

Płock, dnia 17 maja 2018 r.



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0114-KDIP3-3.4011.92.2018.1.AK

**Warszawska Okręgowa Izba
Pielęgniarek i Położnych**
ul. Nowy Świat 63
00-042 Warszawa
NIP: 525-141-29-32

Reprezentowana przez:
Pana Grzegorza Chrzanowskiego
Doradcę Podatkowego

adres do korespondencji:
ul. Smolna 13/308
00-375 Warszawa

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1, art. 14r ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko przedstawione we wniosku wspólnym z dnia 13 lutego 2018 r. (data wpływu 20 lutego 2018 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącego podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych uczestnictwa w nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych kursach i szkoleniach organizowanych, finansowanych w całości lub części albo refundowanych w całości lub części przez Okręgowe Izby Pielęgniarek i Położnych ze składek członkowskich oraz związanych z tym obowiązków płatnika dotyczących sporządzenia i wystawienia informacji PIT-8C – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 20 lutego 2018 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek wspólny o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczący podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych uczestnictwa w nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych kursach i szkoleniach organizowanych, finansowanych w całości lub części albo refundowanych w całości lub części przez Okręgowe Izby Pielęgniarek i Położnych ze składek członkowskich oraz związanych z tym obowiązków płatnika dotyczących sporządzenia i wystawienia informacji PIT-8C.



Krajowa Administracja
Skarbowa

Adres do korespondencji:

Krajowa Informacja Skarbowa

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

43-300 Bielsko-Biała | fax: +48 33 485 34 88 | **+48 24 361 62 63**

e-PUAP: /KIS/wnioski

www.kis.gov.pl

| REGON: 366063511

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

We wniosku złożonym przez:

- Zainteresowaną będącą stroną postępowania:

Warszawską Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych;

- Zainteresowanych niebędących stronami postępowania:

Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych w Białej Podlaskiej,

Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych w Bydgoszczy,

Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych w Ciechanowie,

Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych w Chełmie,

Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych w Częstochowie,

Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych w Kaliszu,

Świętokrzyską Izbę Pielęgniarek i Położnych,

Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych w Koninie,

Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych w Lublinie,

Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych w Łomży,

Nowosądecką Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych w Nowym Sączu,

Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych Regionu Płockiego,

Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych w Poznaniu,

Podkarpacką Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych,

Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych w Radomiu,

Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych Ziemi Sieradzkiej,

Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych w Słupsku,

Szczecińską Izbę Pielęgniarek i Położnych,

Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych w Tarnowie,

Okręgową Izbę Pielęgniarek i Położnych w Zamościu;

przedstawiono następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca – Strona postępowania w sprawie interpretacji indywidualnej z wniosku wspólnego oraz pozostałe Zainteresowane, niebędące stronami postępowania, Okręgowe Izby Pielęgniarek i Położnych, są jednostkami organizacyjnymi samorządu zawodowego pielęgniarek i położnych, posiadającymi osobowość prawną (na podstawie art. 2 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych, Dz. U. Nr 174, poz. 1038, z późn. zm.). Opisany niniejszy stan faktyczny ma charakter jednolity dla Strony – Warszawskiej Okręgowej Izby Pielęgniarek i Położnych oraz pozostałych podmiotów zainteresowanych – Okręgowych Izb. Okoliczności faktyczne są te same, polegają na opisanych niżej zdarzeniach w przedmiocie funkcjonowania samorządu zawodowego pielęgniarek i położnych jako całości – tak w zakresie członków – pielęgniarek i położnych, jak i w zakresie jednostek organizacyjnych tego samorządu – Okręgowych Izb.

Stan faktyczny wynika z realizacji tych samych przepisów ustaw, nakładających na pielęgniarki i położne obowiązek stałego aktualizowania wiedzy i umiejętności zawodowych w różnych rodzajach kształcenia podyplomowego organizowanego przez jednostki samorządu. Realizacja tego obowiązku to jednolity kompleks zdarzeń występujący we wszystkich Okręgowych Izbach. Wynika zaś z tego konieczność, by każdy członek samorządu był traktowany w ten sam sposób pod względem skutków podatkowych tego samego zdarzenia – korzystania ze szkoleń udostępnianych pielęgniarkom i położnym przez jednostki organizacyjne samorządu. Obowiązkowa przynależność pielęgniarek i położnych do Izby Okręgowej, właściwej ze względu na miejsce wykonywania zawodu, wynika z art. 17 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz z art. 2 ust. 3 i art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych. Przynależność uzyskują pielęgniarki i położne, które mają stwierdzone lub przyznane prawo wykonywania zawodu i są wpisane do rejestru prowadzonego przez właściwy organ samorządu.

Samorząd reprezentuje osoby wykonujące zawody pielęgniarki i położnej oraz sprawuje pieczę nad należyтым wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony (art. 2 ust. 1 ustawy o samorządzie pielęgniarek i położnych).

Na jednostki organizacyjne samorządu zawodowego – każdą Okręgową Izbę, wyżej wymieniona ustawa z dnia 1 lipca 2011 r. nakłada obowiązki prowadzenia kształcenia podyplomowego pielęgniarek i położnych; prowadzenia działalności edukacyjnej, naukowej lub badawczej; opiniowania i wnioskowania w sprawach kształcenia zawodowego (art. 4 ust. 2 pkt 6, pkt 9 i pkt 11 ustawy o samorządzie pielęgniarek i położnych). W ustawie z dnia 1 lipca 2001 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych zapisano także, że organy samorządu ustalają zasady wykonywania obowiązku dotyczącego aktualizowania wiedzy i umiejętności zawodowych przez pielęgniarki i położne (art. 22 ust. 1 pkt 5).

Z kolei, członkowie samorządu mają ustawowe prawo korzystać z pomocy Okręgowych Izb w zakresie podnoszenia kwalifikacji zawodowych oraz ochrony właściwych warunków wykonywania zawodu (art. 11 ust. 1 pkt 2 tejże ustawy).

Obowiązki te są realizowane w praktyce przez Okręgowe Izby – w formie bezpośredniego organizowania, finansowania, dofinansowania, współfinansowania lub refundacji szkoleń i udostępnianych pielęgniarkom i położnym.

Zgodnie z zasadami stosowanymi jednolicie przez wszystkie Okręgowe Izby, podstawą dopuszczenia do udziału w takich szkoleniach, a także ich finansowaniu lub refundowaniu, jest przynależność do samorządu oraz regularne opłacanie składek członkowskich i niezaleganie z ich zapłatą przez daną osobę.

Szczegółowo powyższe jest realizowane w wielu formach, zależnie od potrzeb i możliwości tak samorządu, jak i uczestników:

- poprzez nieodpłatne uczestnictwo w formach kształcenia podyplomowego (szkolenia, specjalizacje, kursy) organizowanych bezpośrednio przez Okręgowe Izby;
- poprzez dofinansowanie, w całości lub w części, wypłacane ze środków Okręgowej Izby, do takich szkoleń, organizowanych przez podmioty trzecie (odpłatność bezpośrednio realizowana na rzecz organizatora przez Okręgową Izbę; albo częściowo przez Izbę i częściowo przez uczestnika);
- poprzez refundację kosztów w całości lub w części, kwotą wypłacaną ze środków Okręgowej Izby, na rzecz uczestnika, który poniósł udokumentowane wydatki za uczestnictwo w szkoleniu organizowanym przez podmiot trzeci (pod warunkiem przedstawienia dowodów ukończenia szkolenia i poniesienia wydatków przez uczestnika),

Środki na pokrycie wymienionych form kształcenia zawodowego przez Okręgowe Izby, wypłaca się z zasobów samorządu, pochodzących ze składek członkowskich.

Obowiązek regularnego opłacania składek członkowskich na rzecz właściwej Okręgowej Izby, na terenie której dany członek Izby wykonuje zawód, ma charakter przymusowy (art. 11 ust. 2 pkt 4 ustawy o samorządzie pielęgniarek i położnych). Składka członkowska opłacana jest comiesięcznie na rzecz właściwej Okręgowej Izby. Jej wysokość określona jest w uchwale Krajowego Zjazdu Pielęgniarek i Położnych w sposób ujednolicony, tak samo wobec członków wszystkich Okręgowych Izb – jako procent uzyskiwanego wynagrodzenia albo jako ryczałt, w przypadku uzyskiwania przychodów z prowadzenia działalności gospodarczej. Nieopłacone w terminie składki członkowskie podlegają ściągnięciu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 92 ustawy o samorządzie pielęgniarek i położnych).

Z drugiej strony na wszystkich członków samorządu pielęgniarek i położnych, nałożono ustawowy obowiązek stałego aktualizowania swojej wiedzy i umiejętności zawodowych w różnych formach kształcenia podyplomowego, Wynika on z art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o zawodach pielęgniarki i położnej (Dz. U. z 2016 r., poz. 1251, z późn. zm.)

Izby Okręgowe, realizując powyższe ustawowe zasady, organizują więc, finansują współfinansują i refundują szkolenia dla członków Izby tak, by mogli oni wykonywać swoje obowiązki, nałożone ustawą. Opisane niniejszym okoliczności faktyczne mają zastosowanie do działalności każdej Okręgowej Izby Pielęgniarek i Położnych w Polsce, a ich efekty dotyczą zgodnego z prawem podatkowym traktowania tak samo każdej pielęgniarki i położnej, będącej

członkiem samorządu, w zakresie oceny występowania dla tych osób przychodu do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych i obowiązku sporządzania na ich rzecz informacji PIT-8C.

Obecnie Okręgowe Izby – tak Strona postępowania, jak i podmioty zainteresowane, niebędące stroną – kierując się dotychczasowym stanowiskiem organów podatkowych w jednostkowych sprawach – sporządzają w opisanych okolicznościach informacje PIT-8C pielęgniarkom i położnym korzystającym ze szkoleń w ramach samorządu. Stanowisko organów podatkowych w takich sprawach ulega jednak zmianie, a znana Izbom praktyka stosowania przepisów podatkowych niestety nie jest jednolita.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania.

1. Czy wobec nałożonych ustawowo obowiązków działania jednostek organizacyjnych samorządu oraz przynależności członków do samorządu pielęgniarek i położnych w zakresie podnoszenia kwalifikacji zawodowych przez członków, realizowanie tego obowiązku w formie uczestniczenia nieodpłatne lub częściowo odpłatne, w kursach i szkoleniach organizowanych, finansowanych w całości lub części albo refundowanych w całości lub części przez Okręgowe Izby Pielęgniarek i Położnych ze środków samorządu – składek członkowskich, skutkuje po stronie uczestników szkoleń powstaniem przychodu w rozumieniu art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli prawo bezpłatnego lub częściowo odpłatnego uczestniczenia albo zwrotu kosztów uczestnictwa w opisanych szkoleniach przysługuje tylko członkom samorządu i pod warunkiem regularnego opłacania składek członkowskich oraz niezalegania z ich zapłatą?
2. Czy w związku z powyższym, Okręgowe Izby Pielęgniarek i Położnych są zobowiązane, na podstawie art. 42a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wystawiać informacje wzór PIT-8C w podatku dochodowym od osób fizycznych dla pielęgniarek lub położnych, które po spełnieniu przesłanek w postaci członkostwa w samorządzie pielęgniarek i położnych, regularnego opłacania składek członkowskich i niezalegania z ich zapłatą uczestniczą w bezpłatnych, częściowo odpłatnych, refundowanych w całości lub częściowo kursach i szkoleniach kształcenia podyplomowego w ramach wykonywania zadań ustawowych jednostek organizacyjnych oraz członków samorządu pielęgniarek i położnych?

Zdaniem Zainteresowanych, uczestnictwo w kursie szkoleniowym w ramach kształcenia podyplomowego organizowanym przez organ samorządu zawodowego, finansowanym w całości lub częściowo z jego środków, refundowanym w całości lub częściowo ze środków Okręgowych Izb, pochodzących ze składek członkowskich, pod warunkiem bycia członkiem samorządu oraz regularnego opłacania przez uczestnika składek członkowskich i niezalegania z ich zapłatą, nie stanowi dla uczestnika kursu lub szkolenia przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, gdyż można takie szkolenia traktować jako nabyte odpłatnie w zamian za wywiązywanie się z obowiązku płacenia składek.

Wobec tego, że takie uczestnictwo w kursie lub szkoleniu nie stanowi przychodu dla jego uczestnika, Okręgowe Izby Pielęgniarek i Położnych nie są zobowiązane, w opisanym stanie faktycznym, do wystawiania tym uczestnikom informacji PIT-8C.

Takie samo stanowisko zostało zaakceptowane i uznane za prawidłowe w:

- dwóch wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 1528/15 i II FSK 1206/15,

- jednolitych co do treści, podjętych w takich samych stanach faktycznych i prawnych interpretacjach indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej:

- z dnia 20 listopada 2017 r., sygn. 0115-KDIT2-2.4011418.2017.1.ENB,
- z dnia 22 grudnia 2017 r., sygn. 0113-KDIPT2-3.4011.296.2017.3.MS,
- z dnia 5 stycznia 2018 r., sygn. 0113-KDIPT2-3.4011.320.2017.1.PR.

Z powyższych wynika, że obecnie szkolenia członków samorządu pielęgniarek i położnych otrzymywane od Okręgowych Izb: nieodpłatnie, częściowo odpłatnie, refundowane w całości lub częściowo, a nawet szkolenia otrzymywane przez członków zwolnionych z płacenia składek; nie spełniają ustawowych przesłanek uznania ich za przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Dla takiego opodatkowania niezbędne bowiem byłoby otrzymanie świadczenia nieodpłatnego lub częściowo odpłatnego, nieekwiwalentnego. Może to mieć miejsce „tylko w przypadkach, w których otrzymujący odnosi określoną korzyść pod tytułem darmym. Oznacza to, że otrzymujący nie świadczy nic w zamian ani obecnie, ani też w przyszłości.” W związku z istnieniem między członkiem samorządu pielęgniarek i położnych, a jednostkami organizacyjnymi samorządu specyficznych stosunków zobowiązaniowych – w przypadkach takich, jak w opisanym stanie faktycznym, owa nieekwiwalentność świadczeń w ogóle nie zachodzi. Członek samorządu, ma obowiązek płacenia składek i w zamian nabywa uprawnienie do szeregu działań ze strony samorządu, pozwalających mu realizować ustawowe obowiązki pielęgniarki i położnej. Przyjmuje się, że członek samorządu płacąc składki jakoby sam finansuje sobie świadczenia przysługujące mu od samorządu. Z drugiej strony wsparcie materialne i niematerialne, realizowane nieodpłatnie i częściowo nieodpłatnie ze strony samorządu na rzecz pielęgniarek i położnych, jest również realizacją obowiązków wynikających z ustawy. Samorząd niczego nie świadczy tu za darmo, bo tytułem do wykonania opisanych czynności, jest przepis ustawy między innymi przyznający mu w zamian wpływy ze składek członkowskich.

Cytując jednolicie prezentowany podgląd Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej:

„Zgodnie z ustawą z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych (Dz. U. Nr 174, poz. 1038, z późn. zm.) przynależność pielęgniarek i położnych do samorządu jest obowiązkowa (art. 2 ust. 3), zaś członkowie tego samorządu są co do zasady obowiązani regularnie opłacać składkę członkowską (art. 11 ust. 2 pkt 4). Ponadto, z tytułu przynależności do samorządu jego członkowie mają prawo do korzystania z pomocy Izb w zakresie podnoszenia kwalifikacji zawodowych oraz właściwych warunków wykonywania zawodu (art. 11 ust. 1 pkt 2). Natomiast zadaniem samorządu jest m.in. sprawowanie pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodów, ustalaniem standardów zawodowych i standardów kwalifikacji zawodowych obowiązujących na poszczególnych stanowiskach pracy czy edukacja zdrowotna, zaś zadania te samorząd wykonuje, np. przez prowadzenie kształcenia podyplomowego, prowadzenia działalności edukacyjnej, naukowej lub badawczej (art. 4 ust. 1 i ust. 2). Z kolei w myśl ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o zawodach pielęgniarki i położnej (Dz. U. z 2016 r., poz. 1251, 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 przeprowadzana 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. Odnosząc się do kwestii ekwiwalentności świadczeń w relacji między samorządem zawodowym a osobami wchodzącymi w jego skład wskazać należy, że zachodzi wyraźna korelacja pomiędzy obowiązkiem samorządu (sprawowanie pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodu pielęgniarki i położnej) a obowiązkami członków samorządu (uiszczanie składki członkowskiej). Składki członkowskie stanowiąc zasadnicze, dominujące źródło pozostających w dyspozycji Izby środków finansowych, umożliwiają sfinansowane, min, 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 przez Wnioskodawcę, me 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. 20 ust. 1 oraz art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. A zatem, w sytuacji, gdy ekonomiczny ciężar szkoleń ponosi samorząd, ale w praktyce środki te pochodzą ze składek dokonywanych przez pielęgniarki i położne po stronie uczestników szkoleń czy innych form kształcenia nie powstaje przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (...) Reasumując należy stwierdzić, że w sytuacji refundowania w całości lub w części przez Wnioskodawcę uczestnikom kursów i szkoleń, zarówno opłacającym składki członkowskie, jak również uczestnikom zwolnionym z obowiązku opłacenia składek członkowskich, po stronie wyżej wymienionych uczestników nie powstanie przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W sytuacji nieodpłatnego uczestnictwa pielęgniarek i położnych opłacających składki członkowskie oraz zwolnionych z obowiązku opłacenia składek członkowskich – kursokonferencjach w całości finansowanych przez Wnioskodawcę w ramach zadań ustawowych ze środków pochodzących ze składek członkowskich, uczestnicy ww. szkoleń również nie uzyskują przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W związku z powyższym, na Wnioskodawcy jako płatniku, nie będzie ciążył obowiązek sporządzenia dla każdego uczestnika informacji o wypłaconym stypendium, o przychodach z innych źródeł oraz o niektórych dochodach z kapitałów pieniężnych (PIT-8C).”

Powyższe znalazło odzwierciedlenie również w aktualnym orzecznictwie sądów administracyjnych, jak wskazano na wstępie.

Zgodnie z uzasadnianiem tez orzecznictwa: „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. 53, LEX Nr 200104), podtrzymującej stanowisko prawne wyrażone w uchwale z dnia 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 dnia 6 sierpnia 1999 r. sygn. akt III RN 31/99 (OSNAPiUS 2000, Nr 13, poz. 496), wyrokiem Sądu Najwyższego z dnia 13 czerwca 2002 r. sygn. akt III RN 106/01 (ONSP 2003, Nr 11, poz. 261) oraz wyrokami Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 stycznia 2000 r., sygn. akt I SA/Gd 2285/98 (LEX Nr 39796) i z dnia 10 kwietnia 2000 r., sygn. akt III SA 2252/99 (LEX Nr 40887). 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, (...) Oczywiście w sensie formalnym. Izba (...) jako osoba prawna jest odrębnym podmiotem w stosunku do osób fizycznych – członków samorządu zawodowego i zasadniczo zgodzić się też należy z Ministrem Finansów, że 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 „samorzędem”, 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 przynależnością tą wiąże się także obowiązek uiszczania z tego tytułu składki członkowskiej (art. 11 ust. 2 pkt 4 u.s.p.p.). Zgodnie z art. 11 ust. 2 pkt 4 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, (Dz. U. z 2014 r., poz. 1435, z późn. zm.). 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 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 samorzędem istnieje szczególnego rodzaju więź prawna i szczególnego rodzaju rotacja, 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 samorzędem zawodowym pielęgniarek i położnych a jego członkami – także w kontekście ich możliwego opodatkowania – a więc fiskalnej ingerencji Państwa w stosunkach, jakie zachodzą pomiędzy samorzędem zawodowym a osobami, które go tworzą(...) 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. (...) udzielenie przez samorząd zawodowy świadczenia w postaci umożliwienia uczestniczenia jego członków w szkoleniu, stanowi wypełnienie ustawowego obowiązku samorządu u sprawowania pieczy nad należytych wykonywaniem zawodu pielęgniarki i położnej. (...) Rację 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, która 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 samorzędowi 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, za skutkiem dla majątku samorządu, (...) 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.” (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 1206/15).

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Zainteresowanych w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest prawidłowe.

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r., poz. 200, z późn. zm.), opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

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

W myśl art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19, art. 25b i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Za przychody należy zatem uznać każdą formę przysporzenia majątkowego, zarówno formę pieniężną, jak i niepieniężną, w tym nieodpłatne świadczenia otrzymane przez podatnika.

Dla celów podatkowych nieodpłatne świadczenie obejmuje działanie lub zaniechanie na rzecz innej osoby oraz wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze w działalności osób, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, 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, 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 (PIT-8C) i w terminie do końca lutego następnego roku podatkowego, z zastrzeżeniem art. 45ba ust. 4, 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.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że na jednostki organizacyjne samorządu zawodowego – każdą Okręgową Izbę, ustawa z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych, nakłada obowiązki prowadzenia kształcenia podyplomowego pielęgniarek i położnych; prowadzenia działalności edukacyjnej, naukowej lub badawczej; opiniowania i wnioskowania w sprawach kształcenia zawodowego. W ustawie zapisano także, że organy samorządu ustalają zasady wykonywania obowiązku dotyczącego aktualizowania wiedzy i umiejętności zawodowych przez pielęgniarki i położne. Z kolei, członkowie samorządu mają ustawowe prawo korzystać z pomocy Okręgowych Izb w zakresie podnoszenia kwalifikacji zawodowych oraz ochrony właściwych warunków wykonywania zawodu. Obowiązki te są realizowane w praktyce przez Okręgowe Izby – w formie bezpośredniego organizowania, finansowania, dofinansowania, współfinansowania lub refundacji szkoleń i udostępnianych pielęgniarkom i położnym. Obowiązki te są realizowane w praktyce przez Okręgowe Izby – w formie bezpośredniego organizowania, finansowania, dofinansowania, współfinansowania lub refundacji szkoleń i udostępnianych pielęgniarkom i położnym. Zgodnie z zasadami stosowanymi jednolicie przez wszystkie Okręgowe Izby, podstawą dopuszczenia do udziału w takich szkoleniach, a także ich finansowaniu lub refundowaniu, jest przynależność do samorządu oraz regularne opłacanie składek członkowskich i niezaleganie z ich zapłatą przez daną osobę. Środki na pokrycie wymienionych form kształcenia zawodowego przez Okręgowe Izby, wypłaca się z zasobów samorządu, pochodzących ze składek członkowskich. Obowiązek regularnego opłacania składek członkowskich na rzecz właściwej Okręgowej Izby, na terenie której dany członek Izby wykonuje zawód, ma charakter przymusowy. Składka członkowska opłacana jest comiesięcznie na rzecz właściwej Okręgowej Izby. Jej wysokość określona jest w uchwale Krajowego Zjazdu Pielęgniarek i Położnych w sposób ujednolicony, tak samo wobec członków wszystkich Okręgowych Izb – jako procent uzyskiwanego wynagrodzenia albo jako ryczałt, w przypadku uzyskiwania przychodów z prowadzenia działalności gospodarczej. Na wszystkich członków samorządu pielęgniarek i położnych, nałożono ustawowy obowiązek stałego aktualizowania swojej wiedzy i umiejętności zawodowych w różnych formach kształcenia podyplomowego. Izby Okręgowe, realizując powyższe ustawowe zasady, organizują, finansują współfinansują i refundują szkolenia dla członków Izby tak, by mogli oni wykonywać swoje obowiązki, nałożone ustawą.

Mając na uwadze powyższe stwierdzić należy, że zgodnie z ustawą z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych (Dz. U. z 2011 r., Nr 174, poz. 1038, z późn. zm.) przynależność pielęgniarek i położnych do samorządu jest obowiązkowa (art. 2 ust. 3), zaś członkowie tego samorządu są co do zasady obowiązani regularnie opłacać składkę członkowską (art. 11 ust. 2 pkt 4). Ponadto, z tytułu przynależności do samorządu jego członkowie mają prawo do korzystania z pomocy Izb w zakresie podnoszenia kwalifikacji

zawodowych oraz właściwych warunków wykonywania zawodu (art. 11 ust. 1 pkt 2). Natomiast, zadaniem samorządu jest m.in. sprawowanie pieczy nad należytym wykonywaniem zawodów, ustalanie standardów zawodowych i standardów kwalifikacji zawodowych obowiązujących na poszczególnych stanowiskach pracy czy edukacja zdrowotna, zaś zadania te samorząd wykonuje, np. przez prowadzenie kształcenia podyplomowego, prowadzenie działalności edukacyjnej, naukowej lub badawczej (art. 4 ust. 1 i ust. 2).

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

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

Przenosząc powołane przepisy na grunt przedstawionego stanu faktycznego, należy stwierdzić, że w sytuacji gdy położne i pielęgniarki, uczestniczą w nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych kursach i szkoleniach organizowanych, finansowanych w całości lub części albo refundowanych w całości lub części przez Okręgowe Izby Pielęgniarek i Położnych ze składek członkowskich dokonywanych przez te osoby (położne i pielęgniarki), nie sposób przyjąć, że w przedstawionej sytuacji uzyskują one jakiegokolwiek przysporzenie swojego majątku.

W konsekwencji w przedmiotowej sprawie po stronie pielęgniarek i położnych nie powstanie przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a na Wnioskodawcy nie ciąży obowiązek sporządzenia dla tych osób informacji PIT-8C.

Biorąc pod uwagę powyższe stanowisko Zainteresowanych **jest prawidłowe.**

Końcowo, odnosząc się do powołanych interpretacji indywidualnych oraz wyroków sądów, wskazać należy, że nie są one wiążące dla tutejszego Organu. Interpretacje organu podatkowego dotyczą tylko konkretnych, indywidualnych spraw, w określonym stanie faktycznym i tylko w tych sprawach rozstrzygnięcia w nich zawarte są wiążące, zatem nie mogą przesądzać o niniejszym rozstrzygnięciu. Natomiast organy podatkowe mimo, że w ocenie indywidualnych spraw podatników posiłkują się wydanymi rozstrzygnięciami sądów i innych organów podatkowych, to nie mają możliwości zastosowania ich wprost, z tego powodu, że nie stanowią materialnego prawa podatkowego.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

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

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

Zainteresowanemu będącemu stroną postępowania (art. 14r § 2 Ordynacji podatkowej) 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 Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2017 r., poz. 1369, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

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

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

z up. Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
Leszek Stępniewski
Zastępca Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
kierujący Delegaturą w Płocku

Pismo zostało wydane
w formie dokumentu elektronicznego
przy wykorzystaniu systemu
teleinformatycznego
Szefa Krajowej Administracji Skarbowej
i podpisane kwalifikowanym podpisem
elektronicznym.

Otrzymują:

- 1) Zainteresowana będąca stroną postępowania;
- 2) Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście;
- 3) Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie;
- 4) aa.

Odpis otrzymują:

- 1) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania, tj.
Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych w Białej Podlaskiej
ul. Okopowa 3
21-500 Biała Podlaska
NIP: 537-194-83-68
- 2) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białej Podlaskiej;

- 3) Naczelnik Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej;
- 4) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania, tj.
Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych w Bydgoszczy
ul. T. Kościuszki 27/30-32
85-079 Bydgoszcz
NIP: 554-130-34-82
- 5) Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy;
- 6) Naczelnik Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu;
- 7) Zainteresowany niebędący stroną postępowania, tj.
Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych w Ciechanowie
ul. Władysława Andersa 52/53
06-400 Ciechanów
NIP: 566-147-62-68
- 8) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Ciechanowie;
- 9) Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie;
- 10) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania, tj.
Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych w Chełmie
ul. Obłowska 20
22-100 Chełm
NIP: 563-174-96-55
- 11) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Chełmie;
- 12) Naczelnik Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej;
- 13) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania, tj.
Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych w Częstochowie
ul. Pułaskiego 25
42-200 Częstochowa
NIP: 573-117-78-27
- 14) Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Częstochowie;
- 15) Naczelnik Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Katowicach;
- 16) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania, tj.
Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych w Kaliszu
ul. Korczak 4a
62-800 Kalisz
NIP: 618-10-22-846
- 17) Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Kaliszu;
- 18) Naczelnik Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu;
- 19) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania, tj.
Świętokrzyska Izba Pielęgniarek i Położnych
ul. Nowy Świat 32A
25-522 Kielce
NIP: 959-105-37-99
- 20) Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Kielcach;
- 21) Naczelnik Świętokrzyskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Kielcach;
- 22) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania, tj.
Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych w Koninie
ul. Spółdzielców 3

- 62-510 Konin
NIP: 665-219-94-91
- 23) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Koninie;
- 24) Naczelnik Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu;
- 25) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania, tj.
Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych w Lublinie
ul. Czechowska 3A
20-072 Lublin
NIP: 946-000-43-81
- 26) Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Lublinie;
- 27) Naczelnik Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej;
- 28) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania, tj.
Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych w Łomży
ul. Szosa Zambrowska 1/27
18-400 Łomża
NIP: 718-144-30-91
- 29) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Łomży;
- 30) Naczelnik Podlaskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białymstoku;
- 31) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania, tj.
Nowosądecka Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych w Nowym Sączu
ul. Zygmuntowska 17/3
33-300 Nowy Sącz
NIP: 734-178-81-22
- 32) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Nowym Sączu;
- 33) Naczelnik Małopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Krakowie;
- 34) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania, tj.
Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych Regionu Płockiego
Plac Dąbrowskiego 1
09-402 Płock
NIP: 774-229-40-70
- 35) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Płocku;
- 36) Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie;
- 37) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania, tj.
Okręgowa Izba Pielęgniarek i położnych w Poznaniu
ul. Grunwaldzka 65
60-311 Poznań
NIP: 778-131-86-27
- 38) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Poznaniu-Grunwald;
- 39) Naczelnik Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu;
- 40) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania, tj.
Podkarpacka Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych
ul. Krakowska 11
37-200 Przeworsk
NIP: 794-126-45-80
- 41) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Przeworsku;
- 42) Naczelnik Podkarpackiego Urzędu Celno-Skarbowego w Przemyślu;

- 43) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania, tj.
Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych w Radomiu
ul. Paderewskiego 15
26-600 Radom
NIP: 948-109-85-71
- 44) Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Radomiu;
- 45) Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie;
- 46) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania, tj.
Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych Ziemi Sieradzkiej
ul. 3-go Maja 7
98-200 Sieradz
NIP: 827-113-01-09
- 47) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Sieradzu;
- 48) Naczelnik Łódzkiego Urzędu Celno-Skarbowego w Łodzi;
- 49) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania, tj.
Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych w Słupsku
ul. Księcia Józefa Poniatowskiego 4
76-200 Słupsk
NIP: 839-196-85-71
- 50) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Słupsku;
- 51) Naczelnik Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gdyni;
- 52) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania, tj.
Szczecińska Izba Pielęgniarek i Położnych
ul. Kusocińskiego 16/LU1
70-237 Szczecin
NIP: 852-113-28-43
- 53) Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie;
- 54) Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Szczecinie;
- 55) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania, tj.
Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych w Tarnowie
ul. Południowa 10
33-100 Tarnów
PESEL: 873-137-11-81
- 56) Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Tarnowie;
- 57) Naczelnik Małopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Krakowie;
- 58) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania, tj.
Okręgowa Izba Pielęgniarek i Położnych w Zamościu
ul. Odrodzenia 7
22-400 Zamość
NIP: 922-157-80-38
- 59) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Zamościu;
- 60) Naczelnik Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej.