



RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

Znak: DD2/0602/18/MWJ/2010/BMI9-4248

Dotyczy: BPS/DSK-043-2604/10

GABINET MARSZAŁKA SENATU

wpłynęło dn. 4.10.2010

nr 2537 podpis

Warszawa, dnia 30 kwietnia 2010 r.

PREZYSTAWIŁ
Prac. Senackich
04.05
3131 podpis

Pan

Bogdan Borusewicz

Marszałek Senatu

Rzeczypospolitej Polskiej

Warszawa

Szanowny Panie Marszałku,

Odpowiadając na pismo z dnia 31 marca 2010 r., przy którym załączono tekst oświadczenia złożonego przez senatora Norberta Krajczego wspólnie z innymi senatorami na 51. posiedzeniu Senatu w dniu 26 marca 2010 r., uprzejmie informuję.

W oświadczeniu postuluje się „podjęcie działań legislacyjnych, które umożliwiłyby lekarzom i lekarzom denty stom zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu wydatków poniesionych na realizację obowiązku doskonalenia zawodowego.” Działania te powinny polegać na zapisaniu w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, że koszty obowiązku doskonalenia zawodowego lekarzy i lekarzy denty stom są kosztami uzyskania przychodu, „do limitu określonego w ustawie dla czteroletniego okresu rozliczeniowego.”

Odnosząc się do postulatu zauważa się, że postulat ten, w sposób pośredni, jest już zrealizowany w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r., Nr 51, poz. 307, z późn. zm.), poprzez wyrażoną w art. 22 ust. 1 tej ustawy ogólną definicję kosztów uzyskania przychodów.

Zgodnie z tą definicją, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, definiując w sposób generalny koszty uzyskania przychodu, nie zawiera jednocześnie pozytywnego katalogu tych kosztów, który by enumeratywnie wskazywał, jakie konkretnie koszty mogą być uznane za koszty podatkowe. Ustalenie stałego katalogu kosztów podatkowych jest niemożliwe z uwagi na mnogość i ciągły rozwój różnego rodzaju działalności, powodujących powstanie przychodu.

Z tego względu ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje na określone cechy jakie musi spełniać dany wydatek, aby mógł być uznany za koszt uzyskania przychodu. Przede wszystkim koszt ten nie może być wymieniony w katalogu kosztów negatywnych, o których mowa w art. 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ponadto, koszt poniesiony przez podatnika może być brany pod uwagę przy ustalaniu dochodu do opodatkowania jedynie wówczas, gdy służy osiągnięciu przychodu czyli istnieje związek przyczynowy pomiędzy dokonaniem kosztu, a możliwością uzyskania przychodu rozumianą również jako zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów.

Wydatki związane z doskonaleniem zawodowym ponoszone przez lekarzy, w tym również opłata za egzamin specjalizacyjny, nie są ujęte w katalogu kosztów nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów. Oznacza to, że w aktualnym stanie prawnym, wydatki z tego tytułu mogą być uwzględnione w kosztach podatkowych, o ile istnieje związek tych wydatków, chociażby pośredni, z możliwością uzyskania przychodu. Dodać należy, że w odniesieniu do ponoszonych przez lekarzy wydatków związanych z doskonaleniem zawodowym, istotne znaczenie przy ocenie tego związku ma fakt, że obowiązek doskonalenia zawodowego lekarzy wynika z przepisów ustawy z dnia 5 grudnia 1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentystry (Dz. U. z 2008 r., Nr 136, poz. 857, z późn. zm.). Zgodnie z art. 18 ust. 1 tej ustawy, lekarz ma prawo i obowiązek doskonalenia zawodowego, w szczególności w różnych formach kształcenia podyplomowego.

Powyższe zasady odnoszą się do lekarzy świadczących usługi w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej.

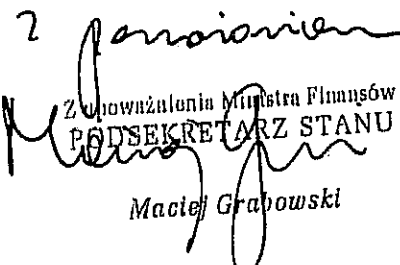
Nieco inaczej przedstawia się sytuacja lekarzy, którzy świadczą usługi w ramach stosunku pracy. Koszty uzyskania przychodu z tytułu stosunku pracy określone są kwotowo. Nie ma zatem możliwości uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodu ze stosunku pracy wydatków związanych z doskonaleniem zawodowym, skoro koszty te określone są w stałej kwocie. Ponieważ koszty te dotyczą wszystkich podatników osiągających przychody ze stosunku pracy, nie ma również uzasadnienia, żeby na zasadzie wyjątku powiększyć te koszty o wydatki na doskonalenie zawodowe lekarzy.

W jeszcze inny sposób określone są koszty uzyskania przychodów w odniesieniu do lekarzy, którzy świadczą usługi na podstawie umowy zlecenia i osiągają w związku z tym przychody z działalności wykonywanej osobiście na podstawie art. 13 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zasadą jest, że koszty te określa się w wysokości 20% uzyskanego przychodu. Lekarz ma jednak możliwość uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodów kosztów faktycznie poniesionych, jeżeli udowodni, że koszty uzyskania przychodów były wyższe niż wynikające z zastosowania normy procentowej w wysokości 20% uzyskanego przychodu.

Mając na uwadze powyższe, za nieuzasadniony należy uznać zgłoszony w oświadczeniu postulat polegający na zapisaniu w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, że koszty obowiązku doskonalenia zawodowego lekarzy i lekarzy dentystry, są kosztami uzyskania przychodu. Byłoby to sprzeczne z przyjętą w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych konstrukcją zapisu ustawy dotyczącej kosztów uzyskania przychodów, która nie przewiduje pozytywnego katalogu tych kosztów.

Do wiadomości:

1. Departament Spraw Parlamentarnych
w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów,
2. Biuro Ministra
w miejscu

2

Z upoważnienia Ministra Finansów
PÓDSEKRETARZ STANU
Maciej Grabowski