם מדענים מובילים (הפרופסורים אהרן צ'חנובר, גוידו קלברזי, אלן דרשוויץ, יעקב זיו ועוד). בשנת 1997 נבחר כדיקן הפקולטה למשפטים באוניברסיטת חיפה, תפקיד שבו כיהן עד 2002. הכותרת הראשית בעיתון האוניברסיטה עם היבחרו הייתה: A professional football coach has been nominated as the Dean of the faculty of Law של מקלות מלוחים", בגלל הכיבוד שאישר לשיבות בפקולטה. כדיקן הפקולטה הספיק לארח את המשנה לנשיא בית המשפט העליון, השופט חיים כהן, בהרצאתו (האחרונה) לתלמידות ולתלמידים חדשים עם תחילת שנת הלימודים. בין השנים 2006–2007 נטל חופשה מאוניברסיטת חיפה וכיהן כראש המכללה הידועה כיום כמרכז האקדמי למשפט ועסקים, שם גם הקים את הפקולטה למנהל עסקים. נוסף על הוראה רבת-שנים בישראל

שימש פרופ' אדרעי מעת לעת כמרצה וחוקר אורח במיטב בתי הספר למשפטים בארצות הברית ובאירופה, לרבות אוניברסיטאות אוטרכט, ג'ורג' וושינגטון, היידלברג, הרווארד, טקסס, ליידן, מישגן, פומפאו פאברה (בברצלונה), פרה וקומפלוטנסה (במדריד). הוראתו מחוץ לישראל התמקדה במימון ציבורי, דיני מיסים אמריקאיים, מדיניות מיסים, ההיבטים החוקתיים של חוקי המס וביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית.

לדברי פרופ' אדרעי, הגירוי האינטלקטואלי לחקור, ללמוד, ולקדם צדק משפטי בא לו בירושה מהוריו, וקיבל חיזוק רב בעיקר משני מורים בפקולטה למשפטים באוניברסיטה העברית, ד"ר רות גביון וד"ר יוסף רו (כתוארם אז), ומהשופט חיים ה' כהן, בעת ששימש כמתמחה שלו בין השנים 1972 ל-1974. גישתו בהוראה ובמחקר מכוונת לשילוב החשיבה המסודרת, האנליטית והעקבית המקובלת באירופה, בעיקר בגרמניה, עם היצירתיות, הסקרנות והחדשנות המקובלות בישראל ובארצות הברית. ניתן לזהות בכתיבתו נטייה בולטת לחדשנות ולנון-קונפורמיזם, תוך כיבוד המקורות המסורתיים. הוא מעריך תוכנות תיאורטיות ומשתמש בהן, אך אינו שוכח כי תפקידו כמשפטן הוא להציע פתרונות מעשיים לבעיות לאומיות וחברתיות ולקשיים אישיים. תחומי מומחיותו העיקריים הם דיני מיסים, מדיניות מיסים, מיסוי תאגידים, מיסוי פעילות בין-לאומית, מימון ציבורי, ההיבטים החוקתיים והמנהליים של חקיקה פיסקלית והאיוון בין צדק חברתי ליעילות כלכלית. בתחומים אלה פרסם עשרות רבות של מאמרים בכתבי עת משפטיים וכלכליים בארץ ובארצות הברית, וכן חמישה ספרים ("מיסוי פעילות בינלאומית"; "לקראת לימודי משפט"; "חוק יסוד: משק המדינה"; "אירועי מס: עלייתם (ואיבונם?) של דיני המסים בישראל"; "מבוא לתורת המסים"). בימים אלה הוא שוקד על המהדורה השנייה לספר "מבוא לתורת המסים", וכן על עיבוד הספר לשיטת המס בארצות הברית ולשיטת המס באיטליה. במהלך השנים פרסם רשימות רבות בנושאי מחקריו בעיתונות היומית בישראל ("גלובס" ו"הארץ").

למרות שפע הישגיו המקצועיים, אין דבר שמסב לפרופ' אדרעי אושר וגאווה גדולים יותר ממשפחתו. אהבתו לרעייתו בלה, שלה נישא בשנת 1973, התעצמה עם השנים, והוא אינו מחמיץ הזדמנות לדבר בשבחה ולהוקירה כשותפה מסורה לדרך ארוכה ולא תמיד פשוטה. מבין כל יצירותיו הוא גאה ביותר בשתי בנותיו (יעל ותמר) ובשני בניו (אליאב ויובל), והוא נמלא חיוניות מיוחדת בנוכחות נכדותיו הצעירות (נטע, מיא, ירדן ורוני). אם ניתן להוסיף לכל אלה ממד אישי, פרופ' אדרעי הוא גם הדיקן שבחר וקלט לפקולטה את החתום מטה, את הדיקן-המכהן, פרופ' אורן גזל-איל, וכמה מהחוקרים הבולטים ביותר בפקולטה כיום. אני מאמין שהוא בחר היטב... מדובר באדם מיוחד, שמשתלבות בו תבונה עילאית עם יושרה נדירה, בלי קורטוב של גינוני חצר. כאשר התחלתי את עבודתי בחיפה, עמית לשעבר של פרופ' אדרעי אמר לי שתכונתו הטובה ביותר וגם הרעה ביותר היא שהוא תמיד גלוי לב. לכן הוא לא "אחד מהחבר'ה", אבל הוא חבר אמת שאי-אפשר לוותר עליו. בספטמבר 2017 הוא יצא לגמלאות, ואף על פי שנכחותו באולמות ההוראה, בחדרי הישיבות ובמסדרונות הפקולטה חסרה מאוד, ברור

לנו לחלוטין שהוא עוד לא אמר את המילה האחרונה. המאמר הפותח חוברת זו מספק ראייה חותכת לכך.

*

החוברת נפתחת בדברי ברכה שנשאו בנותיו ובניו של פרופ' אדרעי בכנס שנערך ביוני 2017. לאחריהם מובאים שישה חיבורים משפטיים. המאמר הראשון והמרכזי הוא מאמרו של פרופ' אדרעי "פרשנות חוקתית וביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית". מאמר זה עוסק ברתיעה השיפוטית מהיסמכות על שיקולים חוקתיים בפרשנות חוקי מס ומביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית, שהיא, לדברי מחברו, נטייה כלל-עולמית. המאמר מבקש לזהות את הסיבות לרתיעה זו ולצמצמה באמצעות מודל המבחין בין חקיקה המטילה "מס" (טהור) לבין חקיקה פיסקלית העוסקת ב"תשלומי חובה אחרים" (מיסים פיגוביאניים והטבות מס). הבסיס הלשוני להבחנה זו הוא סעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה. הטענה העומדת ביסוד המאמר היא שרתיעה מביקורת שיפוטית על חוקי "מס" טהור מובנת וסבירה, אף על פי שגם חוקים אלה אינם חסינים לגמרי מביקורת שיפוטית מקובלת; מנגד, "תשלומי חובה אחרים" מפירים עקרונות יסוד חוקתיים, כגון עקרון השוויון, זכות הקניין וחופש העיסוק, ועל כן חייבים לעמוד בתנאיה של פסקת ההגבלה.

אדרעי מסביר תחילה כי מיסים פיגוביאניים לא נועדו לממן את הוצאות הממשלה הנבחרת, ואף אינם אמצעי הרתעה או ענישה, אלא כלי המאפשר לממשל להעביר את מחיר ההחצנות השליליות של פעילויות מסוימות מן הציבור הסובל מהן אל הנהנים מהן. משמע, מדובר בחלק ממנגנון הסדרת מחירים המתקן כשלי שוק. את הטבות המס, המשולבות בכל שיטות המס המערביות, מציע המחבר לסווג לשלוש קטגוריות: הקלות מס, הנחות מס ותמריצי מס. הקלות המס הן לאמיתו של דבר מיסים פיגוביאניים שליליים, ואף הן חלק ממנגנון של הסדרת מחירים נכונים במשק. מטרתן להעביר לציבור את עלות ההחצנות החיוביות שפירמות יוצרות בפעילותן רבת-הסיכון. הנחות מס נובעות מנקודת המוצא של המאמר, שלפיה מס מוטל בהסכמה ובתמורה להנאה מסחרות ומשירותים ציבוריים. כאשר מתברר שתושבי אזור מסוים (לדוגמה, אצלנו, עוטף עזה) אינם נהנים ממכלול הסחרות והשירותים הציבוריים, אין להטיל עליהם חובת תשלום של מלוא המס המשולם על ידי משלמי מס אחרים. ראוי להעניק להם הנחות מס. תמריץ מס הוא מכשיר שנועד לעודד פעילות חברתית או כלכלית שהממשלה מעוניינת לקדם. למיסיס הפיגוביאניים ולהטבות המס יש אפוא מטרות ברורות, שהגשמתן ניתנת למדידה. אם המטרות אינן מושגות או השימוש במכשירי המס מביא לגיוס סכומים שאינם הולמים את הנדרש לאור אותן המטרות, ראוי שיעמדו בביקורת שיפוטית ובמבחני פסקת ההגבלה. לדברי המחבר, ביקורת שיפוטית שתבחן את ההלימה בין מטרת החקיקה לבין תשלומי החובה תביא לייעול ושיפור של עבודת המנהל הציבורי

והמחוקק, שיידרשו להצדיק את הפגיעות החוקתיות באמצעות עבודות מטה ראיות, במחקרים ובנתונים כמותיים. באשר לפרשנות חוקתית, המאמר מפנה את הזרקור לפסקי דין שבהם הגיע בית המשפט העליון לתוצאות שיש בהן משום פגיעה קשה בעקרונות חוקתיים ובזכויות החוקתיות של נישומים שונים.

המבוא מציג את מטרות המאמר, את עיקרי הבעיה, את הנחות המוצא של המחבר העומדות בבסיס המאמר ואת הטרימינולוגיה שבה נעשה שימוש. הפרק הראשון מציג ארבעה הסברים לרתיעת בתי המשפט מהפעלת ביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית: (1) החשש מחציית הגבול בין ביקורת שיפוטית לגיטימית לבין ביקורת על מדיניות ממשלתית; (2) מורכבות חוקי המס; (3) חזקת חוקיות/תקינות המנהל; (4) החשש מפגיעה במקורות הכספיים בתקציב המדינה. הפרק השני מדגים את היעדרם של שיקולים חוקתיים בפרשנות חוקים פיסקליים באמצעות שני פסקי דין של בית המשפט העליון, והפרק השלישי ממחיש את הרתיעה מביקורת חוקתית באמצעות שלושה פסקי דין נוספים. הפרק הרביעי מראה כי גם בתי המשפט בארצות הברית נרתעים מביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית. בין היתר עוסק הפרק בפסק דין של השופט גינסבורג בעניין *National Federation of Independent Business v. Sebelius*, שבו נדון חוק הגנת החולה וטיפול בר-השגה (ובשמו המוכר יותר: אובמהקר). המחבר מוצא בפסק הדין תמיכה מעניינת אך עקיפה במודל שהוא מציע. כמו כן דן הפרק במנגנון חדש יחסית, שהוצג בדין האמריקאי ומחייב את הממשל להעריך את עלותה ויעילותה הצפויה של כל הטבת מס שהממשל מעוניין לחוקק. הפרק החמישי מדגים את יישום המודל המוצע באמצעות כמה הסדרי מס ישראליים: הקלות המס המוענקות בחוק עידוד השקעות הון, מס פיגוביאני על מוצרי טבק ותמריצי מס לתושבים חדשים ולתושבים ותיקים חוזרים.

דוד אלקינס טוען במאמרו, "האשליה של תושבות החברה", כי אין מקום לקטלג חברות כתושבות המדינה או תושבות חוץ לצורכי מס. טענה זו עומדת בניגוד לדעה הרווחת בקרב פרשנים, שלפיה הפתרון לבעיות שמעוררת ההגדרה הנוכחית של תושבות החברה נעוץ בהחלפת ההגדרה המבוססת על מקום ההתאגדות לכזו הנסמכת על בחינה של כמה זיקות (כגון מקום הניהול, קהל הלקוחות, מקור ההכנסה ותושבות בעלי המניות). המחבר טוען כי מושג התושבות בדיני המיסים נועד לקבוע את גבולות הגזרה לתחולתן של נורמות מסוימות של צדק חלוקתי, וכי היות שטיבה של חברה מונע את השתייכותה לקהילה שעליה חלות נורמות אלה, מושג התושבות אינו ישים בנוגע אליה. השילוב בין הכשל המושגי הטמון בתושבות החברה לבין העובדה שתושבות היא עיקרון בסיסי במיסוי בין-לאומי תרם תרומה ניכרת להתעוררות קשיים ביישום משטר המס הבין-לאומי העכשווי. לדעת המחבר, יש לראות במס שמטילה מדינת המקור על חברה תושבת זרה "דמי רשות" לפעול בתחומה. המאמר ממשיך ומתאר בקווים כלליים משטר מס בין-לאומי חלופי, המתמקד בבעלי המניות במקום בחברה עצמה, ובכך עוקף את הצורך לייחס תושבות לחברה.

במאמר "העת להסדרה חדשה בנושא עיתוי היווצרותו של אירוע מס ולעיון מחדש בדיווח על בסיס מזומנים" עוסק ליאור דוידאי בעיתוי שבו מתרחש אירוע מס בשל פעילות כלכלית. כל עוד לא מתקיימים התנאים המגדירים את נקודת הזמן שבה נוצר אירוע מס, הפעילות הכלכלית איננה חייבת במס. העיתוי שבו נוצר אירוע מס מכתוב את המועד שבו נקבעים הכללים המשפטיים, הנתונים העובדתיים ושיעורי המס הדרושים לקביעת משטר המס ולחישובה של חבות המס. ואולם, הכתיבה בנושא דלה יחסית. ניתוח דיני המיסים הנוהגים בישראל, בארצות הברית ובמדינות מערביות נוספות מלמד כי עיתוי אירוע המס מבוסס על כללים חשבונאיים הקובעים את המועד להכרה בהכנסות ובהוצאות הכלולות בדיווחים פיננסיים, ולא כללים משפטיים עצמאיים שהתפתחו לאור שיקולי מדיניות משפטית וכלכלית. על יסוד התפיסות החשבונאיות המקובלות פותחו בעולם שתי שיטות עיקריות של דיווח על אירוע מס: האחת, שיטת דיווח על בסיס מזומנים, והאחרת, שיטת דיווח על בסיס מצטבר (כשלצידן, לעיתים, שיטת דיווח על בסיס התקשרות). המאמר מניח תשתית עיונית לבחינת ההסדרים הקיימים בדין הנוהג לעניין עיתוי היווצרותו של אירוע מס ובוחן מהו ההסדר הראוי להגדרת עיתוי זה. אם כן, בשלב הראשון, המאמר בוחן באופן ביקורתי את הסדרי הדין הנוהג, חושף מסכת ליקויים, ובכך מניח את התשתית העיונית לרפורמה. בשלב השני מוצע כלל משפטי ראוי לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס. הכלל המוצע הוא כלל של מיסוי על בסיס מצטבר, אשר אמור לחול בשיטת המס באופן אחיד וכולל ביחס לכל העסקאות וכל הנישומים. הבחירה בכלל זה היא, לטענת המחבר, הפשרה הטובה ביותר בין האינטרסים המתחרים על הבכורה בסוגיית העיתוי. במסגרת הדיון מושוים יתרונות וחסרונותיו של הכלל לאלה של החלופות.

אורי וייס בוחן במאמרו "כיצד להתמודד עם פערי חוזק בשוק העבודה" את האופן שבו המשפט צריך להתמודד עם פער הכוח בין מעביד לעובד בשוק הקפיטליסטי. המאמר בוחן את הדרכים השונות להסדרת היחס בין מעביד לעובד: אי-התערבות מעבר לאכיפת חוזים, התערבות בדרך של חוקי מגן בעבודה ו/או עידוד העבודה המאורגנת ו/או העברות עושר מעשירים לעניים דרך הטלת מיסים וחלוקת קצבאות, לרבות מס הכנסה שלילי, או שירותי רווחה, והפתרון הקומוניסטי של ביטול הקניין הפרטי. עיקר חשיבותו של המאמר בהצגת מחלוקות מרכזיות בכלכלה פוליטית, שלדברי המחבר רבות מהן אינן נדונות בבתי הספר לכלכלה, והלקחים שראוי ללמוד מהן, ובכללם עידוד עבודה מאורגנת והכרה בזכות חזקה לשביתת סולידריות. הפרק הראשון שואל מה צריך להיות סדר היום בכלכלה פוליטית ובמשפט וכלכלה ומציע לקדם סדר יום של כלכלה הומניסטית המשתדלת למזער סבל אנושי. הפרק השני מנתח את המשחק הבסיסי הנלמד בבתי ספר לכלכלה, שבו בעל שדה אחד מעסיק פועלים רבים. הפרק מברר עד כמה יהיה במשחק כזה ניצול של הפועלים, מציג כמה פערי חוזק בשוק העבודה, שואל כיצד לטפל בהם, ובפרט כיצד יש להתמודד עם הפער בין התרומה הממוצעת של עובד בלתי מיומן למעביד לבין השכר המרבי שהפירמה תהיה מוכנה לשלם לעובד כזה (השווה לתרומה

השולית של העובד לפירמה). הפרק השלישי מציג את העמדה הקפיטליסטית, שלפיה יחסי העבודה מושתתים על עקרון חופש החוזים והמדינה אינה צריכה להתערב בשוק העבודה הפרטי מעבר לאכיפת חוזים, מניעת מרמה וכולי. הפרק בוחן באופן ביקורתי את הרציונלים לעמדה זו – יעילות, חירות והגינות. הפרק הרביעי מציג פתרונות סוציאלי-דמוקרטיים שונים: (1) חוקי מגן בעבודה; (2) עבודה מאורגנת; (3) תיקון עיוותים חלוקתיים דרך דיני המס, ובפרט מס הכנסה שלילי. לבסוף הוא מציע מנגנון משולב של שכר מינימום ומס הכנסה שלילי ומגן על מנגנון זה.

לצד ארבעת המאמרים הללו מתפרסמים בחוברת שני טקסטים המציגים רעיונות מקוריים ומאתגרים בקליפת האגוז. התלבטנו קמעא כיצד לסווגם בתוכן העניינים, ובחרנו בתואר "רשימות", על מנת לבדלם ממאמרים באורך מלא, בלי לגרוע כחוט השערה מחשיבות הטיעון המוצג בהם. ברשימה האחת, "גישור כחלופה לפתרון מחלוקות מס", מציין יצחק הדרי כי במדינות ה-OECD מועדפת ככלל גישה של שיתוף פעולה עם משלמי מס גדולים, על מנת להימנע ממחלוקות מס. במסגרת זו נעשה שימוש גם בגישור המסייע בשיפור הגבייה ובפתרון יעיל ומהיר למחלוקות מס. המחבר מציע להשתמש גם בישראל בגישור כהליך ליישוב מחלוקות מס בין נישומים לרשויות במקרים המתאימים, לשם ייעול ההליך וזירוז הגבייה.

לבסוף, ראובן אבי-יונה מסביר ברשימתו *What Goes Around Comes Around: Why the US is Responsible for Capital Flight (And What It Can Do About It)* כיצד בעקבות ביטול מיסוי הריבית במקור בארצות הברית ב-1984 שום מדינה לא הייתה יכולה להטיל מס במקור על ריבית, והדבר הוביל להעלמת מס בהיקף עצום. בעקבות המשבר הכלכלי של 2008 הבין הממשל האמריקאי שיש לשנות את החוק כדי להטיל מס אפקטיבי על אמריקאים שמסתירים את הונם במקלטי מס מחוץ למדינה. התוצאה הייתה חקיקת ה-*Foreign Account Tax Compliance Act* (הידוע כ-FATCA) בשנת 2010, ובעקבותיה פיתוח עולמי של מנגנוני חילופי מידע אוטומטיים.

*

אני מבקש להודות מקרב לב לסגנית העורך בשנים התשע"ז-התשע"ח, גב' שירי ברשצקי ורנר, אשר נשאה בנטל אדמיניסטרטיבי כבד במסירות, ביעילות ובנועם, ושימשה חוליית קישור חיונית בין כלל הגורמים המעורבים בהפקת חוברת זו. תודה מיוחדת לגב' ענבר כהן, אשר נכנסה לנעלי סגנית העורך בשנת התשע"ט, וסייעה לי בחריצות ובחן להשלים את העבודה על חוברת זו. אני מודה לחברות וחברי מערכת דין ודברים, הנמנים עם התלמידים הטובים ביותר של הפקולטה, אשר ליוו כל מאמר בקפדנות ובכישרון מרגע הגשתו הראשונה לכתב העת ועד להעברת גרסתו הסופית למוציא לאור, ותרמו תרומה מהותית להשבחת המאמרים ולהכנתם לפרסום. תודתי נתונה גם להוצאת נבו, ובמיוחד לגב' טלי פלד ולעורכת הלשונית, הגב' דפנה בר-און,

וכמובן לכותבות ולכותבים שבחרו לפרסם בדין ודברים. תודה אחרונה מקרב לב למשרד אטיאס, גראור, וישניצקי, ענבר, חכים ושות' שהעניק חסות לכנס ולחוברת המבוססת עליו. המשרד פועל מתוך הכרה עמוקה בחשיבות הקשר בין האקדמיה לפרקטיקה בכלל, ובין הפקולטה למשפטים בחיפה לבין משרדי עורכי הדין הבולטים בחיפה בפרט, ואנו מקווים להמשך של שיתוף פעולה פורה. קריאה מהנה ומעניינת,

רונן פרי

דין ודברים יג תשע"ט

דבר העורך

דברי ברכה – ילדיו של פרופ' אדרעי

יעל

יוסף משה אדרעי נולד בתחילת אפריל, על שולחן במטבח שבבית סבו וסבתו והוריו, בעזרת מיילדת עיוורת.

אח קטן לשלומי, אח גדול למלכה, נכד לר"ב שמשון וחיה וויק ולחכם שלמה אדרעי. בן "סנדוויץ'" לזוג אוהבים נועזים, אסתר ואהליאב, זכרם לברכה: אוהבים, כי אהבו ממש עד יומם האחרון; נועזים: כי היו מראשוני נישואי התערובת בעיר הגלילית צפת. הוא – ספרדי יפה תואר, שאהב סדר ודברים יפים, פדאנט, מסודר ואנליטי. היא – ג'ינג'ית יפהפייה, שובבה, נון-קונפורמיסטית ופמיניסטית (לפני שהמושג הומצא), שבחלה בשגרה והייתה אוהבת חיים. כמעט הפכים. ואולם, הגישה למשפחה, לחינוך ולבית היו זהים. אהבת האדם באשר הוא, אהבת מולדת, כבוד, יושר, סקרנות ו... חוש הומור מפותח.

סבתא אסתר שלנו סיפרה לנו כי במהלך מלחמת העצמאות, כשסבא אהליאב נקרא לחזור לעמדה בהגנה, אמא, סבתא חיה, הגניבה את יוסי הקטן למרתף הטחוב כדי להגן עליו מפני היריות והפצצות. מהר מאוד חלה התינוק. הרופא היחיד בצפת העריך שלא יאריך חיים והציע ביובש ש"אחרי המלחמה תעשו ילד חדש". אבל ג'ינג'י זה ג'ינג'י, וכבר בגיל חודשיים, בניגוד לאבחנות ולסיכויים, העקשן הקטן גדל וצמח, התפתח לילד קטן ו... ג'ינג'י, קצת שובב, קצת גמגמן, קצת ליצן. סקרן גדול, סופר רגיש (אם כי לא כל כך לצרכים שלו אלא של סובביו). אוהב אדם, דבק במטרה, עם החוטם תמיד בספרים. בגיל חמש הודיעה סבתא שלנו הודיעה לסבא כי הילד הזה יהיה פרופסור: "הוא כל כך מפורז".

אף על פי שהתחנך בחינוך דתי, הבין בגיל צעיר שיש הפרדה בין הערכים והתרבות היהודית לבין האמונה באל. את הראשונים העריץ וטיפח ומהאחרונה התרחק. הבחנה זו משמשת אותו תמיד, והוא ניסה להטמיעה גם אצלנו, בנוחיו ובניו.

בבית הספר, בעידוד אמו, אהב להופיע בהצגות – ליצן הכיתה בעל כשרון דרמטי. כשהוחלט להקפיץ אותו כיתה, סבתי הנבונה לא התלהבה מכך (בזמנו, היא קפצה שתי כיתות!) ומיהרה להביע את התנגדותה בפני מנהל בית הספר. המנהל הציע לה להציץ בכיתה. יוסי הקטן, כך הייתה מספרת, עומד ליד הלוח ומלמד את הילדים האחרים, בהיעדר מורה בחדר. ובכיתה דממה. כולם מקשיבים. היא הסירה את התנגדותה.

סבא אהליאב סיפר לנו שבשלב מסוים אובחן התלמיד המיוחד יוסי כמועמד להיות מלומד גדול בתורה, והנהלת בית הספר דחקה בהוריו לשלוח אותו לבית ספר גדול בכפר

הנוער הדתי. כשסבא נסע איתו לשם, הם עצרו בחיפה, והשניים החליטו לוותר על התוכנית והלכו לסרט, אכלו גלידה וחזרו בהקלה גדולה לצפת.

לא הכול הלך חלק. ילד דעתן, שאינו מסתיר את עמדותיו ואף לא מהסס לחלוק על מוריו. ציוניו היו בהתאם... סבא וסבתא סיפרו לנו כי באחת מאספות המורים חיווה המורה לאנגלית את דעתו כי רק כשיגדלו לו שערות על כף היד הילד יצליח בלימודיו. לא כל כך דייק, בהתחשב בעובדה שהילד גמר שלושה תארים במשפטים והוא כותב ומרצה גם באותה שפה קשה.

כשנקרא להתגייס נתלו על גופו הצנום 48 קילו. לקח לו זמן לשכנע את הצבא לגייסו למרות תת-המשקל. גיבור גדול לא היה. בתום שירותו פגש את האישה הכי יפה, נעימה, נבונה ורגישה שעברה בצפת, חיילת חדרתית מבית אליעזר, מחיל "שו-שו", בשם בלה – אימא שלנו.

בסיום שירותה עברה אף היא ללמוד בירושלים, שם כבר המתין הסטודנט הוותיק. אימא מספרת שבהתחלה שיחקה את האדישה והקשוחה (יעני hard to get). אבא נשבר, הופיע לילה אחד בדירתה ותירץ ש"אם מוחמד לא בא אל ההר, ההר בא אל מוחמד". נו, השאר היסטוריה של אהבה, כבוד הדדי, רגישות ומסירות אין קץ. השניים תמיד ביחד. הלוואי על כולנו.

בלה ויוסי התחתנו וגרו בירושלים. אחד הסיפורים שארבעת ילדיהם גדלו עליהם היה סיפור המילואים וראיית הנולד: זמן מה אחרי החתונה פרצה מלחמת יום הכיפורים. אבא יצא למילואים. עצוב, בודד, רעב, קפוא ואכול געגועים. ברגע של ייאוש פתח את הצי"מין שאהובת ליבו ציידה אותו כמה שהיה אמור להיות תקופת ירח הדבש שלהם. הוא מצא בו שלל רב וציוד חיוני שאימא ארזה לו ושליווה אותו בכל ששת חודשי המילואים - מכובע גרב, סוודר עבה, גרבי צמר עבים ואפילו כריכים "ארוכי טווח". על הכול היא חשבה. "סיבה נוספת לאהבה והערכה עמוקה מחדש", אשת חיל מי ימצא.

ילדתם הראשונה – אני, יעל – נולדה בירושלים של פעם. בין פסיקות לפסקאות. לילות לבנים רבים עברנו יחד. אני ואימא ערות. אבא חוקר וכותב. והוא אכן עבד קשה. חקר, קרא, פרסם... ומפוזר (יום אחד ישב בחדרו, ועמיתה שלו נכנסה לבקר והעירה לו עד כמה בתו מזכירה אותו. "איפה ראית אותה?", שאל אבי בפליאה. "בחדר צילום, סיפרה לי שבאה איתך לעבודה היום, שכחת?"). הייתי בת ארבע.

בתום לימודי התואר הראשון התמחה אצל השופט חיים כהן זכרו לברכה. לריאיון איתו הוא הגיע בסנדלים, והם שוחחו דווקא על משפט עברי. הייתה זו אהבה ממבט ראשון.

עבודה כעורך דין בנציבות מס הכנסה, לימודי מוסמך ודוקטורט. לאחר מכן פוסט-דוקטורט בפילדלפיה, שם למד, לימד וכתב באנגלית. הצליח, אך תמיד נכשל להגיע בזמן לאסוף אותי מהגן... הגננת התרגלה שבימים שבהם אבא אוסף אותי, היא נשארת מאוחר (מאוד) בגן. לקראת סיום התקופה הפילדלפית (ודחיית הצעה מפתה

מאוד להישאר בקליפורניה, מטעמים ציוניים), מצטרף למשפחה אחי אליאב, ואנחנו חוזרים ארצה.

חזרה לירושלים, ובעיצומה של סופת שלגים הצטרפה למשפחה אחותי, תמר. עוברים לכפר סבא, שבתון באטלנטה והמשך ב-UCLA ובסן דיאגו, שם נולד בן הזקונים שזכה לשם יובל – הכלאת השמות יוסי ובלה.

כילדים היינו המשפחה היחידה בשכונה עם מקרן 8 מ"מ. מאוחר יותר נרכש מחשב "ספקטרום" שהתחבר לטלוויזיה. 20 דקות המתנה, ויכולנו לשחק "פונג" עד הבוקר. "אי אפשר לעצור את הקדמה", נהג אבינו לומר ודחק בנו תמיד לראות גם את היתרונות גם את החששות שבאים עם הקדמה (באחת מגיחות ההוראה שלו לארצות הברית הוא רכש את אחד הפטופים הראשונים שהיו בארץ!). עד היום הוא בקיא בטכנולוגיות וגאדג'טים כמו היפסטר מתבגר.

היינו גם אחת המשפחות היחידות שחזרו לישראל, לחיפה, ממש עם פרוץ מלחמת המפרץ. גאווה קטנה נזקפה לנו כשגייסו מהר את אבא ליחידת מילואים קטנה מיוחדת שהוקמה: "יחידת הצפרנים". לאחר המלחמה, כשאבא סיפר לנו, קצת נבוך, על תפקידו ה"אחראי" במלחמה זו (ללחוץ על כפתורי האזעקה וההרגעה), אליאב הכריז שאבא שירת ב"אצבע ההגנה לישראל", ואנו השתעשענו ברעיון שכדי לשמור על כושר, המילואימניקים יצטרכו לעשות התעמלות בוקר לקמיצה או לאצבע...

כשהשתחררתי מהצבא, עבדתי כסטודנטית ולמדתי פה, בחיפה, בעידוד אבא, במשך שלושה סמסטרס: קורסים מהחוג ללימודים כלליים, אומנות האסלאם, מוזיקה מליסמטית, פרויקט הגנום האנושי ועוד. לא היה מאושר מאבא – גם קרובה הביתה וגם מרחיבה אופקים. לומדת בשביל לדעת ולא בהכרח כדי לקבל ג'וב. רק מאוחר יותר חזרתי לעיר הולדתי, ירושלים, סיימתי תואר ראשון והשלמתי את הדוקטורט בביוולוגיה בארצות הברית.

בשיעור אחד למוזיקה ישב לידי סטודנט למשפטים (כן הפקולטה שלכם עודדה הרחבת אופקים...). התוודיתי והודיתי באשמת היותי בתו של אבי. הוא חיך ולא הוסיף מילה. אז למדתי לראשונה שיש שלוש קבוצות של סטודנטים:

1. אלה שאוהבים/מעריצים את אדרעי (מיעוט).
2. אלה שממש לא (רוב).
3. אלה שבעבר היו שייכים לקבוצה 2 אבל בסיום הלימודים והיציאה לשוק, עברו לקבוצה 1.

באחת ההפסקות ראיתי את אותו בחור במסדרון ושאלתי אם ראה את פרופ' אדרעי. לפני שהספיק לענות, קפצה מישהי ואמרה "אדרעי? כן לא פספסת כלום. היה שיעור משעמם נורא". האדמתי ולקח לי שלושה ימים לספר לאבא. כשסופסוף סיפרתי, צחק ואמר, "באמת היה משעמם. טכני למדי, אבל חשוב להמשך הבנת הקורס". כך הוא גם מגיב כשאנחנו מקריאים לו את הערות הטוקבקיסטים על מאמריו בעיתונים.

באותה שנה גם עבדתי, וניכר משכרי שיעור מס מופלג. חזרתי הביתה עצבנית וכעושה על מס הכנסה והשתוממתי איך יכול להיות שסטודנטית חסרת כול צריכה לשלם יותר מ-50% מהמשכורת העלובה שלה. טעות להתלונן בפני אבא! בתמורה קיבלתי: (א) הרצאה של כשעה על למה אני בת-מזל לחיות במדינה שבה קיים מס הכנסה ומה היה קורה אילו הייתי נולדתי במקום בלי מיסים ובלי כל הדברים הטובים שאותם המדינה מעניקה בתמורה; (ב) הסבר מדוע בהיעדר תיאום מס יש לנכות 50%; (ג) מספר טלפון של קולגה שיוכל לעזור לי (בתמורה כספית...) במלאכת תיאום המס.

באותה תקופה גם התרעמתי פעם על הפמיניזם, על שורפות החזיות שזמנן עבר. גם הפעם הוא הושיב אותי לשיחה. הוא שמח לשמוע שמעולם לא נתקלתי במכשול בתור אישה (בת-מזל). עוד שעה, והבנתי מהו פמיניזם אמיתי ומדוע הוא נחוי.

עוד זכור לי בתקופה הזו דייט שהתקצר טרם זמנו, לאחר שבן זוגי שאל אותי אם אני אוהדת של מכבי או הפועל. עניתי מה שתמיד שמעתי בבית – "העיקר שיהיה משחק טוב והוגן".

תודה על ההקשבה.

תמר

אז מה היה לנו...

הגינות, פמיניזם, הרחבת אופקים, קדמה, תכנון וראיית הנולד, סקרנות, עבודה קשה, נחישות, אהבת המולדת ואהבת האדם באשר הוא. על ערכים אלה גדלנו, ואלה גם הערכים שהדהדו בכיתותינו, שעיצבו אותנו כילדיו, ודורות של עורכי דין, משפטנים, משרתי ציבור ואנשי עסקים.

אבא שלנו הוא איש חינוך בכל רמ"ח איבריו. גדלנו על פתגמים כמו "מיהו החכם הרואה את הנולד", "ואהבת לרעך כמוך", "ידע הוא כוח", "אין דבר העומד בפני הרצון" ועוד. החשיבות שבכבוד האדם (וחירותו ©) וכן זכויות אזרח. "נאה דורש נאה מקיים", אמרו חז"ל. לא ללכת כסומא בתלם, לא לפחד לשבור מסגרות, להיות מקוריים ויצירתיים. ואף על פי כן, גם אני התפלאתי כאשר נודע לי שעודד את מועצת הסטודנטים להפגין נגד הפקולטה כשעמד בראשה, לאחר שנודע לו על פגיעה בזכויותיהם.

אבא שמח ועודד אותי כשהודעתי לו שהחלטתי ללמוד משפטים, וחזר על העידוד והתמיכה כשהודעתי לו, בתום תקופת ההתמחות, שהחלטתי לא לעסוק במקצוע... אבא היום פורש? אולי. מפסיק לעבוד? אף פעם. אין לנו כל ספק שזה לא מה שעומד לקרות.

לגמלאי אוטוטו, הגיינגי התותח שלנו, אנחנו מאחלות ומאחלים לך שתמשיך לחקור, לרתק, לעצב, לכוון, לחנך, לעצבן נושאי תפקיד נפוחים מחשיבות עצמית, פוליטיקאים ומעצבי מדיניות. שתעורר דיונים מסעירי מוחות מקוריים ותיצור הזדמנויות

לאוכלוסיות מוחלשות! שתמשיך להיות מאושר כשאתה מצליח לעזור לזולת. שתדאג למדינה, לאנשיה ולנשותיה שאתה כה אוהב. שתקרא ותכתוב ותשכיל ותלמד ושתמשיך ליהנות ממפעל חיך. שתמשיך ליצור קשרים גלובליים, לחלום על צמצום פערים והגברת ההבנה בין האסלאם לבין העולם המערבי, ושאף על פי שאתה לא אוהב לטייל, שתמשיך לציין נקודות על מפת העולם עם אימא, אהבת חיך, איתנו ועם הנכדות שלך. שבזמן הפנוי תמשיך לבשל לנו בישולים נהדרים ללא שם, שמרוב שהם "לא שווים כלום הם מתחסלים מהר", לחבר סיפורים לנכדות, לשעשע אותן ולהצחיקן עד דמעות, לעודדן ליושרה, לדמיון, ליצירתיות ולחמלה. כי אין על היצירתיות, הדמיון ואהבת האדם שלך. מבלי להישמע קלישאית, אנחנו לא יכולים להודות לך מספיק על כל מה שהענקת ועורך מעניק לנו ועל מי שאתה בשבילנו. תודה על הערכים, הכלים הפרקטיים לחיים, הידע, ההשקעה, המסירות והאהבה האינסופית. אנחנו גאים להיות המשפחה שלך ואוהבים אותך בלי סוף. ויאללה, צא לטיול הגדול של אחרי הלימודים (לשיקולך אם ניפגש בניו זילנד או שמא דרום אמריקה?)

אליאב

אני מסכים. אבא סבבא; אחלה של אבא. רק הערה קצרה אחת: למה משפטן מתעניין בפסיקה ויורד עליי עם שאלות מהתחום? מה לו ולריצ'רד פיינמן?

יובל

קשה למצוא איפה ואיך להתחיל כדי לסכם חשיבות של חינוך ומודל לחיקוי שהשפיע, משפיע וישפיע על החיים שלך כמעט בכל היבט. אנסה כמידת יכולתי. כשהייתי בתחילת דרכי בתיכון, אבא הושיב אותי ואמר לי: "יובלי, לא פשוט לי להודות בזה, אבל הדור שלי עשה הרבה מאוד נזקים לעולם, ועל הדור שלך לתקן וללמוד מהטעויות שלנו". אולי בגלל זה מצאתי את עצמי מהנדס בתחום האנרגיה הנקייה. אני לא מפקפק לרגע בחשיבות של השיחה ההיא והשפעתה על המסלול שבחרתי. הגעתי לעיסוק שאני יודע שבאמצעותו אני משפיע לטובה על הסביבה ועל העתיד של הקהילה הגלובלית, ושל שאר החיים בעולם המדהים שלנו. אבא של ערכים. מחנך. לימד אותי לשאול שאלות, לחשוב בצורה רציונלית ולהעניק כבוד וסיכוי לדעות של אחרים. להיות חריף כשצריך, ומתוק כשאפשר. את החשיבות של לחשוב פעמיים לפני שאני מתבטא או עושה פעולה בלתי הפיכה. עם זאת, עד כמה שהוא אוהב אותנו, גאה, תומך ומעודד, הוא לא היסס לבקר אותנו "כשמגיע". הוא העביר מסרים כמו: "מכל מלמדיי השכלתי", "אין דבר העומד בפני הרצון" ועוד.

אני מתקרב לגיל 30, ולא פעם אני משתעשע בתהיות עד כמה הדברים שאני עושה או הצורה שבה אני מתנהג הוטמעו והשפיעו מתקופת הילדות ומהצפייה בהורים – רובם לטובה. נתחיל בדבר חיובי שיכול להפוך לשלילי – יכולת הריכוז וההעמקה. אבא כל כך אוהב את מה שהוא עושה, שלא אחת קורה שהוא שוכח לשתות, לאכול ואפילו ללכת לשירותים. לפיכך, אני מנסה להציב לעצמי פסקי זמן בלימודים ובעבודה, ובכל זאת אני מוצא את עצמי, מדי פעם, צמא ורעב אחרי שישבתי שעות מרוכז במשהו. ולדברים הטובים – חוש ההומור של אבא, היכולת שלו להתבדח ולפארטט עם כל הסובבים אותו, להיות מסמר הערב ודמות להערצה. עושה רושם שקיבלתי אחוז צנוע מהתכונות הכריזמטיות האלה. אבא הוא ההגדרה של איש אשכולות – מסור לילדיו ונכדותיו, לאשתו האהובה ולכל המשפחה, לחברה, לאקדמיה, לערכים שהוא דוגל בהם. טוב הלב שלו, הרצון לייעל, לשפר ולשנות והאכפתיות לזולת ולסביבה הם דברים ראויים להערצה.

שמאלן צפתי/ירושלמי/חיפאי (שמאמין בשוק חופשי לא חזירי) שאינו מתבייש בעמדותיו; שוחר שלום בלתי נלאה. לקח חלק בהפגנות (ונפצע באחת מהן) ובצעדות למען שלום, שוויון חברתי ותרבותי. מרבה לשוחח ומנסה לשכנע אך מכבד את האחרים (עד גבול מסוים...). מכבד דת וערכים, ועם זאת לימד תמיד לשאול שאלות ולא לראות דברים כמובנים מאליהם. משפט שנטע בי: "אדם נורמלי לומד מהטעויות שלו, אדם טיפש לא לומד מהטעויות שלו, ואדם חכם לומד גם מהטעויות שלו גם משל אחרים". נהג לומר שלשבת בבית קפה או מול הטלוויזיה זה בזבוז זמן, והדגיש תמיד את חשיבות הקריאה ("גם משכילה, גם מהנה וגם מרגשת").

גי'נג'י שלא מוותר. יצא לארצות הברית בתום לימודי הדוקטורט שלו באוניברסיטה העברית, עם אנגלית "לא מי יודע מה", ו"בלי גרוש", והפך למומחה בין-לאומי בתחום המיסוי והמימון הציבורי. לא הסתפק בארצות הברית וטלטל אותנו גם לאירופה. היום אנחנו יודעים שאחת ממטרותיו הייתה להעניק לבנותיו ולבניו הזדמנות לקבל עתיד טוב יותר, השכלה טובה ושליטה בשפות זרות.

תודה תודה.

פרופסור יוסף אדרעי – רשימת פרסומים

Ph.D. Dissertation

- Y. M. Edrey, Income Tax Law - Income from Employment, The Hebrew University of Jerusalem, Israel (1979) 1-353 (Hebrew). Supervisor: Prof. Aaron Yoran.

Authored Books

1. Y. M. Edrey & K. Perrou, *Taxation in Greece: Theoretical Background and Practical Aspects* (forthcoming) (Greek).
2. Y. M. Edrey, *Elementi di diritto tributario* (2018) 1-181 (Italian, translated by Prof. Marco Greggi).
3. Y. M. Edrey, *Introduction to the Theory of Taxation: Its Sources, Logic and Rationales* (2009) 1-400 (Hebrew).
4. Y. M. Edrey, *Tax Events: the Rise (and Stagnation?) of the Israeli Tax Law* (2007) 1-398 (Hebrew).
5. Y. M. Edrey, *Basic Law: The Economy of the State* (Y. Zamir ed., 2004) 1-534 (Hebrew).
6. Y. M. Edrey, *Taxation of International Activity* (1991) 1-394 (Hebrew).

Edited Books

1. M. Greggi & Y. M. Edrey (eds.), *Tax Law and the Mediterranean Area Current Issues in the Time of the Global Crisis* (2012) (English).
2. David Elkins, *Corporate Taxation* (Y. M. Edrey ed., 2010) volumes 1-2 (Hebrew).
3. Y. M. Edrey & M. Greggi (eds.), *Bridging a Sea: Constitutional and Supranational Limitations to the Taxing Power of the States Across the Mediterranean* (2009) (English).

Articles in Refereed Journals

1. Y. M. Edrey, "Constitutional Interpretation and Judicial Review of Fiscal Legislation", 13 *Haifa Law Review* (2019) 31 (Hebrew).

2. Y. M. Edrey, "Privacy and Tax Evading", *Verfassungsblog – On Matters Constitutional* (2016), <http://verfassungsblog.de/privacy-and-tax-evading/> (English).
3. Y. M. Edrey, "Created Intangibles: Maintenance Deductions and Current Income", 144 *Tax Notes* (2014) 1165-1175 (English).
4. Y. M. Edrey, "Taxation and Human Rights", 2014(2) *European Tax Studies* (2014) 6-15, <https://ste.unibo.it/article/view/4827/4494> (English).
5. Y. M. Edrey, "Disposition of Constitutional, Personal and Economic Rights and Taxation of Privatization Grants", 26(2) *Taxes* (2012) a1-a37 (Hebrew).
6. Y. M. Edrey, "The Taxation and Encouragement of Financial Capital, Human Capital and Social Capital", 40 *Hebrew University Law Journal [Mishpatim]* (2011) 437-535 (Hebrew).
7. Y. Margalioth, E. Sulganik, R. Eldor, Y. M. Edrey, "A Cost of Tax Planning" *Review of Law & Economics* (2009) Vol. 5 Iss. 1, Article 7 (English).
8. Y. M. Edrey, "Income and Capital Gains Tax on Reorganization of business: Reexamination", 8 *Law & Business* (2009) 177-214 (Hebrew).
9. Y. M. Edrey, "Constitutional Review and Tax Law: An Analytical Framework", 56 *American University Law Review* (2007) 1187-1228 (English).
10. Y. M. Edrey, "The Israeli Constitutional Revolution/Evolution, Models of Constitutions, and a Lesson from Mistakes and Achievements", 53 *American Journal of Comparative Law* (2005) 77-123 (2005) (English).
11. Y. M. Edrey, "What are 'Capital Gains' and 'Capital Losses' Anyway?", 24 *Virginia Tax Review* (2004) 141-186 (English).
12. Y. M. Edrey & Y. Margalioth, "Interest Deduction: Application of Finance Theory in Supreme Court Cases", 32 *Hebrew University Law Journal [Mishpatim]* (2002) 535-560 (Hebrew).
13. Y. M. Edrey, "A Brief Introduction to the Legal System and Legal Education in Israel and the Curriculum at Haifa Faculty of Law", 43 *South Texas Law Review* (2002) 343-353 (English).

14. Y. M. Edrey & S. Colombo, "Haifa and Its Law School: Toward the Future", 51 *Journal of Legal Education* (2001) 338-345 (English).
15. Y. M. Edrey, "Tax Law as Public Law", 5 *Law & Government* [Mishpat Umimshal] (1999) 57-94 (Hebrew).
16. Y. M. Edrey, "A Declarative and a Constructed Constitution - the Right for Property Under the Israeli Constitutional Law and its location on the 'Constitutional Rights' Scale", 28 *Hebrew University Law Journal* [Mishpatim] (1997) 461-534 (Hebrew).
17. Y. M. Edrey, "The Underline theory of the New Trend in the Israeli Case Law: A Business Transaction and Losses; Expenses and Interest Deduction; the Employee as a Taxpayer", 21 *Tel Aviv University Law Review* [Iyoney Mishpat] (1996) 283-326 (Hebrew).
18. Y. M. Edrey, "The Classification of Intangible for Income Tax and Capital Gain", 13 *Bar Ilan University Law Review* [Mechkarey Mishpat] (1996) 487-506 (Hebrew).
19. Y. M. Edrey, "Taxation of International Activity: FDAP, ECI and the dual capacity of an Employee as a Taxpayer", 15 *Virginia Tax Review* (1996) 653-684 (English).
20. Y. M. Edrey, "A Constitutional Revolution or Constitutional Evolution", 3 *Law & Government* [Mishpat Umimshal] (1996) 576-597 (Hebrew).
21. Y. M. Edrey, "Capital Gain and Capitalization of Income: a Legal and Economic Analysis", 42 *Israel Bar Law Review* [Hapraklit] (1995) 297-331 (Hebrew).
22. Y. M. Edrey, "Who set the tax laws in Israel: On Primary, Administrative and judicial legislation", 3 *College of Management Law Review* [Hamishpat] (1996) 319-343 (Hebrew).
23. Y. M. Edrey, "Constitutional and Normative Obstacles for the New Tax legislation", 8(6) *Taxes* (1994) a20-a52 (Hebrew).
24. Y. M. Edrey, "Straight-Line Depreciation and Tax-Accounting", 43 *The Accountant* [Roé HaHeshbon] (1994) 169-172 (Hebrew).

25. Y. M. Edrey, "Capital Recovery and Deduction of Economic Depreciation", 43 *The Accountant* [Roé HaHeshbon] (1994) 9-20 (Hebrew).
26. Y. M. Edrey, "The Foundation of Law Act As a Source for Judicial Activism in the Israeli Legal System", 17 *Tel Aviv University Law Review* [Iyunev Mishpat] (1992) 597-646 (Hebrew).
27. Y. M. Edrey & S. Shani, "The US Taxation of Aliens", 21 *Capital University Law Review* (1992) 121-163 (English).
28. Y. M. Edrey & A. Jeffrey, "Taxation of International Transaction - Over Relief from Double Taxation Under the US Tax System", 9 *International Tax and Business Law Journal* (1991) 102-128 (English).
29. Y. M. Edrey, "Moving from the Source Doctrine to the American Concept of 'Accretion to Wealth' - The Israeli Experience", 3 *The Transnational Lawyer* (1990) 427-465 (English).
30. Y. M. Edrey, "On the Deductibility of Capital Expenses and Capitalization of Ordinary Expenses", 39 *Israel Bar Law Review* [Hapraklit] (1990) 136-162 (Hebrew).
31. Y. M. Edrey & H. Abrams, "Equitable Implementation of Tax Expenditures", 9 *Virginia Tax Review* (1989) 109-127 (English).
32. Y. M. Edrey & Y. Eden, "Statutory 'Piercing the Veil' - Corporate Taxation of Several Special Legal Entities in Israel", 13 *Tel Aviv University Law Review* [Iyunev Mishpat] (1988) 307-357 (Hebrew).
33. Y. Eden & Y. M. Edrey, "Taxation of Capital gains on Corporate Shares Under Inflation", 6 *Bar Ilan University Law Review* (1988) 76-93 (Hebrew).
34. Y. M. Edrey, "The Source Doctrine - Is It the End? On the Definition of the Term 'Income' in the Israeli Common Law", 17 *Hebrew University Law Journal* [Mishpatim] (1987) 25-53 (Hebrew).
35. Y. M. Edrey, "Taxation of Interest-Free Loans: Economic and legal Analysis", 12 *Tel Aviv University Law Review* [Iyunev Mishpat] (1987) 145-182 (Hebrew).
36. Y. M. Edrey & Y. Eden, "Income Tax and Inflation - Measuring Income with Linked Unit", 56 *The Israeli Tax Quarterly* (1985) 58-78 (Hebrew).

37. Y. M. Edrey, "Taxation of a Married Woman under the Israeli Law", 26 *Accounting and Taxation* (1985) 4-8 (Hebrew).
38. Y. M. Edrey, "Chief Justice I. Kahan and his Contribution to the Israeli Tax Law", 36 *Israel Bar Law Review* [Hapraklit] (1985) 345-348 (Hebrew).
39. Y. M. Edrey & A. Dotan, "Prepaid Rental Fee Under the Israeli Tax Law; Legal and Financial Analysis", 4 *Bar Ilan University Law Review* [Mechkarey Mishpat] (1986) 79-104 (Hebrew).
40. J. M. Edrey, "Codification and Tax Law: On the Need for Separate Sources of Income in Respect of Employees and Self Employed Taxpayers", 19 *Israel Law Review* (1984) 440-494 (English).
41. Y. M. Edrey, "Prize for Breaching the Law - Note on the Israeli Supreme Court Decision", 33 *The Accountant* [Roé HaHeshbon] (1984) 151-161 (Hebrew).
42. Y. M. Edrey, "Managers and Directors as Taxpayers - Interpretation of Tax Law", 35 *Israel Bar Law Review* [Hapraklit] (1983) 68-84 (Hebrew).
43. Y. M. Edrey, "The Definition of Employee for Income Tax Purposes", 16 *Israel Bar Law Review* [Hapraklit] (1982) 291-333 (Hebrew).
44. Y. M. Edrey, "Comprehensive Tax Base in Israel", 12 *Hebrew University Law Journal* [Mishpatim] (1982) 431-470 (Hebrew).
45. J. M. Edrey, "The Definition of Employee for Income Tax Purposes", 17 *Israel Law Review* (1982) 290-333 (English).
46. Y. M. Edrey, "Deductibility of Employee's Expenses in the Law of Income Tax", 8 *Hebrew University Law Journal* (1979) 195-226 (Hebrew).

Book Chapters

1. Y. M. Edrey, "The Hassan Case, What Has Happened to the Legal Methodology at the Supreme Court?", in *Tova Strasberg-Cohen Festschrift* (A. Barak & Y. Zamir eds., 2017) 122-165 (Hebrew).
2. Y. M. Edrey, "On Gross Income and Taxable Income: The Distinction between Non-Liability and the Deductibility of Expenses", in *Lapidot Book* (D. Glicksberg, ed., 2015) 19-64 (Hebrew).

3. Y. M. Edrey, "Taxation and the Encouragement of Financial, Social, and Human Capital Investments: Tax Competition and the Government Tax Policy in Developed and Developing Countries in the Middle East: Israel as a Study Case", in *Tax Law and the Mediterranean Area Current Issues in the Time of the Global Crisis* (M. Greggi & Y. M. Edrey eds., 2012) (English).
4. Y. M. Edrey, "Harmful International Tax Planning at the Origin of the Global Economic Crisis: A Field Immune to Ethical Approaches?", in *Etica Fiscal* (M. Pires ed., 2011) (English).
5. Y. M. Edrey, "Judicial Review on Tax Legislation: Balancing between Efficiency, Equality as Constitutional Interests", in *Bridging a Sea: Constitutional and Supranational Limitations to the Taxing Power of the States Across the Mediterranean* (Y. M. Edrey & M. Greggi, eds., 2009) (English).
6. Y. M. Edrey, "The Israeli Tax System", in *International Contract Manual* (A.H. Kritzer, S. Eiselen, J. Vanto & J.J. Vanto eds., 2009) (English).
7. Y. M. Edrey, "Who Should Guard the Public's Property and the State's Treasury", in *Shamgar Book* (A. Barak, M. Heshin, E. Arbel, N. Choen & M. Mauntner eds., 2003) 155-220 (Hebrew).
8. Y. M. Edrey, "Social Rights under the Israeli Constitution", in *Berenzon Book* (A. Barak & H. Berenzon eds., 2000) 45-117 (Hebrew).

Book Reviews

1. Y. M. Edrey, "G. Klugman, M. Kapota, The U.S.A. Israeli Tax Treaty (Tel Aviv, 1993)", 42 *The Accountant* [Roé HaHeshbon] (1994) 119-122 (Hebrew).
2. Y. M. Edrey, "H. H. Cohen, The Law (Jerusalem 1992)", 1 *Law & Government* [Mishpat Umimshal] (1993) 533-540 (Hebrew).
3. J. M. Edrey, "A. Refael & D.Efrati, Income Tax Law (Tel Aviv, 2nd ed., 1984)", 22 *Israel Law Review* (1987) 140-148 (1987) (English).

Work in Progress

1. Y. M. Edrey & D. Elkins, *Introduction to the Theory of Taxation and Its Application in the USA* (English).
2. Y. M. Edrey & M. Greggi, *Introduction to the Theory of Taxation and Its Application in Italy* (Italian).
3. Y. M. Edrey, *Introduction to the Theory of Taxation* (2nd ed.) (Hebrew).
4. Y. M. Edrey, "The Constitutional Status of the Annual Budget Law, Its Provisions and the Arrangements Laws As a Case Study for Determining the Hierarchy of Statutory and Constitutional Provisions" (Hebrew).
5. Y. M. Edrey, "The Hassan Case: A (Second?) Constitutional Revolution or Constitutional Evolution" (Hebrew).
6. Y. M. Edrey, "The Deductibility of the Creation of Intangibles and Taxation of Their Sale" (Hebrew).
7. Y. M. Edrey & P. Neuwirth, "The Constitutional Right of Freedom of Religion, Belief and Conscience in a Jewish State" (English).
8. Y. M. Edrey, "Classification of Goodwill for Tax Purposes" (English).

Monographs

1. Y. M. Edrey, *Introduction to Tax Law* (Students ed., 1999) 1-90; (2nd ed. 2007) 1-132 (Hebrew).
2. Y. M. Edrey, *Toward Legal Studies* (1992); (3rd ed. 2007) 1-100.

Other Publications

Textbooks (Hebrew):

1. *Cases & Materials: Corporate Taxation*, (2nd ed. 1992).
2. *Cases & Materials: the Israeli Legal System*, (1991, 1995 sup.).
3. *Cases & Materials: Introduction to Tax Law* (1992, 1995 sup.)
4. *Cases & Materials: Business & Corporate Taxation* (1992, 1994 sup.).

Memos for Government Committees (in recent years):

1. Y. M. Edrey, Oil and Gas Royalties: Fiscal Legislation and Constitutional Rights (Submitted to the Sheshinsky Inquiry Committee, Sep. 2010) (Hebrew).
2. Y. M. Edrey, The Deficiency and the Faults in the Current Tax System and the Fiscal Legislation: Some Solutions (Submitted to the Trajtenberg Inquiry Committee, Aug. 2011) (Hebrew).

Non-Academic Publications

Dozens of notes, comments, and articles about tax policy in Israeli daily newspapers (Haaretz, TheMarker, Calcalist, Maariv-Asakim, and Globes) for over three decades.