

Stan legislacji dotyczącej podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z perspektywy minionego trzydziestolecia – próba oceny i wnioski na przyszłość

Present-day value-added tax and excise tax legislation, viewed from the perspective of the last three decades: proposed evaluation and lessons for the future

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, ORCID: 0000-0002-6449-9897

Streszczenie

Przedmiotem artykułu jest syntetyczna ocena trzydziestoletniego dorobku polskiej legislacji poświęconej podatkom od towarów i usług oraz podatkom akcyzowym. W 2023 r. mija 30 lat od wprowadzenia tych podatków w Polsce (5 lipca 1993 r.). Ewolucję prawa regulującego te podatki należy podzielić na trzy okresy:

- 1) lata 1993-2004 (wersje nieunijne), które charakteryzowała niewielka liczba nowelizacji i wysoka efektywność fiskalna;
- 2) lata 2004-2017, w których obowiązywały unijne wersje tych podatków. Okres ten charakteryzowała nieznana dotychczas skala ucieczki od opodatkowania i uzyskiwania nienależnych zwrotów, co wiązało się ze spadkiem efektywności fiskalnej tych danin. Zaimplementowano wówczas wszystkie najważniejsze unijne rozwiązania w tych podatkach, które patologizują prawo je regulujące;
- 3) lata 2017-2023, w których podjęto próby naprawy stanu prawa regulującego te podatki, w tym zwłaszcza usunięto niektóre rozwiązania sprzyjające ucieczce od opodatkowania oraz wprowadzono przepisy zwiększające efektywność fiskalną zwłaszcza podatku od towarów i usług (np. obowiązkowa podzielona płatność).

Drugi i trzeci okres ewolucji prawa regulującego te podatki znaczone są narastającym wciąż chaosem legislacyjnym, nadregulacją i drastycznym spadkiem jakości stanowionego prawa. Te zjawiska pogłębia istniejący równoległy chaos interpretacyjny.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, trzydziestolecie podatku VAT i akcyzy, unijne i nieunijne wersje podatku od towarów i usług oraz akcyzy, legislacja dotycząca podatku od towarów i usług, legislacja dotycząca podatku akcyzowego, chaos legislacyjny, tworzenie treści przepisów prawa w złej wierze, „prywatyzacja” prawa podatkowego, trzy grupy interesariuszy mających wpływ na treść przepisów prawa podatkowego regulujących podatek od towarów i usług oraz akcyzę.

Abstract

The article seeks to synthetically evaluate the thirty years of Poland's legislation in the area of value-added tax (VAT) and excise tax. The year 2023 marks the thirtieth anniversary of the launch (as from 5 July 1993) of the VAT and excise tax legislations in Poland. The law governing the taxes in question evolved in the following three periods:

- 1993–2004 (non-EU versions), marked by scarce amendment and high fiscal efficiency;
- 2004–2017: With EU versions of the two taxes in force, this period saw an unprecedented scale of tax evasion and tendency for undue refunds, with the related decrease in these taxes' fiscal efficiency. Implemented were all the major EU solutions that have ever since pathologized the regulations on these very taxes; and,
- 2017–2023 saw attempts at rectifying the law and regulations regarding both VAT and excise tax, with a focus on removing the solutions favouring tax evasion and introducing regulations to increase fiscal efficiency, particularly as regards VAT (e.g., the compulsory split payment mechanism).

Characteristic of the second and third of the aforementioned periods has been an ever-increasing legislative chaos, overregulation, and a drastic drop in the quality of the law being made, thus deepening the parallel interpretive chaos.

Keywords: value-added tax (VAT), excise tax, thirty years of VAT and excise tax in Poland, EU and non-EU versions of VAT and excise tax, VAT legislation, excise tax legislation, legislative chaos, mala fide drafting of regulations, 'privatisation' of tax law, three stakeholder groups influencing VAT and excise tax regulations.

1. Dorobek legislacyjny trzydziestolecia w dwóch najważniejszych podatkach w strukturze dochodów naszego budżetu państwa jest na tyle bogaty i różnorodny, że powinien być obiektem pogłębionych badań naukowych z zakresu nauk prawnych i finansowych, stać się głównym przedmiotem zainteresowania – mimo prób swoistego poprawiania prawa poprzez działalność interpretacyjną władzy wykonawczej i judykatury krajowej oraz modyfikacji dokonywanych pośrednio przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE; wcześniej Europejski Trybunał Sprawiedliwości – ETS). Mimo że dorobek interpretacyjny organów władzy wykonawczej oraz sądów i trybunałów zaskakuje, a wręcz przeraża swym rozmiarem, zwłaszcza w części dotyczącej podatku od towarów i usług w wersji obowiązującej od 2004 r., w zasadniczej części jest i będzie on zapomniany. Jeśli coś pozostanie w historii współczesnej, to co najwyżej treść niektórych przepisów prawa, które mogą być inspiracją dla naukowców oraz praktyków zainteresowanych ewolucją i koncepcjami opodatkowania obrotu. Bezsownie można już również postawić tezę o wyczerpywaniu się obecnej unijnej wizji tych podatków, a przede wszystkim o postępującym spadku ich strukturalnej efektywności fiskalnej, co może zapowiadać potrzebę zasadniczych zmian¹.

2. Ewolucję podatku od towarów i usług oraz akcyzy można podzielić na trzy okresy:

- 1) lata 1993-2004, gdy obowiązywały przedunijne wersje tych danin². Okres ten charakteryzował się najdalej idącą stabilnością treści przepisów prawa, relatywnie niewielką ich liczbą, ostrożnym zakresem nowelizacji, marginalną – w porównaniu z przyszłością – skalą działalności interpretacyjnej władzy wykonawczej i sądów oraz – co najważniejsze – najwyższą strukturalną i funkcjonalną efektywnością fiskalną tych podatków oraz najmniejszą skalą patologii, a zwłaszcza ucieczki od opodatkowania i wyludzania nienależnych zwrotów;
- 2) lata 2004-2016, gdy wprowadzono, a następnie wielokrotnie zmieniano unijne wersje tych danin³. W okresie tym na nieznaną w historii skalę upowszechniło się zjawisko ucieczki od opodatkowania i wyludzania nienależnych zwrotów tych podatków. Sprzyjały temu ciągle nowelizacje⁴ oraz burzliwy rozwój, o niespotykanej dotąd intensywności, działalności interpretacyjnej władzy wykonawczej, rozbieżności i błędy w judykaturze krajowej i unijnej oraz wszechobecny chaos legislacyjny i interpretacyjny. Skala oszustw zagrażała wówczas stabilności fiskalnej i politycznej naszego kraju;
- 3) lata 2017-2023, w których zadeklarowano, a częściowo podjęto próby naprawy tych podatków zwłaszcza poprzez:
 - a) usunięcie najbardziej rażących rozwiązań prawnych sprzyjających ucieczce od opodatkowania oraz wyludzeniu nienależnych zwrotów i nadpłat, przede wszystkim tzw. krajowego odwrotnego obciążenia w podatku od towarów i usług,
 - b) wprowadzenie nowych rozwiązań prawnych zwiększających efektywność fiskalną tych podatków⁵.

Działania te przyniosły w latach 2017-2021 wzrost dochodów budżetowych również w wyniku zwiększenia strukturalnej efektywności fiskalnej podatku od towarów i usług. Zmiany w podatku akcyzowym miały natomiast drugorzędny charakter, a dochody budżetowe z tego podatku realnie spadły.

3. W drugim i częściowo w trzecim z powyższych okresów pojawiło się zupełnie nowe zjawisko, które nie było wcześniej zidentyfikowane – był (i jest) nim brak pozytywnego zainteresowania prawem dotyczącym tych podatków ze strony w zasadzie całej klasy politycznej, co może być czymś zaskakującym, zważywszy, że idzie tu o prawo zapewniające możliwość sfinansowania ponad połowy zadań publicznych, których koszty są pokrywane z budżetu państwa. Można nawet stwierdzić, że właśnie w drugim z owych okresów ujawniło się nieopisane wcześniej zjawisko „prywatyzacji” procesu stanowienia prawa podatkowego, w tym zwłaszcza tworzenia treści przepisów prawa, które nie są już wynikiem decyzji politycznych rządzącej większości parlamentarzystów, działającej w interesie publicznym, lecz dziełem „nieznanych autorów”. Ci autorzy dali się jednak poznać i można podzielić ich na trzy grupy. Są to:

- 1) biznes podatkowy, głównie „międzynarodowy” (czyli o kapitale zachodnim), zajmujący się usługowo przede wszystkim ucieczką od opodatkowania swoich klientów („optymalizacją podatkową”). Początkowo odgrywał rolę „rządowych ekspertów”, aby następnie przejąć ministerialne funkcje („ludzie z rynku”⁶);
- 2) biznes informatyczny, który wylansował, a następnie narzucił całej klasie rządzącej jedną z najbardziej nieudowodnionych lub wręcz bałamutnych tez, że cyfryzacja obsługi tych podatków przez podatników i organy podatkowe (jakoby) z istoty ograniczy skalę oszustw podatkowych, zwiększy efektywność fiskalną oraz doprowadzi sama z siebie do wzrostu dochodów budżetowych;
- 3) poszczególne branżowe grupy nacisku, a nawet konkretne przedsiębiorstwa, które zabiegają o nieopodatkowanie swoich towarów i usług lub niskie stawki dla nich. Oczywiście dużo większe możliwości mają oni w podatku akcyzowym, gdzie można faktycznie zwolnić od opodatkowania całe grupy wyrobów, obniżyć ich opodatkowanie albo dyskryminować wyroby substytucyjne⁷.

Można zaryzykować tezę, że istotna część (jeśli nie większość) nowelizacji ustaw regulujących podatek od towarów i usług oraz akcyzę w drugim, a częściowo także w trzecim okresie była zainspirowana lub wręcz wprowadzona w interesie grup lobbujących, nawet gdy te zmiany formalnie były przedstawiane jako „uszczelnianie systemu podatkowego” lub jako implementacja rozwiązań unijnych.

4. Co więc charakteryzuje współczesny dorobek legislacyjny w tych podatkach? Należy do nich zaliczyć:

- 1) nadregulację i chaos nieskoordynowanych, a często sprzecznych zmian treści przepisów prawa, określanie całkowicie nierealnych terminów wejścia w życie kolejnych nowelizacji (syndrom „prawa zaśmieconego”). Istota tych zmian była zbędna i mogłyby one być bez jakiegokolwiek

szkody uchylone, ale prawdopodobnie nie pozwolą na to interesariusze faktycznie rządzący tymi podatkami;

- 2) drastyczny spadek jakości stanowionego prawa, co świadczy nie tylko o zaniku umiejętności prawotwórczych, lecz także rodzi dość powszechne podejrzenie, że przepisy prawa podatkowego są tworzone w złej wierze, co w dalszej perspektywie podważa elementarne zaufanie do prawodawcy na poziomie zarówno krajowym, jak i unijnym (wspomniana już „prywatyzacja prawa podatkowego”). Uregulowania dotyczące omawianych podatków są spektakularnym przykładem prawa publicznego, które w istotnej części nie jest stanowione w interesie publicznym;
- 3) formalnie obowiązujące przepisy prawa nie są w wielu (większości?) przypadkach faktycznie stosowane przez podatników oraz organy podatkowe i sądy, gdyż zostały utopione w morzu interpretacji urzędowych, „objaśnień podatkowych” i innych form wypowiedzi interpretacyjnych (wiążąca informacja stawkowa – WIS, wiążąca informacja akcyzowa – WIA) oraz sprzecznych i nieprzewidywalnych wyroków krajowych i TSUE. Niska jakość regulacji jest pretekstem do „poprawiania” prawodawcy, co już powoli, ale skutecznie podważa sens znajomości przepisów prawa jako takich.

5. Do najważniejszych i trwałych osiągnięć koncepcyjnych, które stanowią trwały dorobek polskiej legislacji dotyczącej podatku od towarów i usług oraz akcyzy, należy natomiast zaliczyć:

- 1) w przypadku podatku akcyzowego:
 - a) banderolowanie niektórych wyrobów akcyzowych, powiązane z wpłatą zaliczki na ten podatek (wyroby tytoniowe, napoje alkoholowe, wyroby nowatorskie i płyn do papierosów elektronicznych oraz susz tytoniowy),
 - b) wpłaty dzienne (zaliczki) na ten podatek obowiązujące w przypadku wszystkich istotnych dla dochodów budżetowych wyrobów akcyzowych,
 - c) zasady rejestracji podmiotów podatku akcyzowego;
- 2) w przypadku podatku od towarów i usług:
 - a) zasady ewidencji przy pomocy kas rejestrujących sprzedaży towarów i usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych,
 - b) powszechny system identyfikacji podatników przy zastosowaniu numeru identyfikacji podatkowej (NIP),
 - c) zasady rejestracji podmiotów tego podatku, uzupełnione później o centralny rejestr podatników VAT czynnych („biała lista”),
 - d) podzielona płatność w wersji obowiązkowej, dotycząca towarów i usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Jak łatwo zauważyć, wszystkie powyższe rozwiązania powstały w pierwszym okresie (lata 1993-2004) i zostały przeniesione do kolejnych wersji tych podatków; wyjątkiem jest tylko obowiązkowa podzielona płatność (pkt 2 lit. d) oraz centralny rejestr podatników VAT (pkt 2 lit. c).

Gwarantowały one i dalej w istotnej części gwarantują dostateczny poziom efektywności fiskalnej podatku od towarów i usług oraz akcyzy, zwłaszcza w drugim okresie, gdy nastąpił głęboki kryzys prawa regulującego te podatki, w tym

wskutek wprowadzenia nowelizacji umożliwiających ucieczkę od opodatkowania i uzyskiwanie nienależnych zwrotów tych podatków⁸.

Odrębnej oceny wymaga dorobek legislacyjny dotyczący zasad fakturowania niektórych czynności podlegających podatki od towarów i usług. Mimo że przepisy te zamieszczone są w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. i formalnie odnoszą się tylko do tego podatku, to odwołują się do nich również ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. i wiele innych ustaw. Faktury wystawiane obowiązkowo na potrzeby podatku od towarów i usług, będące w sensie prawnym wyłącznie dowodem służącym do prowadzenia ewidencji podatkowej, stały się jednocześnie dokumentem handlowym, wykorzystywanym powszechnie w obrocie gospodarczym, i do nich odwołuje się w sensie zarówno prawnym, jak i praktycznym cały system umowny i rozliczeniowy, a zwłaszcza dotyczący płatności bezgotówkowych, które nie są regulowane przez prawo podatkowe.

Powyzsza koncepcja powstała jeszcze w pierwszym okresie obowiązywania omawianych podatków, mimo powtórnego uregulowania tych zagadnień w 2014 r. przepisami rangi ustawowej w dziale XI ustawy z dnia 11 marca 2004 r., który formalnie był implementacją przepisów dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁹. Implementacja ta nie wprowadziła istotnych zmian jakościowych, a polski system fakturowania, ukształtowany w 1993 r., o kilkanaście lat wyprzedzał koncepcje unijne. Rozwiązania te nie były jednak doskonalone ani dostatecznie pielęgnowane w taki sposób, aby zapobiegać zjawisku powszechnego wykorzystywania tych dokumentów do ucieczki od opodatkowania i wyłudzenia nienależnych zwrotów w drugim z powyższych okresów. Pewne działania na tym polu podjęto w trzecim okresie ewolucji, a zwłaszcza w roku 2017, lecz były spóźnione o 13 lat¹⁰.

6. Stan chaosu legislacyjnego w całości współczesnego prawa podatkowego stał się niestety faktem. Najbardziej zastanawiające jest to, że w latach 2017-2023 kolejne lawinowe nowelizacje przepisów regulujących podatek od towarów i usług oraz akcyzę były wprowadzane (i są) bez dostatecznej znajomości nie tylko tych podatków, lecz również zmienianych przepisów. Być może nastąpiło przerwanie ciągłości pamięci instytucjonalnej, która stanowi *conditio sine qua non* każdej działalności prawodawczej dotyczącej podatków. Projekty te pisane są prawdopodobnie przez osoby, które nie znają treści oraz historii i genezy nowelizowanych uregulowań, a swój brak wiedzy chciały (i chcą) „przykryć” trwającymi w nieskończoność „konsultacjami publicznymi”, gdzie teoretycznie każdy, kto chce, może zgłosić swoje uwagi. Część tych uwag z niezrozumiałych powodów była (i jest) ignorowana, a część również bez powodu uwzględniana¹¹. Proces ten, obrazowo mówiąc, polega na dorzucaniu kolejnych dopisków lub uzupełnień do – z reguły nieudolnie napisanych – projektów, co z natury rzeczy musi stworzyć potworka legislacyjnego.

Kiedy analizuje się treść i oficjalne motywy opracowania projektów zmian w podatku od towarów i usług oraz akcyzie, można zauważyć, że ich formalni autorzy najczęściej kierują się ponoć stanowiskiem judykatury, a sama nowelizacja ma przede wszystkim „doprecyzować” istniejące przepisy. Można

nawet zaryzykować tezę, że przywiązują oni jakąś szczególną wagę do niektórych poglądów judykatury, a sam przepis (zarówno znowelizowany, jak i nowelizujący) nie ma większego znaczenia.

Problem w tym, że owe wyroki, przede wszystkim TSUE i Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), są dobierane w sposób raczej przypadkowy, a w dodatku ich interpretacja jest nierzadko dość oryginalna. Jak już wspomniano, cechami ogólnymi judykatury podatkowej są również chaos i brak przewidywalności. Podejmowane próby ujednoczenia poglądów w formie uchwał NSA w omawianych podatkach bardzo często kończyły się spektakularną porażką (np. słynna uchwała o braku uwzględnienia w proporcji w rozumieniu art. 90 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. czynności niepodlegających opodatkowaniu) lub były reakcją na rażące błędy jurysdykcyjne (np. uchwała o podmiotowości prawopodatkowej spółek cywilnych w podatku akcyzowym). Prawodawca powinien oczywiście dostrzegać i szanować dorobek judykatury na temat danego podatku, ale najczęściej poglądy tam wyrażane dotyczą już nieaktualnego stanu prawnego, a przede wszystkim nie mają nadrzędnego charakteru – podatki obowiązują na podstawie prawa stanowionego i ono jest ich wyłącznym źródłem.

Powinny jednak istnieć merytoryczne koncepcje nowelizacji podatku od towarów i usług oraz akcyzy, mające aprobatę polityczną, czyli merytoryczne wizje zmian, a o czymś takim od dawna nikt nie słyszał.

Oczywiście w gąszczu chaotycznych nowelizacji wprowadzono co prawda kilka ważnych poprawek do ustaw regulujących te podatki, o których już była mowa (np. likwidacja krajowego odwrotnego obciążenia czy też wdrożenie obowiązkowej podzielonej płatności), ale są to jednak wyjątki.

7. Nowe unijne wersje podatku od towarów i usług oraz akcyzy, które weszły w życie w Polsce w 2004 r., siłą rzeczy musiały uwzględniać wszystkie istotne rozwiązania odróżniające je od wersji nieunijnych. Przejęły więc cztery podstawowe koncepcje, które stanowią ich najłabszą strukturalnie część. Są to:

- 1) koncepcja dostawy wewnątrzspółnotowej towarów w podatku od towarów i usług, dająca podatnikom prawo do zwrotu podatku naliczonego na podstawie prywatnych dokumentów, których prawdziwości nie można zweryfikować w sposób masowy i sprawny;
- 2) koncepcja miejsca świadczenia usług w obrocie między podatnikami, związana z miejscem siedziby przedsiębiorstwa usługobiorcy, co uprawnia usługodawcę do zwrotu podatku naliczonego, w przypadku gdy usługobiorca ma siedzibę poza terytorium kraju. Daje to w zasadzie nieograniczone możliwości wyłudzenia tych zwrotów poprzez zawieranie sztucznych transakcji;
- 3) procedura zawieszenia poboru akcyzy i składów podatkowych w obrocie wewnątrzspółnotowym wszystkimi istotnymi wyrobami akcyzowymi, tworząca unikatowe możliwości ucieczki od tego podatku, gdyż wyroby te co do zasady przemieszczane są bez opodatkowania;
- 4) upowszechnienie wtórnego obowiązku podatkowego (zmiana przeznaczenia lub zużycie wyrobu niezgodnie z przepisami dotyczącymi ich przeznaczenia) w podatku

akcyzowym bez wprowadzenia jakichkolwiek rozwiązań, które umożliwiłyby wykrycie tych zdarzeń.

Należy jednak zauważyć, że kiedy implementowano te rozwiązania przed 19 laty, nie podjęto jakichkolwiek prób wprowadzenia rozwiązań zabezpieczających interes publiczny, mimo że prawo UE dawało i daje tu pewne możliwości państwom członkowskim. Implementacja tych przepisów była zbudowana na z istoty błędnym przekonaniu, że nie sprzyjały one oszustwom podatkowym, co z dalszej perspektywy ewolucji podatku od towarów i usług oraz akcyzy było bezmyślnością lub dowodem wyjątkowej naiwności. Przypomnę, że „przeklejanie” do polskich ustaw regulacji unijnych nastąpiło w atmosferze dość żenujących zachwyty nad domniemaną wysoką jakością prawa unijnego, a ton tych wypowiedzi chwaliłi „eksperci” zajmujący się zawodowo unikaniem opodatkowania. W zasadzie do dziś nie podjęto próby wprowadzenia w ramach luzu implementacyjnego rozwiązań, które choć częściowo złagodziłyby wspomniane zasadnicze wady. Działania te byłyby jednak prawdopodobnie torpedowane, bo patologie unijnych rozwiązań w tych podatkach mają skutecznych obrońców.

8. Kiedy szuka się konstruktywnych wyjść z tej sytuacji, rysują się co najmniej trzy drogi postępowania:

- 1) zainicjowanie zmian w dyrektywach regulujących podatek od towarów i usług oraz akcyzę, tak aby usunąć zasadnicze wady prawa UE;
- 2) wprowadzenie krajowych rozwiązań prawopodatkowych, zabezpieczających interes publiczny, które przynajmniej ograniczyłyby bezkarność wykorzystania zaimplementowanych przepisów do wyłudzenia zwrotów lub ucieczki od opodatkowania;
- 3) nałożenie bardzo wysokich sankcji, w tym zwłaszcza z zakresu prawa karnego, które miałyby dać efekt odstraszający.

W obecnej atmosferze otaczającej omawiane podatki realizacja tych postulatów wydaje się mało prawdopodobna. Brak jest przede wszystkim ośrodka rządowego, który przez wzgląd na interes publiczny zaproponowałby w dużej mierze niezbędne rozwiązania. Legislacja dotycząca tych danin powstaje pod przemożnym wpływem wspomnianej już triady trzech grup interesariuszy. Pozostaje więc dość naiwna nadzieja, że na szczeblu organów UE ukształtuje się wizja naprawy tych podatków, gdyż proces ich harmonizacji nie był jak dotąd sukcesem (i raczej już nie będzie).

Wniosek jest tylko jeden: należy możliwie najszybciej powołać komisję kodyfikacyjną, która opracuje nowe projekty ustaw regulujących podatek od towarów i usług oraz akcyzę. Przypomnę, że w latach 2013-2015 powstały projekty nowej ustawy o podatku od towarów i usług, lecz zostały skutecznie storpedowane przez obrońców obecnego chaosu.

Przypisy

- 1 Teza o nieodległej perspektywie likwidacji podatku od towarów i usług oraz akcyzy i zastąpieniu ich innymi konstrukcjami jest jednak trudna do obrony. Na ich straży stoi Unia Europejska (UE), która będzie bronić swojego dzieła w postaci ponad 16 lat harmonizacji tych podatków i prawdopodobnie będą one obowiązywać, dopóki będzie istnieć ta organizacja. Potencjalna federalizacja UE związana jest również z wprowadzeniem jednolitych podatków od wartości dodanej i akcyzy, pozbawionych wad ich unijnych wersji.

- ² 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., dalej: ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r.
- ³ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.; ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257 ze zm.) zastąpiona ustawą z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1542, dalej: ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r.).
- ⁴ Poza tym nowe ustawy regulujące te podatki od dnia 1 maja 2004 r. były napisane wyjątkowo wręcz nieudolnie. Powstały przez techniczne scalenie fragmentów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r., obowiązującej w pierwszym z powyższych okresów, oraz lepiej lub gorzej przetłumaczonych streszczeń niektórych przepisów dyrektyw UE.
- ⁵ Do najważniejszych z nich należy zaliczyć obowiązkową wersję podzielonej płatności w podatku od towarów i usług, wprowadzoną w 2019 r. Szerzej na ten temat: W. Modzelewski, *Mechanizm podzielonej płatności w podatku od towarów i usług. Problematyka prawna*, Warszawa 2020.
- ⁶ Przykładów było (i jest) wiele, choć symbolem tego zjawiska pozostanie kariera pewnej osoby, która była zatrudniona w firmie doradczej Arthur Andersen (potem zmieniła nazwę), a która była „społecznym doradcą” ministra finansów. Nie było również tajemnicą, że wcześniej „wywodzący się z rynku” wiceminister finansów z innej opcji politycznej zwoływał w ministerstwie narady ze swoimi kolegami po to, aby (jakoby) „uproszczyć przepisy o tych podatkach”.
- ⁷ Najbardziej znanym i wielokrotnie opisywanym przykładem jest trwające od ponad 5 lat uprzywilejowanie części wyrobów nowatorskich w podatku akcyzowym. Wyczyny lobbystów na tym polu nazwano nawet z trybuny sejmowej „republiką bananową”.
- ⁸ Nowelizacje te zostały opisane m.in. w raportach opracowanych przez Instytut Studiów Podatkowych na zlecenie Sejmu RP w 2018 r. Szerzej na ten temat: W. Modzelewski, *Mechanizm podzielonej płatności...*, dz. cyt.
- ⁹ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- ¹⁰ W przekonaniu autora powyższa koncepcja fakturowania powinna być w pełni zachowana i doskonalona. Niestety nastąpi jej likwidacja od dnia 1 lipca 2024 r. wskutek narzucenia obowiązku wystawiania i

przyjmowania tzw. faktur ustrukturyzowanych, które będą już głównie dokumentami o charakterze podatkowym (nie handlowym).

- ¹¹ Może to rodzić podejrzenia, że owe fasadowe konsultacje są parawanem dla działalności lobbingsowej.

Bibliografia

Literatura

- Karczevska A., *Polskie regulacje dotyczące podatku akcyzowego w świetle orzecznictwa TSUE: analiza rozbieżności*, w: *Podatek akcyzowy: doświadczenia i kierunki ewolucji w czasie recesji*, Warszawa 2021.
- Mastalski R., *Tworzenie prawa podatkowego i jego stosowanie*, Warszawa 2016.
- Modzelewski W., *Mechanizm podzielonej płatności w podatku od towarów i usług. Problematyka prawna*, Warszawa 2020.
- Modzelewski W., *Niekonwencjonalne sposoby ucieczki od opodatkowania podatkiem od towarów i usług oraz wyłudzenia zwrotów tego podatku w latach 2007-2018*, w: *Blaski i cienie 15-lecia harmonizacji prawa podatkowego*, Warszawa 2019.
- Radzikowski K., *Dobra wiara à rebours: uwagi o konstrukcji podatku akcyzowego*, w: *Podatek akcyzowy: doświadczenia i kierunki ewolucji w czasie recesji*, Warszawa 2021.
- Tchórzewski M., *Obciążenia podatkowe a podstawowe potrzeby życiowe podatników – uwagi na temat opodatkowania konsumpcji w świetle harmonizacji prawa podatkowego*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 7.

Akty prawne

- Dyrektywa Rady 2006/112/WE 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.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1542.
- 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 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570.
- Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 29, poz. 257 ze zm.