

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

PROBLEMY IDENTYFIKACJI KSIĄŻKI W POLSKIM PRAWIE – NA PRZYKŁADZIE PODATKU VAT 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: Klasyfikacja statystyczna. Rynek książki. Preferencje podatkowe. Definicja książki.

ABSTRAKT: **Teza/cel artykułu** – definicja książki stanowi problem zarówno na gruncie naukowym, jak i praktycznym. W polskich przepisach podatkowych przyjęto specyficzny w skali europejskiej sposób identyfikacji towarów i usług opierający się na odwołaniu do klasyfikacji statystycznych, który był źródłem problemów interpretacyjnych w innych gałęziach gospodarki. **Metody badań** – analizie treści poddano treść polskich aktów prawnych, klasyfikacji statystycznych oraz orzeczeń sądów administracyjnych. **Wyniki i wnioski** – przepisy dotyczące książek okazały się trudne w interpretacji dla podatników, przyczyniając się do ich sporów z organami podatkowymi. Przyjęte rozwiązania wydają się nieadekwatne i zbyt rygorystyczne, korzystniejsze wydałoby się przyjęcie bardziej elastycznych określeń w języku naturalnym.

WPROWADZENIE

Książka, jako ważny element kultury, jest przedmiotem zainteresowania prawodawców w wielu państwach świata. Ujęcie terminu „książka” na potrzeby przepisów prawa stanowi jednak wyraźny problem (Phillips & Kovač, 2022), co niewątpliwie wynika z faktu, że zgodnie ze słowami Krzysztofa Migonia, jest to pojęcie otwarte, trudne do zdefiniowania nawet na potrzeby rozważań naukowych (Migoń, 1976; 2017). Jarosław Pacek, dokonawszy przeglądu polskiego prawodawstwa pod kątem obecności terminu „książka”, stwierdził wręcz, że polskie przepisy nie tylko nie podejmują się zdefiniowania tego pojęcia, ale nawet rzadko go używają (Pacek, 2015).

Niemniej jednak w prawie polskim znaleźć można przepisy odwołujące się bezpośrednio do tego pojęcia. W Polsce bowiem, podobnie jak w wielu innych krajach, funkcjonują przepisy podatkowe mające na celu wsparcie wybranych sektorów gospodarki, w tym rynku książki. Są to tzw. preferencje podatkowe – ich szczegółowego opisu w odniesieniu do rynku książki dokonano uprzednio w artykule *Polskie przepisy VAT dotyczące książek w latach 1993-2019* (Dziurdzia, 2023). Wsparcie rynku poprzez zmniejszenie obciążeń podatkowych nakładanych na obrót książkami wymaga od prawodawców posługiwania się w przepisach terminem „książka”, jednak jego znaczenie pozostaje, jak już zasygnalizowano, niesprecyzowane. Tymczasem, jak zauważają Angus Phillips i Miha Kovač, zawężenie znaczenia tego terminu jest szczególnie ważne w aktach normatywnych o znaczeniu gospodarczym, wpływają one bowiem na zasady konkurencji rynkowej i przynoszą korzyści wybranym uczestnikom rynku, przez co mogą prowadzić do nadużyć (Phillips & Kovač, 2022).

W niniejszym tekście podjęto próbę pogłębionej analizy sposobu, w jaki wyznaczany i interpretowany był w Polsce zakres preferencji podatkowych w odniesieniu do książek. W tym celu wykorzystano zarówno treść aktów prawnych, jak i orzeczeń sądów administracyjnych, wydawanych w przypadkach sporów przedsiębiorców z organami podatkowymi. Ów dorobek prawny wart jest udokumentowania i poddania analizie z księgoznawczego punktu widzenia z kilku przyczyn. Po pierwsze, przedstawia część historii polskiego rynku książki i warunków prawno-ekonomicznych, w których funkcjonowały polskie podmioty gospodarcze. Po drugie, jego analiza może być użyteczna dla przyszłych prac legislacyjnych, prowadzonych zarówno przez prawodawców, jak i organizacje branżowe – pokazuje bowiem, jak w praktyce mogły być interpretowane zapisy mające na celu jednoznaczną identyfikację książek. Po trzecie, analiza sposobów postrzegania książki przez przedsiębiorców i organy prawa może być interesująca dla badaczy zajmujących się problemem definicji książki oraz jej postrzegania w społeczeństwie.

ZARYS PROBLEMATYKI IDENTYFIKACJI TOWARÓW I USŁUG DLA CELÓW PREFERENCJI PODATKOWYCH W PRAWIE POLSKIM

Preferencje podatkowe mają charakter wyjątku od powszechnie obowiązujących przepisów podatkowych i, jak wspomniano, z racji ingerowania w zwykłe zasady konkurencji rynkowej mogą prowadzić do nadużyć. W związku z tym wymagają ostrożnego formułowania prawa i możliwie precyzyjnego określenia towarów i usług objętych preferencyjnym traktowaniem, w przypadkach spornych zaś zwykle przyjmuje się rozstrzygnięcia ścisłe, rozumiane jako dokładnie pokrywające się z wykładnią językową przepisów lub nawet zawężające zakres preferencji (Andrzejewska-Czarnek, 2013; Bielska-Brodziak, 2009; Hemels, 2017).

Sposób identyfikacji towarów i usług w polskich przepisach podatkowych w praktyce nie był wystarczająco precyzyjny, nie tylko w przypadku książek, wobec czego stanowił zauważalny problem dla podatników, których decyzje o skorzystaniu z preferencji mogły zostać zakwestionowane przez organy podatkowe. Zagadnienie to było już poruszane zarówno w prasie (zob. np. Jackowska, 2015; Zalewski, 2017; Kempa, 2019), jak i literaturze naukowej z zakresu prawa i ekonomii (Peretiatkowicz & Wojtas, 2017, Niedźwiedzki, 2019), jednak nie było dotąd szerzej omawiane w kontekście rynku książki.

Zgodnie z polskim prawem do 2019 r. to na podatnikach ciążył obowiązek poprawnej interpretacji przepisów oraz stwierdzenie, czy ich towary i usługi mieszczą się w zakresie objętym preferencjami podatkowymi i to na nich ciążył obowiązek określenia stawki oraz wysokości należnego podatku. Organy podatkowe i statystyczne nie świadczyły w tym względzie pomocy, odmawiały bowiem przeprowadzenia własnej interpretacji lub zaopiniowania interpretacji planowanej przez przedsiębiorców lub też interpretacje tych organów nie były wiążące – mogły wobec tego zostać odrzucone w trakcie ewentualnego postępowania podatkowego mającego miejsce w przypadku zakwestionowania rozliczeń podatkowych przedsiębiorców (Peretiatkowicz & Wojtas, 2017, Niedźwiedzki, 2019).

Przykład niemożności uzyskania przez przedsiębiorców pomocy organów państwa w kontekście rynku książki stanowi spór podatnika z Ministerstwem Finansów, które odmówiło wydania interpretacji dotyczącej poprawności uznania produkowanych przez podatnika kalendarzy za książki – podatnik podał przy tym specyfikację swojego wyrobu, zaznaczając m.in., że ponad 70% treści stanowią porady, mniejszą zaś wykaz dni. Podatnik zaskarżył decyzję o odmowie udzielenia odpowiedzi, jednak Wojewódzki Sąd Administracyjny – zgodnie z zasadą, że to zadaniem producentów jest przeprowadzenie klasyfikacji – przychylił się do decyzji Ministerstwa i skargę oddalił (Wyrok WSA w Warszawie z 25 maja 2015 r.).

Sytuacja przedsiębiorców zmieniła się dopiero po 2019 r., wraz z powołaniem instytucji Wiążącej Informacji Stawkowej wydawanej na wniosek podatników (Teszner, 2020).

KLASYFIKACJE STATYSTYCZNE JAKO PODSTAWOWY SPOSÓB IDENTYFIKACJI KSIĄŻEK

W polskim prawie podstawowym sposobem identyfikacji towarów i usług dla celów podatkowych jest odwołanie się do oznaczeń pochodzących z zewnętrznych klasyfikacji opracowanych dla celów statystycznych. Na przestrzeni lat były to kolejno: Systematyczny Wykaz Wyrobów (SWW) w przepisach funkcjonujących od 1993 do 2002 r., Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług w wersji z 1997 r. (PKWiU 1997) wykorzystywana od 2003 do 2010 r., Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług w wersji z 2008 r. (PKWiU 2008) od 2011 do 2018 r., zaś od 2018 r. równolegle stosowane są Nomenklatura Scalona (CN, ang. *Combined Nomenclature*) w odniesieniu do towarów oraz Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług w wersji z 2015 r. (PKWiU 2015) w odniesieniu do usług.

Zasadniczą wadą klasyfikacji, utrudniającą odbiorcom prawa ich poprawne wykorzystanie, jest to, że stanowią one jedynie wykazy towarów i usług grupowanych według arbitralnie przyjętych kryteriów. Poszczególne pozycje klasyfikacji nie stanowią definicji przedmiotu opodatkowania ani takich definicji nie zawierają – notabene problem ten podniosło Biuro Legislacyjne Kancelarii Sejmowej, gdy analogicznym rozwiązaniem posłużyli się twórcy projektu ustawy o jednolitej cenie książki procedowanego w polskim Sejmie w 2015 r. (Dziurdzia, 2017). Choć rozwiązanie to uznano za nieprecyzyjne i tym samym niewystarczające, by wykorzystać je w projektowanej ustawie, to w przypadku przepisów VAT jest ono powszechnie stosowane – nie tylko wobec książek, ale co do zasady wszystkich towarów i usług objętych tym podatkiem, i to ono było głównym powodem wspomnianych problemów i kontrowersji związanych z brakiem precyzji przepisów VAT (Peretiatkowicz & Wojtas, 2017, Niedźwiedzki, 2019).

Przykładowemu przepisowi prawa podatkowego dotyczącego książek (art. 146, ust. 1, pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.) nadano zgodnie z tą praktyką następujące brzmienie:

[...] stawkę podatku 0 % stosuje się do:

a) dostaw w kraju i wewnątrzspółnotowego nabycia:

– książek (PKWiU *ex* 22.11) – z wyłączeniem książek adresowych o zasięgu krajowym, regionalnym i lokalnym, książek telefonicznych, teleksów i telefaksów (PKWiU 22.11.20-60.10), nut, map i ulotek – oznaczonych stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN

Praktyka pokazała, że następowały trudności interpretacyjne tego typu oznaczeń, ponieważ ich rzeczywiste znaczenie nie jest jedynie dosłownym znaczeniem nazwy poszczególnej klasy. Wynika to z faktu, że dla ich poprawnej interpretacji istotnym wskazaniem jest stosowany w danej klasyfikacji podział ze względu na cechy wyrobów, techniczne procesy ich wytwarzania lub przynależność producenta do wybranej branży.

Ze względu na czas i sposób opracowania wczesnych klasyfikacji – SWW i PKWiU 1997 – nie mogły uwzględniać zmian, w szczególności technologicznych, które zachodziły w gospodarce, również na rynku książki. W przypadku książek wiązało się to z niejawnym wskazaniem na wyłącznie drukowany charakter książek, klasyfikacje te zostały bowiem opracowane jeszcze przed powstaniem lub popularyzacją innych form książki. W praktyce więc problemy związane z tą klasyfikacją wiązały się z wykluczeniem książek na nośnikach i książek dystrybuowanych przez Internet.

W przypadku SWW, opracowanego w 1982 r., wskazane przez prawodawców zgrupowanie 2712 („wydawnictwa dziełowe”), a tym samym zawierające się w nim zgrupowania 2712-1 („książki”) i 2712-2 („broszury”) pozornie mogą być rozumiane szeroko – tak, by obejmowały także „nowe formy książki”. Jednak do ich właściwej interpretacji konieczne jest uwzględnienie faktu, że mieszczą się one w gałęzi 27 obejmującej „wyroby poligraficzne”, co bezwzględnie wyklucza wszelkie rodzaje książek inne, niż drukowane (Tab. 1).

Tabela 1. Wykaz wybranych symboli Systematycznego Wykazu Wyrobów z gałęzi 27 –
wyroby poligraficzne

Symbol SWW	Wyszczególnienie
27	WYROBY POLIGRAFICZNE
271	WYROBY POLIGRAFICZNE
2712	Wydawnictwa dziełowe
2712-1	Książki
2712-2	Broszury (wydawnictwo nieperiodyczne oprawione lub łączone zawierające od 5 do 48 stron nie wliczając okładek)

Źródło: Systematyczny Wykaz Wyrobów, 1990, t. 3, s. 273.

Podobny problem dotyczył PKWiU z 1997 r., z której klasa 22.11 „książki” wymieniana była w przepisach VAT w latach 2002-2010. W tej klasyfikacji główny dział 22 jest szerszy niż wyroby poligraficzne – obejmuje „druki i zapisane nośniki informacji”, zatem *prima facie* książki na innych nośnikach również mogłyby zostać tam przyporządkowane. Jednak należąca do tego działu grupa 22.1 została opisana jako „książki, gazety i inne druki oraz zapisane nośniki informacji”, co wskazuje, że przypisane do tej grupy książki należy rozumieć jedynie jako produkty mieszczące się

w zakresie wyrobów drukowanych, osobnym od pozostałych nośników informacji. Potwierdzają to uwagi do całego działu, zgodnie z którymi książki wydawane na nośnikach innych niż papier powinny być klasyfikowane według nośników klasyfikowanych w innych, odpowiednich dla nich grupach działu 22 – np. 22.14 „nagrania dźwiękowe”, co wykluczało przyporządkowanie ich do klasy 22.11.

Tabela 2. Wykaz wybranych symboli PKWiU (1997) z działu 22 – druki i zapisane nośniki informacji

Symbol PKWiU	Nazwa grupowania
22.1	KSIAŻKI, GAZETY I INNE DRUKI ORAZ ZAPISANE NOŚNIKI INFORMACJI
22.11	Książki
22.11.1	Książki, broszury, ulotki i podobne wyroby drukowane, w pojedynczych arkuszach
22.11.10	Książki, broszury, ulotki i podobne wyroby drukowane, w pojedynczych arkuszach
22.11.10-00	Książki, broszury, ulotki, itp., drukowane w pojedynczych arkuszach
22.11.10-00.10	Książki drukowane w pojedynczych arkuszach
22.11.10-00.20	Broszury, ulotki itp. drukowane w pojedynczych arkuszach
...	...
22.14	Nagrania dźwiękowe

Źródło: *Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług*, 1997, t. 3, s. 82-83.

Dla adresatów prawa konieczne było zatem odniesienie się do pełnej treści zewnętrznych klasyfikacji i poprawne ich wykorzystanie, co nie zawsze miało miejsce – przedsiębiorcy w praktyce dokonywali błędnej interpretacji, która była następnie podważana przez organy podatkowe (Wyrok WSA w Warszawie z 28 czerwca 2005 r.; Wyrok WSA we Wrocławiu z 28 czerwca 2007 r.). O tym, że interpretacja omawianych przepisów faktycznie mogła sprawiać trudności niewyspecjalizowanym odbiorcom prawa, świadczy fakt, że błędnej wykładni dokonywały nawet sądy administracyjne – w jej wyniku stwierdzały w swoich wyrokach, że przepisy podatkowe nie wymagają, by książki objęte preferencyjną stawką podatku były wytworzone metodami poligraficznymi (Wyrok WSA w Gdańsku z 20 grudnia 2007 r.; Wyrok WSA w Gdańsku z 12 maja 2009 r.). W wyrokach wyższej instancji Naczelny Sąd Administracyjny stwierdzał jednak, że taka wykładnia była błędna w świetle poprawnej interpretacji zakresu znaczeniowego PKWiU (Wyrok NSA z 21 stycznia 2009 r.; Wyrok NSA z 24 września 2010 r.).

Trzeba podkreślić, że wykluczenie innych form książki było niewątpliwie intencją prawodawców i nie wynikało jedynie z ograniczeń stosowanych klasyfikacji, było bowiem zgodne z ówczesnymi wytycznymi

unijnych dyrektyw VAT, do których dostosowywano polskie przepisy jeszcze przed akcesją Polski do UE (por. Kołodko, 1996). Omówiony sposób komunikowania woli prawodawców jest jednak problematyczny – odwołanie się w przepisach jedynie do konkretnych klas spowodowało zatracenie informacji o ich miejscu w obrębie tychże klasyfikacji, a tym samym o ich poprawnym zakresie znaczeniowym. Zakres ten jest natomiast zawężony wobec możliwych i akceptowalnych w społeczeństwie sposobów rozumienia pojęcia „książka” i „wydawnictwo dziełowe”, czego dowodzą zarówno decyzje przedsiębiorców, jak i wyroki sądów – choć te ostatecznie zostały uchylone¹.

ALTERNATYWNE SPOSOBY IDENTYFIKACJI TOWARÓW I USŁUG

Praktyka pokazuje, że wykorzystywanie oznaczeń klasyfikacji nie stanowi bezwzględnie przestrzeganej zasady i prawodawcy mają możliwość nie odwoływać się do tych klasyfikacji. Takie sytuacje stanowią jednak wyjątek, przy czym książki są jednymi z niewielu towarów i usług, w przypadku których przepisy VAT nie odwoływały się do oznaczeń klasyfikacji i zamiast tego korzystały z określeń w języku naturalnym, nieobciążonych opisanymi wcześniej ograniczeniami wynikającymi z ukrytych wskazań technicznych.

Sytuacja taka pierwszy raz miała miejsce już w 1994 r., gdy objęto preferencjami podatkowymi „książki w alfabecie Braille’a”, dla których nie istniało odrębne oznaczenie SWW. Choć przynależność książek brajlowskich do pojęcia „książka” nie budzi wątpliwości, a publikacje te także są nazywane drukami (Czerwińska, 1999), to są wytwarzane technikami skutkującymi powstaniem na fizycznym nośniku wypukłych form możliwych do odczytania przez dotyk, które to techniki są odmienne od powszechnie wykorzystywanych metod druku, co przypuszczalnie mogło wzbudzać wątpliwości organów podatkowych i przyczynić się do doprecyzowania prawa w tym względzie.

Kolejny raz nastąpiło to w 2010 r., gdy ustawodawca wprowadził preferencyjne traktowanie książek na nośnikach. Od tego roku wykorzystywano nowszą klasyfikację PKWiU 2008, której konstrukcja różni się od poprzednio wykorzystywanych tym, że jej podział opiera się na działalności producenta, a nie na kryteriach technicznych wyrobów i usług, co pozwoliło na wyróżnienie działu 58 obejmującego „usługi związane z działalnością wydawniczą”. W jego ramach wyszczególniono osobne kategorie 58.11.1 dla „książek drukowanych”, 58.11.2 dla „książek wydawanych

¹ Nb. w obu przytoczonych wyrokach (Wyrok NSA z 21 stycznia 2009 r.; Wyrok NSA z 24 września 2010 r.) NSA wypowiedział się na temat błędnej wykładni niższej instancji, jednak uchylenie wcześniejszych wyroków nastąpiło na innej podstawie.

na dyskach, taśmach i innych nośnikach” a nawet 58.11.3 dla „książek online” (Tab. 3).

Tabela 3. Wykaz wybranych symboli PKWiU 2008 dla działu 58 –
Usługi związane z działalnością wydawniczą

Symbol	Nazwa
58.1	USŁUGI ZWIĄZANE Z WYDAWANIEM KSIĄŻEK, PERIODYKÓW I INNYCH PUBLIKACJI
58.11	USŁUGI ZWIĄZANE Z WYDAWANIEM KSIĄŻEK
58.11.1	Książki drukowane
58.11.11	Podręczniki szkolne drukowane
58.11.11.0	Podręczniki szkolne drukowane
58.11.12	Podręczniki fachowe, techniczne i naukowe, drukowane
58.11.12.0	Podręczniki fachowe, techniczne i naukowe, drukowane
58.11.13	Książki dla dzieci drukowane
58.11.13.0	Książki dla dzieci drukowane
...	...
58.11.2	Książki wydawane na dyskach, taśmach i innych nośnikach
58.11.20	Książki wydawane na dyskach, taśmach i innych nośnikach
58.11.20.0	Książki wydawane na dyskach, taśmach i innych nośnikach
58.11.3	Książki on-line
58.11.30	Książki on-line
58.11.30.0	Książki on-line

Źródło: PKWiU 2008, Główny Urząd Statystyczny https://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkwiu_08/index.html

Te trzy kategorie zdają się wyczerpująco oddawać charakter produktów i usług będących przedmiotem współczesnego rynku książki, zaś same określenia są na tyle precyzyjne (bezpośrednio wskazujące na sposób utrwalenia i dystrybucji książek, których dotyczą) i nieobarczone dodatkowymi kryteriami, które zawężyłyby ich znaczenie, że prawdopodobnie nie powodowałyby tych samych trudności co poprzednie klasyfikacje i mogłyby zostać wykorzystane z większym sukcesem. W praktyce jednak ustawodawca wykorzystał jedynie klasę 58.11.1 „książki drukowane” – klasa ta istotnie nie powodowała wątpliwości interpretacyjnych, które zostałyby poświadczone w dostępnych wyrokach sądów administracyjnych. Jednak w odniesieniu do książek na nośnikach ustawodawca nie powołał się na dostępne oznaczenie 58.11.2 i zastosował jedynie odpowiadające mu określenie słowne: „książki wydawane na dyskach, taśmach i innych nośnikach”.

Na uwagę zasługuje także rozwiązanie przyjęte w 2019 r., gdy preferencjami objęto po raz pierwszy również książki dostarczane przez In-

ternet. Wykorzystywana od tego czasu CN jest europejską klasyfikacją z 1987 r. i choć od czasu powstania była ona aktualizowana, to jednak nie w zakresie działu 49 „książki, gazety, obrazki i pozostałe wyroby przemysłu poligraficznego, drukowane”. Wobec tego nie obejmuje on książek na nośnikach, ze względu zaś na fakt, że CN jest jedynie klasyfikacją towarową, nie może też nigdy objąć dostarczania książek elektronicznych przez Internet (Tab. 4), które w prawie unijnym traktowane jest jako usługa.

Tabela 4. Wykaz wybranych symboli CN dla działu 49 – *Książki, gazety, obrazki i pozostałe wyroby przemysłu poligraficznego, drukowane; manuskrypty, maszynopisy i plany*

Kod CN	Wyszczególnienie
4901	Książki, broszury, ulotki i podobne materiały, drukowane, nawet w pojedynczych arkuszach
4901 10 00	– W pojedynczych arkuszach, nawet składane
	– Pozostałe
4901 91 00	– – Słowniki i encyklopedie oraz ich seryjne zeszyty publikacji
4901 99 00	– – Pozostałe
4902	Gazety, dzienniki i czasopisma, nawet ilustrowane lub zawierające materiały reklamowe
...	...
4903 00 00	Książki dla dzieci, obrazkowe, do rysowania lub kolorowania
...	
4911	Pozostałe artykuły drukowane, włącznie z drukowanymi obrazkami i fotografiami
4911 10	– Reklamy handlowe, katalogi handlowe i tym podobne

Źródło: Załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i staty stycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.U. L 256 z 7.9.1987 ze zm.).

Choć polski ustawodawca, ustalając na nowo zakres preferencji podatkowych, miał możliwość odwołać się do istniejących i, jak się wydaje, wyczerpujących oznaczeń PKWiU 2015 (jednakowych z przytoczonymi wcześniej oznaczeniami PKWiU 2008 w zakresie działu 58) lub określić w języku naturalnym, postanowił jednak przyjąć rozwiązanie odwołujące się w każdym przypadku do dostępnego oznaczenia CN dla książek drukowanych, co wymagało opracowania szczególnych określeń (Tab. 5).

Znamienny, lecz nie zaskakujący jest fakt, iż obranie za podstawę oznaczeń dla książek drukowanych zostało uznane przez ustawodawcę za wystarczające. Drukowana książka, jako najpowszechniejsza i najdłuższej funkcjonująca jej forma, stanowi niewątpliwie wzór dla innych jej rodzajów i, jak argumentują badacze, m.in. Phillips i Kovač, inne rodzaje książek w różnym stopniu posiadają z książką drukowaną wspólne wywiedzione z niej atrybuty (Phillips & Kovač, 2022).

Tabela 5. Fragment Załącznika 10 do Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 5%

Poz.	CN lub PKWiU	Nazwa towaru lub usługi (grupy towarów lub usług)
19	ex 49	Książki, gazety, obrazki i pozostałe wyroby przemysłu poligraficznego, drukowane; manuskrypty, maszynopisy i plany – wyłącznie towary objęte następującymi CN: 1) ex 4901 Książki, broszury, ulotki i podobne materiały, drukowane, nawet w pojedynczych arkuszach – z wyłączeniem ulotek, 2) ex 4902 Gazety [...] 3) 4903 00 00 Książki dla dzieci, obrazkowe, do rysowania lub kolorowania [...]
20	ex 8523	Dyski, taśmy, półprzewodnikowe urządzenia pamięci trwałej, „karty inteligentne” i inne nośniki do rejestrowania dźwięku lub innych zjawisk, nawet nagrane, włączając matryce i wzorce do produkcji dysków, ale wyłączając produkty objęte działem CN 37 – wyłącznie publikacje objęte poz. 19
...
24	bez względu na PKWiU	Dostarczanie drogą elektroniczną publikacji objętych poz. 19, z wyłączeniem: – publikacji, które w całości lub w przeważającej mierze składają się z treści wideo lub możliwej do odsłuchania muzyki, [...]

Źródło: Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2004, Nr 54, poz. 535 ze zm.

Taka konstrukcja przepisów wydaje się jednak wadliwa, zarówno z punktu widzenia nauki o książce, jak i praktyki wydawniczej. Przede wszystkim oznaczenie CN 49 *de facto* odnosi się do formy książki jako wyrobu drukowanego, nie zaś jej funkcji społecznej, treści, czy sposobu jej organizacji – kwestie te są najwyżej dorozumiane, podobnie jak miało to miejsce w przypadku omówionych wcześniej klasyfikacji. Co więcej, nowych form książek nie można uznać jedynie za odtworzenie w środowisku cyfrowym treści książek tradycyjnych. Książki te mogą być poszerzone o nowe treści i funkcje, a w przypadku wydań niemających odpowiednika w wersji drukowanej ich treść może być całkowicie odrębna – na co w liście do Ministerstwa Finansów wskazywał w 2018 r. ówczesny prezes PIK Włodzimierz Albin, wnioskując o przyjęcie przez prawodawców innego rozwiązania (Albin, 2018).

Wątpliwości może budzić zatem sposób, w jaki w świetle tych przepisów należy szukać tożsamości książki jako obiektu drukowanego oraz książki mówionej lub cyfrowego zapisu tekstu do odczytu wzrokowego. Wątpliwości takie są uzasadnione w świetle faktu, iż dominującą wykładnią prawa podatkowego jest wykładnia literalna, a nie celowościowa, czyli zgodna z zakładaną wolą ustawodawcy (Andrzejewska-Czarnek, 2013; Bielska-Brodziak, 2009). Niemniej jednak, choć na gruncie rozważań naukowych czy branżowych taką konstrukcję można uznać za problematyczną, w praktyce przepisy te nie spowodowały dotąd trudności, które skutkowałyby zawężeniem preferencji podatkowych.

KSIĄŻKA A INNE WYROBY

Rozróżnienie między książkami drukowanymi a książkami na nośnikach lub książkami elektronicznymi nie jest jedynym problemem wyrosłym na gruncie przepisów podatkowych. Istnieją również inne produkty, z którymi książka kodeksowa (stanowiąca, jak wspomniano, pewien wzorzec tego pojęcia) może dzielić pewne cechy fizyczne i funkcjonalne, lecz ich status jako książki jest niepewny. Choć problemy tego typu rozpatrywane były przez sądy administracyjne w odniesieniu do przepisów formułowanych z wykorzystaniem rozpatrywanych uprzednio klasyfikacji statystycznych, to zasługują one na osobne omówienie. O ile bowiem spory z organami podatkowymi dotyczyły towarów identyfikowanych w ustawach za pomocą oznaczeń klasyfikacji, tak same klasyfikacje *de facto* nie stanowiły istotnego kryterium pozwalającego ocenić poprawność decyzji przedsiębiorców.

Teoretycznie stosowanie klasyfikacji powinno wykluczać tego typu sytuacje. Odwołanie w przepisach tylko do wybranych klas powinno bowiem jednoznacznie wykluczać z zakresu preferencji wszystkie inne pozycje klasyfikacji, które nie zostały wymienione w przepisach. Ponadto każdy towar i usługa powinny być konsekwentnie zaliczane tylko do jednej klasy na podstawie cech najbardziej charakterystycznych – sądy administracyjne wielokrotnie wypowiedziały się na ten temat (w kontekście rynku książki zob. Wyrok WSA w Warszawie z 20 lipca 2012 r.; Wyrok WSA w Warszawie z 13 marca 2013 r.).

Jak jednak podkreślono, książka może dzielić formę i funkcje również z innymi wyrobami, co nie zawsze pozwala na jednoznaczną klasyfikację. Należy również zwrócić uwagę, że nie tylko pojęcie „książka” pozostaje niezdefiniowane w obrębie klasyfikacji – tyczy się to w zasadzie wszystkich innych towarów i usług, które zostały w nich ujęte. Wobec tego przy próbie rozróżnienia poszczególnych klas konieczne jest odwołanie się nie do samej klasyfikacji, a do znajomości znaczenia nazw poszczególnych jej pozycji. Wydaje się zatem, że klasyfikacje nie ułatwiają określenia, czy

dany wyrób lub usługa mieszczą się w zakresie preferencji podatkowych, zaś osiągnięcie tego samego skutku byłoby możliwe poprzez prostszy środek ustawodawczy, jakim jest wskazanie tego samego zakresu znaczeniowego przy użyciu języka naturalnego.

Kilkakrotnie rozpatrywanym przez sądy administracyjne przykładem książek przenikających się z innym produktem są książki zabawki zawierające układanki typu puzzle. W ocenach organów podatkowych oraz sądów administracyjnych główną atrakcją takich produktów stanowiła możliwość układania puzzli, co wiązało się z koniecznością klasyfikacji ich jako łamigłówek (Wyrok WSA w Warszawie z 20 lipca 2012 r.; Wyrok WSA w Warszawie z 19 lutego 2014 r.). Notabene w jednej ze spraw tego typu nie uznano zasadności przedstawionej przez podatnika ekspertyzy, zgodnie z którą publikacje te miały walory edukacyjne i stanowiły pomoc w zakresie nauki czytania i mówienia, bowiem w ekspertyzie tej wskazano również, że układanka sprzyja rozwojowi sprawności manualnej, co nie pozwoliło określić elementu przeważającego w kwestii atrakcyjności produktu. W sprawie tej dyrektor Izby Skarbowej wyraził ponadto pogląd, że przyjęcie spornych publikacji przez Bibliotekę Narodową w ramach egzemplarza obowiązkowego nie przemawia za tym, by uznać je za książki dla celów podatkowych (Wyrok WSA w Warszawie z 13 marca 2013 r.).

Interesujący przykład dociekań znaczeniowych wyniął na podstawie obowiązującego w latach 2000-2011 wyłączenia map z preferencji podatkowych. W interpretacji organów podatkowych i sądów administracyjnych przyjęto, że przepisy te wskazują nie tylko na wyłączenie pojedynczych, samodzielnych wydawniczo map, ale również atlasów geograficznych i innych wydawnictw książkowych składających się w głównej mierze z map. W trakcie sporu rozpatrywano definicje mapy i atlasu przytoczone przez podatnika, pochodzące zarówno ze *Słownika języka polskiego*, jak i z ekspertyzy sporządzonej przez Stowarzyszenie Kartografów Polskich, które to definicje wskazywały na odrębny charakter tych publikacji. W wyroku stwierdzono jednak, że wydawnictwa te są wystarczająco zbliżone zawartością treściową do map, by uznać je za wyłączone ze stosowania obniżonej stawki podatku (Wyrok WSA w Warszawie z 13 stycznia 2011 r.; zob. także dalsze wyroki w tej sprawie po złożonych przez podatnika odwołaniach: Wyrok WSA w Warszawie z 16 lipca 2013 r., Wyrok NSA z 18 grudnia 2014 r.).

Inny przykład przeprowadzonej wykładni językowej stanowi przypadek zakwestionowania przez organ podatkowy klasyfikacji albumu składającego się z fotosów jako wydawnictwa dziełowego. Organ podatkowy powołał się przy tym na definicję książki pochodzącą z internetowej wersji *Słownika języka polskiego PWN*, zgodnie z którą „książka” to „złożone i oprawione arkusze papieru, zadrukowane tekstem literackim,

naukowym lub użytkowym; też: tekst wydrukowany na tych arkuszach”. W ocenie organu dominacja fotosów kazała zaś zakwalifikować produkt jako akcydens, nie książkę. Wojewódzki Sąd Administracyjny podważył jednak to stanowisko i dokonał wówczas własnej wykładni językowej powołując się na dodatkowe źródło – Wikipedię. Przytoczona stamtąd definicja wymieniała album jako jeden z rodzajów książek, wobec czego Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał wcześniejszą wykładnię za pobieżną i niewystarczającą (Wyrok WSA w Warszawie z 25 maja 2007 r.).

Wskazać można także na wspomniany uprzednio spór podatnika z Ministerstwem Finansów, który stanowi przykład wątpliwości interpretacyjnych względem kalendarzy jako produktów podobnych do książki. Kwestia ta nie została jednak w istocie rozpatrzona, bowiem przedmiotem sporu nie była tak naprawdę decyzja dotycząca klasyfikacji, lecz odmowa przeprowadzenia interpretacji przez Ministerstwo Finansów, którą to decyzję Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał za słuszną (Wyrok WSA w Warszawie z 25 maja 2015 r.). Trzeba podkreślić, że odnośne orzecznictwo dotyczące klasyfikacji pojawia się w sytuacjach spornych z organami podatkowymi, natomiast na podstawie analizy dostępnych na rynku kalendarzy wydaje się, że w tym względzie ukonstytuowała się praktyka pozwalająca klasyfikować kalendarze jako książki².

ZAKOŃCZENIE

Powyższe analizy zdają się potwierdzać, że książka stanowi problematyczny przedmiot unormowań prawnych. Wydaje się jednak, że główną trudnością związaną z funkcjonowaniem przepisów podatkowych było oparcie ich na klasyfikacjach statystycznych – podobnie jak w przypadku innych towarów opisywanych w literaturze (Peretiatkiewicz & Wojtas, 2017, Niedźwiedzki, 2019). Klasyfikacje te sprawiały problemy przede wszystkim ze względu na zawężenie ich znaczenia tylko do książek drukowanych. Godny uwagi jest fakt, że rozszerzonej interpretacji znaczenia terminu „książka” – obejmującej także jej nowe formy – gotowi byli dokonać nie tylko przedsiębiorcy, ale i sądy administracyjne. Pokazuje to, że uznanie książek elektronicznych lub mówionych za książki nie budzi w społeczeństwie kontrowersji – na przeszkodzie stało jednak prawodawstwo unijne i krajowe.

² Zob. opis bibliograficzny przykładowych kalendarzy zgłoszonych krajowemu biuru ISBN w latach 2017, 2018 i 2019: https://e-isbn.pl/IsbnWeb/onix/summary.html?record_id=1621504; https://e-isbn.pl/IsbnWeb/onix/summary.html?record_id=7420456; https://e-isbn.pl/IsbnWeb/onix/summary.html?record_id=7420473 [dostęp: 01.09.2022]. Kalendarzom, których forma zakłada wydzieranie kolejnych kartek z oznaczeniami upływających dni, nadane zostały numer ISBN właściwe dla książek, ponadto opatrzone zostały adnotacją na I stronie okładki o zastosowaniu dla nich 5% stawki podatku. Zgodnie z opisem producenta kalendarze zostały zaklasyfikowane przez niego jako „książki innego typu”.

Orzecznictwo w kwestii spornych, podobnych do książki produktów jest nieliczne i zróżnicowane. Wobec tego można uznać, że problemy tego typu stanowią margines i nie uderzały we „właściwy” rynek książki, którego uczestnicy prowadzą działalność skoncentrowaną przede wszystkim na towarach, co do których nie pojawiają się tego typu wątpliwości. Niemniej jednak analiza różnych kryteriów rozpatrywanych przez organy podatkowe i sądy administracyjne wskazuje, że na gruncie polskiego prawa możliwe jest przeprowadzenie racjonalnej wykładni przepisów nawet w tak trudnej materii – nawet jeśli przyjęte rozstrzygnięcia nie zawsze były korzystne dla podatników. Wskazuje to na skuteczność elastycznych rozwiązań – wykorzystaniu minimalnych określeń w języku naturalnym, np. „książka” – dzięki któremu mogłaby ukonstytuować się praktyka korzystna zarówno dla Skarbu Państwa, jak i podatników działających na rynku książki.

Na zakończenie można zastanowić się, czy w świetle powyższych rozważań potrzebne jest przyjęcie legalnej definicji książki. Stanowisko takie w trakcie prowadzonych w 2018 r. prac nad nowelizacją ustawy podatkowej przedstawiła Polska Izba Książki, argumentując, że brak takiej definicji „może spowodować wiele nieprawidłowości w zakresie stosowania stawek obniżonych” (Druk 3255). Jeszcze dobitniej w tej kwestii argumentują Phillips i Kovač (2022):

„Bez technicznej definicji książki te unormowania mogłyby znaleźć zastosowanie dla każdego obiektu drukowanego lub tekstowego, który został samowolnie nazwany książką, od torebki na wymioty po oprogramowanie do rachunkowości”³.

Niewątpliwie autorzy przedstawili swój pogląd w formie hiperboli, jednak stanowisko domagające się definicji normatywnej ze względu na możliwość obchodzenia przepisów wymaga też założenia, że przedsiębiorcy będą podejmować decyzje o uznaniu za książkę dowolnego przedmiotu lub usługi jedynie na podstawie pojedynczych cech wspólnych, znacznie odbiegając od przyjętego w społeczeństwie postrzegania książki, zaś organy państwa nie będą tych decyzji kwestionowały. Dotychczasowa polska praktyka pokazuje jednak, że organy podatkowe i sądy administracyjne zdolne są do racjonalnej interpretacji przepisów, która nie dopuszcza do tego typu nadużyć. Większe ryzyko leży natomiast po stronie przedsiębiorców, których decyzje mogą zostać łatwo podważone, zwłaszcza biorąc pod uwagę dominującą wykładnię literalną przepisów. Z tego względu wszelkie potencjalne definicje lub inne kryteria dotyczące stosowania preferencji podatkowych powinny być rozpatrywane ze szczególną uwagą.

³ Oryg.: *Without a technical definition of the book, these regulatory mechanisms could be applied to any printed or textual object that is arbitrarily declared to be a book, from an airsickness bag to a computer accounting program.*

BIBLIOGRAFIA

- Albin, Włodzimierz (2018). List przewodni Prezesa PIK, 17.12.2018, <http://www.pik.org.pl/upload/files/list%20przewodni%20Prezesa%20PIK.pdf> [dostęp: 01.09.2022].
- Andrzejewska-Czarnek, Izabela (2013). *Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Bielska-Brodziak, Agnieszka (2009). *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*. Warszawa: Oficyna Wolters Kluwer business.
- Cybulski, Radosław (1984). Struktura i właściwości książki. *Studia o książce*, t. 14, s. 3-36.
- Czerwińska, Małgorzata (1999). *Pismo i książka w systemie Louisa Braille'a w Polsce*. Warszawa: SBP.
- Druk 3255. Przebieg procesu legislacyjnego, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3255> [dostęp: 01.09.2022].
- Dziurdzia, Tomasz (2017). Projekt ustawy o książce z 2015 roku. *Roczniki Biblioteczne*, t. 61, s. 241-266.
- Dziurdzia, Tomasz (2023). Polskie przepisy VAT dotyczące książek w latach 1993-2019. *Przegląd Biblioteczny*, z. 1, s. 64-86.
- 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.
- Jackowska, Iwona (2015). Przedsiębiorcy mają dosyć zgadywania stawek VAT. *Puls Biznesu*, 25.05.2015, <https://www.pb.pl/przesieborcy-maja-dosyc-zgadywania-stawek-vat-794042> [dostęp: 01.09.2022].
- Kempa, Paweł (2019). PKWiU wciąż kością niezgody. *Rzeczpospolita*, 06.08.2019, <http://archiwum.rp.pl/arttykul/1382684-PKWiU-wciaz-koscia-niezgody.html> [dostęp: 01.09.2022].
- Kołodko, Grzegorz (1996). *Polska 2000. Strategia dla przyszłości*. Warszawa: Poltext.
- Migoń, Krzysztof (1976). *Nauka o książce wśród innych nauk społecznych*. Wrocław: Zakład Narodowy im. Ossolińskich.
- Migoń, Krzysztof (2017). Książka. W: *Encyklopedia książki*, t. 2. Red. A. Żbikowska-Migoń, M. Skalska-Zlat. Wrocław: Wydaw. Uniwersytetu Wrocławskiego, s. 103-108.
- Niedźwiedzki, Wojciech (2019). Klasyfikacja statystyczna PKWiU jako element stanu faktycznego, czy element normy prawnej – problemy praktyczne w zakresie występowania o interpretację indywidualną. *Kwartalnik Prawno-Finansowy*, nr 4, s. 29-42.
- Pacek, Jarosław (2015). Pole semantyczne książki w tekstach normalizacyjnych i prawnych, *Praktyka i Teoria Informacji Naukowej i Technicznej*, nr 4, s. 20-26.
- Peretiatkiewicz, Lidia; Wojtas, Michał (2017). Klasyfikacja statystyczna towarów a wybór stawki VAT dla produktów spożywczych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 3, s. 67-76.
- Teszner, Krzysztof (2020). Wydawanie wiążącej informacji stawkowej na potrzeby VAT – nowa podatkowa procedura interpretacyjna. *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarcze go*, nr 4, s. 31-38.
- Zalewski, Łukasz (2017). W sprawach VAT nadal rządzi klasyfikacja statystyczna. *Gazeta Prawna*, 04.05.2017, <https://podatki.gazetaprawna.pl/arttyku>

ly/1039843,w-sprawach-vat-nadal-klasyfikacja-statystyczna.html [dostęp: 01.09.2022].

Orzecznictwo

Wyrok NSA z 12 maja 2005 r., FSK 2121/04.

Wyrok NSA z 21 stycznia 2009 r., I FSK 873/08.

Wyrok NSA z 24 września 2010 r., I FSK 1532/09.

Wyrok NSA z 18 grudnia 2014 r., I FSK 1815/13.

Wyrok WSA w Warszawie z 28 czerwca 2005 r., III SA/Wa 1733/04.

Wyrok WSA w Warszawie z 25 maja 2007 r., III SA/Wa 453/07.

Wyrok WSA we Wrocławiu z 28 czerwca 2007 r., I SA/Wr 828/07.

Wyrok WSA w Gdańsku z 20 grudnia 2007 r., I SA/Gd 402/07.

Wyrok WSA w Warszawie z 9 października 2008 r., III SA/Wa 1142/08.

Wyrok WSA w Gdańsku z 12 maja 2009 r., I SA/Gd 254/09.

Wyrok WSA w Warszawie z 13 stycznia 2011 r., III SA/Wa 1187/10.

Wyrok WSA w Warszawie z 20 lipca 2012 r., III SA/Wa 3083/11.

Wyrok WSA w Warszawie z 13 marca 2013 r., III SA/Wa 2625/12.

Wyrok WSA w Warszawie z 19 lutego 2014 r., III SA/Wa 1804/13.

Wyrok WSA w Warszawie z 25 maja 2015 r., III SA/Wa 3008/14.

Wyrok WSA w Warszawie z 16 lipca 2013 r., III SA/Wa 17/13.

Artykuł w wersji poprawionej wpłynął do Redakcji 28 marca 2023 r.

TOMASZ DZIURDZIA

Institute of Information and Media Sciences

Wrocław University

e-mail: tomasz.dziurdzia@uwr.edu.pl

ORCID 0000-0002-7979-3466

CHALLENGES OF BOOK IDENTIFICATION IN POLISH LAW – CASE STUDY OF VAT IN THE YEARS 1993-2019

KEYWORDS: Economic taxonomy. Book market. Tax preferences. Book definition

ABSTRACT: **Thesis/Objective** – Book definition poses difficulties both on academic and practical grounds. Polish tax regulations adopted specific (on European scale) means of identifying goods and services based on economic taxonomies, which was a source of interpretation issues in other economic sectors. **Research methods** – The author analysed the content of Polish tax regulations, economic taxonomies and administrative court decisions. **Results and conclusions** – Tax regulations concerning books proved to be difficult for taxpayers to interpret, which has caused numerous court disputes between them and tax authorities. Adopted measures seem to be inadequate and rigid, with more advantageous solution appearing to be the use of more flexible, natural language definitions.