

Leszno, dnia 18 maja 2018 r.



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0112-KDIL3-3.4011.116.2018.1.DS

**Okręgowa Izba Pielęgniarek
i Położnych w Jeleniej Górze**
ul. 1 Maja 27
58-500 Jelenia Góra
NIP 6111087148

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 8 marca 2018 r. (data wpływu 19 marca 2018 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych udziału w kursie szkoleniowym członków Okręgowej Izby Pielęgniarek i Położnych:

- organizowanym przez organ samorządu zawodowego – **jest prawidłowe,**
- finansowanym przez organ samorządu zawodowego (szkolenie zakupione u podmiotu trzeciego) – **jest prawidłowe,**
- którego koszty są refundowane przez organ samorządu zawodowego (szkolenie zakupione u podmiotu trzeciego przez członka samorządu) – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 19 marca 2018 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych udziału w kursie szkoleniowym członków Okręgowej Izby Pielęgniarek i Położnych:

- organizowanym przez organ samorządu zawodowego,
- finansowanym przez organ samorządu zawodowego (szkolenie zakupione u podmiotu trzeciego),
- którego koszty są refundowane przez organ samorządu zawodowego (szkolenie zakupione u podmiotu trzeciego przez członka samorządu).



Krajowa Informacja
Skarbowa

Adres do korespondencji:

Krajowa Informacja Skarbowa

ul. Teodora Sixta 17 | tel.: +48 33 485 34 83 | tel. Kontaktowy Delegatury | NIP: 5472169306

43-300 Bielsko-Biała | fax: +48 33 485 34 88 | +48 65 619 89 00

www.kis.gov.pl

e-PUAP: /KIS/wnioski

REGON: 366063511 e-mail: kis@sl.mofnet.gov.pl

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny oraz zdarzenia przyszłe.

Wnioskodawca – Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych w Jeleniej Górze (dalej „OIPiP”) jest jednostką organizacyjną samorządu zawodowego pielęgniarek i położnych, posiadającą osobowość prawną (art. 2 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 1 lutego 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych Dz. U. Nr 174, poz. 1038 dalej „u.s.p.p.”). Podobnie jak ma się to w przypadku innych samorządów zawodowych, reprezentujących osoby wykonujące zawody zaufania publicznego: adwokatów, lekarzy, biegłych rewidentów i innych, ustawy regulujące kwestie korporacji nakładają na swoich członków liczne obowiązki, z których na czoło wysuwają się: obowiązek płacenia składek członkowskich, pozwalających na finansowanie funkcjonowania organów samorządu zawodowego oraz obowiązek podnoszenia kwalifikacji zawodowych przez osoby wchodzące w skład danej korporacji.

W przypadku samorządu zawodowego pielęgniarek i położnych z przynależnością do niego powiązany jest obowiązek opłacania przez pielęgniarki i położne składki członkowskiej na rzecz okręgowej izby pielęgniarek i położnych. Obowiązek ten wynika z przepisu z art. 11 ust. 2 pkt 4 u.s.p.p., zgodnie z którym członkowie samorządu są obowiązani regularnie opłacać składkę członkowską. Składka ta opłacana jest comiesięcznie, w wysokości określonej w uchwale Nr 18 z dnia 20 stycznia 2016 r. VII Krajowego Zjazdu Pielęgniarek i Położnych w sprawie wysokości składki członkowskiej oraz zasad jej podziału.

Ponadto na mocy przepisu z art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o zawodach pielęgniarki i położnej (tj. Dz. U. z 2016 r. poz. 1251 z późn. zm. dalej zwanej „u.z.p.p.”) ustawodawca nałożył na pielęgniarki i położne obowiązek stałego aktualizowania swojej wiedzy i umiejętności zawodowych w różnych rodzajach kształcenia podyplomowego.

Korelatem tego obowiązku jest uprawnienie członków samorządu do korzystania z pomocy okręgowych izb pielęgniarek i położnych w zakresie podnoszenia kwalifikacji zawodowych oraz ochrony właściwych warunków wykonywania zawodu (art. 11 ust. 1 pkt 2 u.s.p.p.). Obowiązek pomocy i pieczy nad członkami samorządu w zakresie uczestnictwa w formach dokształcania zawodowego wynika z nakazu sprawowania pieczy nad należytych wykonywaniem zawodów pielęgniarki i położnej w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony (art. 2 ust. 1 u.s.p.p. w związku z art. 17 ust. 1 Konstytucji RP) poprzez wykonanie zadania ustawowego: prowadzenia kształcenia podyplomowego pielęgniarek i położnych (art. 4 ust. 2 pkt 6 u.s.p.p.) w warunkach prawidłowego zarządzania majątkiem własnym (pochodzącym w znacznej części ze składek członków), poprzez przeznaczenie jego części na finansowanie kursów szkoleniowych.

Formy tego finansowania mogą być różnorakie: (i) uczestnictwo w nieodpłatnych różnych formach kształcenia podyplomowego (np. szkolenia, specjalizacje, kursy – dalej „szkolenia”), organizowanych przez okręgowe izby pielęgniarek i położnych, (ii) dofinansowanie do tych szkoleń organizowanych przez podmioty trzecie, które są finansowane w całości lub części przez okręgowe izby pielęgniarek i położnych (odpłatność bezpośrednio następuje na rzecz organizatora danej formy kształcenia podyplomowego, przy czym w przypadku finansowania w części pozostałą kwotę dopłaca sam uczestnik, np. cena szkolenia to 1500 zł, finansowanie dotyczy kwoty 1000 zł, a uczestnik sam dopłaca 500 zł), czy wreszcie (iii) refundacja poprzez zwrot całości lub części kosztów, poniesionych przez członka samorządu z tytułu opłat za uczestnictwo w kursie, na jego rachunek, po wykazaniu ukończenia danej formy kształcenia i poniesienia z tego tytułu odpowiednich kosztów, udokumentowanych fakturami.

Koszty organizowanych, czy refundowanych szkoleń są pokrywane ze środków organu samorządu zawodowego, pochodzących ze składek członkowskich.

Podstawowym warunkiem korzystania z pomocy w zakresie rozwijania kwalifikacji zawodowych jest regularne opłacanie składki członkowskiej. Powyższe zasady regulują wewnętrzne akty samorządu zawodowego.

W przypadku Wnioskodawcy kwestie te unormowane zostały w Regulaminie refundacji kosztów kształcenia i doskonalenia zawodowego dla Członków Okręgowej Izby Pielęgniarek i Położnych w Jeleniej Górze stanowiącym załącznik do Uchwały Okręgowej Rady Pielęgniarek i Położnych w Jeleniej Górze Nr 115/VII/2016 z dnia 14 grudnia 2016 r. (dalej „Regulamin”). I tak, zgodnie z § 2 ust. 1 Regulaminu o refundację może ubiegać się członek Samorządu opłacający regularnie składki członkowskie na rzecz Okręgowej Izby Pielęgniarek i Położnych w Jeleniej Górze przez okres co najmniej 3 ostatnich lat.

Zatem zgodnie z obostrzeniami Regulaminu członkowie Samorządu pielęgniarek i położnych mają prawo korzystać ze świadczeń określonych w tym Regulaminie dopiero po 36 miesiącach regularnego opłacania składki członkowskiej na rzecz OIPIP. Ponadto w postanowieniu z § 2 ust. 5 Regulaminu określono, iż członek samorządu ma prawo do refundacji kosztów kształcenia i doskonalenia zawodowego jeden raz w roku kalendarzowym, poza formą kształcenia określoną w § 5 pkt 1 ppkt d Regulaminu, tj. uczestnictwem w kursie specjalizacyjnym. Wówczas prawo do refundacji przysługuje nie częściej niż 1 raz na pięć lat.

Jednocześnie w § 3 ust. 1 Regulaminu określono wysokość stawki refundacji dla poszczególnych form kształcenia. W większości przypadków wysokość stawki refundacji wynosi 50% poniesionych wydatków. Jedynie w przypadku uczestnictwa w kursach doskonalących, kongresach, konferencjach i seminariach wysokość refundacji wynosi 100 zł, a w przypadku studiów doktoranckich 2000 zł.

Obecnie Wnioskodawca wartość dofinansowania szkoleń organizowanych, finansowanych czy refundowanych uznaje za opodatkowane i wystawia informacje PIT-8c uczestnikom szkoleń.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania.

Czy wobec nałożonych ustawowo obowiązków podnoszenia kwalifikacji zawodowych przez członków tego samorządu, realizowanie tego obowiązku poprzez uczestnictwo w kursie szkoleniowym:

1. organizowanym przez organ samorządu zawodowego ze środków własnych, czyli *de facto* ze składek członków samorządu, w realizacji również ustawowego nakazu pomocy izb w zakresie podnoszenia kwalifikacji zawodowych, po stronie uczestnika powstaje przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli prawo uczestniczenia w tym szkoleniu przysługuje tylko po uprzednim opłaceniu składek członkowskich?
2. który finansowany jest przez organ samorządu zawodowego (szkolenie zakupione u podmiotu trzeciego przez OIPIP) ze środków własnych, czyli *de facto* ze składek członków samorządu, w realizacji również ustawowego nakazu pomocy izb w zakresie podnoszenia kwalifikacji zawodowych, po stronie uczestnika powstaje przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli prawo do uczestniczenia w tym kursie nieodpłatnie (bądź za częściową odpłatnością – pozostałą kwotę wpłaca OIPIP) przysługuje tylko po uprzednim opłaceniu składek członkowskich?
3. którego koszty są refundowane przez organ samorządu zawodowego (szkolenie zakupione u podmiotu trzeciego przez członka samorządu) ze środków własnych, czyli *de facto* ze składek członków samorządu, w realizacji również ustawowego nakazu pomocy izb w zakresie podnoszenia kwalifikacji zawodowych, po stronie uczestnika powstaje przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli prawo do

refundacji kosztów tej formy kształcenia podyplomowego w całości (bądź w części) przysługuje tylko po uprzednim opłaceniu składek członkowskich?

4. Jeśli uczestnictwo w takim szkoleniu, o którym mowa w pyt. 1, 2 lub 3 powoduje powstanie przychodu po stronie jego uczestnika, to w konsekwencji, czy organ samorządu ma obowiązek sporządzenia dla każdego uczestnika informacji PIT-8C?

Zdaniem Wnioskodawcy uczestnictwo w kursie szkoleniowym organizowanym przez organ samorządu zawodowego i finansowanym z jego środków, a także organizowanym przed podmiot trzeci, ale finansowanym także przez organ samorządu zawodowego lub przez niego refundowanym poprzez zwrot całości lub części kosztów na rzecz członka samorządu zawodowego nie powoduje przychodu po stronie uczestniczących w tym kursie osób, a w związku z tym nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Motywuując to twierdzenie wskazać należy, iż zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 200), zwanej dalej „u.p.d.o.f.”, przychodami, z zastrzeżeniem przepisów tam wskazanych, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

W związku z uczestnictwem w kursie szkoleniowym organizowanym przez Wnioskodawcę uczestnicy tych kursów, którymi są członkowie OIPIP, otrzymują albo możliwość bezpłatnego uczestnictwa w danym kursie organizowanym przez OIPIP (pyt. 1) lub przez podmiot trzeci (pyt. 2), albo uczestnicy otrzymują refundację kosztów kursu w całości lub w części i w takiej sytuacji OIPIP dokonuje refundacji kosztów w formie pieniężnej po uprzednim ich poniesieniu i udokumentowaniu zgodnie obowiązującym regulaminem (pyt. 3). Zatem Wnioskodawca stoi na stanowisku, że w okolicznościach podanych we wniosku z uwagi na to, że członkowie samorządu nie otrzymują wprost pieniędzy, wartości pieniężnych ani też świadczeń w naturze (sytuacja opisana w pyt. 1, 2) uczestnictwo w takich szkoleniach, może być wprost kwalifikowane jako nieodpłatne świadczenie. Również zwrot kosztów poniesionych na kurs (refundacja – sytuacja opisana w pyt. 3) stanowi formę zapewnienia nieodpłatności lub częściowej nieodpłatności dla członków OIPIP i tutaj podobnie do czynienia mamy z pojęciem nieodpłatnego świadczenia.

Ustawodawca nie zdefiniował pojęcia nieodpłatnego świadczenia.

Definicja taka wypracowana została natomiast w orzecznictwie sądów administracyjnych, w którym wskazuje się, że pod pojęciem tym należy rozumieć: wszystkie zdarzenia prawne i zjawiska gospodarcze, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy (tak m.in. w uchwałach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 listopada 2002 r., FPS 9/2002 ONSA 2003/1 poz. 47, z dnia 16 października 2006 r., II FPS 1/2006 ONSA i WSA 2006/6 poz. 153, z dnia 24 maja 2010 r., II FSP 1/2010 ONSA i WSA 2010/4 poz. 58).

Kolejno trzeba wskazać na ugruntowany również pogląd, iż ze świadczeniem nieodpłatnym będziemy mieli do czynienia w przypadkach, w których otrzymujący odnosi określoną korzyść pod tytułem darmym. Oznacza to, że nie świadczy nic w zamian ani obecnie, ani też w przyszłości. Pojęcie „świadczenie” zakłada działanie aktywne po stronie kontrahenta podatnika, w wyniku którego podatnik uzyskuje określoną korzyść.

W rozstrzyganej sprawie należy także odwołać się do stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażonego w wyroku z dnia 30 maja 2017 r., II FSK 1528/15, w wyroku z dnia 30 maja 2017 r., II FSK 1206/15, oraz wojewódzkich sądów administracyjnych w tym, wyrażonych w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 18 stycznia 2015 r. sygn. akt I SA/Gl 624/14, w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 19 listopada 2015 r. sygn. akt I SA/Kr 1501/15.

W powyższych orzeczeniach wprost analizowano stany faktyczne dotyczące pokrywania kosztów organizacji szkoleń na rzecz członków samorządu organizowanych przez okręgowe izby bądź podmioty trzecie.

Wspólnym dla tych orzeczeń jest wskazanie, iż wzajemność świadczeń eliminuje dane świadczenie w postaci zapewnienia nieodpłatnych w całości czy części ze zbioru świadczeń nieodpłatnych.

Jak podkreślano w przytoczonych wyżej orzeczeniach, „nie można bowiem jednak tracić z pola widzenia postrzegania samorządu zawodowego pielęgniarek i położnych jako pewnego rodzaju zbiorowości (korporacji), której najistotniejszym substratem są członkowie tego samorządu. Nie organy (władze) samorządu i nie jego majątek, lecz właśnie członkowie Izby stanowią o sensie i istocie funkcjonowania i istnienia samorządu zawodowego” (wyrok NSA sygn. akt II FSK 1206/15). Odzwierciedleniem tej idei są postanowienia art. 2 ust. 1 i 3 u.s.p.p., zgodnie z którym samorząd reprezentuje osoby wykonujące zawody pielęgniarki i położnej oraz sprawuje pieczę nad należyтым wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. Przynależność pielęgniarek i położnych do samorządu jest obowiązkowa. Z nią wiąże się także obowiązek uiszczania z tego tytułu składki członkowskiej (art. 11 ustęp 2 pkt 4 u.s.p.p.).

Z kolei zgodnie z art. 61 ust. 1 u.z.p.p. pielęgniarka i położna mają obowiązek stałego aktualizowania swojej wiedzy i umiejętności zawodowych oraz prawo do doskonalenia zawodowego w różnych rodzajach kształcenia podyplomowego.

W praktyce wykonywanie poszczególnych czynności w zawodzie pielęgniarki zależy od ukończenia kursów i szkoleń w tym zakresie. Przykładowo bez ukończenia poszczególnych kursów specjalistycznych pielęgniarka nie może być dopuszczona do wykonywania pewnych czynności. Aktualne przepisy nakładają zatem obowiązek kształcenia w tym kierunku właśnie poprzez uczestnictwo w kursach i szkoleniach. Dlatego też ustawowym zadaniem OIPiP jest ułatwienie pielęgniarkom sprostania ustawowym wymogom i zdobywania odpowiednich kwalifikacji – w zamian za opłacane przez nie składki członkowskie.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 pkt 2 u.s.p.p. pielęgniarki i położne przynależące do samorządu zawodowego mają prawo korzystać z pomocy izb w zakresie podnoszenia kwalifikacji zawodowych, który to obowiązek wynika dla nich z art. 61 ust. 1 u.z.p.p. W myśl art. 4 ustęp 1 pkt 1 u.s.p.p. zadaniami samorządu są w szczególności: sprawowanie pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodów. Zadanie to realizowane jest w szczególności przez prowadzenie kształcenia podyplomowego pielęgniarek i położnych art. 4 ust. 2 pkt 6 u.s.p.p.

To sprzężenie obowiązków po stronie członków samorządu i samego samorządu stanowi o specyfice, którą to należy wziąć pod uwagę dokonując oceny charakteru świadczeń, jakie mogą występować w relacjach finansowych (materialnych) zachodzących pomiędzy samorządem zawodowym pielęgniarek i położnych a jego członkami. Udzielenie przez samorząd zawodowy świadczenia w postaci umożliwienia uczestniczenia jego członków w szkoleniu stanowi wypełnienie ustawowego obowiązku samorządu sprawowania pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodu pielęgniarki i położnej. Zwrócić należy uwagę na wyraźną

korelację pomiędzy tym obowiązkiem samorządu a obowiązkiem uiszczenia składki przez osoby wchodzące w jego skład. Innymi słowy składki, które pielęgniarki i położne opłacają, winny być, chociaż w części spożytkowane na ich doskonalenie zawodowe w celu ułatwienia wypełnienia powinności należytego wykonywania zawodu, w tym przypadku poprzez umożliwienie nieodpłatnego uczestniczenia w różnego rodzaju szkoleniach. „Członkowie samorządu opłacając obowiązkową składkę ponoszą ciężar finansowy, aby umożliwić samorządowi wypełnianie jego ustawowych zadań, m.in. szkolenia jego członków. Przyjęcie korporacyjnych zasad udzielania świadczeń w postaci umożliwienia udziału w bezpłatnych szkoleniach, pod warunkiem regularnego opłacania składki członkowskiej, przeznaczenie środków pochodzących ze składek na finansowanie tych szkoleń i udzielanie w ten sposób świadczeń członkom samorządu stanowi o uwarunkowaniu udzielenia świadczenia, spełnieniem przez członka korporacji innego świadczenia w postaci składki, ze skutkiem dla majątku samorządu” (wyrok NSA sygn. akt II FSK 1206/15).

OIPiP organizując określone szkolenia, ponosząc koszty uczestnictwa w nich również w formie refundacji, poprzez zwrot w całości lub części kosztów, i w ten sposób umożliwiając udział w nich członkom samorządu, z jednej strony spełnia na ich rzecz i w ich interesie określone świadczenie, jednocześnie jednak tym samym wypełnia swój własny ustawowy obowiązek.

Składki członkowskie, stanowiąc zasadnicze, dominujące źródło pozostających w dyspozycji Izby środków finansowych, umożliwiają sfinansowane, m.in. także szkolenia dla członków samorządu zawodowego. Wprawdzie składek tych, pochodzących od konkretnych osób, nie da się już wyodrębnić, przyporządkować i powiązać z konkretnym, zorganizowanym i sfinansowanym ze środków Izby przedsięwzięciem podejmowanym na rzecz przynależących do niej członków, w tym przypadku zorganizowaniem szkolenia, nie zmienia to jednak zasadniczej dla sprawy kwestii, że w istocie rzeczy, to uczestnicy szkolenia faktycznie je dla siebie samych sfinansowali, płacąc regularnie składki, co stanowi o tym, że w sytuacji przedstawionej we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, w warunkach których dopiero spełnienie uprawnia do korzystania z funduszu refundacji kosztów kształcenia i doskonalenia zawodowego pielęgniarek i położnych, nie mamy do czynienia z podlegającym opodatkowaniu przychodem w postaci nieodpłatnego świadczenia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 w związku z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.

W analizowanym stanie faktycznym przedstawionym w niniejszym wniosku o interpretację nie dochodzi do uzyskania przez pielęgniarki czy położne przychodu z nieodpłatnych świadczeń, jak również przychodu z innych źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. Samorząd nie ma zatem obowiązku sporządzania dla uczestników kursu informacji PIT- 8C.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego oraz zdarzeń przyszłych jest prawidłowe.

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r., poz. 200, z późn. zm.): 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.

Z treści powyższego przepisu wynika, że opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają wszelkiego rodzaju dochody uzyskane przez podatnika, z wyjątkiem tych, które zostały enumeratywnie wymienione w katalogu zwolnień przedmiotowych, zawartym w cytowanej ustawie, bądź od których zaniechano poboru podatku.

W myśl art. 11 ust. 1 ww. ustawy: przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19,

art. 25b i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Za przychody należy zatem uznać każdą formę przysporzenia majątkowego, zarówno formę pieniężną, jak i niepieniężną, w tym nieodpłatne świadczenia otrzymane przez podatnika. Dla celów podatkowych nieodpłatne świadczenie obejmuje działanie lub zaniechanie na rzecz innej osoby oraz wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze w działalności osób, których skutkiem jest nieodpłatne świadczenie, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu świadczenie, przysporzenie majątku innej osobie, mające konkretny wymiar finansowy. Należy również podkreślić, że do nieodpłatnych świadczeń nie zalicza się świadczeń mających formę pieniężną, w tym również świadczeń w postaci refundacji kosztów.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – jednym ze źródeł przychodów są inne źródła.

Stosownie do treści art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych: za przychody z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9, uważa się w szczególności: kwoty wypłacone po śmierci członka otwartego funduszu emerytalnego wskazanej przez niego osobie lub członkowi jego najbliższej rodziny, w rozumieniu przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, kwoty uzyskane z tytułu zwrotu z indywidualnego konta zabezpieczenia emerytalnego oraz wypłaty z indywidualnego konta zabezpieczenia emerytalnego, w tym także dokonane na rzecz osoby uprawnionej na wypadek śmierci oszczędzającego, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, alimenty, stypendia, dotacje (subwencje) inne niż wymienione w art. 14, dopłaty, nagrody i inne nieodpłatne świadczenia nienależące do przychodów określonych w art. 12-14 i art. 17.

Użyte w tym przepisie sformułowanie „w szczególności” oznacza, że przepis zawiera tylko przykładowe wyliczenie przychodów, co oznacza, że przysporzenia majątkowe, nie zaliczane do pozostałych źródeł przychodów stanowią przychody objęte tym przepisem.

Stosownie do art. 42a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych: osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłaty należności lub świadczeń, o których mowa w art. 20 ust. 1, z wyjątkiem dochodów (przychodów) wymienionych w art. 21, art. 52, art. 52a i art. 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku, od których nie są obowiązane pobierać zaliczki na podatek lub zryczałtowanego podatku dochodowego, są obowiązane sporządzić informację według ustalonego wzoru o wysokości przychodów i w terminie do końca lutego następnego roku podatkowego, z zastrzeżeniem art. 45ba ust. 4, przesłać ją podatnikowi lub urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika wykonuje swoje zadania, a w przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2a, urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca – Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych w Wałbrzychu (dalej również: Izba) jest jednostką organizacyjną samorządu zawodowego pielęgniarek i położnych, posiadającą osobowość prawną. Z przynależnością do samorządu zawodowego pielęgniarek i położnych powiązany jest obowiązek opłacania przez pielęgniarki i położne składki członkowskiej na rzecz Izby. Obowiązek ten wynika z przepisu z art. 11 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 1 lutego 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych, zgodnie z którym członkowie samorządu są obowiązani regularnie opłacać składkę członkowską. Składka ta opłacana jest comiesięcznie, w wysokości określonej w uchwale VII Krajowego Zjazdu Pielęgniarek i Położnych w sprawie wysokości składki członkowskiej oraz zasad jej podziału. Ponadto na mocy przepisu z art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r.

o zawodach pielęgniarki i położnej ustawodawca nałożył na pielęgniarki i położne obowiązek stałego aktualizowania swojej wiedzy i umiejętności zawodowych w różnych rodzajach kształcenia podyplomowego. Korelatem tego obowiązku jest uprawnienie członków samorządu do korzystania z pomocy okręgowych izb pielęgniarek i położnych w zakresie podnoszenia kwalifikacji zawodowych oraz ochrony właściwych warunków wykonywania zawodu. Obowiązek pomocy i pieczy nad członkami samorządu w zakresie uczestnictwa w formach dokształcania zawodowego wynika z nakazu sprawowania pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodów pielęgniarki i położnej w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony przez wykonanie zadania ustawowego: prowadzenia kształcenia podyplomowego pielęgniarek i położnych w warunkach prawidłowego zarządzania majątkiem własnym (pochodzącym w znacznej części ze składek członków), przez przeznaczenie jego części na finansowanie kursów szkoleniowych. Jak wskazał Wnioskodawca, formy tego finansowania mogą być różnorakie: (i) uczestnictwo w nieodpłatnych różnych formach kształcenia podyplomowego (np. szkolenia, specjalizacje, kursy – dalej: szkolenia), organizowanych przez okręgowe izby pielęgniarek i położnych, (ii) dofinansowanie do tych szkoleń organizowanych przez podmioty trzecie, które są finansowane w całości lub części przez okręgowe izby pielęgniarek i położnych (odpłatność bezpośrednio następuje na rzecz organizatora danej formy kształcenia podyplomowego, przy czym w przypadku finansowania w części pozostała kwota dopłaca sam uczestnik), czy (iii) refundacja przez zwrot całości lub części kosztów poniesionych przez członka samorządu z tytułu opłat za uczestnictwo w kursie, na jego rachunek, po wykazaniu ukończenia danej formy kształcenia i poniesienia z tego tytułu odpowiednich kosztów, udokumentowanych fakturami. Wnioskodawca zaznaczył, że koszty organizowanych, czy refundowanych szkoleń są pokrywane ze środków organu samorządu zawodowego, pochodzących ze składek członkowskich. Podstawowym warunkiem korzystania z pomocy w zakresie rozwijania kwalifikacji zawodowych jest regularne opłacanie składki członkowskiej oraz brak wymagalnych zobowiązań w stosunku do organu samorządu zawodowego. Powyższe zasady regulują wewnętrzne akty samorządu zawodowego.

Przenosząc powyższe na grunt rozpatrywanej sprawy, należy stwierdzić, że zgodnie z ustawą z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych (Dz. U. Nr 174, poz. 1038, z późn. zm.) – przynależność pielęgniarek i położnych do samorządu jest obowiązkowa (art. 2 ust. 3), zaś członkowie tego samorządu są co do zasady obowiązani regularnie opłacać składkę członkowską (art. 11 ust. 2 pkt 4). Ponadto z tytułu przynależności do samorządu jego członkowie mają prawo do korzystania z pomocy Izb w zakresie podnoszenia kwalifikacji zawodowych oraz właściwych warunków wykonywania zawodu (art. 11 ust. 1 pkt 2). Natomiast zadaniem samorządu jest m.in. sprawowanie pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodów, ustalanie standardów zawodowych i standardów kwalifikacji zawodowych obowiązujących na poszczególnych stanowiskach pracy czy edukacja zdrowotna, zaś zadania te samorząd wykonuje np. przez prowadzenie kształcenia podyplomowego, prowadzenie działalności edukacyjnej, naukowej lub badawczej (art. 4 ust. 1 i ust. 2).

Z kolei, w myśl art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o zawodach pielęgniarki i położnej (Dz. U. z 2018 r., poz. 123): pielęgniarka i położna mają obowiązek stałego aktualizowania swojej wiedzy i umiejętności zawodowych oraz prawo do doskonalenia zawodowego w różnych rodzajach kształcenia podyplomowego.

W praktyce okręgowe izby pielęgniarek i położnych organizują różnego rodzaju szkolenia, kursy, studia podyplomowe itp., przy czym, w zależności od sytuacji, są to formy podnoszenia kwalifikacji zawodowych przeprowadzane bezpośrednio przez samorząd, jak i za pośrednictwem innych podmiotów. Pielęgniarki i położne, po spełnieniu określonych regulaminem warunków, mogą uczestniczyć w ww. szkoleniach bezpłatnie, bądź uzyskać całkowitą albo częściową refundację.

Mając na uwadze przedstawiony we wniosku opis sprawy oraz powołane przepisy prawa, należy stwierdzić, że w sytuacji, gdy ekonomiczny ciężar szkoleń ponosi samorząd, ale w praktyce środki te pochodzą ze składek członkowskich opłacanych przez pielęgniarki i położne, po stronie

uczestników szkoleń czy innych form dokształcania nie powstaje przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Powyższe oznacza, że po stronie Izby nie wystąpią obowiązki płatnika.

Reasumując – wobec nałożonych ustawowo obowiązków podnoszenia kwalifikacji zawodowych przez członków tego samorządu, realizowanie tego obowiązku przez uczestnictwo w kursie szkoleniowym:

- 1) organizowanym przez organ samorządu zawodowego ze środków własnych, czyli *de facto* ze składek członków samorządu, w realizacji również ustawowego nakazu pomocy izb w zakresie podnoszenia kwalifikacji zawodowych, jeżeli prawo uczestniczenia w tym szkoleniu przysługuje tylko po uprzednim opłaceniu składek członkowskich,
- 2) który finansowany jest przez organ samorządu zawodowego (szkolenie zakupione u podmiotu trzeciego przez Wnioskodawcę) ze środków własnych, czyli *de facto* ze składek członków samorządu, w realizacji również ustawowego nakazu pomocy izb w zakresie podnoszenia kwalifikacji zawodowych, jeżeli prawo do uczestniczenia w tym kursie nieodpłatnie (bądź za częściową odpłatnością – pozostałą kwotę wpłaca Wnioskodawca) przysługuje tylko po uprzednim opłaceniu składek członkowskich,
- 3) którego koszty są refundowane przez organ samorządu zawodowego (szkolenie zakupione u podmiotu trzeciego przez członka samorządu) ze środków własnych, czyli *de facto* ze składek członków samorządu, w realizacji również ustawowego nakazu pomocy izb w zakresie podnoszenia kwalifikacji zawodowych, jeżeli prawo do refundacji kosztów tej formy kształcenia podyplomowego w całości (bądź w części) przysługuje tylko po uprzednim opłaceniu składek członkowskich

nie powoduje po stronie uczestniczących w tych kursach osób powstania przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jednocześnie Wnioskodawca nie jest zobowiązany do wystawienia informacji PIT-8C dla uczestników kursu (pielęgniarek lub położnych).

Ponadto należy wskazać, że powołane w treści wniosku orzeczenia sądów administracyjnych nie mogą wpłynąć na ocenę prawidłowości niniejszej kwestii. Nie negując tych orzeczeń, jako cennego źródła w zakresie wskazywania kierunków wykładni norm prawa podatkowego, należy stwierdzić, że – zdaniem Organu – tezy badanych rozstrzygnięć nie mają zastosowania w tym postępowaniu.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Interpretacja dotyczy:

- zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia,
- zdarzeń przyszłych przedstawionych przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, ul. Św. Mikołaja 78-79, 50-126 Wrocław w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami

administracyjnymi – Dz. U. z 2017 r., poz. 1369, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.

Z up. Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
Urszula Marcinowska
Zastępca Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
kierujący Delegaturą w Lesznie
Elektronicznie podpisany
przez Urszula Marcinowska
Data: 2018.05.18 14:22:56
+02'00'
Pismo zostało wydane
w formie dokumentu elektronicznego
przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego
Szefa Krajowej Administracji Skarbowej
i podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

Otrzymują:

- 1) adresat;
- 2) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jeleniej Górze;
- 3) Naczelnik Dolnośląskiego Urzędu Celno-Skarbowego we Wrocławiu;
- 4) aa.