

Oświadczenie złożone przez senatora Jana Dobrzyńskiego na 71. posiedzeniu Senatu w dniu 3 marca 2011 r.

Oświadczenie skierowane do ministra finansów Jana Vincenta-Rostowskiego

Szanowny Panie Ministrze!

Uzyskałem informację o nieprawidłowościach przy rozpatrywaniu przez dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy wniosków o wydanie indywidualnych interpretacji.

Z przekazanych mi informacji wynika, iż pani Wioletta Cz. wystąpiła do dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z wnioskiem o wydanie pisemnej interpretacji w sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych. Zgodnie ze złożonym formularzem zaznaczone zostało, iż przepisami będącymi przedmiotem interpretacji są:

- ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, tj. DzU 2007 r. nr 155 poz. 1095;
- ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. DzU z 2000 r. nr 54 poz. 654;
- ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego, DzU nr 29 poz. 154.

W wymienionym wniosku wnioskodawca wskazał, iż przewiduje możliwość zarejestrowania kościoła – związku wyznaniowego zgodnie z art. 30 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, DzU 2005 r. nr 231 poz. 1964, w przyszłości. W związku z tym występuje o wydanie indywidualnej interpretacji w zakresie planowanej działalności osoby prawnej mogącej powstać w przyszłości oraz jej opodatkowania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dochody kościelnych osób prawnych uzyskane z niegospodarczej działalności statutowej są zwolnione z opodatkowania podatkiem od osób prawnych. W tym zakresie kościelne osoby prawne nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy ordynacji podatkowej.

Wnioskodawca wskazał także przewidywaną możliwość rozszerzenia przez kościelną osobę prawną swojej działalności o świadczenie usług medycznych jako niepubliczny zakład opieki zdrowotnej, kontraktujący określoną ilość usługi medycznych w Narodowym Funduszu Zdrowia. Tym samym za świadczenia i zakontraktowane usługi medyczne kościelna osoba prawna będzie mogła otrzymywać środki finansowe z NFZ.

W związku z tym wnioskodawca zadał następujące pytania:

1. Czy świadczenie usług medycznych w ramach kontraktu z NFZ przez kościelną osobę prawną jest działalnością gospodarczą zarobkową w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (art. 2, art. 4 ust. 1 tejże ustawy)?

2. Czy uzyskany dochód z tego tytułu winien być opodatkowany w trybie art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. b, zaś zwolnienie podatkowe może dotyczyć tylko tej części dochodu, która została przeznaczona na cele statutowe (zwolnienie warunkowe 2 lata)?

W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione własne stanowisko wnioskodawcy.

Postanowieniem z dnia 17 stycznia 2011 r. dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy odmówił wszczęcia postępowania z uwagi na poniższą argumentację:

1. Przedstawiony we wniosku stan faktyczny i związane z nim pytania nie dotyczą indywidualnej sprawy wnioskodawcy, ale nieistniejącego związku wyznaniowego lub kościelnej osoby prawnej, która jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

2. Wnioskodawca nie ma legitymacji do wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, gdyż dopiero planuje zarejestrować związek wyznaniowy, nie jest więc osobą zainteresowaną w myśl przepisów ordynacji podatkowej.

W mojej ocenie to postanowienie jest wadliwe.

Zgodnie z art. 14b §2 ordynacji podatkowej wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Ordynacja podatkowa przewiduje możliwość wystąpienia przez wnioskodawcę z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej stanu rzeczywistego lub projektowanego. Interpretacje indywidualne stanowią odpowiedź na wniosek zainteresowanego złożony w sprawie wydania interpretacji. W tym sensie interpretacje indywidualne są kierowane do wnioskodawców.

Zgodnie z art. 14b ordynacji podatkowej minister właściwy do spraw finansów publicznych na pisemny wniosek zainteresowanego wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną) (§1). Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych (§2). Składający wniosek o wydanie in-

interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego (§3). Wnioskujący o wydanie interpretacji indywidualnej składa oświadczenie, pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych (§4). Nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku o interpretację są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej (§5). Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu zapewnienia jednolitości wydawanych wiążących interpretacji i usprawnienia obsługi wnioskodawców może, w drodze rozporządzenia, upoważnić podległe organy do wydawania interpretacji indywidualnych w jego imieniu, w ustalonym zakresie, określając jednocześnie właściwość rzeczową i miejscową upoważnionych organów (§6). Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku, o którym mowa w §1, który zawiera dane identyfikujące wnioskodawcę oraz dane wskazane w §2–5 oraz sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 14f (§7).

Ponadto zgodnie z art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej wniosek o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązków świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie (ust. 1); Wniosek o wydanie interpretacji może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych (ust. 2); Przedsiębiorca we wniosku o wydanie interpretacji jest obowiązany przedstawić stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe oraz własne stanowisko w sprawie (ust. 3).

Na gruncie ordynacji podatkowej wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji może praktycznie złożyć każdy, w tym zarówno podatnik, płatnik, inkasent, osoby trzecie oraz kandydaci lub w ogóle osoby zainteresowane uzyskaniem interpretacji. W rezultacie osoba zamierzająca podjąć działalność gospodarczą (kandydat na przedsiębiorcę) może złożyć wniosek o wydanie interpretacji na podstawie ordynacji podatkowej, lecz nie może tego uczynić na podstawie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Na podstawie ordynacji podatkowej żądanie wydania interpretacji indywidualnej może dotyczyć „przepisów prawa podatkowego” oraz m.in. dotyczyć zdarzeń przyszłych. Pomimo to wnioskodawcy bezpodstawnie odmówiono wszczęcia postępowania, a tym samym wydania wnioskowanej interpretacji.

Zdaniem WSA w Warszawie (wyrok z dnia 16 marca 2007 r., III SA/Wa 3109/06. Lex nr 329307), wniosek o udzielenie interpretacji może być formułowany zarówno na tle istniejącego już stanu faktycznego, a więc zdarzeń lub czynności, które miały już miejsce, jak również w kontekście przyszłego, hipotetycznego stanu faktycznego, czyli dopiero planowanych przedsięwzięć wnioskodawcy, który chce widzieć, jaki będą prawnopodatkowe skutki zamierzonych przez niego działań. Istotne jest jednak, aby określony we wniosku stan faktyczny przedstawiony został w sposób wyczerpujący. Własne stanowisko podatnika powinno ściśle korespondować z zakresem złożonego wniosku i zadaniem w jego ramach pytaniem. Pomimo tego dyrektor Izby Skarbowej odmówił wszczęcia postępowania w powyższej sprawie.

Wiele kontrowersji może budzić zastrzeżenie dokonane w art. 14b §1, polegające na podkreśleniu, że wniosek może być złożony tylko w indywidualnej sprawie zainteresowanego. Rozwiązanie to sugeruje, że zainteresowanym nie może być grupa osób fizycznych lub prawnych, skoro wniosek może dotyczyć tylko indywidualnej sprawy. Tymczasem przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji może być taki stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe, których oceną prawną są zainteresowane liczne podmioty, ponieważ dotyczy ich ona w jednakowym stopniu. Można w tym miejscu wymienić przykład różnych organizacji reprezentujących interesy podatników i płatników lub potencjalnych podatników i płatników, którzy w ich imieniu mogliby wystąpić w roli zainteresowanego.

Ponadto należy zwrócić uwagę na to, że skoro przedmiotem wniosku może być opis zdarzenia przyszłego, czyli potencjalny stan faktyczny, to wprowadzenie ograniczenia polegającego na zawężeniu wniosku tylko do indywidualnej sprawy zainteresowanego traci sens. Takiej sprawy bowiem nie ma i w tym sensie nie jest ona sprawą indywidualną.

Pojęcie zdarzenia przyszłego odnosi się do hipotetycznego stanu faktycznego w sprawie podatkowej. Chodzi o to, czy zainteresowany prawidłowo ocenia stan prawnopodatkowy w odniesieniu do zdarzenia, które jeszcze nie nastąpiło w odniesieniu do wnioskodawcy, ale które może nastąpić. Wnioskodawca

może być zainteresowany skutkami podatkowymi swojego potencjalnego zachowania, które jedynie projektuje, ale którego podjęcie uzależnia od wyniku interpretacji indywidualnej.

Biorąc to wszystko pod uwagę, zwracam się do Pana Ministra z następującymi pytaniami:

1. Na jakiej podstawie dyrektor Izby Skarbowej odmówił wszczęcia postępowania w sprawie o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej zdarzeń przyszłych, które wnioskodawca dopiero zamierza zrealizować?

2. Czy w opisanym wyżej stanie faktycznym świadczenie usług medycznych w ramach kontraktu z NFZ przez kościelną osobę prawną jest działalnością gospodarczą zarobkową w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (art. 2, art. 4 ust. 1 tejże ustawy)?

3. Czy uzyskany dochód z tego tytułu winien być opodatkowany w trybie art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. b, zaś zwolnienie podatkowe może dotyczyć tylko tej części dochodu, która została przeznaczona na cele statutowe (zwolnienie warunkowe 2 lata)?

Z poważaniem
Jan Dobrzyński