



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

לפני: כבוד השופט ה' קירש

המבקשים: 1. ד"ר הדס כנעני לוינץ  
2. ד"ר איליה ספיבק

ע"י ב"כ עוה"ד עפר פירט, דוד סולמא, הדר גליקסמן, אלדד נח ועמית קריגל

נגד

המשיבה: מדינת ישראל – רשות המסים  
ע"י ב"כ עו"ד יעל הרשמן

### פסק דין

#### א. רקע

1. הוגשה בקשה לאישור תביעה כתובענה ייצוגית. לימים הצדדים הגיעו להסכמה כי תהיה **הסתלקות מתוגמלת** מן הבקשה, בהתקיים תנאים מסוימים. התנאים האמורים אכן התקיימו וההסתלקות אושרה (על פי החלטתי מיום 16.1.2025). על פי הסדר דיוני מוסכם, הצדדים הציגו את טיעוניהם בעניין **גובה** הגמול וגובה שכר טרחת עורכי הדין שישולמו על ידי המשיבה (כאשר עצם הזכאות לגמול ושכר טרחה כלשהם איננה שנויה במחלוקת). פסק דין זה עוסק אפוא בגובה הסכומים שמן הראוי לפסוק בנסיבות המקרה.
2. בבסיס ההליך הנדון עומדת חובתם החוזית של רופאים שכירים להשתתף, מכיסם, בעלות של פוליסת **ביטוח סיכונים מקצועיים משלים**, וזאת לצד השתתפות מעסיקיהם. רופאים שכירים מועסקים, בין היתר, בבתי חולים ממשלתיים, בבתי חולים עירוניים, ובבתי חולים השייכים לקופות החולים. על פני השנים, תשלום חלקם של הרופאים למימון פוליסת הביטוח המקצועי בוצע על ידי העברת הסכומים הנדרשים על ידי המעסיקים הישר לגורם המבטח, כלומר, כניכוי מן השכר (ניכוי שיכונה להלן "**הפרשת ההשתתפות**"). בחלק מן המקרים, כך התחוויר, הפרשת ההשתתפות נעשתה מסכום השכר **נטו** – דהיינו, מתוך ההכנסה החייבת של הרופא.
3. דא עקא, אותו תשלום פרמיה מכיסו של הרופא אמור להיות הוצאה המותרת בניכוי בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה – וכפי שיובהר בהמשך, כיום רשות המסים איננה חולקת על עקרון זה. ומכיוון שכך, הפרשת ההשתתפות אמורה להתבצע מתוך השכר **ברוטו**, דהיינו, מתוך ה"**הכנסה**", ולא מתוך ה"**ההכנסה החייבת**" (השכר נטו).



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

4. להמחשת ההבדל בין שתי האפשרויות הנ"ל, נביא דוגמה פשוטה, במסגרתה יונח כי שיעור המס המנוכה במקור ממשכורתו של הרופא המדובר הוא 35%, וכי השתתפותו החודשית בעלות הביטוח המקצועי היא 1,000 ש"ח. אם משכורת הרופא עומדת על 20,000 ש"ח, והמעסיק (בית החולים) מפריש את ההשתתפות מהשכר **ברוטו**, אזי ינוכה מס במקור בסך 6,650 ש"ח ( $0.35 \times 19,000$ ). בסוף החודש רופא יקבל בחשבון הבנק 12,350 ש"ח. אם לעומת זאת המעסיק יפריש את ההשתתפות משכר הנטו, קודם ינוכה מס במקור בסך 7,000 ש"ח ( $0.35 \times 20,000$ ), ובנוסף תנוכה הפרמיה בסך 1,000 ש"ח. הרופא יקבל בחשבונו 12,000 ש"ח. ההפרש הכספי בין שני התרחישים – 350 ש"ח – מייצג כמובן את המס המוטל על רכיב של 1,000 ש"ח.

כאמור, לא נותרה מחלוקת כי ההפרש האמור איננו צריך להיגבות כמס, כי השתתפות הרופא השכיר בעלות הביטוח צריכה להיות מוכרת כהוצאה בייצור הכנסתו.

5. כאן יש להוסיף עוד נדבך לרקע הדברים: בחודש נובמבר 1995, נחתם הסכם בין ההסתדרות הרפואית בישראל וארגון הרופאים עובדי המדינה, מצד אחד, ובין ממשלת ישראל בשם מדינת ישראל, מצד שני. ההסכם האמור הטיל חובה הן על המדינה והן על **"הרופאים המועסקים בשירות המדינה... [ו] הרופאים המועסקים בבתי החולים העירוניים"** לממן, ביחס מסוים ביניהם, ביטוח סיכונים מקצועיים. עוד נקבע כי חלקם של הרופאים השכירים ברכישת הביטוח **"ינוכה על ידי המדינה משכרו ברוטו של כל רופא ורופא"**. דהיינו, המדינה, למצער בתפקידה כמעסיקה, התחייבה להפריש את השתתפות הרופאים מסכום ההכנסה (ברוטו), ולא מסכום ההכנסה החייבת.

מעבר לכך ההסכם איננו מתייחס להיבט המיסוי ועל פני מסמך ההסכם אין סימן שנציבות מס הכנסה (כשמה אז) השתתפה בעיצוב תנאיו.

6. ביום 31.12.2017 שלחו עורכי הדין של רופא שכיר מכתב אל מנהל רשות המסים בנושא הכללי הנדון, כאשר הכותרת היא **"התראה לפני הגשת תובענה ייצוגית – גביית מס הכנסה ביתר"**. המכתב נשלח **"בשם מרשנו"** אך לא צוינו בו שם הלקוח (הרופא), שם מעסיק הרופא או כל פרט מזהה או ספציפי אחר. עם זאת, הסוגיה הכללית – הפרשת ההשתתפות מהשכר נטו בחלק מן המקרים לפחות – תוארה בבירור.

7. ביום 27.3.2018 נשלח מענה בכתב מאת רשות המסים. הוער שם (בסעיף 6) כי:

**"בהיעדר אסמכתאות לפנייה ופרטי הפונה ואופן הניכויים המבוצעים משכרו, נשללת מרשות המיסים היכולת לבחון את הנטען, את הבסיס העובדתי ואת**



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

העניין נשוא הפניה. רק לאחר שמונחים בפני רשות המסים – הבסיס העובדתי הנדרש לפניה ופרטיו של הפונה – הרשות יכולה לבחון ולבדוק את הנטען..."

כמו כן נכתב:

"למעלה מן הנדרש נציין כי רשות המיסים לא מנכה מס במקור לרופאים השכירים. המעביד הוא המנכה מס במקור. נישום שנוכה לו לטענתו מס במקור ביתר, רשאי לפנות לפקיד השומה בבקשה להחזר מס (סעיף 160 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש)). הבקשה להחזר המס מטופלת ומתבררת במסגרת ההליכים הייחודיים הקבועים בפקודת מס הכנסה." (סעיף 8 למענה)

8. בחלוף שלוש שנים ממתן תשובת רשות המסים הנ"ל, הוגשו התביעה ובקשת האישור מושא הליכים אלה.

בקשת האישור הוגשה בשם קבוצה הכוללת "כל רופא שכיר שנושא בתשלום דמי ביטוח אחריות מקצועית שאינו מחויב בהגשת דו"ח כעצמאי" ואשר חלקו בעלות הביטוח הופרש מהשכר נטו (סעיף 131 שם). הוטעם שם (בסעיף 121) כי:

"...מצב שבו נעשה ניכוי ביתר לציבור הרופאים, המסתכם במאות בודדות של ש"ח בכל שנה, איננו מהווה תמריץ מספיק עבור עשרות אלפי רופאים שכירים בבתי החולים ובכלל, המועסקים בדר"כ במשך שעות עבודה רבות סביב השעון, ואשר אינם חייבים ברגיל בהגשת דו"ח, להגיש בנפרד בכל שנה ושנה מחדש דוחות לפקיד השומה ולדרוש מרשות המסים להכיר בדמי הביטוח הנגבים מהם כהוצאה המותרת בניכוי, כאשר עלויות הגשת הדו"ח גבוהות מסכום ההחזר הצפוי."

כפי שיפורט בהמשך (ראו סעיף 28(ד) להלן), התובע הייצוגי המקורי (ד"ר ירון רודניצקי) הסתלק מן ההליך והוחלף על ידי ד"ר הדס כנעני לוינץ. כמו כן, ד"ר איליה ספיבק צורף כתובע ייצוגי נוסף (ראו החלטתי בנושאים אלה מיום 19.3.2023).

9. כאמור, בינואר 2025 אושר הסדר הסתלקות מתוגמלת של המבקשים (ד"ר כנעני לוינץ וד"ר ספיבק). ניתן תוקף להסתלקות לאחר שהצדדים דיווחו על נקיטת פעולות אלה:



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

"ביום 3.12.24 פורסם ברשומות תיקון לתקנה 9 לתקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), התשנ"ג-1993 במסגרתו נוספה תקנת משנה 9(א)(19) (להלן: "תקנות הניכוי"), אשר מתירה בחישוב המס הנוגע לניכוי משכר העובדים בידי המעסיק, ניכוי של דמי ביטוח האחריות המקצועית משכר הברוטו של עובדים בנסיבות המתוארות בבקשה לאישור תובענה ייצוגית בהליך שבכותרת.

...

בהמשך לתיקון תקנות הניכוי כאמור ובהמשך לפניית ב"כ המבקשים, ביום 25.12.24 הוציאה המשיבה הנחיה למעסיקים בדבר אופן ניכוי ההוצאה משכרם של הרופאים בהתאם לתקנה 9(א)(19) לתקנות הניכוי."

ההקשר החקיקתי הנזכר יתואר מיד.

### ב. רקע קצר על חקיקת המס הנוגעת לעניין

10. לפי סעיף 164 לפקודת מס הכנסה, "כל המשלם או האחראי לתשלומה של הכנסת עבודה... ינכה בשעת התשלום מן הסכום המשתלם מס באופן ובשיעורים שנקבעו... הוראה זו חלה גם על המדינה".

מכוח סעיף 164 הנ"ל הותקנו תקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), התשנ"ג-1993 ("תקנות הניכוי"). תקנה 3(א) לתקנות הניכוי מורה כי "מעביד המשלם לעובד משכורת... ינכה ממנה בעת התשלום לכל משכורת חודש, מס כמפורט בתוספת א".

תקנה 9 לתקנות הניכוי דנה ב"הנחות ופטורים". בתקנה 9(א) רישא נקבע כי:

"פקיד השומה רשאי, על פי בקשת העובד, להורות למעביד להקטין את ניכוי המס או להימנע מניכוי מס כאשר לעובד מגיע ניכוי, זיכוי או נקודת זיכוי, או כאשר הכנסתו פטורה ממס כולה או מקצתה לרבות –".

לאחר המילה "לרבות" הופיעה עד לאחרונה רשימה של 18 מקרים מסוימים בהם פקיד השומה הוסמך באופן מפורש להורות על הקטנת הניכוי במקור או ביטולו, וזאת (לכאורה) מעבר להסמכה הכללית שברישא. עד לקיום ההליך הנוכחי, הוצאה על דמי ביטוח אחריות מקצועית לא הייתה כלולה ברשימת שמונה עשר המצבים.

11. בהמשך באה תקנה 10, שעניינה "תיאום ניכוי המס", והיא קובעת כדלקמן:



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

"פקיד השומה רשאי להורות שניכוי המס לפי תקנות אלה יוקטן או יוגדל, הכל לפי הענין, אם מסיבה כלשהי נוצר או עלול להיווצר עודף בתשלום המס או גרעון בתשלומו עקב ניכוי המס, בין כתוצאה מתשלום משכורת או שכר עבודה מאת מעביד אחד, בין כתוצאה מתשלום משכורת או שכר עבודה מאת יותר ממעביד אחד ובין כתוצאה מכך שלעובד יש הכנסה חייבת אחרת, או מכל סיבה אחרת, והמעביד חייב לקיים כל הוראה כאמור."

12. בכל הקשור להוצאות השתתפות הרופאים השכירים בביטוח המקצועי, רשות המסים נקטה עמדה בהליך זה לפיה פקידי השומה עצמם לא היו רשאים לפעול על פי תקנה 9(א) רישא או על פי תקנה 10, ולא ניתן היה בהעדר חקיקה מפורשת, להורות למעסיקים השונים לבצע את הפרשת ההשתתפות מהשכר ברוטו.

### ג. תיקון תקנות הניכוי והודעת רשות המסים בעקבותיו

13. ביום 3.12.2024 פורסם ברשומות (ק"ת 11572) תיקון לתקנה 9(א) הנ"ל והוספה לה פסקה 19 החדשה, המסמיכה את פקיד השומה להורות למעביד להקטין את ניכוי המס במקור וזאת:

"בשל הוצאה של דמי ביטוח אחריות מקצועית אשר שולמו על ידי העובד באמצעות מעסיקו מכוח הסכם קיבוצי כמשמעותו בחוק הסכמים קיבוציים, התשי"ז-1957";

14. בעקבות הוספת פסקה 19 הנ"ל, רשות המסים הוציאה ביום 25.12.2024 הנחייה למעסיקים לפיה:

"מעסיקים אשר מכוח הסכם קיבוצי, העבירו את דמי ביטוח האחריות המקצועית, ששולמו על ידי עובד שמועסק אצלם – מונחים לנכות את ההוצאה משכרו של העובד כבר בשלב ניכוי המס.

יובהר כי החזר תשלומים של מעסיק לעובד בשל הוצאה ששולמה על ידי העובד ומותרת לעובד בניכוי אינה בגדר הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה ואין לנכות ממנו מס במקור."



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

כתוצאה מתיקון תקנות הניכוי כאמור והוצאת ההנחיה הנ"ל, הסוגיה שעמדה בבסיס ההליכים דן באה על פתרונה והתמלאו התנאים לתוקפה של ההסתלקות המתוגמלת, בהתאם להסכמה שהושגה קודם לכן בין הצדדים.

### ד. דרישת גמול התובע הייצוגי ושכר טרחת עורכי הדין

15. בבקשת האישור המקורית, נאמדה גביית המס ביתר כתוצאה מהפרשת ההשתתפות מהשכר נטו (במקרים רבים) בכ-17.8 מיליון ₪ לשנה<sup>1</sup>. על פי סעיף 144.5 לבקשה, התבקש גמול למבקש (התובע הייצוגי) בגובה 5% "מסכום ההחזר לחברי הקבוצה". כמו כן, התבקש שכר טרחה לבאי כוח המבקש בשיעור של 15% מסכום ההחזר לחברי הקבוצה. בהקשר זה הפנה המבקש המקורי אל ה"עקרונות המנחים לפסיקת שכר טרחה וגמול שנקבעו בע"א 2046/10 עזבון המנוח משה שמש נ' דן רייכרט" (סעיף 144.6 לבקשת האישור המקורי).

16. והנה, לאחר ההסתלקות, תחשיב דרישת הגמול ושכר הטרחה מתבסס על אומדן גבייה ביתר בסך של 9 מיליון ש"ח בשנה (נושא שנושבו אליו בחלק ח' להלן). לדעת המבקשים, יש להביא בחשבון את כל התקופה החל משנתיים לפני הגשת התובעה (כלומר, משנת 2019) ועד שבע שנים לאחר סיום ההליכים בהסתלקות, ובסך הכל 13 שנים (2019 עד 2031). בהתאם לכך גביית היתר המושפעת מן ההליכים מסתכמת ב-117 מיליון ש"ח (9 X 13). יישום מדרגות האחוזים ששימשו בעניין רייכרט הנ"ל (שניתן ביום 23.5.2012), מביא לגמול ושכר טרחה בסך 14.55 מיליון ש"ח. לדעת המבקשים, יש מקום להפחית מסכום זה 15% "בשל העובדה שההליך לא התנהל במלואו" (סעיף 90 לטיעון המבקשים בעניין גובה שכר הטרחה והגמול). דהיינו, הסכום הכולל הסופי יעמוד על 12.36 מיליון ש"ח. מתוך הסכום האחרון, מבוקש כי 5% ישולמו כגמול ואילו 95% ישולמו כשכר טרחת עורכי דין בתוספת מע"מ.

17. המבקשים סבורים כי:

"רק בעקבות הגשת בקשת האישור בשנת 2021, המשיבה הודתה לראשונה במסגרת תשובתה לבקשת האישור, כי מדובר בהוצאה המותרת בניכוי.

...

<sup>1</sup> סכום משוער זה התבסס על הנחות אלה: מספר רופאים שכירים – 58,987; שיעור הרופאים השכירים שאינם חייבים בהגשת דו"ח מס הכנסה שנתי – 75%; סכום השתתפות שנתיית בפרמיה – 1,148 ש"ח; שיעור מס שולי – 35%.



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

רק בעקבות הגשת בקשת האישור ובהמלצתו של ביהמ"ש הנכבד גובשה בין הצדדים ההסכמה שבבקשת ההסתלקות, במסגרתה פנתה המשיבה אל שר האוצר כדי שיתקין תקנת משנה חדשה לתקנה 9(א) לתקנות הניכוי, אשר תתיר את ניכוי דמי הביטוח המקצועי במקור משכר הברוטו של הרופאים.

...

משך כ-30 שנה (!?) המשיבה הפרה בבטוחות התחייבותה האמורה, כאשר גם המכתב שנשלח אליה בשנת 2017, עובר להגשת בקשת האישור, ואפילו הגשת בקשת האישור בשנת 2021, לא גרמו למשיבה להוציא הנחיה למעסיקים בדבר אופן הניכוי הנכון, דבר שהותיר בקופתה מס שנגבה מהרופאים ביתר בסכום של 9 מיליון ₪ בכל שנה."

(מתוך סעיפים 19, 22 ו-68 לטיעוני המבקשים לעניין גובה שכר הטרחה והגמול)

18. מנגד, רשות המסים גורסת כי יש לפסוק גמול ושכר טרחה בסכומים נמוכים מאוד:

"...השינוי שבוצע בתקנה 9 אינו משנה את תוצאת חבות המס של העובדים. גם ללא התיקון הם היו זכאים לפנות בבקשות להחזרי מס, ולהגיע לאותה תוצאת מס בדיוק. השינוי שבוצע בתקנה 9 מפשט את המנגנון, מקל על הטכניקה שבהכרה בהוצאה ממועד התיקון ואילך. הוא מיטיב עם העובדים לא במישור הכספי של סכום חבותם במס, אלא באופן המימוש של זכותם לנכות את ההוצאה..."

...

בתום כל שנת מס פתוחה בפני העובדים האפשרות להגיש בקשות להחזרי מס – ולדרוש במסגרת זו את כלל זכויותיהם בדין – ובכללן הוצאה זו שעמדו בה. מצב ביניים, שבו בעת ניכוי המס במקור נערך בעודף, אינו נחשב גביה 'שלא כדין' בידי הרשות, וודאי שאין מקום להאשים את רשות המיסים כאילו היא פועלת באופן אקטיבי כדי לגבות מסים ביתר. משכך, אין מקום בענייננו לדבר על אפקט הרתעה.

...

... ב"כ [המבקשים] ניהלו את ההליך שלא בדרך הולמת, בשקדנות הראויה ובתום לב. הבקשה המקורית היתה בקשת סרק, מנופחת בהיקפה, הוגשה בחוסר תום לב ולכל הפחות שלא בשקידה ראויה תוך ייצוג בלתי ראוי של הקבוצה.

...

...רשות המיסים טוענת שיש לקבוע את השכ"ט והגמול באופן מתון, על הצד הנמוך ביותר – הן לאור העובדה שסיכויי בקשת האישור להתקבל היו



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

מלכתחילה נמוכים מאד, נוכח העובדה שרשות המיסים לא גבתה מס שלא כדין; הן לאור היעדר העילה האישית של המבקשים השונים המקורי והמחליפים; לאור אופן ניהול ההליך על ידי המבקשים וב"כ; והן לאור זאת שההסכמות בין הצדדים הביאו לשינוי הדין, ולא לשינוי ביחס להתנהלותה של רשות המיסים על פי הדין הקיים במועד הגשת הבקשה. התנהלות רשות המיסים לא היתה – לפני הגשת הבקשה לאישור תובענה ייצוגית כמו גם לאחר ההסתלקות ממנה – בבחינת 'גביית מס שלא כדין'."

(מתוך סעיפים 12, 19, 27 ו-40 לטיעוני רשות המיסים בעניין גובה הסכומים).

### ה. המסגרת החוקית לפסיקת גמול ושכר טרחה בנסיבות מקרה זה

19. סעיף 23 לחוק תובענות ייצוגיות עוסק בקביעת שכר טרחתו של בא כוח התובע המייצג, וסעיף 23(ב) מונה, כרשימה בלתי סגורה, את אמות המידה הכלליות לקביעת שכר הטרחה:

- "(1) התועלת שהביאה התובענה הייצוגית לחברי הקבוצה;
- (2) מורכבות ההליך, הטרחה שטרח בא הכוח המייצג והסיכון שנטל על עצמו בהגשת התובענה הייצוגית ובניהולה, וכן ההוצאות שהוציא לשם כך;
- (3) מידת החשיבות הציבורית של התובענה הייצוגית;
- (4) האופן שבו ניהל בא הכוח המייצג את ההליך;
- (5) הפער שבין הסעדים הנתבעים בבקשה לאישור לבין הסעדים שפסק בית המשפט בתובענה הייצוגית."

20. במקביל, סעיף 22 לחוק מפרט שיקולים שיובאו בחשבון בפסיקת גמול לתובע המייצג.

21. במקרה דנן, ההליך הסתיים בהסתלקות בטרם אישור התביעה כתובענה ייצוגית (אם כי בדרך של הסתלקות מתוגמלת). בנושא זה מורה סעיף 16(א) לחוק כדלקמן:

- "בהחלטתו אם לאשר טובת הנאה כאמור [שתשולם לתובע המייצג או לבא כוח מייצג – ה"ק], ישקול בית המשפט את אלה:
- (1) אם הבקשה לאישור ההסתלקות הוגשה לפני שאושרה התובענה הייצוגית – האם התובענה הראתה עילת תביעה לכאורה;
- (2) התועלת שהביאה הבקשה לאישור או התובענה הייצוגית לחברי הקבוצה."



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

22. להשלמת התמונה, יש להזכיר שתי הוראות חוק החלות במיוחד על התובענה ייצוגית נגד רשות ציבורית:

- סעיף 11 לתוספת שניה לחוק מגביל את עניינה של תובענה ייצוגית נגד רשות "להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר".
- סעיף 21 לחוק מורה כי:

"אשר בית המשפט תובענה ייצוגית בתביעת השבה נגד רשות, לא יחייב את הרשות בהשבה לגבי תקופה העולה על 24 החודשים שקדמו למועד שבו הוגשה הבקשה לאישור; אין בהוראות סעיף זה כדי לגרוע מזכותו של כל חבר בקבוצה שבשמה מנוהלת התובענה הייצוגית לתבוע, בשל אותה עילה, סעד גם לגבי תקופות נוספות."

23. אשר לשיקולים הכלליים המנויים בחוק לעניין פסיקת שכר טרחה וגמול, נאמר אך לאחרונה כי "הפסיקה נתנה סימנים לשיקולים אלה [אלה הקבועים בסעיפים 22 ו-23 לחוק – ה"ק], וחילקה אותם לשלוש קבוצות: שיקולי תפוקה; שיקולי תשומה; ושיקולי מדיניות ציבורית" (מתוך סעיף 6 לחוות דעתו של כבוד השופט ע' גרוסקופף בע"מ 41193-12-24 מנחם קירשבלום נ' רשות המיסים בישראל, ניתן ביום 15.1.2026). משמע, בקביעת הסכומים יש מקום להתחשב בין היתר בתועלת שהביאה הגשת ההליך, בהשקעה שנדרשה כדי להביא את ההליך בפני בית המשפט ובחשיבות הציבורית של הנושא בכללותו, לרבות מבחינת הכוונת התנהגות עתידית.

24. אשר לשיטה לקביעת הסכומים, באופן כללי מועדפת שיטת האחוזים כאשר התביעה היא לפיצוי כספי:

"נקודת המוצא היא אם כן, כי השיטה המקובלת בישראל לחישוב שכר טרחה וגמול בתובענות ייצוגיות היא שיטת האחוזים, החלה כאשר נפסק סעד כספי לטובת חברי הקבוצה המיוצגת. אמנם, אין משמעות הדבר כי בית המשפט חייב לפסוק בשיטה זו, אלא כי אם יבקש לנקוט בשיטת חישוב מסוימת, מעבר לשיקולים הכלליים המנויים בסעיפים 22-23 לחוק, שעניינם גמול לתובע המייצג ושכר טרחה לבא-כוחו, יש לעשות זאת בדרך של שיטת האחוזים."



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

(מתוך סעיף נ"א לפסק דינו של כבוד המשנה לנשיאה א' רובינשטיין בע"מ 2978/13 מי הגליל - תאגיד המים והביוב האזורי בע"מ נ' יוסף אחמד יונס, ניתן ביום 23.7.2015).

לגבי האחוזים עצמם, אשר ישמשו ביישום שיטת האחוזים, הפסיקה מרבה להפנות למדרג השיעורים המופיע בפסק דין רייכרט (15%; 20%; 25%). האחוזים עשויים להיות נמוכים יותר כאשר ההליך הסתיים בשלב מקדמי (תנ"ג 10466-09-12 חברת השקעות דיסקונט בע"מ נ' נוחי דנקנר ואח', ניתן ביום 11.2.2018). והנה תחת שיטת האחוזים, בית המשפט רשאי להעדיף, במקרה המתאים, לפסוק את הגמול ואת שכר הטרחה בהתאם למסגרת גמישה יותר ("השיטה הגלובלית"), המבוססת על הוראות סעיפים 22 ו-23 לחוק, אם נסיבות המקרה אינן מצדיקות או אינן מאפשרות היצמדות לשיטת האחוזים: ראו רע"א 1394/24 אופטיקה הלפרין בע"מ נ' כוכב זיס מיום 24.4.2025 לגבי השימוש בשיטה גלובלית כאשר התובענה מסתיימת בהסדרה עתידית של נושא המחלוקת.

25. בהקשר של חדילה מצד רשות, המונעת (מראש) אישור תובענה ייצוגית בתביעת השבה (ראו סעיף 9(ב) לחוק), נכתבו דברים אלה בעניין מי הגליל הנ"ל:

"...בהליך התובענה הייצוגית רשאי בית המשפט לפסוק גמול ושכר טרחה לפי שיקול דעתו, והקביעה המדויקת בסכומים אלה נתונה לו... רשימת השיקולים שבחוק (סעיפים 22-23) אף אינה סגורה, וכאמור, אין בית המשפט חייב לפסוק על פי שיטה מסוימת כגון שיטת האחוזים, ומשמעותה של הלכת רייכרט היא שיש לבכר את שיטת האחוזים ככל שמבקש בית המשפט לנקוט בשיטת חישוב זו או אחרת, מעבר לשיקולים שסעיפים 22-23. שנית, מערכת הנסיבות שבהן נדחתה בקשה לאישור תובענה בשל חדילה, היא אכן ייחודית: מחד גיסא, התובענה הייצוגית לא הוכרעה לטובת חברי הקבוצה – למעשה, היא לא נדונה כל עיקר – ומאידך גיסא, הרשות חדלה מן הגביה הלא-חוקית, אף אם אין בכך בהכרח הודאה בהיקף הנזק שנטען על ידי התובע הייצוגי ובא כוחו...

...

לטעמי, נקודת המוצא היא שכאשר הוגשה הודעת חדילה על ידי הרשות, ככלל יש לפסוק גמול ושכר טרחה לתובע הייצוגי ובא כוחו, אם הוכח קשר סיבתי בין הגשת התובענה לבין הודעת החדילה והפסקת הגביה. במקרה כזה היתה בתובענה תועלת לחברי הקבוצה ולציבור כולו...

דומה, כי במצבים אלה, עשוי בית המשפט להיזקק לנקודת ארכימדית שעל בסיסה יוכל לחשב את סכומי הגמול ושכר הטרחה, וזאת מעבר לעקרונות



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

הכלליים המותוים בסעיפים 22-23. נקודה זו קיימת בדמות הסעד שהיה נפסק לולא התקבלה התובענה, ולחלופין, בנזק העתידי שמנעה הגשת התובענה. אכן, בהודעת חדילה אין התביעה מתבררת לגופה, ויתכן כי הנתבעת חולקת על היקף הפגיעה הנטען – הן ביחס לאורך תקופת הגביה והן ביחס לגובה הסכומים שנגבו שלא כדין; אך תוצאת החדילה בפועל היא הפסקת הגביה בעקבות הגשת התובענה הייצוגית... ונדגיש בשנית, כי ביישום שיטת האחוזים באופן זה, סכום ההשבה מוגבל לתקופה של שנתיים, כמקובל במקרים בהם מתקבלת התובענה הייצוגית לגופה...

...

... לא ייפסק סכום המבוסס על תועלת עתידית משוערת, העולה על סכום הגביה שנתבקשה בהשבה לאחור; וכזכור, התועלת העתידית המשוערת מוגבלת עד 24 חודשים, באופן המקביל להוראת סעיף 21, אך רשאי בית המשפט גם לפסוק על בסיס תקופה קצרה יותר. ועוד – תחת שימוש דווקני בשיטת האחוזים באופן זה, יכול בית המשפט גם להתחשב באופן כללי בתועלת עתידית שהושגה כחלק ממכלול השיקולים ובהתאם לנסיבות כל מקרה... מכל מקום, ובמוטעם, הואיל ועסקינן ברשות ציבורית, ישוה בית המשפט לנגד עיניו, בין יתר השיקולים, את השמירה על הקופה הציבורית, גם בעת יישום שיטת האחוזים לאחר חדילה."

(מתוך סעיפים נ"ג, נ"ד ו-נ"ו לפסק דינו של כבוד המשנה לנשיאה רובינשטיין).

לטעמי, לדברים הנ"ל רלבנטיות למקרה הנוכחי ולו בהיקש ובהשאלה (וראו גם דברי כבוד השופט גרוסקופף בעניין קירשבלום הנ"ל, בסעיף 7 שם: "... אין חולק כי ניתן להתחשב, במסגרת השיטה הגלובלית לפסיקת גמול ושכ"ט, גם בהיקף המוערך של גביית היתר העתידי שנמנעה בשל הגשת בקשת האישור").

26. ובאשר להסתלקות מתוגמלת – כפי שהייתה במקרה הנוכחי – בע"א 8114/14 מרקיט מוצרי ייעול בע"מ נ' סונול ישראל בע"מ (ניתן ביום 5.8.2018) הוטעם כי:

"... לערכאה הדיונית נתון שיקול דעת רחב בנדון בהתאם לנסיבות המקרה. פרט לתועלת שהסב ההליך הייצוגי לחברי הקבוצה, על פי סעיפים 22 ו-23 לחוק ניתן וראוי להביא בחשבון את הטרחה שטרחו התובע המייצג ובא כוחו, הסיכון שנטלו על עצמם בהגשת ההליך וניהולו, ומידת החשיבות הציבורית הגלומה בהליך. כאשר מדובר בפסיקת שכר טרחה, ניתן להביא בחשבון אף את ההוצאות שהוציא בא הכוח המייצג, האופן שבו ניהל את ההליך, והפער שבין הסעדים שהתבקשו בבקשת האישור לבין הסעדים שנפסקו בסופו של יום לטובת הקבוצה. ההלכה



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

מקדמת דנא היא שאין עסקינן ברשימה ממצה של שיקולים, ופסיקת הגמול ושכר הטרחה נתונה לשיקול דעתה של הערכאה הדיונית בהתאם למכלול נסיבות המקרה הקונקרטיים.

(מתוך סעיף 29 לחוות דעתה של כבוד השופטת ע' ברוך)

27. על רקע הוראות והלכות אלה, יש לגשת למלאכת פסיקת שכר הטרחה והגמול במקרה דנן. אעשה זאת על ידי עריכת מעין "מאזן" תמציתי של שיקולים קונקרטיים בעד קביעת סכומים משמעותיים מחד, ובעד קביעת סכומים צנועים מאידך.

### 1. שיקולים במקרה הנוכחי בעד קביעת סכומי שכר טרחה וגמול משמעותיים

28. בעד פסיקת סכומים על הצד הגבוה, ניתן למנות נסיבות ושיקולים אלה:

(א) הגשת ההליך הביאה להבהרת עמדת רשות המסים – במישור העקרוני – לגבי התרת תשלום הביטוח המקצועי כהוצאה בייצור ההכנסה, המותרת בניכוי בחישוב ההכנסה החייבת של העובד השכיר (ראו סעיף 3 לתשובת רשות המסים לבקשת האישור המקורית).

(ב) הגשת ההליך הביאה במישורין להתקנתה של תקנה 9(א)(19) לתקנות הניכוי הנ"ל בחודש דצמבר 2024. משמעות הוספת פסקה (19) האמורה היא כי להבא כל מעסיק רופא שכיר יפריש את סכום ההשתתפות של העובד מהשכר ברוטו ולא מהשכר נטו. כתוצאה מכך, רופא שכיר שאיננו חייב בהגשת דו"ח מס הכנסה שנתי לא ייאלץ להגיש בקשה להחזר מס על מנת להביא להתרת ההוצאה הנדונה. בשל סכום החסכון במס שמדובר בו במישור הפרט (מאות אחדות של שקלים בשנה), אכן סביר להניח כי רופאים רבים לא היו טורחים לבקש החזר מס, אף אם הם היו מודעים לנושא ולאפשרות האמורה.

(ג) הגשת ההליך הביאה להוצאת ההנחיה למעסיקים מאת רשות המסים ביום 25.12.2024. מתן ההנחיה בדצמבר 2024 אפשר תיקון המעוות (היכן שנדרש) לגבי שנת המס 2024 כולה (על ידי תשלום הפרשים לרופא השכיר), כך שההוצאה תוכר בידי העובד בשנה זו ללא צורך בהגשת בקשה להחזר מס בהמשך.



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

(ד) באי כוח המבקשים הציפו כאמור את הסוגיה הכללית בפני רשות המסים עוד בשנת 2017. ההליך המשפטי נפתח בשנת 2021. רק בשנת 2024 נאותה רשות המסים לפעול להסדרת הנושא בתקנות כמוסבר. יש מקום לשער כי אילולי הגשת ההליך הנדון, המצב לא היה משתנה אלא ממשיך כפי שהיה. ודוק: אף אם היו בידי רשות המסים נימוקים כבדי משקל להתנגד לבקשת האישור **כפי שהוגשה** (ולכך נשוב בהמשך), הדבר איננו גורע מן העובדה שרשות המסים יכולה הייתה לטפל בסוגיה **הכללית** (הפרשת ההשתתפות מהשכר נטו) כבר עם הצפת הנושא **בשלהי 2017** – לרווחת כל הרופאים השכירים שהיו מושפעים מאופן ביצוע הניכוי בשנים אלה.

והנה כאשר בסופו של דבר רשות המסים הסכימה לפעול לשינוי התקנות – כנגד הסתלקות המבקשים מן ההליך – נדרשו רק חודשים מספר כדי להביא לחתימת שר האוצר על התיקון לתקנות (ההסדר בין הצדדים, לפיו רשות המסים תפעל לשינוי התקנות, גובש ביום 26.5.2024; בקשה מוסכמת להסתלקות מתוגמלת הוגשה לבית המשפט ביום 14.8.2024; שר האוצר חתם על התקנה החדשה ביום 2.12.2024).

הדבר יכול היה לקרות זמן רב קודם לכן – ללא קשר לעמדת רשות המסים לגבי התובענה הייצוגית הספציפית שהוגשה.

(ה) אף ללא שינוי חקיקת המשנה, יש בסיס לסברה כי רשות המסים, דרך פקידי השומה, יכלה למנוע ניכוי סכום ההוצאה מהשכר נטו באמצעות מתן הוראות למעסיקים על סמך תקנה 9(א) רישא ותקנה 10 לתקנות הניכוי (ראו הסבר בסעיפים 10 ו-11 לעיל). לנוכח ההסתלקות אינני נדרש להכריע בנקודה זו במישור המשפטי, אולם במישור המעשי, דומה כי אם רשות המסים הייתה פועלת כך, איש לא היה מתנגד ואיש לא היה ניזוק.

(ו) מעבר לתפקידה של רשות המסים כמי שמוסמכת לתת הוראות מחייבות למשלמי הכנסה בנושא אופן ניכוי מס במקור, ומעבר לתפקידה המסורתי של רשות המסים כיוזמת חקיקה בתחום המסים, הרי **למדינת ישראל** מעמד נוסף בעניין הנדון: המדינה מעסיקה רופאים שכירים. כפי שראינו, החל משנת 1995 המדינה הייתה מחויבת, על פי הסכם קיבוצי, לנכות את סכום השתתפות הרופאים השכירים בעלות הביטוח המקצועי "**משכרו ברוטו של כל רופא ורופא**" (סעיף 3 להסכם מיום 2.11.1995). נראה כי המדינה, בכובעה כמעסיקה, לא פעלה כך (ויוער כי



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

בטיעון רשות המסים בעניין גובה הגמול ושכר הטרחה, נושא המדינה כמעסיקת רופאים שכירים כמעט ולא הוזכר).

ממועד חתימת ההסכם הקיבוצי הנ"ל ועד להסדרת הנושא בשנת 2024 כמתואר לעיל חלפו כמעט שלושים שנה. להיבט זה ודאי יש משמעות ציבורית.

(ז) כפי שיפורט בהמשך, יש בסיס מסוים לומר כי כתוצאה מביצוע הפרשת ההשתתפות מהשכר נטו בעבר, אובדן המס לרופאים שכירים הגיע לכדי 9 מיליון ש"ח מדי שנה – סכום ממש.

### ז. שיקולים במקרה הנוכחי בעד קביעת סכומי שכר טרחה וגמול נמוכים

29. מהעבר השני של המאזן, בעד פסיקת הסכומים על הצד הנמוך, ניתן למנות נסיבות ושיקולים אלה:

(א) אף באותם מקרים בהם הפרשת סכום ההשתתפות הייתה מהשכר נטו, לא מדובר בגבייה סופית ובלתי הדירה של מס, וזאת מפני שלרופא השכיר עומדת הזכות לבקש החזר מס (בכפוף לדין). רשות המסים מדגישה (והדברים לא נסתרו) כי "הגשת בקשה להחזר מס היא בקשה פשוטה, שניתן לבצע באופן מקוון, ואינה דורשת תשומות רבות או מומחיות כלשהיא מצד המגיש. גם אין הכרח לבצע אותה מידי שנה, ודי לבצעה אחת למספר שנים עבור מספר שנות מס... מדובר בהליך פשוט אצל רופאים שמועסקים אך ורק כשכירים, שלהם גם אין צורך לצרף מסמכים כלשהם מלבד טפסי 106".

(מתוך סעיף 16 לטיעון רשות המסים בעניין גובה שכר הטרחה והגמול, ומתוך סעיף 120 לתשובת רשות המסים לבקשת האישור המקורית).

דהיינו, הנזק הכספי לרופא איננו חייב להיות צמית, וניתן לקבל חזרה את סכום המס ששולם ביתר כתוצאה מאי-התרת ההוצאה בשלב הניכוי במקור (אולם בנקודה זו השווה ת"צ 37086-03-18 שבתאי שבתאי נ' מדינת ישראל – רשות המסים בישראל, ניתן ביום 27.4.2022. שם, בסעיף 47 לפסק דינו של כבוד השופט א' גורמן, הוטעם כי "... העובדה כי המשיבה הייתה מוכנה מראש להשיב את המס שגבתה, אין בה כדי להפוך את הגבייה לכזו שבהכרח נעשתה כדין ואין בה כדי



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

לאיין את הדיון בשלב הגבייה ובחינתו"; יש לציין כי הנסיבות שנדונו שם אינן זהות לנסיבות המקרה דנן).

(ב) לא נהיר, למצער על פי גישת רשות המסים, אם מתמלא כאן תנאי היסוד שבסעיף 11 לתוספת שניה לחוק בדבר "סכומים שגבתה שלא כדין". על פי הטיעון, "רשות המסים לא פעלה" – המעסיקים הם שביצעו את הניכוי במקור, והם שהעבירו את כספי המסים שניכּו אל רשות המסים" (מתוך סעיף 28 לטיעון רשות המסים). כמו כן, לפרשנותה, רשות המסים לא הייתה מוסמכת – בהעדר חקיקה מתאימה בנושא – להורות למעסיקים להתיר את ניכּוּי ההוצאה בשלב הניכּוּי במקור; על פי הטיעון, תקנה 9(א) רישא ותקנה 10 לא אפשרו מתן הוראות כאלה למעסיקים.

(ג) אם טובת הקבוצה עמדה בראש מעייניהם של באי כוח המבקשים, היה באפשרותם להביא את בעיית ניכּוּי המס ביתר לידיעת ציבור הרופאים לפני שנים רבות. כאמור, מכתב ראשון בסוגיה נשלח לרשות המסים בסוף שנת 2017. אף אם לא ניתן פתרון לבעיה מצדה של רשות המסים באותה עת, ניתן היה ליידע את כלל הרופאים השכירים, לעודד אותם לברר אצל מעסיקיהם כיצד מבוצעת הפרשת סכום ההשתתפות, ובמקרים המתאימים, להגיש בקשות להחזר מס. ייתכן שהיה בכך כדי להקטין את הנזק הנטען. בפועל, בין קבלת מענה מרשות המסים במרץ 2018 והגשת ההליך דנן בחודש יוני 2021, חלפו למעלה משלוש שנים.

בהמשך לדברים אלה יוער כי ספק אם המכתב שנשלח על ידי באי הכוח בחודש דצמבר 2017 עונה על התיאור "פניה מוקדמת". הוא נכתב לכאורה בשם רופא מתמחה אנונימי, ללא פירוט מקום העבודה, סכומי ההשתתפות בדמי הביטוח, ואופן ביצוע ניכּוּי המס במקור על ידי המעסיק והתקופה שנדונה.

(ד) התנהלות באי כוח המבקשים בהליך זה הכבידה על בירור הנושא והובילה לסרבול ובזבוז משאבים. במה הדברים אמורים?

למעשה, הקבוצה הרלבנטית לבקשה מורכבת מרופאים שלגביהם מתקיימים כל התנאים האלה:

- (1) הם עובדים שכירים;
- (2) הם אינם נדרשים על פי דין להגיש דוחות מס הכנסה שנתיים;
- (3) הם אינם נוהגים להגיש דוחות כאלה;



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

(4) מעסיקהם מפרישים את דמי הביטוח המקצועי מהשכר נטו (לרעתם של העובדים).

התובע המייצג המקורי, ד"ר רודניצקי, היה מועסק על ידי קופת חולים כללית (שירותי בריאות כללית). ביום 17.3.2022, כתשעה חודשים לאחר הגשת בקשת האישור המקורית ולאחר עריכת בירורים, הודיעו באי כוח המבקש כי קופת חולים כללית נוהגת לנכות את ההשתתפות בעלות הביטוח מהשכר ברוטו של הרופאים השכירים – כלומר, אצלם ההוצאה מותרת בניכוי כבר בשלב ניכוי המס במקור. כידוע, הכללית היא קופת החולים הגדולה במדינה. בעקבות תגלית זו, כתבתיו בהחלטה מיום 17.3.2022 דברים אלה:

**"עולה מהודעת העדכון כי לגבי קבוצה משמעותית של רופאים שכירים – אלה המועסקים על ידי קופת החולים הכללית – הטענה העובדתית המרכזית שעמדה כביכול בבסיס התובענה הייצוגית והבקשה לאישורה – כלל לא הייתה נכונה. לדעתי זו הזדמנות טובה 'לשים את הסוס לפני העגלה': במקום לעסוק כעת בעוד הליכים משפטיים (כגון החלפת תובע ייצוגי), מוטב שהמייצגים יערכו בירור עובדתי נוסף (בין אם רשות המסים תסייע בידם ובין אם לאו) כדי להבין לאשורו את המצב העובדתי אצל המעסיקים העיקריים האחרים. הרי מדובר במספר מעסיקים לא גדול ... וממילא אותו מידע נחוץ על מנת להגדיר באופן נכון את היקף הקבוצה המיוצגת."**

בהמשך הוחלף ד"ר רודניצקי על ידי ד"ר כנעני לוינץ, שהייתה מועסקת בבית חולים ממשלתי, שם הניכוי נעשה מהשכר נטו. אלא מאי? לימים נתגלה כי ד"ר כנעני לוינץ, יחד עם בן זוגה, ממילא חייבת בהגשת דו"ח מס שנתי, כך שההוצאה בגין דמי הביטוח יכולה להיתבע במסגרת הדו"ח, ללא כל טרחה נוספת.

בשל כך, הוסף להליך ד"ר ספיבק, שאף הוא היה מועסק בבית חולים ממשלתי, אך לא היה חייב על פי חוק בהגשת דו"ח מס שנתי. אולם בדיקה לגביו גילתה כי הוא נהג לבקש החזרי מס מדי שנה, כך שהמקרה שלו כלל איננו ממחיש את הבעיה הרחבתית אשר בגינה הוגשה בקשת האישור (כזכור, הטענה הייתה כי רופאים שכירים אינם מודעים לניכוי המס ביתר, ואף אם כן, בשל סכומי המס הנמוכים שמדובר בהם, לא יטרחו להגיש בקשה להחזר מס). דהיינו, מכל אלפי הרופאים השכירים באוכלוסייה, נבחרו כאן בזה אחר זה שלושה רופאים שבהיבט זה או



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

אחר לא אפיינו את הקבוצה האמיתית אשר לטובתה ניזום ההליך. בסעיף 34 להחלטתי הנ"ל מיום 19.3.2023 הערתי:

**"ייתכן שבקשת האישור הוכנה 'ביסודיות ובכובד ראש' במישור המשפטי הכללי, אולם מלאכת איתור תובע מייצג הולם – שעניינו האישי מאפיין וממחיש היטב את הסוגיה הכללית (typicality) – גם היא חלק בלתי נפרד מהכנה יסודית של התיק. דומה כי במישור זה ההתנהלות כאן הייתה לקויה."**

כחלק מן ההחלטה האמורה הטלתי על המבקש דאז הוצאות משפט בסך 8,000 ש"ח למרות שבקשותיו למעשה התקבלו.

נושא החלפת התובע המייצג והוספת רופא נוסף הצריך התדיינות מורכבת וממושכת (בקשות, תשובות, החלטות ודיון). ניתן לומר שחלק לא מבוטל מן המשאבים שהושקעו בתיק עד לשלב ההסתלקות, נגע לנושא מיהות התובע המייצג. בשקידה ראויה, קושי זה יכול היה להימנע מלכתחילה.

(ה) קושי נוסף, ואף יסודי יותר, טמון באי הבהירות השוררת – עד היום – לגבי גודל הקבוצה. עריכת אומדן גודל הקבוצה וההיקף הכספי של התופעה הנגזר ממנו, כרוכה בשלבים אלה לפחות:

- זיהוי המעסיקים שנהגו לבצע את הפרשת סכום ההשתתפות מהשכר נטו;
- קביעת מספר הרופאים השכירים שהועסקו אצל המעסיקים האמורים;
- הקטנת גודל הקבוצה בשל הרופאים שממילא היו חייבים בהגשת דו"ח מס שנתי (מידע שאין לצפות שיימצא בידי באי כוח המבקשים);
- קביעת הסכום השנתי ששילם כל רופא בגין ביטוח מקצועי (וככל שהיו תעריפים שונים לסוגי רופאים שונים, הערכת ההתפלגות בין הקבוצות);
- הנחת הנחה לגבי שיעור המס השולי הממוצע בקרב הקבוצה הרלבנטית.

דא עקא, מיפוי יסודי של הענף, אפילו במגבלות המידע הזמין לבאי כוח המבקשים, לא נעשה. מטיעון רשות המסים שהוגש בחודש מאי 2025 יש להבין – על סמך בדיקה שהיא עשתה – כי בקופת החולים הכללית, ובבתי החולים שערי צדק, איכילוב ובני ציון, הניכוי נעשה מהשכר ברוטו (לטובת הרופא). אולם, לא עומדת בפני בית המשפט הערכה מבוססת של מספר הרופאים השכירים



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

המועסקים **בשאר** בתי החולים וקופות החולים (אף ללא קשר לשאלת מספר הרופאים המחויבים בהגשת דוחות שנתיים)<sup>2</sup>.

(ו) ככל שהתביעה התבססה על הוראות הסכם הקיבוצי משנת 1995 ועל חיוב חוזי, לא הובהר אם אלה מחייבים מעסיקי רופאים נוספים, פרט למדינה ולעיריות.

(ז) בבקשת האישור המקורית משנת 2021, התבקש שכר טרחה לבאי כוח המבקש בשיעור של 15%, כאשר גביית היתר לכל שנה נאמדה בכ-17.78 מיליון ש"ח. דהיינו, אם הבקשה והתובענה היו מתקבלות ותחשיב שכר הטרחה היה מתבסס על 24 חודשי גבייה ביתר (בהתאם לסעיף 21 לחוק), אזי שכר הטרחה יכול היה להגיע לכדי 5.335 מיליון ש"ח. באופן פרדוקסלי, לאחר שהתברר כי רופאים שעובדים בקופת החולים הכללית אינם חלק מהקבוצה והוגשה בקשת אישור מתוקנת בחודש אפריל 2023, דרישת שכר הטרחה **עלתה** והתבססה על 15% מגביית יתר שנתית בסך 20.47 מיליון ש"ח (שמשמעותה שכר טרחה של 6.14 מיליון ₪ עבור השבה של שנתיים). והנה בטיעון שהוגש בחודש פברואר 2025 **לאחר** ההסתלקות, הגדילו באי כוח המבקשים לעשות וביקשו שכר טרחה בהיקף של 12.36 מיליון ש"ח (על פי גביית יתר של 9 מיליון ש"ח לשנה על פני 13 שנים – משנתיים לפני הגשת בקשת האישור ועד שבע שנים לאחר ההסתלקות – מוכפל באחוזים המדורגים שנקבעו בעניין **רייכרט** ובעניין **דנקנר** הנ"ל ובשיעור ההפחתה שנקבע בעניין **דנקנר**). השתלשלות זו של הדברים תמוהה, בייחוד לנוכח הקשיים שהתגלו במהלך הבירור המקדמי של ההליך ועל רקע סיום ההליך בהסתלקות.

<sup>2</sup> גם בנושא המספר המוחלט של רופאים מועסקים בישראל קיים בעיניי סימן שאלה: ההערכות של מבקשים מבוססות על כך כי "לפי שפורסם באתר האינטרנט של משרד הבריאות, נכון ליום 7.2.2021 [היו] רשומים בישראל 45,158 רופאים בעלי רשיון ו-13,229 רופאי שיניים. בסה"כ רשומים בישראל 58,987 רופאים..." (סעיף 139 לבקשת האישור המקורית וסעיף 154 לבקשת האישור המתוקנת). מעבר לשאלת הרלבנטיות של רופאי השיניים לעניין הנדון, נראה כי הנתון האמור מתייחס למספר הרופאים (בעלי הרשיון לעסוק ברפואה) ולא למספר הרופאים המועסקים. והנה בדו"ח "כוח אדם במקצועות הבריאות" של משרד הבריאות לסוף שנת 2020, מספר הרופאים בעלי הרשיון הוא אכן 41,610 (עמוד 31), אולם בהמשך (בעמוד 198) מובהר כי "בממוצע השנים 2018-2020 היו 35.5 אלף רופאים מועסקים בשנה..." בדו"ח המקביל לסוף שנת 2023, מספר הרופאים בעלי הרשיון היה 46,981 אולם מספר הרופאים המועסקים בשנת 2022 היה 33,135 בלבד (עמוד 7 שם).



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

### ח. אומדן הנזק השנתי בסך 9 מיליון ש"ח

30. כמפורט לעיל, באי כוח המבקשים ניסו, בכוחות עצמם, להעריך את ההשפעה הכספית של הפרשת סכום ההשתתפות מהשכר נטו אצל חלק (בלתי ידוע) של המעסיקים. או אז הגיעה טיוטת התיקון לתקנה 9(א) הנ"ל כפי שפורסמה להערות הציבור באתר החקיקה הממשלתי באוגוסט 2024. הנוסח המוצע של התיקון לווה בדברי הסבר. בין השאר, הוסבר כי:

"בשל האמור, מוצע לתקן את התקנות העיקריות כך שבמקרים כאלה, גם לצרכי מס יתאפשר לנכות את התשלום משכרו של העובד על ידי המעסיק (כך שהעובד לא ימוסה בשל הכנסה זו). תיקון כאמור, ימנע את הצורך מצד העובד להגיש דוח שנתי, יביא למיצוי זכויותיו, יהווה הקלה משמעותית על הברוקרטיה, ואף יביא לצמצום מספר הדוחות המוגשים לרשות המסים לצורך התרת ההוצאה בניכוי והשבת המס הנובע מכך."

והנה, בהמשך דברי ההסבר צוין כי "אומדן העלות השנתית לתיקון המוצע עומד על הפסד הכנסות של כ-9 מיליון שקלים חדשים בשנה" (אעיר כי השימוש בביטוי "הפסד הכנסות" כאשר מדובר, לכל הדעות, במס שנגבה מעבר לנדרש, איננו מוצלח). בעקבות פרסום רשמי זה, טיעון המבקשים לעניין גובה שכר הטרחה והגמול התבסס, בסופו של דבר, על האומדן האמור של 9 מיליון ש"ח לשנה (תוך הכפלת סכום זה בשלוש עשרה שנים, כמפורט לעיל).

31. אלא מאי? לטיעון מטעם רשות המסים בעניין גובה שכר הטרחה והגמול צורף תצהיר מפיו של מר אברהם כהן. מר כהן משמש כמנהל תחום (עלויות חקיקה) בחטיבה לתכנון וכלכלה ברשות המסים. לדבריו, הוא זה שהעריך את עלות החקיקה של תיקון תקנה 9(א) לתקנות הניכוי. לפי הצהרתו, "באופן כללי, ההערכה של 9 מיליון היא הערכה זהירה, על הצד הגבוה". בהמשך התצהיר מר כהן נימק, בדיעבד, מדוע לדעתו ההערכה על סך 9 מיליון ש"ח היא גבוהה מדי. מר כהן אף ציין, בטווח סכומים, את הערכתו המדויקת יותר. המבקשים התנגדו לצירוף תצהיר זה לטיעונה של רשות המסים.

32. ביום 22.6.2025 נתתי החלטה בבקשה למחיקת התצהיר. לא אחזור כאן על נימוקיי; סיכום ההחלטה היה כי התצהיר לא יוצא מן התיק, אולם סעיף 9 לתצהיר, בו הציג מר כהן את האומדן הכספי החדש – ללא צירוף תחשיב מפורט או נייר עבודה – יימחק.

33. באופן כללי, הסביר מר כהן כי:



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

"נתון זה [9 מיליון ש"ח לשנה] אינו משקף את העלות הנובעת מהשפעת התקנה החדשה רק על רופאים. זאת, מאחר שהבאתי בחשבון, בקביעת העלות הכוללת, את האפשרות שהתיקון עשוי לחול גם על בעלי מקצועות חופשיים אחרים, שגם הם משלמים דמי ביטוח אחריות מקצועית..."

...

לא לקחתי בחשבון בהערכת עלות החקיקה את העבודה שישנם מעסיקים שממילא מנכים את ההוצאה מהשכר ברוטו של העובדים כבר בשלב ניכוי המס במקור..."

(מתוך סעיפים 6-8 לתצהיר)

לגבי הנקודה הראשונה, מר כהן לא הצביע על כל מקצוע או מגזר קונקרטי נוסף שעשוי ליהנות מהתקנת פסקה (19) החדשה. ולגבי הנקודה השנייה – וכפי שהדגשתי בהחלטתי מיום 22.6.2025 – לא נהיר כלל כיצד לא נמסר למר כהן, באמצע שנת 2024, כי חלק ממעסיקי הרופאים, לרבות קופת החולים הכללית, מנכים את דמי הביטוח מהשכר ברוטו, כאשר עובדה חשובה זו עלתה בהליך דן כבר בחודש מרץ 2022 והשלכותיה נדונו באריכות.

מכל מקום, יש להצר על כך שלפי דברי רשות המסים היום, אומדן עלות החקיקה שנמסר למקבלי ההחלטה (מתקין התקנות) היה שגוי.

34. כאמור, לא אדרש לטווח הסכומים שמר כהן נקב בו בסעיף 9 לתצהירו. עם זאת, לצורך קביעת שכר הטרחה והגמול כן ניתן להניח כי הסכום השנתי של 9 מיליון ש"ח הוא הגבול העליון של ההשפעה הכספית של התופעה, וכי ייתכן שהסכום האמיתי הוא נמוך מכך במידה בלתי מבוטלת.

### ט. קביעת סכומי שכר הטרחה והגמול

35. הגעתי למסקנה כי לא ניתן ולא ראוי להיצמד לשיטת האחוזים במקרה הנוכחי.

קביעת שכר טרחה וגמול בשיטת האחוזים תלויה, מטבע הדברים, באפשרות מדידת ההישג שהושג כתוצאה מהגשת ההליך במונחים כספיים. במקרה דנן, מעבר לכך שמדובר בהסתלקות, קיימים סימני שאלה גדולים מדי לגבי פרמטרים חשובים, הנחוצים לעריכתו של חישוב מהימן על בסיס אחוזים.



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

36. כאמור, לא הובהר במידה מספקת איזה מן המעסיקים, פרט למדינה, נהג להפריש את השתתפות הרופא מן השכר נטו. בנוסף, לא הובהר היקף קבוצת הרופאים שלא היו חייבים ממילא בהגשת דו"ח מס הכנסה שנתי (חובה שעשויה לחול, למשל, בשל הכנסותיהם מפרקטיקה פרטית או בשל הכנסות בן או בת זוג).

37. מעבר לקושי הבסיסי בכימות, קיימים שיקולים נוספים שאינם תומכים בהענקת שכר טרחה או גמול באחוזים שהוזכרו בפסיקה:

- החוסר בנתונים מוצקים נובע, בין היתר, מהעדר מיפוי מספיק של ממדי התופעה – דבר שאמור היה להיעשות על ידי באי כוח המבקשים. חוסר הדיוק בהבנת "המצב בשטח" הביא בעקבותיו צורך בהחלפת המבקש המקורי והוספת מבקש נוסף מעבר למבקשת המחליפה. כמוסבר לעיל, התנהלות זו הכבידה על קידום ההליך ופוגמת היום באפשרות ובהצדקה ליישם את שיטת האחוזים.

בנסיבות אלה קשה להצביע על **השקעה** מיוחדת של משאבים, מעבר לזיהוי הסוגיה הכללית והצפתה.

- כמו כן, אין לומר כי הגשת ההליך הייתה כרוכה בסיכון ממשי למבקשים או לבאי כוחם (מעבר לסיכון המובנה של פסיקת הוצאות משפט נגדם).

- דומה כי בכל מקרה היה מקום להגביל את יישום שיטת האחוזים לנזק של 24 חודשים, כמבואר בעניין **מי הגליל הנ"ל**.

ויוזכר, כי ייתכן שהנתון השנתי שהוצג בדברי ההסבר לתיקון התקנות (9 מיליון ש"ח לשנה) גבוה מדי ונקבע באופן שלא הביא בחשבון את משקל המעסיקים שהפרישו את השתתפות הרופא מהשכר ברוטו.

- ברקע הסוגיה בכללותה עומדת העובדה כי מדובר בגביית מס לא סופית (דרך הניכוי במקור על ידי המעסיק) וקיימת דרך לא מורכבת במיוחד לקבל החזר מס בסוף השנה.

- כל סכום שייפסק כאן כשכר טרחה או גמול ישולם מכיסם של כלל משלמי המסים (קרי, מתוך הקופה הציבורית), לרבות מידי אזרחים שכן טורחים לבקש החזרי מס המגיעים להם בשל ניכוי במקור ביתר.



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

8 פברואר 2026

38. מנגד, אין ספק לדעתי כי נצמחה **תועלת** מהגשת ההליכים והושגו שני הישגים: הבהרת הסוגיה המהותית, לפיה ההוצאה מותרת בניכוי בידי הרופא העובד; ובעיקר, הוספת פסקה (19) לתקנה 9(א) לתקנות הניכוי, באופן הפותר את העניין מהיום ואילך (וזאת אגב מתן הנחיה למעסיקים הפותרת את הבעיה גם לשנת המס 2024). בהישגים אלה נעוצה תרומה ("תפוקה") ממשית.

39. כמו כן, אין לשכוח כי המדינה כמעסיקה לא פעלה בהתאם למוסכם בהסכם הקיבוצי משנת 1995 והגשת ההליך דנן הביאה לתיקון הדבר. אף אם רשות המסים עצמה לא הייתה אחראית להתנהגות המדינה כמעסיקת רופאים שכירים, יש להביא גם היבט זה בחשבון במניין ההישגים.

40. שקלול כלל הגורמים הנ"ל, תוך מבט אל פסיקת בתי המשפט במקרים קודמים של הגשת תובענות ייצוגיות נגד רשות המסים, הביא אותי למסקנה כי יש לפסוק שכר טרחה וגמול בסכום כולל של 800,000 ש"ח (בתוספת מע"מ כדין על רכיב שכר הטרחה כמפורט להלן).<sup>3</sup>

41. שכר הטרחה יעמוד על 785,000 ש"ח בתוספת מע"מ כדין. לדעתי סכום נכבד זה משקף (אף על הצד הנדיב) את ההשקעה שנדרשה מצד באי הכוח בניהול ההליך, ובעיקר מתגמל אותם על כך שמחדל מתמשך תוקן בסופו של דבר בעקבות הגשת ההליך. לטעמי, יש בסכום האמור אף תמריץ ציבורי ראוי להגשה של הליכים ייצוגיים בעתיד היכן שהדבר מוצדק. יש להצר על כך שרשות המסים הסכימה להסדיר את הנושא במאוחר ולא במקדם (כאשר להסדרת הנושא נדרשה הוספת פסקה בת 21 מילים לתקנות והליך חקיקה שנמשך חודשים ספורים בלבד).

42. אשר לפסיקת גמול לטובת המבקשים, לנוכח הבחירה הבלתי מוקפדת של תובעים מייצגים, ולנוכח העובדה שמן המבקשים דנן לא נדרשו כל מאמץ, השקעה או סיכון – החלטתי להעניק לכל אחד מן השניים (ד"ר כנעני לוינץ וד"ר ספיבק) סכום סמלי של 7,500 ש"ח (יחד – 15,000 ש"ח).

43. הסכומים המפורטים בסעיפים 42 ו-43 לעיל ישולמו על ידי רשות המסים תוך 30 ימים מיום מתן פסק הדין.

<sup>3</sup> אעיר כי אם נעמיד את הנזק השנתי האמיתי על סך של 6 מיליון ש"ח למשל (במקום 9 מיליון ש"ח, שהוא כנראה גבוה מדי כמוסבר), נמצא כי שכר טרחה וגמול בסך 800,000 ש"ח מהווים 6.67% מסכום הנזק המשוער לתקופה של 24 חודשים. בהתחשב במכלול הנסיבות, ההתנהלות והקשיים כמפורט לעיל, ובהקשר של הסתלקות מתוגמלת, מדובר לטעמי בשיעור סביר.



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20708-06-21 רודניצקי ואח' נ' מדינת ישראל

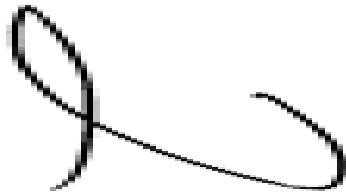
8 פברואר 2026

44. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, כ"א שבט תשפ"ו, 08 פברואר 2026, בהעדר הצדדים.



ה' קירש, שופט



---

ה' קירש, שופט