

46/2019

Piotrków Trybunalski, dnia 24 października 2019 r.



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0113-KDIPT3.4011.410.2019.1.ID
UNP: 810008

**Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych
w Suwałkach
ul. Noniewicza 93B/60
16-400 Suwałki
NIP 8441175402**

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900, z późn. zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 5 września 2019 r. (data wpływu 20 września 2019 r.), o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie obowiązków płatnika w związku z dofinansowaniem lub refundowaniem przez Wnioskodawcę uczestnictwa pielęgniarek i położnych w organizowanych przez inne podmioty szkoleniach oraz obowiązku sporządzenia dla każdego uczestnika szkolenia informacji PIT-8C – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 20 września 2019 r. do tutejszego Organu wpłynął ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny/zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca – Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych w Suwałkach (dalej: „OIPIP”) jest jednostką organizacyjną samorządu zawodowego pielęgniarek i położnych, posiadającą osobowość prawną (art. 2 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych Dz. U. z 2018 r., poz. 916, 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



Skarbowa
RODO – ogólną klauzulę informacyjną dot. przetwarzania danych osobowych znajdują Państwo na stronie Biuletynu Informacji Publicznej www.kis.gov.pl w zakładce Organizacja – Ochrona Danych Osobowych oraz na tablicach informacyjnych Krajowej Informacji Skarbowej.

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 22 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 (Dz. U. z 2019 r., poz. 576, z późn. zm. dalej: „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 należytym 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 są różne: uczestnictwo w nieodpłatnych różnych formach kształcenia podyplomowego np. szkolenia, specjalizacje, kursy – dalej: „szkolenia”, organizowanych przez okręgowe izby pielęgniarek i położnych, czy refundacja poprzez zwrot 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, m.in. Regulamin dofinansowania kosztów kształcenia i doskonalenia zawodowego członków OIPIP w Suwałkach stanowiącym załącznik nr 2 do Uchwały Okręgowego Zjazdu Pielęgniarek i Położnych w Suwałkach, nr 3 z dnia 14 marca 2018 r., zwany dalej: „regulaminem”. I tak zgodnie z § 3 Regulaminu dofinansowania kosztów kształcenia i doskonalenia zawodowego członków OIPIP w Suwałkach mogą korzystać członkowie OIPIP spełniający następujący warunek – regularnego opłacania składek członkowskich przez okres co najmniej 2 lat.

Zatem, zgodnie z obostrzeniem Regulaminu osoby po wpisaniu do rejestru pielęgniarek i położnych, prowadzonego przez Wnioskodawcę, mają prawo korzystać ze świadczeń określonych w tym regulaminie dopiero po 24 miesiącach regularnego opłacania składek członkowskich na rzecz IOPIP. Ponadto, zgodnie z § 2 pkt 2 Regulaminu określono limit korzystania z pomocy w zakresie rozwijania kwalifikacji zawodowych jeden raz w roku kalendarzowym na jedną z wybranych form dofinansowania. Wnioskodawca wartość dofinansowanych form kształcenia uznawał za opodatkowane i wystawiał informacje PIT-8C.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

- 1) Czy wobec nałożonych ustawowo obowiązków podnoszenia kwalifikacji zawodowych przez członków samorządu pielęgniarek i położnych, realizowanie tego obowiązku poprzez uczestnictwo w kursie szkoleniowym, którego koszty są refundowane/dofinansowane przez organ samorządu zawodowego (szkolenie zakupione u podmiotu trzeciego przez członka samorządu) ze środków własnych, czyli de facto ze składek członkowskich, 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?

- 2) Jeśli uczestnictwo w takim szkoleniu powoduje powstanie przychodu po stronie jego uczestnika, to w konsekwencji czy Wnioskodawca jako Organ samorządu ma obowiązek sporządzenia dla każdego uczestnika informacji PIT-8C?

Zdaniem Wnioskodawcy, uczestnictwo w kursie szkoleniowym finansowane z Jego środków poprzez zwrot 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.

W związku z uczestnictwem w kursie szkoleniowym uczestnicy otrzymują refundację kosztów w części i wtedy OIPIP dokonuje refundacji kosztów w formie pieniężnej po uprzednim ich poniesieniu i udokumentowaniu zgodnie z obowiązującym regulaminem. Zatem Wnioskodawca stoi na stanowisku, że w okolicznościach podanych we wniosku zwrot kosztów poniesionych na kurs (refundacja) stanowi formę zapewnienia nieodpłatności lub częściowej nieodpłatności dla członków OIPIP.

Ustawodawca nie zdefiniował pojęcia nieodpłatności świadczenia. Definicja taka została wypracowana 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., sygn. akt FPS 9/2002 ONSA 2003/1 poz. 47, z dnia 16 października 2006 r., sygn. akt II FPS 1/2006 ONSA i WSA 2006/6 poz. 153, z dnia 24 maja 2010 r., sygn. akt II FSP 1/2010 ONSA i WSA 2010/4 poz. 58).

Jako kolejne trzeba wskazać na ugruntowany również pogląd, że 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., sygn. akt II FSK 1528/15, w wyroku z dnia 30 maja 2017 r., oraz wojewódzkich sądów administracyjnych w tym, wyrażonych w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 8 stycznia 2015 r., sygn. akt I SA/GI624/14, w wyroku WSA 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, że 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 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 art. 32 u.s.p.p., zgodnie z którym samorząd reprezentuje osoby wykonujące zawody pielęgniarki i położnej oraz sprawuje pieczę nad należytych 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 składek członkowskich (art. 11 ust. 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 i położnej zależy od ukończenia kursów i szkoleń w tym zakresie. Dlatego ustawowym zadaniem OIPIP jest ułatwianie pielęgniarkom sprostania ustawowym wymogom i zdobywania odpowiednich kwalifikacji – w zamian za opłacane 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, których to obowiązek wynika dla nich z art. 61 ust. 1 u.z.p.p.

W myśl art. 4 ust. 1 pkt 1 u.s.p.p., zadaniami samorządu są w szczególności: sprawowanie pieczy nad należytych wykonywaniem zawodów. Zadanie to realizowane jest w szczególności poprzez prowadzenie kształcenia podyplomowego pielęgniarek i położnych.

OIPIP ponosząc koszty uczestnictwa w szkoleniach w formie refundacji, poprzez zwrot w całości lub części kosztów, w ten sposób umożliwia udział w nich członkom samorządu, z jednej strony spełnia na ich rzecz i w ich interesie określone świadczenie, jednocześnie jednak spełnia swój własny ustawowy obowiązek.

Składki członkowskie stanowią zasadnicze źródło pozostających w dyspozycji izby środków finansowych, umożliwiają sfinansowane, m.in. także szkolenia dla członków samorządu zawodowego. Wprawdzie składek członkowskich pochodzących od konkretnych osób, nie da się już wyodrębnić, przyporządkować i powiązać z konkretnym, sfinansowanym ze środków izby przedsięwzięciem podejmowanym na rzecz przynależących do niej członków. Nie zmienia to jednak zasadniczej dla kwestii sprawy, 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 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W analizowanym stanie faktycznym przedstawionym we 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 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Samorząd nie ma zatem obowiązku sporządzania informacji PIT-8C.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1387 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 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9, 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, pkt 11, art. 19, art. 25b, art. 30ca, art. 30da 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. Podkreślić również należy, 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, świadczenia otrzymane z tytułu umowy o pomocy przy zbiorach, 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 przesłać ją podatnikowi oraz 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.

Wskazać należy, że z dniem 1 stycznia 2019 r. weszło w życie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2018 r. w sprawie określenia niektórych wzorów oświadczeń, deklaracji i informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r., poz. 2237).

Zgodnie z § 2 ust. 1 ww. rozporządzenia, wzory, o których mowa w § 1, stosuje się do przychodów, dochodów (strat) uzyskanych (poniesionych) od dnia 1 stycznia 2018 r. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli przed dniem wejścia w życie rozporządzenia oświadczenia, deklaracje i informacje podatkowe zostały złożone na formularzach dotychczasowych (§ 2 ust. 2 ww. rozporządzenia).

Zgodnie z ustalonym w rozporządzeniu wzorem informacji PIT-8C, będzie ona dotyczyć wyłącznie niektórych dochodów z kapitałów pieniężnych. Natomiast w przypadku podlegających opodatkowaniu należności lub świadczeń, o których mowa w art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, właściwym będzie ich ujęcie w informacji

o przychodach z innych źródeł oraz o dochodach i pobranych zaliczkach na podatek dochodowy PIT-11.

Z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca jest jednostką organizacyjną samorządu zawodowego pielęgniarek i położnych, posiadającą osobowość prawną (art. 2 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych). 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 22 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, 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 należytym 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 są różne: uczestnictwo w nieodpłatnych różnych formach kształcenia podyplomowego np. szkolenia, specjalizacje, kursy – dalej: „szkolenia”, organizowanych przez okręgowe izby pielęgniarek i położnych, czy refundacja poprzez zwrot 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, m.in. Regulamin dofinansowania kosztów kształcenia i doskonalenia zawodowego członków OIPIP stanowiącym załącznik nr 2 do Uchwały Okręgowego Zjazdu pielęgniarek i Położnych, nr 3 z dnia 14 marca 2018 r., zwany dalej: „regulaminem”. I tak zgodnie z § 3 Regulaminu dofinansowania kosztów kształcenia i doskonalenia zawodowego członków OIPIP mogą korzystać członkowie OIPIP spełniający następujący warunek – regularnego opłacania składek członkowskich przez okres co najmniej 2 lat. Zatem, zgodnie z obostrzeniem Regulaminu osoby po wpisaniu do rejestru pielęgniarek i położnych, prowadzonego przez Wnioskodawcę, mają prawo korzystać ze świadczeń określonych w tym regulaminie dopiero po 24 miesiącach regularnego opłacania składek członkowskich na rzecz IOPIP. Ponadto, zgodnie z § 2 pkt 2 Regulaminu określono limit korzystania z pomocy w zakresie rozwijania kwalifikacji zawodowych jeden raz w roku kalendarzowym na jedną z wybranych form dofinansowania.

Wnioskodawca wartość dofinansowanych form kształcenia uznawał za opodatkowane i wystawiał informacje PIT-8C.

Jak wskazał Wnioskodawca, formy tego finansowania są różne: uczestnictwo w nieodpłatnych różnych formach kształcenia podyplomowego np. szkolenia, specjalizacje, kursy – dalej: „szkolenia”, organizowanych przez okręgowe izby pielęgniarek i położnych, czy refundacja poprzez zwrot 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. 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. z 2019 r., poz. 916, z późn. zm.), przynależność pielęgniarek i położnych do samorządu jest obowiązkowa (art. 2 ust. 3), zaś członkowie tego samorządu są 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 ochrony 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 2019 r., poz. 576, z późn. zm.), 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.

Zatem, uznać należy, że zarówno dofinansowanie, jak i refundowanie przez Wnioskodawcę ze środków własnych uczestniczenia pielęgniarek i położnych – członków Okręgowej Izby Pielęgniarek i Położnych w organizowanych przez inne podmioty kursach szkoleniowych nie powoduje powstania po stronie uczestników przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W konsekwencji, Wnioskodawca nie jest zobowiązany do wystawienia informacji o dofinansowanym/refundowanym szkoleniu dla każdego uczestnika tego szkolenia (pielęgniarki lub położnej).

Wobec powyższego, stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za prawidłowe.

Końcowo, mając na uwadze treść przepisu art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900, z późn. zm.), zauważyć należy, że w przedmiotowej sprawie Organ podatkowy wydając interpretację indywidualną przepisów prawa opiera się wyłącznie na opisie stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę. Do postępowania w sprawie wydania interpretacji co do zakresu i sposobu stosowania prawa podatkowego nie mają bowiem zastosowania przepisy o postępowaniu podatkowym, a postępowanie dowodowe jest częścią postępowania podatkowego.

Przedmiotem interpretacji wydanej na podstawie art. 14b ustawy Ordynacja podatkowa jest sam przepis prawa. Jeżeli zatem przedstawiony we wniosku opis stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego będzie różnił się od występującego w rzeczywistości, wówczas wydana interpretacja nie będzie chroniła Wnioskodawcy. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji indywidualnej.

Zgodnie z art. 14na § 1 ustawy Ordynacja, 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;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 ustawy Ordynacja podatkowa). Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193, z późn. zm.), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

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 w Białymstoku, ul. H. Sienkiewicza 84, 15-950 Białystok, za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r., poz. 1302, z późn. zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), 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). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 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.

z up. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej
Z-ca Dyrektora
kierujący Delegaturą w Piotrkowie Trybunalskim
Elektronicznie podpisany przez
Sławomir Ćwiek Sławomir Ćwiek
Data: 2019.10.24 14:53:03
+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 Suwałkach;
- 3) Naczelnik Podlaskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białymstoku;
- 4) aa.