

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

247

Finanse publiczne



pod redakcją
Jerzego Sokołowskiego
Michała Sosnowskiego
Arkadiusza Żabińskiego



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Teresa Famulska, Beata Filipiak, Tadeusz Juja, Andrzej Miszczuk,
Krystyna Piotrowska-Marczak, Marzanna Poniatowicz, Grażyna Wolska,
Urszula Zagóra-Jonszta

Redakcja wydawnicza: Jadwiga Marcinek, Joanna Świrska-Korlub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Zespół

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-213-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Grażyna Ancyparowicz, Miłosz Stanisławski: Polski długi publiczny w latach 1991-2015	13
Arkadiusz Babczuk: Zadłużenie spółek komunalnych. Wybrane problemy..	24
Wiesława Cieślewicz: Zwolnienie podatkowe jako forma wspierania inwestycji – przypadek specjalnych stref ekonomicznych w Polsce	36
Agnieszka Cyburt: Uwarunkowania absorpcji funduszy Unii Europejskiej na przykładzie gmin województwa lubelskiego	46
Jolanta Gałuszka: Koncepcja ujednoczenia podatku w prawie Unii Europejskiej.....	60
Feliks Grądalski: Równowaga finansów publicznych w warunkach reparycyjnego systemu emerytalnego	70
Sylvia Grenda: Niejednoznaczność przepisów podatkowych i jej wpływ na przejrzystość systemu podatkowego w Polsce	79
Piotr Gut: Wybrane regulacje europejskie i krajowe mające przeciwdziałać nadużyciom w podatku VAT.....	90
Dagmara Hajdys: Procedura wyboru partnera prywatnego jako podstawowa determinanta zawarcia umowy partnerstwa publiczno-prywatnego.....	100
Jarosław Hermaszewski: Problemy w ocenie skuteczności zarządzania jednostką samorządu terytorialnego – analiza porównawcza wybranych gmin	109
Małgorzata Magdalena Hybka: Podatkowa grupa kapitałowa na gruncie przepisów ustawy o podatku obrotowym w Niemczech	120
Maria Jastrzębska: System zarządzania ryzykiem w jednostce samorządu terytorialnego – zarys problemu	130
Danuta Kołodziejczyk: Subwencja wyrównawcza jako źródło wsparcia finansowego gmin w Polsce.....	139
Paweł Kowalik: Sposób obliczania potencjału podatkowego niemieckich gmin	151
Iwona Kowalska: Instrumenty finansowe wspierające ideę podwyższenia wieku emerytalnego w Polsce	161
Agnieszka Krzemińska: Ekonomiczna pozycja sektora samorządowego w systemie finansów publicznych w Polsce	170
Janusz Kudła: Zmiany struktury wpływów budżetowych w wybranych państwach Unii Europejskiej w latach 2008-2010	180
Piotr Laskowski: Budżet zadaniowy jako narzędzie realizacji strategii rozwoju jednostki samorządu terytorialnego	191

Sylwia Łęgowik-Świącik: Problemy wdrażania kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych	202
Zofia Łękawa: Możliwości wykorzystania metody DEA do oceny wiarygodności ekonomicznej jednostki samorządu terytorialnego – przegląd badań i praktyczny aspekt zastosowania metody	210
Paweł Marszałek: Finansyzacja – problemy i kontrowersje	220
Magdalena Miszczuk: Deficyty i zadłużenie wybranych jednostek samorządu terytorialnego w świetle ograniczeń ustawowych	231
Ewelina Młodzik: Zarządzanie ryzykiem w świetle nowej ustawy o finansach publicznych	240
Jarosław Olejniczak: Wskaźnik podstawowych dochodów podatkowych na mieszkańca a poziom rozwoju gmin – na przykładzie województwa dolnośląskiego	249
Monika Pasternak-Malicka: Elektroniczne deklaracje jako dogodna forma rozliczeń podatku dochodowego od osób fizycznych	260
Paweł Piątkowski: Strategie finansowania długu publicznego a ryzyko kryzysu walutowego	274
Krystyna Piotrowska-Marczak: Kierunki i skutki reformy finansów publicznych w Polsce od 2012 roku	283
Krystyna Piotrowska-Marczak, Tomasz Uryszek, Aneta Tylman: Zarządzanie finansami publicznymi poprzez dążenie do osiągnięcia nadwyżki budżetowej	292
Marian Podstawka, Agnieszka Deresz: Redystrybucyjna rola obciążeń finansowych osób fizycznych w latach 2008-2010	301
Piotr Ptak: Wydatkowa reguła dyscyplinująca a poprawa stanu finansów publicznych w Polsce	314
Joanna Rakowska: Statystyczne i praktyczne znaczenie środków unijnych dla gmin	325
Jarosław Skorwider: Możliwości kształtowania potencjału inwestycyjnego powiatów	336
Michał Sosnowski: Realizacja zasady sprawiedliwego opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych	346
Marcin Stępień: Klasyfikacja i pomiar wybranych kategorii ekonomicznych w aspekcie prawa bilansowego i podatkowego	359
Monika Szudy: Polityka fiskalna Hiszpanii w warunkach kryzysu ekonomicznego 2008+	367
Michał Thlon, Piotr Podsiadło: Emisja obligacji katastrofalnych w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego jako źródło finansowania ryzyka katastrof	378
Monika Truszkowska-Kurstak: Problematyka zachowania wiarygodności sprawozdań finansowych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle obowiązujących przepisów prawa – wybrane zagadnienia	390

Alina Walenia: Zasilanie finansowe z budżetu państwa a realizacja ustawowych zadań przez gminy Podkarpacia.....	401
Adam Wasilewski: Finansowe wsparcie Unii Europejskiej dla gminnych inwestycji infrastrukturalnych jako instrument polityki rozwoju pozarolniczej działalności gospodarczej na obszarach wiejskich.....	412
Mirosław Wasilewski, Marzena Ganc: Funkcjonowanie podatku VAT w opinii rolników indywidualnych oraz możliwości wprowadzenia podatku katastralnego w rolnictwie.....	421
Barbara Wieliczko: Stan finansów publicznych w Polsce a wsparcie rolnictwa.....	430
Dorota Wyszowska: Zdolność absorpcyjna jednostek samorządu terytorialnego w zakresie środków pomocowych UE (na przykładzie gmin województwa podlaskiego).....	440
Jolanta Zawora: Partnerstwo publiczno-prywatne jako forma finansowania inwestycji publicznych.....	449
Magdalena Ziolo: Inwestycje komunalne w aspekcie dobra publicznego i zdolności gmin do ich realizacji.....	459
Arkadiusz Żabiński: Instytucjonalne uwarunkowania wykorzystania uproszczonych form opodatkowania.....	470

Summaries

Grażyna Ancyparowicz, Miłosz Stanisławski: Public deficit in Poland from 1991 to 2015.....	23
Arkadiusz Babczuk: Municipal companies' debt. Selected problems.....	35
Wiesława Cieślewicz: Tax relief as a form of investment support – a case of special economic zones in Poland.....	45
Agnieszka Cyburt: Conditioning of absorption of the European Union funds on the example of communes of the Lubelskie Voivodeship.....	59
Jolanta Gałuszka: The concept of tax unification in the European Union law.....	69
Feliks Grądalski: Public finance equilibrium in defined benefit pension system.....	78
Sylwia Grenda: The ambiguity of tax regulations and its influence on the transparency of the Polish tax system.....	89
Piotr Gut: Selected European and Polish regulations to prevent value added tax abuse.....	99
Dagmara Hajdys: The procedure for selecting a private partner as a prerequisite for concluding a public-private partnership agreement.....	108
Jarosław Hermaszewski: Problems in the assessment of management effectiveness of local government units – comparative analysis of selected communities.....	119

Malgorzata Magdalena Hybka: VAT grouping in the provisions of the turnover tax law in Germany.....	129
Maria Jastrzębska: Risk management system in territorial self-government units – outline of the issue	138
Danuta Kołodziejczyk: Compensatory subsidies as a source of financial support for Polish communes	150
Paweł Kowalik: The method of calculating the amount of fiscal capacity of German municipalities.....	160
Iwona Kowalska: Financial instruments to support the idea of extending retirement age in Poland	169
Agnieszka Krzemińska: Local government sector economic position in the public finances in Poland	179
Janusz Kudła: Adjustment of general government revenues during the financial crisis 2008-2010.....	190
Piotr Laskowski: Assignment budgeting as a tool for implementing developmental strategies of local government units	201
Sylvia Łęgowik-Świącik: Problems with the implementation of management control in public finance sector.....	209
Zofia Łękawa: Potential applications of data envelopment analysis in the evaluation of economic credibility of a self-government entity – a review of research and a practical aspect of method’s application.....	219
Paweł Marszałek: Financialization – problems and controversies	230
Magdalena Miszczuk: Deficits and debt of selected self-government units in the light of statutory restrictions.....	239
Ewelina Młodzik: Risk management in the light of the act of public finance	248
Jarosław Olejniczak: Basic tax income per capita versus the level of development of municipalities – the example of Lower Silesian voivodeship..	259
Monika Pasternak-Malicka: E-filing as a convenient way to file personal income tax forms	273
Paweł Piątkowski: Strategies of financing of public debt and the risk of currency crisis	282
Krystyna Piotrowska-Marczak: Directions and effects of public finance reform in Poland from 2012.....	291
Krystyna Piotrowska-Marczak, Tomasz Uryszek, Aneta Tylman: Management of public finances in a way leading to the budgetary surplus	300
Marian Podstawka, Agnieszka Deresz: Redistribution function of personal financial charges in 2008-2010	313
Piotr Ptak: Disciplined spending rule and improvement of public finances position in Poland	324
Joanna Rakowska: Significance of EU funds for communes – budget aspects and authorities’ opinions.....	334
Jarosław Skorwider: Opportunities of creating the investment potential of rural counties	344

Michał Sosnowski: Implementation of the principle of fair taxation in the individual income tax	358
Marcin Stępień: Classification and measurement of some economic categories in the aspect of balance and tax law.....	366
Monika Szudy: Fiscal policy in Spain in the conditions of economic crisis 2008+	377
Michał Thlon, Piotr Podsiadło: Issue of catastrophic bonds in the range of Public Private Partnership as a source of disaster risk financing.....	389
Monika Truszkowska-Kurstak: Problems of maintaining credibility of independent public health care centres' financial reports in the light of law chosen issues.....	400
Alina Walenia: Financing from state budget and implementation of statutory tasks by Subcarpathian communes.....	411
Adam Wasilewski: EU financial support for communal infrastructural investments as a tool of development policy of non-agricultural economic activity in rural areas	420
Mirosław Wasilewski, Marzena Ganc: Functioning of Value Added Tax in the opinion of individual farmers and the possibilities of cadastral tax implementation in agriculture	429
Barbara Wieliczko: Public finance in Poland vs. support for agriculture	439
Dorota Wyszowska: Self-government entities' absorption capacity of EU aid funds (Podlaskie Voivodeship communes – case study).....	448
Jolanta Zawora: Public-private partnership as a form of financing of public investment.....	458
Magdalena Ziolo: Municipal investments as a category of public goods and the ability of municipalities to undertake them	469
Arkadiusz Żabiński: Institutional conditioning of use lump-sum-based forms of taxation	481

Sylwia Grenda*

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

NIEJEDNOZNACZNOŚĆ PRZEPISÓW PODATKOWYCH I JEJ WPŁYW NA PRZEJRZYSTOŚĆ SYSTEMU PODATKOWEGO W POLSCE

Streszczenie: Przejrzystość systemu podatkowego jest elementem decydującym o atrakcyjności danego państwa z punktu widzenia potencjalnego inwestora. Ułatwia również, zgodnie z prawem, prowadzenie działalności przez podmioty krajowe. Niniejszy artykuł porusza tematykę przejrzystości i zrozumiałości polskich przepisów podatkowych. Praca podzielona jest na trzy główne części. Pierwsza przedstawia pozycję polskiego systemu podatkowego na tle systemów podatkowych obowiązujących w innych państwach. W drugiej przedstawiono niejednoznaczność polskich przepisów podatkowych, przejawiającą się w sprzecznej interpretacji przepisów w analogicznych sprawach podatkowych. W części ostatniej analizie poddano rozstrzygnięcia interpretacji przepisów podatkowych dokonane na gruncie sądów administracyjnych.

Słowa kluczowe: interpretacja przepisów, interpretacje podatkowe, przejrzystość podatkowa.

1. Wstęp

Zrozumiały i jasny system podatkowy umożliwiający spójną interpretację przepisów podatkowych jest jedną z najważniejszych determinant wyboru miejsca prowadzenia działalności. Niestety, polski system podatkowy przysparza podmiotom wielu problemów, a największe trudności pojawiają się w sytuacji, gdy konieczna jest interpretacja nowych, dotychczas niesfunkcjonujących przepisów.

Celem artykułu jest przedstawienie przejrzystości polskiego systemu podatkowego na tle systemów obowiązujących w innych państwach. Analizie poddano rozbieżności w zakresie interpretacji przepisów podatkowych wydawanych przez Ministra Finansów. Oceniono również statystyki dotyczące skarg wnoszonych przez podmioty w zakresie obszarów podatkowych, rozpatrzonych przez polskie sądy administracyjne.

* Autorka jest stypendystką w ramach Poddziałania 8.2.2 „Regionalne Strategie Innowacji”, Działania 8.2 „Transfer wiedzy”, Priorytetu VIII „Regionalne Kadry Gospodarki” Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki współfinansowanego ze środków Europejskiego Funduszu Społecznego Unii Europejskiej i z budżetu państwa. Praca naukowa finansowana ze środków budżetowych na naukę w latach 2010-2012 jako projekt badawczy.

2. Przepisy podatkowe w Polsce

Na tle innych państw polskie prawo podatkowe jest dość rozbudowane i skomplikowane. Zgodnie z raportem *Paying Taxes 2012* opracowanym przez Bank Światowy, *Finance Corporation* (IFC) oraz *PricewaterhouseCoopers* (PwC), Polska w rankingu opracowanym na rok 2012 dotyczącym przyjazności systemu podatkowego zajmuje 127. miejsce na 183 przebadane kraje¹. Pozycje zajmowane przez Polskę w ostatnich latach zostały przedstawione w tab. 1.

Wynik osiągnięty w raporcie na rok 2012 można uznać za porównywalny z rokiem poprzednim, gdy Polska zajmowała 121. pozycję. Niestety, z punktu widzenia wszystkich przebadanych państw pozycja ta wydaje się odległa i świadczy o małej atrakcyjności naszego systemu podatkowego. Można zatem uznać, że funkcjonujący w Polsce system podatkowy został uznany za skomplikowany na tle innych gospodarek.

Tabela 1. Pozycja Polski w rankingu przyjazności systemu podatkowego w poszczególnych ocenianych obszarach

Rok	Miejsce Polski w rankingu	Płatności podatkowe	Czas poświęcony na sprawy podatkowe	Całkowita stawka podatku	Łącznie liczba państw w rankingu
2012	127	96	130	112	183
2011	121	94	136	102	183
2010	151	129	155	98	183
2009	142	127	151	83	181
2008	125	122	146	67	178

Źródło: opracowanie własne, na podstawie: *Paying Taxes* na lata 2008-2012.

Zgodnie z raportem *Paying Taxes* i zastosowaną podczas badania metodologią, pozycja danego państwa została ustalona jako ocena funkcjonowania trzech obszarów. W pierwszej kolejności analizie poddano czas poświęcony na sprawy podatkowe, rozumiany jako czas związany z kalkulacją podatku, wypełnianiem deklaracji oraz poświęcony przez pracodawcę w związku z obowiązkiem obliczenia i odprowadzenia składek na ubezpieczenia społeczne. Jako drugi element badano uciążliwość związaną z dokonywaniem płatności, porównując przeciętną liczbę płatności dokonywanych przez podmioty. Ostatnim elementem podlegającym ocenie była całkowita stawka podatku obciążająca przeciętnego podatnika. Utworzony w ten sposób wskaźnik pozwolił uszeregować kraje w kolejności od tych o najbardziej przyjaznym systemie podatkowych do tych o najmniej „propodatkowej” postawie. W tabeli 2 zaprezentowano wyniki uzyskane w poszczególnych obszarach.

¹ A. Krajewska-Polak, *System podatkowy zmorą Polaków*, Portal Finansowy Gazety Bankowej, <http://gb.pl/gospodarka/podatki/system-podatkowy-zmora-polakow.html>, 15.11.2011.

Tabela 2. Polski system podatkowy w ocenie raportu *Paying Taxes* na lata 2008-2012

Elementy wskaźnika	2012	2011	2010	2009	2008
Całkowita stawka podatku	43,6%	42,3%	42,5%	40,2%	38,4%
Czas poświęcony na sprawy podatkowe (w godz.)	296	325	395	418	418
Płatności podatkowe (liczba czynności)	29	29	40	40	41

Źródło: jak w tab. 1.

W analizowanym okresie (2008-2012) widoczna jest poprawa pozycji dotyczącej czasu poświęconego na sprawy podatkowe – skrócił się on o 122 godziny. Poprawę można również dostrzec w zakresie liczby płatności, które zmniejszyły się o 12. Pomimo to Polska nadal nie należy do państw atrakcyjnych podatkowo i wciąż zajmując odległą pozycję w rankingu całkowitym. Główną tego przyczyną można się doszukiwać m.in. w zwiększeniu, na przestrzeni analizowanych lat, całkowitego obciążenia spoczywającego na podatnikach, które wzrosło o 5,2 pp. W sytuacji, gdy niższe obciążenia podatkowe można uznać za siłę napędową gospodarek, w sytuacji wzrostu całkowitego obciążenia Polska traci w oczach potencjalnych inwestorów², co zostanie omówione w dalszej części pracy.

Dodatkowym kryterium przekładającym się na atrakcyjność inwestycyjną danego kraju jest transparentność i jednoznaczność przepisów podatkowych – niestety, również w tym zakresie polski system podatkowy należy uznać za mało spójny i mało przejrzysty.

3. Interpretacja przepisów podatkowych a przejrzystość systemu podatkowego

Zróżnicowanie w zakresie interpretacji przepisów podatkowych pojawia się na gruncie praktycznie wszystkich podatków. By ujednoczyć wykładnię przepisów oraz umożliwić zainteresowanym podmiotom³ rozwianie wątpliwości w zakresie zaistniałego u nich stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, które mogą rodzić określone konsekwencje w sferze prawa podatkowego, Ministerstwo Finansów wprowadziło możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji podatkowej.

² *Niskie podatki napędzają gospodarkę*, www.lex.pl/czytaj/-/artykul/niskie-podatki-napedzaja-gospodarke, 27.03.2012.

³ Zainteresowanym jest „każda osoba, która chce uzyskać interpretację przepisów prawa podatkowego w celu ułożenia swoich interesów w sferze prawa podatkowego”; zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 2007, s. 78. Dodatkowo w orzecznictwie wskazuje się, że zainteresowanym może być podmiot, który „pyta o własną sytuację prawnopodatkową, a nie o sytuację prawną innych podmiotów” – wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 maja 2009 r., sygn. I SA/Łd 84/09.

Obecnie polskie prawo dopuszcza dwie formy interpretacji – interpretację ogólną i interpretację indywidualną. Przepisy dotyczące wymaganej formy wniosku, opłat oraz warunków wydania interpretacji znalazły swoje uregulowanie w rozdziale 1a „Interpretacje przepisów prawa podatkowego” Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (DzU 1997, nr 137, poz. 926, z późn. zm.; dalej: OP).

Do końca 2011 r. interpretacje ogólne wydawane były przez Ministra Finansów z urzędu. Zgodnie ze zmianami wprowadzonymi Ustawą dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców (DzU 2011, nr 232, poz. 1378) od 1 stycznia 2012 r. podatnicy niebędący organami administracji publicznej mogą zwracać się do Ministra Finansów o wydanie interpretacji ogólnej. Teoretycznie miało to umożliwić uzyskanie wykładni przepisów, która docelowo mogłaby zostać zastosowana przez szerszą grupę podatników.

Zgodnie z art. 14a §2 OP, wniosek o wydanie interpretacji ogólnej powinien zawierać uzasadnienie konieczności jej wydania, w szczególności:

1) przedstawienie zagadnienia oraz wskazanie przepisów prawa podatkowego wymagających wydania interpretacji ogólnej;

2) wskazanie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych.

Spełnienie powyższych warunków wydaje się racjonalne z punktu widzenia podmiotu składającego wniosek o wydanie interpretacji ogólnej. W praktyce uznaje się jednak, że przepisy dotyczące interpretacji ogólnej wydawanej na wniosek podmiotu zainteresowanego mogą okazać się przepisem martwym. Wśród argumentów przemawiających za takim twierdzeniem można wymienić m.in.:

- Warunek wskazany w art. 14a §2 pkt 2, dotyczący wydawania interpretacji w razie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych. Jeżeli ministerstwo uzna, że sformułowanie „w takich samych” oznacza „w identycznych”, wydanie interpretacji będzie wręcz niemożliwe, gdyż dwóch identycznych decyzji czy interpretacji nie ma i zawsze mogą się znaleźć elementy różnicujące⁴.
- Drugą kwestią, wynikającą z art. 14a §2 pkt 3, jest stwierdzenie, iż interpretacja ogólna zostanie wydana jedynie w sytuacji, gdy w dniu złożenia wniosku we wnioskowanych sprawach nie toczy się postępowanie podatkowe lub postępowanie kontrolne organu kontroli skarbowej albo na decyzję lub postanowienie tych organów nie został wniesiony środek odwoławczy⁵. W praktyce może to

⁴ A. Tarka, *Resort znalazł furtkę, żeby nie wyjaśniać przepisów*, „Rzeczpospolita” 3.10. 2011, nr 230 (9046), s. C1.

⁵ U. Plusa-Szpadzik, *Lepiej zapytać o swój przypadek niż o rozbieżności w stosowaniu prawa*, „Rzeczpospolita” 10-11.11.2011, nr 262 (9078), s. D4.

oznaczać, że przykłady dotyczące niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego muszą dotyczyć spraw prawomocnie zakończonych⁶. Trudno bowiem będzie znaleźć decyzje, postanowienia oraz interpretacje indywidualne, w których niejednolicie zastosowano przepisy prawa podatkowego i w stosunku do których w przypadku negatywnego rozstrzygnięcia nie zastosowano środków odwoławczych (nie zostało wniesione odwołanie lub zażalenie).

- Zgodnie z przepisami wydanie zarówno interpretacji indywidualnej, jak i ogólnej powinno nastąpić nie później niż 3 miesiące od dnia otrzymania wniosku. W sytuacji gdy podatnik nie otrzyma w tym terminie odpowiedzi – w zakresie interpretacji indywidualnej – uznaje się, że dniu następującym po dniu, w którym upłynął wskazany termin, została wydana interpretacja potwierdzająca stanowisko wnioskodawcy⁷; przepisy dotyczące interpretacji ogólnych nie uwzględniają takiego podejścia⁸.
- Kolejnymi argumentami są m.in. przyzwyczajenie oraz nakład pracy związany ze złożeniem wniosku o wydanie określonej interpretacji. Z punktu widzenia podatnika zazwyczaj mniej czasu i pracy pochłonie złożenie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, a efekt dla indywidualnego zainteresowanego zostanie osiągnięty (podmiot uzyska interpretację w indywidualnej sprawie). Z punktu widzenia Ministerstwa Finansów taki tok myślenia nie będzie na pewno zgodny z zamierzeniami, jakie miało spełnić wprowadzenie interpretacji ogólnych. W związku z powyższym wiele wskazuje na to, że interpretacje ogólne nie będą stosowane często przez zainteresowane podmioty.

Tabela 3. Liczba interpretacji ogólnych wydanych przez Ministerstwo Finansów w latach 2008-2012

Rok	Liczba interpretacji
2012*	1
2011	9
2010	6
2009	7
2008	8
Suma	31

* na dzień 24.03.2012

Źródło: opracowanie własne, na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

⁶ D. Malinowski, *Rozbieżności i tak będą*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2011, nr 231 (3117), s. D8.

⁷ Zgodnie z art. 14o §1 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, DzU 1997, nr 137, poz. 926, z późn. zm.

⁸ B. Świąder, *Interpretacyjny chaos dopiero powstanie*, „Dziennik Gazeta Prawna” 23.01.2012, nr 15 (3153 W1), s. C2.

Tabela 4. Niejednolite stanowisko zajmowane w analogicznych interpretacjach indywidualnych

1. Uznanie jako koszt uzyskania przychodu zwrotu podatku wycałowanego przez podatnika nabywającego od takich rolników produkty rolne, w przypadku gdy zapłata za nabyte towary na konto rolnika ryczałtowego nie nastąpiła w określonym przez ustawę o podatku od towarów i usług terminie, w związku z czym ryczałtowana kwota zwrotu podatku nie stała się u tego nabywcy podatkiem naliczonym podlegającym odliczeniu		16.02.2011, nr IPPB5/423-788/10-5/DG	
08.07.2009, nr IPPB5/423-200/09-2/DG; 07.03.2008, nr IP-PB3-423-59/08-2/GJ	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie		
...kwota ryczałtowanego zwrotu podatku ujęta w kwocie nabycia brutto produktu rolnego stanowi koszt podatkowy	...nieodliczony podatek od towarów i usług nie może stanowić kosztów uzyskania przychodów		
2. Zwrot pracownikowi poniesionych przez niego kosztów zakupu okularów korekcyjnych			
20.12.2010, nr DD3/033/179/CRS/10/PK-1244	01.07.2009, nr IPPB2/415-274/09-4/JB	16.03.2011 r. nr DD3/033/30/CRS/11/95	
Minister Finansów	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie	Minister Finansów – interpretacja ogólna	
...w przypadku zwrotu pracownikowi poniesionych przez niego kosztów zakupu okularów korekcyjnych pracodawca jest zobowiązany doliczyć kwotę tego zwrotu do przychodów ze stosunku pracy i opodatkować ją podatkiem dochodowym	Interpretacja zmieniona interpretacją z 2010 r.	Minister Finansów – interpretacja ogólna	...ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych korzystają zarówno przekazanie przez pracodawcę pracownikowi okularów korygujących wzrok, jak też dokonanie przez pracownika zakupu zaleconych okularów i otrzymanie zwrotu poniesionych na ten cel wydatków udokumentowanych wystawioną na niego fakturą
3. Czy Wnioskodawca ma prawo do odliczenia całości podatku naliczonego od zakupu paliwa służącego do jego napędu na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. z późn. zm.?			
24.02.2011, nr ILPP2/443-1940/10-2/BA	04.01.2011, nr IPPP1-443-1070/10-2/EK		
Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie		
...twierdzić należy, że Wnioskodawcy w przypadku nabycia motocykla, o którym mowa we wniosku, będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku VAT w ograniczonym zakresie, tj. 60% kwoty określonej w fakturze – nie więcej jednak niż 6000 zł. Natomiast nie będzie przysługiwało Zainteresowanemu prawo do odliczenia podatku od nabywanego paliwa wykorzystywanego do jego napędu, zgodnie z art. 4 ustawy nowelizującej	...w świetle powołanych powyżej przepisów prawa wspólnotowego i krajowego oraz biorąc pod uwagę opis stanu faktycznego, tut. Organ stwierdza, iż Wnioskodawca ma prawo do pełnego odliczenia podatku VAT od zakupu motocykla, o którym mowa we wniosku		

Źródło: jak w tab. 3 (analizie poddano jedynie główny obszar poruszany przez wnioskodawcę, ocenie nie podlegała szczegółowa analiza wątków pobocznych).

Liczba interpretacji ogólnych wydanych przez Ministerstwo Finansów na przestrzeni ostatnich lat nie jest imponująca. Tym bardziej konieczne wydaje się zwiększenie ich popularności oraz przychylność organów przy ich wydawaniu. Podejście takie pozwoli bowiem zapewnić korzyść zarówno Ministerstwu, które dzięki jasnej i spójnej wykładni przepisów nie będzie zmuszone do rozpatrywania wniosków indywidualnych, jak i zainteresowanym podatnikom⁹, zmniejszając nakład ich pracy.

Inna formą zabezpieczającą podatnika przed błędną interpretacją przepisów podatkowych jest możliwość, jaką daje art. 14b OP. Zgodnie z nim minister właściwy do spraw finansów publicznych, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje w jego indywidualnej sprawie pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego albo zdarzenia przeszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

W 2011 r. w poszczególnych sprawach podatkowych wydano łącznie 35 909 interpretacji indywidualnych¹⁰. Ich liczba może świadczyć o szerokiej skali problemu, wynikającej z braku zrozumienia przepisów i trudności w ich zastosowaniu. Niestety, mimo stworzenia systemu, który miał rozwiązywać problemy związane z wydawaniem sprzecznych przepisów, ciągle można napotkać brak spójności na tym tle. Przykładów różnych, często przeciwnych podejść organów podatkowych stosowanych w zakresie tego samego obszaru można wskazać wiele; kilka z nich podano w tab. 4.

Zestawienie miało jedynie przedstawić zjawisko wydawania sprzecznych interpretacji indywidualnych. Analizie nie podlegały działania związane z uzyskaniem przez podmiot niekorzystnej interpretacji podatkowej (np. skarga do sądu), jak również działania podejmowane przez Ministra Finansów (np. uchylene wydanej interpretacji). Brak jednolitości w wykładni przepisów spowodował, że wielokrotnie sprawy sprzecznych interpretacji trafiały na wokandę sądów administracyjnych i dopiero tam uzyskiwały ostateczne rozstrzygnięcie.

⁹ *Niewielu zainteresowanych wyjaśnieniami ministra*, „Rzeczpospolita” 6.02.2012, nr 30 (9150), s. C5.

¹⁰ Zgodnie z danymi Ministerstwa Finansów w 2011 r. wpłynęło łącznie 36 840 (18 978 dotyczyło podatków pośrednich, 17 862 dotyczyło podatków bezpośrednich) wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, z czego na 35 909 udzielono odpowiedzi (17 414 dotyczyło podatków pośrednich, 18 495 dotyczyło podatków bezpośrednich), http://www.mf.gov.pl/_files/_kip/statystyki/interpretacje/raport_-_interpretacje_2011.pdf.

4. Rozstrzygnięcie interpretacji przepisów podatkowych na gruncie sądów administracyjnych

W 2010 r. liczba rozpatrzonych przez sądy administracyjne skarg dotyczących interpretacji przepisów wyniosła łącznie 1224, z czego 1198 dotyczyło interpretacji wydanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych¹¹.

Tabela 5. Rozstrzygnięcia skarg rozpatrzonych w 2010 r. przez sądy administracyjne w Polsce w zakresie wydanych interpretacji podatkowych

Rodzaj interpretacji	Forma	Uwzględniono	Oddalono	Odrzucono	Inne	Łącznie*
Interpretacje indywidualne wydawane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych	Rozprawa jawna	545	472	1	34	1052
	Rozprawa niejawna	1	1	49	-	146
Suma		546	473	50	34	1198
Interpretacje indywidualne wydawane przez organy inne niż minister właściwy do spraw finansów publicznych	Rozprawa jawna	13	10	-	-	23
	Rozprawa niejawna	-	-	3	-	3
Suma		13	10	3		26
Łącznie		559	483	53	34	1224

* pozycja „łącznie” nie stanowi bezpośredniej sumy spraw rozpisanych według poszczególnych tytułów prawnych

Źródło: opracowanie własne, na podstawie sprawozdań rocznych na temat Informacji o działalności sądów administracyjnych na 2010 r., www.nsa.gov.pl/index.php/pol/NSA/Sprawozdania-roczne2, 25.03.2012, s. 293.

Sądy administracyjne w 2010 r. rozpatrzyły ponad 19 tys. skarg na akty i czynności organów w zakresie podatków i innych świadczeń pieniężnych, do których mają zastosowanie przepisy OP. Łączna liczba skarg, które wpłynęły w 2010 r., wzrosła w stosunku do roku 2009 o ponad 13%. Powodów można upatrywać zarówno w zmianach przepisów, jak i w znaczącej liczbie sprzecznych interpretacji. W obydwu przypadkach należy wnioskować, że zjawisko to jest negatywne i może obrazować problem braku jasności przekazu informacji przez władzę podatkową¹².

¹¹ Dotyczy rozpraw jawnych oraz posiedzeń niejawnych.

¹² Problem ten dostrzegło również m.in. Ministerstwo Gospodarki, które – w ramach projektu założeń ustawy o redukcji obowiązków informacyjnych oraz ograniczeniu barier administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców – przedstawiło również modyfikację konstrukcji wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowo. Niestety, w ostatecznym rozrachunku zmianie uległo jedynie wydawanie interpretacji ogólnych.

Podział skarg według poszczególnych tytułów podatkowych przedstawia tab. 6. W latach 2009-2010 najwięcej skarg (blisko 35% ogółu) wpłynęło w zakresie podatku od towarów i usług. Na drugim miejscu (prawie 19%) znalazł się podatek dochodowy od osób fizycznych¹³. Natomiast w zakresie podatku od osób prawnych łączna liczba skarg rozpatrzonych w 2010 r. wyniosła 5,2% ogółu.

Niejasności w zakresie interpretacji przepisów można dostrzec na różnej płaszczyźnie, nie tylko związanej z naliczaniem podatków. Świadczy o tym m.in. fakt, że w dniu 11 marca 2011 r. do Rzecznika Praw Obywatelskich prośbę o wsparcie skierowała Helsińska Fundacja Praw Człowieka. Fundacja wskazała potrzebę zwrócenia się do Ministra Finansów w sprawie jasnego uregulowania przepisów i ich wykładni w zakresie zdolności osób częściowo ubezwłasnowolnionych do brania udziału w postępowaniu podatkowym¹⁴.

Tabela 6. Łączna liczba skarg na akty i czynności organów w zakresie podatków i innych świadczeń pieniężnych, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, oraz egzekucja tych świadczeń pieniężnych według przedmiotu sprawy w latach 2009-2010

Przedmiot sprawy	Posiedzenia jawne		Posiedzenia niejawne		Łącznie	
	2010	2009	2010	2009	2010	2009
Podatek od towarów i usług	5 063	4 150	1 645	1 067	6 708	5 217
Podatek akcyzowy	1 115	908	440	918	1 555	1 826
Podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym zryczałtowane formy opodatkowania	2 907	2 235	687	459	3 594	2 694
Podatek dochodowy od osób prawnych	870	464	131	80	1 001	544
Podatek od spadków i darowizn	283	266	79	112	362	378
Podatek od nieruchomości	1 021	769	564	313	1 585	1 082
Podatek od czynności cywilnoprawnych, opłata skarbowacoraz inne podatki i opłaty	660	386	336	249	996	635
Ulgi płatnicze (umorzenie, odroczenie, rozłożenie na raty itp.)	453	459	272	263	725	722
Egzekucja świadczeń pieniężnych	754	610	185	186	939	796
Inne o symbolu podstawowym	1 339	2 493	401	590	1 740	3 083
Łącznie	14 465	12 740	4 740	4 237	19 205	16 977

* pozycja „łącznie” nie stanowi bezpośredniej sumy spraw rozpisanych według poszczególnych tytułów prawnych

Źródło: opracowanie własne, na podstawie sprawozdań rocznych na temat Informacji o działalności Sądów Administracyjnych w latach 2009-2010, www.nsa.gov.pl/index.php/pol/NSA/Sprawozdania-roczne2, 25.03.2012.

¹³ W tym zryczałtowane formy opodatkowania.

¹⁴ Biuletyn Informacyjny, Helsińska Fundacja Praw Człowieka, Program Spraw Precedensowych, marzec-kwiecień 2011, nr 3-4 (46-47).

Tak szeroka skala problemu oraz liczba wydanych interpretacji indywidualnych dowodzą bardzo dużego zainteresowania podmiotów interpretacją przepisów podatkowych. Trudności w ich interpretacji często bowiem pojawiają się w kluczowych dla podatników obszarach. W związku z tym zasadne wydaje się stworzenie systemu, którego sprawność działania oraz zgodność w zakresie wydawanych interpretacji zostanie poprawiona, co pozwoli uzyskać jednolitość w traktowaniu wszystkich podmiotów.

5. Zakończenie

Wyniki raportu ujmującego Polskę w grupie państw, których system podatkowy został uznany za mało przyjazny podatnikom, posiadają pełne poparcie w przedstawionej analizie, obrazującej brak spójności i przejrzystości polskich przepisów podatkowych. Fakt wydawania różnych interpretacji w analogicznych sprawach z pewnością przyczynia się do uznania polskiego systemu podatkowego za skomplikowany i mało atrakcyjny dla potencjalnych inwestorów. Jedyną nadzieją na poprawę systemu podatkowego jest wzorowanie się na najlepszych i implementowanie sprawdzonych już przez inne państwa elementów systemu podatkowego.

Literatura

- Biuletyn Informacyjny, Helsińska Fundacja Praw Człowieka, Program Spraw Precedensowych, marzec-kwiecień 2011, nr 3-4 (46-47).
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 2007.
- Informacja o działalności sądów administracyjnych w latach 2009-2010, www.nsa.gov.pl/index.php/pol/NSA/Sprawozdania-roczne2, 25.03.2012.
- Krajewska-Polak A., *System podatkowy zmorą Polaków*, Portal Finansowy Gazety Bankowej, <http://gb.pl/gospodarka/podatki/system-podatkowy-zmora-polakow.html>, 15.11.2011.
- Malinowski D., *Rozbieżności i tak będą*, „Dziennik Gazeta Prawna” 30.11.2011, nr 231 (3117).
- Niewielu zainteresowanych wyjaśnieniami ministra*, „Rzeczpospolita” 6.02.2012, nr 30 (9150).
- Niskie podatki napędzają gospodarkę*, www.lex.pl/czytaj/-/artykul/niskie-podatki-napedzaja-gospodarke, 27.03.2012.
- Piłsa-Szpadzik U., *Lepiej zapytać o swój przypadek niż o rozbieżności w stosowaniu prawa*, „Rzeczpospolita” 10-11.11.2011, nr 262 (9078).
- Raport *Doing Business, Paying Taxes*, International Finance Corporation, The World Bank & PwC, na lata 2008-2012.
- Świąder B., *Interpretacyjny chaos dopiero powstanie*, „Dziennik Gazeta Prawna” 23.01.2012, nr 15 (3153 W1).
- Tarka A., *Resort znalazł furtkę, żeby nie wyjaśniać przepisów*, „Rzeczpospolita” 3.10.2011, nr 230 (9046).
- Ustawa z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców, DzU 2011, nr 232, poz. 1378.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, DzU 1997, nr 137, poz. 926, z późn. zm.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 5 maja 2009, sygn. I SA/Łd 84/09.

THE AMBIGUITY OF TAX REGULATIONS AND ITS INFLUENCE ON THE TRANSPARENCY OF THE POLISH TAX SYSTEM

Summary: The transparency of the tax system is considered to be one of the crucial factors affecting the country's attractiveness for investors and facilitating operating on the market in accordance with the law. This paper discusses the topic of the transparency and clarity of Polish tax regulations. It is divided into three main parts, first of them presents the Polish tax system compared to solutions and systems present in other countries. The second part describes the ambiguity of tax regulations as resulted from inconsistent legal interpretation in parallel cases. The last part analyses interpretations of tax regulations made by administrative courts.

Keywords: interpretation of the laws, interpretations of tax, fiscal transparency.