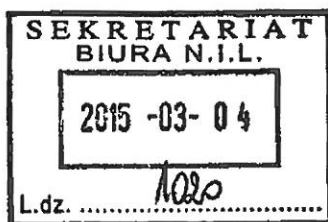




Warszawa, dnia 24 lutego 2015 r.

MINISTERSTWO FINANSÓW

DD3.8223.95.2015.IMD



Pan  
**Maciej Hamankiewicz**  
Prezes Naczelnej Rady Lekarskiej

Szanowny Panie Prezencie,

W związku z wystąpieniem z dnia 16 lutego 2015 r. Nr NRL/ZRP/MK/111/243/15 w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od świadczeń uzyskiwanych przez lekarzy w związku z uczestnictwem w nieodpłatnych szkoleniach organizowanych przez organy samorządu zawodowego, uprzejmie informuję.

Opodatkowanie dochodów osób fizycznych regulują przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą”.

Na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 90 ustawy wolna od podatku dochodowego jest wartość świadczeń przyznanych zgodnie z odrębnymi przepisami przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych, z wyjątkiem wynagrodzeń otrzymywanych za czas zwolnienia z całości lub części dnia pracy oraz za czas urlopu szkoleniowego.

Powyższy przepis zwalnia od podatku tylko wartość świadczeń przyznanych pracownikowi z tytułu podnoszenia kwalifikacji zawodowych, nie obejmuje natomiast świadczeń na podnoszenie kwalifikacji zawodowych przyznanych przez samorządy zawodowe, w tym samorząd zawodowy lekarzy.

Gdyby ustawa z dnia 5 grudnia 1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentysty (Dz. U. z 2011 r. Nr 277, poz. 1634, z późn. zm.) zawierała regulacje, z których wynikałaby możliwość przekazywania środków finansowych przez samorząd zawodowy pracodawcom zatrudniającym pracowników wykonujących zawód lekarza lub lekarza dentysty, na sfinansowanie przez nich świadczeń szkoleniowych swoim pracownikom to wówczas świadczenie to mieściłoby się w zakresie zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 90 ustawy.

Natomiast w przypadku uregulowania kwestii finansowania szkoleń dla lekarzy lub lekarzy dentystów w ustawie z dnia 2 grudnia 2009 r. o izbach lekarskich (Dz. U. Nr 219, poz. 1708, z późn. zm.), z których wynikałoby, że koszty nieodpłatnych szkoleń lub ich refundacja pokrywana jest ze składek członkowskich do wysokości opłaconych składek przez lekarza, wówczas nie wystąpiłaby korzyść majątkowa i w konsekwencji nie wystąpiłby przychód do opodatkowania.

Jednakże z uwagi na brak takich rozwiązań prawnych wartość przedmiotowych świadczeń stanowi przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.



Ponadto należy zauważyć, iż zadaniem Ministra Finansów, który kreuje politykę podatkową państwa, jest pogodzenie z jednej strony funkcji fiskalnych podatków z ich aspektem społecznym. Spełniając funkcję fiskalną podatków - w dobie recesji gospodarczej i istniejącego deficytu budżetowego – najważniejszym zadaniem staje się realizacja zaplanowanych dochodów budżetu państwa.

Stąd zwolnienie z opodatkowania wartości szkoleń, o których mowa w wystąpieniu, spowodowałaby konieczność objęcia zwolnieniem wartości wszystkich nieodpłatnych szkoleń. W przeciwnym wypadku przepis zwalniający z opodatkowania wartość szkolenia otrzymanego wyłącznie przez lekarzy lub lekarzy dentystów byłby uznany za niekonstytucyjny, z uwagi na naruszenie zasady równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP).

Niekonstytucyjne będą bowiem przepisy ustawy, które jednej grupie podatników, w tym przypadku lekarzy lub lekarzy dentystów, przyznają prawo do zwolnienia z opodatkowania przedmiotowych świadczeń a innym grupom zawodowym np. pielęgniarkom, prawnikom takiego prawa nie przyznają.

Zatem objęcie zwolnieniem podatkowym omawianych świadczeń wymagałoby modyfikacji przepisu art. 21 ust. 1 pkt 90 ustawy, który swoim zakresem objąłby wszystkie nieodpłatne lub częściowo odpłatne świadczenia związane ze szkoleniem podatników, co wiązałoby się jednak z koniecznością zwiększenia dochodów lub zmniejszenia innych wydatków sektora finansów publicznych.

W związku z podniesionym argumentem, iż obowiązujące przepisy podatkowe dotyczące nieodpłatnych świadczeń mogą prowadzić do nieuzasadnionego uznawania przez organy skarbowe, iż po stronie lekarza i lekarza dentystry uczestniczącego w nieodpłatnym szkoleniu organizowanym przez izby lekarskie, występuje przychód podlegający opodatkowaniu, uprzejmie wyjaśniam.

Zasady opodatkowania nieodpłatnych świadczeń (świadczeń częściowo odpłatnych) regulują przepisy art. 11 ust. 2-2b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W wyroku z dnia 8 lipca 2014 r. sygn. akt. K 7/13 Trybunał Konstytucyjny dokonał wykładni tych przepisów.

W w/w wyroku Trybunał Konstytucyjny uznał, że za przychód mogą być uznane nieodpłatne świadczenia, które:

- ✓ zostały spełnione za zgodą podatnika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie),
- ✓ zostały spełnione w jego interesie przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,
- ✓ mają wymierną wartość przypisaną indywidualnemu podatnikowi (świadczenie nie jest dostępne w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

Zatem tylko te nieodpłatne świadczenia, z których podatnik skorzystał dobrowolnie, przynoszące wymierną korzyść lub pozwalające na zaoszczędzenie wydatków mogą stanowić podlegający opodatkowaniu przychód. Ponadto za nieodpłatne świadczenia można uznać tylko te świadczenia, w odniesieniu do których można określić ich indywidualną wartość.

W konsekwencji uczestnictwo w nieodpłatnym szkoleniu organizowanym przez izby lekarskie, które spełnia powyższe kryteria oznacza uzyskanie przez lekarza lub lekarza dentystry nieodpłatnego świadczenia, tj. dochodu podlegającego opodatkowaniu.

Odnosząc się natomiast do podniesionego w wystąpieniu argumentu, iż za wprowadzeniem postulowanych rozwiązań przemawia fakt, iż Minister Finansów zwolnił z podatku dochodowego dochód uzyskanych z tytułu uczestnictwa w nieodpłatnych szkoleniach z zakresu opieki paliatywnej lub hospicyjnej, uprzejmie informuję.

W dniu 25 kwietnia 2014 r. Minister Finansów wydał rozporządzenie w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od niektórych dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. poz. 553).

Powołany akt normatywny zwalnia od opodatkowania w latach 2013-2014 świadczenia uzyskiwane przez uczestników nieodpłatnych szkoleń z zakresu opieki paliatywnej lub hospicyjnej organizowanych przez organizacje non-profit lub organy samorządu zawodowego lekarzy oraz pielęgniarek i położnych.

Wydanie w/w aktu normatywnego było uzasadnione szczególnym celem medycyny paliatywnej, której działania polegają na poprawieniu jakości życia osób w ostatniej fazie choroby.

Tym aktem normatywnym zostali objęci nie tylko lekarze, a wszystkie osoby biorące udział w szkoleniu z dziedziny opieki paliatywnej lub hospicyjnej, gdyż opieka ta powinna być sprawowana przez wykwalifikowany zespół wielodyscyplinarny, posiadający bogate doświadczenie medyczne oraz niemedyce.

Mając powyższe na uwadze uprzejmie informuję, iż nie mogę pozytywnie odnieść się do postulatu zwolnienia lekarzy z podatku dochodowego od nieodpłatnych szkoleń organizowanych przez organy samorządu zawodowego lekarzy.

3 powołaniem,

Z upoważnienia Ministra Finansów  
PODSEKRETARZ STANU

Jarosław Nereman

