

**Informacja o PIT-8c za nieodpłatne szkolenia członków samorządu zawodowego  
oraz orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie w powyższej sprawie**

Małopolska Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych w Krakowie informuje, iż wniosek o przyspieszenie rozpoznania przez Naczelną Sąd Administracyjny w Warszawie sprawy MOIPiP przeciwko Ministrowi Finansów o indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego w zakresie PIT-8C został uwzględniony w takim zakresie, że rozprawa w tym postępowaniu zostanie wyznaczona na III kwartał br. Po uzyskaniu orzeczenia w sprawie MOIPiP w Krakowie opublikuje stosowną informację o jego treści i wskaże swoim członkom kierunek dalszego postępowania.

Poniżej linki do dwóch orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie dotyczących kwestii PIT-8C za nieodpłatne szkolenia członków samorządu zawodowego, na które członkowie MOIPiP w Krakowie mogą powoływać się w korespondencji z właściwymi urzędami skarbowymi, do czasu uzyskania przez MOIPiP w Krakowie rozstrzygnięcia we własnej sprawie.

<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/96C3768445>

<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0387F40AFE>

## II FSK 969/16 - Wyrok NSA

Data orzeczenia	2018-04-12	orzeczenie prawomocne
Data wpływu	2016-04-08	
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny	
Sędziowie	Artur Adamiec /sprawozdawca/ Bogusław Dauter /przewodniczący/ Stanisław Bogucki	
Symbol z opisem	6112 Podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym zryczałtowane formy opodatkowania 6560	
Hasła tematyczne	Podatek dochodowy od osób fizycznych	
Sygn. powiązane	<a href="#">I SA/Kr 1501/15 - Wyrok WSA w Krakowie z 2015-11-19</a>	
Skarżony organ	Minister Finansów	
Treść wyniku	Oddalono skargę kasacyjną	
Powołane przepisy	<a href="#">Dz.U. 2012 poz 361</a> art. 20 ust. 1, art. 10 ust. 1 pkt 9 <i>Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - tekst jednolity</i>	

### SENTENCJA

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący - Sędzia NSA Bogusław Dauter, Sędzia NSA Stanisław Bogucki, Sędzia WSA (del.) Artur Adamiec (sprawozdawca), Protokolant Bernadetta Pręgoswska, po rozpoznaniu w dniu 12 kwietnia 2018 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach działającego z upoważnienia Ministra Finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 19 listopada 2015 r. sygn. akt I SA/Kr 1501/15 w sprawie ze skargi T.W. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach działającego z upoważnienia Ministra Finansów z dnia 13 maja 2015 r. nr IBPB-1-2/4511-18/15/NL w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych 1) oddala skargę kasacyjną, 2) zasądza od Szefa Krajowej Administracji Skarbowej na rzecz T.W. kwotę 360 (słownie: trzysta sześćdziesiąt) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

### UZASADNIENIE

II FSK 969/16

Uzasadnienie

Wyrokiem z dnia 19 listopada 2015 r. Sygn. akt I SA/Kr 1501/15 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie uchylił wydaną na wniosek T.W. interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia 13 maja 2015 r. Nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Przedstawiając w uzasadnieniu stan Sąd wskazał, że T.W. (dalej w skrócie wnioskodawca) zwrócił się o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie ustalenia, czy uczestnictwo w kursie szkoleniowym organizowanym przez organ samorządu zawodowego powoduje powstanie przychodu po stronie uczestnika kursu.

Wnioskodawca wskazał we wniosku, że zgodnie z art. 17 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, w drodze ustawy można tworzyć samorządy zawodowe reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawujące pieczę nad należytych wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. Na gruncie zacytowanego przepisu uchwalone zostały ustawy stanowiące podstawę funkcjonowania wielu zawodów, w tym zawodu pielęgniarek i położnych. Ustawa z dnia 15 lipca 2010 r. o zawodach pielęgniarki i położnej, (tj. Dz.U. 2014, poz. 1435, dalej: u.z.p.p.), reguluje zarówno prawa, jak i obowiązki członków samorządu zawodowego, w tym obowiązek uiszczania składek członkowskich, które stanowią podstawę funkcjonowania organów samorządu zawodowego, a także obowiązek podnoszenia kwalifikacji zawodowych (art. 61 u.z.p.p.). Wnioskodawca wskazał, że wykonuje zawód pielęgniarski i jest członkiem

Okręgowej Izby Pielęgniarek i Położnych. Zaznaczył, że obowiązek organizowania kursów kwalifikacyjnych jest realizowany najczęściej w postaci szkoleń, których koszt pokrywany jest ze środków organu samorządu zawodowego, pochodzących ze składek członkowskich. Z tytułu przynależności do samorządu zawodowego, wnioskodawca ma prawo do korzystania z pomocy organów samorządu zawodowego w zakresie podnoszenia kwalifikacji zawodowych. Warunkiem korzystania z tego rodzaju pomocy jest regularne opłacanie składki członkowskiej oraz brak wymagalnych zobowiązań w stosunku do organu samorządu zawodowego. Innymi słowy warunkiem nieodpłatnego uczestniczenia w kursie jest uprzednie spełnienie przez członka samorządu świadczenia na rzecz tegoż samorządu. Wnioskodawca zauważył, iż zgodnie z art. 11 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych (Dz.U. z 2011, nr 174, poz. 1038 ze zm., zwana dalej: u.s.p.p.), pielęgniarki i położne przynależące do samorządu zawodowego mają obowiązek uiszczania z tego tytułu składki członkowskiej. Ponadto na mocy przepisu z art. 61 ust. 1 ww. ustawy ustawodawca nałożył na pielęgniarki i położne obowiązek stałego aktualizowania swojej wiedzy i umiejętności zawodowych w różnych rodzajach kształcenia podyplomowego. Wnioskodawca uczestniczący w kursie szkoleniowym organizowanym przez Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych nie otrzymuje pieniędzy, wartości pieniężnych ani też żadnych świadczeń w naturze, stąd uczestnictwo w takich kursach nie może być kwalifikowane jako nieodpłatne świadczenie.

Zdaniem wnioskodawcy, uczestnictwo w kursach szkoleniowych organizowanych przez organ samorządu zawodowego, nie stanowi nieodpłatnego świadczenia na rzecz uczestników tych kursów, bowiem uczestnictwo w nich powiązane zostało z ekwiwalentem w postaci opłacania składki członkowskiej na rzecz wnioskodawcy.

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

1. Czy wobec nałożonych ustawowo obowiązków przynależności do samorządu zawodowego i podnoszenia kwalifikacji zawodowych przez członków tego samorządu, realizowanie tego obowiązku poprzez uczestniczenie w kursie szkoleniowym organizowanym przez organ samorządu zawodowego ze środków członka samorządu, skutkuje po stronie uczestnika powstaniem przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli prawo uczestniczenia w tym kursie przysługuje tylko po uprzednim opłaceniu składek członkowskich?

2. Czy uczestnik kursu szkoleniowego organizowanego przez organ samorządu zawodowego ze środków członka samorządu tj. składek zobowiązany jest uścić podatek dochodowy od tego źródła przychodu?

Zdaniem wnioskodawcy, uczestnictwo w kursie szkoleniowym organizowanym przez organ samorządu zawodowego i finansowanym z jego środków nie powoduje po jego stronie tj. uczestnika tego kursu, powstania przychodu, a w związku z tym nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

W ocenie wnioskodawcy, uczestnictwo w kursach szkoleniowych organizowanych przez samorząd zawodowy pielęgniarek i położnych, finansowanych członkom samorządu w zamian za opłacanie składki, nie powoduje przychodu po stronie uczestników tego kursu, o ile wcześniej opłacają składki członkowskie, a w związku z tym nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

W indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego z dnia 13 maja 2015 r. nr [...] Dyrektor Izby Skarbowej w K. działający w imieniu Ministra Finansów uznał stanowisko T.W. za nieprawidłowe.

Organ zwrócił uwagę, że ustawodawca określając przychody z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9, posłużył się w ww. art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. sformułowaniem "w szczególności". Zdaniem organu użycie w powyższym przepisie takiego zwrotu, wskazuje, że definicja przychodów z innych źródeł ma charakter otwarty i nie ma przeszkód, aby do tej kategorii zaliczyć również przychody inne niż wymienione wprost w przepisie art. 20 ust. 1 ww. ustawy. O przychodzie podatkowym z innych źródeł będziemy mówić w każdym

przypadku, kiedy u podatnika wystąpią realne korzyści majątkowe. Organ stwierdził, że skoro zatem wnioskodawca osiągnie określoną korzyść majątkową, to powstanie przychód podatkowy. Wartość ww. świadczeń stanowi przysporzenie majątkowe dla wnioskodawcy, które zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. należy zakwalifikować jako przychód z innych źródeł.

Dokonując podsumowania Minister Finansów stwierdził, że przychód uzyskany z tytułu odbytego bezpłatnego specjalistycznego szkolenia będzie podlegał opodatkowaniu, zgodnie z treścią art. 20 ust. 1 w zw. z art. 10 ust. 1 pkt. 9 u.p.d.o.f., jako przychód z innych źródeł.

Na skutek skargi wniesionej przez T.W. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie wyrokiem z dnia 19 listopada uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną.

Sąd uznał, że spór w niniejszej sprawie sprawdza się do odpowiedzi na pytanie, czy uczestnictwo pielęgniarki w bezpłatnym kursie szkoleniowym organizowanym przez organ samorządu zawodowego pielęgniarek i położnych stanowi nieodpłatne świadczenie, podlegające kwalifikacji jako przychód z innych źródeł w rozumieniu art. 20 ust. 1 w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. Wskazał, że zgodnie z art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. 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. Przepis ten formułuje ogólną zasadę powszechności opodatkowania, w myśl której wszelkie zwolnienia i ulgi podatkowe w systemie prawa podatkowego są wyjątkiem, odstępstwem od zasady sprawiedliwości podatkowej, opartej na powszechności i równości opodatkowania. Przepis art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. zawiera generalną definicję przychodu stanowiąc, że 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 i art. 20 ust. 3, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Przepis ten należy interpretować w powiązaniu z art. 10 oraz art. 12-20 u.p.d.o.f. w celu ustalenia, czy dana kwota lub świadczenie przynależy do któregośkolwiek ze źródeł przychodów podatkowych. W art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. ustawodawca sformułował katalog źródeł przychodu, w którym – w punkcie 9 – wymienił przychód z innych źródeł. Natomiast stosownie do art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. 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 17 oraz przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach. Ponieważ ustawodawca użył sformułowania " w szczególności" katalog przychodów zaliczanych do przychodów z innych źródeł jest katalogiem otwartym, co oznacza, że do przychodów z tego źródła kwalifikuje się również przychody wprost w przepisie niewymienione; z zastrzeżeniem, że nie wchodzi do tego katalogu przychody kwalifikowane do któregośkolwiek z pozostałych źródeł przychodów.

Dla rozstrzygnięcia sporu zaistniałego w kontrolowanej sprawie kluczowe znaczenie ma zinterpretowanie pojęcia "nieodpłatne świadczenie". Pojęcie to nie zostało zdefiniowane w ustawie podatkowej. Korzystając z dotychczasowego orzecznictwa, jak i poglądów doktryny przyjdzie w pierwszej kolejności odwołać się do poglądu wyrażonego w uchwale składu siedmiu sędziów z 16 października 2006 r. sygn. akt II FPS 1/06 (ONSAiWSA 2006, nr 6, poz. 153, LEX nr 200104), podtrzymującej stanowisko prawne wyrażone w uchwale z 18 listopada 2002 r. sygn. akt FPS 9/02 (ONSA 2003, nr 2, poz. 47, LEX nr 55855). Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że podatkowe pojęcie nieodpłatnego świadczenia ma szerszy zakres niż w prawie cywilnym. Obejmuje bowiem ono wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze,

których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku osobie, mające konkretny wymiar finansowy. Naczelny Sąd Administracyjny w przywołanych uchwałach wskazał, że przytoczone oceny stanowią kontynuację linii orzeczniczej utworzonej wyrokami Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego, to jest wyrokiem Sądu Najwyższego z 6 sierpnia 1999 r. sygn. akt III RN 31/99 (OSNAPiUS 2000, nr 13, poz. 496), wyrokiem Sądu Najwyższego z 13 czerwca 2002 r. sygn. akt III RN 106/01 (ONSP 2003, nr 11, poz. 261) oraz wyrokami Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 28 stycznia 2000 r. sygn. akt I SA/Gd 2285/98 (LEX nr 39796) i z 10 kwietnia 2000 r. sygn. akt III SA 2252/99 (LEX nr 40687).

Sąd stwierdził, że w świetle przytoczonych przepisów i przyjętego w judykaturze sposobu interpretacji określenia nieodpłatnego świadczenia, uczestnictwo przez pielęgniarkę (pielęgniarka) lub położną - członka Izby, w bezpłatnym kursie szkoleniowym organizowanym przez Izbę, na warunkach opisanych we wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, nie stanowi dla pielęgniarki czy położnej przychodu z nieodpłatnych świadczeń. Ponieważ nie stanowi również przychodu z innych źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f., tym samym nie stanowi przychodu w rozumieniu ustawy podatkowej. W konsekwencji organ Samorządu nie ma obowiązku sporządzenia dla wskazanego uczestnika kursu informacji PIT-8C.

W skardze kasacyjnej skierowanej do Naczelnego Sądu Administracyjnego Minister Finansów reprezentowany przez Dyrektora Izby Skarbowej w K. zarzucił zaskarżonemu wyrokowi naruszenie przepisów prawa materialnego tj. art. 11 ust. 1 w zw. z art. 20 ust. 1 w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. poprzez błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że w okolicznościach wskazanych we wniosku uczestnictwo w bezpłatnych szkoleniach organizowanych dla pielęgniarek i położnych przez organ samorządu zawodowego nie stanowi nieodpłatnych świadczeń na rzecz uczestników szkoleń, podlegających kwalifikacji jako przychód z innych źródeł w rozumieniu art. 20 ust. 1 w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f..

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej organ odwołał się do rozważań zawartych w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. sygn. akt K 7/13, w kontekście otrzymywania przez pracowników przychodu ze stosunku pracy. W ocenie organu podatkowego rozważania Trybunału Konstytucyjnego w aspekcie zdefiniowania pojęcia "inne nieodpłatne świadczenia" znajdują zastosowanie także w tej sprawie, z tą różnicą, że otrzymane przez pielęgniarki i położne nieodpłatne świadczenia zakwalifikowane zostaną do źródła przychodów inne źródła jako, że stron nie wiąże stosunek pracy. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego przeprowadzona przez niego analiza przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pozwala na określenie cech istotnych kategorii "innych nieodpłatnych świadczeń" jako przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 i art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Za przychód pracownika mogą być uznane takie świadczenia, które

- zostały spełnione za zgodą pracownika, który skorzystał z nich w pełni dobrowolnie;
- zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść;
- korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna dla ogółu podmiotów)

W analizowanym stanie faktycznym finansowanie członkom Izby (tj. pielęgniarkom i położnym) udziału w kursach szkoleniowych stanowi dla nich nieodpłatne świadczenie a tym samym przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który należy zakwalifikować jako przychód z innych źródeł.

W odpowiedzi na skargę pełnomocnik wnioskodawcy wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna nie jest zasadna.

Na tle stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej istotę sporu w rozpoznawanej sprawie stanowiła kwestia, czy poprzez uczestnictwo członków samorządu zawodowego w szkoleniach finansowanych przez Izbę, otrzymują oni ze strony organu samorządu zawodowego nieodpłatne świadczenie (art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.) stanowiące dla nich przychód z innych źródeł, o którym mowa w art. 20 ust. 1 w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 9 tej ustawy. Podkreślenie wymaga, że tożsama z przedstawionym we wniosku stanem faktycznym kwestia była już przedmiotem oceny Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyroku z dnia 30 maja 2017 roku w sprawie II FSK 1206/15 (dostępne w bazie orzeczeń). Ocenę i rozważania zawarte w powyższym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym sprawę w pełni podziela, co zasadnym czyni powtórzenie przedstawionej tam argumentacji.

W punkcie wyjścia wskazać należy, że pojęcie "nieodpłatne świadczenie" nie zostało zdefiniowane w ustawie podatkowej. W uchwale składu siedmiu sędziów z 16 października 2006 r. sygn. akt II FPS 1/06 (ONSAiWSA 2006, nr 6, poz. 153, LEX nr 200104), podtrzymującej stanowisko prawne wyrażone w uchwale z 18 listopada 2002 r. sygn. akt FPS 9/02 (ONSA 2003, nr 2, poz. 47, LEX nr 55855). Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że podatkowe pojęcie nieodpłatnego świadczenia ma szerszy zakres niż w prawie cywilnym. Obejmuje bowiem ono wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku osobie, mające konkretny wymiar finansowy. Naczelny Sąd Administracyjny w przywołanych uchwałach wskazał, że przytoczone oceny stanowią kontynuację linii orzeczniczej utworzonej wyrokami Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego, to jest wyrokiem Sądu Najwyższego z 6 sierpnia 1999 r. sygn. akt III RN 31/99 (OSNAPiUS 2000, nr 13, poz. 496), wyrokiem Sądu Najwyższego z 13 czerwca 2002 r. sygn. akt III RN 106/01 (ONSP 2003, nr 11, poz. 261) oraz wyrokami Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 28 stycznia 2000 r. sygn. akt I SA/Gd 2285/98 (LEX nr 39796) i z 10 kwietnia 2000 r. sygn. akt III SA 2252/99 (LEX nr 40687). Ze świadczeniem nieodpłatnym będziemy mieli zatem 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. W rozstrzyganej sprawie należy także odwołać się do stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażonego w wyroku z dnia 23 kwietnia 2013 r., II FSK 1741/11 (LEX nr 1309997) wskazującego, że ustawowe pojęcie nieodpłatnych świadczeń musi być zawsze interpretowane w konkretnym kontekście, a nie w oderwaniu od niego, z pominięciem okoliczności realizacji pewnych uprawnień, zjawisk gospodarczych i zdarzeń prawnych. To właśnie one jak trafnie ocenił sąd I instancji determinują w rozstrzyganej sprawie ocenę, że uczestnictwo przez członka samorządu zawodowego, w bezpłatnym kursie szkoleniowym organizowanym przez Izbę ze środków samorządu zawodowego, na warunkach opisanych we wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji, nie stanowi dla jego uczestnika przychodu z nieodpłatnych świadczeń.

W złożonej skardze kasacyjnej Minister Finansów, na poparcie prezentowanego w tej sprawie stanowiska, że finansowanie kursów szkoleniowych organizowanych nieodpłatnie przez Izbę stanowi dla członków samorządu pielęgniarek i położnych konkretne przysporzenie majątkowe, które należy zakwalifikować do przychodów z innych źródeł, o których mowa w art. 20 ust.1 w zw. z art. 10 ust.1 pkt 9 u.p.d.o.f. nawiązał do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r. sygn. akt K 7/13. W wyroku tym Trybunał badając zgodność z art. 2 i art. 217 Konstytucji RP przepisów u.p.d.o.f. dotyczących "innych nieodpłatnych świadczeń" - art. 12 w związku z art. 11 ust. 1 oraz w związku z art. 11 ust. 2 - 2b, sformułował szereg wskazań interpretacyjnych (kryteriów), pozwalających uznać unormowania zawierające to, tak niedookreślone pojęcie, za zgodne z ww. przepisami Konstytucji RP. Nie negując doniosłości tego orzeczenia dla wyjaśnienia znaczenia użytego w przepisach podatkowych pojęcia "nieodpłatnego świadczenia", nie można jednak nie dostrzegać okoliczności, które nie pozwalają przy rozpoznaniu niniejszej sprawy na ograniczenie się jedynie do wskazań wynikających z powyższego wyroku Trybunału i przyjęcie ich w sposób automatyczny.

Po pierwsze, inna była płaszczyzna oceny dokonywanej przez Trybunał Konstytucyjny. Był to wyrok o charakterze interpretacyjnym, w którym Trybunał wskazał takie rozumienie analizowanych przepisów, które zapewnią ich zgodność z Konstytucją RP. Innymi słowy, Trybunał stwierdził konstytucyjność tych przepisów w ich określonym rozumieniu.

Po drugie, jako założenie do swoich rozważań Trybunał przyjął, że chodzi o świadczenie "bez ustalonej za nie zapłaty", a zatem w rozważaniach Trybunału nie był obecny ten aspekt ekwiwalentności, które to zagadnienie stanowi główną oś sporu w niniejszej sprawie.

Wreszcie po trzecie i najważniejsze, w sprawie, którą analizował Trybunał chodziło o relację pomiędzy pracodawcą a pracownikiem w przedmiocie "innego nieodpłatnego świadczenia", jako jednego z możliwych składników przychodów ze stosunku pracy, natomiast w rozpoznawanej sprawie chodzi o świadczenie na linii organ samorządu zawodowego i członkowie tego samorządu. Ta ostatnia kwestia jest także bardzo istotna, mając na uwadze argumentację prezentowaną w sprawie przez Ministra Finansów.

Oczywiście w sensie formalnym Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych jako osoba prawna jest odrębnym podmiotem w stosunku do osób fizycznych - członków samorządu zawodowego i zasadniczo zgodzić się też należy z Ministrem Finansów, iż formalnie rzecz biorąc, w momencie opłacenia składki członkowskiej następuje jej przewłaszczenie na rzecz samorządu zawodowego i staje się ona elementem jego majątku, którym właściwy organ samorządu zawodowego może dysponować.

Nie można 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.

Odzwierciedleniem tej idei są również zapisy zawarte w przepisach prawa. W myśl art. 2 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych samorząd zawodowy pielęgniarek i położnych, zwany dalej "samorządem", 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 Przynależnością tą wiąże się także obowiązek uiszczania z tego tytułu składki członkowskiej (art. 11 ustęp 2 pkt 4 u.s.p.p.). 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 ustawy z dnia 15 lipca 2010 r. o zawodach pielęgniarki i położnej, (tj. Dz.U. 2014, poz. 1435 ze zm.). 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 m.in. przez prowadzenie kształcenia podyplomowego pielęgniarek i położnych art. 4 ust. 2 pkt 6 u.s.p.p.

Z przywołanych regulacji wynika, że pomiędzy członkiem samorządu zawodowego a tym samorządem istnieje szczególnego rodzaju więź prawna i szczególnego rodzaju relacja, zupełnie odmienna od relacji pomiędzy pracodawcą a pracownikami, czy też relacjami, jakie zachodzą pomiędzy poszczególnymi osobami.

Okoliczność powyższą, stanowiącą o specyfice tej sprawy, należy również wziąć pod uwagę dokonując oceny charakteru świadczeń, jakie mogą występować w relacjach finansowych (materialnych) zachodzących pomiędzy samorządem zawodowym pielęgniarek i położnych a jego członkami - także w kontekście ich możliwego opodatkowania - a więc fiskalnej ingerencji Państwa w stosunkach, jakie zachodzą pomiędzy samorządem zawodowym a osobami, które go tworzą.

Przedstawione okoliczności przesadzają o tym, że za trafne uznać należy stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie zawarte w kontrolowanym wyrok. Sąd ten prawidłowo analizując kwestię ekwiwalentności świadczeń w relacji samorząd zawodowy oraz osoby wchodzące w jego skład, zwrócił

uwagę, że wzajemność świadczeń, której wystąpienie eliminuje dane świadczenie ze zbioru świadczeń nieodpłatnych, nie ogranicza się tylko do ekwiwalentności w cywilistycznym, obligacyjnym rozumieniu, a ocena, czy świadczenia mają charakter wzajemny, powinna zostać dokonana w konkretnym kontekście, z uwzględnieniem okoliczności, w których dochodzi do udzielenia świadczenia. Trafnie sąd I instancji jako istotny kontekst sytuacyjny rozpoznawanej sprawy, wpływający na ocenę charakteru świadczenia, wskazał okoliczność, że 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. Racje ma sąd I instancji zwracając 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 organizację różnego rodzaju szkoleń. 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. Izba organizując określone szkolenia i 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. Minister Finansów dowodził i argumentował, że na podstawie uiszczonej na rzecz samorządu składki członek Izby nie ma uprawnienia do żądania realizacji jakiegokolwiek świadczenia, które byłoby ekwiwalentem dokonanej z tego tytułu wpłaty, zaś o ekwiwalentności można byłoby mówić wówczas, gdyby opłacona składka miała zindywidualizowane przeznaczenie i pozostawała do dyspozycji członka. Jednakże, jak już wspomniano wcześniej, obowiązek dostarczenia określonego świadczenia na rzecz członków samorządu (tu poprzez zorganizowanie szkolenia i umożliwienia udziału w nim członkom Izby) wynika wprost ustawy z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych, zaś prawidłowe zarządzanie majątkiem Izby wyznacza granice, w jakich w kontekście innych obowiązków samorządu zawodowego, a także potrzeb szkoleniowych członków Izby, szkolenia mają charakter bezpłatny, a w jakich odpłatny lub częściowo odpłatny. 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, co stanowi o tym, że w sytuacji przedstawionej we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, 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.

Z podanych wyżej powodów Naczelny Sąd Administracyjny skargę tę oddalił na podstawie art. 184 p.p.s.a.

O kosztach postępowania orzeczono zgodnie z art 204 pkt 2 i 205 § 2 p.p.s.a i §14 ust. 1 pkt.2 lit.a

Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 roku w sprawie opłat za czynności radców prawnych ( Dz.U z 2015 r. poz. 1804 )

## II FSK 1206/15 - Wyrok NSA

Data orzeczenia	2017-05-30	orzeczenie prawomocne
Data wpływu	2015-04-16	
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny	
Sędziowie	Anna Maria Świdierska /sprawozdawca/ Jerzy Płusa /przewodniczący/ Maciej Jaśniewicz	
Symbol z opisem	6112 Podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym zryczałtowane formy opodatkowania 6560	
Hasła tematyczne	Interpretacje podatkowe Podatek dochodowy od osób fizycznych	
Sygn. powiązane	<a href="#">I SA/GI 624/14 - Wyrok WSA w Gliwicach z 2015-01-08</a>	
Skarżony organ	Minister Finansów	
Treść wyniku	Oddalono skargę kasacyjną	
Powołane przepisy	<a href="#">Dz.U. 2012 poz 361</a> art. 11 ust. 1, art. 20 ust. 1, art. 10 ust. 1 pkt 9 <i>Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - tekst jednolity</i>	

### SENTENCJA

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący: Sędzia NSA Jerzy Płusa, Sędziowie: NSA Maciej Jaśniewicz, NSA del. Anna Maria Świdierska (sprawozdawca), Protokolant Szymon Mackiewicz, po rozpoznaniu w dniu 30 maja 2017 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach działającego z upoważnienia Ministra Finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 8 stycznia 2015 r. sygn. akt I SA/GI 624/14 w sprawie ze skargi O. Izby [...] w K. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach działającego z upoważnienia Ministra Finansów z dnia 25 lutego 2014 r. nr IBPB II/1/415-76/14/AA w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych 1) oddala skargę kasacyjną, 2) zasądza od Szefa Krajowej Administracji Skarbowej na rzecz O. Izby [...] w K. kwotę 120 (sto dwadzieścia) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

### UZASADNIENIE

Wyrokiem z 8 stycznia 2015 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach uchylił interpretację Ministra Finansów z 25 lutego 2014 r. wydaną na skutek wniosku O. Izby [...] w K. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Przedstawiając w uzasadnieniu wyroku stan sprawy sąd pierwszej instancji wskazał, że pismem z 27 stycznia 2014 roku skarżąca wystąpiła o udzielenie pisemnej interpretacji w sprawie dotyczącej skutków podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych związanych z finansowaniem członkom Izby udziału w kursach szkoleniowych.

W przedstawionym stanie faktycznym O. Izba [...] w K. podała, że jest organem samorządu zawodowego, którego działanie regulują przepisy ustawy z 1 lipca 2011 roku o samorządzie pielęgniarek i położnych (Dz. U. z 2011 r. nr 174, poz.1038)- dalej "u.s.p.p.". Zgodnie z art. 11 ust.2 pkt 4 u.s.p.p. członkowie samorządu są obowiązani regularnie opłacać składkę członkowską w wysokości ustalonej uchwałą Krajowego Zjazdu. Ponadto z mocy art. 11 ust.1 pkt 2 u.s.p.p. z tytułu przynależności do samorządu jego członkowie mają prawo do korzystania z pomocy izb w zakresie podnoszenia kwalifikacji zawodowych oraz właściwych warunków wykonywania zawodu. W wykonywaniu tego ustawowego obowiązku skarżąca organizuje kursy szkoleniowe dla pielęgniarek i położnych będących członkami izby. Zgodnie z wewnętrznym Regulaminem Izby osoby uprawnione mogą korzystać z udziału w tych szkoleniach dopiero po trzech miesiącach regularnego opłacania składek członkowskich. Uprawnienie to przysługuje im raz w roku.

W związku z tym wnioskodawczyni zadała następujące pytania:

1. Czy wobec nałożonych ustawowo obowiązków przynależności do samorządu zawodowego i podnoszenia kwalifikacji zawodowych przez członków tego samorządu, realizowanie tego obowiązku poprzez uczestniczenie w kursie szkoleniowym organizowanym przez organ samorządu zawodowego ze środków członka samorządu, po stronie uczestnika powstaje przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli prawo uczestniczenia w tym kursie przysługuje tylko po uprzednim opłaceniu składek członkowskich?
2. Jeśli uczestnictwo w takim kursie powoduje powstanie przychodu po stronie jego uczestnika, to w konsekwencji czy organ samorządu ma obowiązek sporządzenia dla każdego uczestnika kursu informacji PIT-8C?
3. Czy wnioskodawca jest zobowiązany wystawić deklarację PIT-8C dla pielęgniarek/położnych, które uczestniczyły w bezpłatnych kursach kształcenia podyplomowego organizowanych przez wnioskodawcę w ramach wykonywania zadań ustawowych?

Zdaniem wnioskodawczyni uczestnictwo w kursie szkoleniowym organizowanym przez organ samorządu zawodowego i finansowanym z jego środków nie powoduje przychodu po stronie uczestniczących w tym kursie osób, a w związku z tym nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Nie stanowi ono także nieodpłatnego świadczenia na rzecz uczestników kursów, bowiem uczestnictwo w nich powiązane zostało z ekwiwalentem w postaci opłacania składki członkowskiej na rzecz Izby.

W indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego organ interpretacyjny uznał stanowisko wnioskodawczyni za nieprawidłowe.

Wychodząc od językowej wykładni pojęcia nieodpłatne świadczenie wskazał, że jest nim takie zdarzenie, którego następstwem jest nieodpłatne przysporzenie majątku jednej osobie kosztem majątku innego podmiotu. Jeżeli zatem dana osoba bezpłatnie uczestniczy w kursach czy innych formach kształcenia tym samym uzyskuje nieodpłatne świadczenia. Bez znaczenia jest przy tym fakt, że finansowanie tych świadczeń pochodzi z puli obowiązkowych składek członkowskich. Środki ze składek członkowskich stanowią własność Izby, która może nimi dobrowolnie rozporządzać. Brak jest podstaw, aby wiązać uczestnictwo w różnych formach szkolenia z ekwiwalentem w postaci opłacania składek członkowskich na rzecz wnioskodawczyni.

W rezultacie organ interpretacyjny uznał, że finansowanie kursów szkoleniowych organizowanych nieodpłatnie przez Izbę stanowi dla członków samorządu pielęgniarek i położnych konkretne przysporzenie majątkowe, które należy zakwalifikować do przychodów z innych źródeł, o których mowa w art. 20 ust.1 w zw. z art. 10 ust.1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.)- dalej "u.p.d.o.f." W związku z tym na Izbie ciąży obowiązek sporządzenia dla tych osób informacji PIT -8C, w myśl art.42a u.p.d.o.f.

Na skutek skargi wniesionej przez wnioskodawczynię Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach wyrokiem z 8 stycznia 2015 r. uchylił zaskarżoną interpretację.

Sąd uznał, że zasadniczy problem przy rozpoznawaniu interpretacji sprowadza się do ustalenia, czy uczestnictwo członka samorządu zawodowego w organizowanym przez ten samorząd bezpłatnym kursie szkoleniowym stanowi nieodpłatne świadczenie podlegające kwalifikacji jako przychód z innych źródeł w rozumieniu art. 20 ust.1 w zw. z art. 10 ust.1 pkt 9 u.p.d.o.f. Dokonał w związku z tym obszernej interpretacji pojęcia "nieodpłatne świadczenie" w rozumieniu prawa podatkowego. Odwołał się przy tym do stanowiska prawnego wyrażonego w uchwale składu siedmiu sędziów z 16 października 2006 roku sygn. akt II FPS 1/06 oraz poprzedzającej ją uchwale z 18 listopada 2002 roku sygn. akt FPS 9/02, w których wskazano, że podatkowe pojęcie nieodpłatnego świadczenia ma szerszy zakres niż w prawie cywilnym. Obejmuje bowiem wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu lub te zdarzenia, których skutkiem jest nieodpłatne tzn. niezwiązane z kosztami lub inną

formą ekwiwalentu, przysporzenie majątkowe na rzecz innej osoby mające wymiar finansowy. Jednocześnie jednak otrzymujący odnosi określoną korzyść pod tytułem darmym zarówno aktualnie, jak i w przyszłości. Stan ten należy badać każdorazowo w określonym kontekście zarówno prawnym jak i gospodarczym.

W analizowanym stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o interpretację zdaniem sądu nie doszło 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.

Sąd za właściwe uznał stanowisko organu, że nie można wiązać zapłaty składek członkowskich na rzecz korporacji z zapłatą za konkretne przeprowadzone szkolenie. W tym zakresie brak jest prostej ekwiwalentności świadczeń. Jednocześnie jednak wpłacone składki tworzą majątek Izby, który w pewnym zakresie jest przeznaczany na cele szkoleniowe. Wzajemność świadczenia wynika więc z tego, że możliwość uczestniczenia w kursie jest uzależniona od realizacji przez pielęgniarkę lub położną ustawowego obowiązku o wymiarze finansowym, a realizacja tego obowiązku ma znaczenie dla stanu majątkowego samorządu i realizacji ciężącego na nim obowiązku kształcenia podyplomowego członków Izby. Istnieje zatem pewna ekwiwalentność świadczeń, gdyż pielęgniarki i położne mają obowiązek podnoszenia swych kwalifikacji, a samorząd obowiązek sprawowania pieczy nad wykonywaniem przez nie zawody z uwagi na interes publiczny. Z tych względów sąd uznał, że organ interpretacyjny dokonał błędnej wykładni określenia "nieodpłatne świadczenie" w kontekście stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o interpretację.

W skardze kasacyjnej skierowanej do Naczelnego Sądu Administracyjnego Minister Finansów reprezentowany przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach zarzucił zaskarżonemu wyrokowi naruszenie przepisów prawa materialnego tj. art. 11 ust. 1 w zw. z art. 20 ust. 1 w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. poprzez błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że w okolicznościach wskazanych w stanie faktycznym uczestnictwo w bezpłatnych szkoleniach organizowanych dla pielęgniarek i położnych przez organ samorządu zawodowego nie stanowi nieodpłatnych świadczeń na rzecz uczestników szkoleń, podlegających kwalifikacji jako przychód z innych źródeł w rozumieniu art. 20 ust. 1 w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f..

Dla uzasadnienia swego stanowiska organ interpretacyjny odwołał się do rozważań zawartych w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. sygn. akt K 7/13, w kontekście otrzymywania przez pracowników przychodu ze stosunku pracy. W ocenie organu podatkowego rozważania Trybunału Konstytucyjnego w aspekcie zdefiniowania pojęcia "inne nieodpłatne świadczenia" znajdują zastosowanie także w tej sprawie, z tą różnicą, że otrzymane przez pielęgniarki i położne nieodpłatne świadczenia zakwalifikowane zostaną do źródła przychodów inne źródła jako, że stron nie wiąże stosunek pracy. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego przeprowadzona przez niego analiza przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pozwala na określenie cech istotnych kategorii "innych nieodpłatnych świadczeń" jako przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 i art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Za przychód pracownika mogą być uznane takie świadczenia, które

- zostały spełnione za zgodą pracownika, który skorzystał z nich w pełni dobrowolnie;
- zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść;
- korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna dla ogółu podmiotów)

W analizowanym stanie faktycznym finansowanie członkom Izby (tj. pielęgniarkom i położnym) udziału w kursach szkoleniowych stanowi dla nich nieodpłatne świadczenie a tym samym przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który należy zakwalifikować jako przychód z innych źródeł.

W odpowiedzi na skargę pełnomocnik O. Izby [...] w K. wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej. W obszernych rozważaniach odwołał się do stanowiska prezentowanego w toku całego postępowania interpretacyjnego. W konkluzji wskazał, że przysporzenie majątkowe dla członków samorządu zawodowego mogłoby wystąpić jedynie w przypadku jednostronnego świadczenia pod tytułem darmym i tylko pod warunkiem, że takie świadczenie nie wynika z ustawowego obowiązku podmiotu spełniającego świadczenie. Tymczasem ustawowym zadaniem samorządu jest ułatwienie pielęgniarkom i położnym wypełniania ustawowego obowiązku zdobywania coraz wyższych kwalifikacji w zamian za opłacane przez nie składki członkowskie.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna nie jest zasadna.

Na tle stanu faktycznego przedstawionego przez O. Izbę [...] we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej istotę sporu w rozpoznawanej sprawie stanowiła kwestia, czy poprzez uczestnictwo członków samorządu zawodowego w szkoleniach finansowanych przez Izbę, otrzymują oni ze strony organu samorządu zawodowego nieodpłatne świadczenie (art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.) stanowiące dla nich przychód z innych źródeł, o którym mowa w art. 20 ust. 1 w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 9 tej ustawy.

W punkcie wyjścia wskazać należy, że pojęcie "nieodpłatne świadczenie" nie zostało zdefiniowane w ustawie podatkowej. W uchwale składu siedmiu sędziów z 16 października 2006 r. sygn. akt II FPS 1/06 (ONSAiWSA 2006, nr 6, poz. 153, LEX nr 200104), podtrzymującej stanowisko prawne wyrażone w uchwale z 18 listopada 2002 r. sygn. akt FPS 9/02 (ONSA 2003, nr 2, poz. 47, LEX nr 55855). Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że podatkowe pojęcie nieodpłatnego świadczenia ma szerszy zakres niż w prawie cywilnym. Obejmuje bowiem ono wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku osobie, mające konkretny wymiar finansowy. Naczelny Sąd Administracyjny w przywołanych uchwałach wskazał, że przytoczone oceny stanowią kontynuację linii orzeczniczej utworzonej wyrokami Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego, to jest wyrokiem Sądu Najwyższego z 6 sierpnia 1999 r. sygn. akt III RN 31/99 (OSNAPiUS 2000, nr 13, poz. 496), wyrokiem Sądu Najwyższego z 13 czerwca 2002 r. sygn. akt III RN 106/01 (ONSP 2003, nr 11, poz. 261) oraz wyrokami Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 28 stycznia 2000 r. sygn. akt I SA/Gd 2285/98 (LEX nr 39796) i z 10 kwietnia 2000 r. sygn. akt III SA 2252/99 (LEX nr 40687). Ze świadczeniem nieodpłatnym będziemy mieli zatem 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. W rozstrzyganej sprawie należy także odwołać się do stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażonego w wyroku z dnia 23 kwietnia 2013 r., II FSK 1741/11 (LEX nr 1309997) wskazującego, że ustawowe pojęcie nieodpłatnych świadczeń musi być zawsze interpretowane w konkretnym kontekście, a nie w oderwaniu od niego, z pominięciem okoliczności realizacji pewnych uprawnień, zjawisk gospodarczych i zdarzeń prawnych. To właśnie one jak trafnie ocenił sąd I instancji determinują w rozstrzyganej sprawie ocenę, że uczestnictwo przez członka samorządu zawodowego, w bezpłatnym kursie szkoleniowym organizowanym przez Izbę ze środków samorządu zawodowego, na warunkach opisanych we wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji, nie stanowi dla jego uczestnika przychodu z nieodpłatnych świadczeń.

W złożonej skardze kasacyjnej Minister Finansów, na poparcie prezentowanego w tej sprawie stanowiska, że finansowanie kursów szkoleniowych organizowanych nieodpłatnie przez Izbę stanowi dla członków samorządu pielęgniarek i położnych konkretne przysporzenie majątkowe, które należy zakwalifikować do przychodów z innych źródeł, o których mowa w art. 20 ust. 1 w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. nawiązał do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r. sygn. akt K 7/13. W wyroku tym Trybunał badając zgodność z art. 2 i art. 217 Konstytucji RP przepisów u.p.d.o.f. dotyczących "innych nieodpłatnych świadczeń" - art. 12 w związku z art. 11 ust. 1 oraz w związku z art. 11 ust. 2 - 2b, sformułował szereg

wskazań interpretacyjnych (kryteriów), pozwalających uznać unormowania zawierające to, tak niedookreślone pojęcie, za zgodne z ww. przepisami Konstytucji RP. Nie negując doniosłości tego orzeczenia dla wyjaśnienia znaczenia użytego w przepisach podatkowych pojęcia "nieodpłatnego świadczenia", nie można jednak nie dostrzegać okoliczności, które nie pozwalają przy rozpoznaniu niniejszej sprawy na ograniczenie się jedynie do wskazań wynikających z powyższego wyroku Trybunału i przyjęcie ich w sposób automatyczny.

Po pierwsze, inna była płaszczyzna oceny dokonywanej przez Trybunał Konstytucyjny. Był to wyrok o charakterze interpretacyjnym, w którym Trybunał wskazał takie rozumienie analizowanych przepisów, które zapewnią ich zgodność z Konstytucją RP. Innymi słowy, Trybunał stwierdził konstytucyjność tych przepisów w ich określonym rozumieniu.

Po drugie, jako założenie do swoich rozważań Trybunał przyjął, że chodzi o świadczenie "bez ustalonej za nie zapłaty", a zatem w rozważaniach Trybunału nie był obecny ten aspekt ekwiwalentności, które to zagadnienie stanowi główną oś sporu w niniejszej sprawie.

Wreszcie po trzecie i najważniejsze, w sprawie, którą analizował Trybunał chodziło o relację pomiędzy pracodawcą a pracownikiem w przedmiocie "innego nieodpłatnego świadczenia", jako jednego z możliwych składników przychodów ze stosunku pracy, natomiast w rozpoznawanej sprawie chodzi o świadczenie na linii organ samorządu zawodowego i członkowie tego samorządu. Ta ostatnia kwestia jest także bardzo istotna, mając na uwadze argumentację prezentowaną w sprawie przez Ministra Finansów.

Oczywiście w sensie formalnym O. Izba [...] jako osoba prawna jest odrębnym podmiotem w stosunku do osób fizycznych - członków samorządu zawodowego i zasadniczo zgodzić się też należy z Ministrem Finansów, iż formalnie rzecz biorąc, w momencie opłacenia składki członkowskiej następuje jej przewłaszczenie na rzecz samorządu zawodowego i staje się ona elementem jego majątku, którym właściwy organ samorządu zawodowego może dysponować.

Nie można 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.

Odzwierciedleniem tej idei są również zapisy zawarte w przepisach prawa. W myśl art. 2 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych samorząd zawodowy pielęgniarek i położnych, zwany dalej "samorządem", reprezentuje osoby wykonujące zawody pielęgniarki i położnej oraz sprawuje pieczę nad należytym wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. Przynależność pielęgniarek i położnych do samorządu jest obowiązkowa. Z Przynależnością tą wiąże się także obowiązek uiszczania z tego tytułu składki członkowskiej (art. 11 ustęp 2 pkt 4 u.s.p.p.). 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 ustawy z dnia 15 lipca 2010 r. o zawodach pielęgniarki i położnej, (tj. Dz.U. 2014, poz. 1435 ze zm.). W myśl art.4.ustęp 1 pkt 1 u.s.p.p. zadaniami samorządu są w szczególności: sprawowanie pieczy nad należytym wykonywaniem zawodów. Zadanie to realizowane jest m.in. przez prowadzenie kształcenia podyplomowego pielęgniarek i położnych art. 4 ust. 2 pkt 6 u.s.p.p.

Z przywołanych regulacji wynika, że pomiędzy członkiem samorządu zawodowego a tym samorządem istnieje szczególnego rodzaju więź prawna i szczególnego rodzaju relacja, zupełnie odmienna od relacji pomiędzy pracodawcą a pracownikami, czy też relacjami, jakie zachodzą pomiędzy poszczególnymi osobami.

Okoliczność powyższą, stanowiącą o specyfice tej sprawy, należy również wziąć pod uwagę dokonując oceny charakteru świadczeń, jakie mogą występować w relacjach finansowych (materialnych) zachodzących pomiędzy samorządem zawodowym pielęgniarek i położnych a jego członkami - także w kontekście ich

możliwego opodatkowania - a więc fiskalnej ingerencji Państwa w stosunkach, jakie zachodzą pomiędzy samorządem zawodowym a osobami, które go tworzą.

Przedstawione okoliczności przesadzają o tym, że za trafne uznać należy stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach zawarte w kontrolowanym wyrok z dnia 8 stycznia 2015 r. Sąd ten prawidłowo analizując kwestię ekwiwalentności świadczeń w relacji samorząd zawodowy oraz osoby wchodzące w jego skład, zwrócił uwagę, że wzajemność świadczeń, której wystąpienie eliminuje dane świadczenie ze zbioru świadczeń nieodpłatnych, nie ogranicza się tylko do ekwiwalentności w cywilistycznym, obligacyjnym rozumieniu, a ocena, czy świadczenia mają charakter wzajemny, powinna zostać dokonana w konkretnym kontekście, z uwzględnieniem okoliczności, w których dochodzi do udzielenia świadczenia. Trafnie sąd I instancji jako istotny kontekst sytuacyjny rozpoznawanej sprawy, wpływający na ocenę charakteru świadczenia, wskazał okoliczność, że 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. Racje ma sąd I instancji zwracając 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 organizację różnego rodzaju szkoleń. 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.

Izba organizując określone szkolenia i 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.

Minister Finansów dowodził i argumentował, że na podstawie uiszczonych na rzecz samorządu składek członek Izby nie ma uprawnienia do żądania realizacji jakiegokolwiek świadczenia, które byłoby ekwiwalentem dokonanej z tego tytułu wpłaty, zaś o ekwiwalentności można byłoby mówić wówczas, gdyby opłacona składka miała zindywidualizowane przeznaczenie i pozostawała do dyspozycji członka.

Jednakże, jak już wspomniano wcześniej, obowiązek dostarczenia określonego świadczenia na rzecz członków samorządu (tu poprzez zorganizowanie szkolenia i umożliwienia udziału w nim członkom Izby) wynika wprost ustawy z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych, zaś prawidłowe zarządzanie majątkiem Izby wyznacza granice, w jakich w kontekście innych obowiązków samorządu zawodowego, a także potrzeb szkoleniowych członków Izby, szkolenia mają charakter bezpłatny, a w jakich odpłatny lub częściowo odpłatny.

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, co stanowi o tym, że w sytuacji przedstawionej we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, 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.

Z podanych wyżej powodów jako nie trafny ocenić należało jedyny sformułowany w skardze kasacyjnej zarzut naruszenia tych przepisów. Dlatego też uznając, że skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw, Naczelny Sąd Administracyjny skargę tę oddalił na podstawie art. 184 p.p.s.a.

O kosztach postępowania orzeczono zgodnie z art 204 pkt 2 i 205 § 2 p.p.s.a.

---