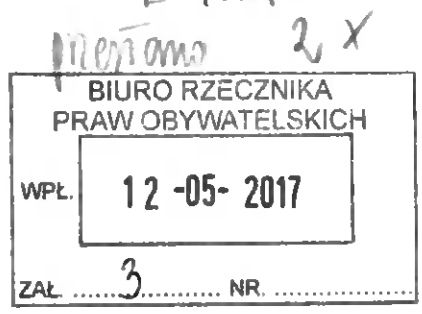
E-PUAP

Ministerstwo Finansów
00-916 Warszawa
Świętokrzyska 12

Warszawa, 2017-05-12

SP5.055.1.2017



Dotyczy: V.511.394.2016.JG/KB

Odpowiedź Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 11 maja 2017 r. znak: SP5.055.1.2017.

Załączniki:

1. odpowiedź do RPO.(4432538_3158178).pdf

Dokument nie zawiera podpisu

Podpis elektroniczny

Warszawa, dnia 11 maja 2017 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER ROZWOJU I FINANSÓW

SP5.055.1.2017

Pan
Adam Bodnar
Rzecznik Praw Obywatelskich

W odpowiedzi na wystąpienie z dnia 19 października 2016 r. znak: V.511.394.2016.JG (uzupełnione pismem z dnia 7 kwietnia 2017 r. znak: V.511.394.2016.JG/KB) w sprawie problemów związanych z nowymi mechanizmami dotyczącymi systemu interpretacji podatkowych, uprzejmie wyjaśniam, co następuje.

1. Regulacja art. 14e § 1a pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.) – dalej: „O.p.", pozwalająca na stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej niezgodnej z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym, jest wyrazem swego rodzaju prymatu interpretacji ogólnej nad interpretacją indywidualną.

Jak wynika z art. 14a § 1 O.p., minister właściwy do spraw finansów publicznych dokonuje interpretacji przepisów prawa podatkowego (przez wydawanie interpretacji ogólnych) dla zapewnienia jednolitego ich stosowania przez organy podatkowe, w szczególności minister powinien brać przy tym pod uwagę orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego Trybunału Sprawiedliwości UE. Oznacza to, że potrzeba wydania z urzędu interpretacji ogólnej powstaje szczególnie wtedy, gdy w tożsamych stanach faktycznych wydawane są rozbieżne interpretacje indywidualne lub zapadają rozbieżna wyroki sądów lub też, gdy zapadnie odmienne od dotychczasowej praktyki rozstrzygnięcie ww. Trybunałów. Te rozbieżności mogą być eliminowane właśnie przez stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej niezgodnej z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym.

Słusznie przyjął Pan Rzecznik, że możliwość stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnych dotyczy również interpretacji, które były przedmiotem kontroli sądowoadministracyjnej. Jednocześnie nie można podzielić wątpliwości Pana Rzecznika co do kolizji z regulacją art. 170 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2016 r. poz. 718, z późn. zm.). W tym miejscu konieczne jest przywołanie stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażonego na gruncie podobnej sprawy, ale dotyczącej dopuszczalności zmiany interpretacji indywidualnej poddanej wcześniej kontroli sądowej. W tej kwestii NSA wypowiedział się w wyroku dnia 25 września 2015 r., sygn. akt I FSK 563/14. Zgodnie z tezą sformułowaną w omawianym wyroku, przepisy

„... art. 170 i art. 153 u.p.p.s.a. nie stoją na przeszkodzie możliwości zastosowania art. 14e O.p. i zmiany indywidualnej interpretacji podatkowej, jeżeli Minister Finansów stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.". W uzasadnieniu tego wyroku Sąd odwołał się do poglądu, zgodnie z którym *„...akty interpretacji podatkowej nie korzystają z przymiotu trwałości w znaczeniu odnoszonym do ostatecznych decyzji administracyjnych. Ma natomiast wobec nich zastosowanie dobrze znana wielu systemom prawnym konstrukcja odwołalności aktu (Z. Kmieciak, Pisemne interpretacje przepisów polskiego prawa podatkowego jako instytucjonalna gwarancja ochrony zaufania do stanowionego prawa - na tle porównawczym, ZNSA 2012/3/49-63).*".

Stanowisko NSA zawarte w wyroku z dnia 25 września 2015 r., sygn. akt I FSK 563/14 można analogicznie odnosić do możliwości stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej na podstawie art. 14e § 1a pkt 2 O.p. W kontekście tego wyroku za nieuzasadnione należy uznać obawy Pana Rzecznika o niespójność systemową omawianej regulacji, a tym samym naruszenie zasad poprawnej legislacji. Ponadto, przedmiotowej regulacji nie sposób postrzegać w kategoriach pułapki dla podatników. W moim przekonaniu, szczególna ochrona materialnoprawna zapewniona podatnikowi w art. 14k i art. 14m O.p. na wypadek zastosowania się do interpretacji indywidualnej, której wygaśnięcie następnie stwierdzono, czyni zadość realizacji zasady zaufania do państwa i prawa, gdyż zapewnia ochronę praw podatnika przed potencjalnie niekorzystną dla niego zmianą wykładni prawa. Warto także wspomnieć o prawie do zaskarżenia postanowienia o stwierdzeniu wygaśnięcia interpretacji indywidualnej w drodze zażalenia, co zostało podatnikowi zagwarantowane w art. 14e § 3 Ordynacji podatkowej. Ze względu na wskazane wyżej instrumenty ochronne, wątpliwości co do zgodności obowiązującego mechanizmu stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej z konstytucyjną zasadą demokratycznego państwa prawnego należy uznać za zbyt daleko idące.

2. Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 31 marca 2014 r. nr PT10/033/5/133/WLI/14/RD 30577 nie może stanowić podstawy do formułowania tezy o nieuwzględnianiu w wydawanych interpretacjach ogólnych orzecznictwa sądów administracyjnych.

Wskazana przez Pana Rzecznika interpretacja ogólna została wydana w związku z podjętą w dniu 24 czerwca 2013 r. przez NSA w składzie siedmiu sędziów uchwałą o sygn. akt I FPS 2/13 dotyczącą sposobu opodatkowania podatkiem od towarów i usług świadczenia kompleksowego polegającego na trwałej zabudowie meblowej z uprzednio nabytych komponentów, wykonywanego w obiektach zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Z opublikowanego uzasadnienia do powołanej uchwały wynika m.in. że w przypadku świadczeń kompleksowych (złożonych) polegających na trwałej zabudowie meblowej z uprzednio nabytych komponentów, wykonywanych w obiektach budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, gdy elementem dominującym będzie wydanie towaru w celu przeniesienia prawa do rozporządzania nim jak właściciel, zaś pozostałe czynności będą miały charakter pomocniczy lub uboczny, transakcja powinna być traktowana jako dostawa towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710, z późn. zm.) - dalej: „ustawa o VAT". Natomiast w przypadku, gdy istotą transakcji będą inne czynności, to mimo, że w ramach takiej transakcji może także wystąpić wydanie towaru, powinna być ona traktowana jako świadczenie usług. W ocenie Sądu czynności polegające na zaprojektowaniu, dopasowaniu oraz montażu komponentów w sposób

tworzący wraz z elementami konstrukcyjnymi obiektu budowlanego lub jego części trwałą zabudowę meblową mają charakter usługi, do której może mieć zastosowanie obniżona stawka podatku od towarów i usług.

Zgodnie z zaprezentowanym w uzasadnieniu do wydanej uchwały stanowiskiem NSA „(...) *nie chodzi o jakiekolwiek wykorzystanie elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego (lokalu) przy wykonywaniu zabudowy meblowej, lecz jedynie takie, które przez konstrukcyjne połączenie komponentów meblowych i elementów obiektu budowlanego (lokalu) stworzy trwałą zabudowę spełniającą jako całość określoną funkcję użytkową. Tylko bowiem w takim zakresie można mówić o modernizacji obiektu budowlanego w rozumieniu art. 41 ust. 12 ustawy o VAT. Innymi słowy montaż komponentów meblowych niezależnie od stopnia ich przetworzenia, do którego nie zostaną wykorzystane w sposób istotny elementy konstrukcyjne obiektu budowlanego (lokalu) nie korzysta z obniżonej stawki przewidzianej w tym przepisie. Po trwałym połączeniu komponentów meblowych z elementami konstrukcyjnymi obiektu budowlanego lub jego części komponenty te podnoszą standard takiego obiektu. Dlatego też należy uznać, że czynności, polegające na zaprojektowaniu, dopasowaniu oraz trwałym montażu takich komponentów w obiekcie budowlanym lub jego części, mieszczą się w pojęciu modernizacji obiektów budowlanych lub ich części. W przypadku zaś gdy modernizacja dotyczy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym to wymienione wyżej czynności są objęte hipotezą normy wyprowadzonej z art. 41 ust. 12 ustawy o VAT. Oznacza to, że do takich czynności ma zastosowanie preferencyjna stawka podatku, o której mowa w ust. 2 tego artykułu*" (podkreślenie własne).

NSA wyraźnie zatem wskazał, że obniżona stawka podatku znajduje zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy montaż komponentów meblowych następuje z wykorzystaniem elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego (lokalu). W omawianym wypadku nie chodzi o jakiekolwiek wykorzystanie elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego (lokalu) przy wykonywaniu zabudowy meblowej, lecz jedynie takie, które przez konstrukcyjne połączenie komponentów meblowych i elementów obiektu budowlanego (lokalu) stworzy trwałą zabudowę spełniającą jako całość określoną funkcję użytkową. Tylko bowiem w takim zakresie można mówić (zgodnie z uchwałą NSA) o modernizacji obiektu budowlanego w rozumieniu art. 41 ust. 12 ustawy o VAT. Innymi słowy, montaż komponentów meblowych (szaf wnękowych, zabudowy kuchennej), niezależnie od stopnia ich przetworzenia, do którego nie zostaną wykorzystane w sposób istotny elementy konstrukcyjne obiektu budowlanego (lokalu), nie korzysta z obniżonej stawki przewidzianej w tym przepisie. Tym samym „zwykłe" przytwierdzenie w sposób trwały komponentów meblowych do ściany, podłogi czy sufitu przy pomocy np. kołków, wkrętów itp., co skutkuje możliwością demontażu tej zabudowy i przeniesienia w inne miejsce bez uszkodzenia lub zniszczenia konstrukcji budynku (lokalu mieszkalnego) nie może być objęte stawką obniżoną. Jest to bowiem typowa zabudowa meblowa dostępna na rynku, rekomendowana jako „trwała", niespełniająca powyższych kryteriów uzasadniających zastosowanie stawki obniżonej.

Należy zauważyć, że adresatem wydanej przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej nie są podatnicy, lecz organy podatkowe, które (jak zwrócono uwagę w tej interpretacji) przy podejmowaniu rozstrzygnięć co do wysokości opodatkowania trwałej zabudowy meblowej w świetle przepisów ustawy o VAT powinny każdorazowo dokonywać szczegółowej i obiektywnej analizy stanu faktycznego konkretnej sprawy. W powołanej interpretacji został położony nacisk na konieczność wykazania, czy istnieje, czy też nie istnieje istotne powiązanie zabudowy meblowej z elementami konstrukcyjnymi obiektu budowlanego (lokalu), co wpisuje

się w tezę i uzasadnienie wydanej przez NSA uchwały. Tym samym ww. interpretacja ogólna nie może zostać uznana za sprzeczną z linią orzeczniczą sądów administracyjnych.

3. W oparciu o interpretację ogólną Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2016 r. nr PT1.050.3.2016.156 nie można wywodzić tezy o powszechnym zjawisku wydawania interpretacji ogólnych prezentujących odmienną wykładnię prawa od zawartej w uprzednio wydanych interpretacjach indywidualnych.

Przedmiotowa interpretacja dotyczy kwestii stosowania właściwej stawki podatku od towarów i usług dla sprzedaży posiłków i dań przez placówki gastronomiczne na tle art. 41 ust. 2a w związku z poz. 28 załącznika nr 10 do ustawy o VAT oraz § 3 ust. 1 pkt 1 w związku z poz. 7 załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz. U. z 2013 r., poz. 1719, z późn. zm.) - dalej: „rozporządzenie w sprawie stawek VAT", w kontekście kwalifikowania tej sprzedaży jako dostawy towarów lub świadczenia usług w rozumieniu art. 7 i 8 ustawy o VAT. W przedmiotowej interpretacji szczegółowo wyjaśniono zasady dotyczące stosowania 5% stawki VAT na gotowe posiłki i dania - PKWiU ex 10.85.1 oraz 8% stawki VAT na sklasyfikowane w PKWiU 56 usługi związane z wyżywieniem.

Wydanie przedmiotowej interpretacji ogólnej było wynikiem sygnałów o składaniu wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych, w których wnioskodawcy, zadając pytanie o prawidłowość stosowanej stawki w odniesieniu do wykonywanych czynności, w opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego uznawali, że dokonują sprzedaży dań gotowych zaklasyfikowanych w grupowaniu PKWiU 10.85.1 - gotowe posiłki i dania, podczas gdy istniały przesłanki do stwierdzenia, że wykonywane przez nich czynności powinny być klasyfikowane jako usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56).

W tym miejscu wskazać należy, iż postępowanie interpretacyjne, którego elementem jest wydanie interpretacji indywidualnej, charakteryzuje się tym, że interpretator nie przeprowadza postępowania dowodowego, a jego rozstrzygnięcie bazuje tylko i wyłącznie na opisie stanu faktycznego czy też zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Stosownie bowiem do art. 14b § 3 O.p. składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Interpretacje indywidualne są wydawane w oparciu o przedstawiony przez wnioskodawcę opis stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i mają one zastosowanie wyłącznie do stanu rzeczywistego zgodnego z tym opisem. W tym samym zakresie może być oceniana prawidłowość danej interpretacji. Przy czym, jak wskazał NSA w wyroku z 7 marca 2016 r., sygn. akt I FSK 1031/14, co do zasady *„...klasyfikacja statystyczna jest elementem stanu faktycznego podanego przez Wnioskodawcę i nie powinna być weryfikowana w postępowaniu interpretacyjnym. (...) Skoro wnioskodawca zakwalifikował swoją działalność do określonego grupowania PKWiU, to organ nie jest władny w tym postępowaniu dokonywać własnych ustaleń. Takie uprawnienia będzie miał dopiero w ewentualnym postępowaniu podatkowym.".* (vide również: wyroki NSA z dnia 6 sierpnia 2014 r., sygn. akt I FSK 1298/13 i z dnia 9 marca 2012 r., sygn. akt I FSK 750/11).

Zatem ustalanie przez organy podatkowe klasyfikacji statystycznej dla towarów lub usług, objętych wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej oznaczałoby *de facto* nieuprawnione kreowanie przez te organy stanu faktycznego, którego dotyczy ten wniosek. W konsekwencji na

etapie postępowania interpretacyjnego ocena prawno-podatkowa przedstawionego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oparta jest na założeniu, że przedstawiona przez wnioskodawcę klasyfikacja statystyczna jest prawidłowa.
Zgodnie z poz. 7.3 Zasad Metodycznych Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług zawartych w załączniku do rozporządzenia PKWiU, zaliczenie danego produktu do odpowiedniego grupowania jest obowiązkiem producenta (względnie usługodawcy). Wynika to z faktu, że właśnie producent (usługodawca) posiada wszystkie informacje niezbędne do dokonania takiej kwalifikacji, tj. informacje dotyczące rodzaju użytego surowca, technologii wytwarzania, konstrukcji i przeznaczenia wyrobu lub charakteru usługi. Podkreślenia jednak wymaga, że dokonana przez producenta (usługodawcę) klasyfikacja nie może naruszać zasad budowy i logiki struktury PKWiU. W razie trudności przy zaliczaniu wyrobu (towaru) lub usługi do odpowiedniego grupowania PKWiU przedsiębiorca może wystąpić w tej sprawie do organów statystycznych. Procedury udzielania informacji w sprawie standardów klasyfikacyjnych (w tym Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług) określa Komunikat Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 24 stycznia 2005 r. w sprawie trybu udzielania informacji dotyczących standardów klasyfikacyjnych (Dz. Urz. GUS Nr 1, poz. 11).

Mając na uwadze powyższe, w sytuacji gdy w postępowaniu interpretacyjnym stanowisko organu „uzależnione" było od podanej przez wnioskodawcę klasyfikacji towarów lub usług do odpowiedniego grupowania PKWiU, co do zasady, interpretacje takie zawierały stosowne zastrzeżenia i informacje o wyżej wspomnianym Komunikacie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w sprawie trybu udzielania informacji dotyczących standardów klasyfikacyjnych.

Wszelkie zatem rozbieżności pomiędzy stanem rzeczywistym, a zawartym we wniosku o wydanie interpretacji opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego mogą zostać ujawnione dopiero w wyniku przeprowadzonej u danego podatnika kontroli, a w konsekwencji dopiero po jej przeprowadzeniu może być oceniany zakres ochrony przysługującej mu z tytułu wydania na jego rzecz interpretacji indywidualnej. W przypadku ustalenia, iż przedstawiony we wniosku opis stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego różni się od stanu rzeczywistego (w tym w zakresie prawidłowości dokonanej przez wnioskodawcę klasyfikacji czynności do odpowiedniego grupowania PKWiU - 10.85 – „Gotowe posiłki i dania") w sposób mający wpływ na ocenę skutków prawnopodatkowych w podatku VAT, wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych, o których mowa w art. 14k i 14m O.p. od samego momentu doręczenia.

Jak wskazano powyżej, problem dotyczący przedmiotowego zagadnienia nie wynika z błędnej interpretacji przez organy podatkowe przepisów ustawy VAT dotyczących stawki podatku VAT do wykonywanych czynności z zakresu gastronomii, lecz z błędnego klasyfikowania przez podatników z branży gastronomicznej wykonywanych przez siebie czynności do klasy PKWiU 10.85 Gotowe posiłki i dania (opodatkowane 5 % stawką podatku od towarów i usług) zamiast do działu PKWiU 56 Usługi związane z wyżywieniem (opodatkowane 8 % stawką podatku od towarów i usług).

W trosce o podatników, którzy nieprawidłowo klasyfikowali swoje świadczenia, Minister Finansów wydał przedmiotową interpretację ogólną.

W świetle powyższego nieuzasadnione jest stwierdzenie, że ww. interpretacja ogólna prezentuje odmienną wykładnię prawa od zawartej w uprzednio wydanych interpretacjach indywidualnych.

4. Przewidziane w art. 14b § 5a O.p. rozwiązanie polegające na stwierdzeniu bezprzedmiotowości wniosku o wydanie interpretacji indywidulanej w przypadku, gdy przedstawiony we wniosku stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) odpowiada zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej, jest kolejnym odzwierciedleniem zasady prymatu interpretacji ogólnej nad interpretacją indywidualną. Przyjęte rozwiązanie jest ważnym instrumentem zapewniającym jednolitość interpretacji podatkowych.

W kontekście obaw Pana Rzecznika o ograniczenie kontroli sądowej nad interpretacjami przepisów prawa podatkowego pragnę odwołać się do *kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej* przygotowanych przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego (dokument z dnia 24 września 2015 r. przyjęty przez Radę Ministrów w dniu 13 października 2015 r.). W przedmiotowym dokumencie Komisja opowiedziała się za wzmocnieniem znaczenia interpretacji ogólnych, uznając za zasadne wprowadzenie możliwości pytań prawnych do NSA. Zgodnie z kierunkowymi założeniami nowej ordynacji podatkowej, przesłankę wystąpienia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych z pytaniem prawnym stanowić będzie wyłonienie się w toku wydawania interpretacji ogólnej poważnych wątpliwości na tle rozbieżnego orzecznictwa sądów administracyjnych. Instytucja pytań prawnych byłaby rozwiązaniem bardzo pożądanym z punktu widzenia zapewnienia spójności interpretacji ogólnych ze stanowiskiem prezentowanym przez NSA. Opracowanie projektu nowej ordynacji podatkowej powinno nastąpić do dnia 13 października 2017 r.

Przedstawiają powyższe wyrażam nadzieję, że przedstawione wyjaśnienia okażą się wystarczające.

Jednocześnie uprzejmie przepraszam za zwłokę w udzieleniu odpowiedzi.

Z upoważnienia Ministra Rozwoju i Finansów
Paweł Gruza
Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/