

TOMASZ DZIURDZIA
Instytut Nauk o Informacji i Mediach
Uniwersytet Wrocławski
e-mail: tomasz.dziurdzia@uwr.edu.pl
ORCID 0000-0002-7979-3466

POLSKIE PRZEPISY VAT DOTYCZĄCE KSIĄŻEK W LATACH 1993-2019



Tomasz Dziurdzia – doktorant w Instytucie Nauk o Informacji i Mediach Uniwersytetu Wrocławskiego. Absolwent kierunku Publikowanie cyfrowe i sieciowe. Zainteresowania badawcze koncentrują się wokół komunikacji naukowej, historii mediów oraz edytorstwa. Przygotowywana rozprawa doktorska dotyczy Polskich Wydawnictw Gospodarczych/Państwowego Wydawnictwa Ekonomicznego w latach 1949-1989.

SŁOWA KLUCZOWE: Rynek książki. Preferencje podatkowe. Księgarstwo. Rynek wydawniczy. Drukarstwo. Polska Izba Książki.

ABSTRAKT: **Teza/cel artykułu** – w wielu krajach, również w Polsce, funkcjonują preferencje podatkowe mające na celu wsparcie rynku książki. Celem artykułu jest opisanie polskich przepisów w zakresie podatku VAT dotyczących książek w ujęciu historycznym, od ich przyjęcia w 1993 do 2019 r., kiedy uległy ostatnim dotychczas zmianom. **Metody badań** – analizie treści poddano treść polskich i europejskich aktów prawnych oraz artykułów z prasy ogólnej i branżowej. **Wyniki i wnioski** – odtworzono dzieje polskich przepisów podatkowych dotyczących książek. Przepisy podlegały licznym zmianom, w większości były jednak przychylne dla rynku książki. Opisano także regulacje dotyczące książek na nośnikach fizycznych oraz książek jako usług elektronicznych. Z powodu ograniczeń nakładanych przez unijne dyrektywy VAT podlegały one odrębnym stawkom opodatkowania, ostatecznie jednak przyjęto wobec nich jednolitą politykę. Dzięki woli

prawodawców, by przedłużyć obowiązywanie preferencji, stały się one normą na polskim rynku książki i prawdopodobnie nie ulegną w przyszłości ograniczeniu.

WPROWADZENIE

W większości współczesnych gospodarek książki są przedmiotem wolnorynkowej wymiany handlowej, jednocześnie jednak są one uznawane za wyjątkowe dobra ekonomiczne, co często warunkuje ich szczególne traktowanie. W gospodarkach wielu państw przyjmuje się w związku z tym pogląd, że wytwarzanie, dystrybucja i użytkowanie książek powinno być wspierane przez państwo w ramach polityki kulturalnej, a obrót nimi powinien podlegać innym zasadom niż obrót pozostałymi towarami i usługami. Jedną z płaszczyzn, na których może odbywać się wsparcie rynku książki, jest płaszczyzna podatkowa.

Choć handel książkami domyślnie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (nazywanym VAT, z ang. *value added tax* – podatek od wartości dodanej) funkcjonującym w większości państw, to w wielu z nich często wykorzystywaną metodą wsparcia rynku książki jest stosowanie względem niego preferencji podatkowych. Mianem tym określa się szczególne regulacje prawne, które zmniejszają powszechnie obowiązujące obciążenia podatkowe dla przedsiębiorców działających na polu wybranej dziedziny gospodarki. Preferencje podatkowe mogą obejmować m.in. stosowanie obniżonej wysokości podatku lub wydłużonego terminu jego płatności. Zasady te mają charakter wyjątku od przepisów ogólnych, jednak ich stosowanie jest współcześnie częstą praktyką, a rynki szeroko pojętych dóbr kultury są ich częstymi beneficjentami (Hemels, 2017; Tegler, 1998). Zgodnie z pochodzącymi z 2018 r. danymi International Publishers Association i Federation of European Publishers preferencje podatkowe dla rynku książki były stosowane w 89 państwach świata, w tym w Polsce (IPA & FEP, 2019).

Dotychczas polskie regulacje dotyczące opodatkowania handlu książką nie zostały opisane w całościowy sposób, choć niewątpliwie należy wspomnieć tu o pracy Marka Tobery poświęconej początkom polskiego rynku książki po 1989 r., która szczegółowo opisuje również funkcjonowanie podatku od towarów i usług na polskim rynku książki – jednak tylko do 1994 r. (Tobera, 2010). Komentarze prawne, choć uwzględniają przepisy dotyczące książek, to jednak nie poddają ich głębszej analizie, ponadto skupiają się jedynie na przepisach aktualnych w momencie opracowania komentarza i nie uwzględniają ich szerszego kontekstu, który może interesować badaczy książki. Celem artykułu jest zatem pełne opisanie dotychczasowych dziejów opodatkowania książek w Polsce od 1993 r., w którym wprowadzono podatek VAT, do 2019 r., gdy wprowadzono ostatnie dotychczas zmiany przepisów. Historię podatku odtworzono na

podstawie analizy polskich i europejskich aktów prawnych oraz doniesień prasowych, przede wszystkim czasopism branżowych „Wydawca” i „Notes Wydawniczy” oraz serwisu „Rynek książki”.

KONSTRUKCJA PODATKU VAT W KONTEKŚCIE RYNKU KSIĄŻKI

Czynnością opodatkowaną w ramach podatku VAT jest dostawa towaru¹ lub świadczenie usługi, podatnikami są natomiast wszystkie podmioty dokonujące tych czynności, tj. producenci, sprzedawcy detaliczni oraz pośrednicy uczestniczący w łańcuchu dystrybucji, np. hurtownicy. VAT jest podatkiem wielofazowym, co oznacza, że jest on nakładany na każdym etapie łańcucha dystrybucji, zaś podstawą do obliczenia wysokości podatku jest pełna wartość towaru lub usługi w danej fazie obrotu oraz stawka podatku, wyrażona jako procent tej wartości (Mastalski, 2012, s. 506-510). Unijne przepisy dotyczące podatku VAT wyznaczają dopuszczalny zakres preferencji wewnątrz wspólnoty europejskiej, państwa członkowskie mogą natomiast – lecz nie muszą – wprowadzić je na gruncie prawa krajowego.

Co do zasady wszystkie czynności opodatkowane są obciążone podatkiem według podstawowej stawki, która w Polsce w różnych okresach wynosiła 22 lub 23%. Jednym z rozwiązań w ramach preferencji podatkowych jest jej obniżenie – w Polsce w odniesieniu do książek wynosiła dotąd siedem, pięć lub zero procent ich wartości. Innym elementem preferencji jest moment powstania obowiązku podatkowego, czyli momentu powstania należności podatnika w stosunku do państwa. Zwykle powstaje ona z chwilą dokonania czynności opodatkowanej, jednak również w tym zakresie w prawie polskim wprowadzone zostały odrębne regulacje korzystne dla podmiotów handlujących książką.

Książka w zależności od swojej postaci może podlegać regulacjom podatkowym dotyczącym towarów lub usług. Za dostawę towaru uznawana jest sprzedaż książki posiadającej postać fizyczną – są to przede wszystkim książki drukowane, choć do towarów zaliczane są także książki utrwalone i rozprowadzane na nośnikach analogowych i cyfrowych (książki mówione i książki elektroniczne). Regulacjom dotyczącym świadczenia usług podlega natomiast sprzedaż i cyfrowa dystrybucja książek w formie plików pozbawionych nośnika fizycznego (Linklater, 2014). Rozróżnienie na sprzedaż towaru i świadczenie usługi elektronicznej niosło za sobą istotne konsekwencje dla przepisów podatkowych i rynku książki, gdyż europej-

¹ Dostawa towaru definiowana jest jako „przeniesienie prawa do rozporządzania danymi przedmiotami jak właściciel”. Należy przez to rozumieć nie tylko sprzedaż, ale również przekazanie towarów do dystrybucji bez przeniesienia prawa własności, co ma istotne znaczenie w kontekście stosowanych na rynku książki umów konsygnacyjnych. Kwestia ta została omówiona w dalszej części tekstu.

skie i polskie regulacje przez większość dotychczasowej historii nakładały oddzielne obciążenia dla obu kategorii czynności.

PRZEPISY PODATKOWE DOTYCZĄCE TOWARÓW

LATA 1993-1996

VAT został wprowadzony w Polsce po raz pierwszy Ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. *o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym*. Już w pierwszej uchwalonej wersji przepisów przewidziano szczególne zasady dotyczące książek – w Załączniku nr 3 do Ustawy, stanowiącym „wykaz towarów i usług, których sprzedaż lub świadczenie jest objęte stawką podatku w wysokości 7%”, przy pozycji 44 wymienione zostały „wydawnictwa dziełowe” oznaczone symbolem 2712 Systematycznego Wykazu Wyrobów (SWW)². Oprócz tego stawka ta obejmowała także „nuty, mapy” (SWW 2713-11, 2713-12). Wejście w życie nowych przepisów podatkowych miało nastąpić 5 lipca 1993 r.

Preferencje podatkowe nigdy jednak nie obowiązywały w swojej pierwotnie zakładanej formie. Jeszcze przed wejściem przepisów w życie organizacje zrzeszające podmioty rynku książki lobbowały na rzecz przyjęcia w Polsce jeszcze niższej – zerowej – stawki podatku (Tobera, 2010). Zgodnie jednak z obowiązującym wówczas prawem, towary i usługi, dla których sprzedaż lub świadczenie były objęte stawką 0%, mogły być ustalane wyłącznie drogą rozporządzenia Ministra Finansów, przy czym tylko na „okres nie dłuższy niż 3 lata”. Z tego względu pierwsze zmiany w prawie podatkowym, wprowadzone po konsultacjach Ministerstwa Finansów z polskim środowiskiem wydawniczym i księgarskim, miały właśnie charakter rozporządzeń ministerialnych.

Rozwiązanie to nie było jednak w pełni satysfakcjonujące dla uczestników rynku książki, według których bezterminowa regulacja zawarta w ustawie – akcie wyższego rzędu w stosunku do rozporządzenia – lepiej zabezpieczałaby ich interesy. Zrzeszająca ich Polska Izba Książki (PIK) od początku prowadziła działania na rzecz zastąpienia rozporządzeń poprzez nowelizację ustawy, jednak ta mogła zostać przyjęta jedynie przez Sejm. Wobec tego PIK lobbowała w tej sprawie jednocześnie w sejmowej Komisji Kultury i Środków Przekazu oraz w Ministerstwie Finansów, łatwiejsze do osiągnięcia okazało się jednak wprowadzenie korzystnych zmian w prawie poprzez uzyskanie akceptacji postulatów branży przez Ministerstwo (Klukowski & Tobera, 2013, s. 108; Lewandowski, 1995; Wal-

² SWW jest obecnie nieużywaną klasyfikacją towarów wprowadzoną przez Główny Urząd Statystyczny. Symbole numeryczne tej oraz innych klasyfikacji – PKWiU oraz CN – były wykorzystywane przez polskiego ustawodawcę w celu jednoznacznej identyfikacji towarów objętych preferencjami podatkowymi.

ne zgromadzenie PIK, 1993; Rosner, 1993; Szczepańska, 1993; Szwajcer, 1993; Walewska, 1993). W wyniku negocjacji w późniejszym czasie zmianom podlegały przepisy dotyczące nie tylko wysokości podatku, ale także doprecyzowujące przedmiot preferencji, chwili powstania obowiązku podatkowego oraz określenia dodatkowych warunków, których spełnienie umożliwiałyby stosowanie obniżonej stawki.

Pierwsza wypracowana zmiana prawa podatkowego została ogłoszona w *Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r.*, które wprowadzało stawkę 0% dla sprzedaży „podręczników szkolnych i akademickich, dotowanych na podstawie odrębnych przepisów” oraz wydawnictw dziełowych o nakładzie nie większym niż 1000 egzemplarzy. W celu utrzymania zerowej stawki podatku wydawnictwo nie mogło przekroczyć tego limitu w ciągu trzech lat od zakończenia druku. Przepisy te jednak nigdy nie obowiązywały w praktyce – pozostawienie w mocy stawki podatku w wysokości 7% od sprzedaży większości książek i przyjęcie stawki 0% obejmującej tylko część produkcji wydawniczej budziło sprzeciw podmiotów działających na rynku książki. Wobec tego PIK, Polskie Towarzystwo Wydawców Książek i Polska Izba Druku prowadziły dalsze negocjacje z Ministerstwem Finansów w celu obniżenia obciążeń podatkowych, w wyniku których przyjęto kolejną zmianę przepisów (Klukowski & Tobera, 2013, s. 104-106; Łaziński, 1993; Rosner, 1993; Szwajcer, 1993).

Zmiana ta została ogłoszona w *Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 1993 r.*, wchodzącym w życie tydzień później, 5 lipca – tego samego dnia, na który zaplanowano początek obowiązywania ustawy VAT. Treść poprzedniego rozporządzenia dotycząca stawki 0% dla podręczników i książek niskonakładowych została wycofana, i stawką tą objęto sprzedaż wszystkich wydawnictw dziełowych (SWW 2712) oraz nut (2713-11) i map (2713-12). Stawka ta miała jednak obowiązywać tylko do 31 grudnia 1993 r.

Ponadto bezterminowo wprowadzono zasadę, iż obowiązek podatkowy w przypadku obrotu książkami powstaje dopiero w chwili otrzymania zapłaty z tytułu ich sprzedaży. Było to odstępstwo od zasad stosowanych w przypadku większości towarów, zgodnie z którymi obowiązek podatkowy powstawał już w chwili przekazania ich do dystrybucji – niezależnie od tego, czy wydawca otrzymał z tego tytułu zapłatę. Andrzej Rosner, ówczesny pełnomocnik Ministra Kultury do spraw literatury, książki i bibliotek, określił ten przepis mianem „przywileju” dla wydawców (Rosner, 1993), został on bowiem wprowadzony z uwagi na powszechny na rynku książki system sprzedaży konsygnacyjnej, w ramach którego księgarze płać wydawnictwom lub pośrednikom dopiero po sprzedaniu książki klientowi detalicznemu. Takie działania mogły być jednak uznawane za usługę komisu, opodatkowaną podstawową stawką. Dzięki tym przepi-

som przekazanie książek przez wydawców mogło dalej odbywać się na starych zasadach – z opóźnioną płatnością – bez dodatkowego obciążenia podatkowego (Boguta, 1995; Lewandowski 1993; Raniowski, 1995; Rosner, 1993; Sz wajcer 1993a).

W październiku 1993 r., ze względu na zbliżający się termin zakończenia obowiązywania zerowej stawki, PIK, PTWK oraz PID rozpoczęły dalsze negocjacje z Ministerstwem Finansów i Ministerstwem Kultury w celu przedłużenia stosowania preferencji podatkowych (Klukowski & Tobera, 2013, s. 106-107; Lewandowski, 1994; Walne zgromadzenie PIK, 1993). W ich trakcie przedstawiona została propozycja wiceprezesa PIK, Grzegorza Majerowicza, aby stosowanie zerowej stawki przysługiwało jedynie tym książkom, które posiadają oznaczenia ISBN służące do identyfikacji wydawnictw zwartych oraz ich wydawców.

Nowe przepisy, opracowane w trakcie konsultacji zostały opublikowane w *Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 1993 r.* Wydłużony został czas obowiązywania zerowej stawki podatku do 31 marca 1994 r., a oprócz towarów wymienionych w poprzednim rozporządzeniu objęte nią zostały także „publikacje w języku Braille’a” (bez wskazania odrębnego symbolu SWW). W rozporządzeniu nie został jednak wprowadzony warunek oznaczenia książki ISBN, choć w trakcie konsultacji został on zaaprobowany przez Ministerstwo Finansów i uwzględniony w projekcie rozporządzenia. Wynikało to z braku przepisów dotyczących nadawania ISBN, które zdaniem Ministerstwa pozwalałyby na odwołanie się do nich w prawie podatkowym. Z tego względu zerowa stawka została przedłużona tylko do 31 marca 1994 r., gdyż do tego czasu oczekiwano wprowadzenia odpowiednich przepisów regulujących kwestię ISBN. Ich uchwalenie było ponadto warunkiem, od którego Ministerstwo Finansów uzależniło dalsze przedłużanie stosowania najniższej stawki (Odpowiedź Ministerstwa Finansów..., 1994; Rosner, 1994).

Dla tych celów wydane zostało rozporządzenie Ministra Kultury i Sztuki z dnia 15 marca 1994 r., zgodnie z którym obowiązkowe było stosowanie normy PN-74/N-01206 *Międzynarodowy znormalizowany numer książki (ISBN)*. Dzięki temu możliwe było ogłoszenie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 marca 1994 r., które wprowadziło uzgodnione wcześniej uzależnienie zerowej stawki podatku od posiadania numeru ISBN nadanego sprzedawanym książkom oraz przedłużyło stosowanie tej stawki do 31 grudnia 1995 r. W ramach okresu przejściowego książki, które nie były oznaczone ISBN, ale zostały wydane przed wejściem w życie tego przepisu, także były objęte zerową stawką podatku do końca 1994 r. Po upływie tego czasu książki były zatem objęte dwiema możliwymi stawkami, gdyż nadal obowiązywały przepisy ustawowe, na mocy których sprzedaż wydawnictw dziełowych bez oznaczeń ISBN obejmowała obniżona stawka 7%.

13 października 1995 r. Sejm przyjął nowelizację *Ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym*, która umożliwiła Ministrowi Finansów ustalenie zerowej stawki na wydłużony okres sześciu lat. Przepisy te pozwalałyby na dalsze przedłużanie stosowania najniższej stawki podatku od sprzedaży książek, dla której obowiązujący dotąd ustawowy, trzyletni limit dobiegał końca w lipcu 1996 r. W środowisku wydawniczym i księgarskim wciąż jednak wskazywano na to, że korzystniejsze byłoby wprowadzenie preferencji podatkowych drogą ustawy (Lewandowski, 1995; Modzelewski, 1995; Szczepańska, 1996).

Kolejne przepisy zostały wydane w *Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r.*, który po raz kolejny – tym razem do 31 grudnia 1996 r. – przedłużył stosowanie obniżonego podatku. Jego wysokość i zakres objętych nim towarów pozostały bez zmian w stosunku do poprzednich rozporządzeń, zmieniono jednak przepisy określające czas powstania obowiązku podatkowego w przypadku obrotu wydawnictwami dziełowymi. Oprócz otrzymania zapłaty od dystrybutora był to odciążenie także czas wystawienia faktury dokumentującej faktyczną sprzedaż w przypadku umowy przewidującej rozliczenie zwrotów – był to częsty rodzaj umowy konsygnacyjnej. Dodatkowo wprowadzono stawkę 0% dla usług sprzedaży książek „wykonywanych na podstawie umowy agencyjnej lub zlecenia, pośrednictwa, komisju lub innych umów o podobnym charakterze”. Przepis ten wprowadzono z powodu zgłaszanych trudności interpretacyjnych dotychczasowych przepisów, w wyniku których zawierane przez wydawców i księgarzy umowy konsygnacyjne były uznawane przez organy podatkowe za umowy komisju – tym samym objęte podstawową stawką podatku VAT (Boguta, 1995; Lewandowski, 1995; Szczepańska, 1996; Szwajcer, 1995).

Katalizatorem istotnych zmian było ogłoszenie w 1996 r. programu społeczno-gospodarczego Pakiet 2000 autorstwa Grzegorza Kołodki, Ministra Finansów w latach 1994-1997. Pomimo dotychczasowego wyjątkowego traktowania handlu książką przez Ministerstwo Finansów program zakładał stopniowe podwyższanie stawki podatku aż do osiągnięcia ustawowego poziomu 7% w 1999 r., co uzasadniano koniecznością dostosowania przepisów polskich do przepisów unijnych (Kołodko, 1996, s. 150-152; Notki i plotki, 1996). Zapowiedź ta, jak również brak stanowczego sprzeciwu ze strony Ministerstwa Kultury, spotkały się z negatywną reakcją przedstawicieli branży wydawniczej i księgarskiej (Majerowicz, 1996; Szwajcer 1996). W wyniku interwencji premiera Włodzimierza Cimoszewicza Rada Ministrów zdecydowała, że stawka podatku zostanie zwiększona jedynie do poziomu 1% w 1997 r., a następnie 2% w 1998 r., po czym pozostanie w tej wysokości do czasu przystąpienia Polski do UE. Utrzymanie zerowej stawki było jednak jedynym rozwiązaniem akceptowanym przez środowiska ludzi książki, którzy argumentowali swoje

stanowisko złym stanem wydawnictw i księgarń oraz zagrożeniem, jakie wiązało się ze wzrostem cen książek, co w efekcie miałyby przyczynić się do spadku czytelnictwa. W związku z tym PIK w ramach swoich działań wystosowała protest wraz z apelem o ustawowe wprowadzenie tej stawki, skierowanym do Sejmu, Senatu oraz Prezydenta RP (Boguta, 1996; W sprawie VAT-u, 1996).

Sejm podjął inicjatywę ustawodawczą w tym względzie i wprowadził postulowaną od 1993 r. stawkę 0% przyjmując nowelizację ustawy podatkowej – Ustawę z dnia 21 listopada 1996 r. Wprowadziła ona ustawowy zakres towarów objętych stawką 0%, który obowiązywał dotąd na mocy ministerialnego rozporządzenia – tj. wydawnictw dziełowych, nut i map oraz publikacji w języku Braille’a. Zachowano także przepis, zgodnie z którym objęta najniższą stawką była sprzedaż konsygnacyjna, tj. dotyczący obniżenia stawki dla komisowej sprzedaży książek. Sukces w uchwaleniu stawki 0% w ramach ustawy nie zapewnił jednak jej bezterminowego obowiązywania – koniec obowiązywania tych przepisów wyznaczono na 31 grudnia 2000 r.

LATA 1997-2002

Uchwalenie w 1996 r. nowelizacji ustawy nie zakończyło zmian prawa podatkowego dotyczącego książek, dalej było ono zmieniane drogą ministerialnych rozporządzeń. Co istotne, dotychczasowa skala preferencji była odtąd zmniejszana – fakt ten może mieć związek z odejściem z Ministerstwa Finansów Witolda Modzelewskiego, wiceministra w latach 1992-1996, głównego autora polskiej ustawy VAT z 1993 r. W trakcie pełnienia swojego urzędu był on wyraźnie przychylny środowisku książki, i w latach 1995-1996 wielokrotnie wypowiadał się na łamach branżowego czasopisma „Wydawca”, przybliżając kwestie podatkowe istotne dla działalności wydawniczej i księgarskiej (zob. np. Modzelewski 1995; 1996).

Choć ustawowa stawka podatku wynosząca 0% pozostawała nienaruszona, to niekorzystnym z punktu widzenia branży zmianom ulegały przepisy dotyczące powstania obowiązku podatkowego, co uderzało w system sprzedaży konsygnacyjnej. Jako że kwestia ta nie została uregulowana ustawą nowelizującą, to początkowo nadal funkcjonowały przepisy *Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r.* – obowiązek podatkowy powstawał w chwili otrzymania zapłaty lub wystawienia faktury w przypadku umowy zakładającej rozliczenie zwrotów. Przepis ten został jednak zmieniony przez *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r.*, w którym uzupełniono go o klauzulę, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstawał nie później niż 60 dni od wydania towarów³. Kolejną zmianę w tym zakresie wprowadzono *Rozporządzeniem*

³ „Wydanie” należy w tym przypadku rozumieć zgodnie z przepisami podatkowymi, tj. jako dostawę towaru.

Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r., które stanowiło dodatkowo, że obowiązek ten nie może powstać wcześniej niż w dniu wydania towaru. Następnie kwestię tę doprecyzowało *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r.* – w przypadku umowy przewidującej rozliczenie zwrotów obowiązek podatkowy powstawał „z chwilą wystawienia faktury dokumentującej faktyczną sprzedaż, nie później niż po upływie 120 dni od pierwszego dnia przekazania do sprzedaży tych wydawnictw”.

Zdaniem PIK przepis ten utrudniał zawieranie umów konsygnacyjnych, gdyż w praktyce ograniczał dotychczasowy przywilej wydawców i skutkowało bezwzględny powstaniem obowiązku podatkowego niezależnie od tego, czy doszło do faktycznej sprzedaży towaru klientom detalicznym. Z tej przyczyny PIK wносиła o zmianę prawa (Pisma Polskiej Izby Książki, 2001; Żochowski, 2001), jednak bezskutecznie. Przepisy te przeniesiono następnie w niezmienionej formie z ministerialnych rozporządzeń do ustawy VAT w ramach jej nowelizacji przez *Ustawę z dnia 15 lutego 2002 r.* Ostateczne brzmienie przepisów w tej sprawie przyjęto w *Ustawie z dnia 7 grudnia 2012 r.*, zgodnie z którą obowiązek powstawał jedynie w chwili wystawienia faktury, przy jednoczesnym wprowadzeniu obowiązku jej wystawienia w terminie 60 dni od chwili dostawy książek, lub 120 dni w przypadku umowy przewidującej rozliczenie zwrotów. W praktyce termin powstania obowiązku podatkowego pozostał więc niezmieniony w stosunku do poprzednich przepisów, wprowadzono natomiast ostateczny termin wystawienia faktury.

Również zakres towarów objętych preferencyjnym traktowaniem podlegał zmianom od czasu wprowadzenia nowelizacji z 1996 r. Wprawdzie w 2000 r. termin stosowania stawki 0% został przedłużony do 31 grudnia 2003 r. przez *Ustawę z dnia 17 listopada 2000 r.*, to jednak nastąpiło wówczas ograniczenie preferencji, wykaz towarów objętych stawką 0% został bowiem zawężony – stawka ta obejmowała odtąd tylko wydawnictwa dziełowe pod warunkiem ich oznaczenia ISBN, pominięto zaś mapy, nuty oraz publikacje w języku Braille’a obecne w poprzedniej wersji ustawy. Ponadto usunięty został przepis, zgodnie z którym stawką 0% objęta była usługa sprzedaży „wykonywana na podstawie umowy agencyjnej lub zlecenia, pośrednictwa, komisji lub innych umów o podobnym charakterze”.

Należy także zaznaczyć, że pod koniec 2002 r. nastąpiła zmiana w sposobie identyfikacji towarów na potrzeby przepisów podatku VAT. *Ustawą z dnia 4 grudnia 2002 r.* zastąpiono wykorzystywane dotychczas symbole SWW na rzecz oznaczeń Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) w wersji z 1997 r. W przepisach dotyczących książek posłużono się klasą PKWiU 22.11 („Książki”). Ustawodawca ponownie zdecydował się na ograniczony zakres preferencji – ze stosowania stawki 0% wykluczył mieszczące się w klasie 22.11 „książki adresowe o zasięgu krajowym, regionalnym i lokalnym, książki telefoniczne, teleksy i telefaksy” oraz „nuty,

mapy i ulotki". Pozostawiono jednak stosowanie stawki 7% w przypadku „książek, nut i map” nieoznaczonych ISBN.

LATA 2003-2009

31 grudnia 2003 r., zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy, kończył się okres stosowania stawki 0%. Ze względu na prace legislacyjne nad tekstem nowej ustawy o podatku VAT, dostosowanej do prawa UE, do której Polska miała przystąpić 1 maja 2004 r., nie wprowadzono nowelizacji, która przedłużyłaby ten okres (*Do kwietnia, 2003*). Dalsze stosowanie stawki do czasu przyjęcia nowej ustawy umożliwiło jednak wydanie prowizorycznego *Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2003 r.*

Nowe przepisy dotyczące podatku VAT zostały ogłoszone w tekście *Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, zastępującej poprzednią ustawę i przystosowanej do treści unijnej *Szóstej dyrektywy (Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r.)* określającej zasady podatku VAT obowiązujące w UE, a zatem także w Polsce po jej wstąpieniu do Wspólnoty.

Obowiązujące prawo unijne w zakresie opodatkowania handlu książką było skąpe, choć istotne dla kształtu polskich przepisów. Treść Załącznika H do *Szóstej dyrektywy* stanowiła, iż stosowanie stawki obniżonej w państwach członkowskich możliwe jest wyłącznie w stosunku do książek drukowanych. W 2006 r. *Szóstą dyrektywę* zastąpiono *Dyrektywą VAT (Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r.)*, w której ten sam zakres książek wyznaczał Załącznik III. Ponadto unijna *Szósta dyrektywa* i późniejsza *Dyrektywa VAT* stanowiły, że obniżona stawka podatku VAT w państwach członkowskich nie może być niższa niż 5%, co było kolejnym zagrożeniem dla stawki 0%. Polska w traktacie akcesyjnym uzyskała jednak czasową derogację, tj. zgodę na odstępstwo od powszechnych zasad, która umożliwiała stosowanie stawki 0% przy sprzedaży „niektórych książek” do 31 grudnia 2007 r.

Polskie przepisy dotyczące książek zawarte w nowej ustawie VAT z 2004 r. były już wcześniej przystosowane do prawa unijnego, nie uległy zatem znaczącym modyfikacjom i w większości zostały przejęte z poprzedniej ustawy w podobnej lub niezmienionej formie. W Załączniku 3 do ustawy, wymieniającym towary objęte stawką 7% – podstawową i bezterminowo obowiązującą stawką obniżoną – ponownie wymieniono „książki” (PKWiU 22.11), przy czym po raz pierwszy wprowadzono klauzulę stanowiącą, że stawka ta dotyczy jedynie książek oznaczonych ISBN. Była to zmiana w stosunku do treści Załącznika nr 3 do poprzednio obowiązującej ustawy, który nie zawierał takiego warunku, tym samym książki nieposiadające ISBN zostały całkowicie wykluczone z preferencji i odtąd były objęte podstawową stawką, wówczas wynoszącą 22%. W załączniku wyraźnie doprecyzowany został też zakres towarów objętych

preferencjami poprzez użycie sformułowania „książki [...] wytwarzane metodami poligraficznymi”, co wykluczało książki inne niż drukowane. Oprócz tego przy osobnej pozycji w załączniku wymienione zostały publikacje w języku Braille’a – dla ich identyfikacji nie wykorzystano oznaczenia PKWiU, którego klasyfikacja nie przewidywała. Nie zmienił się czas powstania obowiązku podatkowego z tytułu dostawy książek – tak jak poprzednio powstawał po wystawieniu faktury, przy czym nie później niż 60 dni od wydania towaru, lub 120 dni w przypadku umowy przewidującej rozliczenie zwrotów. Zgodnie z zasadami udzielonej Polsce derogacji wyznaczono końcowy termin stosowania stawki 0% dla książek z ISBN na 31 grudnia 2007 r.

Przedstawiciele rynku książki wobec perspektywy zwiększenia stawki VAT po raz kolejny zwrócili się do Ministerstwa Finansów o podjęcie działań mających na celu zapobieżenie niekorzystnym dla nich zmianom (Co z VAT..., 2007). Po konsultacjach ministrów gospodarki i finansów krajów unijnych przeprowadzonych w ramach Rady ds. Gospodarczych i Finansowych uzyskano zgodę na przedłużenie derogacji i uchwalono *Dyrektywę Rady 2007/75/WE z dnia 20 grudnia 2007 r.* przedłużającą do 31 grudnia 2010 r. stosowanie w Polsce zerowej stawki dla książek. W prawie krajowym była ona wprowadzana drogą rozporządzeń ministerialnych – najpierw przez *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2007 r.*, następnie przez *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r.* i, po raz ostatni w dotychczasowej historii, przez *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r.* Jako termin końcowy stosowania stawki 0% przyjęto 31 grudnia 2010 r. – wtedy, gdy kończyła się derogacja uchwalona w *Dyrektywie Rady 2007/75/WE z dnia 20 grudnia 2007.* Ponadto na podstawie *Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2010 r.* do 30 kwietnia 2011 r. obowiązywał okres przejściowy, w trakcie którego stawka 0% obowiązywała wyłącznie w przypadku książek wprowadzonych do dystrybucji do 31 grudnia 2010 r.

LATA 2010-2019

Tak jak w poprzednich latach organizacje branżowe lobbowały na rzecz zmiany przepisów i przywrócenie stawki 0%, czemu było przychylnie Ministerstwo Finansów. W 2010 r. ówczesny Minister Finansów Jacek Rostowski skierował do Komisji Europejskiej prośbę o zmiany w prawie unijnym (Rostowski chce..., 2010), tym razem jednak działania na rzecz zerowej stawki podatku nie odniosły skutku.

Nie stanowiło to jednak całkowitego zakończenia stosowania preferencji podatkowych – nadal obowiązywał szczególny moment powstania obowiązku podatkowego, zaś na mocy Załącznika 3 do ustawy VAT funkcjonowała obniżona stawka podatku w wysokości 7%. Obowiązujące prawo podatkowe ulegało też dalszym, choć coraz rzadszym, modyfi-

kacjom – po raz pierwszy w *Ustawie z dnia 29 października 2010 r.*, która wprowadziła zmianę stosowanych oznaczeń towarów i usług, zastępując klasyfikację PKWiU z 1997 nowszą wersją klasyfikacji pochodzącą z 2008. Dla uregulowań dotyczących książek drukowanych wykorzystano oznaczenia kategorii „książki drukowane” (PKWiU 58.11.1), z zastrzeżeniem, że wyłączone z przepisów zostały mapy i ulotki należące do tej kategorii.

Tego roku stawka podatku została ponadto obniżona do minimalnego poziomu dopuszczanego przez *Dyrektywę VAT*, tj. do 5%. Zmiana ta zaszała dzięki *Ustawie z dnia 26 listopada 2010 r.*, która wprowadziła do treści ustawy VAT nowy Załącznik 10 stanowiący „wykaz towarów opodatkowanych stawką podatku w wysokości 5%”, w którym wymienione zostały produkty stanowiące część oznaczenia PKWiU 58.11, tj. „książki drukowane”, w tym również mapy oraz wydawnictwa w alfabecie Braille’a (bez wskazania PKWiU).

Co istotne, po raz pierwszy preferencyjną stawką objęto także książki inne niż drukowane, wymienione w przepisach jako „książki wydawane na dyskach, taśmach i innych nośnikach”. Umożliwiła to nowelizacja treści Załącznika III europejskiej *Dyrektywy VAT* przez *Dyrektywę Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r.*, która rozszerzyła katalog towarów, dla których możliwe było stosowanie preferencyjnej stawki podatkowej. Również w ich przypadku warunkiem zastosowania preferencji było posiadanie przez nie ISBN.

Po wspomnianej uprzednio nowelizacji z 2012 r., regulującej powstanie obowiązku podatkowego w terminie 60 dni od chwili dostawy książek lub 120 w przypadku umowy przewidującej rozliczenie zwrotów, przepisy podatkowe dotyczące obrotu książkami pozostały niezmienione do 2019 r. W 2018 r. Ministerstwo Finansów rozpoczęło jednak prace nad projektem kompleksowej nowelizacji ustawy VAT. Częścią zaproponowanych zmian, przyjętych w ustawie z dnia 9 sierpnia 2019 r., było odejście od identyfikacji towarów poprzez oznaczenia PKWiU na rzecz oznaczeń CN (z ang. *Combined Nomenclature*, nomenklatury scalonej), unijnej klasyfikacji towarów. W przypadku książek drukowanych wykorzystano część wybranych oznaczeń z działu 49 CN grupującego „książki, gazety, obrazki i pozostałe wyroby przemysłu poligraficznego, drukowane; manuskrypty, maszynopisy i plany”. Książki na nośnikach nie zostały uwzględnione w tej klasyfikacji, wobec czego w ich przypadku ustawodawca wykorzystał wskazanie na możliwe rodzaje nośników fizycznych. W obu przypadkach projektodawcy zrezygnowali z warunku nadania książce ISBN, obecnego w przepisach od 1993 r.

PRZEPISY DOTYCZĄCE USŁUG ELEKTRONICZNYCH

W polskim prawie podatkowym od 1993 r. do 2019 r. nie zostały przyjęte odrębne przepisy dotyczące wysokości stawki obejmującej dystrybucję książek elektronicznych przez Internet. Przed przystąpieniem Polski do UE w 2004 r. polscy prawodawcy nie podjęli się wprowadzenia szczególnych zasad opodatkowania tego typu usług, zaś po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej brak odrębnych regulacji – a tym samym obowiązywanie podstawowej stawki podatku – wynikał bezpośrednio z obowiązywania przepisów unijnej *Szóstej dyrektywy*, a od 2006 r. zastępującej jej *Dyrektywy VAT*, które nie przewidywały w tym przypadku możliwości stosowania obniżonej stawki przez kraje członkowskie. Tym samym, gdy w 2010 r. przyjęto przepisy preferencyjne dla dostawy książek elektronicznych na nośnikach (traktowanej jako dostawę towarów), to sprzedaż opierająca się na dystrybucji plików środkami elektronicznymi (traktowanej jako świadczenie usług elektronicznych) nie została nią objęta.

Przepisy unijne były przedmiotem kontrowersji, jednak ich zmiana przez wiele lat wydawała się niemożliwa wobec restrykcyjnego stanowiska Komisji Europejskiej i Rady Unii Europejskiej (Parrilli, 2008; Linklater 2014). W 2002 r., przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej, znowelizowano *Szóstą dyrektywę (Dyrektywa Rady 2002/38/WE z dnia 7 maja 2002 r.)*, wprowadzając klauzulę, zgodnie z którą państwom członkowskim nie przysługiwało prawo do ustalenia obniżonej stawki podatku VAT dla świadczenia usług drogą elektroniczną. Jako przykład takich usług wymieniono „dostarczanie obrazów, tekstu i informacji oraz tworzenie dostępnych baz danych”, zaś Doradczy Komitet ds. VAT w swoich wytycznych interpretacji europejskich przepisów VAT z 8 stycznia 2003 r. potwierdził, że należy przez to rozumieć także cyfrowe wersje książek (Guidelines..., 2022, s. 102). Przepisy te następnie powtórzono w *Dyrektywie VAT z 2006 r.*

W Polsce PIK lobbowała na rzecz zrównania stawek podatkowych dla różnych rodzajów książek (PIK, 2013). Rada Ministrów premiera Donalda Tuska była przychylna idei wprowadzenia niższego podatku i w 2013 r. przyjęła „Strategię Rozwoju Kapitału Społecznego 2020”, w której zadeklarowała dążenie do obniżenia stawki podatku dla książek w przypadku zmiany przepisów unijnych (*Uchwała Nr 61*, 2013). Polska była też jednym z inicjatorów odnośnych zmian przepisów unijnych – w marcu 2015 r. ministerstwa kultury Polski, Francji, Niemiec i Włoch wystosowały wniosek do Komisji Europejskiej, posiadającej inicjatywę ustawodawczą w UE, w sprawie zmiany przepisów podatkowych mających na celu zrównanie stawek podatkowych (Polska, Francja..., 2015).

Komisja Europejska podjęła inicjatywę ustawodawczą dopiero 14 listopada 2016 r. Zgodnie z uzasadnieniem Komisji zmiany w tym względzie

umożliwiła dopiero zmiana *Dyrektywy VAT* wprowadzona przez *Dyrektywę Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r.*, i która weszła w życie 1 stycznia 2015 r. Zgodnie z jej zasadami podatek VAT w przypadku świadczenia usług był pobierany w kraju nabywcy i zgodnie z obowiązującą w tym kraju stawką. Oznaczało to, że dostawcy usług nie mogli odnosić korzyści podatkowych poprzez prowadzenie działalności w państwach, w których obowiązywał najniższy podatek, co mogłoby prowadzić do zakłóceń konkurencji między krajami UE (Wniosek..., 2015).

Wniosek Komisji o zmniejszenie stawki podatku został zaakceptowany w głosowaniu Parlamentu Europejskiego 1 czerwca 2017 r. (*Reducing VAT...*, 2017). Dalsze prace legislacyjne zostały jednak wstrzymane przez Radę Unii Europejskiej z powodu weta czeskiego ministra finansów – nie było ono związane merytorycznie z samym wnioskiem, zostało bowiem zgłoszone w ramach protestu wobec odrzucenia przez Radę innego projektu czeskiego rządu (*Czechy blokują...*, 2017). Rada do spraw Gospodarczych i Finansowych wchodząca w skład Rady Unii Europejskiej doszła do porozumienia dopiero 2 października 2018 r. i zaakceptowała wówczas projekt nowelizacji dyrektywy (*EU agrees...*, 2018). Zmiany prawa unijnego przyjęto w *Dyrektywie Rady (UE) 2018/1713 z dnia 6 listopada 2018 r.*, która wprowadziła wyjątek dla książek w przepisach *Dyrektywy VAT* zabraniających państwom członkowskim ustalania obniżonych stawek dla usług elektronicznych. Ponadto rozszerzono treść *Załącznika III Dyrektywy VAT*, stanowiącego wykaz towarów i usług, dla których możliwe jest ustalanie obniżonych stawek, dodając do niego dostarczanie książek w ramach świadczenia usług elektronicznych.

Pomimo zmiany polskiego rządu kontynuowano w Polsce politykę przychylną rynkowi książki, i gdy było to już możliwe, w 2018 r. Ministerstwo Finansów w rządzie Mateusza Morawieckiego podjęło w tym względzie inicjatywę ustawodawczą, proponując wprowadzenie w Polsce stawki 5% dla dostarczania książek drogą elektroniczną. Przepisy te przyjęto w ustawie z dnia 9 sierpnia 2019 r., w wyniku czego po raz pierwszy zrównano w Polsce stawki podatku VAT dla wszystkich rodzajów książek niezależnie od ich formy i sposobu dystrybucji.

PRZEPISY DOTYCZĄCE DRUKU KSIĄŻEK

Odrębne przepisy zostały wprowadzone także w zakresie usługi druku książek, choć nie funkcjonowały one od początku obowiązywania w Polsce podatku VAT. W początkowym okresie interpretacje przepisów, przeprowadzane zarówno przez przedsiębiorców, jak i lokalne organy podatkowe, mogły prowadzić do uznania usługi druku za sprzedaż objętą stawką 0%. Praktyka w tym zakresie była jednak zróżnicowana, co wymagało wprowadzenia konkretnych rozwiązań prawnych (Rosner, 1994).

Po raz pierwszy tę kwestię uregulowało *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 1993 r.* Zgodnie z jego treścią stawką 0% objęto „świadczenia usług polegających na drukowaniu na materiałach powierzonych wydawnictwom dziełowych”, co odróżniało usługę druku książki od pozostałych usług poligraficznych, dla których stosowana była podstawowa stawka VAT. Termin końcowy obowiązywania tych przepisów, tak jak w przypadku analogicznych przepisów tego rozporządzenia dotyczących sprzedaży książek, ustalono na 31 marca 1994 r. Czas ten był następnie wydłużany wraz z wydłużaniem czasu obowiązywania preferencyjnej stawki dla obrotu książkami w kolejnych rozporządzeniach ministerialnych. Wraz z dokonaniem w 1996 r. przeniesieniem przepisów do ustawy uczyniono to także w stosunku do opodatkowania usługi druku, pominięto jednak wymóg, by druk odbywał się na materiałach powierzonych. W 2002 r. nowelizacja ustawy podatkowej wprowadziła przepis dotyczący momentu powstania obowiązku podatkowego, który dotąd pozostawał nieuregulowany. Był on odmienny od tego, który wyznaczono w stosunku do obrotu książką i odtąd powstawał z chwilą otrzymania części lub całości zapłaty za usługę druku wydawnictw dziełowych, jednak nie później niż 90 dni od jej wykonania.

W ustawie VAT z 2004 r. pominięto przepisy ustanawiające stawkę 0% dla usługi druku. Wynikało to z treści derogacji zawartej w *Traktacie akcesyjnym*, która zezwalała jedynie na objęcie tą stawką dostawy książek, nie uwzględniała natomiast ich druku. Przepisy *Szóstej dyrektywy* oraz *Dyrektywy VAT* nie zakładały możliwości stosowania stawki innej niż podstawowa w przypadku usługi druku, i z tego powodu preferencyjna stawka nie została już wprowadzona *explicite* w polskich przepisach podatkowych w omawianym okresie, dalej jednak funkcjonował ustalony wcześniej szczególnie moment powstania obowiązku podatkowego.

Dalsze stosowanie zerowej stawki było jednak możliwe poprzez odpowiednią konstrukcję umowy między drukarnią a wydawnictwem wskazującą na to, że jej przedmiotem jest dostawa książek. Warunkiem uznania poprawności takiej umowy było to, by druk odbył się na materiałach należących do drukarni (Hetman, 2006)⁴. Po zwiększeniu w 2011 r. stawki podatku do 5% wysokość ta objęła również usługę druku wykonaną zgodnie z tymi zasadami (Piłat, 2011).

⁴ Hetman wyraża wątpliwości co do zasadności opisywanej przez nią praktyki, taką możliwość potwierdzają jednak późniejsze interpretacje podatkowe, np. *Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 23 maja 2011 sygn. ILPP1/443-291/11-6/KŁ*. Zasada ta wynika z treści wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który stwierdził, że przekazanie zleceniodawcy towaru wytworzonego przez zleceniobiorcę z jego własnych materiałów należy uznać w świetle przepisów VAT za dostawę towarów (*Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 2 maja 1996 w sprawie Faaborg-Gelting Linien (C-231/94)*). Taką interpretację w odniesieniu do druku książek niemal jednogłośnie potwierdził europejski Komitet ds. VAT w wytycznych opracowanych podczas 80. spotkania 8 listopada 2006 r. (*Guidelines...*, 2022, s. 113).

ZAKOŃCZENIE

Opisane regulacje pokazują, że książka była i jest postrzegana przez polskich prawodawców jako ważny element kultury. Liczne zmiany przepisów, zwłaszcza w początkowym okresie funkcjonowania podatku VAT, świadczą o próbie jednoczesnego uwzględnienia zarówno potrzeb rynku książki, jak i interesów gospodarczych państwa. Można jednak stwierdzić, że dotąd brany pod uwagę był przede wszystkim interes rynku książki, przy czym na jego korzyść w tym względzie może działać jego niewielki rozmiar, a tym samym niewielka utrata potencjalnych wpływów do budżetu państwa⁵.

Preferencje podatkowe mają charakter wyjątku i jako takie wymagają szczegółowych (i względnie restrykcyjnych) regulacji określających ich zakres, przez co przez długi czas nie uwzględniały nowych form książki. Książka drukowana ma najdłuższą tradycję, dlatego też przepisy jej dotyczące mają najdłuższą historię; dopiero z czasem zaczęto uwzględniać inne jej formy – najpierw książki na nośnikach innych niż papier (analogowych lub cyfrowych), a ostatecznie również książki dostarczane elektronicznie. Opóźnienie w tym względzie wynikało przede wszystkim z ograniczeń nakładanych przez regulacje europejskie i, gdy tylko umożliwiało to prawo wspólnotowe, polscy prawodawcy względnie szybko przyjmowali regulacje łagodzące opodatkowanie w kraju. Niewątpliwie w dużej mierze jest to zasługą polskich organizacji branżowych, przede wszystkim PIK, które nieustannie lobbowały w tej sprawie.

Odmienne prezentuje się jednak działanie prawodawców unijnych, którzy nie nadążali za zmieniającą się rzeczywistością gospodarczą i technologiczną lub nie uznawali tej sprawy za pilną. Książki na nośnikach zostały przez nich uwzględnione dopiero w 2009 r., choć miały one wówczas już długą historię – w przypadku audiobooków sięgającą co najmniej lat 60. XX w. (Ladorucki, 2015). Kontrowersyjna była również kwestia elektronicznej dystrybucji książek – jej specyfika mogła wpłynąć na zasady konkurencji między krajami wspólnoty, przez co wymagała odpowiednich uwarunkowań prawnych dotyczących opodatkowania handlu międzynarodowego. Choć odpowiednie przepisy zostały przyjęte jeszcze w 2008 r., to funkcjonowały dopiero od 2015 r. – jednak od tego czasu do rozszerzenia preferencji na rynku książki minęły kolejne trzy lata, m.in. dzięki inicjatywie polskich przedstawicieli. Ostatecznie jednak w Unii

⁵ Brak jednak wiarygodnych danych dotyczących faktycznego rozmiaru i wartości polskiego rynku książki, które pozwoliłyby precyzyjnie to określić. Samo Ministerstwo Finansów koszt omawianych preferencji – czyli wysokość utraconych przychodów – szacowało na 802 mln złotych w 2009 r., 991 mln w 2011 r. i 962 mln 2012 r., przy czym podkreślić trzeba, że są to jedynie szacunki o niesprecyzowanej metodologii, ponadto uwzględniające również koszt preferencji na rynku czasopism specjalistycznych, dla których obowiązywały podobne przepisy (Ministerstwo Finansów, 2013).

Europejskiej i Polsce przyjęto równe zasady opodatkowania wszystkich form książki.

Choć początkowo preferencje podatkowe były przyjmowane z pewnymi oporami, to później były wprowadzane już konsekwentnie i pozostają stałym elementem warunków prawno-ekonomicznych, w ramach których prowadzona jest w Polsce działalność wydawnicza i księgarska. Trzeba jednak raz jeszcze podkreślić koncepcję artykułu, jaką jest jedynie opisanie specyficznych regulacji podatkowych i okoliczności ich wprowadzenia, nie zaś próba określenia ich skutków. Zasadniczo przyjmuje się, że preferencje podatkowe są korzystne dla branży wydawniczej i księgarskiej, przy czym rzeczywisty efekt obniżonych stawek nie jest w pełni oczywisty, zwłaszcza w odniesieniu do cen książek.

Choć koncepcja VAT zakłada, że podatek ten jest neutralny dla przedsiębiorców i jego koszt w pełni ponoszą ostateczni konsumenci (ponieważ podatek ten jest wliczany przez przedsiębiorców w ustaloną przez nich ostateczną cenę), to zmiany wysokości podatku nie muszą jednoznacznie przekładać się na proporcjonalne zmiany cen detalicznych. Jest to kwestia tzw. przerzucalności podatku, zależnej od elastyczności cenowej popytu i podaży danego dobra lub usługi. W przypadku zwiększenia stawki podatku dodatkowy koszt może być bowiem ponoszony przez konsumentów tylko do momentu, gdy są oni jeszcze skłonni płacić zwiększoną cenę netto. W sytuacji, w której zwiększona cena skutkuje zmniejszeniem popytu, konieczne może być poniesienie dodatkowych obciążeń podatkowych przez przedsiębiorców kosztem ich rentowności. Z drugiej strony trzeba też podkreślić, że w sytuacji obniżenia podatku przedsiębiorcy mogą zdecydować się nie obniżać cen, osiągając dzięki temu większe zyski. Są to jednak tylko możliwe scenariusze, zaś rzeczywiste skutki zależne są od wielu czynników i są one trudne do uchwycenia w badaniach empirycznych.

Można w tym miejscu wskazać, że zwiększenie stawki z 0 do 5% w 2011 r. było przesłanką do podjęcia próby zbadania faktycznego wpływu zmiany tego podatku na polski rynek książki na gruncie ekonomii (Bernal, 2014). Autor badania starał się wykazać, że doszło do przerzucenia podatku na konsumentów, co doprowadziło do spadku obrotów wydawców, tłumaczonego przez badacza spadkiem sprzedaży wywołanym przez wzrost cen. Należy jednak podkreślić, że autor w dużej mierze opierał się na szacunkach dotyczących cen detalicznych pochodzących z ekstrapolacji danych nt. polskiego rynku przeprowadzonych przez przedstawicieli branży. Co więcej, jak zaznaczył sam autor, nie zostały przeprowadzone bardziej szczegółowe analizy z podziałem na segmenty rynku, natomiast część książek, np. podręczniki lub literatura fachowa, powinna wykazywać się odmiennymi zmianami popytu. Wyniki dotychczasowych badań można więc uznać za niekonkluzywne.

Obniżenia stawki podatkowej nie należy zatem utożsamiać z obniżeniem ceny książek. Niezależnie jednak od tego kto jest beneficjentem preferencji podatkowych (czy dzięki zwiększonym marżom są to przedsiębiorcy, czy też dzięki zmniejszonym cenom są to konsumenci, czy też są to, w różnym stopniu, obie grupy jednocześnie), trzeba podkreślić, że podstawowa, domyślna stawka podatku wynosiła w Polsce od 22% do 23%. Obniżenie jej, potencjalnie nawet do 0%, wydaje się kwestią niebagatelną dla funkcjonowania rynku książki, wartą dalszych pogłębionych badań.

BIBLIOGRAFIA

- Bernal, Arkadiusz (2014). Przerzucalność podatku od towarów i usług na rynku książki, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, z 4, s. 297-316.
- Boguta, Grzegorz (1995). W sprawie zasad handlu książką, *Notes Wydawniczy*, nr 7/8, s. 6-7.
- Boguta, Grzegorz (1996). „0” VAT, *Notes Wydawniczy*, nr 11, s. 5.
- Co z VAT od 1 stycznia 2008? (2007). *Rynek Książki*, 07.11.2007, www.rynek-ksiazki.pl/aktualnosci/co-z-vat-od-1-stycznia-2008 [dostęp: 01.09.2022].
- Do kwietnia 0 proc. (2003). *Rynek Książki*, 22.12.2003, www.rynek-ksiazki.pl/aktualnosci/do-kwietnia-0-proc [dostęp: 01.09.2022].
- EU agrees on lower sales tax for e-books, online papers (2018). *Reuters*, 02.10.2018, <https://uk.reuters.com/article/us-eu-tax-ebooks/eu-agrees-on-lower-sales-tax-for-e-books-online-papers-idUKKCN1MC0UH> [dostęp: 01.09.2022].
- Guidelines resulting from meetings of the VAT committee (2022). *Europa*, s. 102, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf [dostęp: 01.09.2022].
- Hemels, Sigrid (2017). Tax Incentives as a Creative Industries Policy Instrument. W: *Tax Incentives for the Creative Industries*. Red. S. Hemels, K. Goto. Singapur: Springer, s. 33-62.
- Hetman, Joanna (2006). Drukowanie książek – jaki VAT?, *Rynek Książki*, 12.03.2006, www.rynek-ksiazki.pl/czasopisma/drukowanie-ksiazek-jaki-vat [dostęp: 01.09.2022].
- IPA & FEP (2019). VAT on Books. The IPA-FEP Global Report. https://www.internationalpublishers.org/images/aa-content/news/news-2019/IPA_ANNUAL_GLOBAL_REPORT_2018_2.pdf [dostęp: 01.09.2022].
- Klukowski, Bogdan & Tobera, Marek (2013). *W tym niezwykłym czasie. Początki transformacji polskiego rynku książki (1989–1995)*. Warszawa: Wydaw. Akademickie Sedno.
- Kołodko, Grzegorz (1996). *Polska 2000. Strategia dla przyszłości*, Warszawa: Poltext.
- Ladorucki, Jacek (2013). Audiobook – słuchanie i radość lektury. W: *Media a czytelnicy. Studia o popularyzacji czytelnictwa i uczestnictwie kulturowym młodego pokolenia*. Red. M. Antczak, A. Brzuska-Kępa, A. Walczak-Niewiadomska. Łódź: Wydaw. Uniwersytetu Łódzkiego, s. 381-400.
- Lewandowski, Tadeusz (1993). Budować krok po kroku [rozmowa z A. Rosnorem], *Wydawca*, nr 0, s. 12-20.

- Lewandowski, Tadeusz (1994). PIK: Asy i blotki, czyli od targów do targów [rozmowa z G. Majerowiczem i J. Foglerem], *Wydawca*, nr 4, s. 6-13.
- Lewandowski, Tadeusz (1995). Nie płakać płacąc? [rozmowa z W. Modzelewskim]. *Wydawca*, nr 11/12, s. 30-31.
- Linklater, Emma (2014). Neutrality of VAT Rates Under European Law: All Books are Created Equal, but Some are More Equal than Others?, *Publishing Research Quarterly*, nr 30, s. 300-312.
- Łaziński, Marek (1993). Jak rozmawiać o pieniądzach?, *Notes Wydawniczy*, nr 6, s. 9-11.
- Majerowicz, Grzegorz (1996). VAT, *Notes Wydawniczy*, nr 6, s. 14.
- Mastalski, Ryszard (2012). *Prawo podatkowe*, Warszawa: C. H. Beck.
- Ministerstwo Finansów (2013). *Preferencje podatkowe w Polsce. Nr 4*, <https://www.podatki.gov.pl/media/1228/preferencje-podatkowe-w-polsce-nr-4.pdf> [dostęp: 01.09.2022].
- Modzelewski, Witold (1995). Podatki i książka, *Wydawca*, nr 8, s. 14-15.
- Modzelewski, Witold (1996). Nowe stawki VAT na książki, *Wydawca*, nr 8, s. 17.
- Notki i plotki (1996). *Wydawca*, nr 4, s. 49.
- Odpowiedź Ministerstwa Finansów na list Ministra Kultury w sprawie powiązania zwolnień VAT z numerem ISBN i ISSN (1994). *Wydawca*, nr 2, s. 61.
- Parrilli, Davide. M. (2008). European VAT and Electronically Supplied Services, *SSRN Electronic Journal*.
- PIK (2013). Apel Sekcji Publikacji Elektronicznych w sprawie zrównania podatku VAT na publikacje cyfrowe opatrzone numerami ISBN i ISSN, *Polska Izba Książki*, 14.01.2013, www.pik.org.pl/upload/files/Apel%20SPE%20ws.%20zrównania%20pod.%20VAT%20na%20publ.%20cyfr..pdf [dostęp: 01.09.2022].
- Piłat, Konrad (2011). Drukowanie książek z 5-proc. stawką, *Rzeczpospolita*, 16.06.2011, www.rp.pl/artykul/674211-Drukowanie-ksiazek-z-5-proc-stawka.html [dostęp: 01.09.2022].
- Pisma Polskiej Izby Książki do resortu finansów (2001). *Rynek Książki*, 16.05.2001, www.rynek-ksiazki.pl/aktualnosci/pisma-polskiej-izby-ksiazki-do-resortu-finansow-w-sprawie-sp [dostęp: 01.09.2022].
- Polska, Francja, Niemcy i Włochy apelują o niższy VAT na e-booki (2015). *Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego*, 20.03.2015 www.mkidn.gov.pl/pages/posts/polska-francja-niemcy-i-wlochy-apeluja-o-nizszy-vat-na-e-booki-5389.php [dostęp: 01.09.2022].
- Raniowski, Krzysztof (1995). Konsygnacja, *Notes Wydawniczy*, nr 11, s. 18-19.
- Reducing VAT on e-books, to match printed book rates (2017). *European Parliament*, 01.06.2017, www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20170529IPR76238/reducing-vat-on-e-books-to-match-printed-book-rates [dostęp: 01.09.2022].
- Rosner, Andrzej (1993). VAT a fundamentalizm, *Notes Wydawniczy*, nr 9, s. 10-15.
- Rosner, Andrzej (1994). Falstart, *Notes Wydawniczy*, nr 2, s. 5-6.
- Rostowski chce utrzymania zerowego VAT na książki (2010). *Money.pl*, 26.07.2010, <https://msp.money.pl/wiadomosci/podatki/artykul/rostowski;chce;utrzymania;zerowego;vat;na;ksiazki,40,0,648488.html> [dostęp: 01.09.2022].
- Szczepańska, Danuta (1993). Problemy PIK [rozmowa z G. Bogutą], *Notes Wydawniczy*, nr 12, s. 17-21.
- Szczepańska, Danuta (1996). Walne zgromadzenie PIK, *Notes Wydawniczy*, nr 1, s. 5-7.

- Szwajcer, Piotr (1995). Na jednym wózku, *Notes Wydawniczy*, nr 7/8, s. 8-9.
- Szwajcer, Piotr (1996). O stawkę 22%!, *Notes Wydawniczy*, nr 7/8, s. 10-11.
- Szwajcer, Piotr. (1993). Stawka „0”, *Notes Wydawniczy*, nr 9, s. 16-19.
- Tegler, Eugeniusz (1998). Preferencje podatkowe (wybrane aspekty teoretyczne i prawne), *Roczniki Nauk Prawnych*, nr 8, s. 149-161.
- Tobera, Marek (2010). Początki transformacji polskiego rynku książki. Rekonstrukcja najważniejszych wydarzeń z lat 1989-1995 (część druga), *Przegląd Biblioteczny*, z. 4, s. 429-446.
- W sprawie VAT-u, (1996). *Notes Wydawniczy*, nr 7/8, s. 5-8.
- Walewska Jolanta (1995). Dlaczego nie lubimy PIK?, *Wydawca*, nr 2, s. 16- 17.
- Walne Zgromadzenie PIK (1993). *Notes Wydawniczy*, nr 12, s. 14-16.
- Wniosek Dyrektywa rady zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do stawek podatku od wartości dodanej stosowanego do książek, gazet i czasopism (COM/2016/0758 final).
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 2 maja 1996 w sprawie Faaborg-Gelting Linien (C-231/94).
- Żochowski, Tadeusz (2001). Czyżby koniec konsygnacji?, *Rynek Książki*, 19.02.2001, www.rynek-ksiazki.pl/aktualnosci/czyzby-koniec-konsygnacji [dostęp: 01.09.2022].

AKTY PRAWNE

Prawo unijne

- Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz. Urz. WE L 145 z 13.6.1977).
- Dyrektywa Rady 2002/38/WE z dnia 7 maja 2002 r. zmieniająca oraz tymczasowo zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do systemu podatku od wartości dodanej stosowanego do usług radiowych i telewizyjnych oraz niektórych usług świadczonych drogą elektroniczną (Dz. Urz. WE L 128, 15/05/2002).
- Traktat akcesyjny. Załącznik XII (Dz. Urz. UE L 236 z 23.9.2003).
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006).
- Dyrektywa Rady 2007/75/WE z dnia 20 grudnia 2007 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do niektórych przepisów tymczasowych dotyczących stawek podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 346 z 29.12.2007).
- Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz. Urz. UE L 44 z 20.2.2008).
- Dyrektywa Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 116 z 9.5.2009).
- Dyrektywa Rady (UE) 2018/1713 z dnia 6 listopada 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do stawek podatku od wartości dodanej stosowanego do książek, gazet i czasopism (Dz. Urz. UE L 286 z 14.11.2018).

Ustawy

- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 10, poz. 50).
- Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. 1995, Nr 142, poz. 703).
- Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz. U. 1996, Nr 137, poz. 640).
- Ustawa z dnia 17 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. 2000, Nr 105, poz. 1107).
- Ustawa z dnia 15 lutego 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, o zmianie ustawy o Policji oraz o zmianie ustawy – Kodeks wykroczeń (Dz. U. 2002, Nr 19, poz. 185).
- Ustawa z dnia 4 grudnia 2002 r. zmieniająca ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ustawę o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy oraz ustawę – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. 2002, Nr 213, poz. 1803).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2004, Nr 54, poz. 535).
- Ustawa z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2010, Nr 226, poz. 1476).
- Ustawa z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej (Dz. U. 2010, Nr 238, poz. 1578).
- Ustawa z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2013, poz. 35).
- Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2019, poz. 1751).

Akty niższego rzędu

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług (Dz. U. 1993, Nr 39, poz. 176).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 1993 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. 1993, Nr 59, poz. 272).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 1993 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie podatku od towarów i usług (Dz. U. 1993, Nr 134, poz. 652).
- Rozporządzenie Ministra Kultury i Sztuki z dnia 15 marca 1994 r. w sprawie obowiązku stosowania niektórych Polskich Norm (Dz. U. 1994, Nr 39, poz. 144).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 marca 1994 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie podatku od towarów i usług (Dz. U. 1994, Nr 47, poz. 193).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. 1995, Nr 154, poz. 797).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. 1997, Nr 156, poz. 1024).

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. 1999, Nr 109, poz. 1245).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. 2000, Nr 121, poz. 1296).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2003 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. 2003, Nr 224, poz. 2229).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2007 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2007, Nr 249, poz. 1861).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2008, Nr 212, poz. 1336).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2009, Nr 224, poz. 1799).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2010, Nr 246, poz. 1649).
- Uchwała Nr 61 Rady Ministrów z dnia 26 marca 2013 r. w sprawie przyjęcia „Strategii Rozwoju Kapitału Społecznego 2020” (M.P. 2013, poz. 378).

Artykuł w wersji poprawionej wpłynął do Redakcji 8 lutego 2023 r.

TOMASZ DZIURDZIA
Institute of Information and Media Sciences
Wrocław University
e-mail: tomasz.dziurdzia@uwr.edu.pl
ORCID 0000-0002-7979-3466

POLISH VAT REGULATIONS CONCERNING BOOKS IN THE YEARS 1993–2019

KEYWORDS: Book market. Tax expenditures. Bookselling. Publishing industry. Printing. Polish Chamber of Books.

ABSTRACT: **Thesis/Objective** – Many countries, including Poland, introduce tax expenditures to support book market. The aim of this article is to examine the history of Polish tax regulations concerning books – since their adoption in 1993 up to 2019, when the most recent changes occurred. **Methods** – The author analysed the content of respective Polish

and European legal acts and the articles published in Polish general and trade press. **Results and conclusions** – The author reconstructed the history of Polish tax regulations in the field of book trade. Tax regulations were subject to many changes, remaining mostly beneficial to the book market. The article also includes a description of specific regulations concerning books on physical carriers and books sold in the form of electronic services. Due to restraints of European Union's VAT directives these types of books were subject to different tax rates. Ultimately, however, single policy was adopted. The willingness of Polish lawmakers to prolong the afore-mentioned expenditures made them a norm on Polish book market and their scope is unlikely to be reduced in the future.