



Warszawa, dnia 3] lipca 2013 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

DD3/8213/228/MCA/1 3/RD-3 8094

Pani
dr n. med. Grażyna Rogala-Pawelczyk
Prezes
Naczelnej Rady
Pielęgniarek i Położnych
ul. Pory 78 lok. 10
02-757 Warszawa

Szanowne Pani Prezes,

W związku z wnioskiem o zwolnienie z obciążenia podatkiem dochodowym od osób fizycznych pielęgniarek i położnych korzystających z bezpłatnych szkoleń podyplomowych, uprzejmie wyjaśniam co następuje.

W piśmie z dnia 5 kwietnia 2013 r. Nr NRPiP-DS.014.90.2013.KS poinformowaliście Państwo, że Okręgowe Izby Pielęgniarek i Położnych wypełniając obowiązek wynikający z ustawy z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 174, poz. 1038) prowadzą bezpłatne szkolenia dla członków samorządu. Szkolenia są realizowane z budżetu izby utworzonego z obowiązkowych składek członkowskich, a uczestnicy szkoleń otrzymują od organizatorów informację o wysokości uzyskanych przychodów (tzw. PIT-8C).

Pismem z dnia 24 kwietnia 2013 r. Ministerstwo Finansów zwróciło się o opinię w tej sprawie do Ministerstwa Zdrowia.

W odpowiedzi z dnia 20 czerwca 2013 r. Nr MZ-PP-073-9113-3/RJ/13 resort zdrowia poinformował, że kształcenie podyplomowe pielęgniarek i położnych zostało uregulowane w rozdziale 6 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o zawodach pielęgniarki i położnej (Dz. U. Nr 174, poz. 1039 z późn. zm.). Zgodnie z art. 61 ww. ustawy, pielęgniarka i położna mają obowiązek stałego aktualizowania swojej wiedzy i umiejętności zawodowych oraz prawo do doskonalenia zawodowego w różnych rodzajach kształcenia podyplomowego. Za spełnienie tego obowiązku, uważa się również kształcenie podyplomowe odbywane w ramach studiów podyplomowych w dziedzinie mającej zastosowanie w ochronie zdrowia. Pielęgniarka i położna może uczestniczyć w kształceniu podyplomowym na swój wniosek, na podstawie skierowania pracodawcy do organizatora kształcenia, na podstawie umowy zawartej z organizatorem kształcenia lub bez takiego skierowania, na podstawie umowy zawartej z organizatorem kształcenia.

Poza samorządem zawodowym pielęgniarek i położnych, podmiotami uprawnionymi do kształcenia podyplomowego pielęgniarek i położnych są również organizatorzy kształcenia, o których mowa w art. 75 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o zawodach pielęgniarki i położnej. Zgodnie z tym przepisem, organizatorami kształcenia mogą być:



- 1) uczelnie, szkoły prowadzące działalność dydaktyczną i badawczą w dziedzinie nauk medycznych oraz podmioty lecznicze;
- 2) inne podmioty po uzyskaniu wpisu do właściwego rejestru podmiotów prowadzących kształcenie podyplomowe, będącego rejestrem działalności regulowanej.

Aktualnie w kraju jest 237 organizatorów kształcenia, uprawnionych do prowadzenia kształcenia podyplomowego (dane Centrum Kształcenia Podyplomowego Pielęgniarek i Położnych).

Źródłem finansowania kształcenia podyplomowego pielęgniarek i położnych mogą być środki finansowe pochodzące: z budżetu państwa, ze składek pozostających w dyspozycji okręgowych izb pielęgniarek i położnych, od pracodawcy (w formie częściowego dofinansowania lub całkowitego sfinansowania szkolenia), ze środków własnych pielęgniarek i położnych oraz ze środków UE.

Zgodnie z art. 70 ust. 1 ustawy *o zawodach pielęgniarki i położnej*, specjalizacja jest dofinansowywana ze środków publicznych przeznaczonych na ten cel w budżecie państwa, w ramach posiadanych środków i ustalonych limitów miejsc szkoleniowych dla pielęgniarek lub położnych, które mogą corocznie rozpocząć specjalizację dofinansowywaną z tych środków. Specjalizacja jest dofinansowana przez ministra właściwego do spraw zdrowia.

W roku bieżącym, w ramach środków budżetu państwa przewiduje się dofinansowanie 1850 miejsc szkoleniowych na specjalizację dla pielęgniarek i położnych. Kwota dofinansowania jednego miejsca szkoleniowego za cały okres trwania specjalizacji wynosi 4 337 PLN.

Jednocześnie koszt jednostkowy kształcenia podyplomowego pielęgniarek i położnych zależy od rodzaju kształcenia podyplomowego (tzn. specjalizacji, kursu kwalifikacyjnego, kursu specjalistycznego oraz kursu doksztalającego) i czasu trwania tego kształcenia.

Z danych będących w posiadaniu Ministerstwa Zdrowia (udostępnionych przez Centrum Kształcenia Podyplomowego Pielęgniarek i Położnych) wynika, że koszty kształcenia podyplomowego zebrane ze wszystkich okręgowych izb pielęgniarek i położnych kształtują się następująco:

- 1) specjalizacja 4 200-5 740 PLN (Warszawska OIPiP - średni koszt - 4 866 zł),
- 2) kurs kwalifikacyjny 1 300-1 900 PLN (Warszawska OIPiP - średni koszt - 1 920 zł),
- 3) kurs specjalistyczny 350 - 860 PLN (Warszawska OIPiP - średni koszt - 533 zł),
- 4) kurs doksztalający 160 - 290 PLN (Warszawska OIPiP - średni koszt - 427 zł).

Przechodząc na grunt prawa podatkowego należy zauważyć, iż zgodnie z art. 84 Konstytucji RP, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. W konsekwencji, wszelkiego rodzaju preferencje podatkowe stanowią odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania, którą w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej „ustawa”) konkretyzuje art. 9 ust. 1. Przepis ten stanowi, że opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c ustawy oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Dochody, które nie mieszczą się w zakresie ww. art. 21, 52, 52a i 52c, lub od których nie został zaniechany pobór podatku w drodze rozporządzenia Ministra Finansów, podlegają opodatkowaniu. Dotyczy to między innymi nieodpłatnych świadczeń z tytułu bezpłatnych szkoleń prowadzonych przez Okręgowe Izby Pielęgniarek i Położnych, których wartość ustala się zgodnie z art. 11 ust. 2a ustawy.

Tego rodzaju świadczenie należy wykazać w zeznaniu podatkowym i opodatkować według skali podatkowej.

Zwolnienie z obciążeń podatkiem dochodowym dochodów pielęgniarek i położnych uzyskanych z tytułu korzystania z bezpłatnych szkoleń podyplomowych, skutkowałoby zróżnicowaniem podatników na gruncie podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez faworyzowanie wyłącznie jednej grupy zawodowej. Ponadto wywołałoby negatywne skutki finansowe dla dochodów budżetu państwa oraz dochodów jednostek samorządu terytorialnego partycypujących we wpływach z tego podatku, co nie służyłoby stabilizacji polskich finansów publicznych w momencie, kiedy gospodarka znajduje się w fazie spowolnienia.

Jednocześnie pozwolę sobie zauważyć, iż w wyroku z dnia 19 lipca 2007 r. sygn. akt KI 1/06 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, „że z Konstytucji nie wynika obowiązek przyjmowania przez ustawodawcę, w dziedzinie ciężarów i świadczeń publicznych, wyłącznie rozwiązań korzystnych dla podatników. Nie wynika też z niej obowiązek, by ustawodawca - rozstrzygając wątpliwości wynikające ze stosowania niejasnych przepisów - musiał działać zawsze na korzyść podatników. Ustawodawca waży bowiem potrzeby państwa i społeczeństwa oraz obowiązki, nakładane na organy państwa Konstytucją i ustawami i stosownie do skali owych potrzeb, zgodnie z wolą polityczną, zadbać musi o środki na ich sfinansowanie”.

„Równowaga budżetowa i stan finansów publicznych są wartościami podlegającymi ochronie konstytucyjnej. Wynika to z całokształtu regulacji konstytucyjnych zawartych w rozdziale X Konstytucji, zwłaszcza zaś z art. 216 oraz art. 220 Konstytucji, ale także z art. 1 Konstytucji, który stanowi, że Rzeczpospolita jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli.” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2002 r. sygn. akt K 47/01). Z kolei w wyroku z dnia 12 grudnia 2012 r. sygn. akt K 1/12, Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, „że większość pozycji budżetowych (a przez to również potencjalnych oszczędności) rozpatrywana z osobna, w proporcji do całości budżetu państwa wydaje się być nieistotna, niemniej suma wielu nawet niewielkich jednostkowo oszczędności może mieć istotne znaczenie dla kondycji całego budżetu państwa”. Powyższa zasada dotyczy zarówno strony wydatkowej jak i dochodowej finansów publicznych.

2

Z upoważnienia Ministra Finansów
PODSEKRETARZ STANU

Maciej Grabowski