

Stawka podatku od towarów i usług 23% – historia obowiązywania i aktualny stan prawny

Value added tax rate of 23% – history of application and current legal status

Patryk Walewski

Młodszy konsultant ds. podatków w Małopolskim Instytucie Studiów Podatkowych Sp. z o.o., uczestnik studiów prawniczych na Uniwersytecie Ekonomicznym w Krakowie, prezes Koła Naukowego Prawa Podatkowego UEK

Streszczenie

W niniejszym artykule zaprezentowano historię obowiązywania w Polsce „tymczasowej” podwyżki stawek podatku od towarów i usług (w tym stawki podstawowej w wysokości 23%) oraz aktualny stan prawny.

Omówiono, począwszy od 2011 r., poszczególne rozwiązania legislacyjne, za pomocą których sukcesywnie przedłużano okres obowiązywania podwyższonych stawek podatku. Ponadto prezentowane rozwiązania są poddawane analizie pod kątem ich zgodności ze standardami dobrej legislacji, w szczególności z uwzględnieniem rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”¹. Oprócz tego w niniejszym artykule każdorazowo, na podstawie treści materiałów legislacyjnych, przedstawiono okoliczności, które – w założeniu ustawodawcy – miały uzasadniać dalsze obowiązywanie „tymczasowej” podwyżki stawek podatku od towarów i usług. Na koniec omówiono aktualny stan prawny dotyczący analizowanego zagadnienia i poddano go analizie krytycznej oraz przedstawiono lepsze rozwiązanie legislacyjne, które z jednej strony zapewniłoby odpowiednie wpływy do budżetu państwa, z drugiej zaś nie budziłoby wątpliwości co do intencji ustawodawcy w zakresie kształtowania polityki fiskalnej państwa.

Słowa kluczowe: polityka fiskalna, podatek od towarów i usług, podatek od wartości dodanej, stawka podatku, standardy dobrej legislacji, ustawa o podatku od towarów i usług, przepisy podatkowe, VAT, dyrektywa o VAT, przepisy epizodyczne.

Abstract

This article presents the history and current legal status of the „temporary” increase in the rates of VAT in Poland (including the basic rate of 23%).

The article discusses various legislative solutions, starting from 2011, by means of which the period of validity of the increased tax rates was successively extended. Moreover, the presented solutions are analysed in terms of their compliance with the standards of good legislation, in particular with respect to the ordinance of the Prime Minister of 20 June 2002 on the ‚Principles of Legislative Techniques’. In addition, in this article, in each case, based on the content of legislative materials, the circumstances are presented which – according to the legislator’s assumption – were supposed to justify the continuation of the ‚temporary’ increase in the rates of VAT. Finally, whilst discussing the current legal status of the considered issue, this article subjects it to a critical analysis and presents a better legislative solution, which, on one hand, would ensure adequate revenues for the state budget and, on the other hand, would not raise doubts about the legislator’s intentions in shaping the state fiscal policy.

Keywords: fiscal policy, tax on goods and services, value added tax, tax rate, standards of good legislation, Value Added Tax Act, tax legislation, VAT, VAT Directive, episodic regulations.

1. WSTĘP

Przedmiotem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie historii obowiązywania w Polsce podwyższonej podstawowej stawki podatku od towarów i usług w wysokości 23%. Ponadto uwzględniono aktualny stan prawny, w szczególności rozwiązanie, które wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2024 r., a które polega na powiązaniu wysokości standardowej staw-

ki podatku z wielkością wydatków budżetu państwa na finansowanie potrzeb obronnych Rzeczypospolitej Polskiej (RP).

Najpierw zostanie omówiony zakres swobody poszczególnych państw członkowskich Unii Europejskiej (UE) w kształtowaniu wysokości podstawowej stawki podatku od wartości dodanej. Następnie zostanie przedstawiona historia obowiązywania w Polsce podstawowej stawki podatku od

towarów i usług w wysokości 23% (lata 2011-2022). Ostatnia część artykułu zostanie natomiast poświęcona przedstawieniu aktualnego stanu prawnego. W artykule dokonano również analizy wprowadzanych kolejno przez ustawodawcę rozwiązań legislacyjnych pod kątem ich zgodności ze standardami dobrej legislacji.

2. ZAKRES SWOBODY PAŃSTW CZŁONKOWSKICH UE W KSZTAŁTOWANIU PODSTAWOWEJ STAWKI PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ

Zagadnienia dotyczące dopuszczalnej wysokości podstawowej stawki podatku od wartości dodanej zostały uregulowane w tytule VIII rozdziale 2 sekcji 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej². Zgodnie z art. 96 tej dyrektywy państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług. Bezpośrednio do wielkości podstawowej stawki podatku odnosi się natomiast art. 97, zgodnie z którym stawka podstawowa nie może być niższa niż 15%.

Z powyższych przepisów wynikają następujące konsekwencje w zakresie swobody państw członkowskich UE w kształtowaniu podstawowej stawki podatku od wartości dodanej.

Po pierwsze, zasadą systemu podatku od wartości dodanej jest stosowanie podstawowej stawki podatku do czynności opodatkowanych³. Wyjątek w postaci obniżonej stawki podatku może zatem zostać wprowadzony przez dane państwo członkowskie UE tylko w przypadku, gdy pozwala na to wyraźny przepis dyrektywy 2006/112/WE. Potwierdza to jej art. 98 ust. 1, który stanowi, że stawki obniżone są stosowane wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług wymienionych w załączniku III do tej dyrektywy.

Po drugie, podstawowa stawka podatku od wartości dodanej musi zostać ustalona przez państwo członkowskie UE jako procent podstawy opodatkowania. Oznacza to, że na gruncie dyrektywy 2006/112/WE niedopuszczalne jest wprowadzenie podstawowej stawki podatku o charakterze kwotowym, tak jak np. w podatku od czynności cywilnoprawnych w odniesieniu do hipoteki zabezpieczającej wierzytelność o nieustalonej wartości⁴.

Po trzecie, stosowana przez państwo członkowskie UE podstawowa stawka podatku od wartości dodanej powinna być jednakowa dla obu czynności opodatkowanych – dostawy towarów i świadczenia usług. Oznacza to, że państwo członkowskie UE nie może wprowadzić dwóch różnych podstawowych stawek podatku – innej dla dostawy towarów, a innej dla świadczenia usług. Mogłoby to bowiem stwarzać ryzyko w postaci sztucznego kształtowania przez podatników transakcji w taki sposób, aby znalazła do nich zastosowanie niższa stawka podatku⁵.

W końcu, na podstawie przepisów dyrektywy 2006/112/WE, państwa członkowskie UE mają względną swobodę w kształtowaniu wysokości standardowej stawki podatku od wartości dodanej⁶. Ten akt prawny reguluje bowiem jedynie minimalną wysokość tej stawki. Nie ogranicza natomiast w żaden sposób jej maksymalnej wysokości. Jedynie niegdyś

państwa członkowskie UE przyjęły w trakcie posiedzenia Rady Unii Europejskiej niewiążące zobowiązanie, że do dnia 31 grudnia 2010 r. dołożą wszelkich starań, aby uniknąć zwiększenia podstawowej stawki podatku od wartości dodanej ponad 25%⁷. Obecnie jednak nie ma żadnych przeciwwskazań, nawet natury politycznej, które ograniczałyby swobodę państw członkowskich UE w zakresie podwyższania tej stawki. Najlepszym tego dowodem są Węgry, które obecnie stosują najwyższą podstawową stawkę podatku w wysokości 27%⁸.

Podsumowując powyższe, państwa członkowskie UE mają względną swobodę w kształtowaniu wysokości podstawowej stawki podatku od wartości dodanej. W zasadzie może ona przybrać dowolną wielkość, pod warunkiem że nie będzie ona mniejsza niż 15%.

3. HISTORIA OBOWIĄZYWANIA W POLSCE PODSTAWOWEJ STAWKI PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG W WYSOKOŚCI 23%

W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁹ art. 96 i 97 dyrektywy 2006/112/WE implementuje art. 41 ust. 1. Zgodnie z tym przepisem stawka podatku wynosi co do zasady 22%. Jak można się łatwo przekonać, obecnie treść tego uregulowania nie najlepiej odzwierciedla rzeczywistość.

Podstawowa stawka podatku od towarów i usług w wysokości 22% obowiązywała w Polsce od dnia 5 lipca 1993 r.¹⁰ do dnia 31 grudnia 2010 r. Z dniem 1 stycznia 2011 r. weszła bowiem w życie ustawa z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej¹¹. Na mocy art. 19 pkt 5 tej ustawy do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. dodano m.in. art. 146a pkt 1. Zgodnie z tym przepisem w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r. podstawowa stawka podatku od towarów i usług (tj. stawka, o której mowa w art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.) miała wynosić 23%. Oznaczało to zatem faktyczne podniesienie tej stawki o 1 pkt proc. Domniemanym powodem, dla którego zrezygnowano ze zmodyfikowania treści wspomnianego art. 41 ust. 1, jest zapewne to, że art. 146a pkt 1 został umiejscowiony w rozdziale 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., zawierającym m.in. przepisy przejściowe. Domyślnie bowiem, co wynika z treści uzasadnienia ustawy z dnia 26 listopada 2010 r., podwyżka podstawowej stawki podatku od towarów i usług miała mieć charakter przejściowy¹².

Jak można przeczytać w przywołanym uzasadnieniu, wprowadzone zmiany (obejmujące m.in. podwyżkę podstawowej stawki podatku od towarów i usług) były konieczne z uwagi na światowy kryzys gospodarczy, trudną sytuację finansów publicznych w Polsce, narastanie długu publicznego oraz konieczność ponoszenia wydatków z budżetu państwa w związku z klęskami żywiołowymi, które wystąpiły w 2010 r.¹³ Jednocześnie, kierując się potrzebą uchronienia mniej zaможnej części polskiego społeczeństwa przed negatywnymi skutkami wzrostu stawek podatku, ustawodawca wprowadził obniżoną stawkę podatku w wysokości 5% dla towarów wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. W głównej mierze dotyczyło to podstawowych produktów spożywczych, takich jak: chleb, nabiał, przetwory

mięsne, produkty zbożowe (mąka, kasza, makaron) oraz soki. W tym celu, na mocy art. 19 pkt 2 ustawy z dnia 26 listopada 2010 r., do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. dodano art. 41 ust. 2a, zgodnie z którym dla towarów wymienionych w załączniku nr 10 do tej ustawy stawka podatku wynosi 5%.

Jak wspomniano wyżej, w założeniu projektodawców podwyżka podstawowej stawki podatku od towarów i usług miała obowiązywać do dnia 31 grudnia 2013 r. Niemniej już w dniu 3 października 2013 r. został zgłoszony projekt ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁴. Art. 1 pkt 1 tej ustawy zakładał zmianę w treści art. 146a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. polegającą na zastąpieniu wyrazów „do dnia 31 grudnia 2013 r.” wyrazami „do dnia 31 grudnia 2016 r.”. Oznaczało to zatem wydłużenie okresu obowiązywania podwyższonej standardowej stawki podatku od towarów i usług o 3 lata.

Z uzasadnienia ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. wynika, że przedłużenie okresu obowiązywania podwyższonej podstawowej stawki podatku od towarów i usług stało się konieczne z dwóch powodów¹⁵. Pierwszym z nich była konieczność ograniczenia nierównowagi finansów publicznych. W uzasadnieniu wskazano bowiem, że stanowi ona niezbędny warunek stabilności makroekonomicznej oraz długofalowego wzrostu gospodarczego. Drugim zaś była dostrzeżona przez Radę Ministrów słaba koniunktura na głównych rynkach eksportowych, ograniczająca wzrost polskiej gospodarki. Oceniono, że brak przedłużenia okresu obowiązywania podwyższonych stawek podatku (w tym standardowej) mógłby spowodować ubytek dochodów budżetu państwa z tytułu podatku od towarów i usług rzędu około 6 mld zł (w skali roku).

Kolejne, już trzecie przedłużenie okresu obowiązywania podstawowej stawki podatku w wysokości 23% nastąpiło na mocy art. 1 pkt 23 ustawy z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁶. Zgodnie z powołanym przepisem w art. 146a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wyrazy „2016 r.” zastąpiono wyrazami „2018 r.”. W efekcie obowiązywanie podwyższonej standardowej stawki podatku przedłużono o kolejne 2 lata.

Tym razem, co wynika z treści uzasadnienia ustawy z dnia 1 grudnia 2016 r., przedłużenie okresu obowiązywania podwyżki stawek podatku od towarów i usług legitymizowano tym, że wdrażane w nowelizacji rozwiązania o charakterze „uszczelniającym” (m.in. poszerzenie katalogu towarów objętych tzw. mechanizmem odwrotnego obciążenia) przyniosą oczekiwane skutki w postaci zwiększonych wpływów z tytułu tego podatku do budżetu państwa dopiero po 2016 r.¹⁷ W efekcie postanowiono odłożyć obniżkę stawek podatku od towarów i usług na moment późniejszy, tj. gdy zostanie dokonana pozytywna ocena efektów „uszczelniania” systemu podatkowego.

Warto dostrzec, że omówione dotychczas zmiany polegające na przedłużaniu okresu obowiązywania podwyższonej standardowej stawki podatku od towarów i usług można uznać za poprawne w świetle zasad prawidłowej legislacji. Stosownie bowiem do § 29b ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z dnia 20 czerwca 2002 r. w przepisach epizodycznych okres obowiązywania regulacji powinien być określony w szczególności poprzez oznaczenie początku i końca obowiązy-

wania regulacji, wyrażone dniami oznaczonymi kalendarzowo. Nie ulega wątpliwości, że treść art. 146a pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w tym aspekcie została sformułowana prawidłowo.

Niemniej z dniem 1 stycznia 2019 r. weszła w życie ustawa z dnia 22 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług¹⁸. Na mocy art. 1 pkt 1 tej ustawy do rozdziału 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. dodano art. 146aa ust. 1 pkt 1. Zgodnie z tym przepisem w okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do końca roku następującego po roku, dla którego wartość relacji, o której mowa w art. 38a pkt 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹⁹, jest nie większa niż 43% oraz wartość, o której mowa w art. 112aa ust. 5 tej ustawy, jest nie mniejsza niż -6%, podstawowa stawka podatku od towarów i usług (tj. stawka, o której mowa w art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.) wynosi 23%. W istocie zatem w ten sposób skorelowano okres obowiązywania podwyższonej podstawowej stawki podatku z – w pewnym uproszczeniu – relacją między państwowym długiem publicznym a produktem krajowym brutto (PKB)²⁰. Warto zauważyć, że spełnienie warunków określonych w rzeczonym przepisie miało skutkować powrotem do niższych stawek podatku (w tym podstawowej) nie od początku roku następującego po roku, w którym warunki makroekonomiczne zostały spełnione, lecz dopiero rok później. Przykładowo, jeśli relacja państwowego długu publicznego do PKB umożliwiająca powrót do niższych stawek zostałaby osiągnięta w 2020 r., to jeszcze w 2021 r. obowiązywałyby podwyższone stawki podatku (tj. 23%, 8%, 7% i 4%). Dopiero od 2022 r. wynosiłyby one odpowiednio: 22%, 7%, 6,5% oraz 3%.

W uzasadnieniu nowelizacji dodającej art. 146aa do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. można przeczytać, że wprowadzenie takiego, jakże skomplikowanego, mechanizmu miało na celu skorelowanie poziomu stawek podatku od towarów i usług ze stanem finansów publicznych, a więc i z ogólną kondycją gospodarki²¹. Wskazywano bowiem, że ten podatek jest zasadniczym źródłem dochodów budżetu państwa. Kiedy zatem rozważa się ewentualne zmiany w wysokości stawek tego podatku, należy wziąć pod uwagę wpływ takiego działania nie tylko na konsumentów, ale również na sytuację budżetu państwa²².

Warunki makroekonomiczne określone w art. 146aa ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w świetle opinii ekonomistów zostały spełnione już w 2019 r.²³ Jak wyjaśniono powyżej, oznaczałoby to powrót do dawnych stawek podatku od towarów i usług (w tym podstawowej) od początku 2021 r. Tak się jednak nie stało, z dniem 7 października 2020 r. weszła bowiem w życie ustawa z dnia 7 października 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania społeczno-gospodarczym skutkom COVID-19²⁴. Na podstawie jej art. 5 pkt 1 do art. 146aa ustawy z dnia 11 marca 2004 r. dodano ust. 1a, który – oprócz tych znajdujących się w art. 146aa ust. 1 – zawierał w swej treści kolejne warunki makroekonomiczne, od których spełnienia uzależniono powrót do niższych stawek podatku. Zgodnie ze wspomnianym art. 146aa ust. 1a, jeżeli w roku następującym po roku, dla którego osiągnięte zostały wartości, o których mowa w ust. 1, zostaną spełnione warunki, o których mowa w art. 112d ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r., stosowanie stawek, o których mowa w

ust. 1, przedłuża się do końca roku następującego po roku, w którym:

- 1) kwota wydatków jest obliczana zgodnie z art. 112aa ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. w związku ze spełnieniem warunków, o których mowa w art. 112d ust. 4 tej ustawy, oraz
- 2) wartość relacji, o której mowa w art. 38a pkt 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r., jest nie większa niż 43% oraz wartość, o której mowa w art. 112aa ust. 5 tej ustawy, jest nie mniejsza niż -6%.

W istocie ww. warunki sprowadzały się do tego, aby stosowana była tzw. stabilizująca reguła wydatkowa finansów publicznych²⁵ oraz zachowana została relacja państwowego długu publicznego do PKB, o której mowa w art. 146aa ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

W uzasadnieniu ustawy z dnia 7 października 2020 r. ustawodawca usprawiedliwił poszerzenie art. 146aa ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o kolejne warunki, od których został uzależniony powrót do poprzednich stawek podatku, w następujący sposób: „Intencją ustawodawcy wprowadzającego art. 146aa do ustawy o VAT [tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – przyp. red.] było powiązanie poziomu stawek tego podatku ze stanem finansów publicznych i z ogólną kondycją gospodarki. Na podstawie danych za rok 2019 r., polska gospodarka spełniła ww. określone warunki, co oznaczałoby powrócenie do niższych stawek VAT od 2021 r. Jednak warunki te, z uwagi na epidemię COVID-19, nie zostały spełnione w sposób trwały. Ze względu na obowiązujący stan epidemii oraz konieczność odbudowy gospodarki obniżka stawek VAT nie byłaby obecnie działaniem uzasadnionym. Pomniejszyłaby ona dochody budżetowe oraz przestrzeń fiskalną umożliwiającą sfinansowanie działań służących odbudowie gospodarki po kryzysie, m.in. inwestycji publicznych. Zaprojektowany wcześniej mechanizm z art. 146aa ustawy o VAT nie uwzględnił sytuacji, o których mowa w art. 112d ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, co uzupełnia zaproponowana nowelizacja. Pozostawia ona wcześniejsze warunki makroekonomiczno-fiskalne, zastrzegając jednak, że powrót do niższych stawek VAT może mieć miejsce jedynie podczas stabilnej sytuacji gospodarczej, a więc podczas stosowania pierwotnej formuły stabilizującej reguły wydatkowej z art. 112aa ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych”²⁶.

Zasadniczo zatem ustawodawca uznał, że choć warunki makroekonomiczne określone przez niego w art. 146aa ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zostały spełnione w 2019 r. (co skutkowałoby powrotem do niższych stawek w 2021 r.), to jednak z uwagi na epidemię COVID-19 nie można przyjąć, że taka sytuacja ma charakter trwały. W opinii projektodawców powrót do poprzednich stawek podatku może nastąpić wyłącznie wtedy, gdy kondycja budżetu będzie dobra i stabilna. To zaś ma zagwarantować nie tylko spełnienie warunków przewidzianych w art. 146aa ust. 1, ale również tych zawartych w art. 146aa ust. 1a ww. ustawy.

Z perspektywy zasad prawidłowej legislacji mechanizm wprowadzony w art. 146aa ustawy z dnia 11 marca 2004 r. należy ocenić negatywnie. Stosownie bowiem do § 29b ust. 2 rozporządzenia z dnia 20 czerwca 2002 r. w przepisach epizodycznych początku i końca obowiązywania regulacji nie

uzależnia się od wystąpienia zdarzenia przyszłego, chyba że jest to konieczne ze względu na zakres regulacji ustawy albo jej poszczególnych przepisów, a termin wystąpienia zdarzenia przyszłego można ustalić w sposób niebudzący wątpliwości i zostanie on urzędowo podany do wiadomości publicznej. Zasadą jest zatem, że okres obowiązywania regulacji o charakterze epizodycznym powinien zostać wyznaczony przez wskazanie odcinka czasu (np. lat kalendarzowych), a nie zdarzenia przyszłego (tak jak w przypadku art. 146aa ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Ponadto, jeśli już okoliczności konkretnego przypadku przemawiają za tym, aby okres obowiązywania przepisu epizodycznego uzależnić od wystąpienia zdarzenia przyszłego, to termin jego wystąpienia powinien być możliwy do ustalenia w sposób niebudzący wątpliwości. W tym zakresie można wyrazić wątpliwość, czy przeciętny podatnik podatku od towarów i usług byłby w stanie w sposób niebudzący wątpliwości ustalić, kiedy warunki makroekonomiczne określone w art. 146aa ww. ustawy zostaną spełnione. Dlatego też w świetle techniki legislacyjnej rozwiązanie zawarte we wspomnianym art. 146aa zasługuje na krytykę.

Ostatecznie na podstawie art. 9 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw²⁷ definitywnie zrezygnowano z rozwiązania polegającego na skorelowaniu wysokości stawek podatku od towarów i usług ze stanem finansów publicznych, zawartego w art. 146aa ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Do rzeczonoego przepisu dodano bowiem część wspólną, w myśl której warunki w nim określone stosuje się nie dłużej niż do końca 2022 r.

4. AKTUALNY STAN PRAWNY W ZAKRESIE OBOWIĄZYWANIA PODWYŻSZONEJ STANDARDOWEJ STAWKI PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Obecnie (tj. w 2023 r.) podstawą do obowiązywania podwyższonych stawek podatku od towarów i usług jest art. 146ea ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Zgodnie z tym przepisem w roku 2023 stawki podatku wynoszą odpowiednio: 23%, 8%, 7% oraz 4%. Artykuł ten został wprowadzony do rozdziału 2 tej ustawy na mocy art. 9 pkt 3 ustawy z dnia 7 października 2022 r.

W uzasadnieniu do projektu nowelizacji wskazano, że utrzymanie stawek podatku od towarów i usług na dotychczasowym poziomie jest niezbędne w związku z agresją prowadzoną przez Federację Rosyjską na terytorium Ukrainy, jak również koniecznością ponoszenia zwiększonych wydatków z budżetu państwa²⁸.

Ponieważ od 2023 r. ustawodawca zrezygnował ze stosowania mechanizmu korelacji między stawkami podatku i stanem finansów publicznych, omawiany art. 146ea ustawy z dnia 11 marca 2004 r. stanowi natomiast podstawę do obowiązywania podwyższonych stawek podatku wyłącznie w 2023 r., można byłoby przyjąć, że od 2024 r. nastąpi powrót do poprzednich stawek podatku od towarów i usług, w tym stawki podstawowej w wysokości 22%.

Niemniej taka hipoteza byłaby błędna. Wynika to stąd, że na mocy art. 9 pkt 3 ustawy z dnia 7 października 2022 r. do rozdziału 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. dodano również art. 146ef. Stosownie do rzeczonoego przepisu w okresie od

dnia 1 stycznia 2024 r. do końca roku, w którym suma wydatków wymienionych w art. 40 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2022 r. o obronie Ojczyzny²⁹, określonych na ten rok w ustawie budżetowej, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 lipca tego roku, oraz planie finansowym Funduszu Wsparcia Sił Zbrojnych (FWSZ) przedłożonym zgodnie z art. 42 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2022 r. albo projekcie tego planu przedstawionym do zatwierdzenia Ministrowi Obrony Narodowej zgodnie z art. 42 ust. 2 i 3 tej ustawy, jeżeli plan ten nie został przedłożony zgodnie z art. 42 ust. 4 tej ustawy, po wyłączeniu planowanych przepływów finansowych w ramach tej sumy wydatków, jest wyższa niż 3% wartości PKB określonego zgodnie z art. 40 ust. 2 tej ustawy, obowiązującą podwyższone stawki podatku od towarów i usług (odpowiednio: 23%, 8%, 7% oraz 4%).

W uzasadnieniu projektu ustawy z dnia 7 października 2022 r. wskazano, że celem art. 146ef ustawy z dnia 11 marca 2004 r. jest skorelowanie podwyżki stawek podatku z poziomem wydatków przeznaczanych na finansowanie potrzeb obronnych RP³⁰. Projektodawcy zauważyli bowiem, że agresja Federacji Rosyjskiej na terytorium Ukrainy postawiła nowe wyzwania przed polityką fiskalną państwa. W szczególności konieczne stało się zapewnienie środków finansowych na zwiększenie nakładów na obronność kraju. Warto również podkreślić, że w art. 40 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2022 r. ustanowiono sztywny, dolny limit wydatków z budżetu państwa na finansowanie potrzeb obronnych RP w wysokości co najmniej 3% PKB (w roku 2023 oraz latach kolejnych). Można dodać, że ustalenie dolnego poziomu wydatków na obronność na takim poziomie również miało związek z napaścią Federacji Rosyjskiej na Ukrainę³¹.

Na wstępie do analizy mechanizmu zawartego w art. 146ef ustawy z dnia 11 marca 2004 r. należy wskazać, że wiąże on obowiązywanie podwyższonych stawek podatku z wydatkami na obronność przekraczającymi 3% PKB (a więc minimalny próg określony w przepisach). Przy czym w celu ustalenia wielkości owych wydatków należy wziąć pod uwagę nie tylko wartości wynikające z ustawy budżetowej, ale również te określone w tzw. planie finansowym FWSZ³² (względnie w projekcie tego planu, który został przedłożony Ministrowi Obrony Narodowej do zatwierdzenia).

To właśnie uwzględnianie w kalkulacji wielkości wydatków na obronność ich wartości określonej w planie finansowym FWSZ powinno wzbudzać największe kontrowersje, jeśli chodzi o stosowanie mechanizmu opisanego w art. 146ef ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Zgodnie z art. 42 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2022 r. za sporządzenie rzeczowego planu wyłącznie odpowiedzialny jest Bank Gospodarstwa Krajowego (BGK). Oznacza to, że w świetle obecnych przepisów BGK będzie miał co najmniej pośredni wpływ na wysokość obowiązujących stawek podatku od towarów i usług. O ile w przypadku ustawy budżetowej, uchwalanej przez Sejm i Senat zgodnie z procedurą budżetową³³, taki pośredni wpływ na jeden z elementów konstrukcyjnych podatku mógłby być zrozumiały, o tyle trudno zaakceptować jego występowanie po stronie BGK.

Należy bowiem pamiętać, że zgodnie z art. 217 Konstytucji RP m.in. określanie stawek podatkowych powinno następować wyłącznie w drodze ustawy. W związku z tym można

powziąć wątpliwość, czy art. 146ef ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w zakresie, w jakim umożliwia BGK wpływanie w sposób pośredni na wysokość stawek podatku od towarów i usług, jest zgodny z art. 217 Konstytucji RP i wywodzoną z niego zasadą wyłączności stosowania ustawy do kształtowania wskazanych w nim elementów konstrukcji podatku.

Ponadto mechanizm wprowadzony w art. 146ef ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zasługuje na krytykę także z perspektywy standardów dobrej legislacji (podobnie jak art. 146aa tej ustawy). Również w tym wypadku koniec okresu obowiązywania przepisu epizodycznego został wyznaczony za pomocą zdarzenia przyszłego, niezgodnie z § 29b ust. 1 i 2 rozporządzenia z dnia 20 czerwca 2002 r. Istnieje też problem, czy w przypadku konstrukcji zawartej w art. 146ef przywołanej ustawy można uznać, że podatnicy podatku od towarów i usług będą w stanie w sposób niebudzący wątpliwości ustalić, w którym roku wydatki na obronność – zarówno te pochodzące z budżetu państwa, jak i te pochodzące z FWSZ – będą wynosiły sztywnie 3% PKB. Akurat w 2023 r. jest to zarzut szczególnie uzasadniony, plan finansowy FWSZ został bowiem w tym roku utajniony z uwagi na problemy związane z emisją obligacji, które miały zapewniać wpływy do powyższego funduszu celowego³⁴. Warto również dodać, że sama ustawa z dnia 11 marca 2022 r. w art. 40 ust. 2 wprowadza specyficzny sposób ustalania wartości PKB, co rodzi kolejne komplikacje.

5. PODSUMOWANIE

W niniejszym artykule zaprezentowano historię obowiązywania „tymczasowej” podwyżki stawek podatku od towarów i usług (w tym standardowej) w latach 2011-2022, jak również dokonano analizy aktualnego stanu prawnego odnoszącego się do tej materii. Po lekturze tego opracowania można łatwo dostrzec, że zmiana, która w swym założeniu miała mieć charakter przejściowy, stała się nieodłącznym elementem otaczającej nas rzeczywistości gospodarczej.

Ustawodawca w różny sposób usprawiedliwiał konieczność utrzymywania stawek podatku na podwyższonym poziomie. Początkowo, w latach 2011-2020, odwoływał się do konieczności ustabilizowania stanu finansów publicznych, nadszarpniętego światowym kryzysem gospodarczym oraz – w przypadku Polski – niską ściągalnością podatku od towarów i usług, spowodowaną licznymi nadużyciami (np. tzw. oszustwa karuzelowe). Począwszy od 2020 r. uzasadnienie dla utrzymywania stawek podatku na podwyższonym poziomie było związane z koniecznością ponoszenia zwiększonych wydatków z budżetu państwa. Najpierw było to związane z pandemią COVID-19, która z jednej strony skutkowała spowolnieniem gospodarczym, z drugiej zaś postawiła przed budżetem państwa wyzwanie w postaci konieczności ponoszenia zwiększonych nakładów, m.in. na służbę zdrowia. Obecnie uzasadnieniem dla utrzymywania podwyższonych stawek podatku od towarów i usług ma być trudna sytuacja geopolityczna Polski, niejako zmuszająca nasze państwo do ponoszenia zwiększonych wydatków na obronność (abstrahując od tego, że zgodnie z przepisami corocznie muszą one wynosić minimum 3% PKB).

Biorąc pod uwagę w szczególności te dwie ostatnie przyczyny utrzymywania stawek podatku od towarów i usług na

podwyższonym poziomie, można zrozumieć, dlaczego ustawodawca nie zdecydował się na powrót do ich poprzedniej wysokości. Należy bowiem mieć na względzie, że ten podatek stanowi lwią część podatkowych dochodów budżetu państwa (np. w 2019 r. było to 180 891,8 mld zł z 400 535,3 mld zł, a w 2021 r. 215 734,0 mld zł z 494 843,5 mld zł)³⁵. Stąd też obniżenie stawek podatku nawet o 1 pkt proc. mogłoby nieść za sobą negatywne skutki dla stanu finansów publicznych, co wobec konieczności ponoszenia zwiększonych wydatków budżetowych w ostatnich latach mogłoby być nierozsądnym krokiem ze strony ustawodawcy.

Niemniej, nawet jeśli utrzymywanie podwyższonych stawek podatku od towarów i usług znajduje uzasadnienie w świetle ww. okoliczności, to nie usprawiedliwia to utrzymywania fikcji prawnej, którą jest deklarowana przez ustawodawcę „tymczasowość” podwyżki. Stosownie bowiem do definicji słownikowej „tymczasowy” to taki, który „ma trwać krótko, do czasu przewidywanej zmiany”³⁶. Trudno natomiast uznać, że podwyżka stawek podatku od towarów i usług trwa krótko, skoro obowiązuje już 13 lat i na razie nic nie zapowiada, że ten stan rzeczy ma w przyszłości ulec jakiegokolwiek zmianie.

W konsekwencji być może lepszym rozwiązaniem, trafniej odzwierciedlającym otaczającą nas rzeczywistość, byłoby wprowadzenie podwyższonej stawki podatku od towarów i usług w wysokości 23% na stałe – przez zmianę treści art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. W przyszłości, wobec zmniejszonego zapotrzebowania na wydatki budżetowe, możliwy byłby przecież powrót do poprzednich stawek podatku – również w drodze nowelizacji powołanego przepisu.

Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz. 283, dalej: rozporządzenie z dnia 20 czerwca 2002 r.
- 2 Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- 3 Zob. W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy 2006/112/WE. Kodyfikacja przepisów o VAT*, wyd. 6, Warszawa 2015, komentarz do art. 96, Nb 1.
- 4 Zob. art. 7 ust. 1 pkt 7 lit. b ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 170 ze zm.).
- 5 Zob. K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 401.
- 6 Zob. K. Zasiewska, *Stawki VAT*, w: tejże, *VAT. Podstawowe zasady i ujęcie w rachunkowości*, Warszawa 2012, s. 27.
- 7 Zob. Council of the European Union, *Addendum to Draft Minutes 1, Subject: 2700th meeting of the Council of the European Union (General Affairs and External Relations), held in Brussels on 12 December 2005*, 15638/05 ADD 1, Brussels, 16 December 2005, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15638-2005-ADD-1/en/pdf>, dostęp: 24.04.2023.
- 8 Zob. Your Europe, *Przepisy dotyczące podatku VAT i stawki VAT: stawki standardowe, specjalne i obniżone*, https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_pl.htm, dostęp: 24.04.2023.
- 9 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- 10 Zob. art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.).
- 11 Dz.U. Nr 238, poz. 1578 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 listopada 2010 r.
- 12 Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej, druk sejmowy nr 3430 (VI kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/28432CE->

853F75968C12577AE00554486/\$file/3430.pdf, s. 14-15, dostęp: 24.04.2023.

- 13 Zob. tamże.
- 14 Dz.U. poz. 1608, dalej: ustawa z dnia 8 listopada 2013 r.
- 15 Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym, druk sejmowy nr 1787 (VII kad.), s. 1, 4, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/FB09A26CFA2EB768C1257BF9004AC69A/%24File/1787.pdf>, dostęp: 24.04.2023.
- 16 Dz.U. poz. 2024, dalej: ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r.
- 17 Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 965 (VIII kad.), s. 1-2, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/7E779774C14B578BC125805A0048C94D/%24File/965.pdf>, dostęp: 24.04.2023.
- 18 Dz.U. poz. 2392 ze zm.
- 19 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm., dalej: ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.
- 20 Zob. T. Michalik, *VAT. Komentarz*, wyd. 16, Warszawa 2021, komentarz do art. 146a, Nb 1.
- 21 Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, druk sejmowy nr 2995 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/AA8DCC548149F9EF-C125833F00451E8A/%24File/2995.pdf>, s. 1, dostęp: 24.04.2023.
- 22 Zob. tamże.
- 23 Zob. Business Insider Polska, *Rząd odkłada obniżkę podatku VAT*, <https://businessinsider.com.pl/finanse/podatek-vat-rzad-planuje-odroczenie-obnizenia-stawek-vat-do-7-i-22-proc/8ftczbj>, dostęp: 24.04.2023.
- 24 Dz.U. poz. 1747, dalej: ustawa z dnia 7 października 2020 r.
- 25 Zob. art. 112aa ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r.
- 26 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania społeczno-gospodarczym skutkom COVID-19, druk sejmowy nr 590, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/AC6DE05F3F218C8DC12585DF002FD147/%24File/590.pdf>, s. 4, dostęp: 24.04.2023.
- 27 Tzw. Polski Ład 3.0; Dz.U. poz. 2180 ze zm., dalej: ustawa z dnia 7 października 2022 r.
- 28 Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2544, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/DDB3C99907D9F5DBC12588A900268C46/%24File/2544.pdf>, s. 73, dostęp: 24.04.2023.
- 29 Tekst jednolity Dz.U. poz. 2305 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2022 r.
- 30 Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2544, dok. cyt., s. 73.
- 31 Zob. F. Seredyński, *Obrona Ojczyzny. Komentarz*, red. H. Królikowski, Warszawa 2023, s. 147.
- 32 Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2022 r. Fundusz Wsparcia Sił Zbrojnych jest państwowym funduszem celowym, który funkcjonuje w ramach Banku Gospodarstwa Krajowego.
- 33 Zob. art. 219-226 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP).
- 34 Zob. DziennikZbrojny.pl, *Niejawny plan finansowy Funduszu Wsparcia Sił Zbrojnych*, <https://dziennikzbrojny.pl/aktualnosci/news/1,11714,aktualnosci-z-polski,niejawny-plan-finansowy-funduszu-wsparcia-sil-zbrojnych>, dostęp: 24.04.2023.
- 35 Zob. Bank Danych Makroekonomicznych, <https://bdm.stat.gov.pl/>, dostęp: 24.04.2023.
- 36 Zob. *Tymczasowy*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/tymczasowy;2531612.html>, dostęp: 24.04.2023.

Bibliografia

Literatura

- Lewandowski K., Fałkowski P., *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, wyd. 16, Warszawa 2021.
- Modzelewski W., Wesołowski P., *Komentarz do dyrektywy 2006/112/WE. Kodyfikacja przepisów o VAT*, wyd. 6, Warszawa 2015.

- Seredyński F., *Obrona Ojczyzny. Komentarz*, red. H. Królikowski, Warszawa 2023.
- Zasiewska K., *Stawki VAT*, w: tejże, *VAT. Podstawowe zasady i ujęcie w rachunkowości*, Warszawa 2012.
- Źródła internetowe
- Bank Danych Makroekonomicznych, <https://bdm.stat.gov.pl/>, dostęp: 24.04.2023.
- Business Insider Polska, *Rząd odkłada obniżkę podatku VAT*, <https://businessinsider.com.pl/finanse/podatek-vat-rzad-planuje-odroczenie-obnizenia-stawek-vat-do-7-i-22-proc/8ftczbj>, dostęp: 24.04.2023.
- DziennikZbrojny.pl, *Niejawny plan finansowy Funduszu Wsparcia Sił Zbrojnych*, <https://dziennikzbrojny.pl/aktualnosci/news,1,11714,aktualnosci-z-polski,niejawny-plan-finansowy-funduszu-wsparcia-sil-zbrojnych>, dostęp: 24.04.2023.
- Tymczasowy, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/tymczasowy;2531612.html>, dostęp: 24.04.2023.
- Your Europe, *Przepisy dotyczące podatku VAT i stawki VAT: stawki standardowe, specjalne i obniżone*, https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_pl.htm, dostęp: 24.04.2023.
- Akty prawne
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz. 283.
- Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2024.
- Ustawa z dnia 7 października 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania społeczno-gospodarczym skutkom COVID-19, Dz.U. poz. 1747.
- Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2180 ze zm.
- Ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1608.
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 170 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2022 r. o obronie Ojczyzny, tekst jednolity Dz.U. poz. 2305 ze zm.
- Ustawa z dnia 22 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, Dz.U. poz. 2392 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej, Dz.U. Nr 238, poz. 1578 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm.
- Inne źródła
- Council of the European Union, *Addendum to Draft Minutes 1, Subject: 2700th meeting of the Council of the European Union (General Affairs and External Relations), held in Brussels on 12 December 2005*, 15638/05 ADD 1, Brussels, 16 December 2005, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15638-2005-ADD-1/en/pdf>, dostęp: 24.04.2023.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej, druk sejmowy nr 3430 (VI kad.), [https://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/28432CE853F75968C12577AE00554486/\\$file/3430.pdf](https://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/28432CE853F75968C12577AE00554486/$file/3430.pdf), dostęp: 24.04.2023.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania społeczno-gospodarczym skutkom COVID-19, druk sejmowy nr 590, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/AC6DE05F3F218C8DC12585DF002FD147/%24File/590.pdf>, dostęp: 24.04.2023.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2544, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/DDB3C99907D9F5DBC12588A900268C46/%24File/2544.pdf>, dostęp: 24.04.2023.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, druk sejmowy nr 2995 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/AA8DCC548149F9EFC125833F00451E8A/%24File/2995.pdf>, dostęp: 24.04.2023.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 965 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/7E779774C14B578BC125805A0048C94D/%24File/965.pdf>, dostęp: 24.04.2023.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym, druk sejmowy nr 1787 (VII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/FB09A26CFA2EB768C1257BF9004AC69A/%24File/1787.pdf>, dostęp: 24.04.2023.