

## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 10839/04

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

המערער: פקיד שומה באר שבע

נגד

המשיבים: 1. אליהו גרינברג  
2. רחל גרינברג  
3. דב גרינברג  
4. ציפורה גרינברג

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע  
בעמ"ה 529/01, 530/01 שניתן ביום 13.10.04 על ידי כבוד  
השופטת ר' אבידע

תאריך הישיבה: כ' באייר התשס"ו (18.05.06)

בשם המערער: עו"ד יהודה ליבליין  
בשם המשיבים: עו"ד גיאורגי סילאגי

### פסק-דין

#### השופטת א' חיות:

האם יש לראות בשיפורים שביצע שוכר בנכס המושכר הכנסה מדמי שכירות  
בידי המשכיר על פי סעיף 2(6) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה)? זו  
השאלה הניצבת לדיון בערעור זה.

העובדות

1. המשיבים הינם בעלי מניות ובעלי שליטה בחברת א.ד. גרינברג בע"מ (להלן: החברה). כמו כן, בבעלותם נכס מקרקעין בבאר שבע (להלן: הנכס). בהסכמת המשיבים עשתה החברה שימוש בנכס כמרכול הנושא את השם "גרינברג" מאז שנת 1992, אך הסכם שכירות בין המשיבים לחברה בעניין זה נחתם רק ביום 1.1.1996 והוא התייחס

לתקופה שתחילתה ביום 1.1.1996 וסופה ביום 31.12.2000. דמי השכירות החודשיים אותם התחייבה החברה לשלם למשיבים על פי אותו הסכם הועמדו על סך בשקלים השווה ל- 20,000 דולר ארה"ב. החברה לא שילמה למשיבים את דמי השכירות שעליהם הוסכם כאמור, וכן לא שילמה למשיבים סכום כלשהו עבור השימוש בנכס בתקופה שקדמה לחתימת הסכם השכירות. אך בין השנים 1994-1997 ביצעה החברה שיפורים בנכס בעלות כוללת של 1,933,513 ש"ח, כמפורט בטופס הפחת שהגישה בשנת 1997.

2. בשל קשיים כלכליים שאליהם נקלעה החברה, נפתחו נגדה הליכים משפטיים שונים והיא נאלצה לפעול לחיסול עסקיה. במסגרת זו, חתמה החברה באוגוסט 1997 הסכם עם חברת רבוע כחול-ישראל בע"מ (להלן: הרבוע הכחול) ועם המשיבים (להלן: ההסכם המשולש), לפיו הוסכם על העברת החזקה בנכס וכן על העברת כל הציוד והמלאי של המרכול שניהלה החברה, לרצוע הכחול. בהסכם המשולש נקבע כי החברה מתחייבת לפנות את הנכס פינוי מוקדם, כי המשיבים מתחייבים לחתום על הסכם שכירות חדש עם הרצוע הכחול וכי "בתמורה לפינוי המושכר על ידי החברה בטרם סיום מועד השכירות... תשלם הרצוע הכחול לחברה דמי פינוי... סך כולל של 1,572,630 ש"ח" (סעיף 4.1 להסכם). כמו כן, נקבע בהסכם המשולש כי "גרינברג [החברה] תמכור לרצוע הכחול ותעביר לה את הבעלות והחזקה בגין כל הציוד והשיפורים, כאשר אלו נקיים מכל חוב, שעבוד, מישכון, עיקול או זכות צד ג' כלשהו ... כנגד תשלום סך של 2,752,102 ש"ח" (סעיף 4.2 להסכם). בד בבד עם ההסכם המשולש ובהתאם לאמור בו, אכן נחתם בין המשיבים לרצוע הכחול הסכם שכירות חדש לפיו השכירו המשיבים את הנכס לרצוע הכחול לתקופה של 9 שנים ו-11 חודשים תמורת דמי שכירות שנקבעו כאחוזים מתוך סכום הפדיון של הרצוע הכחול מן המכירות בעסק שתנהל במושכר.

3. המערער ראה בשיפורים אותם ביצעה החברה בנכס במהלך התקופה שבה השתמשה בו, הכנסה מדמי שכירות בידי המשכיר (המשיבים) בשנת המס 1997, בסכום של 1,933,513 ש"ח. בהתאם לכך הוא ערך למשיבים שומת מס. משנדחתה השגתם על שומה זו ערערו המשיבים על דחיית ההשגה לבית המשפט המחוזי בבאר שבע.

פסק הדין של בית המשפט המחוזי

4. בית המשפט המחוזי (השופטת ר' אבידע) קיבל את ערעור המשיבים בקובעו כי אכן בוצעו בנכס שיפורים (ולא רק שיפוצים לצורך "תחזוקה שוטפת", כטענת

המשיבים) ועוד קבע כי אלה בוצעו במימון החברה. יחד עם זאת, כך קבע בית המשפט, אין במערך ההסכמים בין הצדדים הוראה ממנה ניתן ללמוד כי השיפורים היוו תחליף לדמי שכירות. בית המשפט הוסיף וקבע כי השיפורים בנכס לא עברו כלל לידי המשיבים אלא נשארו רכוש החברה שמכרה אותם, בהסכמת המשיבים, לרבות הכחול במסגרת ההסכם המשולש וכלשוננו:

על פי הנאמר בהסכם המשולש הוצהר כי השיפורים הם רכוש החברה אשר נמכרו, על פי הוראות ההסכם המשולש, על ידי החברה לריבוע כחול. העברת הבעלות על השיפורים מהחברה לריבוע כחול נעשתה בהסכמתם של המערערים. לכן, כעולה מהוראות ההסכם המשולש, בעת חילופי השוכרים, המערערים לא קיבלו את השיפורים, אלא שאלה נקנו על ידי ריבוע כחול, והיו לרכושה. מאחר שריבוע כחול קנתה את השיפורים שהפכו להיות רכושה, אין לקבל את טענת המשיב כי השיפורים הפכו להיות רכוש המערערים. בנסיבות ענייננו לא ניתן לומר כי היתה למערערים בשנת המס 1997 הכנסה בגין השיפורים שאותה קיבלו בפועל (שס), פסקה 22).

בשל כל הטעמים שאותם מנה כמפורט לעיל, סבר בית המשפט המחוזי כי השיפורים אינם מהווים הכנסה מדמי שכירות בידי המשיבים. על פסק-דין זה הגיש פקיד השומה את הערעור שבפנינו.

הטענות בערעור

5. לטענת המערער, הלכה היא כי שיפורים שמבצע שוכר בנכס המושכר לו מהווים בידי המשכיר הכנסה מדמי שכירות ואין להבדיל לצורכי מס בין תמורה המשתלמת בכסף מזומן לתמורה המשתלמת בשווה כסף. המערער מוסיף וטוען כי נקודת מוצא זו הייתה מקובלת גם על בית משפט קמא, אך חרף זאת מצא כי בנסיבות המקרה אין לראות בשיפורים משום הכנסה בקובעו כי אלה הועברו במסגרת ההסכם המשולש ישירות מן החברה לרבות הכחול. המערער טוען כי בכך שגה בית משפט קמא וכי השיפורים במושכר הם קניין המשיבים שהחברה אינה יכולה להעבירם לצד שלישי. עוד טוען המערער כי לפי הסכם השכירות מיום 1.1.1996 שנחתם בין החברה למשיבים, התחייבה החברה לשלם למשיבים דמי שכירות עבור הנכס, אך אלה לא שולמו על ידה בכסף. על כן, יש לראות בשיפורים שביצעה החברה בנכס משום תשלום דמי שכירות בשווה כסף. לבסוף טוען המערער כי המועד הקובע לעניין הכנסת דמי השכירות שהופקה על ידי המשיבים מן השיפורים, הוא המועד שבו הסתיימו עבודות

השיפורים, אך לפנים משורת הדין הוא נכון היה לראות במועד החזרת המושכר לידי המשיבים בשנת 1997, כמועד הפקתה של הכנסה זו.

6. מנגד, טוענים המשיבים כי יש לאמץ את קביעותיו ומסקנותיו של בית משפט קמא ואין להתערב בהן. לטענתם, אין בהסכם השכירות מיום 1.1.1996 כל הוראה בדבר תשלום דמי השכירות על ידי החברה בדרך של ביצוע שיפורים במושכר. לכן, אין לראות בשיפורים שבצעה החברה כאמור, משום הכנסה מדמי שכירות בידיהם. לחלופין טוענים המשיבים, כי הם אינם נהנים מן השיפורים שבוצעו בנכס משום שאלה הועברו ישירות מן החברה לרובע הכחול ועל כן, בכל מקרה אין לראות בשיפורים אלה משום הכנסה שנתקבלה שיש למסותה ולכל המוקדם המועד הקובע להטלת המס על הכנסה זו הינו בעת חזרת הנכס לידיהם מאת הרובע הכחול.

דיון

שיפורים במושכר כהכנסת דמי שכירות

7. סעיף 2(6) לפקודה קובע כי "מס הכנסה יהא משתלם... על הכנסתו של אדם... [מ]דמי שכירות... שמקורם באחוזה בית או בקרקע או בבנין תעשייתי". הכנסת דמי שכירות יכולה להתבטא בכסף אך אין כל מניעה כי תופק בשווה כסף. העיקרון לפיו שווה כסף מהווה אף הוא הכנסה על פי הפקודה חזר ונשנה בפסיקתו של בית משפט זה בה נקבע כי "דין תמורה בכסף כדין תמורה בשווה כסף, ואין כל טעם והצדקה להבחין ביניהם. עיקרון זה מקובל הוא בדיני המס" (השופט ט' שטרסברג כהן בע"א 9105/96 מגדל הזהב בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, ירושלים, פ"ד נו(5) 608, 614 (2002). ראו עוד: ע"א 247/63 פקיד השומה פתח-תקווה נ' שפר, פ"ד יז 2713 (1963)). התכלית המונחת ביסוד העיקרון האמור היא כפולה. האחת, להגשים שוויון במיסוי על פי עיקרון היכולת לשלם מאחר שאין מקום להבחין בהקשר זה בין מי שהכנסתו בכסף ובין מי שהכנסתו בשווה כסף. השנייה, למנוע פירצה בדיני המס ופתח להערמה עליהם בדרך של עסקאות חליפין, על כל המשמעויות שנושאת עמה כלכלת חליפין לעומת כלכלת שוק. לאור העיקרון האמור, ברור הוא כי שיפורים במושכר שהינם "שווה כסף", יכולים להיחשב כהכנסה מדמי שכירות בתנאי שהם מהווים תמורה בעד השימוש בנכס. גישה זו מצאה ביטוי בפסיקתנו זה מכבר. כך קבע השופט ויתקון בע"א 308/57 פקיד השומה תל-אביב, צפון נ' מנחם, פ"ד יב 881 (1958) (להלן: הלכת מנחם) כי:

כאן אין לי ענין אלא בשאלה העקרונית, אם השבחת הרכוש, שבוצעה תמורת ההשכרה, מהווה הכנסה-

שבפירות שהופקה על-ידי המשכיר מרכושו. על שאלה זו אני משיב - אם כי לא בלי היסוסים - בחיוב. אין אני גורס שכל השבחה, שבוצעה במושכר על-ידי השוכר, דינה הכנסה בידי המשכיר. עמ"ה 1/50 תל אביב-חברת אחת בע"מ נ' פקיד השומה תל-אביב, "פסקים" מחוזיים, כרך ח, תשי"ג-1952/53, ע' 179, יכול לשמש דוגמה להשבחות, שאין לראות בהן הכנסה בידי המשכיר. אך אין גם להתעלם מן העקרון, שעיסקה או פעולה, שבדרך רגילה יוצרת הכנסה-שבפירות, אינה חדלה להיות מקור להכנסה חבת-מס בשל כך בלבד שהיא נעשתה לא תמורת כסף אלא תמורת נכס או הנאה אחרת הניתנת ליהפך לכסף. כל עיסקה-חליפין, למעשה כרוכות בה בעיסקה אחת שתי עיסקאות. צד אחד - הוא הנישום - משכיר נכס או, למשל, נותן הלוואה או שירות כלשהו אך במקום לקבל כ- *quid pro quo* שכר-דירה או ריבית, עמלה או כל תמורה אחרת המתאימה לסוג השירות או הפעולה, יקבל הוא נכס-הון או שירות כלשהו. ואילו הצד השני נותן את הנכס או את השירות תמורת ההשכרה, ההלוואה או השירות, שהוא מקבלו. לדעתי, מוטל עלינו במקרה כזה לפצל את העיסקה לשני יסודותיה ולהסתכל בה מבחינת הנישום ולבדוק, אם זה ניצל מקור של הכנסה והפיק ריווח ממנו, שייתכן שהוא ריווח בשווה כסף (שס, 886-887).

הלכת מנחם אומצה בפסיקה מאוחרת של בית משפט זה תוך הדגשה כי מיסוי השיפורים במושכר כהכנסה מדמי שכירות ייגזר מנסיבותיו של כל מקרה ומקרה וכי השאלה המרכזית שיש לברר בהקשר זה היא בעד מה נעשו השיפורים. נקבע כי ככל שהשיפורים הם אכן תמורה בעין בעד השימוש בנכס המושכר, כי אז יש לראותם כהכנסת דמי שכירות לפי סעיף 2(6) לפקודה (ראו: ע"א 241/56 ויינברג נ' פקיד השומה, צפון תל-אביב, פ"ד יב 950 (1958); ע"א 375/59 בית אדרט בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל-אביב, פ"ד טו 991, 998 (1961); ע"א 415/63 פקיד השומה כפר-סבא נ' מועדון המכבים רעננה בע"מ, פ"ד יז 2460 (1963); איתן צחור "שיפורים במושכר" מיסים ד/1, א-1 (1990)).

מן הכלל אל הפרט

8. במקרה שלפנינו ובהתאם להלכה שהתוותה בעניין זה כמפורט לעיל, יש לבחון האם השיפורים שביצעה החברה בנכס היוו בידי המשיבים תמורה בעד השימוש שעשתה בו החברה כשוכרת. כמו כן יש לבחון האם העובדה שהשיפורים לא נמסרו לידי המשיבים אלא הועברו ישירות מן החברה לידי הרבוע הכחול על פי ההסכם המשולש, שוללת כקביעת בית משפט קמא את האפשרות לראות בהם הכנסה מדמי שכירות בידי המשיבים. כזכור, קבע בית משפט קמא בהקשר זה כי אין במערך

ההסכמים בין הצדדים הוראה אשר ממנה ניתן ללמוד שהשיפורים הם תחליף דמי שכירות. כמו כן, נסמך בית משפט קמא על האמור בהסכם המשולש אשר קבע כי השיפורים הם רכוש של החברה וכי הרבוע הכחול ישלם תמורתם לחברה ואף מכך למד כי השיפורים אינם תחליף דמי שכירות משום שמעולם לא נתקבלו על ידי המשיבים.

9. נראה לי כי הנתונים שהוכחו במקרה דנן ומכלול נסיבות העניין מצדיקים מסקנות שונות ותוצאה שונה מזו שהגיע אליה בית משפט קמא. פעמים הרבה עמדנו על עקרון היסוד בדני המס לפיו תוצאות המס נגזרות מן המהות הכלכלית של העסקה (ראו ע"א 2330/04 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ, פסקה 9 (טרם פורסם, 21.5.06)). אכן, מקום שבו קיים הסכם כתוב בין הצדדים הוא נושא משקל לא מבוטל לצורך התחקות אחר מהות העסקה לצורך מיסוייה. אולם, מה שאמור בהסכם ומה שאינו אמור בו אינו חזות הכל וזאת אף בלא להידרש לנורמה האנטי-תכנונית. ההסכם הוא נקודת ההתחלה לבחינת מהותה של העסקה אך אינו נקודת הסיום. על מנת לבחון את תוצאות המס של העסקה יש לבחון את מהותה על פי כלל הנסיבות. כך למשל, העובדה שמתקיימים יחסי קרבה מיוחדת בין הצדדים לעסקה יש לה חשיבות בבחינת מהותה והיא מצדיקה בחינה זהירה וקפדנית במיוחד של תנאי ההסכם. במקרה שלפנינו, אכן מתקיימים יחסים מיוחדים של קרבה בין החברה-השוכרת ובין המשיבים-בעלי הנכס והמשכירים, שהינם גם בעלי המניות ובעלי השליטה בחברה. נראה כי מערכת יחסים מיוחדת זו היא העומדת ביסוד העובדה שהחברה עשתה שימוש בנכס מאז שנת 1992 בלא שנחתם בין הצדדים לפני 1996 הסכם שכירות פורמלי ואף בלא שהחברה שילמה למשיבים בכסף דמי שכירות עבור השימוש שעשתה בנכס. זאת ועוד, על פי הסכם השכירות שנחתם בין החברה למשיבים ביום 1.1.1996 היה על החברה לשלם למשיבים מאותו מועד ואילך דמי שכירות חודשיים בסך השווה ל-20,000 דולר ארה"ב, אך אין חולק כי עד העברת הנכס לרבוע הכחול כשוכרת חדשה בשנת 1997, לא שילמה החברה למשיבים סכום כלשהו כדמי שכירות על פי התחייבותה בהסכם הנ"ל. מתוך מכלול הנתונים המפורטים לעיל, עולה התמונה שהחברה והמשיבים לא הקפידו על קוצו של יוד ביחסים העסקיים שביניהם. העדרו של הסכם שכירות לא מנע את השימוש בנכס על ידי החברה במשך מספר שנים מאז 1992 והעובדה כי על פי הסכם השכירות מיום 1.1.1996 היה על החברה לשלם דמי שכירות חודשיים בסך 20,000 דולר לא הניבה את תשלום דמי השכירות הללו, בלא שהמשיבים ראו בכך הפרה של ההסכם. הא ראייה שעל פי ההסכם המשולש ולמרות אי התשלום, הסכימו המשיבים כי סכומים בגין פינוי מוקדם ובגין השיפורים, ישתלמו על ידי הריבוע הכחול לחברה. על רקע זה, נראה כי העובדה שאין בהסכם

השכירות הוראה מפורשת בדבר האפשרות שהחברה תשלם את דמי השכירות עבור השימוש במושכר בדרך של ביצוע שיפורים בנכס, אין בה כדי לשלול את המסקנה כי החברה שילמה למשיבים את דמי השכירות בדרך זו, בייחוד נוכח העובדה שהחברה השתמשה בנכס משנת 1992 ועד שנת 1997 בלא ששילמה בכסף בעד שימוש זה. ההנחה כי השימוש בנכס ניתן לה חינם אין לה כל אחיזה במציאות העסקית ומסתבר יותר כי השיפורים בנכס אכן היוו תחליף לדמי השכירות בשווה כסף, אשר דינו כאמור כדין כסף ממש והוא מהווה בידי המשיבים הכנסה מדמי שכירות על פי סעיף 2(6) לפקודה. למעשה, עניין לנו בעסקת חליפין של שימוש במושכר כנגד שיפורים בו, המורכבת משתי עסקאות שוק. האחת, בה שלמו המשיבים לחברה בעד השיפורים שביצעה במושכר. והשנייה, בה שילמה החברה למשיבים דמי שכירות בגובה שווי השיפורים. בעסקה השנייה צמחה למשיבים הכנסת דמי שכירות על פי סעיף 2(6) לפקודה (ראו והשוו: ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341 (2004); ע"א 1306/99 חוף הכרמל 88 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה, פ"ד נח(2) 602 (2004)).

10. האם העובדה שהנכס על השיפורים שבוצעו בו נמסר על ידי החברה ישירות לרבע הכחול לפי ההסכם המשולש, וכן העובדה שעל פי אותו הסכם שולמה לחברה על ידי הרבע הכחול תמורה עבור השיפורים, יש בה כדי להצדיק את המסקנה שאליה הגיע בית משפט קמא ולפיה השיפורים בנכס לא עברו למשיבים ואין לראותם כהכנסה מדמי שכירות שנתקבלה על ידם?

אינני סבורה כך. מחומר הראיות שהוצג עולה כי בניגוד לגרסה שניסו המשיבים להציג כאילו מדובר בתחזוקה שוטפת, בוצעו בנכס על ידי החברה שיפורים בהשקעה כספית ניכרת (כ-2 מליון ש"ח במהלך השנים 1994-1996). שיפורים אלה נוספו לנכס והפכו לחלק בלתי נפרד ממנו והמשיבים שהיו ונותרו כל העת בעלי הנכס, הינם איפוא מאז ביצוע השיפורים בעלים של הנכס במתכונת משופרת זו. העברה ישירה של הנכס על השיפורים שבוצעו בו מידי שוכר אחד (החברה) לידי שוכר אחר (הרבע הכחול), אין בה כדי להוביל למסקנה שהמשיבים כבעלי הנכס לא קיבלו לידיהם את השיפורים שבוצעו בו. מסקנה כזו אינה מתיישבת עם הגיון הדברים ועם השכל הישר משום שהיא מפרידה את השיפורים מן הנכס, והפרדה כזו אינה עומדת במבחן המציאות הקניינית ואף לא במבחן המהות הכלכלית של העסקה. אכן, כשם שהעברת הנכס עצמו ישירות מן החברה אל הרבע הכחול על פי תנאי ההסכם המשולש אינה שוללת את בעלותם של המשיבים בו, כך אין בהעברה ישירה זו כדי להגדיר מחדש את זכות הקניין בשיפורים שבוצעו בנכס והפכו לחלק בלתי נפרד ממנו מעת

שבוצעו. זה וגם אלה שייכים למשיבים ועל כן, יש לראותם כמי שקיבלו את השיפורים ואף השכירו אותם יחד עם הנכס לרבע הכחול תמורת דמי השכירות שנקבעו בהסכם השכירות החדש. נוכח מכלול הנסיבות עליהן עמדנו לעיל ובייחוד נוכח "הגמישות העסקית" הרבה ששררה ביחסים שבין החברה למשיבים, העובדה שהרבע הכחול שילם לחברה על פי ההסכם המשולש תמורה עבור השיפורים, אין בה כדי לשנות ממסקנה זו. יהא טיבו של תשלום זה אשר יהא, אין הוא מעביר לרבע הכחול קניין בשיפורים אשר כאמור הפכו לחלק בלתי נפרד מן הנכס. נכס זה במתכונתו המשופרת הינו בבעלות המשיבים.

11. לבסוף נטען בפנינו על ידי המשיבים כי אף אם השיפורים במושכר מהווים הכנסה מדמי שכירות, הרי שהכנסה זו טרם נתקבלה על ידם ויש לראותה כהכנסה שנתקבלה כאמור רק במועד שבו הגיע חוזה השכירות עם הרבע הכחול לסיומו והנכס המשופר הוחזר לידיהם. אין בידי לקבל טענה זו. כפי שבואר לעיל, המשיבים קיבלו את הנכס המשופר בעת שחוזה השכירות עם החברה הגיע לסיומו המוקדם על פי ההסכם המשולש ובאותו מועד העבירו המשיבים את החזקה בו לרבע הכחול על פי הסכם השכירות החדש. העובדה שהעברה זו נעשתה ישירות בין השוכרת הקודמת (החברה) ובין השוכרת החדשה (הרבע הכחול) אין בה כדי לשנות ממסקנה זו. אשר על כן, לכל המאוחר, קיבלו המשיבים את השיפורים לידיהם בתום חוזה השכירות עם החברה בשנת 1997. משהסכים המערער למסות את השיפורים כהכנסה בידי המשיבים באותו מועד, אין מקום לטענה החלופית שהעלו המשיבים בהקשר זה.

12. סיכומי של דבר, השיפורים שביצעה החברה בנכס נתקבלו על ידי המשיבים כתמורה בשווה כסף בעד השימוש בו, והם מהווים הכנסת דמי שכירות בידיהם לפי סעיף 2(6) לפקודה בשנת המס 1997. אשר על כן, אציע לחברי לקבל את הערעור ולחייב את המשיבים לשלם למערער שכר טרחת עורך דין בערעור בסך של 30,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת

הנשיא א' ברק:

אני מסכים.

ה נ ש י א



השופט א' רובינשטיין:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת א' חיות.

ניתן היום, י"ד אלול, תשס"ו (07.09.06).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ה נ ש י א