

## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 9715/03

בפני: כבוד הנשיא א' ברק  
כבוד השופט א' ריבלין  
כבוד השופטת א' חיות

המערערים: 1. אביהו הורוביץ  
2. אביהו ושות' בע"מ  
3. אגם הלוואות ושירותי מימון (1985) בע"מ  
4. י.ע.ף קידום מכירות בע"מ  
5. אגם הלוואות ובטוחות בע"מ

נ ג ד

המשיב: פקיד שומה ת"א 4

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו  
מיום 9.9.2003, בעמ"ה 1154/01, 1150/01, שניתן על ידי  
כבוד השופטת ש' דותן

בשם המערערים: עו"ד גיל כהן

בשם המשיב: עו"ד יהודה ליבלין

### פסק-דין

הנשיא א' ברק:

חברה קיבלה הלוואה. היא נכנסה למצב של חדלות פירעון. היא הפסיקה את פעילותה העסקית. היא לא החזירה את ההלוואה במועדה. ביני לביני, נכנס גם המלווה למצב של חדלות פירעון והפסקת פעילות עסקית. השאלה הניצבת בפנינו הנה, אם הדבר מהווה, בנסיבות המקרה שבפנינו, מחילת חובה של החברה ויש לזקוף לה הכנסה חייבת במס בהתאם לסעיף 3(ב)(3) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה)?

1. מערערות 2, 3, ו-4 הן חברות משפחתיות במובן סעיף 64א לפקודה כנוסחו במועד הרלבנטי (להלן: החברות המשפחתיות). הכנסותיהן של החברות המשפחתיות מיוחסות למערער 1, בהתאם לסעיף 64א(א) לפקודה, בהיותו בעל החלק הגדול ביותר במניותיהן. מערערת 5 הנה חברה פרטית (להלן: החברה הפרטית), שנמצאת בבעלות המערער 1. עיקר עיסוקן של כל החברות המערערות הנו מתן הלוואות, מימון וייעוץ כלכלי.

2. החברות המשפחתיות קיבלו, במהלך שנות פעילותן, מן החברה הפרטית הלוואות בסך כולל של 2,805,560 ₪. כן הלוו לה סך של 1,739,583 ₪, כך, שקיזוז ההלוואות מותר יתרת חוב של החברות המשפחתיות לחברה הפרטית על סך של 1,065,977 ₪. בנוסף, קיבלה החברה הפרטית הלוואה מחברה אנגלית בשם Witechapel Trading LTD (להלן – החברה האנגלית) בסך 240,000 דולר, בשנת 1987. כל החברות הנזכרות נכנסו למצב של חדלות פירעון, הפסיקו את פעילותן העסקית עד שנת 1997, ולא פרעו את ההלוואות האמורות. נוסף להלוואות האמורות, לא נפרעו הלוואות פנימיות שקיבלו החברות המשפחתיות אחת מן השנייה, אלא, שקיזוז פנימי בין ההלוואות האלה מאפס אותן, כך שלא נותרה כל יתרת חוב בהלוואות אלה במערכת היחסים הפנימית בין החברות המשפחתיות לבין עצמן.

3. בחודש מאי 2001 הוציא המשיב שומה לפי מיטב השפיטה עבור שנת המס 1997 לכל המערערים. בשומה זו, קבע המשיב כי לנוכח חדלות פירעונן והפסקת פעילותן של החברות המשפחתיות ושל החברה הפרטית, הרי שהוא רואה את חובן של החברות המשפחתיות לחברה הפרטית כחוב שנמחל על פי סעיף 3(ב)(3) לפקודה. לפיכך, הוא קבע לחברות המשפחתיות תוספת הכנסה חייבת בגין מחילת חוב על פי סעיף 3(ב)(3) לפקודה, בסך של 1,065,977 ₪, שיוחסה למערער בהיותו הנישום המייצג של החברות המשפחתיות. לאור זאת, הוא גם הכיר בסכום זה כהוצאת חוב אבוד אצל החברה הפרטית על פי סעיף 17(4) לפקודה. אך, נוסף לו הוא קבע כי לחברה הפרטית צמחה הכנסה על פי סעיף 3(ב)(3) לפקודה, משראה בחוב שלה כלפי החברה האנגלית (בסך של 240,000 דולר), כחוב שנמחל אף הוא שיש לראותו כהכנסה. התוצאה הסופית בשומת החברה הפרטית הייתה הפסד בסך 357,703 ₪. על שומה זו השיגו המערערים, בטענה כי אין לראות בחובות הנדונים כחובות שנמחלו, ולפיכך, אין לזקוף הכנסות לחברות המשפחתיות ולחברה הפרטית על פי סעיף 3(ב)(3) לפקודה. משהשגתם נדחתה, הם ערערו על כך לבית המשפט המחוזי.

## פסק הדין של בית המשפט המחוזי

4. בית המשפט המחוזי (השופטת ש' דותן) קיבל את טענת המשיב כי החברות המשפחתיות איבדו את הפוטנציאל לפירעון ההלוואות שלקחו מן החברה הפרטית, משנכנסו למצב של חדלות פירעון וחדלו לפעול כלכלית מזה שנים, וגם הנושה נכנס למצב דומה, ויש לראות בחובן כנמחל. הוא הוסיף וקבע, ביחס לחוב החברה הפרטית לחברה האנגלית, כי בין השנים 1987-1991 ניכתה החברה הפרטית הוצאות בגין הריבית ששולמה על ההלוואה, אולם, החל משנת 1991 לא שילמה החברה הפרטית כל ריבית על ההלוואה. במקביל, הסתייגו רואי החשבון של החברה הפרטית מהלוואה זו בשל אי קבלת אישורי יתרת הלוואות מהגורם המלווה. עוד נקבע, כי החל משנת 1997 לא נרשמה פעילות עסקית אצל החברה הפרטית וכי התעוררו ספקות באשר להמשך קיומה כעסק חי לאור הפסדים צבורים וחובות החברות המשפחתיות כלפיה. זאת ועוד, נקבע כי נותק הקשר בין החברה הפרטית לחברה האנגלית. ניסיונותיה הראשוניים של המלווה לגבות את החוב עלו בתוהו, כאשר החברה הפרטית הבהירה לחברה האנגלית (ביום 25.1.94) כי אין באפשרותה להחזיר את החוב בשעה זו, אך היא מצפה לעשות זאת בעתיד, כאשר מצבה הכלכלי ישתפר. נקבע כי מאז, נותק הקשר, לא התקבלו דרישות תשלום וההלוואה לא שולמה בסופו של דבר. כן נודע, כי החברה האנגלית נמחקה מספרי רשם החברות באנגליה. על רקע כל זה, קבע בית המשפט המחוזי כי האפשרות הסבירה היחידה למצב זה היא כי החברה האנגלית נואשה מלגבות את חובה ויש לראות במצב זה מחילת חוב עבור החברה הפרטית. משכך, יש להחשיב את ההלוואה שקיבלה כהכנסה על פי סעיף 3(ב) לפקודה, משום שכעת אין עוד צורך להחזירה. לבסוף, קבע בית המשפט המחוזי, כי המחילות אירעו בשנת 1997, ולפיכך, השומה לפי מיטב השפיטה יצאה בזמן המותר. כן דחה את טענות המערערים, על שלא ניתנה להם זכות טיעון, ועל שהמשיב נהג עימם באופן שונה מחברות אחרות במצב דומה. לאור כל האמור, דחה בית המשפט המחוזי את ערעור המערערים. מכאן ערעורם בפנינו.

## הטענות בערעור

5. לטענת המערערים, מחילת חוב היא אקט חוזי דו-צדדי שלא אירע במקרה דנן. לטענתם, הם לא ביקשו למחול על חובן, וממילא הסכמת המלווים למחילה לא ניתנה. עוד טענו, כי אינסולבנטיות לא יכולה להתפרש כבסיס למחילת חוב לפי סעיף 3(ב) לפקודה. שכן, קביעה כי אינסולבנטיות תתפרש כמחילת חוב, מסכלת את הבסיס

הכלכלי לייזום הליכי חדלות פירעון. זאת, משום שמסת הנכסים של החברה המתפרקת יעברו לרשויות המס ולא לנושים. בנוסף, טענו המערערים, כי גם אם היו מחילות, הרי שאלה התבצעו עובר לשנת 1996, השנה בה נקבע כי המערערים חדלי פירעון. משכך, השומות הוצאו באיחור והתיישנו לאור הוראת הפקודה המגבילה את התקופה בגינה ניתן להוציא שומת מס לפי מיטב השפיטה. לבסוף, טענו המערערים, כי לא ניתנה להם זכות טיעון כנדרש וכי במקרה דומה לגבי חברה אחרת של המערער, נקט המשיב באופן טיפול שונה.

6. לעומתם, טען המשיב, כי פסק הדין של בית משפט קמא בדין יסודו. לשיטתו, אין מניעה להכריז על מחילת חובות גם בהעדר אקט מפורש של מחילה. החברות המשפחתיות הן חדלות פירעון ולא מתפקדות עוד כעסק חי, ולכן, כך נטען, לא תוכלנה להחזיר את ההלוואות שלקחו מן החברה הפרטית, שאף היא הפסיקה לפעול. באשר לחוב החברה הפרטית לחברה האנגלית, טען המשיב, כי החברה האנגלית נואשה מהאפשרות כי ההלוואה תיפרע, והחברה האנגלית אף נמחקה מספרי רשם החברות באנגליה, ובוודאי שיש לראות בחוב החברה הפרטית כלפיה כחוב שנמחל לחברה הפרטית. עוד טען המשיב, כי אין איחור במועד הוצאת השומות, שכן, המחילה לחברות המערערות מוסקת מתוך התנהגות החברות. בחינה זו נעשית לאורך זמן ומטבע הדברים קשה להצביע על מועד ספציפי בו התבצעה המחילה. החברות הפסיקו את פעילותן ב-1997 וזהו המועד שנקבע למחילת החובות. מועד זה נמצא בתוך מתחם הזמן המותר להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה, ולפיכך, דין טענת ההתיישנות להידחות. לבסוף, טען המשיב כי יש לדחות את הטענות בדבר אי מתן זכות טיעון וטיפול שונה במקרה דומה.

#### מחילת חובות כהכנסה

7. מס הכנסה כשמו כן. הוא מוטל על "ההכנסה". "הכנסה" משמעותה "הכנסה ממקור" (סעיף 2 לפקודה) (ראו: י' אדרעי, "דוקטרינת המקור-סוף הדרך; על הגדרת המונח 'הכנסה' בדין הישראלי הנוהג", משפטים יז (תשמ"ז-ח) 25; א' יורן, "ארבעים שנה לדיני המסים", משפטים (1989,90) 755, 762-769; א' לפידות, "גלגוליה של תורת המקור בדיני מס הכנסה בארץ", הפרקליט כ"ב (1965) 53)). על פי הגדרה זו, שני יסודות ל"הכנסה". היסוד האחד: "הכנסה". נראה כי המשמעות של יסוד זה היא תוספת לעושר, או התעשרות, שהרי לא תיתכן "הכנסה", בלי שתהיה תוספת לעושר. הפסיקה הוסיפה ודרשה כי תוספת לעושר זו תמומש כתנאי למיסויה (ראו: ע"א 217,221/65 כהן נ' פ"ש גוש דן, פ"ד כ(2) 421, 442). היסוד השני: 'מקור'. המקור הוא מעין עץ

אשר יש לו פוטנציאל להניב פירות באופן חוזר ונשנה, והפסיקה העמיקה בהגדרתו של המקור במקרים שונים (ראו, בין היתר: ע"א 597/75 ברנשטיין נ' פ"ש פ"ת, פ"ד לא(3) 472; ע"א 136/67 ברזל נ' פ"ש, פ"ד כא (2) 69; עמ"ה (ת"א) 609/68 משולם נ' פה"ש ת"א 1, פד"א ד 30; עמ"ה (ת"א) 1264/63 מזל טוב נ' פשמ"ג, פ"מ מג 522). אם כן, על פי התפיסה הבסיסית של הפקודה, "הכנסה" משמעותה התעשרות ממומשת ממקור.

8. אחת ההרחבות של המושג "הכנסה" בשיטתנו, מעוגנת בסעיף 3 לפקודה. עניינה של הוראה זו הוא "הכנסות אחרות". וכך, בין היתר, מורה סעיף 3(ב) לפקודה:

3. (ב) (3) (א) אדם שבשנת מס פלונית נמחל או שומט לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מסכומים שקיבל לצורך ייצור הכנסתו מעסק או ממשלח יד, ... , יראו את החוב כהכנסה בשנה שבה נמחל או שומט ... , ואותו אדם יהיה חייב עליהם במס בשיעור שלא יעלה על 50%.

(5) לעניין סעיף קטן זה, מי שנמחל לו חוב - לרבות מי שנהג בחוב כאילו נמחל לו או מי ששומט חובו."

נמצא, כי סעיף 3(ב)(3) קובע כי במצב בו נמחל לנישום חוב הנובע מסכומים שקיבל לצורך ייצור הכנסה מעסק או משלח יד, יראו את החוב כהכנסה שלו בשנה שבה נמחל. זאת, ללא קיומו של מקור במובן סעיף 2 לפקודה, ובלבד, שמדובר בחוב הנובע מסכומים שקיבל לצורך ייצור הכנסתו מעסק או ממשלח יד. אך מובן כי אם מתקיים מקור למחילה, הרי שההכנסה מהמחילה היא הכנסה על פי סעיף 2 לפקודה ולא על פי סעיף 3(ב) לפקודה. כך, למשל, עובד שנמחל לו חוב על ידי מעבידו בגלל עבודתו, מפיק הכנסת עבודה על פי סעיף 2(2) לפקודה בגובה מחילת החוב. אולם, במקרה שבפנינו אין חולק כי אין "מקור" למחילה, והיא נשלטת על ידי הוראות סעיף 3(ב)(3) לפקודה.

9. על פי סעיף 3(ב)(3) לפקודה, מחילה יכולה להיות מפורשת. כלומר, אקט חוזי דו צדדי שבו מביע הנושה בצורה מפורשת את רצונו למחול על החוב של החייב. אך, סעיף 3(ב)(5) לפקודה מוסיף כי מחילה יכולה להיות מוסקת מן הנסיבות. לעניין זה, די אם הצדדים נהגו בחוב כאילו נמחל (א' נמדר, דיני מסים 198 (1993); א' רפאל, מס הכנסה (כרך א', 1995) 164-160). בהיעדר מחילה מפורשת, הרי שמחילה במובנו של סעיף 3(ב)(5) לפקודה מוסקת מן הנסיבות והתנהגות הצדדים, כאשר אלה מלמדים כי החוב איננו רובץ על החייב עוד (ראו: עמ"ה (תל-אביב-יפו) 138/97 י.ט.מ. יישומים נ' פ"ש ת"א 1 (לא פורסם); Exchange Sec. Bank V. United States, 492 F.2d 1096, 1099 (5<sup>th</sup> Cir. 1974); Friedman V.

Commissioner, 216 F.3d 537, 546 (6<sup>th</sup> Cir, 2000); Milenbach V. Commissioner, 318 F.3d 924 (9<sup>th</sup> Cir. 2003)). מובן כי אין לבחון אך את התנהגותו של החייב. נדרשת בחינת התנהגותם של שני הצדדים והתייחסות שניהם אל החוב. נדרש, אפוא, שילוב רצונות, הבא ללמד כי שני הצדדים לחוב זנחו את הסיכוי ואת הרצון לפורעו (ראו: ר' יולוס ש' עברון "תחולתו של סעיף 3(ב) לפקודת מס הכנסה בפירוק חברה" מיסים טו/4 א-90, 93 (2001)). על מנת לקבוע זאת, יש לבחון, בין היתר, כיצד התייחסו הצדדים אל החוב ומהם האמצעים והמעשים שננקטו לפרעונו או לצורך ויתור עליו (עמ"ה (תל-אביב-יפו) 91/96 אקסא סחר (1991) נ' פקיד שומה, מיסים יב/2, ה-195 (אפריל 1998)). לעיתים, קיימים ביטויים חזקים, אם כי לא בלעדיים, המעידים על מחילה משתמעת, מבלי שזו זכתה לעיגון פורמלי. כך הוא המצב, למשל, כאשר בעל החוב מדרווח על החוב כחוב אבוד. בדומה, ניתן ללמוד על מחילה בחלופי תקופת ההתיישנות לתביעת החוב (ראו: Carl T. Miller Trust V. Commissioner, 76 T.C. 191, 195-197 (1981); 26 U.S.C.S 61, Sec. 281).

10. כמו כן, לדעתי, ניתן ללמוד על "מחילה" מהאינסולבנטיות של החייב ושל הנושה. אינסולבנטיות היא אינדיקציה, בין יתר האינדיקציות, שעשויה ללמד על מחילת חוב במובן סעיף 3(ב) לפקודה. שכן, אינסולבנטיות היא מצב של חדלות פירעון שבו מתקשה החייב לעמוד בהתחייבויותיו, ובהינתן קשיים אלה, יכול הדבר להוביל לאי פרעון בפועל ולהתקדמות לקראת מחילה של החוב על ידי הנושה משהוא נואש מפרעון החוב לאור הקשיים הנגזרים מהאינסולבנטיות. אכן, אינסולבנטיות היא נסיבה רלבנטית לקיומה או העדרה של מחילת חוב, ויש לשקול אותה בכובד ראש. אך, יש גם להתחשב באופיה כמצב נזיל, גמיש ומשתנה, ושיש מרווח רחב של מצבי חדלות פירעון השונים בעוצמתם ובהשלכתם על עתיד החברה, ולכן, יש לשקול כל מצב חדלות פירעון לגופו, ולראות את השלכותיו על חוב כזה או אחר של החברה, אם הוא נמחל או לא. ככל שחדלות הפירעון היא קשה יותר ועמוקה יותר, הרי שהקשיים בגביית החוב מתעצמים, ואפשרות המחילה מצד הנושה קרובה יותר, משאין טעם בהשקעת מאמצים ועלויות לגביית חוב שסיכויי גבייתו קלושים. מובן כי בין הנסיבות הנבחנות, ניתן למנות גם הליכי גבייה שנקט או נוקט הנושה כנגד חייב חדל פרעון במסגרת הליכי פירוק, ככל שאלה מתקיימים. אכן, בדיקה נסיבתית כזו, ממקרה למקרה, נראית מתבקשת וטבעית בעניין כגון דא. מובן, כי הנסיבות יכולות ללמד גם על מחילה חלקית של החוב.

11. השאלה היא, אם על פי כלל הנסיבות, והאינסולבנטיות בכלל זה, מתקיימת מחילה במקרה שבפנינו. זו השאלה שהציבו לנו בעלי הדין ואין בלתי. הם לא טענו ולא העלו את השאלה העקרונית והקשה, אם בכלל מוצדק להטיל מס הכנסה בגין מחילת חוב במצב של אינסולבנטיות של החייב. בעניין זה, תיאוריות שונות למיסוי מחילת חובות מובילות לכיוונים שונים. מחד, ניתן לומר כי גם מחילה במצב זה טומנת בחובה הטבה לנמחל ויש הצדקה לראות בה הכנסה. מאידך, יש מקום לומר כי במצב זה המחילה רק מפחיתה את ההתחייבויות ולא מוסיפה לצד החיובי במאזנו של הנישום, ולכן, לא מוסיפה ליכולתו לשלם. כמו כן, רצוי להעניק הזדמנות להבראת חברה בעלת פוטנציאל הבראה ולא לדחוף אותה לפירוק, ולאור זאת, אין להטיל מס הכנסה בגין מחילה במצב אינסולבנטיות. דיון זה קשה במיוחד כאשר מדובר בחייב שהוא חברה משפחתית, שחבות המס שלה מיוחסת לנישום המייצג ולא לחברה עצמה (ראו: Lakeland Grocery Co. V. Commissioner, 36 B.T.A. 289 (1937); Estate of Newman V. Commissioner, 934 F.2d 426 (2<sup>nd</sup> Cir. 1991); Gitlitz V. Commissioner, 531 U.S. 206 (2001); B. Bittker, B. Thompson, "Income From the Discharge of Indebtedness: The progeny of United States V. Kirby Lumber Co", 66 Cal. L. Rev. 1159, 1182-1184 (1978); T. Seto, "The Function of the Discharge of Indebtedness Doctrine: Complete Accounting in the Federal Income Tax System", 51 Tax L. Rev. 199 (1996); S. Gianelli, "Discharge of Indebtedness: Tax Effects of Cancellation of Debt Income and the Insolvency Exclusion on Pass Through Entities and Related Basis Adjustments", 33 Suffolk U. L. Rev. (2000); 361). כן לא עולה בפנינו השאלה אם אינסולבנטיות כשלעצמה, כלומר אינסולבנטיות "ערומה" או "טהורה", מהווה מחילה, מפני שהצטברות כלל הנסיבות במקרה דנן מלמדת, לדעתי, על גמירת דעת משותפת למחילת החובות נשוא הדיון, כפי שאסביר מיד.

מחילת החובות בנסיבות המקרה

12. חוב החברות המשפחתיות לחברה הפרטית נמחל במקרה דנן על פי כלל נסיבותיו. שכן, ראשית, הן החברות המשפחתיות והן החברה הפרטית נמצאות במצב של חדלות פרעון מתמשך. שנית, החברות המשפחתיות והחברה הפרטית הפסיקו לפעול משנת 1997. כך, שהאינסולבנטיות לוותה גם בהפסקת פעילות עסקית, דבר

המלמד על חומרתה של חדלות הפרעון ועומקה, ודבר שמלמד על צמצום הסיכויים והרצון להבריא את החברה. הפסקת הפעילות הנמשכת מלמדת כי פוטנציאל ההבראה של החברות המשפחתיות הוא קטן עד אפסי, ולכן אין הצדקה לא למסות אותן כדי לתת להן סיכוי הבראה. שלישית, עברה תקופה ארוכה יחסית של שמונה שנים על החוב, נסיבה שניתן להסיק ממנה על מחילה, במיוחד משיש מקום גם לטעון כי עברה תקופת ההתיישנות לתבוע את החוב או חלקו. רביעית, לא הייתה כל דרישה לתשלום חוב זה, נסיבה המלמדת אף היא על מחילה. חמישית, אמנם, הנושה הוא חברה פרטית, שהיא אישיות משפטית נפרדת, אך לא ניתן גם להתעלם מן העובדה כי חברה פרטית זו נמצאת בבעלותו של המערער שמחזיק במניותיהן של החברות המשפחתיות החייבות, ונראה כי יש בעובדה זו, ביחד עם יתר העובדות והנסיבות, כדי ללמד על מחילת חוב מצידה של החברה הפרטית כלפי החברות המשפחתיות. לאור כל זאת, מקובלת עלינו קביעתו של בית המשפט המחוזי כי חוב זה הוא חוב שנמחל במובן סעיף 3(ב) לפקודה, ויש בכך כדי להקים חבות במס הכנסה על החברות המשפחתיות. את החבות הזו יש לייחס למערער בהיותו הנישום המייצג של חברות משפחתיות אלה. המשיב הכיר בסכום זה גם כהוצאה בגין חוב אבוד לחברה הפרטית ועניין זה איננו עומד במחלוקת בפנינו.

13. כאשר לחוב החברה הפרטית לחברה האנגלית, הרי שהן זו והן זו נמצאות במצב של חדלות פירעון מתמשך וסיכויי הבראתן קלושים ביותר. הדבר מהווה, כאמור, אחת האינדיקציות שניתן להסיק מהן על מחילת חוב והצדקה למסות מחילה זו. לכך מצטרפות נסיבות למכביר שמלמדות על מחילת חוב. ובכלל זה, ההלוואה ניתנה בשנת 1987 ועבר זמן רב מאז. החברה האנגלית דרשה בשנת 1994 לפרוע את החוב, אבל, לאחר קבלת מכתב תשובה תקיף המודיע לה שלא ניתן להחזיר את החוב בשלב זה, וכן עצה שלא לפתוח בהליכים משפטיים, חדלה החברה האנגלית מניסיונות הגבייה. זמן קצר לאחר מכן, כנראה בשנת 1995, נמחקה החברה מספרי רשם החברות באנגליה. מאז ועד היום, 9 שנים לאחר מחיקת החברה, (ו-17 שנים לאחר מתן ההלוואה) לא נתקבלו כל דרישות תשלום מנושיה של החברה האנגלית, במידה והיו כאלה, וטענת התיישנות יכולה, כנראה, לעמוד אל מול תביעות כאלה אף אם יהיו. אין בפנינו כל אינדיקציה על קיום הליכי גבייה במסגרת פירוק או בכל מסגרת אחרת. ממכלול הנסיבות, עולה, אפוא, כי החברה האנגלית מחלה לחברה הפרטית על חובה, ולפיכך, נוצרה הכנסה לחברה הפרטית בגין מחילת החוב על פי סעיף 3(ב) לפקודה.

14. המסקנה המתבקשת מן האמור, היא, אפוא, כי בנסיבות המיוחדות של המקרה בצדק הטיל המשיב מס הכנסה על פי סעיף 3(ב)(3) לפקודה בגין מחילת חוב החברות המשפחתיות לחברה הפרטית, ובגין מחילת חוב החברה הפרטית לחברה האנגלית. השומה שהוצאה לפי מיטב השפיטה, יצאה, אפוא, כדין, כפי שקבע גם בית המשפט המחוזי. אין בידי לקבל את טענת המערערים כי עבר הזמן להוצאת שומה זו. מקובלת עליי קביעתו העובדתית של בית המשפט המחוזי כי המחילה התרחשה בשנת 1997, ולפיכך, טרם עבר הזמן להוצאת השומה לפי מיטב השפיטה. הקביעה מתי מתרחשת מחילה איננה קביעה מכנית. מועד המחילה מקום שזו נלמדת מתוך התנהגות הצדדים ומתוך הנסיבות, נקבע על פי מכלול הראיות המצביעות על התגבשותה, ומועד זה אכן נקבע על ידי בית המשפט קמא לשנת 1997, על פי כלל הנסיבות והראיות שהובאו בפניו. לא מצאנו טעם להתערב בקביעה זו. כן מקובלות עליי יתר קביעותיו של בית המשפט קמא, בדבר זכות הטיעון והטיפול במקרים דומים, ולא נמצא מקום להתערב בקביעותיה של הערכאה קמא. לפיכך, דין טענות המערערים בדבר זכות הטיעון והטיפול השונה במקרה דומה להידחות. התוצאה היא, שיש, אפוא, לדחות את ערעור המערערים.

הערעור נדחה. המערערים יישאו בהוצאות המשיב בסכום כולל של 10,000 ₪.

ה נ ש י א

השופט א' ריבלין:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופטת א' חיות:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינו של הנשיא א' ברק.

ניתן היום, י"ד בשבט התשס"ה (24.1.2005).

שׁוֹפֵט

שׁוֹפֵט

הֵנֵשֵׂא