



Michał Kuśmirski

mgr

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II

e-mail: [michal.kusmirski2@gmail.com](mailto:michal.kusmirski2@gmail.com)

ORCID: 0000-0002-1113-1706

OPEN  ACCESS



## Zestaw z powiększonym VAT-em – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 lipca 2021 r., I FSK 1749/181

### Streszczenie

Przedmiotem głosowanego wyroku był problem opodatkowania świadczeń oferowanych przez restauracje typu fast food dla stanów faktycznych zaistniałych przed wydaniem interpretacji ogólnej Ministra Finansów w 2016 roku. Dokonano oceny i weryfikacji stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) jako pierwszego obejmującego to zagadnienie rozstrzygnięcia, które może stanowić początek linii orzeczniczej. Problematyka omawianego zagadnienia dotyczyła zastosowania właściwej stawki podatku od towarów i usług oraz postępowanie organów podatkowych w tym zakresie powodujące nierówne traktowanie podatników. Analiza tego tematu umożliwiła weryfikację stanowiska NSA wyrażonego w głosowanym wyroku i dostarczyła jednoznacznych argumentów, że było ono w pełni uzasadnione. Zgodnie z nim o klasyfikacji świadczenia jako dostawy towarów lub świadczenia usług decyduje okoliczność, czy konsument nabywa je na wynos, czy też spożywa na miejscu, korzystając przy tym z udostępnianej infrastruktury. Dodatkowo zaburzające konkurencję postępowanie organów podatkowych, które polegało na nierównym traktowaniu podatników przez stosowanie przez nich odmiennej stawki podatkowej w stosunku do tych samych czynności, było sprzeczne z fundamentalną zasadą neutralności podatku od towarów i usług.

---

1 Wyrok NSA z 30 lipca 2021 r., I FSK 1749/18, LEX nr 3244004.

Sprzedaż produktów spożywczych na wynos w restauracjach tzw. szybkiej obsługi mogła zatem podlegać pod opodatkowanie w preferencyjnej wysokości 5%. W niniejszym tekście posłużono się metodą dogmatycznoprawną oraz historyczną przez badanie obowiązujących, jak również uchylonych już przepisów prawa podatkowego. Dodatkowo w toku analizy literatury i orzecznictwa przedmiotu użyta została metoda analityczna.

**Słowa kluczowe:** neutralność, stawka podatkowa, podatek od towarów i usług, VAT, fast food

## Wprowadzenie

W glosowanym wyroku NSA podjął problematykę neutralności w podatku od towarów i usług w kontekście stosowania różnych stawek podatkowych dla działalności obejmującej różne sposoby sprzedaży dań i posiłków gotowych do spożycia. Orzeczenie to może stanowić rozstrzygnięcie wieloletniego sporu pomiędzy organami podatkowymi a przedsiębiorcami z branży gastronomicznej w kontekście stosowania 5% stawki podatku od towarów i usług dla dostawy towarów w systemie „drive-in”, „walk-through”, „food court” oraz „wewnątrz punktów sprzedaży”. Wyrok jest korzystny dla podatników, gdyż umożliwia im stosowanie niższej stawki podatkowej przy tego typu sprzedaży produktów. Rozstrzygnięcie to jest istotne, gdyż dotyczy wielu podatników oraz jako pierwsze kończy spór dotyczący tego zagadnienia. Jako że pojęcie neutralności podatku od towarów i usług zostało już jasno zdefiniowane i poddane szerokiej analizie przez doktrynę prawa podatkowego, nie stanowi ono przedmiotu niniejszych rozważań.

Na aprobatę zasługuje stanowisko NSA wyrażone na dwóch płaszczyznach. Po pierwsze właściwie zakwalifikowane zostały świadczenia oferowane przez podatnika. Po drugie prawidłowo stwierdzono w wyroku, że postępowanie organów podatkowych było wbrew zasadzie neutralności. W związku z tym w toku analizy należy przywołać odpowiednie argumenty na potwierdzenie tej tezy i rozważyć ewentualne stanowiska odmienne. Główną kwestią wymagającą ustalenia pozostaje zatem zweryfikowanie, czy do okresów rozliczeniowych przed 24 czerwca 2016 roku podatnicy mogli stosować do niektórych świadczeń w ramach restauracji fast food obniżoną 5-procentową stawkę podatkową podatku od towarów i usług właściwą dla dostawy towarów. Dodatkowo przeanalizowania wymaga, czy organy podatkowe poprzez odmienne traktowanie podmiotów, które wystąpiły o ochronę w postaci interpretacji indywidualnej, oraz pozostałych, działających w zaufaniu do bieżącej praktyki administracji skarbowej, doprowadziły do naruszenia zasady neutralności.

Analiza tego zagadnienia pozwoli ustalić, czy rozstrzygnięcie NSA jest rzeczywiście prawidłowe. W tym celu należy przede wszystkim zbadać jego zgodność z przepisami prawa podatkowego. Do weryfikacji prawidłowości rozstrzygnięcia konieczne będzie również skonfrontowanie go z dotychczasowym dorobkiem orzecznictwem obejmującym podobne zagadnienia nie tylko na poziomie krajowym, lecz ze względu na charakter podatku od towarów i usług także na szczeblu wspólnotowym.

### Stan faktyczny i stanowisko NSA

Skarżący zajmował się prowadzeniem trzech restauracji McDonald's na podstawie umów franczyzy. Organ podatkowy przeprowadził u niego we wrześniu 2016 roku kontrolę deklaracji VAT oraz obliczania i wpłacania tego podatku za okres od 1 stycznia do 30 czerwca 2016 roku. W stosunku do stosowanych przez siebie rozliczeń podatnik powoływał się na interpretację indywidualną Ministra Finansów wydaną dla franczyzodawcy. Stosował do nich stawkę podatkową 5% właściwą dla dostawy towarów w postaci gotowych posiłków i dań, zamiast 8% przewidzianej dla świadczenia usług gastronomicznych. W toku postępowania organ podatkowy ustalił, że restauracje oferowały konsumentom produkty nadające się do bezpośredniego spożycia i stwierdził, że w świadczeniach tych dominuje charakter usługowy. W opinii organu podatkowego podatnik dokonał niewłaściwej klasyfikacji Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (dalej: PKWiU) świadczonych przez siebie czynności jako „Gotowe posiłki i dania”, a nie jako „Usługi związane z wyżywieniem”. Prawidłowe przyporządkowanie jest czynnikiem decydującym o stawce podatku od towarów i usług. Zdaniem organu podatkowego w tej kwestii istotne jest, czy produkty są całkowicie przyrządzone i serwowane jako gotowy posiłek do bezpośredniej konsumpcji, czy też nie są przeznaczone do bezpośredniego spożycia. W związku z tym czynności podejmowane przez podatnika powinny zostać objęte w całości stawką 8% podatku od towarów i usług. Organ podatkowy w decyzji powołał się m.in. na interpretację ogólną Ministra Finansów<sup>2</sup> i decyzją z dnia 21 kwietnia 2017 roku skorygował kwotę VAT-u należnego za kontrolowany okres. Podatnik złożył odwołanie, do którego nie przychylił się Dyrektor Izby Administracji Skarbowej.

<sup>2</sup> Interpretacja ogólna nr PT1.050.3.2016.156 Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2016 r. Stosowanie właściwej stawki podatku od towarów i usług dla sprzedaży posiłków i dań przez placówki gastronomiczne (<http://sip.mf.gov.pl>), dalej: interpretacja ogólna z 2016 roku.

W związku z tym sprawa trafiła do sądu administracyjnego, który również uznał rozstrzygnięcie organu podatkowego za prawidłowe<sup>3</sup>.

W glosowanym wyroku NSA nie zgodził się jednak z takim stanowiskiem. W uzasadnieniu wskazał na ugruntowane stanowisko wyrażane w interpretacjach indywidualnych, zgodnie z którym w stosunku do gotowych posiłków i dań w lokalach typu fast food zastosowanie znajduje 5% stawka podatku od towarów i usług. Odmienne stanowisko organu podatkowego w przedstawionym stanie faktycznym powoduje zatem naruszenie zasady konkurencyjności. Przytoczona praktyka interpretacyjna organów podatkowych zmieniła się dopiero po wydaniu interpretacji ogólnej z 2016 roku, która spowodowała ujednoczenie metody opodatkowania wszystkich podobnych świadczeń stawką przypisaną dla „usług związanych z żywnością”. Organy podatkowe względem podmiotów, które wystąpiły o indywidualną interpretację podatkową, w tym franczyzodawcy i innych franczyzobiorców teje restauracji, uznawały więc za właściwą inną stawkę opodatkowania niż dla pozostałych podmiotów w stosunku do tych samych czynności. Zdaniem NSA takie postępowanie doprowadziło do naruszenia zasady neutralności podatku od towarów i usług.

W kontekście klasyfikacji czynności podejmowanych przez podatnika do odpowiedniej grupy opodatkowania rozstrzygające znaczenie ma wybór, którego dokonał konsument. Zgodnie z uzasadnieniem wyroku, jeśli zdecyduje się on na zakup gotowego posiłku na wynos i niespożycie go na miejscu, czynność taką należy zakwalifikować jako dostawę towarów, gdyż infrastruktura oferowana przez podatnika nie jest w takiej sytuacji dla niego decydująca. W przeciwnym razie czynność taka stanowi usługę gastronomiczną. Sprzedaż w systemie „drive-in” i „walk-through” w każdym przypadku jest opodatkowana stawką właściwą dla dostawy środków spożywczych.

### Zastosowanie właściwej stawki podatkowej

Przechodząc do analizy orzeczenia, należy poddać go ocenie pod względem zgodności zarówno z polskim, jak i wspólnotowym stanem prawnym, dotychczasowym orzecznictwem oraz stanowiskiem doktryny prawa podatkowego. Rozważania NSA w toku postępowania sądowego sprowadzały się do ustalenia dwóch głównych kwestii. Po pierwsze dotyczyły one odpowiedniej klasyfikacji sprzedaży dokonywanej na rzecz konsumentów, jako usługi związanej z żywnością lub jako dostawy gotowych posiłków i dań. Po drugie należało ocenić decyzję organu podatkowego

<sup>3</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z 5 marca 2018 r., III SA/GI 948/17, LEX nr 2471603.

pod kątem systemowych zasad prawa podatkowego, w tym w szczególności w kontekście zasady neutralności podatku od towarów i usług.

Zgodnie z pośrednio obowiązującym prawem Unii Europejskiej (dalej: UE) państwa członkowskie mają prawo stosować obniżone stawki podatku od towarów i usług. Takiemu preferencyjnemu opodatkowaniu mogą podlegać określone kategorie dostaw towarów i świadczenia usług. Należy do nich m.in. dostawa środków spożywczych oraz świadczenie usług restauracyjnych i cateringowych. Państwa członkowskie we własnym zakresie określają wysokość stawek obniżonych i mogą precyzować zakres kategorii, do których mają one zastosowanie<sup>4</sup>. W celu przeciwdziałania rozbieżnościom w stosowaniu tych przepisów Rada UE przyjęła regulacje obowiązujące bezpośrednio w państwach należących do UE. Zgodnie z nimi usługi restauracyjne i cateringowe odnoszą się do usług mających na celu dostarczanie gotowej lub niegotowej żywności lub napojów albo żywności i napojów. Razem z właściwymi usługami wspomagającymi, pozwalającymi na ich natychmiastowe spożycie, są przeznaczone do spożycia przez ludzi. Czynność dostarczania żywności i napojów jest jedynie elementem większej całości, w której przeważają usługi. Usługi restauracyjne polegają na świadczeniu takich usług w należącym do usługodawcy lokalu, natomiast usługi cateringowe dotyczą świadczenia takich usług poza lokalem usługodawcy<sup>5</sup>.

Polskie przepisy w zakresie podatku od towarów i usług powinny być zgodne z prawem UE. W związku z tym dokonano w nich klasyfikacji niektórych czynności podlegających opodatkowaniu według Nomenklatury scalonej (CN) lub klasyfikacji wydanych zgodnie z przepisami o statystyce publicznej. Na podstawie tej klasyfikacji ujęte w nich usługi i towary są kwalifikowane do grupy obejmującej dane oznaczenie statystyczne<sup>6</sup>. Do 1 lipca 2020 roku w polskim systemie podatku od towarów i usług wyróżniało się dwie różne stawki dla świadczeń związanych z wyżywieniem. Wobec dostawy gotowych posiłków i dań, z wyłączeniem produktów o zawartości alkoholu powyżej 1,2%, stosowano stawkę obniżoną w wysokości 5%<sup>7</sup>. Dla usług związanych z wyżywieniem właściwa była natomiast stawka

4 Załącznik III w zw. z art. 98 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE. L. z 2006 r., nr 347, s. 1 ze zm.), dalej: Dyrektywa 112.

5 Art. 6 Rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (wersja przekształcona) (Dz.U. UE. L. z 2011 r., nr 77, s. 1 ze zm.).

6 Art. 5a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685 ze zm.), dalej: upot.

7 Art. 41 ust. 2a w zw. z poz. 28 załącznika nr 10 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 2174).

8% opodatkowania<sup>8</sup>. Od drugiej połowy 2020 roku nastąpiła zmiana ujednolicejąca wysokość opodatkowania. Zarówno do dostawy towarów, jak i do świadczenia usług związanych z wyżywieniem stosuje się zatem stawkę 8% podatku od towarów i usług<sup>9</sup>.

Dla podjętego w sprawie rozstrzygnięcia istotne znaczenie miało stanowisko Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE lub Trybunał). NSA w toku postępowania powziął wątpliwość co do transpozycji przepisów wspólnotowych do prawa polskiego i zakresu pojęciowego kategorii usług restauracyjnych i cateringowych. W związku z tym skierował do TSUE pytanie prejudycjalne. W odpowiedzi Trybunał potwierdził prawo państw członkowskich do ustalania obniżonych stawek podatkowych dla konkretnej grupy towarów i usług. Dokładne określenie tego typu świadczeń powinno nastąpić z poszanowaniem zasady neutralności. Respektując to, ustawodawca krajowy może dowolnie klasyfikować dostawy towarów i świadczenie usług do obniżonej stawki podatku zgodnie z metodą, którą uzna za najwłaściwszą. W kontekście samej kwalifikacji przedmiotowych czynności Trybunał wskazał, że zakres pojęcia usług restauracyjnych i cateringowych dotyczy dostarczania żywności wraz z właściwymi usługami wspomagającymi, które mają umożliwić natychmiastowe jej spożycie. Jeśli konsument korzysta z infrastruktury udostępnionej przez podatnika umożliwiającej konsumpcję posiłków na miejscu, to świadczenie takie należy uznać za usługę. W konsekwencji decyzja osoby nabywającej świadczenie o nieskorzystaniu z takich zasobów umożliwiających konsumpcję na miejscu skutkuje uznaniem, że z taką dostawą nie wiąże się żadna usługa wspomagająca. Czynność taką należy określić wówczas jako dostawę towarów, a nie świadczenie usług<sup>10</sup>.

Takie stanowisko TSUE, które niewątpliwie miało kluczowy wpływ na głosowany wyrok, jest zgodne z prezentowanymi dotychczas przez niego poglądami. Zgodnie z nimi obniżone stawki podatku od towarów i usług mogą być stosowane jedynie w zakresie konkretnie określonych grup świadczeń<sup>11</sup>. Jeżeli na transakcję składa się kilka czynności, należy ocenić wszystkie okoliczności, w których jest

8 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) w zw. z art. 146d ust. 1 upotu.

9 Art. 41 ust. 12f upotu.

10 Wyrok TS z 22 kwietnia 2021 r., C-703/19, J.K. przeciwko Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, LEX nr 3163596.

11 Wyrok TS z 19 grudnia 2019 r., C-715/18, Segler-Vereinigung Cuxhaven e.v. przeciwko Finanzamt Cuxhaven., LEX nr 2753803; wyrok TS z 9 marca 2017 r., C-573/15, tat Belge v. Oxcycure Belgium SA, ZOTSiS 2017, nr 3, poz. I-189.

ona dokonywana. Ma to na celu określenie, czy chodzi o dwa lub więcej odrębnych świadczeń, czy też o transakcje jednorodne. Dodatkowo analizy wymaga, czy w tym ostatnim przypadku to jednolite świadczenie zakwalifikować można jako świadczenie usług, czy jako dostawę towarów<sup>12</sup>. Oprócz tego dochodzi do jednego świadczenia, jeżeli dany jego element należy uznać za świadczenie główne, a pozostałe elementy za dodatkowe, które są traktowane z punktu widzenia podatkowego tak jak świadczenie główne. Świadczenie ma charakter dodatkowy zwłaszcza w stosunku do świadczenia głównego, kiedy nie jest ono dla konsumenta celem samym w sobie, ale służy jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego<sup>13</sup>. Ugruntowanym twierdzeniem w orzecznictwie Trybunału jest, że do oceny klasyfikacji danego świadczenia należy wziąć pod uwagę okoliczności, które mu towarzyszą. Jeśli konsument korzysta z infrastruktury służącej spożyciu posiłku, a dostawa pożywienia stanowi jedynie część usługi, to jest to wówczas świadczenie usług. Jako dostawę towarów traktuje się za to sytuację, kiedy konsument zdecydował się zakupić artykuły żywnościowe na wynos<sup>14</sup>. To z perspektywy przeciętnego konsumenta należy zatem dokonać kwalifikacji danego świadczenia, biorąc pod uwagę elementy charakterystyczne dla danej czynności i uwzględniając wszystkie okoliczności, w których jest ona dokonywana<sup>15</sup>. Za uznanie świadczenia za usługę nie może decydować samo wyposażenie lokalu czy też oferowanie ciepłego i gotowego do spożycia posiłku. Każdy przypadek powinien być analizowany z punktu widzenia konsumenta<sup>16</sup>.

W polskim orzecznictwie również potwierdza się, że państwo członkowskie ma możliwość zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania względem niektórych towarów i usług. Nie ma takiego obowiązku, lecz jest to jego uprawnienie jako odstępstwo od harmonizacji tego podatku konsumpcyjnego. Państwo członkowskie może stosować dwie różne stawki obniżone, przy czym nie ogranicza się różnicowania tych stawek w ramach jednej kategorii świadczeń<sup>17</sup>. Jeżeli przepis

12 Wyrok TS z 27 października 2005 r., C-41/04, *Levob Verzekeringen Bv* oraz *Ov Bank nv v. Staatssecretaris van Financiën*, ZOTSiS 2005, nr 10B, poz. I-9433; wyrok TS z 29 marca 2007 r., C-111/05, *Aktiebolaget nn v. Skatteverket*, ZOTSiS 2007, nr 3B, poz. I-2697.

13 Wyrok TS z 11.06.2009 r., C-572/07, *RLRE Tellmer Property sro v. Finanční Reditelství v. Ustí nad Labem*, ZOTSiS 2009, nr 6B, poz. I-4983.

14 Wyrok TS z 2 maja 1996 r., C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien a/s v. Finanzamt Flensburg*, LEX nr 83937.

15 Wyrok TS z 2 grudnia 2010 r., C-276/09, *Everything Everywhere ltd v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, ZOTSiS 2010, nr 12A, poz. I-12359.

16 Wyrok TS z 10 marca 2011 r., C-497/09, *Finanzamt Burgdorf i inni v. Manfred Bog i inni*, ZOTSiS 2011, nr 3A, poz. I-1457.

17 Wyrok NSA z 6 marca 2017 r., I FSK 1622/15, LEX nr 2276062.

krajowy zawęży konkretną grupę transakcji, do której ma zastosowanie obniżona stawka podatku, nie determinuje to sprzeczności jego normy z prawem unijnym<sup>18</sup>. Państwo członkowskie może więc zdecydować nie tylko czy i jaką preferencyjną stawkę opodatkowania zastosować, lecz także czy wszystkie świadczenia z danej kategorii są objęte taką stawką obniżoną<sup>19</sup>.

W kontekście zastosowania danej stawki podatkowej do sprzedaży posiłków na wynos i na miejscu głosowany wyrok stanowi pierwsze prawomocne rozstrzygnięcie. Sukcesywnie dobiegają końca również kolejne postępowania, które podzielając stanowisko określone przez NSA, potwierdzają również jego prawidłowość. Zgodnie z tym poglądem dla właściwej klasyfikacji czynności kluczowe znaczenie ma zakres usług towarzyszących dostarczaniu gotowych posiłków. Powinny one mieć charakter dominujący nad samą dostawą towarów i umożliwiać jego natychmiastowe spożycie, aby to świadczenie kompleksowe uznać za usługę restauracyjną lub cateringową<sup>20</sup>. Decydującego znaczenia nie ma zatem sposób, w jaki przygotowywane jest pożywienie, klasyfikacja PKWiU ani umieszczenie towarów w opakowaniach z oznaczoną datą ważności<sup>21</sup>. Obecność kelnerów, układanie dań na talerzach czy dysponowanie odpowiednio wyposażonymi pomieszczeniami do konsumpcji oraz toaletami i szatniami to okoliczności mogące mieć wpływ na uznanie sprzedaży za świadczenie o dominującym charakterze usługowym<sup>22</sup>. Za każdym razem należy jednak analizować transakcję pod kątem decyzji konsumenta, czy skorzystał on z takich oferowanych usług wspomagających. Jeżeli nie wykorzysta on takiej możliwości, oznacza to, że nie miały one dla konsumenta decydującego znaczenia i sprzedaż taka stanowiła dostawę towarów<sup>23</sup>. Podkreślenia wymaga, że większość wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych w tym zakresie jest jeszcze nieprawomocna. Z pewnością na taką zmianę w orzecznictwie wpłynął przytaczany tegoroczny wyrok TSUE, gdyż z biegiem czasu kończą się również kolejne sprawy toczące przed NSA, które prezentują stanowisko zgodne z głosowaną tezą i orzekają korzystnie dla podatników<sup>24</sup>.

Problem klasyfikacji przedmiotu opodatkowania podatkiem od towarów i usług poruszany był również w doktrynie prawa. Pogląd w niej wyrażany zbieżny jest ze

18 Wyrok NSA z 22 października 2014 r., I FSK 1651/13, LEX nr 1590720.

19 Wyrok WSA w Krakowie z 20 marca 2012 r., I SA/Kr 2152/11, LEX nr 1137041.

20 Wyrok WSA w Bydgoszczy z 13 lipca 2021 r., I SA/Bd 265/19, LEX nr 3206428.

21 Wyrok WSA w Poznaniu z 4 sierpnia 2021 r., I SA/Po 292/19, LEX nr 3212420 (nieprawomocny).

22 Wyrok WSA w Lublinie z 18 czerwca 2021 r., I SA/Lu 221/19, LEX nr 3196677 (nieprawomocny).

23 Wyrok WSA w Poznaniu z 15 lipca 2021 r., I SA/Po 510/19, LEX nr 3207249 (nieprawomocny).

24 Wyrok NSA z 31 sierpnia 2021 r., I FSK 429/18, LEX nr 3252795; wyrok NSA z 31 sierpnia 2021 r., I FSK 430/18, LEX nr 3244062; wyrok NSA z 31 sierpnia 2021 r., I FSK 1374/18, LEX nr 3241276.



stanowiskiem NSA. Zgodnie z tym zauważa się, że klasyfikacja statystyczna towarów i usług nie została stworzona w celach podatkowych. W procesie przyporządkowania świadczeń do właściwej stawki podatkowej danej grupy należy kierować się perspektywą konsumenta<sup>25</sup>. Każdej dostawie towarów musi towarzyszyć przynajmniej minimalne świadczenie usług związane chociażby z ekspozycją produktu. W przypadku wątpliwości, do której z tych kategorii zakwalifikować daną czynność, należy zidentyfikować, co w jej ramach ma charakter dominujący, a co jedynie charakter poboczny i uzupełniający. Koniecznym jest wzięcie pod uwagę wagi dodatkowych usług tego świadczenia i jakie mają znaczenie dla konsumenta<sup>26</sup>.

### Naruszenie zasady neutralności

Z uwagi na powyższe stanowisko przedstawione w glosowanym wyroku w kontekście kwalifikacji czynności opodatkowania do świadczenia usług lub dostawy towarów należy uznać za prawidłowe. Rozstrzygnięcie NSA w szerokim zakresie odwoływało się jednak również do naruszenia przez organy podatkowe zasady neutralności podatku od towarów i usług. Należy zaznaczyć, że jest to zasada ogólna o charakterze doktrynalno-opisowym, która nie wynika z konkretnej i pojedynczej jednostki redakcyjnej aktu prawnego. Znaczenie i sens neutralności podatku od wartości dodanej ma źródło w wielu dyrektywach i innych aktach prawnych UE. Zasada ta ma wpływ niemal na każdy element tego zobowiązania podatkowego. Nie sprowadza się jedynie do prawa zwrotu podatku naliczonego, lecz przede wszystkim służy zapewnieniu niezakłóconej konkurencji na obszarze wspólnotowym<sup>27</sup>.

Z całą pewnością należy zgodzić się z NSA, że do momentu wydania interpretacji ogólnej w czerwcu 2016 roku organy podatkowe wielokrotnie potwierdzały w interpretacjach indywidualnych możliwość stosowania 5% stawki podatku od towarów i usług dla dostawy towarów w systemie „drive-in”, „walk-through”, „food court” oraz „wewnątrz punktów sprzedaży”<sup>28</sup>. Ochronę taką uzyskał zarówno podmiot

25 L. Peretiatkowicz, M. Wojtas, *Klasyfikacja statystyczna towarów a wybór stawki VAT dla produktów spożywczych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 3, s. 72–75.

26 K. Andrzejczak, *Konsekwencje rozbieżności w interpretowaniu przepisów w sprawie stawki VAT dla branży meblarskiej*, „Studia Oeconomica Posnaniensia” 2015, nr 3, s. 165.

27 D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, s. 75–84.

28 Interpretacja indywidualna z dnia 30 sierpnia 2012 r., wydana przez Izbę Skarbową w Warszawie, IPPP3/443-682/12-2/RD, VAT w zakresie uznania za dostawę towarów sprzedaży gotowych do spożycia produktów oraz zastosowania właściwej stawki podatku przy ich sprzedaży w systemie „food court”, <http://sip.mf.gov.pl>; interpretacja indywidualna z dnia 18 września 2013 r., wydana przez Izbę Skarbową w Poznaniu, ILPP2/443-561/13-3/MN, <http://sip.mf.gov.pl>; interpretacja

zrzeszający restaurację, jak również poszczególni franczyzobiorcy. Po wydaniu interpretacji ogólnej z 2016 roku organy podatkowe całkowicie zmieniły dotychczasową praktykę. Minister Finansów stwierdził, że sprzedaż gotowych posiłków przeznaczonych do bezpośredniej konsumpcji jest usługą gastronomiczną i w związku z tym należy do niej stosować 8% stawkę podatku od towarów i usług. Przy takiej klasyfikacji nie została wzięta pod uwagę ani decyzja konsumenta, ani okoliczności towarzyszące takiej transakcji. Prowadząc kontrole, organy podatkowe podważały w związku z tym stosowanie stawki właściwej dla dostawy gotowych posiłków i dań względem podmiotów, które nie wystąpiły wcześniej o wydanie interpretacji indywidualnej. Zaznaczenia wymaga, że tego typu ochrona prawna przysługuje jedynie podatnikowi, który złożył odpowiedni wniosek o jej wydanie<sup>29</sup>. Jak jednak właściwie podkreślił NSA, takie odmienne traktowanie podmiotów w stosunku do wykonywania przez nich tych samych czynności prowadzi do zaburzenia zasad uczciwej konkurencji oraz przede wszystkim jest wbrew zasadzie neutralności tego podatku.

TSUE wskazuje, że odmienne traktowanie na gruncie podatku od wartości dodanej towarów i usług, które są do siebie podobne i konkurencyjne, jest sprzeczne z zasadą neutralności<sup>30</sup>. Kryterium podobieństwa należy ustalić na podstawie perspektywy przeciętnego konsumenta. Różnice między takimi świadczeniami nie powinny wpływać w znaczącym stopniu na jego decyzję o wyborze jednego lub drugiego towaru bądź usługi. Podobieństwo przejawia się w posiadaniu analogicznych

---

indywidualna z dnia 20 grudnia 2013 r., wydana przez Izbę Skarbową w Poznaniu, ILPP2/443-937/13-2/MN, <http://sip.mf.gov.pl>; interpretacja indywidualna z dnia 24 lutego 2014 r., wydana przez Izbę Skarbową w Łodzi, IPTPP4/443-27/14-8/OS, Podatek od towarów i usług w zakresie ustalenia czy sprzedaż artykułów kawiarnianych przy stoiskach kawiarnianych należy traktować jako świadczenie usług gastronomicznych, <http://sip.mf.gov.pl>; interpretacja indywidualna z dnia 24 lutego 2014 r., wydana przez Izbę Skarbową w Łodzi, IPTPP4/443-27/14-7/OS, <http://sip.mf.gov.pl>; interpretacja indywidualna z dnia 17 grudnia 2014 r., wydana przez Izbę Skarbową w Bydgoszczy, ITPP1/443-1203/14/BS, <http://sip.mf.gov.pl>; interpretacja indywidualna z dnia 2 stycznia 2015 r., wydana przez Izbę Skarbową w Katowicach, IBPP2/4512-4/15/ICz, <http://sip.mf.gov.pl>; interpretacja indywidualna z dnia 5 maja 2015 r., wydana przez Izbę Skarbową w Warszawie, IPPP1/4512-151/15-8/AW, <http://sip.mf.gov.pl>; interpretacja indywidualna z dnia 18 listopada 2015 r., wydana przez Izbę Skarbową w Poznaniu, ILPP2/4512-1-654/15-2/AKr, <http://sip.mf.gov.pl>; interpretacja indywidualna z dnia 17 marca 2016 r., wydana przez Izbę Skarbową w Poznaniu, ILPP2/4512-1-920/15-2/OA, VAT w zakresie uznania sprzedaży Produktów (gotowych posiłków i dań) za dostawę towarów opodatkowanych stawką podatku VAT w wysokości 5%, <http://sip.mf.gov.pl>; interpretacja indywidualna z dnia 10 maja 2016 r., wydana przez Izbę Skarbową w Katowicach, IBPP2/4512-60/16/WN, Stawki podatku VAT dla sprzedaży wymienionych we wniosku produktów zaklasyfikowanych do grupowania PKWiU 10.85.1, <http://sip.mf.gov.pl>, i inne.

29 Art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.).

30 Wyrok TS z 27 czerwca 2019 r., C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in. v. Ministeraad., LEX nr 2685667.

właściwości i zaspokajaniu tych samych potrzeb z punktu widzenia konsumenta i zgodnie z kryterium porównywalności w użytkowaniu<sup>31</sup>. Towary i usługi spełniające to kryterium powinny być zatem opodatkowane tą samą stawką podatkową<sup>32</sup>.

W orzecznictwie polskich sądów administracyjnych również podkreśla się, że stosowanie różnych stawek podatku od towarów i usług musi następować z poszanowaniem zasady neutralności. Na tej podstawie niedopuszczalne jest odmienne traktowanie towarów lub usług będących wobec siebie konkurencyjnymi. Jeżeli natomiast różnica pomiędzy nimi jest na tyle istotna, że niewątpliwie wpływa na wybór przeciętnego konsumenta, to na gruncie zasady neutralności nie są one podobne<sup>33</sup>. Oprócz tego zauważa się również naruszenie tej normy, gdy dane świadczenia są podobne lub identyczne z perspektywy konsumenckiej i w związku z tym służą zaspokojeniu takich samych potrzeb. Podatnicy wykonujący takie same usługi lub dostawy towarów powinni być traktowani jednakowo w zakresie tego podatku konsumpcyjnego<sup>34</sup>. W polskim orzecznictwie podkreśla się wielokrotnie, że zasada neutralności stanowi fundament wspólnego systemu podatku VAT. Zobowiązuje to państwa członkowskie, aby stosując obniżone stawki podatkowe, nie zaburzały konkurencji poprzez odmienne traktowanie na tym gruncie usług lub towarów analogicznych<sup>35</sup>.

Zasada neutralności stanowi kluczowy element całego systemu podatku od wartości dodanej<sup>36</sup>, dlatego organy podatkowe powinny w pełnym zakresie wypełniać płynące z niej założenia. Wynika z tego nie tylko prawo do zwrotu podatku naliczonego, lecz także zakaz odmiennego traktowania pod względem podatkowym świadczeń podobnych lub identycznych, które służą zaspokojeniu takich samych potrzeb<sup>37</sup>. Ten drugi aspekt niejednokrotnie pomijany jest w literaturze,

31 Wyrok TS z 9 listopada 2017 r., C-499/16, AZ v. Minister Finansów, ZOTSiSPI 2017, nr 11, poz. I-846.

32 Wyrok TS z 11 września 2014 r., C-219/13, Postępowanie wszczęte przez K OY, ZOTSiS 2014, nr 9, poz. I-2207; wyrok TS z 10 listopada 2011 r., C-259/10, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. The Rank Group PLC, ZOTSiS 2011, nr 11A, poz. I-10947.

33 Wyrok NSA z 6 marca 2017 r., I FSK 1622/15, LEX nr 2276062.

34 Wyrok NSA z 1 czerwca 2015 r., I FSK 744/14, LEX nr 1710332.

35 Wyrok WSA w Warszawie z 9 stycznia 2018 r., III SA/Wa 954/16, LEX nr 2536040; wyrok NSA z 16 listopada 2015 r., I FSK 759/14, ONSAiWSA 2016, nr 2, poz. 18.

36 O.M. Karpova i in., *Prospects and Problems of Realization of the VAT Neutrality Principle in Russia and China*, „Journal of Tax Reform” 2020, nr 2, s. 125; G. Bucior, *Neutralność podatku od towarów i usług w gminie*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 2, s. 228.

37 M. Kobylarz, *Prawa podatnika w zakresie odliczania podatku naliczonego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego uwzględniającym prawo Unii Europejskiej oraz wyroki Trybunału Sprawiedliwości*, „Rocznik Administracji Publicznej” 2018, nr 4, s. 96–100.

za to właściwie uwydatnia się go na poziomie orzecznictwa. Przez dążenie do wyeliminowania czynników podatkowych mogących wpływać na ekonomiczne decyzje podatników i konsumentów zasada neutralności ma nadrzędne znaczenie dla funkcjonowania tej daniny publicznej<sup>38</sup>. Chroni ona w ten sposób konkurencję przed wszelkimi zakłóceniami na rynku wewnętrznym<sup>39</sup>. Towary lub usługi, które rywalizują ze sobą na rynku, powinny być opodatkowane jednakową stawką opodatkowania. W przeciwnym wypadku taka sytuacja narusza zasadę neutralności<sup>40</sup>.

W literaturze przedmiotu wprost wskazuje się, że w przypadku gdy dwa świadczenia są porównywalne z punktu widzenia przeciętnego konsumenta i zaspokajają one te same potrzeby, to zgodnie z zasadą neutralności podatkowej należy je uznać za podobne. Skutkuje to traktowaniem ich w ten sam sposób dla celów podatkowych, w tym poprzez stosowanie jednakowej stawki opodatkowania<sup>41</sup>. Najwłaściwszym kryterium umożliwiającym ocenę podobieństwa towarów lub usług jest ich wzajemny stosunek konkurencyjności. Z tego powodu w literaturze przedmiotu podkreśla się szczególnie praktyczny problem stosowania obniżonych stawek podatkowych w kontekście produktów spożywczych<sup>42</sup>. Wobec produktów podobnych powinna być więc stosowana jednakowa stawka podatkowa. W sytuacji przeciwnej, gdy różnicuje się towary i usługi tego samego rodzaju pod względem podatkowym, prowadzi to do zaburzenia konkurencji i jest sprzeczne z zasadą neutralności<sup>43</sup>. Dodatkowo w procesie kwalifikacji czynności jako dostawy towarów lub świadczenia usług oraz w toku uznania ich za czynności podobne należy brać pod uwagę punkt widzenia przeciętnego konsumenta, a nie dokonywać ich na podstawie sztucznie wprowadzonych rozróżnień, które oparte są na nieistotnych różnicach. Perspektywa oceny powinna więc odbywać się przez obiektywne porównanie cech i właściwości tych świadczeń<sup>44</sup>.

---

38 D. Gibasiewicz, op. cit., s. 47–85.

39 T. Famulska, B. Rogowska-Rajda, *Principle of vat neutrality and the reverse charge mechanism*, „Financial Internet Quarterly” 2018, nr 14, s. 87–97.

40 A. Adamczyk, M. Kluzek, *Stopień realizacji zasady neutralności podatku vat w państwach Unii Europejskiej – próba kwantyfikacji*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2018, nr 358, s. 9–22.

41 R. De la Feria, *VAT: A New Dawn for the principle of fiscal neutrality?*, „Oxford University Centre for Business Taxation” 2011, nr 5, s. 5–6.

42 A. Adamczyk, M. Kluzek, op. cit., s. 9–22.

43 W. Stiller, *Neutralność podatku od wartości dodanej*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 273, s. 242–250.

44 R. Baraniewicz, W. Śliż, *Zastosowanie obniżonej stawki opodatkowania VAT na podobne produkty spożywcze*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 9, s. 21–27.

## Wnioski

Biorąc pod uwagę powyższe argumenty, należy uznać stanowisko NSA w pełni za prawidłowe. Postanowienia wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej bez wątpienia umożliwiały polskiemu ustawodawcy wprowadzenie rozróżnienia na tle podatkowym dostawy gotowych posiłków i dań oraz usług związanych z wyżywieniem i zastosowanie do nich różnych stawek podatkowych. W procesie tym nie ma jednak pełnej dowolności. Przede wszystkim preferencyjne opodatkowanie może dotyczyć tylko tych czynności, które wskazane zostały przez UE. Dodatkowo takie rozróżnienie musi następować z poszanowaniem zasady neutralności. W tym przypadku zarówno pierwszy, jak i drugi warunek został spełniony.

Pomimo tego należy zauważyć, że zastosowanie odpowiedniej stawki podatkowej nie jest uzależnione od klasyfikacji świadczeń stworzonej dla celów statystycznych, zatem to nie PKWiU decyduje, w jakiej wysokości podatek nałożony powinien być na towar lub usługę. Uznanie danej czynności za świadczenie usług lub za dostawę towarów zdeterminowane jest jej charakterem. W orzecznictwie i literaturze zgodnie zauważa się, że w przypadku świadczeń związanych z wyżywieniem konieczne jest wzięcie pod uwagę towarzyszących im okoliczności oraz tego, który z elementów był dla konsumenta decydujący o skorzystaniu ze świadczenia. W ramach przedstawionego stanu faktycznego i prawnego należy w związku z tym uznać, że jeżeli konsument decyduje się na spożycie posiłku na miejscu, to dominującym charakterem takiej czynności jest świadczenie usług. Uzasadnia to skorzystanie przez niego z dodatkowej infrastruktury oferowanej przez podatnika. Taka czynność będzie wówczas rozumiana jako świadczenie usług, natomiast gdy konsument nabywa posiłek na wynos, a nie spożywa go na miejscu, taką sytuację należy interpretować jako dostawę towarów. W związku z tym podatek miał prawo, aby część oferowanych przez siebie świadczeń, które konsumenci nabywali na wynos, klasyfikować jako dostawę towarów i w związku z tym stosować do nich stawkę podatku od towarów i usług w wysokości 5%.

Dodatkowo z całą pewnością omawiana danina publiczna opiera się na zasadzie neutralności. Zgodnie z nią podatek powinien wpływać w jak najmniejszym stopniu na decyzję konsumentów i dzięki temu zapewniać możliwie w jak najszerszym stopniu konkurencyjne warunki dla wszystkich podmiotów obecnych na rynku. Analiza przepisów, orzecznictwa i literatury potwierdza, że na tej podstawie świadczenia podobne powinny być opodatkowane w takiej samej wysokości. Bez wątpienia takimi świadczeniami podobnymi będą również świadczenia identyczne. W przedstawionym stanie faktycznym, w czasie do wydania interpretacji ogólnej z 2016 roku, organy podatkowe akceptowały rozliczanie sprzedaży posiłków na wynos według stawki 5%. Następnie względem podmiotów, które w zaufaniu

do stanowiska administracji skarbowej stosowały takie rozliczenie, lecz nie wystąpiły o interpretację indywidualną, podważały te praktyki i nakazywały dokonać korekty według stawki 8%. Skoro więc praktyka organów podatkowych spowodowała sytuację zaburzenia konkurencji, w której identyczne świadczenia były traktowane odmiennie z perspektywy podatkowej, to należy stwierdzić jednoznacznie, że doszło do naruszenia zasady neutralności podatku od towarów i usług. Rozstrzygnięcie NSA należy uznać zatem w całości za prawidłowe. Warto wobec tego mieć nadzieję, że argumenty mające wpływ na ten wyrok zostaną rozważone również przez inne sądy oraz organy podatkowe.

### Bibliografia

- Adamczyk A., Kluzek M., *Stopień realizacji zasady neutralności podatku vat w państwach Unii Europejskiej – próba kwantyfikacji*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2018, nr 358.
- Andrzejczak K., *Konsekwencje rozbieżności w interpretowaniu przepisów w sprawie stawki VAT dla branży meblarskiej*, „Studia Oeconomica Posnaniensia” 2015, nr 3.
- Baraniewicz R., Śliż W., *Zastosowanie obniżonej stawki opodatkowania VAT na podobne produkty spożywcze*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 9.
- Bucior G., *Neutralność podatku od towarów i usług w gminie*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 2.
- De la Feria R., *VAT: A New Dawn for the principle of fiscal neutrality?*, „Oxford University Centre for Business Taxation” 2011, nr 5.
- Famulska T., Rogowska-Rajda B., *Principle of vat neutrality and the reverse charge mechanism*, „Financial Internet Quarterly” 2018, nr 14.
- Gibasiewicz D., *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012.
- Karpova O.M. i in., *Prospects and Problems of Realization of the VAT Neutrality Principle in Russia and China*, „Journal of Tax Reform” 2020, nr 2.
- Kobylarz M., *Prawa podatnika w zakresie odliczania podatku naliczonego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego uwzględniającym prawo Unii Europejskiej oraz wyroki Trybunału Sprawiedliwości*, „Rocznik Administracji Publicznej” 2018, nr 4.
- Peretiatkiewicz L., Wojtas M., *Klasyfikacja statystyczna towarów a wybór stawki VAT dla produktów spożywczych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 3.
- Stiller W., *Neutralność podatku od wartości dodanej*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 273.

## Set meal with increased VAT – gloss to the judgment of the Supreme Administrative Court of 30 July 2021 I FSK 1749/18

### Abstract

The subject of the voted judgment was the problem of taxation of performance offered by fast food restaurants for factual situations occurring before the general interpretation of the Minister of Finance was issued in 2016. The position of the Supreme Administrative Court (hereinafter: NSA) has been assessed and verified as the first settlement covering this issue and which may be the beginning of the case law. The problem in the discussed issue was the application of the correct VAT rate and the conduct of tax authorities in this respect resulting in unequal treatment of taxpayers. The analysis of this subject made it possible to verify the position of the NSA expressed in the judgment under review and provided unambiguous arguments that it was fully justified. It states that the classification of a performance as a supply of goods or a supply of services is determined by whether the consumer purchases it as a takeaway or eats it on the premises, making use of the facilities provided. In addition, the competition-distorting behaviour of the tax authorities, which consisted in treating taxpayers unequally by applying different tax rates to the same activities, was contrary to the fundamental principle of the neutrality of VAT. Thus, the sale of takeaway food products in so-called fast food restaurants could be subject to a preferential 5% tax. In this study, the dogmatic-legal method and the historical method were used by examining both the existing and repealed provisions of tax law. Additionally, an analytical method has been used in the course of the analysis of literature and case law on the subject.

**Keywords:** neutrality, tax rate, goods and services tax, VAT, fast food

### CYTOWANIE

Kuśmirski M., *Zestaw z powiększonym VAT-em – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 lipca 2021 r., I FSK 1749/18*, „Acta Iuris Stetinensis” 2022, nr 2 (vol. 38), 225-239, DOI: 10.18276/ais2022.38.13.