

Warszawa, dnia 19 lutego 2021 r.

Poz. 16

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD3.8201.2.2018

MINISTRA FINANSÓW, FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ

z dnia 15 lutego 2021 r.

**w sprawie braku obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych
w przypadku uczestnictwa członków samorządu zawodowego w szkoleniach organizowanych
przez ten samorząd**

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.), w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam, co następuje:

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego

Interpretacja dotyczy stosowania art. 11 ust. 1 w związku z art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.), dalej: „ustawa PIT”, w odniesieniu do świadczeń polegających na zapewnieniu uczestnictwa członkom samorządu zawodowego w szkoleniach finansowanych przez ten samorząd.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym

Na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy PIT 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.

Art. 10 ust. 1 ustawy PIT w katalogu źródeł przychodu wymienia także inne źródła (pkt 9).

Z kolei zgodnie z art. 20 ust. 1 ustawy PIT, 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.

Pomimo że pojęcie „nieodpłatne świadczenie” nie zostało zdefiniowane w przepisach ustawy PIT, to jego rozumienie ugruntowało się w orzecznictwie sądów administracyjnych. W uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 16 października 2006 r. sygn. akt II FPS 1/06, podtrzymującej stanowisko prawne wyrażone w uchwale z dnia 18 listopada 2002 r. sygn. akt FPS 9/02, *„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.”*

Świadczenie nieodpłatne występuje zatem w przypadkach, w których otrzymujący odnosi określoną korzyść pod tytułem darmym, czyli nie świadczy nic w zamian.

Należy zwrócić uwagę, że orzecznictwo sądów administracyjnych wskazuje, iż w przypadku występowania wzajemności świadczeń, nie można uznać danego świadczenia jako nieodpłatnego. *„Wzajemność świadczeń (...) nie ogranicza się tylko do ekwiwalentności w cywilistycznym, obligacyjnym rozumieniu, a ocena, czy świadczenia mają charakter wzajemny, powinna być dokonana w konkretnym kontekście, z uwzględnieniem okoliczności, w których dochodzi do udzielenia świadczenia”* (por. wyrok NSA z dnia 17 lipca 2018 r. sygn. akt II FSK 135/17).

Rozpatrując zatem charakter świadczenia polegającego na możliwości uczestnictwa członków samorządu zawodowego w szkoleniach finansowanych przez ten samorząd, należy zauważyć.

Zgodnie z art. 17 ust. 1. Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. poz. 483, z późn. zm.) w drodze ustawy można tworzyć samorządy zawodowe, reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawujące pieczę nad należyтым wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony.

Jak podnosi się w orzecznictwie, *„Samorządy zawodowe z jednej strony reprezentują osoby wykonujące określone zawody (działanie na zewnątrz), z drugiej strony są powołane w celu wspomaganie członków w dążeniu do prawidłowego wykonywania zawodu. W sytuacji nałożenia na osoby wykonujące określony zawód obowiązku podnoszenia kwalifikacji, a na samorząd zawodowy – obowiązku sprawowania pieczy nad wykonywaniem zawodu ze względu na interes publiczny, występuje korelacja obowiązków tych podmiotów. Innymi słowy, składki, które osoby wykonujące określony zawód opłacają, winny być – chociażby w części – spożytkowane w celu ułatwienia wypełnienia powinności należytego wykonywania zawodu. Samorząd zawodowy nie powstał w celu budowania kolejnej struktury biurokratycznej i nakładania na jego członków finansowych ciężarów (w związku z obowiązkowym uczestnictwem) w aksjologicznej próżni. Z woli ustawodawcy samorządy zawodowe winny pełnić rolę gwaranta należytego wykonywania zawodów zaufania publicznego w celu ochrony interesu*

publicznego. Członkowie samorządu winni ponosić ciężary finansowe, aby umożliwić samorządowi wypełnienie zadań ustawowych; między innymi szkolenie członków. Prawidłowe zarządzanie majątkiem wyznacza granice, w jakich – w kontekście innych obowiązków ustawowych, a także potrzeb szkoleniowych członków – kursy mają charakter bezpłatny, a w jakich odpłatny.” (por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 stycznia 2015 r. sygn. akt I SA/GI 624/14).

Na przykładzie rozwiązań dotyczących pielęgniarek i położnych należy wskazać, że zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 916, z późn. zm.) – dalej: „*uspip*”, samorząd zawodowy pielęgniarek i położnych reprezentuje osoby wykonujące zawody pielęgniarki i położnej oraz sprawuje pieczę nad należytym wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. Z kolei art. 4 ust. 2 pkt 6 i 11 *uspip* stanowi, że samorząd wykonuje swoje zadania w szczególności przez prowadzenie kształcenia podyplomowego pielęgniarek i położnych oraz prowadzenia działalności edukacyjnej, naukowej lub badawczej.

Zatem przepisy przywołanej ustawy wprost nakładają na samorząd zawodowy pielęgniarek i położnych obowiązek prowadzenia szkoleń dla osób wykonujących te zawody.

Z drugiej strony pielęgniarki i położne są obowiązane do przynależności do samorządu (art. 2 ust. 3 *uspip*) i do regularnego opłacania składki członkowskiej (art. 11 ust. 2 pkt 4 *uspip*).

Dodatkowo należy mieć na uwadze, że zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o zawodach pielęgniarki i położnej (Dz. U. z 2020 r. poz. 562, z późn. zm.) pielęgniarka i położna ma obowiązek stałego aktualizowania swojej wiedzy i umiejętności zawodowych oraz prawo do doskonalenia zawodowego w różnych rodzajach kształcenia podyplomowego.

Analiza przywołanych regulacji prowadzi do wniosku, że tak uregulowane na poziomie ustawowym wzajemne świadczenia zarówno członków samorządu zawodowego, jak i samego samorządu, wyłączają z katalogu nieodpłatnych świadczeń świadczenie w postaci możliwości uczestnictwa członków samorządu zawodowego w szkoleniach, które są finansowane przez ten samorząd. W konsekwencji, po stronie członka samorządu nie powstanie przychód z nieodpłatnych świadczeń, o którym mowa w art. 11 ust. 1 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy PIT.

Stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie, przykładowo NSA w wyroku z dnia 12 kwietnia 2018 r. sygn. akt II FSK 969/16 wskazał, że „*w sytuacji przyjęcia korporacyjnych zasad udzielania świadczeń w postaci umożliwienia udziału w bezpłatnym kursie, pod warunkiem regularnego opłacania składek, przeznaczenie środków pochodzących ze składek na finansowanie kursów i udzielenie w ten sposób świadczenia członkowi samorządu wskazuje na jednoznaczne uwarunkowanie udzielenia świadczenia, spełnieniem przez tego członka innego świadczenia finansowego – ze skutkiem dla stanu majątku samorządu zawodowego. Samorząd, organizując określone szkolenia i umożliwiając udział w nich swoim członkom, z jednej strony spełnia na ich rzecz określone świadczenie, jednocześnie jednak tym samym wypełnia swój ustawowy obowiązek.*”

Należy podkreślić, że zapewnienie podnoszenia kwalifikacji zawodowych (w tym w postaci szkolenia) przez samorząd zawodowy może być zrealizowane zarówno bezpośrednio, tj. poprzez organizację szkoleń przez samorząd zawodowy i umożliwienie bezpłatnego w nich udziału członkom samorządu,

jak i pośrednio, tj. poprzez refundację kosztów poniesionych przez członka samorządu na odpłatne szkolenie organizowane przez inny podmiot.

Jednocześnie w enumeratywnie określonych sytuacjach samorząd zawodowy może zwolnić członka z opłacania składek na rzecz tego samorządu. Zwolnienie z opłacania składek nie ma stałego charakteru, co oznacza, że obowiązek opłacania składek istniał zarówno przed objęciem określonych członków samorządu zwolnieniem, jak i obowiązuje po ustaniu przesłanek dla stosowania zwolnienia. Zwolnienie z opłacania składek nie wpływa jednak na zakres obowiązków zarówno samorządu zawodowego (w tym w zakresie szkolenia członków), jak i po stronie jego członków (podnoszenia kwalifikacji zawodowych). W takim przypadku udział członków samorządu w szkoleniach finansowanych przez ten samorząd, również nie powoduje u tych osób powstania przychodu w rozumieniu ustawy PIT.

Reasumując, uzyskane od samorządu zawodowego świadczenie, polegające na zapewnieniu uczestnictwa członków tego samorządu w szkoleniach, nie stanowi przychodu, gdyż:

- ma charakter świadczenia wzajemnego członków samorządu zawodowego i samego samorządu, co wynika z regulacji na poziomie ustawowym,
- otrzymanie świadczenia jest konsekwencją spełnienia przez członka samorządu zawodowego innego świadczenia finansowego na rzecz swojego samorządu zawodowego (ze względu na sam obowiązek opłacania składek na rzecz samorządu, co oznacza, że indywidualne zwolnienie z opłacania składek nie ma wpływu na powstanie obowiązku podatkowego),
- uczestnictwo w takim szkoleniu stanowi realizację ustawowego obowiązku podnoszenia kwalifikacji zawodowych (a organizacja szkolenia/refundacja kosztów poniesionych przez członka samorządu na szkolenie jest finansowana również ze składek członków tego samorządu).

Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej: z up. J. Sarnowski