

Instytut Studiów Podatkowych
04-367 Warszawa, ul. Kaleńska 8

Raport

podsumowujący najważniejsze doświadczenia 10-lecia podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w Polsce (lata 2004-2014).

Warszawa czerwiec 2014 r.

Spis treści:

Wykaz ważnych skrótów	3
Rozdział I. Wprowadzenie	4
Rozdział II. Podatek akcyzowy w latach 2004-2014.	9
Rozdział III. Podatek od towarów i usług w latach 2004-2014.	14
Rozdział IV. Dochody oraz udziały w produkcie krajowym brutto podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym w latach 2004 – 2013.	19
Rozdział V. Dyrektywy i rozporządzenia wykonawcze dotyczące podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.....	22
Rozdział VI. Legislacja podatkowa dotycząca podatku od towarów i usług.....	25
Rozdział VII. Legislacja podatkowa dotycząca podatku akcyzowego.....	36
Rozdział VIII. Wyroki TSUE (ETS) na temat podatku akcyzowego.....	43
Rozdział IX. Wyroki TSUE (ETS) na temat podatku od towarów i usług.....	47
Rozdział X. Uchwały NSA dotyczące podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego na przełomie lat 2004-2014.	58
Rozdział XI. Orzecznictwo Izby Karnej Sądu Najwyższego w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w latach 2004-2014.....	69
Rozdział XII. Ilość interpretacji urzędowych dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w latach 2009-2013.	77
Wydane w imieniu Ministra Finansów interpretacje indywidualne	77
Rozdział XIII. Zaległości podatkowe w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym w ciągu 10 lat.	79
Rozdział XIV. Wyłudzenia podatku od towarów i usług (lata 2004-2013).	80
Rozdział XV. Patologie podatku od towarów i usług oraz akcyzowego: bilans bezzwrotnych strat w dochodach budżetowych w tym podatku w latach 2004-2014.....	85

Raport podsumowujący najważniejsze doświadczenia 10-lecia podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w Polsce (lata 2004-2014) został opracowany przez zespół specjalistów Instytutu Studiów Podatkowych pod kierunkiem prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego. Jest to już trzeci Raport Instytutu analizujący efektywność fiskalną systemu podatkowego w Polsce. Poprzednie wydania dotyczyły poniższej problematyki:

- „Ewolucja podatków stanowiących dochody budżetu Państwa w Polsce w latach 2004 – 2009; ocena efektywności fiskalnej oraz stanu prawodawstwa” – z dnia 19 maja 2009 r.
- „Ewolucja systemu podatkowego w Polsce; stan obecny, przyczyny kryzysu. Czy potrafimy skutecznie zwiększyć dochody budżetowe?” – z dnia 26 maja 2010 r.

Będziemy wdzięczni za wszelkie uwagi i opinie dotyczące przedstawionego Raportu.

Adres do korespondencji:

Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy,

ul. Kaleńska 8, 04-367 Warszawa;

e-mail; biuro@isp-modzelewski.pl

Wykaz ważnych skrótów

- kk – kodeks karny
- kks – kodeks karny skarbowy
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

Rozdział I. Wprowadzenie

1. Dziesięciolecie wspólnotowej wersji podatku od towarów i usług oraz akcyzy umownie również kończy w naszym kraju ponad dwudziestoletni okres funkcjonowania tych podatków (od dnia 5 lipca 1993 r.). Pierwsze jedenaście lat, rozpoczęte w dniu 5 lipca 1993 r.¹, było bezspornym sukcesem fiskalnym i ekonomicznym: po okresie załamania dochodów budżetowych w latach 1989-1992 nastąpił - głównie dzięki tym podatkom - **trwały wzrost wpływów budżetu państwa, które to podatki stały się najważniejszym źródłem finansowania wydatków budżetowych**. Można nawet postawić tezę, że były one najistotniejszą **realną gwarancją stabilizacji fiskalnej i politycznej w naszym kraju w latach 1993-2004**.

Z dniem 1 maja 2004 r. weszły w życie nowe ustawy regulujące te podatki², które rozpoczęły okres obowiązywania ich nowej, wspólnotowej koncepcji. Wbrew obiegujnej opinii ustawy te w istotnej części nie różniły się wówczas od swoich poprzedniczek, gdyż powstały w wyniku:

- zwykłego „przeklejania” większości przepisów ukształtowanych w latach 1993-2004 dotyczących opodatkowania obrotu krajowego oraz importu oraz (częściowo) eksportu (ponad 70% przepisów „nowych” ustaw i rozporządzeń pochodziło z poprzednich przepisów),
- dopisaniu fragmentów dotyczących obrotów wewnątrzspółnotowych o charakterze towarowym (w przypadku akcyzy) oraz towarowym i usługowym (w przypadku podatku od towarów i usług), które były w większości tłumaczeniami (zresztą niezbyt profesjonalnymi) wybranych przepisów dyrektyw UE,
- dostosowania niektórych przepisów obu podatków do egotyki prawa wspólnotowego w dziedzinie podmiotu, przedmiotu i podstawy opodatkowania wynikającej z wybranych wyroków ETS, co zresztą nie miało wówczas większego znaczenia praktycznego,

¹ Ustawa z dnia 8 lipca 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

² Obowiązująca do dziś ustawa z dniem 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług oraz obowiązująca do dnia 28 lutego 2009 r. ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym.

Na kształt podatku akcyzowego wpłynęła również konieczność znalezienia w 2004 r. zajęcia dla zagrożonych bezrobociem celników, którym oddano krajowe administrowanie akcyzą, co było prawdopodobnie jednym z kilku najistotniejszych błędów w historii tego podatku.

Najważniejsze było jednak to, że opinię publiczną i polityków (nieświadomie?) na unikatową dezinformowano skalę wmawiając, że **wystarczy tylko zharmonizować przepisy tych podatków z prawem UE, bezpośrednio stosować wyroki ETS (poprzednik TSUE) aby osiągnąć jednocześnie dwa cele: „uproszczenie przepisów podatkowych” i „wzrost dochodów budżetowych”³**. A było przecież zupełnie odwrotnie: wersja wspólnotowa tych podatków jest z istoty bardziej skomplikowana niż krajowe nieharmonizowane warianty, a dyrektywy ze swojej istoty nie chronią interesu fiskalnego państw członkowskich, które same muszą martwić się o wielkość dochodów budżetowych i efektywności fiskalnej tych podatków.

„Przeklejenie” dużej części starych przepisów do nowych ustaw wyszło jednak tym podatkom raczej na dobre: po załamaniu wpływów w drugiej połowie 2004 r. wywołanych skandaliczną jakością procesu wdrażania tych podatków⁴, miały one w pierwszych trzech latach podobną efektywność fiskalną co ich poprzedniczki, a udział dochodów z tego tytułu w budżecie państwa przez pewien czas zachował – jak poprzednio – tendencję wzrostową (do 2008 roku).

2. Już w czwartym roku obowiązywania tych podatków pojawiły się symptomy kryzysu, który następnie w latach 2009-2014 przekształcił się w postępujące załamanie ich efektywności fiskalnej: mimo formalnego wzrostu opodatkowania następuje do dziś **realny, a okresowo nawet nominalny spadek dochodów budżetowych z tych podatków (lata 2009, 2012, 2013)**, a ich udział w PKB jest również coraz niższy. **Rosną tylko:**

- **rokrocznie kwoty wyłudzonych zwrotów tych podatków,**
- **kwoty zaległości podatkowych tych podatków,**
- **krajowy i międzynarodowy biznes optymalizacyjny, który rozwinął się dzięki destrukcji tych podatków: tu tkwi jego główne źródło finansowania,**

³ Z litości nie będziemy przypominać osób głoszących te poglądy, ale mam nadzieję, że ze wstydu już zamilkną.

⁴ Wszystkie nowe akty wykonawcze do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. podpisano na dwa dni przed ich wejściem w życie, czyli w dniu 28 kwietnia 2004 r.

- **nieznana w przeszłości skala przestępczości podatkowej, mająca w istotnej części charakter zorganizowany.**

3. Czy można wskazać generalne przyczyny pogłębiającego się kryzysu tych podatków, bo przecież nie nastąpi ich „samonaprawa” w wyniku lepszej koniunktury? Uogólniając dotychczasowy stan wiedzy można sformułować następujące przyczyny tego zjawiska:

- 1) **podstawowe wady koncepcyjne:** faktyczny brak granic między państwami UE a jednocześnie z istoty terytorialny charakter każdego z krajowych podatków powodują, że pełna swoboda przemieszczania towarów i usług oraz tworzenia podmiotów gospodarczych w innych krajach pozwalają w sposób niekontrolowany uchylać się od opodatkowania w związku z brakiem opodatkowania dostaw na rzecz innych państw UE: ani w podatku od towarów i usług ani w akcyzie nie wypracowano dobrej („szczelnej”) koncepcji „przechodzenia” towarów i usług między poszczególnymi jurysdykcjami podatkowymi w ramach UE, która byłaby bezpieczna fiskalnie oraz kontroli fikcyjnie tworzonych podatników w innych państwach,
- 2) **oddanie pola:** tworzenie zarówno krajowych jak i wspólnotowych przepisów podatkowych zostało szybko przejęte przez „ekspertów” głównie z firm lobbingowych oraz biznesu podatkowego, które z oczywistych względów nie działają w interesie publicznym,
- 3) **dziecinna naiwność** opinii publicznej w ocenie potencjalnych zachowań nieuczciwych podatników: jeśli jedno państwo nie chroni swoich interesów, nie zwalcza oszustów, lecz idiotycznie cieszy się, że „więcej pieniędzy zostało w kieszeniach podatników”, to zostanie bezwzględnie wykorzystane przez międzynarodową przestępczość podatkową, występującą zarówno oficjalnie jak i nieoficjalnie,
- 4) **dziwne (a „toksyczne”) powiązania między urzędnikami a biznesem optymalizacyjnym** powodują, że zatracono podstawową tu sprzeczność interesów między interesem publicznym a prywatnym: istotna część urzędników na szczeblu krajowym jak i wspólnotowym widzi swoją przyszłość w biznesie konsultingowym a politycy nie wymagają od nich podjęcia walki z „wehikułami podatkowymi”, zwłaszcza o międzynarodowym zasięgu, bo biznes optymalizacyjny żyje świetnie z władzą, wspiera część polityków i zapewnia im zwłaszcza poparcie mediów,
- 5) **brak wizji tych podatków**, którą przecież mogą stworzyć wyłącznie politycy wraz z ekspertami działającymi w interesie publicznym, a nie na korzyść biznesu

podatkowego lub lobbystów. **Nie powstał w tym czasie żaden poważny dokument oficjalny, w którym rząd naszego kraju formułowałby zasady polityki dotyczącej tych podatków:** całość działań sprowadzała się do mechanicznego wpisywania do ustaw przepisów nie zawsze mądrych dyrektyw (często z dużym opóźnieniem), zresztą nawet bez odpowiedniej pracy redakcyjnej, a jakość tych przepisów jest przecież często jeszcze gorsza niż w Polsce,

- 6) **niski poziom wiedzy legislacyjnej**, a tak naprawdę częsty brak tej wiedzy nawet w przypadku gdy przepisy tych podatków były tworzone w dobrej wierze,
- 7) **brak konstruktywnej roli judykatury krajowej i wspólnotowej**, która w sumie pogłębia istniejący chaos interpretacyjny, wywołany głównie przez ministra finansów: w latach 2007-2013 wydał na temat tych podatków już prawie 100 tys. interpretacji urzędowych na temat tych podatków (dokładnie 92 099⁵), w tym 88 730 dotyczy podatku od towarów i usług i 3 309 akcyzy.

Skutek powyższych procesów następuje od 2009 r. **strukturalna, prawna i funkcjonalna destrukcja tych podatków**, a rok obecny zapowiada się jak najgorzej. Marzec 2014 r. był jeszcze gorszy niż pozostałe miesiące tego roku: do budżetu państwa wpłynęło z akcyzy tylko 4,4 mld zł (przeciętna kwartału wynosi 4,53 mld zł, a zgodnie z prognozą powinno wpłynąć średniomiesięcznie co najmniej 5,3 mld zł). Jeszcze groźniejsze zjawisko dotyczy podatku od towarów i usług, gdzie dochód w marcu 2014 r. spadł do najniższego poziomu w historii - 6 mld zł (niezbędna kwota siedmiomiesięczna - 9,7 mld zł), **czyli jest źle, a nawet bardzo źle.**

4. Niedawno pojawiło się tu nowe pojęcie: „luka podatkowa”, która obrazuje różnicę między jakimś potencjalnym poziomem dochodów budżetowych a ich realną wysokością. Nie do końca wiadomo, jak obliczono ów potencjalny poziom, a w jednym z opracowań podano nawet, że owa luka w podatku od towarów i usług wynosi w Polsce rocznie 50 mld zł, co oczywiście karze spojrzeć na te wywody z przymrużeniem oka⁶. Nie ma żadnej „luki podatkowej” – straty w dochodach budżetu wynikają z:

- 1) „tradycyjnej” zorganizowanej przestępczości podatkowej, która kryjąc się często pod pozorami legalizmu wyłudza zwroty i uchyla się od podatków,

⁵ Dane Ministerstwa Finansów.

⁶ Gdzie indziej postawiono nawet tezę, że gdyby zlikwidowano zwroty tego podatku (ok. 80 mld zł w 2013 roku), to dochody z tego podatku wyniosłyby prawie 200 mld zł; jak widać nie trzeba rozumieć tego podatku, aby pisać opasłe opracowania na jego temat.

- 2) przestępczości „w białych kołnierzykach”, która zajmuje się „optymalizacją podatkową” tworząc fikcyjne operacje, którym jednak trudno zarzucić sprzeczność z prawem,
- 3) tolerancji dla uchylania się od opodatkowania przez podmioty, które są poza przedmiotem zainteresowania, zwłaszcza ze względu na rozmiar: tu są zarówno setki tysięcy podatników sprzedających poza tymi podatkami towary i usługi obiektywnie w niewielkiej jednostkowo wartości, jak i międzynarodowe korporacje, które należą do grupy „nietykalnych”,
- 4) wprowadzenia przepisów prawa, które tworzą pozorne opodatkowanie (w tym zwłaszcza „nowelizacje optymalizacyjne”).

Po co wprowadzono więc pojęcie „luki podatkowej”? Przecież nigdy w historii wszystkie bez wyjątku podmioty zobowiązane nie wpłacały lub pobrały całości należnego podatku. Być może mamy tu do czynienia z analogiczną mistyfikacją słowną jak przed kilkunastoma laty: wtedy fałszowanie ksiąg nazywano „kreatywną księgowością”. Dziś wyłudzenia i oszustwa urosły do pseudonaukowej racji „luki podatkowej”.

W dalszych częściach raportu przedstawiono najważniejsze informacje dotyczące podatku akcyzowego w tym okresie (rozdział II), podatku od towarów i usług (rozdział III), dochodów budżetowych w latach 2004-2013 (rozdział IV), źródeł prawa (rozdziały V-VII), judykatury (rozdziały VIII-XI), interpretacji urzędowych (rozdział XI), zaległości podatkowych (rozdział XIII). Całość kończy rozdział podsumowujący (XIV).

Rozdział II. Podatek akcyzowy w latach 2004-2014.

1. W 2014 roku mamy najgorsze w historii zaawansowanie dochodów budżetowych w podatku akcyzowym: do końca kwietnia wpłynęło nieco ponad 48 mld zł, czyli 30% planowanych kwot mimo bardzo niskiej (realny spadek) prognozy na ten rok (62 mld zł). Jak tak dalej pójdzie do końca roku (nic nie zapowiada przecież poprawy) rok ten zamknie się spadkiem o około 10 mld zł w stosunku do uchwalonego budżetu na ten rok i 8 mld zł mniej niż w 2013 r., który przecież nie był sukcesem fiskalnym naszego kraju. Katastrofa? Prawie wszystkim poprawnym komentatorom, hołubionym w oficjalnym obiegu, można tylko polecić lekturę ogólnodostępnych danych na ten temat, zresztą m.in. opublikowanych na stronach resortu finansów.

Oczywiście w sensie makroekonomicznym prognoza dochodów z tego podatku na 2014 r. (62 mld) jest przecież bardzo ostrożna, wręcz niska – poniżej 4% PKB i realnie jest niższa niż w poprzednich latach, bo udział dochodów z tego podatku obniża się od 2009 r. (podobnie jak przypadku podatku od towarów i usług, o czym będzie mowa w rozdziale IV niniejszego raportu). Dlatego nie ma szansy wykonania ostrożnego budżetu na 2014 r., mimo że formalnie obciążenie tym podatkiem rośnie (podwyższono z dniem 1 stycznia 2014 r. stawki na wyroby alkoholowe i tytoniowe) oraz uległ poszerzeniu formalnemu przedmiot opodatkowania.

2. Jak zwykle odpowiedź na to pytanie, dlaczego tak się dzieje, jest złożona, a przyczyny kryzysu tego podatku można podzielić na trzy grupy:

- 1) koncepcyjne,
- 2) legislacyjne,
- 3) organizacyjne,
- 4) obiektywne.

Ad 1) **Przyczyny koncepcyjne** tkwią bardzo głęboko: wdrażana w naszym kraju wizja podatku akcyzowego jest dziś w większości transpozycją pomysłów wypracowanych w prawodawstwie UE. W naszych, polskich głowach powstały wyłącznie pomysły na opodatkowanie pojazdów samochodowych i suszu tytoniowego. Wszystkie pozostałe koncepcje opodatkowania:

- wyrobów energetycznych,

- wyrobów alkoholowych, w tym piwa,
- wyrobów tytoniowych,
- energii elektrycznej,

są w większym lub mniejszym stopniu realizacją harmonizacji wspólnotowej tych podatków. Koncepcje te są raczej ułomne, z istoty nie gwarantując ochrony interesu fiskalnego żadnego państwa członkowskiego i także dają wykorzystywać się w złej wierze do uchylania się od opodatkowania. Oczywiście wiele zależy od szczegółów prawodawstwa danego państwa, które może dużo lepiej implementować ogólnikowe dyrektywy niż nasz parlament, chroniąc swój interes fiskalny, co oczywiście jest teoretycznie możliwe. Najważniejsza jest konkluzja: **koncepcja opodatkowania wyrobów akcyzowych wynikająca z dyrektyw UE oraz rozporządzeń wykonawczych nie chroni interesu fiskalnego państw członkowskich oraz łatwo daje wykorzystać się ze szkodą dla budżetu państwa przez grupy przestępcze** (występujące dziś również w przebraniu „biznesu optymalizacyjnego”). W większości pomysły dotyczące opodatkowania tych wyrobów powstały w wyniku lobbingu lub istotnego wpływu interesariuszy reprezentujących podatników tego podatku z innych państw członkowskich, którzy nie są z oczywistych względów zainteresowani ochroną interesu fiskalnego jakiegokolwiek z państw, a zwłaszcza Polski. Analiza procesu tworzenia dyrektyw dotyczących tych podatków potwierdza tezę, że na szczeblu organów wspólnoty prawdopodobnie raczej nikt nie kieruje się potrzebą zapewnienia efektywności fiskalnej tego podatku na poziomie krajowym, a głos decydujący mają „eksperti” powiązani z określonymi branżami i grupami przedsiębiorstw.

Ad 2) **W płaszczyźnie legislacyjnej** polski podatek akcyzowy jest w równie złym stanie, co podatek od towarów i usług. Wprowadzone w ostatnich trzech latach zmiany dotyczące opodatkowania tym podatkiem:

- wyrobów węglowych (2012 zmienione 2013),
- suszu tytoniowego (2013),
- wyrobów gazowych (2013),

są klasycznym przykładem „atrap legislacyjnych” o minimalnym znaczeniu fiskalnym, które albo napisane na zlecenie zainteresowanych (wyroby węglowe) albo obiektywnie zbędne (suszy tytoniowy), względnie celowo marginalizują opodatkowanie (wyroby gazowe). W sumie wpływy z tego tytułu w obecnym stanie prawnym nie przekraczają faktycznie 1% planowanych dochodów na 2014 r., co uzasadnia postawienie uzasadnionego pytania: po co

wprowadzić te przepisy, których obsługa i pobór jest być może bardziej kosztowne niż faktyczne wpływy? Odpowiedź jest bardzo prosta: napisał je prawdopodobnie biznes podatkowy i on ma na nich zarobić lub są to działania pozorne. Zmarnowano więc szansę zwiększenia dochodów budżetowych z tego podatku w nowych dziedzinach, a w tradycyjnych (pozostałe wyroby energetyczne, wyroby alkoholowe i tytoniowe) powtarza się również te same przepisy, które powstały niekiedy bardzo dawno (nawet w latach osiemdziesiątych zeszłego wieku), a umiejętności uchylania się od płacenia tego podatku zwiększyły się w tym czasie nawet wielokrotnie.

Czy w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. wprowadzono jakikolwiek nowy pomysł, który podwyższałby efektywność fiskalną tego podatku? Odpowiedź jest jedna: nie. Nasz prawodawca jest wręcz „przedwczorajszy”, działa często pod dyktando zainteresowanych przedsiębiorców, którzy faktycznie rządzą legislacją, a politycy w ogóle nie interesują się tym, co dzieje się w akcyzie.

Ad 3) Przyczyny organizacyjne słabości tego podatku wynikają z błędów popełnionych do połowy pierwszej dekady tego wieku. Są to:

- a) **przekazanie tego podatku służbie celnej w 2004 r.**, co nie miało jakiegokolwiek uzasadnienia merytorycznego (przyczyną była chęć znalezienia jakiegoś zajęcia dla większości celników, którym groziło masowe bezrobocie). Gdy obiektywnie najtrudniejszy podatek oddaje się w ręce istniejących od lat zespołów urzędniczych, które (poza importem) nie miały z nim nic wspólnego, bez przeprowadzenia systemu pogłębionych szkoleń na ten temat (kto miałby to robić?), popełnia się swoisty „grzech pierworodny”, który ciąży do dziś. Organy celne traktują często ten podatek jako „niechciane dziecko”, poziom wiedzy na jego temat pozostawia więc wiele do życzenia, a resort finansów niewiele interesuje się tymi zagadnieniami, czego najlepszym przykładem jest to, że w ciągu całych 10 lat wydano tylko 3 ogólne interpretacje na temat tego podatku⁷,
- b) **słabość judykatury sądowno-administracyjnej na temat akcyzy**: przekazanie tych spraw izbie gospodarczej NSA, która nie specjalizuje się w prawie podatkowym, było – jak dotąd – nienaprawialnym błędem. Orzecznictwo akcyzowe powstałe w ciągu mijających 10 lat charakteryzuje się:

⁷ Charakterystycznym sposobem rządzenia tym podatkiem są wydawane pokątnie „listy pasterskie” skierowane do niektórych izb celnych: dokumenty te, faktycznie kształtujące praktykę podatkową, nie są z zasady publikowane.

- minimalną ilością uchwał (tylko trzy w latach 2004-2014), a nieliczne, które powstały, dotyczą problemów marginalnych,
 - z zasady afirmacją dla wszelkich, nawet sprzecznych poglądów wyrażanych przez organy celne w decyzjach podatkowych, mimo że bardzo często „poprawiają” one stan prawny: tak jak celnicy nie polubili akcyzy, tak sądy administracyjne, złożone z prawników nie zajmujących się poprzednio podatkami, nie chcą chyba zgłębić tego bardzo trudnego podatku: wynikiem tego jest minimalna rola judykatury w kształtowaniu praktyki stosowania tego prawa,
- c) **szczególna rola organów ścigania w zwalczaniu przestępczości podatkowej:** organy te również często nie mają dostatecznej wiedzy na jego temat, nie wiedzą jakie dowody zabezpieczyć w trakcie śledztwa, aby móc następnie postawić akt oskarżenia na podstawie art. 286 kodeksu karnego lub chociażby art. 56 lub 76 kodeksu karnego skarbowego, przez co w istocie uchylanie się od akcyzy jest często działalnością bezkarną; istotne zmiany może tu wnieść uchwała SN Izby Karnej z dnia 18 grudnia 2013 r. na temat zastosowania art. 299 kodeksu karnego do tych przestępstw, ale to dopiero początek drogi.

Ad 4) Kryzys tego podatku spowodowany jest również **rozwojem przestępczości podatkowej**, która jest już większa niż w latach swojej „światności” (1989-1992). Zjawisko uchylania się od akcyzy można podzielić na trzy grupy:

- a) **tradycyjna przestępczość pospolita**, polegająca na produkcji, przemyśle lub sprzedaży nieopodatkowanych wyrobów akcyzowych: dotyczy to paliw, alkoholu i wyrobów tytoniowych. Oczywiście każda z tych branż ma swoją specyfikację:
- w przypadku wyrobów tytoniowych dominuje przemysł z zachodniej i południowej granicy, lecz rozwija się również „produkcja krajowa”,
 - wyroby alkoholowe są - poza przemysłem - w coraz większym stopniu są produkowane na miejscu (renesans bimbrownictwa, którego prawnie nikt nie zwalcza),
- b) **nowa przestępczość** istniejąca w otoczeniu legalnych podatników polegająca na tym, że kupuje zwolnione od akcyzy wyroby ze względu na przeznaczenie, a potem w sposób zakamuflowany, przy zachowaniu jednak niezbędnych pozorów, dokonuje się zmiany tego przeznaczenia, oczywiście bez zapłacenia podatku z tego tytułu: dotyczy to

głównie paliw i innych wyrobów energetycznych, ale również niektórych wyrobów alkoholowych (spirytusu),

- c) **nowa „przestępczość optymalizacyjna”**, która dba o pozory legalizmu. Tu zmieniło się wiele odkąd zlikwidowano polską kontrolę graniczą, a tym podatkiem zainteresował się międzynarodowy biznes podatkowy. Pisze on obowiązujące u nas przepisy w imieniu klientów, lobuje w rządzie i parlamencie, a przede wszystkim „legalizuje” działania mające na celu unikanie opodatkowania. Za tą fasadą kryje się jak zawsze fałszywe dokumenty, fikcyjne podmioty i nieistniejące transakcje, ale przestępczość ta ma już – jak twierdzi jeden często cytowany celebryta – „cywilizowany charakter”.

Rozdział III. Podatek od towarów i usług w latach 2004-2014.

1. Dziesięciolecie podatku od towarów i usług najlepiej obrazuje zagregowane wskaźniki fiskalne: udział dochodów z tego podatku w PKB zmniejszył się o ok. 1,3 punktu procentowego (z 8,25% do 6,92%), kwota zwrotów uległa podwojeniu, obniżyły się dochody realne, a okresowo nawet spadły nominalnie (lata 2009, 2012, 2013). Najbardziej niepokojący jest oczywiście wzrost kwot zwrotów, które wynosiły (zł)⁸:

- 2004 r. – 41,4 mld (największa kwota wyłudzeń w roku wejścia w życie ustawy)
- 2005 r. – 32,8 mld
- 2006 r. – 39,6 mld
- 2007 r. – 48,9 mld
- 2008 r. – 56,9 mld
- 2009 r. – 55,0 mld
- 2010 r. – 57,5 mld
- 2011 r. – 69,1 mld (największy przyrost rok do roku)
- 2012 r. – 75,3 mld
- 2013 r. – 79,2 mld
- 2014 r. – 85 mld⁹

W całym analizowanym okresie wzrósł udział zwrotów w kwotach wpływów z tego podatku. Przez poprzednie 11 lat (1993-2003) utrzymał się szacunkowo na poziomie niższym niż 40%. Obecnie zbliża się do 50%, a w tym roku – ze względu na wprowadzenie tzw. odwrotnego obciążenia w obrocie towarami wymienionymi w załączniku nr 11 do ustawy, udział ten będzie jeszcze większy (ponad 85 mld zł).

2. Destrukcja tego podatku ma trzy specjalistyczne przyczyny:

- 1) wprowadzeni „nowelizacji optymalizacyjnych”, które mają umożliwić uchylanie się od opodatkowania,
- 2) zorganizowana przestępczość podatkowa mająca na celu zwłaszcza wyłudzenie zwrotów tego podatku,
- 3) „prywatyzacja” urzędowej interpretacji tego podatku,
- 4) błędy w judykaturze sądowej.

⁸ Dane oficjalne (Ministerstwo Finansów).

⁹ Szacunek własny

Ad 1) W latach 2008-2013 wprowadzono wiele zmian, które doprowadziły do destrukcji prawa regulującego ten podatek. Do najważniejszych z nich należy zaliczyć:

- a) wprowadzenie błędnych zakazów dotyczących odliczenia w przypadku pojazdów samochodowych w 2004 r. („wzór Lisaka”), które w 2008 r. zostały uznane za sprzeczne z prawem UE (zob. rozdział IX niniejszego raportu),
- b) nowy art. 89a i 89b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (w pierwotnej wersji), które legalizowały mechanizm korekty in minus podatku należnego z tytułu braku zapłaty a następnie uchylene się od restytucji opodatkowania w wyniku zbycia wierzytelności (rok 2009),
- c) uchylene części art. 109 tej ustawy dotyczącej zobowiązania podatkowego („sankcji”) w wysokości 30% zaniżenia zobowiązania podatkowego lub zawyżenia odliczenia i zwrotów; był to przysłowiowy śmiertelny cios, który rozpoczął proces rozpadu tego podatku, przepisy te wprowadzono oszukując Sejm, że są one sprzeczne z prawem UE, mimo że ETS już kilka miesięcy później stwierdził, że jest odwrotnie (rok 2009); (zob. również rozdział IX niniejszego raportu),
- d) wprowadzenie miejsca świadczenia usług na rzecz podatników na podstawie kryterium tzw. miejsca świadczenia działalności gospodarczej usługobiorcy (art. 28b ustawy z dnia 11 marca 2004 r.), które faktycznie legalizuje brak opodatkowania tych usług, gdy zostanie stworzony pozorny usługobiorca w innym państwie (rok 2010),
- e) faktyczne zwolnienie od opodatkowania wszelkiej dostawy towarów na terytorium kraju w przypadku, gdy dostawca miał podmiotowość wynikająca wyłącznie z rejestracji (2011-2013),
- f) wprowadzenie na terytorium kraju tzw. odwrotnego obciążenia w przypadku złomu (dzień 1 kwietnia 2011 r.), części odpadów (dzień 1 lipca 2011 r.) oraz wyrobów stalowych i innych metali, surowców wtórnych i pozostałych odpadów (dzień 1 października 2013 r.): stanowi to faktyczną likwidację opodatkowania dostaw na tych rynkach oraz początek załamania dochodów z tego podatku,
- g) destrukcyjne zmiany w zasadach fakturowania (dzień 1 stycznia 2013 r. i dzień 1 stycznia 2014 r.), które prawdopodobnie napisano faktycznie na korzyść biznesu

informatycznego, prowadząc do chaosu w dokumentowaniu tego podatku co ułatwia uchylanie się od opodatkowania i fałszowanie ksiąg podatkowych¹⁰.

Ad 2) Podatek od towarów i usług stał się polem nieznaną w historii w formie i skali **zorganizowanej przestępczości**. Jej celem jest uzyskanie korzyści w wyniku:

- 1) pozornego zmniejszenia lub wyeliminowania zobowiązania podatkowego,
- 2) wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku.

Podstawowymi środkami, które służą realizacji tego są:

- niezgodne z prawdą zawyżenie podatku naliczonego (w obu przypadkach wymienionych w pkt 1) i 2),
- pozorne zaniżenie podatku należnego, w tym niezgodne z prawem deklarowanie stawki 0% w miejscu stawki podstawowej,
- pozornie deklarowane miejsca świadczenia dostawy towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, mimo że czynność podlega opodatkowaniu na terytorium kraju,
- pozorne deklarowanie dokonania dostawy towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy objętych tzw. krajowym odwrotnym obciążeniem, faktycznie eliminującym opodatkowanie, mimo że towar nie jest wymieniony w tym załączniku (w okresie od dnia 1 kwietnia 2011 r., do dnia 30 września 2013 r.; gdy załącznik ten obejmował głównie złom, pod tym pozorem sprzedano powszechnie pełnowartościową stal i inne metale, czego efektem było... objęciem odwrotnym obciążeniem również stali z dniem 1 października 2013 r.),
- deklarowanie pozornych dostaw towarów i usług, które faktycznie nigdy nie istniały po to, aby wyłudzić odliczenie lub zwrot podatku.

Powyższe zjawiska występują powszechnie, a ich oferta jest często oferowana całkowicie jawnie, występując pod usługi nazwą „optymalizacji podatkowej”. Oferują je zarówno firmy krajowe jak i zagraniczne, które tu mają „mocniejszą” ofertę, bo najlepszym parawanem jest tu „transakcja” o charakterze transgranicznym. Podmioty oferujące usługi optymalizacyjne często powołują się na związki z władzą („doskonałe relacje z urzędnikami”). W zasadzie zastosowanie oferowanych metod uzyskania „oszczędności podatkowych” było w istotnej części tolerowane przez organy władzy publicznej, przy czym najgroźniejszym skutkiem jest

¹⁰ W 2013 r. wprowadzono „reformę” zmieniającą nazwę podstawowego dokumentu tego podatku – faktury, likwidując nazwę „faktura VAT”, a potem wydano oficjalny komunikat, że można ją tak dalej nazywać.

tu wyłudzenie zwrotów: w kwocie prawie 80 mld zł zwrotów wypłaconych w 2013 r. zwrotów ponad 20% było wynikiem tego rodzaju „działalności optymalizacyjnej”.

Wszystkie powyższe zadania muszą się jednak wiązać z:

- wystawianiem faktury lub innego dokumentu, który potwierdza nieistniejącą czynność,
- wystawianiem faktury przez podmiot, który nie wykonał dokumentowanej czynności,
- wystawianiem faktury na rzecz podmiotu, który nie jest adresatem czynności,
- wystawianiem faktury przez podmiot fikcyjny, który w rzeczywistości nie istnieje.

Do powyższych działań powinny mieć zastosowanie art. 271 oraz 286 kodeksu karnego, a wprowadzenie do obrotu korzyści wynikających z tych przestępstw ma znamiona przestępstwa wymienionego w art. 299 tego kodeksu. Podobne poglądy pojawiły się w orzecznictwie Sądu Najwyższego (zob. rozdział XIII niniejszego raportu).

Ad 3) **Swoista „prywatyzacja” interpretacji urzędowych tego podatku** jest zjawiskiem unikatowym. Większość wydanych w tym zakresie interpretacji ma charakter indywidualny i jest podporządkowana interesom wnioskodawców. Minister finansów (z jego upoważnienia pięciu dyrektorów izb skarbowych) wydając te interpretacje prawdopodobnie często nie rozumie istoty problemu sformułowanego w zadanym pytaniu, przez co pośrednio lub nawet bezpośrednio **akceptuje poglądy legalizujące uchylanie się od opodatkowania**. Przykładów jest dużo, więc przytoczę tylko dwa najnowsze: dyrektorzy Izb skarbowych w Warszawie i Łodzi wydali podobne interpretacje jednocześnie sprzeczne z prawem (art. 86 ust. 10, 11 i 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.), które obowiązują od dnia 1 stycznia 2014 r., co pozwoli zalegalizować odliczenia podatku naliczonego od zakupu paliwa z duplikatów faktur na zakup paliwa z lat 2011-2013.

Ad 4) W orzecznictwie sądów administracyjnych popełniono wiele błędów, które przyczyniły się do spadku dochodów budżetowych i szerzej – **do generalnej obniżki efektywności fiskalnej tego podatku**. Należy do nich zaliczyć przede wszystkim:

- brak uznania faktury wewnętrznej za fakturę w rozumieniu art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., przez co można bez ograniczeń wykorzystywać te dokumenty do „działalności optymalizacyjnej”,
- uznanie, że w rachunku proporcji nie uwzględnia się zdarzeń nie podlegających opodatkowaniu (uchwała NSA z dnia 24 października 2011 r.), przez co podatnicy, którzy wykonują tylko w minimalnym stopniu czynności opodatkowane, uzyskują

zwroty i odliczenia od zakupów, które wiążą się głównie z czynnościami będącymi poza tym podatkiem,

- uznanie, że samorządowe jednostki budżetowe nie są podatnikami tego podatku (uchwała NSA z dnia 24 czerwca 2013 r.), która już spowodowała, że wszystkie jednostki samorządu terytorialnego występują o zwroty różnicy podatku za lata 2009-2013 w kwotach wynoszących potencjalnie ponad 30 mld zł (bez odsetek).

Rozdział IV. Dochody oraz udziały w produkcji krajowym brutto podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym w latach 2004 – 2013.

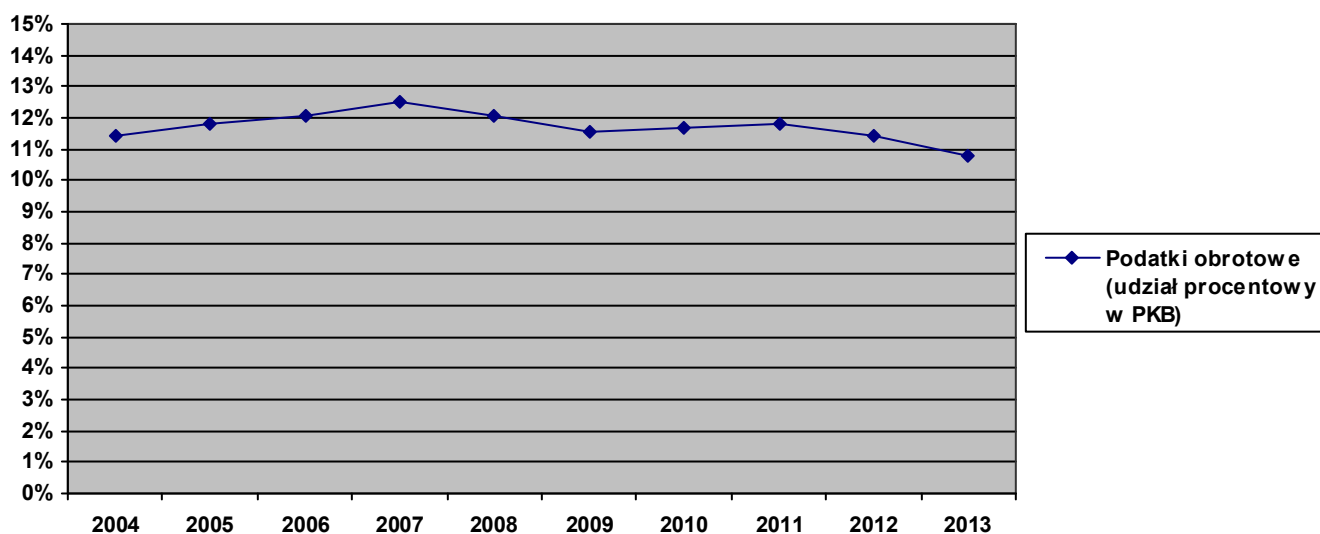
**Wysokość dochodów z podatku od towarów i usług w stosunku do wartości PKB
w latach 2004-2013.**

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
PKB (w mld zł)	885,3	980,9	1057,9	1167,8	1271,7	1343,6	1415,4	1528	1595	1635,74
Podatek VAT (w mld zł)	62,3	75,4	84,4	96,4	101,8	99,5	107,9	120,8	120	113,31

Wysokość dochodów z podatku akcyzowego w stosunku do wartości PKB w latach 2004-2013.

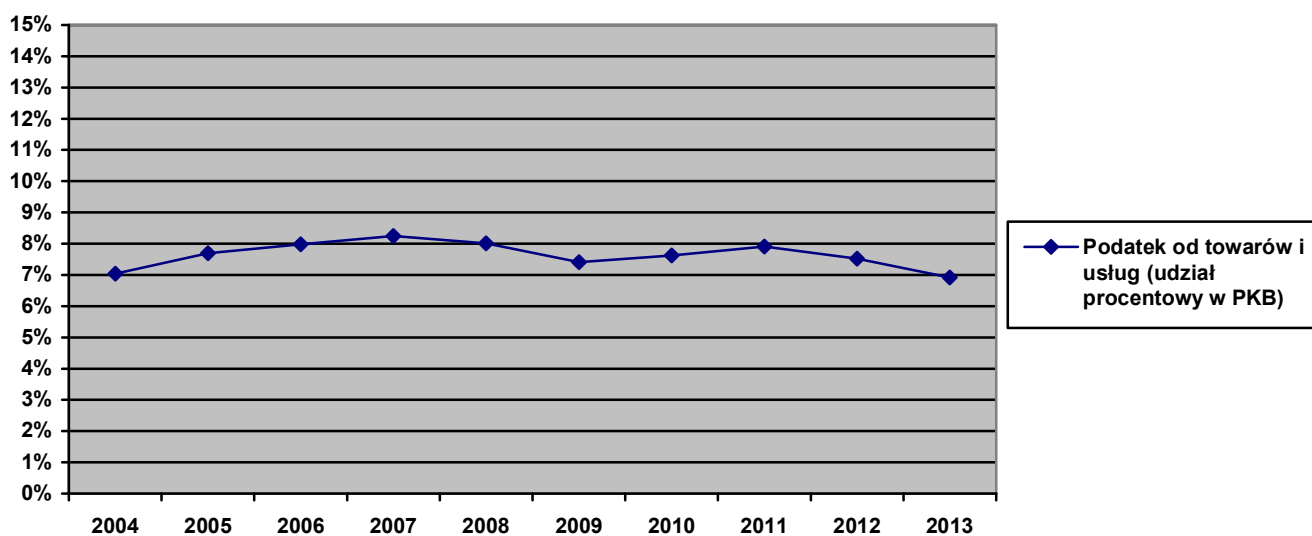
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
PKB (w mld zł)	885,3	980,9	1057,9	1167,8	1271,7	1343,6	1415,4	1528	1595	1635,74
Podatek akcyzowy (w mld zł)	38	39,5	42,1	49	50,5	53,9	55,7	58	60,4	60,65

Wykres przedstawiający procentowy udział dochodów z podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego i podatku od gier w PKB w latach 2004 - 2013.



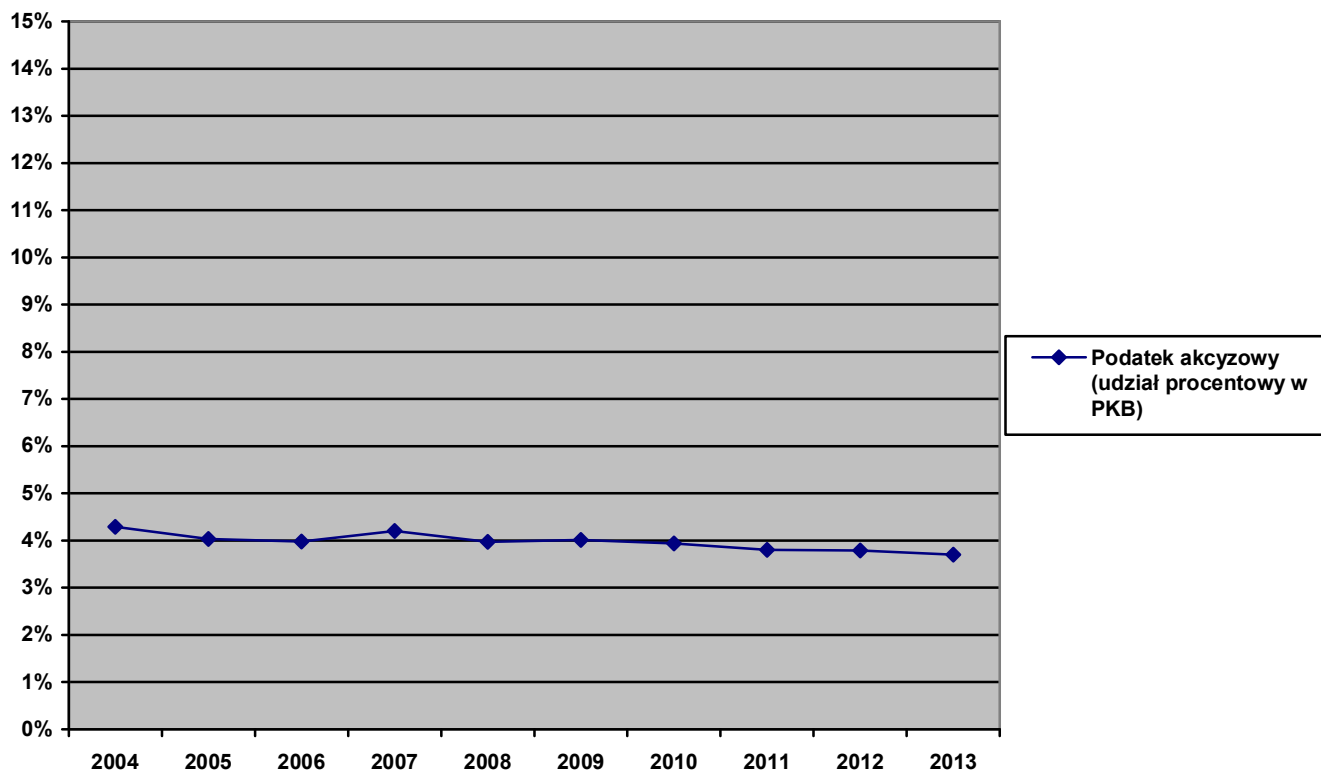
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Procentowy udział dochodów z podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego i podatku od gier w PKB	11,41%	11,80%	12,04%	12,54%	12,09%	11,54%	11,67%	11,80%	11,40%	10,80%

Wykres przedstawiający procentowy udział dochodów z podatku od towarów i usług w PKB w latach 2004 - 2013.



	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Procentowy udział dochodów z podatku od towarów i usług w PKB	7,04%	7,69%	7,98%	8,25%	8,01%	7,41%	7,62%	7,91%	7,52%	6,92%

Wykres przedstawiający procentowy udział dochodów z podatku akcyzowego w PKB w latach 2004 - 2012



	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Procentowy udział dochodów z podatku akcyzowego w PKB	4,29%	4,03%	3,98%	4,20%	3,97%	4,01%	3,94%	3,80%	3,79%	3,70%

Rozdział V. Dyrektywy i rozporządzenia wykonawcze dotyczące podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.

Problematyka podatku od towarów i usług była w latach 2004-2014 przedmiotem harmonizacji głównie na podstawie następujących aktów normatywnych:

1. VI Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. (77/388/EWG) w sprawie harmonizacji ustawodawstwa Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku¹¹
2. Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹²
3. Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej¹³.
4. Rozporządzenia wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁴,
5. Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny¹⁵,
6. Rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny¹⁶.

Problematyka podatku akcyzowego były lata 2004-2014 przedmiotem harmonizacji na podstawie następujących aktów normatywnych:

1. Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania¹⁷,

¹¹ Dz. Urz. UE L z 1977 r. nr 145/1

¹² Dz. Urz. UE L 77 z 23 marca 2011r. ze zm.

¹³ Dz.U. L 268 z 12 października 2010

¹⁴ Dz. Urz. UE L 77 z 23 marca 2011r., str. 1

¹⁵ Dz. Urz. WE L 302 z 19 października 1992, str. 1, z późn. zm.

¹⁶ Dz. Urz. WE L 253 z 11 października 1993, str. 1, z późn. zm.

2. Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG¹⁸,
3. Dyrektywa rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych¹⁹,
4. Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych²⁰,
5. Dyrektywa Rady nr 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej²¹.
6. Dyrektywa Rady 95/60/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie banderolowania olejów napędowych i nafty²²
7. Rozporządzenie Rady (UE) NR 389/2012 z dnia 2 maja 2012 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz uchylecia rozporządzenia (WE) nr 2073/2004²³
8. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 3199/93 z dnia 22 listopada 1993 r. w sprawie wzajemnego uznawania procedur całkowitego skażenia alkoholu etylowego do celów zwolnienia z podatku akcyzowego²⁴,
9. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 3199/93 z dnia 22 listopada 1993 r. w sprawie wzajemnego uznawania procedur całkowitego skażenia alkoholu etylowego do celów zwolnienia z podatku akcyzowego²⁵,
10. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 684/2009 z dnia 24 lipca 2009 r. w sprawie wykonania dyrektywy Rady 2008/118/WE w odniesieniu do skomputeryzowanych procedur przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy²⁶,

¹⁷ Dz. Urz. L 77 z 23 marca 1992r., str 1

¹⁸ Dz. Urz. UE L 9 z 14 stycznia 2009, str. 12

¹⁹ Dz.U.UE L z dnia 31 października 1992 r.

²⁰ Dz.U.UE L z dnia 5 lipca 2011 r.

²¹ Dz. Urz. UE L 2083 z 31 października 2003 r.

²² Dz. Urz. UE L 291 z 6 grudnia 1995 r. str. 46.

²³ Dz. Urz. UE L 121 z 8 maja 2012 r. str 1; zm.: Dz. Urz. UE L 158 z 10 maja 2013 r. str 1.

²⁴ Dz. Urz. WE L 288 z 23.11.1993, str. 12, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, str. 249, z późn. zm.

²⁵ Dz. Urz. WE L 288 z 23.11.1993, str. 12, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, str. 249, z późn. zm.

²⁶ Dz. Urz. UE L 197 z 29.07.2009, str. 24

11. Rozporządzenie Rady (EWG) nr 3037/90 z dnia 9 października 1990 r. w sprawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej we Wspólnocie Europejskiej²⁷.
12. Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej²⁸
13. Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny²⁹.
14. Rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny³⁰
15. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 31/96 z dnia 10 stycznia 1996 r. w sprawie świadectwa zwolnienia z podatku akcyzowego³¹.
16. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 884/2001 z dnia 24 kwietnia 2001 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania dotyczące dokumentów towarzyszących przewozowi produktów winiarskich oraz rejestrów prowadzonych w sektorze wina³².
17. Rozporządzenie Rady (WE) nr 2073/2004 z dnia 16 listopada 2004 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych³³.

Stan prawa UE w tym zakresie charakteryzuje się brakiem spójności koncepcyjnej, niewielką stabilizacją normatywną, wyjątkowo niską jakością legislacyjną oraz – co najważniejsze – fragmentaryzacją pomysłów: **niewiadomo dlaczego jedno zagadnienie jest uregulowane bardzo szczegółowo a inne – równie ważne – pominięte przez twórców tych przepisów.**

²⁷ Dz. Urz. UE L 293 z 24.10.1990, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 02, t. 04, str. 177, z późn. zm.

²⁸ Dz. Urz. WE L 256 z 07.09.1987, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, str. 382, z późn. zm.

²⁹ Dz. Urz. UE L 302 z 19.10.1992, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 4, str. 307, z późn. zm.

³⁰ Dz. Urz. UE L 253 z 11.10.1993, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 6, str. 3, z późn. zm.

³¹ Dz. Urz. UE L 8 z 11.01.1996, str. 11; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, str. 297

³² Dz. Urz. WE L 128 z 10.05.2001, str. 32, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 3, t. 32, str. 202, z późn. zm.

³³ Dz. Urz. UE L 359 z 04.12.2004, str. 1

Rozdział VI. Legislacja podatkowa dotycząca podatku od towarów i usług.

W latach 2004 – 2014 r. wydano **czterdzieści cztery ustawy nowelizujące ustawę** z dnia 11 marca 2004 r.³⁴ Ustawami tymi są:

1. Ustawa z dnia 16 grudnia 2004 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników³⁵. W ustawie tej **dodano**: art. 2 pkt 27a, art. 12 ust. 1 pkt 9, art. 13 ust. 4 pkt 9, art. 22 ust. 1 pkt 5 i 6, art. 27 ust. 4 pkt 12-14, art. 45 ust. 1 pkt 10, **zmieniono**: art. 17 ust. 2 i 5 a także zostały **skreślone** pozycje 13 oraz 14 załącznika nr 4.

Nowelizacja obowiązywała od 1 lutego 2005 r.

2. Ustawa z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw³⁶. W ustawie tej dokonano **zmiany** art. 2 pkt 8, 20, art. 3 ust. 3 pkt 2, art. 3 ust. 4, art. 7 ust. 3, 4 i 7, art. 10 ust. 1, art. 13 ust. 4 pkt 4, art. 13 ust. 8, art. 15 ust. 3 pkt 3, art. 19 ust. 6, 12, 15 i 20, art. 19 ust. 13 pkt 3 i 11, art. 20 ust. 3, art. 23 ust. 13, art. 24 ust. 10 pkt 1, art. 27 ust. 4 pkt 3, art. 28 ust. 5 pkt 2 lit. a) i b), art. 29 ust. 1 i 17, art. 31 ust. 2 pkt 1, art. 31 ust. 3, art. 41 ust. 9 i 11, art. 42 ust. 3 pkt 2 i 3, art. 82 ust. 1 i 2, art. 83 ust. 9, art. 87 ust. 2 i 3, art. 87 ust. 6 pkt 1, art. 91 ust. 1 i 2, art. 93, art. 99 ust. 8, art. 109 ust. 7 pkt 2, art. 110, art. 111 ust. 1, art. 120 ust. 1 pkt 2 lit. b), art. 120 ust. 3 pkt 1 lit. b), art. 120 ust. 10-13, 15-20, art. 146 ust. 1 pkt 2 lit. c), art. 174, w załączniku nr 3 poz. 45, 115, 116, 156, w załączniku nr 4 poz. 11 i objaśnienia, **skreślono**: art. 2 pkt 29, art. 7 ust. 5 i 6, art. 15 ust. 3 pkt 2, art. 87 ust. 4 pkt 2, art. 88 ust. 5, art. 90 ust. 7, art. 92 ust. 1 pkt 1, art. 107 oraz **dodano**: art. 3 ust. 3a, art. 15 ust. 3a-3c, art. 19 ust. 16a, art. 28 ust. 5 pkt 2 lit. c), art. 42 ust. 11 pkt 4, art. 44 pkt 3, art. 87 ust. 3a, art. 88 ust. 3a i 3b, w dziale IX rozdział 1a (art. 89a-89b), art. 90 ust. 11, art. 109 ust. 9a i 10a, art. 127 ust. 11a-11c, w załączniku nr 3 poz. 25a-25f, 11a, 159a, w załączniku nr 4 poz. 7a.

Nowelizacja obowiązywała od dnia 1 czerwca 2005 r.

³⁴ Dz. U. z 2004 r. nr 54, poz. 535.

³⁵ Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 113

³⁶ Dz. U. Nr 90, poz. 756

3. Ustawa z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw³⁷. W ustawie tej dokonano **zmiany**: art. 86 ust. 3-5, 6 i 7, art. 88 ust. 1 pkt 3 oraz **dodano**: art. 86 ust. 5a-5c, 7a, art. 88 ust. 3a pkt 6 oraz załącznik nr 9.

Nowelizacja obowiązywała od dnia 22 sierpnia 2005 r.

4. Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw³⁸. Ustawą tą został **dodany** art. 32 ust. 5.

Nowelizacja obowiązywała od dnia 1 stycznia 2006 r.

5. Ustawa z dnia 13 lipca 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług³⁹. W ustawie tej dokonano **zmiany** art. 2 pkt 8 i 26, art. 23 ust. 4 oraz **dodano** art. 27 ust. 7.

6. Na podstawie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 września 2007 r., sygn. akt P43/06⁴⁰, art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku od towarów i usług **utracił moc obowiązująca** w zakresie określonym w tym wyroku, w zakresie, w jakim dopuszczał on stosowanie wobec tego samego podmiotu, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej określonej przez ustawę o podatku od towarów i usług jako "dodatkové zobowiązanie podatkowe" i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe albo przestępstwa skarbowe.

Zmiana weszła w życie 18 września 2007 r.

7. Ustawa z dnia 19 września 2007 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym⁴¹. W ustawie tej **uchylono** art. 10 ust. 9, art. 24 ust. 13, art. 113 ust. 14 pkt 1 (łącznie trzy artykuły).

Zmiana weszła w życie 19 października 2007 r.

8. Ustawa z dnia 19 września 2007 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym⁴². W ustawie tej dokonano **zmiany**: art. 2 pkt 3 lit. a, b, art. 2 pkt 12 i 27, art. 7 ust. 4 pkt 2, art. 8 ust. 3, art. 10 ust. 1 pkt 2, art. 10 ust. 2,

³⁷ Dz. U. Nr 90, poz. 756

³⁸ Dz. U. Nr 143, poz. 1199

³⁹ Dz. U. Nr 143, poz. 1028

⁴⁰ Dz. U. Nr 168, poz. 1187

⁴¹ Dz. U. Nr 192, poz. 1382

⁴² Dz. U. Nr 192, poz. 1382

art. 23 ust. 10, art. 24 ust. 2 i 3, art. 29 ust. 3, 9 i 10, art. 32 ust. 1 i 2, art. 41 ust. 1 i 12, art. 83 ust. 1 pkt 2-4, 7-9, 12, 13, 16-18, art. 83 ust. 11, art. 88 ust. 3a pkt 2, art. 109 ust. 11, art. 113 ust. 1, w załączniku nr 3 do ustawy poz. 101, **dodano**: art. 2 pkt 3 lit. c, art. 2 pkt 27b, art. 29 ust. 10a i 23, art. 41 ust. 12a-12c, art. 43 ust. 1 pkt 14, art. 83 ust. 1 pkt 1 lit. g, art. 83 ust. 1 pkt 9a, art. 119 ust. 3a, oraz **skreślono**: art. 119 ust. 3 pkt 4 i w załączniku nr 3 do ustawy poz. 161.

9. Ustawa z dnia 11 kwietnia 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług⁴³. W ustawie tej **zmieniono** art. 41 ust. 15 i art. 115 ust. 2.

Nowelizacja weszła w życie 1 maja 2008 r.

10. Ustawa z dnia 30 maja 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług⁴⁴. W ustawie tej **zmieniono** art. 116 ust. 6 pkt 3 (łącznie jeden artykuł).

Nowelizacja weszła w życie 5 sierpnia 2008 r.

11. Ustawa z dnia 10 lipca 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁴⁵. W ustawie tej dokonano **zmiany**: art. 14 ust. 3, art. 114 ust. 3 oraz **dodano** art. 99 ust. 7a i 7b.

Nowelizacja weszła w życie 20 września 2008 r.

12. Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁴⁶. W ustawie tej dokonano **zmiany**: art. 2 pkt 8, art. 5 ust. 3, art. 6 pkt 1, art. 8 ust. 3, art. 9 ust. 2 pkt 1 lit. a, art. 11 ust. 1, art. 12 ust. 1 pkt 6, art. 13 ust. 3 i 6, art. 14 ust. 5-7, art. 17 ust. 1 pkt 4, art. 17 ust. 3, art. 20 ust. 1, art. 21 ust. 6, art. 22 ust. 4, art. 23 ust. 14 i 15, art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a, art. 27 ust. 4 pkt 3, art. 28 ust. 8 i 9, art. 29 ust. 4, 8, 10 i 11, art. 30 ust. 1, art. 31 ust. 5, art. 32 pkt 1-3, art. 34 ust. 2, art. 39, art. 41 ust. 6, 7, 9, 11 i 15, art. 42 ust. 1 pkt 2, art. 42 ust. 7, 12 i 13, art. 46 pkt 1 i 2, art. 47 ust. 1, 3, 5, art. 47 ust. 6 pkt 1 i 2, art. 48 ust. 1 i 2, art. 56, art. 81, art. 83 ust. 1 pkt 2 i 25 lit. b, art. 83 ust. 9 pkt 2, art. 86 ust. 10 pkt 1 i 5, art. 86 ust. 11, 12 i 19, art. 87 ust. 2, 5, 7, art. 89a ust. 1 i 3, art. 89a ust. 2 pkt 4-6, art. 89b ust. 1, art. 90 ust. 5, art. 91 ust. 2, 3-5, 7 i 9, art. 91 ust. 6 pkt 1 i 2, art. 97 ust. 4, art. 99 ust. 7 i 14, art. 106 ust. 12, art. 109 ust. 2, art. 111 ust. 2, 4, 5 i 9, art. 116 ust. 6 i 9a, art. 120 ust. 1 pkt 1 lit. a-d, art. 120 ust. 1 pkt 2-4, art. 129 ust. 1 pkt 2, art. 136

⁴³ Dz. U. Nr 74, poz. 444

⁴⁴ Dz. U. Nr 130, poz. 826

⁴⁵ Dz. U. Nr 141, poz. 888

⁴⁶ Dz. U. Nr 209, poz. 1320

ust. 1 pkt 1, art. 138 ust. 4, załącznik nr 7, **dodano**: art. 2 pkt 27c-27e, art. 7 ust. 1 pkt 6 i 7, art. 8 ust. 4, art. 12a, art. 14 ust. 9a-9j, art. 19 ust. 16b, art. 20a, art. 20b, art. 23 ust. 15a i 15b, art. 27 ust. 4 pkt 3a, art. 28 ust. 8a, art. 29 ust. 4a-4c, 5a i 11a, art. 30 ust. 3, art. 31 ust. 1a, art. 31a, art. 33a, art. 42 ust. 12a i 17, art. 46 pkt 4, art. 86 ust. 2 pkt 5, art. 86 ust. 8 pkt 3, art. 86 ust. 10 pkt 6, art. 86 ust. 10a i 12a, art. 87 ust. 2a, 4a-4f, 5a i 13, art. 89a ust. 1a, art. 91 ust. 2a, 7a-7d, art. 111 ust. 6a-6c, art. 116 ust. 9b, art. 136 ust. 3, w załączniku nr poz. 11 oraz **skreślono**: art. 14 ust. 9, art. 19 ust. 6, art. 29 ust. 10a i 23, art. 35, art. 87 ust. 3-4, 8 i 9, art. 87 ust. 11 pkt 2, art. 88 ust. 1 pkt 2 i 4 lit. a, art. 88 ust. 2 i 3, art. 92 ust. 1 pkt 2, art. 93-95, art. 97 ust. 5-8 i 12, art. 98 ust. 3, art. 109 ust. 4-8, art. 137.

Nowelizacja weszła w życie 1 grudnia 2008 r.

13. Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁴⁷. W ustawie tej dokonano **zmiany**: art. 2 pkt 14, pkt 25 lit. a i b, art. 7 ust. 4 pkt 2, art. 33 ust. 1, 4 i 6, art. 37 ust. 1, art. 43 ust. 1 pkt 2, 10, art. 43 ust. 2, art. 86 ust. 2 pkt 2, art. 87 ust. 6, art. 99 ust. 3-6, art. 103 ust. 1 i 2, art. 104, art. 113 ust. 7, 9-12 **dodano**: art. 33b, art. 33c, art. 43 ust. 1 pkt 10a, 15 i 16, art. 43 ust. 7a, 10-12, art. 86 ust. 10 pkt 2b, art. 103 ust. 2a-2g oraz **skreślono**: art. 6 pkt 3, art. 43 ust. 6, art. 113 ust. 8.

Nowelizacja weszła w życie 1 stycznia 2009 r.

14. Ustawa z dnia 2 grudnia 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług⁴⁸. W ustawie tej dokonano **zmiany** art. 111 ust. 6, 7 i 8.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 stycznia 2010 r.

15. Ustawa z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług⁴⁹. W ustawie tej dokonano **zmiany**: art. 8 ust. 4, art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5, art. 17 ust. 2 i 3, art. 19 ust. 13 pkt 9, art. 19 ust. 19, art. 20a ust. 1, art. 22 ust. 5, art. 42 ust. 12 pkt 1 i 2, art. 42 ust. 12a i 14, art. 86 ust. 9, art. 89 ust. 1 i 5, art. 97 ust. 3 i 10, art. 99 ust. 9, art. 100, art. 131 pkt 5, **dodano**: art. 17 ust. 1a, art. 19 ust. 19a i 19b, art. 28a-28f, art. 28h-28o, art. 89 ust. 1a-11 i 8, art. 109 ust. 3a (łącznie dodano sześć przepisów), oraz **skreślono**: art. 17 ust. 4, art. 27, art. 28, art. 42 ust. 13, art. 97 ust. 11.

⁴⁷ Dz. U. Nr 209, poz. 1320

⁴⁸ Dz. U. Nr 215, poz. 1666

⁴⁹ Dz. U. Nr 195, poz. 1504

Nowelizacja weszła w życie z dniem 1 stycznia 2010 r.

16. Ustawa z dnia 19 lutego 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług⁵⁰. W ustawie tej dokonano **zmiany** art. 96 ust. 12.

Nowelizacja weszła w życie z dniem 24 kwietnia 2010 r.

17. Na podstawie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 lipca 2009 r., sygn. akt K 36/08⁵¹ utracił moc obowiązującą art. 111 ust. 7 pkt 3 (w związku z art. 111 ust. 8) ustawy o podatku od towarów i usług.

Zmiana weszła w życie 24 kwietnia 2010 r.

18. Ustawa z dnia 18 marca 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw⁵². W ustawie tej dokonano **zmiany** art. 7 ust. 4 pkt 1.

Zmiana weszła w życie 20 maja 2010 r.

19. Ustawa z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych⁵³. W ustawie tej **zmieniono** poz. 106 w załączniku nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług.

Zmiana weszła w życie 18 września 2010 r.

20. Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym⁵⁴. W ustawie tej **dodano** art. 96 ust. 14 ustawy o podatku od towarów i usług.

Nowelizacja weszła w życie 27 grudnia 2010 r.

21. Ustawa z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług⁵⁵. W ustawie tej **dodano** art. 28g.

Nowelizacja weszła w życie 1 stycznia 2011 r.

22. Ustawa z dnia 2 grudnia 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług⁵⁶. W ustawie tej dokonano **zmiany** art. 113 ust. 1.

Nowelizacja ta weszła w życie 1 stycznia 2011 r.

23. Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym⁵⁷. W ustawie tej dokonano **zmiany**: art. 2 pkt 27

⁵⁰ Dz. U. Nr 57, poz. 357

⁵¹ Dz. U. Nr 116, poz. 979

⁵² Dz. U. Nr 75, poz. 473

⁵³ Dz. U. Nr 107, poz. 679

⁵⁴ Dz. U. Nr 247, poz. 1652

⁵⁵ Dz. U. Nr 195, poz. 1504

⁵⁶ Dz. U. Nr 215, poz. 1666

⁵⁷ Dz. U. Nr 247, poz. 1652

i 27a, art. 12 ust. 1 pkt 9, art. 13 ust. 4 pkt 9, art. 17 ust. 2, art. 17 ust. 5 pkt 2, art. 19 ust. 13 pkt 1 lit. a, art. 22 ust. 1 pkt 5 i 6, art. 28l pkt 11, art. 29 ust. 1, art. 29 ust. 4b pkt 3, art. 45 ust. 1 pkt 10, art. 86 ust. 2, **dodano**: art. 2 pkt 14a i 26a, art. 28l pkt 12 lit. c, art. 86 ust. 7b, art. 90a, art. 96a oraz **skreślono**: art. 29 ust. 22, art. 86 ust. 3-7a, art. 88 ust. 1 pkt 3, art. 99 ust. 13 i 15, załącznik nr 9 do ustawy.

Nowelizacja weszła w życie 1 stycznia 2011 r.

24. Ustawa z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług⁵⁸. W ustawie tej dokonano **zmiany**: art. 2 pkt 6, 10 i 15, art. 19 ust. 13 pkt 1 lit. c, art. 19 ust. 13 pkt 3 i 8, art. 28l pkt 3, art. 29 ust. 4b, art. 43 ust. 1 pkt 7, art. 83 ust. 1 pkt 1, 14 i 15, art. 86 ust. 9, art. 90 ust. 6, art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. b, art. 114 ust. 1, art. 120 ust. 1 pkt 1 i 4, załącznik nr 2 i 3, **dodano**: art. 2 pkt 30, art. 5a, art. 43 ust. 1 pkt 17-41, art. 43 ust. 13-20, oraz **skreślono**: art. 8 ust. 3 i 4, art. 41 ust. 14, art. 43 ust. 1 pkt 1, załącznik nr 1 i 4.

Nowelizacja weszła w życie 1 stycznia 2011 r.

25. Ustawa z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej⁵⁹. W ustawie tej **dodano** do ustawy o podatku od towarów i usług: art. 2 pkt 27f, art. 41 ust. 2a i 14a-14h, art. 146a-146e oraz załącznik nr 10, dokonano **zmiany**: art. 41 ust. 15 i 16, art. 85 pkt 3, art. 115 ust. 2.

Nowelizacja weszła w życie 1 stycznia 2011 r.

26. Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw⁶⁰. W ustawie tej dokonano **zmiany** art. 146a ustawy o podatku od towarów i usług oraz **dodano** art. 146f-146j ustawy o podatku od towarów i usług.

Nowelizacja weszła w życie 1 stycznia 2011 r.

27. Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach⁶¹. W ustawie tej **dodano**: art. 2a, art. 8 ust. 2a, art. 15 ust. 8a i 8b, art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8, art. 17 ust. 3a i 7, art. 29 ust. 18a, art. 33a ust. 7-11, art. 37 ust. 1a i 1b, art. 43 ust. 1 pkt 18a i 19a, art. 43 ust. 17a, art. 56 ust. 10a, art. 83 ust. 1a-1f i 2a, art. 86 ust. 2 pkt 6, art. 88 ust. 3a pkt 7, art. 90 ust. 12, art. 91 ust. 1,

⁵⁸ Dz. U. Nr 226, poz. 1476

⁵⁹ Dz. U. Nr 238, poz. 1578

⁶⁰ Dz. U. Nr 257, poz. 1726

⁶¹ Dz. U. Nr 64, poz. 332

art. 99 ust. 7 i 9, art. 106 ust. 1a, art. 129 ust. 1 pkt 3, art. 130 ust. 2 pkt 3-6, dokonano **zmiany**: art. 2 pkt 1, 2, 3, 4, 5 i 8, art. 7 ust. 2, art. 8 ust. 2, art. 12 ust. 1 pkt 4 lit. a, art. 13 ust. 4 pkt 3 i 4, art. 15 ust. 8, art. 15 ust. 10 pkt 1, art. 17 ust. 2, art. 19 ust. 15, 20 i 22, art. 22 ust. 1 pkt 4, art. 22 ust. 5 pkt 1-3, art. 23 ust. 17 pkt 3, art. 28i ust. 2, art. 28k, art. 28l, art. 28m, art. 28o, art. 29 ust. 1, 15, 17 i 18, art. 33 ust. 8, art. 33a ust. 5 i 6, art. 37 ust. 3, art. 38 ust. 2, art. 41 ust. 6, 9, 11 i 16, art. 43 ust. 1 pkt 19 i 22, art. 43 ust. 3 i 17, art. 56 ust. 14, art. 71 ust. 2 pkt 3, art. 74 ust. 1 pkt 10, 11, i 13, art. 82 ust. 2 pkt 3, art. 82 ust. 3 pkt 4, art. 83 ust. 1 pkt 5-9a, 13, 16-18, 22 i 25, art. 83 ust. 3 pkt 1, art. 83 ust. 7 pkt 1-4, art. 83 ust. 9 pkt 1 i 3, art. 83 ust. 8, 10 i 16, art. 86 ust. 2 pkt 4, art. 86 ust. 10 pkt 2, art. 87 ust. 6 pkt 3, art. 87 ust. 12 pkt 3, art. 89 ust. 1 pkt 3, art. 89 ust. 4 pkt 4, art. 89 ust. 5, art. 89 ust. 7 pkt 5, art. 89 ust. 8 pkt 5, art. 90 ust. 10 i 11, art. 92 ust. 2 pkt 4, art. 102 ust. 1, art. 103 ust. 3, art. 106 ust. 1 i 7, art. 106 ust. 11, art. 113 ust. 13, art. 117, art. 119 ust. 7-9, art. 121 ust. 2, art. 126 ust. 1, art. 127 ust. 5, 11a i 11c, art. 128 ust. 1, 2, 4 i 5, art. 129 ust. 1 pkt 2, art. 129 ust. 2, art. 130 ust. 1 i 3, art. 130 ust. 3 pkt 2, w dziale XII tytuł rozdziału 7, art. 131 pkt 2 i 4, art. 132 ust. 1, 4 i 7, w załączniku nr 3 do ustawy poz. 14, 31, 32 i 52, w załączniku nr 10 do ustawy poz. 23 i 31 oraz **skreślono**: art. 19 ust. 13 pkt 5, art. 29 ust. 19, art. 33a ust. 2 pkt 2, art. 37 ust. 2, art. 43 ust. 4, art. 88 ust. 1 pkt 1, art. 99 ust. 7b pkt 1, art. 127 ust. 8 pkt 4, art. 130 ust. 4, załącznik nr 5 do ustawy, w załączniku nr 10 do ustawy poz. 1 pkt 1.

Nowelizacja weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2011 r.

28. Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej⁶². W ustawie dokonano **zmiany** art. 43 ust. 1 pkt 18-19.

Nowelizacja weszła w życie 1 lipca 2011 r.

29. Ustawa z dnia 25 marca 2011 r. o ograniczaniu barier administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców⁶³. Ustawą tą **dodano** art. 33a ust. 2a i 2b ustawy o podatku od towarów i usług.

Nowelizacja weszła w życie 1 lipca 2011 r.

30. Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz ustawy o

⁶² Dz. U. Nr 112, poz. 654

⁶³ Dz. U. Nr 106, poz. 622

transporcie drogowym⁶⁴. W ustawie tej dokonano **zmiany**: art. 2 pkt 8 lit. b, art. 2 pkt 26, art. 3 ust. 3 pkt 2, art. 10 ust. 6 i 7, art. 12 ust. 1 pkt 7, art. 12a ust. 1, art. 15 ust. 7 i 10, art. 17 ust. 1 pkt 4, 5 i 7, art. 17 ust. 1a, art. 17 ust. 5 pkt 1, art. 22 ust. 1 pkt 5 i 6, art. 28a pkt 1 lit. b, art. 28b, art. 28c, art. 28k, art. 28l, art. 28m, art. 28n, art. 31a ust. 1, art. 42 ust. 4 pkt 1 i 2, art. 83 ust. 1f, art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a, art. 89 ust. 1 pkt 3, art. 89 ust. 1d, art. 100 ust. 10 pkt 1 i 2, art. 113 ust. 13 pkt 3, art. 126 ust. 2, art. 131 pkt 2, art. 132 ust. 4, art. 135 ust. 1 pkt 4 lit. b, **dodano**: art. 27f ust. 1a, art. 31a ust. 4, załącznik nr 11, oraz **skreślono**: art. 119 ust. 3 pkt 1, art. 132 ust. 8.

Nowelizacja weszła w życie 1 lipca 2011 r.

31. Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach⁶⁵. W ustawie tej **dodano**: art. 111 ust. 3a-3d, 6d-6l, 7a, oraz **zmieniono**: art. 111 ust. 6a-6c, 9.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 września 2011 r.

32. Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz ustawy o transporcie drogowym⁶⁶. Ustawą tą **zmieniono**: art. 96 ust. 14, art. 96a, oraz **dodano** w dziale XII rozdział 7a (art. 134a-134c).

Nowelizacja weszła w życie 1 stycznia 2012 r.

33. Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach⁶⁷. W ustawie tej **skreślono** w załączniku nr 3 poz. 76 i 77.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 stycznia 2012 r.

34. Ustawa z dnia 12 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz ustawy o podatku od towarów i usług⁶⁸. Ustawą tą dodano art. 146f ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 stycznia 2013 r.

35. Ustawa z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce⁶⁹. Ustawą tą **zmieniono**: art. 20 ust. 1 i 5, art. 21 ust. 1, 2 i 6, art. 28b ust. 1, art. 31a ust. 1 i 2, art. 86 ust. 16-18, art. 87 ust. 2, art. 89a ust. 1, 1a, 3-5 i 7,

⁶⁴ Dz. U. Nr 134, poz. 780

⁶⁵ Dz. U. Nr 64, poz. 332

⁶⁶ Dz. U. Nr 134, poz. 780

⁶⁷ Dz. U. Nr 64, poz. 332

⁶⁸ Dz. U. z 2012 r. Poz. 1530

⁶⁹ Dz. U. z 2012 r. poz. 1342

art. 89a ust. 2 pkt 3, art. 89b ust. 1 i 2, art. 99 ust. 7, art. 106 ust. 7, **dodano:** art. 20 ust. 1a, art. 28j ust. 3 i 4, art. 87 ust. 10a, art. 89a ust. 8, art. 89b ust. 1a i 6 oraz **skreślono:** art. 20 ust. 2, 3, 6 i 7, art. 21 ust. 5, art. 89a ust. 2 pkt 2, 4 i 6, art. 89a ust. 6, art. 89b ust. 3 i 5.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 stycznia 2013 r.

36. Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. - Prawo pocztowe⁷⁰. Ustawą tą został **zmieniony** art. 33c ustawy o podatku od towarów i usług.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 stycznia 2013 r.

37. Ustawa z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁷¹. Ustawą tą **zmieniono:** art. 2 pkt 7, 8 i 33, art. 2a, art. 5 ust. 1 pkt 3, art. 7 ust. 2, 3 i 7, art. 8 ust. 2 pkt 1, art. 12 ust. 1 pkt 4-7, art. 13 ust. 4 pkt 4, 6 i 7, art. 15 ust. 2, art. 16, art. 17 ust. 1 pkt 4, 5, 7 i 8, ust. 1a, art. 22 ust. 2, art. 28n, art. 33 ust. 1, art. 41 ust. 11 i 14h, art. 42 ust. 1 pkt 1, art. 42 ust. 4 i 5, art. 43 ust. 1 pkt 4, 9, 17, art. 46 pkt 1, art. 83 ust. 1 pkt 2, ust. 1a, ust. 1c, ust. 1f, art. 86 ust. 2 pkt 4, art. 99 ust. 14, art. 111 ust. 3a pkt 1 i 8, ust. 6c, art. 112, art. 119 ust. 2, art. 120 ust. 9, art. 128 ust. 3, załącznik nr 3, 7 i 10, **dodano:** art. 17 ust. 1b, art. 18a-18d, art. 26a, art. 41 ust. 6a, art. 42 ust. 1 pkt 3, art. 88 ust. 6, art. 96 ust. 3a, art. 97 ust. 3a, art. 99 ust. 8a, 14a i 14b, art. 100 ust. 12, załącznik nr 12 oraz **uchylono:** art. 15 ust. 7-10, art. 17 ust. 3, 3a i 5-7, art. 22 ust. 6, art. 23 ust. 14 pkt 2, art. 36, art. 42 ust. 3 pkt 2, art. 43 ust. 8, art. 44 pkt 3, art. 88 ust. 1 pkt 5, ust. 3a pkt 1 lit. b, pkt 3 i 6, art. 96 ust. 11.

Nowelizacja weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2013 r.

38. Ustawa z dnia 10 października 2012 r. o zmianie ustawy - Prawo o ruchu drogowym oraz niektórych innych ustaw⁷². Ustawą tą, dokonano **zmiany** art. 86a ust. 2 pkt 5, ust. 4. ustawy o podatku od towarów i usług.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 22 czerwca 2013 r., jednakże zaczęła obowiązywać od 1 stycznia 2014 r.

39. Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁷³. Ustawą tą, **dodano** art. 105b ust. 1-7 i 10.

⁷⁰ Dz. U. z 2012 r. Poz. 1529

⁷¹ Dz. U. z 2013 r. Poz. 35

⁷² Dz. U. z 2012 r. poz. 1448

⁷³ Dz. U. z 2013 r. poz. 1027

Nowelizacja weszła w życie w dniu 20 września 2013 r.

40. Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁷⁴. W ustawie tej **zmieniono**: art. 43 ust. 1 pkt 16, art. 43 ust. 12, art. 103 ust. 1, załącznik nr 3 i nr 11 **dodano**: art. 43 ust. 12a, art. 99 ust. 3a-3c, art. 103 ust. 1a, art. 105a, art. 105b ust. 8 i 9, art. 105c, art. 108 ust. 3, załącznik nr 13.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 października 2013 r.

41. Ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁷⁵. W ustawie tej **zmieniono**: art. 146a, art. 146f ust. 4, art. 146g ust. 1-3, art. 146h pkt 1-3, art. 146i pkt 2-7 oraz **uchylono**: art. 146f ust. 3.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 31 grudnia 2013 r.

42. Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym⁷⁶. W ustawie tej **zmieniono**: art. 32 ust. 1, oraz **dodano**: art. 86a oraz art. 88a.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 stycznia 2014 r.

43. Ustawa z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁷⁷. W ustawie tej **zmieniono**: art. 10 ust. 1 pkt 2 lit. c, pkt 3 lit. a, art. 13 ust. 6, art. 14 ust. 2 i 8, art. 21 ust. 6, art. 32 ust. 1, art. 38 ust. 1, art. 41 ust. 14c, 14e i 14f, art. 42 ust. 6, art. 43 ust. 1 pkt 2, pkt 12 lit. d, pkt 24, art. 43 ust. 16, art. 83 ust. 1 pkt 20, art. 86 ust. 2 pkt 1, 2 i 6, ust. 10, 11 i 13, art. 87 ust. 10, art. 88 ust. 4, art. 89 ust. 1i pkt 3, art. 90 ust. 6, art. 96 ust. 3, ust. 5 pkt 1, 3 i 4, ust. 10, art. 97 ust. 17, art. 98 ust. 1 pkt 3, art. 99 ust. 7 i 14, art. 100 ust. 8 pkt 4, ust. 11, art. 104 ust. 1, art. 109 ust. 1, 3, 3a, art. 111 ust. 5, art. 113 ust. 1, 2, 4, 5, 9-11 i 13, art. 117 pkt 1, art. 119 ust. 5, art. 120 ust. 4, art. 127 ust. 3, art. 136 ust. 1, art. 138 ust. 1 pkt 2 lit. a, art. 146c, art. 146h, **dodano**: art. 2 pkt 31 i 32, art. 19a, art. 29a, art. 30a-30c, art. 41 ust. 9a i 9b, art. 43 ust. 1 pkt 2a i 40a, art. 86 ust. 2 pkt 7, ust. 10b-10h, 13a, 19a i 19b, art. 88 ust. 1a, art. 90 ust. 9a, art. 97 ust. 20, art. 106a-106q, art. 111 ust. 1a, art. 112a, art. 113 ust. 11a, art. 120 ust. 1 pkt 5-8, załącznik nr 12, oraz **uchylono**: art. 19, art. 29, art. 30, art. 31, art. 41 ust. 14b, art. 42 ust. 7, 15, 17, art. 43

⁷⁴ Dz. U. z 2013 r. poz. 1027

⁷⁵ Dz. U. z 2013 r. poz. 1608

⁷⁶ Dz. U. Nr 247, poz. 1652, zm. Dz. U. z 2012 r. Poz. 1456, z 2013 r. Poz. 35, z 2013 r. Poz. 1027

⁷⁷ Dz. U. z 2013 r. Poz. 35

ust. 2 i 7, art. 86 ust. 2 pkt 5, ust. 8 pkt 2, ust. 10a, 12, 12a, 16-18, 20 i 21, art. 87 ust. 11 i 12, art. 97 ust. 19, art. 106, art. 113 ust. 3, 6, 7 i 14, art. 119 ust. 10, art. 120 ust. 6 i 16.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 stycznia 2014 r.

44. Ustawa z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁷⁸. W ustawie tej **zmieniono**: art. 32 ust. 1 pkt 1-3, art. 86a, - dodaje: art. 2 pkt 34, art. 8 ust. 5 i 6, art. 90b, oraz **uchylono**: art. 88a.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 kwietnia 2014 r.

Łączna suma zmian dokonywanych w ustawie o podatku od towarów i usług w latach 2004 – 2014 obejmuje ok. 1200 poprawek. Na ich ilość składają się zmiany przepisów, dodanie przepisów oraz skreślenie przepisów.

W tym samym okresie, w wyniku prac legislacyjnych zostało wydanych również 111 rozporządzeń Ministra Finansów dotyczących tego podatku.

⁷⁸ Dz. U. z 2014 r. poz. 312

Rozdział VII. Legislacja podatkowa dotycząca podatku akcyzowego

W latach 2004-2014 obowiązywały dwie stawy o podatku akcyzowym. W latach 2004 – 2008 r. wydano **sześć ustawy nowelizujących** pierwsza z nich - ustawę z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym⁷⁹. Ustawami tymi są:

1. Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo celne⁸⁰. W ustawie tej dokonano **zmiany**: art. 17 ust. 3, art. 20 ust. 2 i 3, art. 21 ust. 2, art. 22 ust. 2 i 3, art. 25 ust. 2, art. 88 ust. 2.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 maja 2004 r.

2. Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym⁸¹. W ustawie tej dokonano **zmiany** art. 65 ust. 1 oraz **dodano** art. 65 ust. 1a.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 24 sierpnia 2005 r.

3. Ustawa z dnia 25 sierpnia 2006 r. o biokomponentach i biopaliwach ciekłych⁸². W ustawie tej **dodano** art. 31 ust. 1a oraz art. 44 ust. 2a.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r.

4. Ustawa z dnia 11 maja 2007 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁸³. W ustawie tej **dodano** art. 2 pkt 19 i 20, art. 65 ust. 1b, w załączniku nr 2 poz. 4a.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 6 lipca 2007 r.

5. Ustawa z dnia 9 maja 2008 r. o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego albo importu samochodu osobowego⁸⁴. W ustawie tej, **dodano** art. 82a.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 19 lipca 2008 r.

6. Ustawa z dnia 10 lipca 2008 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o wyrobie i rozlewie wyrobów winiarskich, obrocie tymi wyrobami i organizacji rynku wina⁸⁵. W ustawie tej **zmieniono** art. 30 ust. 2 i art. 87 ust. 1.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 8 sierpnia 2008 r.

⁷⁹ Dz. U. z 2004 r. nr 29 poz. 257

⁸⁰ Dz. U. Nr 68, poz. 623

⁸¹ Dz. U. Nr 160, poz. 1341

⁸² Dz. U. Nr 169, poz. 1199

⁸³ Dz. U. Nr 99, poz. 666

⁸⁴ Dz. U. Nr 118, poz. 745

⁸⁵ Dz. U. Nr 145, poz. 915

W związku z powyższym wykazem należy wskazać, iż łączna suma zmian dokonywanych w ustawie z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym⁸⁶ w latach 2004 – 2008 obejmuje ok. **19** poprawek: na ich ilość składają się **zmiany przepisów, dodanie przepisów** oraz **skreślenie niektórych przepisów**.

W tym samym okresie, w wyniku prac legislacyjnych zostało wydanych również **35** rozporządzeń Ministra Finansów dotyczących powyższego podatku.

W latach 2008 – 2014 r. wydano aż **dwadzieścia dwie ustawy nowelizujące drugą z nich** - ustawę z 6 grudnia 2008 r.⁸⁷. Ustawami tymi są:

1. Ustawa z dnia 21 maja 2009 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym⁸⁸. W ustawie tej **zmieniono**: art. 8 ust. 5, art. 40 ust. 1 pkt 2, art. 53 ust. 4, art. 63 ust. 4, art. 64 ust. 4, art. 65 ust. 8 i 9, art. 66 ust. 1, art. 66 ust. 2 pkt 1, art. 135 ust. 1, art. 136 oraz **dodano**: art. 13 ust. 7, art. 40 ust. 1 pkt 3, art. 53 ust. 4a i 4b, art. 104 ust. 6a.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 10 lipca 2009 r.

2. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej⁸⁹. Ustawą tą, został **dodany** art. 84 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 31 października 2009 r.

3. Ustawa z dnia 2 grudnia 2009 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym⁹⁰. W ustawie tej **zmieniono**: art. 89 ust. 1 pkt 1, pkt 5, pkt 10 lit. b, pkt 12 lit. a, pkt 13 i 15, art. 99 ust. 2 pkt 1.

Nowelizacja ta weszła w życie w dniu 1 stycznia 2010 r.

4. Ustawa z dnia 8 stycznia 2010 r. o zmianie ustawy - Prawo energetyczne oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁹¹. Ustawą tą, **zmieniono** art. 2 pkt 19 ustawy o podatku akcyzowym

Nowelizacja weszła w życie w dniu 11 marca 2010 r.

5. Ustawa z dnia 22 lipca 2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw⁹². W ustawie tej **zmieniono**: art. 2, art. 8 ust. 1 pkt 3, art. 8

⁸⁶ Dz. U. z 2004 r. nr 29 poz. 257

⁸⁷ Dz.U.2011 r. nr. 108 poz.626

⁸⁸ Dz. U. Nr 98, poz. 819

⁸⁹ Dz. U. Nr 168, poz. 1323

⁹⁰ Dz. U. Nr 215, poz. 1667

⁹¹ Dz. U. Nr 21, poz. 104

ust. 2 pkt 1 lit. b, art. 8 ust. 3 i 4, art. 9 ust. 1 pkt 2, art. 9 ust. 2, art. 10 ust. 2 i 3, art. 11, art. 13 ust. 1 pkt 3 i 5, art. 13 ust. 6, art. 14 ust. 3, art. 14 ust. 5, 7 i 9, art. 17 ust. 3, art. 18 ust. 3 pkt 1, 3, 4, art. 18 ust. 4, art. 21 ust. 3 pkt 1-3, art. 21 ust. 4 i 7-9, art. 23 ust. 1, art. 23 ust. 4 pkt 1 lit. a-c, art. 24, art. 26 ust. 2 pkt 2, art. 30 ust. 3, 5 i 7, art. 30 ust. 9 pkt 1 i 2, art. 31 ust. 1,3, 4 i ust. 6 pkt 1, art. 32 ust. 1 pkt 1 i 2, art. 32 ust. 3 pkt 4, 5 i 8, art. 32 ust. 4 pkt 1 i 2, art. 32 ust. 5 pkt 1 i 3, art. 32 ust. 10 i 11, art. 36 ust. 6, art. 38 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 2, art. 39 ust. 1 pkt 2, art. 40 ust. 1 pkt 1 lit. a i c, art. 40 ust. 1 pkt 2, art. 40 ust. 2 pkt 3-7 i 9, art. 40 ust. 6, art. 41 ust. 1-5, 9-13 i 15, art. 42 ust. 1 pkt 1, 3, 4, 6, 7 i 8, art. 42 ust. 2, 3 i 4, art. 43 ust. 1 pkt 6, art. 43 ust. 2 pkt 5, art. 44 ust. 1 pkt 1-5, art. 46, art. 47 ust. 1 pkt 1, art. 47 ust. 4 pkt 2, art. 49 ust. 11, art. 51 ust. 1, art. 54 ust. 1, 3 i 9, art. 54 ust. 10 pkt 1, art. 54 ust. 11 pkt 3, art. 55 ust. 3, art. 56 ust. 10, w dziale III tytuł rozdziału 4, art. 57 ust. 1, 2, 3, 4, 5-11, art. 58, art. 59 ust. 1-6 i ust. 7 pkt 1, art. 63, art. 64 ust. 1 pkt 4, art. 64 ust. 3, 4, 9 i 10, art. 65 ust. 1, 2, 3, 5, 7 i 8, art. 66 ust. 1 i ust. 2 pkt 4, art. 67 ust. 1 pkt 3, art. 67 ust. 2, art. 69 ust. 1, 2 i 3, art. 73 ust. 1, art. 76, art. 81 ust. 9, art. 82 ust. 1, 6 i 7, art. 82 ust. 3 pkt 2 i 3 i ust. 4 pkt 2, art. 83 ust. 2, art. 84 ust. 1 pkt 2, art. 85 ust. 1 pkt 2 lit. b, art. 85 ust. 2 pkt 2, art. 88 ust. 3 pkt 1, art. 88 ust. 4, art. 89 ust. 1 pkt 11, art. 89 ust. 4 pkt 2, art. 89 ust. 6 pkt 1, art. 89 ust. 8 pkt 1, art. 89 ust. 10, art. 89 ust. 15 pkt 1 lit. f, art. 90 ust. 3 pkt 2, art. 91 ust. 3 i 4, art. 91 ust. 7 pkt 4, art. 94 ust. 5, art. 98 ust. 4 pkt 3 i 4, art. 100 ust. 4, art. 104 ust. 6, art. 109 ust. 3 i 5, art. 110 ust. 1 pkt 2 i 5, ust. 5 i 8, art. 113 ust. 1 pkt 1, art. 117 ust. 2 pkt 3, art. 118 ust. 2, art. 119 ust. 1 pkt 2, art. 119 ust. 2, art. 125 ust. 3, 4 i 6, art. 126 ust. 2 pkt 6 lit. b, art. 126 ust. 6, art. 127 ust. 3, art. 129 pkt 1 i 2, art. 130 ust. 4, art. 131 ust. 1, art. 132 ust. 2 i 4, art. 135 ust. 1, art. 136 ust. 8 i 9, **dodano:** art. 2 ust. 2-4, art. 7a, art. 7b, art. 8 ust. 1 pkt 6, art. 9 ust. 3, art. 13 ust. 1 pkt 6, art. 14 ust. 5a i 5b, art. 24 ust. 2, art. 32 ust. 1a, art. 32 ust. 3 pkt 9, art. 32 ust. 14, art. 38 ust. 1 pkt 4, art. 40 ust. 2 pkt 10 i 11, art. 40 ust. 2a i 8, art. 41a-41h, art. 42 ust. 1a i 6-9, art. 43 ust. 3, art. 54 ust. 16, art. 57 ust. 1a, 3a i 4a, w dziale III rozdział 5a (art. 62a-62c), art. 64 ust. 1a, art. 65 ust. 1a, 3a i 7a, art. 66 ust. 2 pkt 5, art. 73 ust. 1a, art. 82 ust. 2a-2g i 4a, art. 83a, art. 84 ust. 1 pkt 2a i 3a, art. 88 ust. 2a i 2b, art. 89 ust. 8a, art. 90 ust. 1a, art. 100 ust. 2a-2c, art. 101 ust. 2a, art. 102 ust. 4, art. 109 ust. 3a-3e, art. 125 ust. 1a i 4a, art. 126 ust. 6 pkt 4 oraz **skreślono:** art. 13

⁹² Dz. U. Nr 151, poz. 1013

ust. 7, art. 14 ust. 5 pkt 4, art. 25, art. 31 ust. 2, art. 40 ust. 1 pkt 3, art. 40 ust. 3 i 4, art. 41 ust. 6-8 i 14, art. 43 ust. 1 pkt 1-3, 5 i 7, art. 53 ust. 1-4b i 8, w dziale III rozdział 5 (art. 60-62), art. 74 ust. 2, art. 78 ust. 10, art. 84 ust. 1 pkt 3, art. 108, art. 111 ust. 9, art. 118 ust. 3, art. 126 ust. 2 pkt 6 lit. c.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 września 2010 r.

6. Ustawa z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym⁹³. Ustawą tą **dodano** art. 99 ust. 5a-5c.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 30 listopada 2010 r.

7. Ustawa z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym⁹⁴. W ustawie tej dokonano **zmiany**: art. 98 ust. 3, 4 i 7, art. 98 ust. 5 pkt 2, art. 99 ust. 2, 4, 8, 9 i 11-13, **dodano**: art. 98 ust. 3a, art. 99 ust. 5d i 14 oraz **skreślono**: art. 98 ust. 6, art. 99 ust. 5.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 stycznia 2011 r.

8. Ustawa z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej⁹⁵. Ustawą tą dokonano **zmiany** art. 89 ust. 1 pkt 2, 6 i 8 oraz **skreślono** art. 89 ust. 1 pkt 3 i 7.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 maja 2011 r.

9. Ustawa z dnia 12 maja 2011 r. o wyrobie i rozlewie wyrobów winiarskich, obrocie tymi wyrobami i organizacji rynku wina⁹⁶. W ustawie tej, **zmieniono** art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 25 czerwca 2011 r.

10. Ustawa z dnia 29 lipca 2011 r. o zmianie ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz niektórych innych ustaw⁹⁷. Ustawą tą, **zmieniono** art. 89 ust. 8 pkt 1, art. 89 ust. 15 pkt 1 lit. g.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 września 2011 r.

Ustawa z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców⁹⁸. Ustawą tą **dodano**: art. 2 ust. 1 pkt 1a i 23a, art. 2 ust. 1 pkt 20 lit. c, art. 16 ust. 3a-3c i 4a oraz **zmieniono** art. 16 ust. 4.

⁹³ Dz. U. Nr 226, poz. 1477

⁹⁴ Dz. U. Nr 226, poz. 1477

⁹⁵ Dz. U. Nr 238, poz. 1578

⁹⁶ Dz. U. Nr 120, poz. 690

⁹⁷ Dz. U. Nr 171, poz. 1016

⁹⁸ Dz. U. Nr 232, poz. 1378

Nowelizacja weszła w życie w dniu 28 października 2011 r.

11. Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy - Prawo energetyczne oraz niektórych innych ustaw⁹⁹. Ustawą tą dokonano **zmiany** art. 2 ust. 1 pkt 19 lit. c. ustawy o podatku akcyzowym.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 30 października 2011 r.

12. Ustawa z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców¹⁰⁰. W ustawie tej dokonano **zmiany** art. 2 ust. 1 pkt 25, art. 27 ust. 1 i 3 oraz **dodano** art. 7c, art. 27 ust. 8.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 stycznia 2012 r.

13. Ustawa z dnia 22 grudnia 2011 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej¹⁰¹. Ustawą tą dokonano **zmiany** art. 89 ust. 1 pkt 5, 6 i 8, art. 99 ust. 2 i 3 ustawy o podatku akcyzowym.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 stycznia 2012 r.

14. Ustawa z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców¹⁰². Ustawą tą dokonano **zmiany** art. 10 ust. 5, art. 26 ust. 2 pkt 2, art. 40 ust. 7, art. 88 ust. 1 oraz **dodano** art. 9a, art. 10 ust. 1a i 1b, art. 13 ust. 1 pkt 7, art. 21a, art. 31a, art. 47 ust. 1 pkt 7, art. 88 ust. 6.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 2 stycznia 2012 r.

15. Ustawa z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej¹⁰³. W ustawie tej **dodano** art. 2 ust. 1 pkt 23b oraz **zmieniono** art. 16 ust. 3a-4a.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 24 grudnia 2012 r.

16. Ustawa z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej¹⁰⁴. W ustawie tej **zmieniono**: art. 2 ust. 1 pkt 1, art. 5, art. 40 ust. 7, art. 96 ust. 4, w dziale IV tytuł rozdziału 3, art. 99 ust. 2 pkt 1-3, art. 99 ust. 3 pkt 1 i 2, art. 116 ust. 1, art. 117 ust. 1 oraz **dodano**: art. 9b, art. 11a, art. 13 ust. 1 pkt 2a, 8 i 9, art. 16a, art. 21 ust. 7 pkt 2 lit. e, art. 24a, art. 47 ust. 1 pkt 8, art. 99a, art. 116 ust.

⁹⁹ Dz. U. Nr 205, poz. 1208

¹⁰⁰ Dz. U. Nr 232, poz. 1378

¹⁰¹ Dz. U. Nr 291, poz. 1707

¹⁰² Dz. U. Nr 232, poz. 1378

¹⁰³ Dz. U. z 2012 r. Poz. 1456

¹⁰⁴ Dz. U. z 2012 r. Poz. 1456

1a, art. 125 ust. 1a, w załączniku nr 1 poz. 45, w załączniku nr 2 poz. 24a, w załączniku nr 3 poz. 11.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 stycznia 2013 r.

17. Ustawa z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce¹⁰⁵. W ustawie tej **dodano**: art. 16 ust. 7a, art. 82 ust. 6a, art. 91 ust. 1a, art. 130 ust. 5 i 6¹⁰⁶ oraz **zmieniono**: art. 38 ust. 2 pkt 2 i 3, art. 49 ust. 10, art. 54 ust. 8 i 15, art. 56 ust. 9, art. 57 ust. 9, art. 62a ust. 8, art. 64 ust. 1 pkt 4, art. 81 ust. 8, art. 118 ust. 5, art. 125 ust. 4, art. 130 ust. 1.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 stycznia 2013 r.

18. Ustawa z dnia 12 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym¹⁰⁷. W ustawie tej **zmieniono**: art. 2 ust. 1 pkt 20 lit. b i c, pkt 23a, art. 9a ust. 1, art. 21 ust. 9, art. 30 ust. 4, art. 31a, art. 38 ust. 1 pkt 1, 2 i 4, ust. 2 pkt 1-3, art. 85 ust. 1 i 2, art. 89 ust. 4 pkt 3 oraz **dodano**: art. 2 ust. 1 pkt 23c, art. 9a ust. 4 i 5, art. 13 ust. 1 pkt 10 i 11, art. 38 ust. 2 pkt 4, art. 85 ust. 7-9, art. 91a.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 20 września 2013 r.

19. Ustawa z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym¹⁰⁸. W ustawie tej dokonano **zmiany**: art. 16 ust. 3a-4a oraz **dodano**: art. 2 ust. 1 pkt 23d.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 23 października 2013 r.

20. Ustawa z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym¹⁰⁹. W ustawie tej **zmieniono**: art. 5, art. 13 ust. 5 i 6, art. 26 ust. 2 pkt 2, art. 40 ust. 7; art. 89 ust. 4 pkt 1, ust. 5, ust. 8-11, ust. 13 i 14, **dodano**: art. 2 ust. 1 pkt 1b, pkt 19a, pkt 33, art. 9c, art. 11b, art. 13 ust. 1 pkt 12 i 13, art. 13 ust. 6a, art. 17 ust. 3a, art. 24b, art. 31b, art. 32 ust. 1 pkt 4 i 5, art. 47 ust. 1 pkt 9, art. 88 ust. 7 i 8, art. 89 ust. 1 pkt 12 lit. c, art. 91b oraz **uchylono**: art. 31a ust. 6.

Nowelizacja weszła w życie w dniu 1 listopada 2013 r.

21. Ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej¹¹⁰. W ustawą tą **zmieniono**: art. 93 ust. 4, art. 99 ust. 2 pkt 1-3, art. 99 ust. 3 pkt 1 i 2, art. 99a ust. 1, ust. 3 i 4.

¹⁰⁵ Dz. U. z 2012 r. poz. 1342

¹⁰⁶ Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626

¹⁰⁷ Dz. U. z 2013 r. poz. 939

¹⁰⁸ Dz. U. z 2013 r. poz. 1231

¹⁰⁹ Dz. U. z 2013 r. poz. 1231

¹¹⁰ Dz. U. z 2013 r. poz. 1645

Łączna suma zmian w ustawie o podatku akcyzowym dokonywanych w latach 2008 – 2014 obejmuje ok. 520 poprawek. Suma ta obejmuje zmiany przepisów, dodanie przepisów oraz skreślenie przepisów.

W tym samym okresie, w wyniku prac legislacyjnych zostało wydanych również **80 rozporządzeń Ministra Finansów dotyczących powyższego podatku.**

Rozdział VIII. Wyroki TSUE (ETS) na temat podatku akcyzowego.

1. W latach 2004 - 2014 ETS¹¹¹ wydał tylko trzy orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczące zgodności ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym¹¹² z przepisami prawa Wspólnotowego. Wyrokami tymi są:

- wyrok z dnia 18 stycznia 2007 roku, w sprawie C-313/05 (M. Brzeziński),
- wyrok z dnia 17 lipca 2008 roku, w sprawie C-426/07 (D. Krawczyński),
- wyrok z dnia 12 lutego 2009 roku, w sprawie C-475/07.

2. Wyrok z dnia 18 stycznia 2007 roku (C-313/05 M. Brzeziński) dotyczył niezgodności polskiego podatku akcyzowego z prawem wspólnotowym. W ocenie ETS podatek akcyzowy obowiązujący w Polsce na podstawie ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r., który był nakładany na pojazdy osobowe w związku z przekroczeniem przez nie granicy RP, nie stanowił cła przywozowego ani opłaty o skutku równoważnym w rozumieniu art. 25 WE. Zdaniem Trybunału art. 90 akapit pierwszy Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską¹¹³ należy interpretować w ten sposób, że jest on sprzeczny z podatkiem akcyzowy w zakresie, w jakim kwota podatku nakładana na pojazdy używane ponad dwuletnie, które zostały nabyte w państwie członkowskim innym niż to, które wprowadziło taki podatek, przewyższa rezydualną kwotę tego podatku zawartą w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w państwie członkowskim, które nałożyło podatek. **ETS nie stwierdził w nim expressis verbis naruszenia przez Polskę z prawa wspólnotowego**, jednakże wyraźnie zwrócił uwagę, że przepisy które obowiązywały w Polsce od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 30 listopada 2006 r. pozostawały w sprzeczności z prawem UE w takim zakresie, w jakim nakazywały opodatkowanie samochodów osobowych akcyzą z zastosowaniem stawek wyższych niż 3,1% podstawy opodatkowania w przypadku samochodów osobowych o pojemności silnika do 2000 cm³ oraz 13,6% w przypadku pozostałych samochodów osobowych.

Zastosowanie powyższego wyroku spowodowało dostosowanie przepisów prawa krajowego do przepisów wspólnotowych oraz **spowodowało obniżenie potencjalnych wpływów z tego podatku** (kwota niewielka, trudna do powyższego oszacowania).

¹¹¹ Europejski Trybunał Sprawiedliwości, obecnie TSUE

¹¹² Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym (tekst jednolity Dz.U. z dnia 26 lutego 2004 r. nr. 29 poz 257 ze zm.), zwana dalej „ustawą z dnia 23 stycznia 2004r.”.

¹¹³ Traktat Ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz.U. z 2004 r. nr 90, poz. 864 ze zm.), zwany dalej „TWE”

3. Wyrok z dnia 17 lipca 2008 roku (C-426/07 D. Krawczyński) dotyczył wykładni art. 90 TWE i art. 33 ust. 1 Dyrektywy 77/388/EWG¹¹⁴. ETS dokonując wykładni art. 33 ust. 1 Dyrektywy 77, zgodnie z którym nie zabrania się żadnemu państwu członkowskiemu utrzymywania lub wprowadzania podatków akcyzowych a także jakichkolwiek podatków, ceł lub opłat, które nie mogą być uznane za podatki obrotowe pod warunkiem, że wymienione podatki, cła i opłaty nie prowadzą do powstawania formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między państwami członkowskimi, wskazał, że należy go interpretować w ten sposób, że **nie sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu takiemu, jaki był przewidziany ustawą 23 stycznia 2004 r.** ETS zinterpretował również art. 90 TWE, który określa tzw. zakaz dyskryminacji stanowiąc, że żadne z państw członkowskich nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty krajowe, i podkreślił, że **przepis ten sprzeciwia się podatkowi akcyzowemu wprowadzonego ustawą z dnia 23 stycznia 2004 r., w jakim kwota podatku, któremu podlega sprzedaż przed pierwszą rejestracją pojazdów używanych sprowadzonych z innego państwa członkowskiego, przewyższa rezydualną kwotę tego podatku zawartą w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w Polsce.** Wyrok ten powtarza tezy zawarte w wyroku C-313/05 M. Brzeziński, jednakże odnosi się on do sprzedaży samochodów przed dokonaniem ich pierwszej rejestracji na terenie Polski.

Zastosowanie powyższego wyroku, uznającego niezgodność przepisów krajowych z prawem UE, spowodowało dostosowanie przepisów krajowych do przepisów wspólnotowych oraz **wpłynęło na obniżenie potencjalnych wpływów z tego podatku** (kwota niewielka, trudna jednak do oszacowania).

4. Wyrok z dnia 12 lutego 2009 roku (C-475/07 Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej) dotyczył stwierdzenia niezgodności przepisów ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. z prawem UE od dnia 1 stycznia 2006 r. do dnia 28 lutego 2009 r. gdyż obowiązek podatkowy w akcyzie od energii w Polsce powstawał w momencie jej wydania przez producenta, a nie w momencie jej dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora , jak

¹¹⁴ Dyrektywa Rady 77/388/EEC z dnia 17 maja 1977r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zwana dalej „Dyrektywą 77”

przewidywała Dyrektywa 2004/74/WE¹¹⁵. Trybunał stwierdził, że **poprzez niedostosowanie do dnia 1 stycznia 2006 r. krajowego systemu opodatkowania energii elektrycznej do wymogów Dyrektywy 2004 w zakresie wskazania momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny, Polska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyą na mocy Dyrektywy 2004/74/WE**. Trybunał zauważył, że stosowny przepis ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. ogranicza się do stwierdzenia, że obowiązek podatkowy powstaje z dniem wydania energii elektrycznej. Zobowiązanie podatkowe powstaje w Polsce w chwili wprowadzenia energii elektrycznej do sieci przez producenta, a nie w chwili jej dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora. Trybunał orzekł w związku z tym, że na dzień 1 stycznia 2006 r. Polska nie dostosowała swego systemu opodatkowania energii elektrycznej do wymogów Dyrektywy 2004.

Wyrok ten nie odnosił się do kwestii związanych z podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku, a także do ewentualnych zwrotów mogących wynikać z tego orzeczenia. Zastosowanie powyższego wyroku uznającego niezgodność przepisów krajowych z przepisami wspólnotowymi, spowodowało dostosowanie przepisów krajowych do przepisów wspólnotowych oraz **mogło wpłynąć na zmniejszenie potencjalnych dochodów budżetowych (skutek był szacowany ówczesnie na 6 mld zł)**. Jednak w uchwale z dnia 22 czerwca 2011 r. (I GPS 1/11) NSA stwierdził, że w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej¹¹⁶ **nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten kto ją uiszczył, nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego**. W ocenie NSA nie można uznać, że osoba, która uiszczyła podatek na podstawie przepisu, który okazał się niezgodny z prawem europejskim, z tego tylko powodu nie powinna być zaliczona do kategorii „podatników” w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej regulujących procedurę zwrotu nadpłaty. W uchwale tej zaprzeczono poglądowi wyrażonemu wcześniej w uchwale NSA z dnia 13 lipca 2009 r. (I FPS 4/09), zgodnie z którą wykładnia literalna art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku, że przepis ten nie uzależnia powstania nadpłaty w podatku akcyzowym od wykazania, że podatnik na skutek zapłaty podatku doznał uszczerbku majątkowego.

¹¹⁵ Dyrektywa Rady 2004/74/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r. (Dz.U. L 157 z 20 kwietnia 2004) zmieniająca dyrektywę 2003/96/WE w zakresie możliwości stosowania przez określone Państwa Członkowskie czasowych zwolnień lub obniżek poziomu opodatkowania na produkty energetyczne i energię elektryczną, zwana dalej „Dyrektywą 2004”

¹¹⁶ Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), zwana dalej „Ordynacją podatkową”.

Uchwała z dnia 22 czerwca 2011 r. I GPS 1/11 jest bezspornie sprzeczna z prawem, lecz uratowała budżet przed zwrotem nadpłat wynoszących 6 mld zł (z odsetkami około 7,3 mld zł).

Reasumując: wyroki ETS dotyczące prawa polskiego nie miały istotnego wpływu na kształt legislacji polskiej dotyczącej tego podatku dotyczyły tylko dwóch wyroków, przy czym jeden z nich nie jest wyrobem akcyzowym (samochody osobowe) oraz ostatecznie – w wyniku wydania uchwały NSA - nie zmniejszyły w sposób istotny dochodów budżetowych.

Rozdział IX. Wyroki TSUE (ETS) na temat podatku od towarów i usług.

1. W latach 2004 – 2014 TSUE (ETS) wydał szesnaście orzeczeń w trybie prejudycjalnym, dotyczących niezgodności ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹¹⁷ z przepisami prawa wspólnotowego. Wyrokami tymi są:

- wyrok z dnia 10 lipca 2008 roku (C-25/07 A. Sosnowska),
- wyrok z dnia 22 grudnia 2008 roku (C-414/07 Magoora sp. z o.o.),
- wyrok z dnia 15 stycznia 2009 roku, w sprawie C-502/07(K-1 sp. z o.o.),
- wyrok z dnia 6 maja 2010 roku (C-311/09 Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polsce),
- wyrok z dnia 29 lipca 2010 roku (C-188/09 Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp.j.),
- wyrok z dnia 7 października 2010 roku (C-222/09 Kronospan Mielec),
- wyrok z dnia 30 września 2010 roku (C-395/09 Oasis East sp. z o.o.),
- wyrok z dnia 28 października 2010 roku (C-49/09 Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej),
- wyrok z dnia 22 grudnia 2010 roku (C-438/09 B.J. Dankowski),
- wyrok z dnia 15 września 2011 roku (C-180/10 J. Słaby i C-181/10 E. Kuć, H. Jeziorska-Kuć),
- wyrok z dnia 1 marca 2012 roku (C-280/10 Polski Trawertyn),
- wyrok z dnia 19 lipca 2012 roku (C-160/11 Bawaria Motors sp. z o.o.),
- wyrok z dnia 25 października 2012 roku (C-557/11 M. Kozak),
- wyrok z dnia 17 stycznia 2013 roku (C-224/11 BGŻ Leasing),
- wyrok z dnia 16 maja 2013 roku (C-169/12 TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.),
- wyrok z dnia 28 listopada 2013 roku (C-319/12 MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu sp. komandytowa),

2. Wyrok z dnia 10 lipca 2008 roku (C-25/07 A. Sosnowska) dotyczył stwierdzenia niezgodności ustawy z dnia 11 marca 2004 roku w części dotyczącej trybu zwrotu podatku

¹¹⁷ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2004 nr 54 poz.535), zwana dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”

dla wskazanej w nich kategorii podatników. Trybunał wskazał, że **prawo UE sprzeciwia się przepisom krajowym przewidzianym w ustawie z dnia 11 marca 2004 r., które nie są instrumentem proporcjonalnym do celu zwalczania oszustw i unikania opodatkowania oraz naruszają w nadmiernym stopniu cele i zasady Szóstej Dyrektywy**. Trybunał uznał ponadto, iż przepisy krajowe powoływane w przedmiotowej sprawie nie mogą być uważane za „specjalne środki stanowiące odstępstwo” w rozumieniu tej dyrektywy, mające na celu zapobieganie niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikaniu opodatkowania, bowiem nie zostały poddane szczególnej procedurze, która przewiduje w szczególności zgodę Rady.

Zastosowanie powyższego wyroku, stwierdzającego niezgodność przepisów prawa krajowego z przepisami UE, **spowodowało bezpośrednio obniżenie potencjalnych wpływów z tego podatku** (kwota niewielka, trudna do oszacowania).

3. Wyrok z dnia 22 grudnia 2008 roku (C-414/07 Magoora sp. z o.o.) odniósł się do istniejących w polskim systemie tego podatku ograniczeń w prawie do odliczenia przy zakupie paliwa do samochodów wykorzystywanych do działalności gospodarczej oraz zgodności tych zasad z Szóstą Dyrektywą: **art. 17 ust. 6 akapit drugi tej Dyrektywy uniemożliwił państwom członkowskim wprowadzenie przepisów dotyczących prawa do odliczenia przy zakupie paliwa do samochodów, jeżeli przepisy te powodują rozszerzenie zakresu ograniczeń w odliczeniu w stosunku do zasad obowiązujących w tym państwie przed dniem implementacji tej dyrektywy do porządku krajowego**. O tym, czy w danej sprawie prawo do odliczenia zostało nadmiernie ograniczone, miały zdecydować sądy krajowe. W konsekwencji przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 roku wprowadzające ograniczenie w odliczaniu podatku naliczonego w zakresie, w jakim wpływają na pogorszenie sytuację podatnika, nie powinny być wobec niego stosowane.

Zastosowanie powyższego wyroku, stwierdzającego niezgodność przepisów prawa krajowego z przepisami wspólnotowymi, **spowodowało utratę dochodów budżetowych w latach 2004-2011 (pełne odliczenie dla pojazdów samochodowych o ładowności do 500kg) - szacunkowa wielkość 3,6 mld zł**.

4. Wyrok z dnia 15 stycznia 2009 roku (C-502/07 K-1 sp. z o.o.) dotyczył możliwości ustanowienia w porządku krajowym sankcji administracyjnej, która może być nakładana na podatników podatku od wartości dodanej taką jak „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” przewidziane w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. W ocenie ETS wspólny

system podatku od towarów i usług w kształcie określonym w art. 2 akapity pierwszy i drugi pierwszej Dyrektywy Rady 67/227/EWG¹¹⁸, oraz w art. 2 i 10 ust. 1 lit. a) i ust. 2 Szóstej Dyrektywy ujednoczona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu zmienionym Dyrektywą 2004, **nie stoi na przeszkodzie by państwo członkowskie przewidziało w swym ustawodawstwie sankcję administracyjną**, która może być nakładana na podatników podatku od wartości dodanej, taką jak „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” przewidziane w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Przewidziana tymi przepisami sankcja nie jest „specjalnym środkiem stanowiącym odstępstwo”, który ma na celu zapobieganie niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikaniu opodatkowania w rozumieniu art. 27 ust. 1 Szóstej Dyrektywy i na podstawie artykuł 33 tej Dyrektywy nie sprzeciwia się temu, aby utrzymać ją w mocy. **Warto dodać, że wprowadzając w błąd Sejm przepisy te uchylono w 2008 r. jako ... sprzeczne z tą dyrektywą.**

Zastosowanie powyższego wyroku uznającego zgodność art. 109 ust 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z prawem wspólnotowym poprzez przywrócenie tych przepisów, mogłoby spowodować zwiększenie potencjalnych wpływów z tego podatku, lecz szansy tej nie wykorzystano, **a uchylanie się od tego podatku stało się bardzo opłacalnym źródłem finansowania.**

5. Wyrok z dnia 6 maja 2010 roku (C-311/09 Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polsce) dotyczył spornego systemu dotyczącego usług międzynarodowego przewozu osób, które polegają na okazjonalnym przewozie osób autobusami zarejestrowanymi poza terytorium Polski. Wskazując na przepisy Dyrektywy 2006¹¹⁹ tj. art. 73, 168 oraz 273, ETS stwierdził, że Rzeczpospolita Polska **uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyły, gdyż nałożenie podatku od wartości dodanej w sposób określony w rozdziale 13 § 35 pkt 1, 3, 4 oraz 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, było niezgodne z przepisami Dyrektywy 112.** Przepisy prawa polskiego rodzące ten powodujący spór przewidywały, że „podatnicy mający siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności, lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium kraju, są obowiązani do

¹¹⁸ Dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. (Dz.U. WE L 71 z 14 kwietnia 1967r.) w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych, zwana dalej „Dyrektywą 67”.

¹¹⁹ Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. (Dz. U. L 2010.45.10) w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zwana dalej „Dyrektywą 2006”.

zapłaty w urzędzie celnym podatku z tytułu świadczenia na terytorium kraju usług międzynarodowego przewozu drogowego, polegających na okazjonalnym przewozie osób autobusami zarejestrowanymi poza terytorium kraju (...). Kwotę podatku ustala się od każdej z podróżujących osób jako iloczyn stawki 7% i kwoty 285 zł, w zaokrągleniu do pełnych złotych. Podatnik wykazuje kwotę podatku w deklaracji, którą składa w urzędzie celnym w dwóch egzemplarzach. (...) Ustalona kwota podatku podlega wpłacie w urzędzie celnym, z chwilą wjazdu autobusu z pasażerami na terytorium kraju.”

Zastosowanie powyższego wyroku, uznającego niezgodność art. 99 ust 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z prawem UE, spowodowało znowelizowanie ustawy oraz **obniżenie potencjalnych wpływów z tego podatku** (kwota niewielka, trudna do oszacowania).

6. Wyrok z dnia 29 lipca 2010 roku (C-188/09 Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp.j.) dotyczył interpretacji Dyrektywy 67 oraz Dyrektywy 77 w doniesieniu do ograniczenia prawa do odliczenia naliczonego podatku od towarów i usług z tytułu nieprzestrzegania przez podatnika obowiązku stosowania kasy rejestrującej w celu wprowadzenia do ewidencji czynności sprzedaży na rzecz „osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej”. TSUE uznał, iż przepisy krajowe, które nakładają na podatnika (osobę fizyczną) nieprowadzącego zgodnie z przepisami ustawy z dnia 11 marca 2004 r. ewidencji obrotu za pomocą kasy rejestrującej, sankcję w postaci braku możliwości odliczenia 30% podatku naliczonego, **są zgodne z przepisami szóstej Dyrektywy 112, a państwo członkowskie ma prawo do ich stosowania w porządku krajowym.**

Powyższy wyrok uznający zgodność art. 111 ust 1 i 2 oraz art. 87 ust 1 ustawy o podatku od towarów i usług z prawem UE, **nie wpływał na obniżenie efektywności fiskalnej tego podatku.**

7. Wyrok z dnia 7 października 2010 roku (C-222/09 Kronospan Mielec) dotyczył rozstrzygnięcia pytania prejudycjalnego, które dotyczyło interpretacji art. 9 ust. 2 lit. e) tiret (iii) oraz lit. c) tiret (i) Szóstej Dyrektywy (obecnie: art. 56 ust. 1 lit. c) oraz lit. a) Dyrektywy 112). Poprzez tak postawione pytanie prejudycjalne zmierzano do ustalenia, czy usługi mające charakter prac obejmujących badania i pomiary emisji, w tym prowadzenie badań związanych z emisją dwutlenku węgla i handlem emisjami, sporządzanie oraz nadzór nad dokumentacją powyższych prac, a także analizowanie źródeł potencjalnych zanieczyszczeń dokonywanych w celu zdobycia doświadczeń i wiedzy technologicznej, ukierunkowanej na wyprodukowanie nowych materiałów, wyrobów i urządzeń, jak również zastosowanie

nowych procesów technologicznych w procesie produkcji podlegają opodatkowaniu jako usługi inżynierów w miejscu, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, czy też jako usługi odnoszące się do działalności naukowej w miejscu, gdzie usługi te są wykonywane. W ocenie Trybunału wykonywanie zawodu inżyniera obejmuje świadczenie usług, które nie polegają tylko na stosowaniu istniejącej wiedzy i istniejących metod do konkretnych problemów, lecz również na nabywaniu nowej wiedzy i opracowywaniu nowych metod w celu rozwiązania tych samych lub nowych problemów. Wskazując także, że działalność badawczo rozwojowa obejmuje usługi, które zwykle mogą być świadczone przez inżynierów. Jednocześnie podkreślając, że działalność naukowa, o której mowa w art. 9 ust. 2 lit. c) Szóstej Dyrektywy, ma charakter nowatorski i kreatywny, to jednak na podstawie tylko tej okoliczności nie można wykluczyć, że podatnik wykonujący inną działalność lub zawód może również świadczyć usługi we wskazanym w pytaniu prejudycjalnym charakterze. W związku z powyższym Trybunał stwierdził, że **świadczenie usług polegających na wykonywaniu prac badawczo rozwojowych w dziedzinie ochrony środowiska i techniki przez inżynierów mających przedsiębiorstwo w jednym z państw członkowskich na zlecenie i na rzecz usługobiorcy z siedzibą w innym państwie członkowskim, powinno być kwalifikowane jako „usługi inżynierów” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) VI Dyrektywy.**

Powyższy wyrok, uznający zgodność art. 27 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z prawem UE, nie spowodował obniżenia dochodów z tego podatku.

8. Wyrok z dnia 30 września 2010 roku (C-395/09 Oasis East sp. z o.o.) dotyczył wyłączenia prawa do odliczenia w przypadku nabycia usług od usługodawcy mającego siedzibę w tak zwanym rajach podatkowych przewidzianego w art. 88 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. TSUE, podobnie jak w sprawie C-414/07, że artykuł 88 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zakazujący odliczenia przy imporcie usług z terytoriów uznawanych za rajy podatkowe, uznał za **niezgodne z prawem UE**. TSUE oparł się na naruszeniu klauzuli stałości wynikającej z art. 176 Dyrektywy 112. W związku z powyższym **nie ma możliwości utrzymania przepisów, które wyłączają uprawnienie do odliczenia w przypadku importu usług w związku z którą zapłata następuje pośrednio lub bezpośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę na terytorium uznanym za „raj podatkowy”.**

Zastosowanie powyższego wyroku, spowodowało znowelizowanie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz spowodowało **legalizację fikcyjnego importu usług z rajów**

podatkowych oraz obniżenia efektywności fiskalnej tego podatku: straty w wysokości 2,9 mld zł.

9. Wyrok z dnia 28 października 2010 roku (C-49/09 Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej) dotyczył stwierdzenia uchybienia przez Polskę zobowiązań wynikających z przepisów Dyrektywy 112 poprzez fakt stosowania obniżonej stawki podatku od towarów i usług w wysokości 7% w stosunku do dostaw, importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego. W ocenie TSUE **Polska naruszyła prawo UE stosując obniżoną stawkę w stosunku do dostaw, importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dla dzieci.** Zastosowanie powyższego wyroku, uznającego niezgodność art. 41 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. oraz załącznika nr 3 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z prawem UE, spowodowało dostosowanie stawek podatku od towarów i usług do przepisów wspólnotowych oraz **spowodowało zwiększenie potencjalnych wpływów z tego podatku i obniżenie dochodów budżetowych w wysokości 0,9 mld zł.**

10. Wyrok z dnia 22 grudnia 2010 roku (C-438/09 B.J. Dankowski) dotyczył prawa do odliczenia podatku z faktur wystawionych przez podmiot, który dokonywał rzeczywistych czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług, lecz nie był on podmiotem zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny. W sprawie tej podmiot skarżący prowadził przedsiębiorstwo na rzecz którego były wykonywane usługi podlegające opodatkowaniu. Podmiot wykonujący powyższe usługi **nie dopełnił obowiązku rejestracji jako podatnik podatku od towarów i usług ani nie rozliczał tego podatku, pomimo faktu wystawiania faktur dokumentujących świadczenie usług.**

Na podstawie powyższego stanu faktycznego, w ocenie TSUE podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia z tytułu nabycia usług wykonywanych przez podatnika niezarejestrowanego jako podatnik VAT w sytuacji, gdy faktury zawierają wszystkie informacje wymagane Dyrektywą 112, w szczególności informacje niezbędne do zindywidualizowania podmiotu wystawiającego fakturę oraz rodzaju świadczonych usług. W orzeczeniu wskazano również, że prawo wspólnotowe sprzeciwia się przepisom krajowym, które uniemożliwiają podatnikowi skorzystanie z prawa do odliczenia podatku zapłaconego innemu podatnikowi, który jest usługodawcą niezarejestrowanym dla celów podatku od towarów i usług. **Dokonanie potencjalnego uchybienia przez usługodawcę obowiązkowi**

zgłoszenia rejestracyjnego nie może negować prawa do odliczenia podatku przysługującego odbiorcy tych usług.

Zastosowanie powyższego wyroku, uznającego niezgodność art. 96 oraz art. 88 ust 3a pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z prawem UE, powoduje obniżenie potencjalnych wpływów z tego podatku (kwota trudna do oszacowania) lecz o istotnym znaczeniu, **bo ułatwia wystawianie faktur przez fikcyjne podmioty.**

11. Wyrok z dnia 15 września 2011 roku (C-180/10 J. Słaby oraz C-181/10 E. Kuć, H. Jeziorska-Kuć) zapadł na skutek skierowania przez polskie sądy administracyjne pytań prejudycjalnych w przedmiocie stwierdzenia, czy osoba fizyczna, która na nieruchomości gruntowej prowadziła działalność rolniczą, a następnie z uwagi na zmianę planów zagospodarowania przestrzennego, która nastąpiła z przyczyn niezależnych od woli tej osoby, zakończyła tę działalność i przekwalifikowała majątek na majątek prywatny, dokonała jego podziału na mniejsze części (nieruchomości gruntowe przeznaczone pod zabudowę letniskową) i rozpoczęła jego zbywanie, jest z tego tytułu podatnikiem VAT oraz ustalenia czy rolnik zbywający grunt jest podatnikiem tego podatku. Odpowiadając na tak postawione pytania, TSUE stwierdził, że dostawę gruntu, który jest przeznaczony pod zabudowę, należy uznać za **objętą podatkiem od towarów i usług na podstawie prawa państwa członkowskiego, w momencie którym państwo to skorzystało z możliwości przewidzianej w art. 12 ust. 1 Dyrektywy 112, niezależnie od częstotliwości takich transakcji oraz od kwestii, czy sprzedawca prowadzi działalność producenta, handlowca lub usługodawcy, pod warunkiem, że czynność ta nie stanowi jedynie czynności związanej ze zwykłym wykonywaniem prawa własności.** TSUE wskazał także, że osoba fizyczna, która prowadziła działalność rolniczą na gruncie nabytym ze zwolnieniem z podatku od wartości dodanej i przekształconym wskutek zmiany planu zagospodarowania przestrzennego niezależnej od woli tej osoby w grunt przeznaczony pod zabudowę, nie można uznać za podatnika podatku od wartości dodanej w rozumieniu art. 9 ust. 1 i art. 12 ust. 1 Dyrektywy 112, zmienionej Dyrektywą 2006/138¹²⁰, kiedy dokonuje ona sprzedaży tego gruntu, jeżeli sprzedaż ta następuje **w ramach zarządu majątkiem prywatnym tej osoby.** Jednakże, jeżeli osoba ta w celu dokonania przedstawionej powyżej sprzedaży podejmuje aktywne działania

¹²⁰ Dyrektywa Rady 2006/138/WE z dnia 19 grudnia 2006 r. (Dz. U. L 384/92) zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do okresu stosowania systemu podatku od wartości dodanej mającego zastosowanie do usług nadawczych radiowych i telewizyjnych oraz niektórych usług świadczonych drogą elektroniczną, zwana dalej „Dyrektywą 2006/138”.

w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi Dyrektywa 112, zmienionej Dyrektywą 2006/138, należy uznać taką osobę za podmiot który prowadzi „działalność gospodarczą” w rozumieniu tego przepisu, a więc za podatnika podatku towarów i usług. Zaś podnoszona okoliczność, że osoba ta jest rolnikiem ryczałtowym w rozumieniu art. 295 ust. 1 pkt 3 Dyrektywy 2006, zmienionej Dyrektywą 2006/138, jest w tym zakresie bez znaczenia.

Zastosowanie powyższych wyroków, uznającego zgodność art. 15 ust 1,2,4 oraz 5 ustawy o podatku od towarów i usług z prawem UE, powoduje **zmniejszenie potencjalnych wpływów z tego podatku**, gdyż czynności te były poprzednio opodatkowane (kwota trudna do oszacowania).

12. Wyrok z dnia 1 marca 2012 roku (C-280/10 Polski Trawertyn) dotyczył prawa do odliczenia z faktury wystawionej na potencjalnych wspólników spółki osobowej dotyczącej nieruchomości, która jest przedmiotem działalności spółki osobowej już istniejącej, dotyczącej transakcji nabycia nieruchomości, oraz podatku od towarów i usług z tytułu faktury wystawionej przez notariusza na spółkę osobową przed dniem wpisania podmiotu do rejestru przedsiębiorców. W ocenie TSUE prawo do odliczenia naliczonego powinno przysługiwać w momencie spełnienia podstawowych wymagań, nawet jeżeli podatnicy nie spełnili poszczególnych wymagań formalnych. Wyraził również pogląd, że takie przepisy, które **uniemożliwiają wspólnikom spółki, ani tej spółce dochodzenia prawa do odliczenia w związku z wydatkami inwestycyjnymi dokonanyymi przez wspólników przed zawiązaniem i rejestracją spółki na potrzeby i cele jej działalności, naruszałyby przepisy prawa UE.**

Zastosowanie powyższego wyroku uznającego niezgodność art. 15 ust 1 i 2 , art. 86 oraz 106 ust 1. ustawy o podatku od towarów i usług z prawem UE, powoduje obniżenie potencjalnych wpływów z tego podatku (skutek trudny do oszacowania).

13. Wyrok z dnia 19 lipca 2012 roku (C-160/11 Bawaria Motors sp. z o.o.) dotyczył możliwości dokonania przez podatnika-pośrednika szczególnej procedury VAT marża w momencie nabycia przez niego samochodu ze zwolnieniem z podatku od towarów i usług od podmiotu, który skorzystał z prawa do częściowego odliczenia. Trybunał rozstrzygnął, czy **przepisy Dyrektywy 112 pozwalają na zastosowanie procedury szczególnej marży dla podatników-pośredników w dostawach towarów używanych także w sytuacji, gdy dokonują oni odprzedaży zakupionych samochodów osobowych i innych pojazdów**

samochodowych w odniesieniu do których zastosowano zwolnienie od podatku dostawy przez podatników, którym przy ich nabyciu przysługiwało tylko prawo do częściowego odliczenia podatku naliczonego w momencie, w którym samochody i pojazdy te były towarami używanymi w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. oraz Dyrektywy 112. W ocenie TSUE, podatnikowi pośrednikowi nie przysługuje prawo do stosowania procedury opodatkowania marży przy dostawie pojazdów uznawanych za towary używane, które zostały wcześniej nabyte ze zwolnieniem od innego podatnika, który skorzystał z częściowego odliczenia na wcześniejszym etapie obrotu.

Zastosowanie powyższego wyroku, uznającego zgodność art. 15, art. 43 ust. 1 pkt 2 i ust. 2, art. 86 ust. 3, art. 113 ust. 1 oraz art. 120 ustawy o podatku od towarów i usług z prawem Unii Europejskiej, nie ma bezpośredniego wpływu na potencjalne wpływy z tego podatku.

14. Wyrok z dnia 25 października 2012 roku (C-557/11 M. Kozak) dotyczył pytania, czy usługa własna przewozu wykonywana przez biuro podróży w ramach usługi turystycznej, z tytułu której biuro pobiera wynagrodzenie ryczałtowe opodatkowanej na podstawie procedury szczególnej, stosowanej przez przedsiębiorstwa turystyczne, podlega opodatkowaniu stawką właściwą dla usługi głównej, czy stawką obniżoną właściwą dla usługi przewozu. W ocenie TSUE procedura opodatkowania biur podróży jest procedurą szczególną przewidującą specyficzne uregulowania dotyczące działalności przedsiębiorstw turystycznych, będące jednocześnie odstępstwami od reguł ogólnych opodatkowania podatkiem od towarów i usług. W sytuacji dostarczania przez przedsiębiorcę klientom pakietów turystycznych, które obejmują m.in. noclegi, które są świadczone przez trzecią stronę, oraz własne usługi transportowe, to transport taki, **należy opodatkować podatkiem od towarów i usług na ogólnych zasadach**. TSUE uznał, że nie znalazł podstaw, aby transport został opodatkowany jako usługa turystyki tylko dlatego, że jest to usługa w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa.

Jeżeli zaś państwo członkowskie wprowadziło obniżoną stawkę podatku od towarów i usług dla usług przewozu, stawka taka miała zastosowanie do przedstawionych powyżej usług. Zastosowanie powyższego wyroku, uznającego zgodność art. 119 ust 1, 5 i 6 ustawy o podatku od towarów i usług z prawem UE, powoduje zwiększenie potencjalnych wpływów z tego podatku (wielkość niewielka).

15. Wyrok z dnia 17 stycznia 2013 roku (C-224/11 BGŻ Leasing) dotyczył pytania, czy ubezpieczenie przedmiotu leasingu stanowi element świadczenia kompleksowego i w

rezultacie, czy jest zasadne stosowanie w odniesieniu do takich usług stawki podatku od towarów i usług (zwolnienia) właściwych dla transakcji ubezpieczeniowych. W ocenie TSUE koszty ubezpieczenia dla leasingobiorcy stanowią świadczenie wzajemne usługi ubezpieczenia związanej z przedmiotem leasingu, a nie świadczenie wzajemne samej usługi leasingu. Usługa ubezpieczenia jest świadczeniem niezależnym i odrębnym korzystającym ze zwolnienia od opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Świadczenie tego rodzaju należy uznać za dodatkowe w stosunku do świadczenia głównego. Usługa ubezpieczenia jest celem dla leasingobiorcy, gdyż przedmiot leasingu podlega obowiązkowemu ubezpieczeniu, zachowując przy tym przez leasingobiorcę swobodę w wyborze zakładu ubezpieczeń. Trybunał wskazał również, że **w momencie ubezpieczenia przez leasingodawcę przedmiotu leasingu, przerzucając koszt ubezpieczenia na leasingobiorcę, to czynność taka należy rozpatrywać jako transakcję ubezpieczeniową w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy 112, a w związku z tym jako usługę zwolnioną z podatku od towarów i usług oraz zwrot nadpłat za lata 2005-2012 .**

Zastosowanie powyższego wyroku, uznającego niezgodność art. 5 ust 1, art. 29 ust 1, art. 30 ust 3 oraz art. 43 ust 1 ustawy o podatku od towarów i usług z prawem UE, powoduje zmniejszenie potencjalnych wpływów z tego podatku(kwotę zwrotów szacuje się na 1,6 mld zł).

16. Wyrok z dnia 31 stycznia 2013 roku (C-169/12 TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.) dotyczył momentu powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do usług transportowych w podatku od towarów i usług. W ocenie TSUE art. 66 Dyrektywy 112, zmienionej Dyrektywą 2008¹²¹, należy interpretować w taki sposób, że **sprzeciwiał się on unormowaniu prawa polskiego, zgodnie z którym podatek od towarów i usług w odniesieniu do usług transportowych i spedycyjnych jest wymagalny w momencie otrzymania całości lub części zapłaty, lecz nie później niż po upływie 30 dni od dnia świadczenia usługi, nawet jeżeli fakturę wystawiono wcześniej i przewidywała późniejszy termin zapłaty.** W związku z tym polskie przepisy zostały uznane za niezgodne z prawem wspólnotowym.

¹²¹ Dyrektywa Rady 2008/117/WE z dnia 16.12.2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w celu zwalczania uchylania się od opodatkowania w związku z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi (Dz.U. L 14/7 z 2009 r.), zwana dalej „Dyrektywą 2008”.

Zastosowanie powyższego wyroku, uznającego niezgodność art. 19 ust 1, 4 oraz 13 pkt. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z prawem Unii Europejskiej, nie miało bezpośredniego wpływu na zwiększenie lub zmniejszenie potencjalnych wpływów z tego podatku.

17. Wyrok z dnia 28 listopada 2013 roku (C-319/12 MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu sp. k.) dotyczył prawa do odliczenia naliczonego w przypadku świadczenia usług edukacyjnych przez podmioty niepubliczne w celach komercyjnych. W ocenie TSUE, na podstawie art. 168 Dyrektywy 2006 lub wprowadzającego go przepisu krajowego podatek nie może powoływać się na prawo do odliczenia, jeżeli ze względu na zwolnienie przewidziane przez prawo krajowe z naruszeniem art. 132 ust. 1 lit. i) Dyrektywy 2006, świadczone przez niego usługi edukacyjne nie są objęte podatkiem od towarów i usług. W takiej sytuacji podatek może powołać się na niezgodność takiego zwolnienia z art. 132 ust. 1 lit. i) Dyrektywy 2006, aby nie zostało ono wobec niego zastosowane, jeżeli podatek ten, nie może być obiektywnie uważany za podmiot o celach podobnych do celów podmiotu edukacyjnego prawa publicznego w rozumieniu wymienionego przepisu. TSUE. **Jeżeli usługi edukacyjne świadczone przez podatnika zostaną objęte podatkiem od towarów i usług, w związku z czym będzie on mógł skorzystać z możliwości do dokonania odliczenia naliczonego podatku od towarów i usług.**

Zastosowanie powyższego wyroku, uznającego niezgodność art. 43 ust 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług z prawem UE, spowodowało znowelizowanie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz nie miało wpływu na obniżenie potencjalnych wpływów z tego podatku, gdyż podatnicy stosujący zwolnienia od podatku sprzeczne z prawem UE nie odliczali z reguły podatku naliczonego.

W konkluzji należy stwierdzić, że wyroki w większości wpływały na obniżenie dochodów budżetowych oraz wygenerowały roszczenia o zwrot nadpłat na kwotę szacowaną w całym dziesięcioleciu w wysokości nie mniejszej niż 8,2 mld zł (bez odsetek).

Rozdział X. Uchwały NSA¹²² dotyczące podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego na przełomie lat 2004-2014.

1. Na przełomie lat 2004 – 2014 NSA wydał dwadzieścia dwie uchwały dotyczących przepisów podatku od towarów i usług. Uchwałami tymi są:

- uchwała NSA z dnia 12 września 2005r. (I FPS 2/05),
- uchwała NSA z dnia 8 stycznia 2007r. (I FPS 1/06),
- uchwała NSA z dnia 28 maja 2007r. (I FPS 5/06),
- uchwała NSA z dnia 12 stycznia 2009r. (I FPS 3/08),
- uchwała NSA z dnia 29 czerwca 2009r. (I FPS 9/08),
- uchwała NSA z dnia 16 listopada 2009r. (I FPS 2/09),
- uchwała NSA z dnia 11 października 2010r. (I FPS 1/10),
- uchwała NSA z dnia 8 listopada 2010r. (I FPS 3/10),
- uchwała NSA z dnia 24 października 2011r. (I FPS 2/11),
- uchwała NSA z dnia 24 października 2011r. (I FPS 9/10),
- uchwała NSA z dnia 25 czerwca 2012r. (I FPS 2/12),
- uchwała NSA z dnia 25 czerwca 2012r. (I FPS 3/12),
- uchwała NSA z dnia 3 czerwca 2013r. (I FPS 7/12),
- uchwała NSA z dnia 24 czerwca 2013r. (I FPS 2/13),
- uchwała NSA z dnia 24 czerwca 2013r. (I FPS 1/13),
- uchwała NSA z dnia 21 października 2013r. (I FPS 5/13),
- uchwała NSA z dnia 21 października 2013r., I FPS 4/13.

2. Uchwała NSA z dnia 12 września 2005 roku (I FPS 2/05), dotyczyła zagadnienia prawnego, które powstało na skutek skargi kasacyjnej od wyroku WSA w Lublinie z dnia 9 lutego 2005 r. (I SA/Lu 500/04) w sprawie ze skargi na decyzję dyrektora Izby Skarbowej z dnia 6 września 2004 r., w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia do grudnia 2001 r. NSA rozpoznał w dniu 12 września 2005 r. zagadnienie prawne, czy w stanie prawnym obowiązującym po dniu 30 kwietnia 2004 r. **dopuszczalne jest ustalenie podatnikowi podatku od towarów i usług dodatkowego zobowiązania podatkowego w tym podatku, o którym mowa w art. 27 ust. 5 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. i w art. 109 ust. 4**

¹²² Naczelny Sąd Administracyjny, zwany dalej „NSA”.

ustawy z dnia 11 marca 2004 r. za okresy rozliczeniowe sprzed tej daty. W ocenie NSA, po dniu 30 kwietnia 2004 r. **dopuszczalne jest** ustalenie podatnikowi podatku od towarów i usług dodatkowego zobowiązania podatkowego za okresy rozliczeniowe sprzed dnia 1 maja 2004 r. na podstawie art. 109 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Zastosowanie powyższej uchwały, spowodowało zwiększenie potencjalnych wpływów z tego podatku.

Należy jednak stwierdzić, że **pogląd wyrażony w tej uchwale jest ewidentnie sprzeczny z prawem** oraz narusza podstawowe zasady państwa prawa, naruszając stabilność porządku prawnego. NSA stworzył możliwość zastosowania przepisów prawnych nieobowiązujących w chwili powstania zdarzenia rodzącego obowiązek po stronie podatnika, umożliwiając tym samym stosowanie przepisów o charakterze represyjnym ze skutkiem wstecznym.

3. Uchwała NSA z dnia 8 stycznia 2007 roku(I FPS 1/06): zagadnie prawne, czy sąd administracyjny wykonując na podstawie art. 3 par. 2 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r.¹²³ kontrolę działalności administracji publicznej, orzekając w sprawie skargi na decyzję administracyjną wydaną na podstawie art. 14b par. 5 Ordynacji podatkowej¹²⁴ w przedmiocie udzielenia przez organ podatkowy interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego na pisemny wniosek podatnika, płatnika lub inkasenta - jest obowiązany do kontroli poprawności wydania takiej interpretacji również w zakresie merytorycznej oceny dokonanej wykładni co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego oraz czy w związku z określeniem podstawy opodatkowania użytkownika wieczystego gruntów, z tytułu którego opłata roczna określona została przed dniem 1 maja 2004 r., należy uznać, że zawiera ona należny podatek, czy też powinna zostać powiększona o kwotę tego podatku.

W ocenie NSA sąd administracyjny jest obowiązany do kontroli takich decyzji również z punktu widzenia poprawności merytorycznej dokonanych w nich interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego. W uchwale NSA wskazał również, że **opłata roczna z tytułu użytkowania wieczystego gruntów, ustanowionej przed dniem 1 maja 2004 r., gdy taka czynność nie podlegała podatkowi od towarów i usług po wejściu w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. ani nie zawiera w sobie należnego podatku, ani też nie powinna być powiększona o taki podatek na podstawie przepisów tej ustawy.**

¹²³ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. nr 153 poz. 1270 ze zm.), zwana dalej „ustawą z dnia 30 sierpnia 2002 r.”

¹²⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm), zwana dalej „Ordynacją podatkową”.

Zastosowanie powyższej uchwały, spowodowało obniżenie potencjalnych wpływów z tego podatku (szacunkowa wielkość za lata 2004-2013 – 1,3 mld zł).

4. Uchwała NSA z dnia 28 maja 2007 roku (I FPS 5/06) dotyczyła zagadnienia prawnego, czy przez dostawę towarów należało rozumieć również przekazanie przez podatnika bez wynagrodzenia towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele związane z tym przedsiębiorstwem, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w związku z nabyciem tych towarów. W ocenie NSA, w świetle art. 7 ust. 2 i ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., w brzmieniu obowiązującym w okresie od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 31 maja 2005 r., **przez dostawę towarów należało rozumieć również przekazanie przez podatnika bez wynagrodzenia towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele wiążące się z tym przedsiębiorstwem, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w związku z nabyciem tych towarów.**

Zastosowanie powyższej uchwały spowodowało zwiększenie potencjalnych wpływów z tego podatku (kwota trudna do oszacowania – do 1 mld zł za cały okres obowiązywania tego przepisu).

5. Uchwała NSA z dnia 12 stycznia 2009 roku (I FPS 3/08), dotyczyła zagadnienia prawnego, czy czynności wykonywane przez biegłego w postępowaniu sądowym mogą być uznane za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. oraz czy czynności biegłego w postępowaniu sądowym należy uznać za wykonywane w ramach stosunku prawnego, w którym powstaje odpowiedzialność zlecającego wykonanie tych czynności (sądu) wobec osób trzecich. W ocenie NSA czynności wykonywane przez biegłego w postępowaniu sądowym, o których mowa w art. 13 pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.¹²⁵, stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. i nie dotyczą ich wyłączenie, o którym mowa w art. 15 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004r.

Zastosowanie powyższej uchwały spowodowało zwiększenie potencjalnych wpływów z tego podatku (kwota niewielka)

6. Uchwała NSA z dnia 29 czerwca 2009 roku (I FPS 9/08) dotyczyła zagadnienia prawnego, czy art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa ma

¹²⁵Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r., nr 14, poz. 176 ze zm.), zwana dalej „ustawą z dnia 26 lipca 1991 r.”

zastosowanie do należności z tytułu nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług. W ocenie NSA, **art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej ma zastosowanie do należności z tytułu nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług.**

Zastosowanie powyższej uchwały nie spowodowało wzrostu potencjalnych wpływów z tego podatku, gdyż pogląd ten był wcześniej stosowany w praktyce podatkowej.

7. Uchwała NSA z dnia 11 listopada 2009 roku (I FPS 2/09), dotyczyła zagadnienia prawnego, czy w świetle art. 3 pkt 3 Ordynacji podatkowej dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług niezapłacone przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością należy uznać za zaległość podatkową w rozumieniu art. 51 i art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej, za którą odpowiadają członkowie zarządu tej spółki. W ocenie NSA **dodatkowe zobowiązanie podatkowe niezapłacone w terminie płatności przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością nie stanowi zaległości podatkowej w rozumieniu art. 116 § 1 w zw. z art. 51 § 1 Ordynacja podatkowa, za którą odpowiada członek zarządu takiej spółki.**

Zastosowanie powyższej uchwały, spowodowało obniżenie potencjalnych wpływów z tego podatku (kwota niewielka).

8. Uchwała NSA z dnia 11 października 2010 roku (I FPS 1/10) dotyczyła zagadnienia prawnego, czy w świetle art. 42 ust. 1, 3 i 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. warunkiem zastosowania stawki 0 % przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów jest konieczność posiadania przez podatnika wszystkich dowodów, o których mowa w art. 42 ust. 3 tej ustawy, uzupełnionych ewentualnie dowodami, o których mowa w art. 42 ust. 11 tej ustawy, czy też wystarczy, gdy podatnik posiada jedynie niektóre dowody, o których mowa w art. 42 ust. 3, uzupełnione dokumentami, o których mowa w art. 42 ust. 11 lub innymi dowodami, o których mowa w art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej. NSA stwierdził, że w świetle art. 42 ust. 1, 3 i 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. dla zastosowania stawki 0 % przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów **wystarczającym jest, aby podatnik posiadał dowody, o jakich mowa w art. 42 ust. 3, uzupełnione dokumentami, wskazanymi w art. 42 ust. 11 lub innymi dowodami w formie dokumentów, o których mowa w art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej, o ile łącznie potwierdzają fakt wywiezienia i dostarczenia towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.**

Zastosowanie powyższej uchwały nie miało bezpośrednio wpływu na podwyższenie lub obniżenie potencjalnych wpływów z tego podatku.

9. Uchwała NSA z dnia 8 listopada 2010 roku (I FPS 3/10), dotyczyła zagadnienia prawnego, czy w świetle art. 29 ust 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w stanie prawnym obowiązującym w 2006 r., podmiot świadczący usługi leasingu powinien włączyć do podstawy opodatkowania tych usług koszty ubezpieczenia przedmiotu leasingu. NSA wskazał, że w świetle art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w stanie prawnym obowiązującym w 2006 r. podmiot świadczący usługi leasingu **powinien włączyć do podstawy opodatkowania tych usług koszty ubezpieczenia przedmiotu leasingu.** Zastosowanie powyższej uchwały, spowodowałoby zwiększenie potencjalnych wpływów z tego podatku. Należy jednak zwrócić uwagę na wyrok TSUE z dnia 17 stycznia 2013 r. (C-224/11 BGŻ Leasing), w którym stwierdzono, że usługa ubezpieczenia oraz usługa leasingu nie mogą zostać uważane za ściśle ze sobą związane, aby tworzyły niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozpartycypowanie na dwa oddzielne świadczenia, miałyby charakter sztuczny. W związku z tym TSUE stwierdził, że usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu oraz usługa leasingu co do zasady stanowią usługi odrębne i niezależne dla celów podatku od wartości dodanej. Jeżeli leasingodawca dokonuje ubezpieczenia przedmiotu leasingu, obciążając dokładnym kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę, czynność taka stanowić będzie transakcję ubezpieczeniową w rozumieniu art. 135 ust 1 lit. a Dyrektywy 112 i korzysta ze zwolnienia od podatku.

W związku z powyższym wykładnia dokonana przez NSA w uchwale z dnia 8 listopada 2010 r. I FPS 3/10, **została dokonana w sprzeczności z prawem UE.**

10. Uchwała NSA z dnia 24 października 2011 roku (I FPS 2/11) dotyczyła zagadnienia prawnego, **czy sprzedaż udziału w prawie użytkowania wieczystego gruntu oraz udziału we współwłasności budynków stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w zw. z art. 2 pkt 6 tej ustawy, czy świadczenie usług w rozumieniu jej art. 8 ust. 1.** W ocenie NSA, sprzedaż udziału w prawie użytkowania wieczystego gruntu oraz udziału we współwłasności budynków **stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.**

Zastosowanie powyższej uchwały nie spowodowało zwiększenie potencjalnych wpływów z tego podatku, gdyż pogląd ten był wcześniej stosowany w praktyce podatkowej.

11. Uchwała NSA z dnia 24 października 2011 roku (I FPS 9/10) dotyczyła zagadnienia prawnego, czy w świetle art. 86 ust. 1 i art. 90 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług mogą wpłynąć na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu art. 90 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. NSA wskazał, że w świetle przepisów art. 86 ust. 1 oraz art. 90 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. **czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie mogą wpłynąć na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu art. 90 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.**

Zastosowanie powyższej uchwały spowodowało istotne zmniejszenie potencjalnych wpływów z tego podatku: łączna kwota trudna do oszacowania, nie mniej jednak niż 7 mld zł za cały okres obowiązywania ustawy.

12. Uchwała NSA z dnia 25 czerwca 2012 roku (I FPS 2/12) dotyczyła zagadnienia prawnego, czy wypłata kontrahentowi bonusu warunkowego (premii pieniężnej) z tytułu osiągnięcia określonej wielkości sprzedaży lub terminowości regulowania należności stanowi rabat obniżający podstawę opodatkowania na podstawie art. 29 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.: tezą uchwały jest, że **wypłata kontrahentowi bonusu warunkowego (premii pieniężnej) z tytułu osiągnięcia określonej wielkości sprzedaży lub terminowości regulowania należności stanowi rabat w rozumieniu art. 29 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004r. zmniejszający podstawę opodatkowania.**

Zastosowanie powyższej uchwały ma dodatni wpływ na wielkość dochodów budżetowych z tego podatku (kwota trudna do oszacowania).

13. Uchwała NSA z dnia 25 czerwca 2012 roku (I FPS 3/12) dotyczyła zagadnienia prawnego, czy w świetle art. 2 pkt 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w brzmieniu obowiązującym w 2010 r. warunek „wywozu towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty” może zostać spełniony jedynie wówczas, gdy procedura wywozu towarów, o której mowa w art. 161 WKC rozpocznie się w urzędzie celnym położonym w Rzeczypospolitej Polskiej. Według oceny NSA, **art. 2 pkt 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w brzmieniu obowiązującym w 2010 r. określający warunek „wywozu towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty” jest spełniony nie tylko wtedy, gdy procedura wywozu towarów, o której mowa w art. 161 WKC, rozpocznie się poprzez zgłoszenie do wywozu złożone w urzędzie celnym położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.** W uchwale NSA wskazał również, że dla zastosowania przez podatnika stawki 0% w Polsce z tytułu

eksportu towaru konieczne jest, aby miejscem dostawy tej czynności była Polska, co wymaga wykazania, że wywóz tego towaru poza obszar UE następuje w ramach transportu, który rozpoczął się na terytorium Polski, w wykonaniu czynności określonej w art. 7 ustawy. Zgłoszenie towaru do procedury wywozu towarów, o której jest mowa w art. 161 WKC, w krajowym urzędzie celnym należy traktować jako niewątpliwy dowód rozpoczęcia takiego transportu na terytorium Polski, niemający jednak charakteru wyłącznego.

Zastosowanie powyższej uchwały nie spowodowało obniżenie potencjalnych wpływów z tego podatku.

14. Uchwała NSA z dnia 3 czerwca 2013 roku (I FPS 7/12) dotyczyła zagadnienia prawnego, czy obniżona stawka podatku od towarów i usług, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. oraz w § 6 ust. 2 rozporządzenia z dnia 28 listopada 2008 r.¹²⁶ i w § 37 rozporządzenia z dnia 24 grudnia 2009 r.¹²⁷, może także znaleźć zastosowanie do robót dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego, ale wykonywanych poza bryłą takich obiektów. W ocenie NSA, obniżona stawka podatku od towarów i usług, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. oraz § 6 ust. 2 rozporządzenia z dnia 28 listopada 2008 r. i w § 37 rozporządzenia z dnia 24 grudnia 2009 **nie może mieć zastosowania do robót dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego wykonywanych poza budynkiem.**

Zastosowanie powyższej uchwały spowodowało wzrost potencjalnych wpływów z tego podatku (kwota niewielka).

15. Uchwała NSA z dnia 24 czerwca 2013 roku (I FPS 2/13) dotyczyła zagadnienia prawnego, które powstało na skutek skargi kasacyjnej od wyroku WSA w Olsztynie (I SA/OI 674/11) w sprawie ze skargi na interpretację indywidualną w przedmiocie podatku od towarów i usług: czy w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2011 r. świadczenie kompleksowe polegające na trwałej zabudowie meblowej z uprzednio nabytych komponentów, wykonywane w obiektach budowlanych zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, należy traktować jako usługę modernizacji, podlegającą opodatkowaniu stawką obniżoną podatku od towarów i usług na podstawie art. 41 ust. 2 i ust. 12 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., czy też jako dostawę

¹²⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, zwane dalej „rozporządzeniem z dnia 28 listopada 2008 r.”

¹²⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 224, poz. 1799), zwane dalej „rozporządzeniem z dnia 24 grudnia 2009 r.”

towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., podlegającą opodatkowaniu stawką podstawową, określoną w art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. W ocenie NSA, w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2011 r. **świadczenie kompleksowe polegające na zaprojektowaniu, dopasowaniu oraz montażu komponentów w sposób tworzący wraz z elementami konstrukcyjnymi obiektu budowlanego lub jego części trwałą zabudowę meblową, wykonywane w obiektach budowlanych zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym stanowi usługę modernizacji opodatkowaną stawką obniżoną podatku od towarów i usług na podstawie art. 41 ust. 12 w związku z ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.**

Zastosowanie powyższej uchwały spowodowało zmniejszenie potencjalnych wpływów z tego podatku oraz zwrot nadpłat (kwota nieprzekraczająca 0,3 mld zł w całym okresie obowiązywania ustawy).

16. Uchwała NSA z dnia 24 czerwca 2013 roku (I FPS 1/13) dotyczyła zagadnienia prawnego, czy w świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. jednostki budżetowe gminy są podatnikami podatku od towarów i usług NSA wskazał, iż w świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. **gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług .**

Zastosowanie powyższej uchwały spowodowało obniżenie potencjalnych wpływów z tego podatku (potencjalnie kwota nadpłat oraz obniżenie dochodów może wynieść nawet 30 mld zł).

Należy wskazać jednak, że powyższa uchwała wywoływała i nadal wywołuje wiele kontrowersji. Zgodnie z art. 15 ust 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., , że podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne nadające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na jej cel i rezultat. Zaś jak ustawodawca wskazał w ust. 6, nie uznaje się za podatników organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla których realizacji zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. W związku z powyższym, podmioty publiczne a także urzędy które je obsługują, zawierając samodzielnie umowy cywilnoprawne, bez względu na jej cel oraz rezultat, będą podatnikami w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Zgodnie z rozumowaniem przyjętym przez NSA, samodzielność jest

kluczową cechą podatnika podatku od towarów i usług. Samodzielność tak rozumianą, należy podzielić na samodzielność czynności niepodlegających opodatkowaniu tj. wyłączonych na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2003 r. a także na te, które podlegają opodatkowaniu, czyli polegających na wykonywaniu działalności gospodarczej (zgodnie z przepisami ustawy z dnia 2 lipca 2004 r.¹²⁸). Czynności niepodlegające wyłączeniu skutkują powstaniem podmiotowości podatkowej jednostek budżetowych, gdyż to właśnie one organizują m.in. przetargi i w ich ramach wybierają kontrahentów. Ta sfera działania charakteryzuje samorządowe jednostki budżetowe, jako podmioty autonomiczne, które mogą podejmować decyzje w zakresie dokonywanych zakupów lub świadczonych usług. Godnym Uwagi jest również fakt, że są one posiadaczami własnego numeru identyfikacji podatkowej, budżetu, planu wydatków, a także są pracodawcami. W związku z powyższym w trakcie świadczenia usług działają jako podmioty niezależne. Samorządowe jednostki budżetowe będą działać jako podatnicy podatku od towarów i usług w momencie gdy:

- 1) będą wykonywać czynności inne niż te, które mieszczą się w ramach ich zadań,
- 2) będą wykonywać czynności mieszczące się w ramach ich zadań, ale czynić to będą na podstawie umów cywilnoprawnych.

17. Uchwała NSA z dnia 21 października 2013 roku (I FPS 5/13), dotyczyła zagadnienia prawnego, czy w świetle obowiązujących do dnia 30 listopada 2008 r. przepisów art. 42 ust. 12 i ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. podatnik podatku od towarów i usług, który dokona wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, lecz nie posiada jeszcze wszystkich wymaganych dowodów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy obowiązany jest jedynie do wykazania dostawy towarów ze stawką krajową w ewidencji i informacji podsumowującej, czy też ma on obowiązek rozpoznania kwoty podatku należnego według stawek krajowych i wykazania tej kwoty w deklaracji podatkowej. W uchwale tej NSA wskazał, że w świetle obowiązujących do dnia 30 listopada 2008 r. przepisów art. 42 ust. 12 i ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. podatnik podatku od towarów i usług, który dokona wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, lecz nie posiada jeszcze wszystkich wymaganych dowodów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy, **ma obowiązek wykazania dostawy towarów ze stawką krajową w ewidencji i wykazania kwoty podatku w deklaracji podatkowej.**

¹²⁸ Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. 2004. nr 173 poz 1807), zwana dalej „ustawą z dnia 2 lipca 2004r.”

Zastosowanie powyższej uchwały spowodowało zwiększenie potencjalnych wpływów z tego podatku (kwota trudna do oszacowania).

18. Uchwała NSA z dnia 21 października 2013 roku (I FPS 4/13) dotyczyła zagadnienia prawnego, czy w świetle obowiązujących od dnia 1 grudnia 2008 r. przepisów art. 42 ust. 12, ust. 12a i ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług podatnik podatku od towarów i usług, który dokona wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, lecz nie posiada jeszcze wszystkich wymaganych dowodów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy obowiązany jest jedynie do wykazania dostawy towarów ze stawką krajową w ewidencji i informacji podsumowującej, czy też ma on obowiązek rozpoznania kwoty podatku należnego według stawek krajowych i wykazania tej kwoty w deklaracji podatkowej. W tej uchwale, NSA wskazał, że w świetle obowiązujących od dnia 1 grudnia 2008 r. przepisów art. 42 ust. 12, ust. 12a i ust 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. **podatnik podatku od towarów i usług, który dokona wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, lecz nie posiada jeszcze wszystkich wymaganych dowodów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy, ma obowiązek wykazania dostawy towarów ze stawką krajową w ewidencji i wykazania kwoty podatku w deklaracji podatkowej.**

Zastosowanie powyższej uchwały spowodowało zwiększenie potencjalnych wpływów z tego podatku (kwota trudna do oszacowania).

19. W latach 2004-2014 NSA wydał trzy uchwały, dotyczących przepisów podatku akcyzowego. Uchwałami tymi są:

- uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009r. (I FPS 4/09),
- uchwała NSA z dnia 22 czerwca 2011r. (I GPS 1/11),
- uchwała NSA z dnia 29 października 2012r.(I GPS 1/12).

20. Uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009 roku (I FPS 4/09) dotyczyła zagadnienia prawnego, czy w świetle art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej powstaje nadpłata w podatku akcyzowym, podlegająca zwrotowi w sytuacji, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru. NSA w wymienionej uchwale stwierdził, że przepis art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej **nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym także wtedy, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru.**

Zastosowanie powyższej uchwały spowodowało obniżenie wpływów z tego podatku poprzez zwroty nadpłat.

21. Uchwała NSA z dnia 22 czerwca 2011 roku (I GPS 1/11) dotyczyła zagadnienia prawnego, czy w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nadpłatą jest kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten kto ją uiszczył nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego. W ocenie NSA, w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej **nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten kto ją uiszczył nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego.**

Zastosowanie powyższej uchwały spowodowało zwiększenie potencjalnych wpływów z tego podatku, gdyż anulowało pogląd wyrażony w uchwale z dnia 13 lipca 2009 r. (brak zwrotów nadpłat).

22. Uchwała NSA z dnia z dnia 29 października 2012 roku (I GPS 1/12) dotyczyła zagadnienia prawnego, czy objęcie podatkiem akcyzowym wyrobów, o których mowa w art. 2 pkt 2 w związku z poz. 4 załącznika nr 2 i art. 62 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r.¹²⁹, w tym produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania, mieści się w upoważnieniu do wprowadzenia lub utrzymania podatków, określonym w art. 3 ust. 3 dyrektywy 92¹³⁰. W ocenie NSA **objęcie podatkiem akcyzowym wyrobów, o których jest mowa w art. 2 pkt 2 w związku z pozycją 4 załącznika numer 2 i art. 62 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r., w tym produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania, mieści się w upoważnieniu do wprowadzenia lub utrzymania podatków, określonym w art. 3 ust. 3 dyrektywy 92.**

Zastosowanie powyższej uchwały spowodowało zwiększenie potencjalnych wpływów z tego podatku.

23. Reasumując większość uchwał NSA ma w sumie ujemny wpływ na wielkość dochodów budżetowych z tych podatków (saldo in minus 31 mld zł). Mimo że ścisłe określenie wielkości skutku fiskalnego jest bardzo trudne należy postawić tezę, że uchwały te nie przyczyniły się do zwiększenia efektywności fiskalnej tych podatków.

¹²⁹ Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. nr 29, poz. 257 ze zm.), zwana dalej „ustawą z dnia 23 stycznia 2004 r.”

¹³⁰ Dyrektywy Rady 92/12/EWG w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz. U. UE. L 92.76.1), zwana dalej „dyrektywą 92”.

Rozdział XI. Orzecznictwo Izby Karnej Sądu Najwyższego w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w latach 2004-2014.

1. Dotychczasowy dorobek orzecznicy Izby Karnej Sądu Najwyższego związany z podatkiem od towarów i usług oraz akcyzą jest stosunkowo niewielki. W wyrokach i postanowieniach SN dokonuje wykładni w szczególności art. 271, 289 i 299 Kodeksu karnego (k.k.) oraz art. 56 i 76 Kodeksu karnego-skarbowego (k.k.s.).

2. W postanowieniu z dnia 3 października 2001 r. (V KKN 249/01) SN stwierdził, że **wystawienie przez uprawnioną osobę faktury podatkowej, która nie dokumentuje rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, tylko i wyłącznie w celu wprowadzenia w błąd innej osoby dla doprowadzenia jej do niekorzystnego rozporządzenia mieniem, a nie dla wykonania zobowiązań podatkowych, wyczerpuje dyspozycję art. 271 k.k.** Wystawienie fikcyjnej faktury godzi w prawidłowość ustalenia i wykonania zobowiązań podatkowych wobec Państwa, zwłaszcza gdy jedna ze stron transakcji - nieświadoma jej fikcyjności - wypełniła swoje zobowiązania finansowe względem drugiej strony. Jeżeli oszukańcze manipulacje, podjęte w celu niewykonania zobowiązań podatkowych polegały na wystawianiu faktur potwierdzających nie istniejące transakcje lub na posługiwaniu się takimi fakturami, to w tym fragmencie mechanizmu wykonawczego ogólne przepisy prawa karnego powszechnego zostają wyparte przez postanowienia art. 62 § 1 kks. Jednak działanie sprawcy-podatnika polegające na **wystawieniu fikcyjnej faktury tylko i wyłącznie w celu innym niż naruszenie obowiązków podatkowych, a zwłaszcza wprowadzenia w błąd innej osoby dla doprowadzenia jej do niekorzystnego rozporządzenia mieniem, należy zakwalifikować za przedmiot czynności wykonawczej określonej w art. 271 kk.**

3. Powyższe stanowisko znalazło potwierdzenie w uchwale składu siedmiu sędziów SN z dnia 30 września 2003 r. (I KZP 22/03), w której uznano, że wystawca stwierdzającej nieprawdę faktury nie tylko obniża „swoją” należny podatek od towarów i usług, ale stwarza taką możliwość także odbiorcy faktury w jego dalszej działalności gospodarczej. Daje mu też podstawę do odpowiedniego zapisu w księdze rachunkowej lub księdze przychodów i rozchodów, co z kolei stanowi podstawę obliczenia podatku dochodowego, a nadto ewentualnych odliczeń od tego podatku. Zatem wystawca faktury podatkowej poświadczają w niej również zaistnienie okoliczności mających znaczenie publicznoprawne, będąc

jednocześnie ustawowo uprawniony i zobowiązany do wystawienia tego dokumentu. **Faktura ta dokumentuje więc okoliczności istotne dla prawa publicznego i wywołuje konsekwencje publicznoprawne na równi z niektórymi dokumentami wystawianymi przez organy administracji państwowej, a uprawnienie określonych podmiotów do jej wystawiania płynie wprost z ustawy, więc wystawca takiej faktury jest inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 kk.** SN przyjął, iż sprawca wystawiający nierzetelną fakturę godzi w obowiązek podatkowy, co prowadzi do kwalifikacji takiego czynu z art. 62 § 2 lub 5 kks, stanowiącego *lex specialis* w stosunku do art. 270 § 1 kk. Jeżeli jednak wystawienie nierzetelnej faktury **nie godzi w żaden obowiązek podatkowy, wtedy wchodzi w grę kwalifikacja prawna z art. 271 § 1 kk.** W ocenie SN zasadnicze znaczenie przy rozstrzyganiu, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z przestępstwem karnym czy karnym skarbowym jest ustalenie, czy w danym stanie faktycznym powstał obowiązek podatkowy, przy czym przyjęto, że obowiązek podatkowy powstaje tylko z rzeczywistym zaistnieniem zdarzenia w postaci sprzedaży towarów. Wystawienie faktury podatkowej z wykazaniem w niej podatkiem, która nie odzwierciedla rzeczywistej sprzedaży (a więc nie powoduje powstania obowiązku podatkowego), powoduje odpowiedzialność sprawcy z kk.

4. W postanowienia z dnia 1 marca 2004 r. SN (V KK 248/03.) stwierdził, że w przypadku gdy sprawca posługuje się „pustą” fakturą, a więc taka, która nie ma żadnego odzwierciedlenia w rzeczywistości, to jego zachowanie **nie godzi w obowiązek podatkowy, a więc podlega ocenie karno-prawnej w oparciu o przepisy prawa karnego. W przypadku zaś posłużenia się przez sprawcę fakturą nierzetelną, a więc taką, która nie odzwierciedlała rzeczywistego przebiegu transakcji, choć sama transakcja miała miejsce, zdaniem SN dochodziło do powstania zobowiązania podatkowego, a więc zachowanie sprawcy godziło w dobro prawem chronione, czyli zobowiązanie podatkowe i takie zachowanie powinno być oceniane na gruncie kks.**

5. W wyroku z dnia 19 marca 2008 r. (II KK 347/07) SN stwierdził, że w ówczesnym stanie prawnym wystawca faktury nie mającej w ogóle odzwierciedlenia w stanie faktycznym ma także obowiązek uiszczenia podatku od towarów i usług. W konsekwencji na gruncie ówczesnej ustawy o podatku od towarów i usług wystawca tzw. faktury pustej jako zobowiązany do uiszczenia wskazanego w niej podatku narusza zawsze art. 62 § 2 KKS z tytułu wystawienia nierzetelnej faktury, godzącej w obowiązek podatkowy.

W ocenie SN budzi wątpliwości aktualność - trafnego uprzednio - wyrażonego na gruncie ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. poglądu, że czynności sprawcy sprowadzające się do działania fingującego istnienie obowiązku podatkowego wyłącznie w celu osiągnięcia z tego tytułu korzyści kosztem Skarbu Państwa przy pomocy fikcyjnych dokumentów dla przeprowadzenia realnej czynności, stanowią przestępstwo określone w przepisach kk, a nie przestępstwo karne skarbowe. Właściwe powinno być stosowanie art. 76 § 1 KKS, gdyż przepis ten chroni każdy obowiązek podatkowy, a nie tylko ten w zakresie podatku od towarów i usług, który nie powstaje poprzez wystawienie fikcyjnej faktury. W każdym bowiem przypadku, gdy do uzyskania określonego świadczenia wykorzystywane są regulacje z zakresu prawa podatkowego, a świadczenie realizowane jest na podstawie tych przepisów w oparciu o wprowadzenie w błąd właściwego organu, dochodzi do naruszenia obowiązku podatkowego. W świetle późniejszej, jednolitej linii orzeczniczej pogląd ten jest już nieaktualny.

6. W dniu 18 grudnia 2013 r. SN wydał przełomową uchwałę w składzie siedmiu sędziów, która ma podstawowe znaczenie dla podatników podatku od towarów i usług dokonujących odliczeń i uzyskujących zwroty podatku. Na wiele lat ukształtuje ona praktykę działania organów ścigania oraz organów skarbowych, gdyż SN orzekł, że **przedmiotem prania brudnych pieniędzy mogą być wartości pochodzące zarówno pośrednio, jak też bezpośrednio z bazowego czynu zabronionego, a także, że sprawcą czynu prania brudnych pieniędzy może być sprawca czynu bazowego.** Zdaniem SN przedmiotem czynności przestępstwa określonego w art. 299 § 1 KK są wymienione w tym przepisie "środki płatnicze, instrumenty finansowe, papiery wartościowe, wartości dewizowe, prawa majątkowe lub inne mienie ruchome lub nieruchomości" pochodzące bezpośrednio lub pośrednio z popełnienia czynu zabronionego. W ocenie sądu **sprawcą przestępstwa może być również sprawca czynu zabronionego, w tym oszustwa, z którego popełnieniem związana jest korzyść w postaci odliczenia lub zwrotu podatku od towarów i usług.** SN nadał uchwale moc zasady prawnej: ma ona podstawowe znaczenie dla Podatników podatku od towarów i usług dokonujących odliczeń i uzyskujących zwroty podatku.

Uzyskanie odliczenia lub zwrotu różnicy podatku od towarów i usług na skutek wykazania podatku naliczonego udokumentowanego fikcyjnymi fakturami jest więc przestępstwem określonym w art. 299 §1 KK. Sprawcą przestępstwa określonego w tym przepisie może być

również sprawca czynu zabronionego, z którego popełnieniem związana jest korzyść stanowiąca przedmiot czynności wykonawczej.

7. W uchwale z dnia 18 grudnia 2013 r. SN (I KZP 20/13) dotyczącej podatku akcyzowego, SN wyraził pogląd, że **w przypadku osiągnięcia korzyści stanowiących równowartość zapłaconego podatku akcyzowego ma zastosowanie art. 299 k.k., jeżeli wystawiono fałszywe dowody wpłat dokumentujące fikcyjne transakcje obrotu wyrobów akcyzowych.** Istotne znaczenie ma również **dysponowanie przez podatnika uzyskaną w ten sposób korzyścią.** Oznacza to, że sprawcą przestępstwa prania brudnych pieniędzy jest podmiot, który w wyniku fałszerstwa uchylił się, lub obniżył zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym, jeżeli uzyskał i dysponował korzyścią z tego przestępstwa.

8. Orzecznictwo Izby Karnej SN dotyczące art. 286 KK: przedmiotem ochrony są tu prawa majątkowe (mienie). Czynność sprawcza polega na doprowadzeniu innej osoby do niekorzystnego rozporządzenia mieniem własnym lub cudzym. Nie każde doprowadzenie innej osoby do niekorzystnego rozporządzenia mieniem stanowi oszustwo – sprawca musi działać w określony sposób, mianowicie wprowadzając w błąd, wyzyskując błąd lub wyzyskując niezdolność pokrzywdzonego do należytego pojmowania przedsiębranego działania. Zatem czyn ten można popełnić jedynie przez działanie. Z kolei wprowadzenie w błąd polega na podjęciu przez sprawcę podstępnych zabiegów prowadzących do wywołania u pokrzywdzonego mylnego wyobrażenia o rzeczywistości. Przez niekorzystne rozporządzenie mieniem należy rozumieć takie rozporządzenie, które powoduje uszczerbek w istniejącym majątku pokrzywdzonego. Przedmiotem czynności wykonawczej są wszelkiego rodzaju przedmioty materialne, ucieleśniające prawa majątkowe, którymi rozporządza pokrzywdzony. Należy podkreślić, że oszustwo określone w art. 286 § 1 KK jest przestępstwem materialnym. Skutkiem jego zaistnienia jest niekorzystne rozporządzenie mieniem. Do momentu, kiedy rozporządzenie nastąpi, można mówić tylko o usiłowaniu oszustwa, z chwilą rozporządzenia zostaje ono dokonane¹³¹.

Zgodnie z postanowieniem SN z dnia 10 lipca 2013 r. (II KK 20/13) **o ile naruszenie obowiązków podatkowych jest penalizowane w kks, to wprowadzanie w błąd innego podmiotu, w tym Skarbu Państwa, stanowi przestępstwo usankcjonowane w kk. W ocenie SN osoba, która tworzy albo współtworzy podmiot gospodarczy jedynie w celu wykorzystania procedury zwrotu podatku od towarów i usług, i podejmuje działania dla**

¹³¹ Por. wyrok SN z dnia 8 stycznia 1999 r., sygn. V KKN 513/97.

osiągnięcia tego celu przez nabywanie lub podrabianie dokumentów związanych z tym podatkiem, przedkładając je następnie odpowiedniemu organowi skarbowemu, bez prowadzenia poza tym jakiegokolwiek działalności gospodarczej rozliczanej ze Skarbem Państwa, dopuszcza się przestępstwa powszechnego, o jakim mowa w art. 286 § 1 kk, a nie przestępstwa skarbowego określonego w art. 76 § 1 kks. „W istocie zatem podmiot gospodarczy został tu stworzony dla wykorzystania podatkowej procedury zwrotu podatku naliczonego, w sytuacji, gdy żaden obowiązek podatkowy, w tym w zakresie VAT, nie zaistniał, a nie prowadzono przy tym żadnej działalności gospodarczej, z którą wiązałyby się obowiązki podatkowe, w tym w sferze VAT. W konsekwencji nie można mówić o jakimkolwiek godzeniu w obowiązki podatkowe, jako że w ogóle one nie zaistniały, lecz o działaniu godzącym w mienie Skarbu Państwa celem osiągnięcia korzyści majątkowej kosztem tego mienia przez próbę wprowadzenia w błąd urzędników skarbowych. Jest to zatem sytuacja odmienna od tej, w której określony podmiot, prowadząc realnie działalność gospodarczą, w rozliczeniach podatkowych, poza rzetelnymi fakturami posługuje się również fakturami nierzetelnymi stricte lub pustymi, w której można byłoby rozważać kwestię, czy w takim wypadku wchodziłby w grę art. 76 k.k.s., i w jakim zakresie, skoro dotyczy to jednak rozliczeń podatnika z obowiązków podatkowych.”

W wyroku z dnia 9 maja 2007 r. (II KK 259/06) SN stwierdził, że **czynności wykonawcze sprawcy polegające na działaniu figującym istnienie obowiązku podatkowego wyłącznie w celu osiągnięcia z tego tytułu korzyści majątkowej z majątku Skarbu Państwa powinny być ocenione na płaszczyźnie prawa karnego, a w szczególności na płaszczyźnie przestępstwa opisanego w art. 286 § 1 kk.** SN stwierdził również: „Rzecz jednakże w tym, iż zgodnie z panującymi powszechnie w orzecznictwie i piśmiennictwie poglądami (...), aby mówić o odpowiedzialności karno-skarbowej z art. 76 kks, którą to odpowiedzialność przypisano skazanemu, należy mieć na uwadze, że zgodnie z Ordynacją podatkową zobowiązanie podatkowe podatnika powstaje w dniu zaistnienia zdarzenia z jakim ustawa wiąże dane zobowiązanie. Zdarzeniem takim w ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (...) jest m.in. sprzedaż towarów i usług. Jeżeli wspomnianego wyżej zdarzenia nie było, to nie powstało zobowiązanie podatkowe i działanie sprawcy, mimo wykorzystania w nim procedury podatku VAT w zakresie regulującym zwrot nadpłaconych z jego tytułu kwot, nie znajduje się w obszarze penalizowanym przepisami prawa karnego skarbowego ani jako tzw. oszustwo podatkowe (art. 56 kks) ani jako odrębnie stypizowany

tw. bezpodstawny zwrot podatku (art. 76 kks). Do znamion bowiem tego ostatniego typu należy podatkowa należność publicznoprawna, a skoro zdarzenia stanowiącego podstawę tej należności nie było, sprawca tylko ją pozorował, nie powstała również podatkowa należność publicznoprawna.”

9. Orzecznictwo dotyczące zbiegu przepisów kk i kks: w latach 2008 – 2009, w orzecznictwie SN dominował pogląd, że norma prawna z art. 76 § 1 kks jest normą szczególną w stosunku do tej wynikającej z art. 286 § 1 kk, w związku z czym aprobowano kwalifikowanie czynu polegającego na wystawieniu tzw. pustych faktur jako czynu przestępnego zabronionego w art. 76 § 1 kks. W najnowszym orzecznictwie SN widać zmianę w postrzeganiu relacji pomiędzy czynem określonym w art. 76 § 1 kks. oraz w art. 286 § 1 k.k. W wyroku SN z dnia 12 sierpnia 2008 r. (V KK 76/08) stwierdzono, że **„porównanie treści art. 76 § 1 kks. i art. 286 § 1 k.k. prowadzi do wniosku, że pierwszy z nich jest przepisem lex specialis w stosunku do drugiego. Zdaniem SN, znamiona przestępstwa z art. 76 § 1 kks. mieszczą się całkowicie w ogólniej ujętym opisie działania sprawcy przestępstwa z art. 286 § 1 kk, typizując szczególny rodzaj oszustwa prowadzącego do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej.** Fakt, że art. 76 § 1 kks penalizuje się już samo narażenie na nienależny zwrot podatku, co oznacza przesunięcie progu sprawstwa na zachowanie, które stanowiłoby usiłowanie popełnienia oszustwa w rozumieniu art. 286 § 1 k.k., nie ma w tym przypadku znaczenia. Ponadto przepisem, który należy zastosować przy kwalifikacji prawnej czynu polegającego na wyłudzeniu nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług jest art. 76 § 1 kks. W uzasadnieniu SN stwierdził: „Przy wskazaniu prawidłowej kwalifikacji prawnej czynu nie bez znaczenia pozostaje okoliczność (...), że złożenie przez oskarżonego deklaracji VAT dotyczyło fikcyjnego obrotu gospodarczego. W tym stanie rzeczy, w okresie obowiązywania ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (...) w orzecznictwie przyjmowano, że działanie sprawcy wyłudniającego nienależny zwrot podatku VAT stanowi przestępstwo określone w przepisach Kodeksu karnego, nie zaś przestępstwo skarbowe (por. postanowienie SN z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03). Jednak wejście w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535) przyniosło istotną zmianę stanu prawnego. Zgodnie z art. 108 tej ustawy, w przypadku, gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest zobowiązana do jego zapłaty. Oznacza to, że aktualnie wystawca

faktury niemającej w ogóle odzwierciedlenia w stanie faktycznym, ma także obowiązek uiszczenia podatku VAT. Zatem tempore procedendi przepisem, który należało zastosować przy kwalifikacji prawnej czynu przypisanego oskarżonemu, był art. 76 § 1 kks. Konkurencyjny przepis art. 286 § 1 kk, rozważany przy uwzględnieniu, że czyn popełniono w 2000 r., nie mógł być stosowany i z tego powodu, że jest on surowszy (art. 4 § 1 kk)”.

W postanowieniu z dnia 10 sierpnia 2011 r. (III KK 45/11) SN rozważył problematykę idealnego zbiegu przepisów KK i KKS uregulowanego w art. 8 § 1 kks. Przypisany skazanemu czyn karalny zawierał zarówno znamiona przestępstwa z art. 286 § 1 kk, w formie stadialnej usiłowania, jak przestępstwa skarbowego art. 76 § 1 kks. Sprawa dotyczyła posługiwania się fikcyjnymi fakturami w celu uzyskania zwrotu różnicy podatku należnego nad naliczonym, przy czym organy przeprowadziły kontrolę, w wyniku której Podatnik nie otrzymał takiego zwrotu. Z punktu widzenia znamion podmiotowych przedmiotem oceny w aspekcie idealnego zbiegu przepisów mogą stać się jedynie działania realizowane w zamiarze bezpośrednim, zabarwionym celem uzyskania korzyści majątkowej w postaci nienależnego zwrotu lub odliczenia podatku, polegające przedmiotowo na wprowadzeniu w błąd właściwego organu i narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej (fikcyjne faktury).

Istnieje możliwość „jednoczynowej” realizacji znamion przestępstwa z art. 286 § 1 kk i art. 76 § 1 kks, ograniczając ją do przypadków, gdy nastąpiło doprowadzenie do zwrotu należności. Zdaniem SN przesłanki idealnego zbiegu przepisów występują także w sytuacji, gdy nie doszło do zwrotu należności. Znamię "narażenia" zawarte w art. 76 § 1 kks, odpowiada wszak formie stadialnej usiłowania przestępstwa z art. 286 § 1 kk, opisanej w art. 13 § 1 kk.

Poza zakresem art. 8 kks pozostaną natomiast identycznie przedmiotowo zachowania określone w art. 76 § 1 kks, podejmowane z zamiarem bezpośrednim, lecz pozbawionym elementu kierunkowego w postaci działania w celu uzyskania korzyści majątkowej, lecz np. w celu wykazania niekompetencji organu, działania podjęte z zamiarem ewentualnym, które będą podlegały ocenie wyłącznie na podstawie art. 76 § 1 kks, jak również działania podjęte z zamiarem bezpośrednim kierunkowym, wykorzystujące błąd uprawnionego organu, przewidziane jako jedno ze znamion przedmiotowych przestępstwa z art. 286 § 1 kk, którego to znamienia nie zawiera przepis art. 76 § 1 kks.

Idealny zbieg przepisów, obligujący - zgodnie z brzmieniem art. 8 kks - do zastosowanie do czynu będącego przestępstwem skarbowym, który wyczerpuje znamiona przestępstwa określonego w przepisach karnych innej ustawy, każdego z tych przepisów, odnosi się jedynie do sytuacji zbiegu rzeczywistego, to jest gdy każdy z nich daje się zastosować bez kolizji z zasadami wyłączenia wielości ocen w prawie karnym.

W powoływanym powyżej wyroku z dnia 10 lipca 2013 r. SN orzekł, że „osoba, która tworzy lub współtworzy podmiot gospodarczy jedynie w celu wykorzystania procedury zwrotu nadpłaconego podatku od towarów i usług i podejmuje działania dla osiągnięcia tego celu przez nabywanie lub podrabianie dokumentów związanych z tym podatkiem, przedkładając je następnie odpowiedniemu organowi skarbowemu, bez prowadzenia poza tym jakiegokolwiek działalności gospodarczej rozliczanej ze Skarbem Państwa, dopuszcza się przestępstwa powszechnego, o jakim mowa w art. 286 § 1 kk, a nie przestępstwa skarbowego z art. 76 § 1 kks.”

W podsumowaniu należy stwierdzić, że orzecznictwo SN, a zwłaszcza uchwała z dnia 18 grudnia 2013 r., **mogą przyczynić się do zwiększenia efektywności fiskalnej tego podatku. Niemoc w zwalczaniu wyłudzeń tych podatków może zostać przełamana w wyniku działań organów ścigania prowadzących śledztwa w kierunku wykrycia przestępstw prania brudnych pieniędzy.**

Rozdział XII. Ilość interpretacji urzędowych dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w latach 2009-2013.

Wydane w imieniu Ministra Finansów interpretacje indywidualne

ROK	Wydane interpretacje indywidualne	
	VAT	AKCYZA
2007	2.294	87
2008	11.064	321
2009	12.201	802
2010	12.978	444
2011	17.022	385
2012	16.362	883
2013	16.709	447
RAZEM	88.630	3369

Na łączną liczbę wydanych interpretacji indywidualnych¹³² w roku 2009 składało się:

1. 3998 interpretacji Dyrektora IS¹³³ w Katowicach,
2. 3246 interpretacji Dyrektora IS w Warszawie,
3. 3275 interpretacji Dyrektora IS w Poznaniu,
4. 2495 interpretacji Dyrektora IS w Bydgoszczy.

Na łączną liczbę wydanych interpretacji w roku 2010 składało się:

1. 4177 interpretacji Dyrektora IS w Katowicach,
2. 2987 interpretacji Dyrektora IS w Warszawie,
3. 3490 interpretacji Dyrektora IS w Poznaniu,
4. 2790 interpretacji Dyrektora IS w Bydgoszczy.

¹³² Interpretacje indywidualne dotyczące podatków pośrednich, wydane w trybie art. 14b - 14p ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 749), zwane dalej „interpretacjami”.

¹³³ Dyrektor Izby Skarbowej, zwany dalej „Dyrektorem IS”

Na łączną liczbę wydanych interpretacji w roku 2011 składało się:

1. 4728 interpretacji Dyrektora IS w Katowicach,
2. 3979 interpretacji Dyrektora IS w Warszawie,
3. 3862 interpretacji Dyrektora IS w Poznaniu,
4. 3394 interpretacji Dyrektora IS w Bydgoszczy,
5. 1451 interpretacji Dyrektora IS w Łodzi.

Na łączną liczbę wydanych interpretacji w roku 2012 składało się:

1. 3698 interpretacji Dyrektora IS w Katowicach,
2. 3723 interpretacji Dyrektora IS w Warszawie,
3. 3689 interpretacji Dyrektora IS w Poznaniu,
4. 3109 interpretacji Dyrektora IS w Bydgoszczy,
5. 3026 interpretacji Dyrektora IS w Łodzi.

Na łączną liczbę wydanych interpretacji w roku 2013 składało się:

1. 3684 interpretacji Dyrektora IS w Katowicach,
2. 3731 interpretacji Dyrektora IS w Warszawie,
3. 3577 interpretacji Dyrektora IS w Poznaniu,
4. 3079 interpretacji Dyrektora IS w Bydgoszczy,
5. 3085 interpretacji Dyrektora IS w Łodzi.

Konkludując należy stwierdzić, że ilość interpretacji wydawanych w poszczególnych latach nie ulega w ostateczności zbyt dużym zmianom, utrzymując się na stałym, bardzo wysokim poziomie w części dotyczącej podatku od towarów i usług oraz minimalnej ilości dotyczącej akcyzy. **Nagły wzrost ilości interpretacji w roku 2011 wynika z faktu ujęcia w zestawieniu interpretacji wydawanych przez Dyrektora IS w Łodzi.**

Wydanie blisko 90 000 interpretacji urzędowych na temat podatku od towarów i usług czyni całkowicie nieczytelny, a poznanie oficjalnej doktryny na jego temat stało się już niemożliwe.

Rozdział XIII. Zaległości podatkowe w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym w ciągu 10 lat.

W ciągu 10 lat zaległości budżetowe w podatku od towarów i usług zwiększyły się z 9.120.379.000zł do 18.566.665.000zł, co stanowi wzrost o ok. 103,57%. Zaś w odniesieniu do podatku akcyzowego zaległości budżetowe zwiększyły się z 2.581.050.000zł do 6.525.259.000zł, co stanowi wzrost półtorakrotny, o ok. 152,81%. Powyższe tendencje zaprezentowane są w tabeli „Zaległości budżetowe w podatku od towarów i usług oraz w podatku akcyzowym (lata 2004-2013).

ZALEGŁOŚCI BUDŻETOWE W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ORAZ W PODATKU AKCYZOWYM (LATA 2004 – 2014)										
W TYSIĄCACH ZŁOTYCH										
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG	9.120.379	9.506.115	9.787.506	10.278.686	10.511.523	10.716.522	11.609.309	13.309.085	16.404.886	18.566.665
PODATEK AKCYZOWY	2.581.050	2.816.690	3.595.016	3.998.414	4.687.754	4.980.663	5.695.194	6.156.641	6.485.790	6.525.259

*Tabele opracowano na podstawie informacji o kształtowaniu się zaległości budżetowych.

W relacji do wielkości dochodów z tych podatków zaległości podatkowe stanowią odpowiednio ponad 16% w przypadku podatku od towarów i usług i 10% w przypadku akcyzy. Stan ten przekroczył już „poziom alarmowy” – poziom jednej dziesiątej bieżących dochodów.

Należy jednak zaznaczyć, że są to wyłącznie ujawnione i należne zaległości i bez odsetek za zwłokę.

Rozdział XIV. Wyłudzenia podatku od towarów i usług (lata 2004-2013).

1. Wyłudzenia podatku od towarów i usług stały się od kilku lat zjawiskiem na tyle powszechnym i groźnym dla funkcjonowania naszego kraju, że powinny już stać się przedmiotem kompletnych i pogłębionych badań. Danych dostarczają tu materiały praktyki skarbowej, akta spraw karnych i karnoskarbowych, ekspertyzy biegłych, oferty firm świadczących te „usługi” oraz oświadczenia podatników, którym tego rodzaju usługi proponowano. Nowym źródłem informacji będą zeznania składane na podstawie §8 art. 299 K.k., gdyż wielu uczestników i organizatorów tego rodzaju działań po uchwale Sądu Najwyższego z dnia 18 grudnia 2013 r. poszła na współpracę z organami ścigania. Na wstępie należy zastrzec, że prawdopodobnie w większości przypadków uczestnicy tych praktyk działają w sposób świadomy „rozpoznając istotę czynu”, choć są tu również ofiary (poszkodowani), którzy zostali oszukane przez przestępców. Jest to jednak margines zjawiska, bo zdrowy rozsądek nakazuje nie przyjmować np. faktur od firm, które z daną dostawą (usługą) nie mają nic wspólnego.

Metody wyłudzeni tego podatku należy podzielić na dwie grupy:

- 1) dotyczące podatku należnego,**
- 2) dotyczące podatku naliczonego i zwrotu podatku.**

2. Podstawowe znaczenie mają te drugie, ale zgodnie z logiką konstrukcji podatku zacznijmy od podatku należnego. Jest tu pięć podstawowych form wyłudzeń:

- a) dostawa towaru, który faktycznie nie opuszcza kraju, jest deklarowana jako dostawa wewnątrzspółnotowa towarów lub eksport (**fikcyjny wywóz**),
- b) deklarowana jest dostawa wewnątrzspółnotowa towarów lub eksport, wywóz faktycznie następuje, lecz są to **towary nie mające jakiegokolwiek wartości**, czyli sfalszowany jest przedmiot wywozu i jego wartość (pozorna czynność),
- c) usługi świadczone na terytorium kraju są opodatkowane stawką podstawową, lecz **fikcyjne jest deklarowanie jako czynność opodatkowania stawką 0%** lub stawką obniżoną (zaniżenie podatku należnego),
- d) usługi mają miejsce świadczenia na terytorium kraju, lecz są **fikcyjne deklarowanie jako wykonane poza terytorium kraju (fikcyjne miejsce świadczenia)**,

- e) deklarowanie dostawy towarów **nie wymienionych w załączniku nr 11** do ustawy o podatku od towarów i usług, jako objętych „krajowym” odwrotnym obciążeniem (fikcyjny brak podmiotowości).

Wspólną cechą tych działań jest cel w postaci uzyskania nienależnej korzyści w wysokości nie przekraczającej wysokości kwoty podatku należnego i braku zapłaty zobowiązania podatkowego, przez co mają one z istoty skutek negatywny dla dochodów budżetowych. Podmiot wykonujący te działania ma z reguły prawo do odliczenia i nie fałszuje działu D deklaracji: podanie nieprawdy następuje w dziale C deklaracji VAT-7.

Praktyki wymienione w pkt a), b) i c) należą do „klasyki” oszustw z tym podatku, bo sprawdzenie przez uprawnione organy, czy towar opuścił kraj, zwłaszcza gdy dotyczy to dostawy wewnątrzspółnotowej, jest na szerszą skalę po prostu obiektywnie niemożliwe. W każdym innym kraju UE można założyć – wyłącznie rejestrując – **dowolną ilość fikcyjnych firm**, które są pozornymi odbiorcami tych towarów. Jest to trudniejsze w przypadku eksportu towarów, lecz zjawisko to również występuje, tylko są to głównie praktyki określone w pkt b); faktycznie został wywieziony towar nie mający jednak jakiegokolwiek wartości, ale fikcyjnie wycenia się go tak, aby stworzyć wrażenie istnienia rzeczywistej transakcji. Tego rodzaju praktyki występowały również przed dniem 1 maja 2004 r. - były nawet skazania z tego tytułu, lecz **ich „rozwój” nastąpił dopiero po naszym wstąpieniu do UE**: ów eksport dokonuje się najczęściej przez granicę celną w innym niż Polska kraju Wspólnoty.

Największe znaczenie mają jednak praktyki wymienione w pkt d) - wykorzystywanie jednego z największych nonsensów wspólnotowych, czyli ustalenia miejsca świadczenia usług na rzecz podatników jako kraju miejsca siedziby działalności gospodarczej usługobiorcy lub stałego miejsca prowadzenia działalności i tzw. odwrotnego obciążenia. Tu można dowolnie fałszować faktury twierdząc, że usługa została wykonana na rzecz podmiotu mającego siedzibę (stałe miejsce prowadzenia działalności) w innym kraju, mimo że faktycznym usługobiorcą jest podmiot krajowy. Ta praktyka ma również swój ciąg dalszy: ów zagraniczny „usługobiorca” refakturuje te usługi na inny podmiot, tym razem mający siedzibę na terytorium kraju, czyli znów nie ma ani grosza podatku („nabywca” wykazuje tu fikcyjny import usług, lecz podatek należny równa się podatkowi naliczonemu). Działania te są jak najbardziej „korzystne podatkowo”, bo likwidują u tych usługobiorców podatek dochodowy poprzez fikcyjne zawyżenia kosztów uzyskania przychodów.

Praktyki wymienione w pkt e) są „szlagierem optymalizacyjnym” od dnia 1 kwietnia 2011 r. gdy objęto „krajowym” odwrotnym obciążeniem złom, potem – z dniem 1 lipca 2011 r. część odpadów, a od dnia 1 października 2013 r. – stal i metale oraz surowce wtórne. Nawet zupełnie legalne zastosowanie tych przepisów eliminuje jakiegokolwiek opodatkowanie, ale to ma dla naszej analizy drugorzędne znaczenie. Istotą oszustwa jest zadeklarowanie jako dostawę objętą odwrotnym obciążeniem towarów, które powinny być opodatkowane na zasadach ogólnych. Gdy dotyczyło to tylko złomu, pod tą nazwą opodatkowywano pełnowartościową stal. Efektem tego było objęcie stali i innych metali kolorowych odwrotnym obciążeniem, co stanowiło największy sukces lobbystyczny w historii tego podatku, a opinię publiczną wprowadzono w błąd, że rozwiązanie to „chroni interes publiczny”.

Oczywiście trudno oszacować precyzyjnie skutki zastosowania powyższych praktyk. **Łącznie wartość fikcyjnych transakcji wymienionych w pkt a) – e) w skali roku 2013 można oszacować na kwotę 110 mld zł, a straty bezpośrednie budżetu państwa wynoszą ok. 11 mld zł. Należny podatek od towarów i usług byłby oczywiście większy, ale straty w dochodach budżetowych obejmują tu wyłącznie kwoty potencjalnego zobowiązania podatkowego. W tym roku straty mogą być jeszcze większe.**

3. Oszustwa i wyłudzenia **dotyczące podatku naliczonego** wiążą się z istotą konstrukcji tego podatku: sama jego podstawowa koncepcja – podatek naliczony oraz prawo do zmniejszenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego lub zwrot podatku naliczonego (różnicy podatku) rodzą pokusę nadużyć na nieznaną w przeszłości skalę. Trzeba zauważyć, że zasady dokumentacyjno-ewidencyjne rozliczenia tego podatku nie zmieniły się od dwudziestu lat, a jeśli już, to na gorsze: fakturę elektroniczną może sfałszować każdy, a z reguły nikomu nie będzie można postawić zarzutu karnego podrobienia tego dokumentu.

Działania mające na celu wyłudzenie odliczenia lub zwrotu podatku na tym polu można podzielić na pięć grup:

- 1) **wystawianie „faktur” przez podmiot rzeczywiście istniejący**, który nie wykonał czynności, która to czynność miała w rzeczywistości miejsce, lecz podatnikiem był ktoś inny,
- 2) **wystawianie „faktur” z tytułu czynności, które obiektywnie w ogóle nie miały miejsca**,

- 3) **wystawianie „faktur” przez podmiot całkiem fikcyjny**, który powstał tylko po to, aby wystawić te dokumenty,
- 4) **wystawianie faktur i dokumentów celnych na czynność pozorną**, czyli obiektywnie istniejącą, ale ukrywającą inne zdarzenie, które było w rzeczywistości inną transakcją,

Ad 1) Ten przypadek wyłudzeń jest najbardziej powszechny: faktycznie istniejący podmiot wystawia „faktury”, które dokumentują czynności obiektywnie mające miejsce, ale wykonał je ktoś zupełnie inny, będący podatnikiem z tego tytułu. Czyli towar był w rzeczywistości albo usługa została wykonana, ale nieprawdę potwierdza ten podmiot, który wystawia „faktury” na „pokrycie” tej czynności. Jest wiele motywów dla tych działań: zakup towarów, które pochodzą z kradzieży lub nieopodatkowanego obrotu, wzajemna pomoc w fakturowaniu obcych dostaw przez tych, którzy też nie fakturują swoich obrotów, lecz potrzebują coś zadeklarować, aby zażądać odliczenia.

Ad 2) To sfera już zorganizowanej „działalności optymalizacyjnej”: czynności nie ma w ogóle, ale jest „faktura”, np. „usługa – sprzedam koszty” oraz cała paleta usług „nowoczesnego zarządzania podatkami”. Rzeczywiście istniejące firmy, coś tam przy okazji robiące dla innych prawdziwych kontrahentów, głównie tworzą fikcyjny podatek naliczony dla tych, którzy dzięki temu nic nie płacą do budżetu, bo korzystają z „usług” tych podmiotów, a owe operacje powtarzane są wielokrotnie, ginąc w mroku tysięcy dokumentów. To jest głównie sfera tzw. zagranicznego doradztwa biznesowego.

Ad 3) Ten przypadek uznawany jest za ordynarny szwindel: tworzy się fikcyjną firmę, która wystawia „fakturę”, czyli podmiot udający podatnika nigdy nie istniał, a przecież tylko na podatniku ciąży obowiązek wystawienia faktury w rozumieniu tego podatku. Oczywiście podmiot ten nigdy nie płaci jakichkolwiek zobowiązań podatkowych, nie składa deklaracji i albo jest firmantem czyichś czynności, ale najczęściej czynności tych nie ma w ogóle. W tej grupie są zarówno „słupy krajowe”, czyli pijaczki poprzebierani za biznesmenów, jak i „słupy międzynarodowe”, czyli „firmy” tworzone w egzotycznych jurysdykcjach.

Ad 4) Ten przypadek polega na wystawianiu faktury przez podatnika na rzeczywiście istniejącą czynność, która jednak albo nie dawałaby prawa do odliczenia lub odliczenie byłoby tylko częściowe. Zmienia się więc świadomie treść dokumentu, aby podatek (nabywca lub usługobiorca) posługując się tym dokumentem, dokonał odliczenia lub uzyskał

zwrot. Skala tego zjawiska jest bardzo duża, choć jednocześnie kwoty są mniejsze niż w każdym z poprzednich przypadków.

Należy odnotować, że czynności wymienione w pkt 1) - 3) często idą w parze z zaniżaniem podatku należnego lub wykonywaniem czynności objętych stawką 0% lub odwrotnym obciążeniem (krajowym lub zagranicznym), aby nienależne odliczenie przekształcało się w wyłudzenie zwrotu różnicy podatku.

Kwoty „obrotów” z tytułu tych działań są trudne do oszacowania: w 2013 r. było to co najmniej 70 mld zł, a wyłudzony w ten sposób podatek należny i zwroty przekroczyły 15 mld zł.

4. Łączna kwota strat w wyniku działań mających na celu wyłudzenie tego podatku wyniosła w 2013 r. 27 mld zł. Dla porównania w raporcie Komisji Europejskiej dotyczącym unikania płacenia podatku VAT¹³⁴ straty w podatku w 2011 r. wyniosły 15% potencjalnych dochodów, czyli 5,5 mld EURO (1,5% PKB). W warunkach porównywalnych w 2013 r. straty te wyniosły 6,7 mld EURO, czyli zaprezentowany w niniejszym opracowaniu szacunek strat jest zbliżony do kwot podanych w tym Raporcie, mimo zasadniczych różnic w metodologii obliczeń.

¹³⁴ Study to quantify and analyse the Gap in the EU-27 Member States z 2013 r.

Rozdział XV. Patologie podatku od towarów i usług oraz akcyzowego: bilans bezzwrotnych strat w dochodach budżetowych w tym podatku w latach 2004-2014.

1. Jednym z dwóch najistotniejszych czynników obniżających wielkość dochodów budżetowych z tych podatków są świadomość i nieświadomość co do bezprawności działania podmiotów, w tym również podatników, mające na celu lub faktyczne lub pozorne powodujące zmniejszenie zobowiązań podatkowych lub wyłudzenie zwrotów tych podatków. Działania te można podzielić na dwie grupy:

- brak zadeklarowania podstawy opodatkowania i podatku należnego z tytułu zdarzeń rodzących obowiązek podatkowy mających miejsce świadczenia na terytorium kraju: ten sposób zachowania dominuje w przypadku podatku akcyzowego (klasyczna przestępczość podatkowa),
- zadeklarowanie nienależnego odliczenia lub zwrotu podatku: ten sposób zachowań dominuje w przypadku podatku od towarów i usług (nowy rodzaj przestępczości podatkowej).

Można dokonać próby oszacowania wielkości utraconych bezpowrotnie dochodów budżetowych z tych podatków w całym 10-leciu. Nie jest w tym przypadku istotne, czy straty te były wynikiem działań nielegalnych czy też zachowujących pozory legalności. O ile w latach 2004-2007 dochody budżetowe z tych podatków wzrastały nominalnie, a ich udział w PKB rósł lub utrzymywał się na zbliżonym poziomie, to od 2009 r. pojawił się regres nominalny i realny, który trwa do 2014 r. Co najważniejsze w tym czasie nie wprowadzono:

- obniżek stawek podatkowych (wyjątek dotyczył marginalnej grupy towarów, które z dniem 1 stycznia 2011 r. objęte zostały stawką 5%, a poprzednio obowiązywała tu stawka 7%),
- nowych zwolnień przedmiotowych od podatku lub rozszerzenia stawki 0%,
- zmniejszenia podstaw opodatkowania lub ograniczeń podmiotowych tych podatków.

Były tu jednak dwa wyjątki w działaniach ustawodawcy mające bezpośredni ujemny wpływ na wielkość dochodów budżetowych:

- rozszerzenie zakresu zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (podwyższono do 150 tys. zł limit zwolnienia ze względu na wartość sprzedaży w roku podatkowym (skutek ujemny – co najmniej 3 mld zł)¹³⁵,
- wprowadzenie tzw. odwrotnego obciążenia z tych dostaw towarów na terytorium kraju, czyli faktyczny brak opodatkowania w przypadku dostawy towarów przez wszystkich podatników posiadających wyłącznie rejestrację na terytorium Polski od dnia 1 kwietnia 2011 r. do dnia 31 marca 2013 r. (skutek ujemny – co najmniej 4,5 mld zł)¹³⁶,
- wprowadzenie z dniem 1 kwietnia 2013 r., a następnie rozszerzenie z dniem 1 lipca 2011 r. oraz z dniem 1 października 2014 r. tzw. odwrotnego obciążenia w obrocie krajowym niektórymi towarami (załącznik nr 11 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r.), który faktycznie likwiduje obciążenie tym podatkiem (skutek ujemny tylko w 2014 r. – 10 mld zł).

Większość pozostałych zmian wprowadzonych w tym okresie formalnie w podatku od towarów i usług oraz w akcyzie zwiększała obciążenia podatkowe poprzez podwyżki stawek, ograniczenie zakresu zwolnień oraz stworzenie nowych przedmiotów opodatkowania. Inaczej mówiąc nowelizacje te **powinny formalnie doprowadzić w latach 2009-2014 do wzrostu dochodów budżetowych, a jednak dochody te zmniejszyły się w tym czasie realnie a nawet nominalnie. Nie można również tego fenomenu tłumaczyć zjawiskami koniunkturalnymi**, bo – przynajmniej w świetle oficjalnej statystyki – w całym dziesięcioleciu 2004-2014 wzrósł PKB, a udział w tworzeniu PKB głównych grup podmiotów będących najważniejszymi podatnikami tych podatków nie uległ obniżeniu.

Wracając do szacunku nominalnego utraconych bezpośrednio dochodów budżetowych z podatku od towarów i usług oraz akcyzy w latach 2009-2014 wynoszą: w przypadku podatku od towarów i usług co najmniej 67 mld zł, a w przypadku podatku akcyzowego 30 mld zł. Utracono więc 97 mld zł w wyniku:

- 1) uchylania się od opodatkowania sprzecznego z prawem,
- 2) unikania opodatkowania, któremu nie można udowodnić naruszenia prawa,

¹³⁵ Był to jeden z wielu „ideologicznych” błędów ustawodawcy, który chyba nie rozumiejąc tego podatku, wierzył, że zwiększenie zakresu zwolnień przyniesie ... wzrost dochodów budżetowych.

¹³⁶ Trudno wytłumaczyć dlaczego ustawodawca popełnił ten „błąd”, bo niezależni eksperci i naukowcy sygnalizowali katastrofalny nie tylko dla budżetu, ale dla legalnych kontrahentów skutek tych zmian. Był to prawdopodobnie efekt lobbingu (czyjego?).

3) wprowadzenia zmian w przepisach prawa, które faktycznie likwidują lub legalizują możliwość unikania opodatkowania.

2. Istnieje już dość obszerna wiedza na temat **działalności przestępczej** w dziedzinie tych dwóch podatków. W istocie wszystkie zbudowane są na trzech filarach:

- fałszowaniu faktur lub innych dokumentów podatkowych, które „dowodzą” braku opodatkowania lub są podstawą wyłudzenia odliczeń lub zwrotów,
- tworzeniu fikcyjnych podmiotów, które są nabywcami lub dostawcami (usługodawcami),
- deklarowanie fikcyjnych transakcji zwolnionych od podatku (akcyza) lub objętych stawką 0% albo odwrotnym obciążeniem.

Ważnych informacji dostarczają obecnie zeznania sprawców, którzy korzystając ze statusu określonego w §8 art. 299 k.k. ujawniają istniejące w tym zakresie nieprawidłowości.

3. Cechą charakterystyczną zmian wprowadzonych w tych podatkach w latach 2011-2014 była również **mistyfikacja opodatkowania**, czyli stworzenie pozorów, że dana branża lub działalność płaci podatki. Istotą tych przepisów jest formalne opodatkowanie określonych czynności, które jednak nie służą uzyskaniu przez budżet jakichkolwiek istotnych dochodów budżetowych lub dochody te są na minimalnym poziomie, często niższym od faktycznego kosztu administrowania tej części podatku. Taki charakter miały:

- opodatkowanie akcyzą wyrobów węglowych,
- opodatkowanie akcyzą suszu tytoniowego,
- opodatkowanie akcyzą wyrobów gazowych,
- opodatkowanie podatkiem od towarów i usług wyrobów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o podatku od towarów i usług oraz praw do emisji gazów cieplarnianych (tzw. odwrotne obciążenie).

4. Od początku roku do końca kwietnia 2014 r. dochody z podatku akcyzowego są wyjątkowo niskie: z planowanych 62 mld zł wpłynęło 18,7 mld zł, czyli nieco ponad 30%. Jest źle, zwłaszcza w przypadku wyrobów tytoniowych i alkoholowych, bo tu „płacimy” spadkiem wpływów za bezsensowną podwyżkę stawek tego podatku z grudnia 2013 r. Struktura tego podatku od lat nie zmienia się: najważniejszą pozycję stanowią wyroby energetyczne – głównie paliwa silnikowe – 26 mld zł, wyroby tytoniowe - 18,2 mld zł i wyroby alkoholowe – 6,4 mld zł. Są to dane za rok zeszły (2013), przy czym uległ obniżeniu :

- udział dochodów z tego podatku w PKB – 60,6 mld zł (jest najniższy od 10 lat),
- nominalny dochód z akcyzy tytoniowej (z 18,5 mld zł w 2012 r. do 18,2 mld zł w 2013 r.).

Przyczyny tych zjawisk są jak zawsze dość złożone: spadek udziału dochodów z tego podatku w PKB jest wynikiem rozszerzenia się w każdym roku skali oszustw podatkowych polegających na uchylaniu się od płacenia tego podatku. W ciągu 10 lat udział ten obniżył się z 4,29% do 3,7%, czyli o prawie 0,6% PKB, a przecież również w 2004 r. istniał margines nieopodatkowanej gospodarki. W tym i kolejnych latach udział owej „równoległej” nieobciążonej podatkiem gospodarki będzie się zwiększać, bo koncepcyjnie podatek ten jest w stanie regresu. Nie wprowadzono żadnych nowych rozwiązań, które zwiększyłyby jego efektywność fiskalną, a nawet aktywność władzy publicznej w tym zakresie uległa osłabieniu. Działania środowisk przestępczych ulegają zmianie: tworzy się pozory quasi legalności, nazywając uchylanie się od tego podatku „działalnością optymalizacyjną”.

Bezpowrotne straty w tym podatku wynoszą obecnie rocznie równowartość 1% PKB (16,3 mld zł w 2013 r.), gdyż biorąc pod uwagę możliwe do uzyskania kwoty z nowych akcyz (węglowa, gazowa, susz tytoniowy) oraz wzrost stawek, udział tego podatku w PKB powinien kształtować się w wysokości 4,7%.

5. W konkluzji należy stwierdzić, że **podatki te wymagają podjęcia natychmiastowych działań naprawczych, w tym zwłaszcza podjęcia prac legislacyjnych nad nowymi ustawami dotyczącymi tych podatków, które:**

- **byłyby tworzone bez udziału interesariuszy i biznesu podatkowego,**
- **chroniłyby interes publiczny, a zwłaszcza eliminowały „przepisy optymalizacyjne”,**
- **ograniczałyby możliwości wrogiej interpretacji,**

6. Na kształt funkcjonowania tych podatków wpływa również judykatura sądowa. Rola wyroków TSUE dotyczących bezpośrednio obu podatków jest w sumie niewielka, choć w przypadku podatku akcyzowego od energii elektrycznej mogła doprowadzić do zwrotu nadpłat w kwotach wynoszących ok. 6 mld zł, co z oczywistych względów było niemożliwe. Wyroki sądów administracyjnych, a zwłaszcza uchwały NSA nie mają istotnego znaczenia (akcyza), albo mają w istotnej części ujemny wpływ na efektywność fiskalną (podatek od towarów i usług). **Restrykcyjność judykatury nie przeciwstawiła się spadkowi dochodów budżetowych.** Podstawowego znaczenia nabiera orzecznictwo SN (Izby Karnej), które ukształtuje praktykę tych podatków w ciągu najbliższych lat.

Należy poddać rewizji ustrój sądownictwa w sprawach podatkowych: gdyż pełna autonomia orzecznictwa sądownictwa administracyjnego i karnego w tym zakresie jest czymś wręcz absurdalnym. W postępowaniu karnym stwierdza się brak czynu zabronionego w postaci zaniżenia zobowiązania podatkowego, a sąd administracyjny utrzymuje w obrocie prawnym decyzje stwierdzające coś zupełnie odwrotnego. Występuje również zjawisko przeciwne: zapadają wyroki sądów karnych w związku z fałszerstwem deklaracji, a jednocześnie uchylane są decyzje organów podatkowych (skarbowych) stwierdzające zaległość podatkową z tego tytułu. Zbyt dużo jest również wadliwych uchwał NSA destabilizujących stosowanie tego podatku. Problem ten wykracza poza przedmiot raportu, ale należy zgodzić się z postulatem objęcia sądów administracyjnych nadzorem Sądu Najwyższego.