

Klasyfikacja statystyczna towarów a wybór stawki VAT dla produktów spożywczych

Lidia Peretiatkowicz*

Michał Wojtas**

Streszczenie: *Cel artykułu* – Scharakteryzowanie wybranych elementów problematyki klasyfikacji statystycznej towarów i usług i jej konsekwencji dla opodatkowania VAT produktów spożywczych.

Metodologia badania – Studia literatury przedmiotu, orzecznictwa oraz analiza przepisów prawa.

Wynik – Wskazano konsekwencje podatkowe uzależnienia wyboru stawki VAT na produkty spożywcze od klasyfikacji statystycznej.

Oryginalność/Wartość – W artykule zaprezentowano wartości poznawcze w zakresie problemów polskich podatników związanych z rozliczaniem podatku VAT od produktów spożywczych.

Słowa kluczowe: klasyfikacja statystyczna, stawki VAT, podatek od towarów i usług

Wprowadzenie

1 maja 2017 roku minęło 13 lat od przystąpienia Polski do Unii Europejskiej. Od tego dnia krajowy system podatku od towarów i usług stał się częścią zharmonizowanego systemu podatku od wartości dodanej. Do polskiego porządku prawnego zaimplementowano wiele regulacji ingerujących bezpośrednio w konstrukcję podatku od towarów i usług, tak by ich treść była jednolita w stosunku do obowiązujących w pozostałych państwach członkowskich.

Podstawowym aktem prawnym dotyczącym funkcjonowania unijnego systemu podatku od wartości dodanej jest Dyrektywa 2006/112/WE z 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej: Dyrektywa VAT). Wprowadzenie tej dyrektywy miało na celu ustanowienie rynku wewnętrznego dzięki takiej harmonizacji ustawodawstw, dotyczących podatków obrotowych poprzez system podatku od wartości dodanej, która wyeliminuje, w miarę możliwości, czynniki mogące zakłócać warunki konkurencji zarówno na poziomie krajowym, jak i wspólnotowym.

* mgr Lidia Peretiatkowicz, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Ekonomii, Katedra Finansów Publicznych, e-mail: lidia.peretiatkowicz@ue.poznan.pl

** mgr Michał Wojtas, doradca podatkowy, wspólnik w EOL Kancelaria Doradztwa Podatkowego Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Spółka komandytowa, Szczecin, e-mail: michal.wojtas@eol.com.pl

Jednym z elementów konstrukcji podlegających harmonizacji jest stawka podatkowa. Stawce VAT poświęcono tytuł VIII Dyrektywy VAT, odnoszący się m.in. do minimalnego poziomu stawek podatkowych, a także do przedmiotowego zakresu stosowania stawki podstawowej, obniżonych oraz zwolnień od podatku.

Zgodnie z tymi uregulowaniami, państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług. Ponadto państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie obniżone stawki VAT (por. art. 96 dyrektywy VAT), jednak mają one zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III do Dyrektywy VAT.

W konsekwencji Polska, korzystając z kompetencji wynikających z przytoczonych regulacji, wprowadziła stawki obniżone na niektóre rodzaje towarów i usług, przy czym w wyszczególnieniu kategorii produktów spożywczych, dla których zastosowanie mają stawki obniżone, w większości przypadków w przepisach Ustawy z 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U z 2016, poz.710, t.j. ze zm., dalej: u.p.t.u.) powołane zostały symbole statystyczne PKWiU.

Celem artykułu jest przedstawienie wybranych elementów problematyki klasyfikacji statystycznej towarów i usług i jej konsekwencji dla opodatkowania VAT.

1. Rodzaje stawek VAT

W polskim systemie VAT, co do zasady, dla dostawy towarów i świadczenia usług, obowiązują następujące stawki procentowe: podstawowa stawka podatkowa 23%, stawki obniżone 8% i 5%, oraz stawka 0%.

Katalog czynności podlegających opodatkowaniu VAT, zawarto w art. 5 u.p.t.u. W konsekwencji opodatkowaniu podlegają w szczególności: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (i zrównane z nimi świadczenia nieodpłatne), eksport towarów, import towarów na terytorium kraju, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju oraz wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Dokonując analizy, która ze stawek będzie miała zastosowanie do danej czynności podlegającej opodatkowaniu VAT, w pierwszej kolejności wskazać należy, że stawka 23% ma zastosowanie do wszystkich czynności opodatkowanych, z wyjątkiem tych, dla których przewidziano zwolnienie lub stawkę obniżoną (Zubrzycki, 2011, s. 26). Ponadto, jeżeli dana czynność znajduje się w katalogu czynności opodatkowanych stawką 8% oraz stawką 5%, to zastosowanie stawki 8% jest wyłączone na rzecz stosowania stawki niższej. Podobnie w przypadku czynności znajdującej się jednocześnie w katalogu czynności opodatkowanych stawką obniżoną oraz w katalogu czynności zwolnionych.

Należy jednocześnie podkreślić, że stosowanie stawki 23% stanowi zasadę ogólną, natomiast zastosowanie stawki obniżonej lub zwolnienia ma charakter wyjątku. Przykładowo w wyroku NSA z 3 lutego 2011 roku, sygn. akt I FSK 201/10, wskazano, że „jeśli w stosunku do danego rodzaju towarów i usług nie zostało wyraźnie określone w przepisach szcze-

gólnych, iż ma do niego zastosowanie niższa stawka podatkowa, to tego rodzaju towar lub usługa podlegają opodatkowaniu 22% [23% – dop. autorów] stawką VAT”.

Stawka 0% dotyczy przede wszystkim transakcji związanych z obrotem międzynarodowym. Stawką 8% opodatkowane są towary i usługi wymienione w załączniku nr 3 do u.p.t.u. oraz do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części, zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym (por. art. 41 ust 2 i 12 u.p.t.u.). Stawką 5% opodatkowane są natomiast towary i usługi wymienione w załączniku nr 10 do u.p.t.u. (por. art. 41 ust. 2a u.p.t.u.). Zawarte w nich określenia towaru czy usługi składają się z dokładnego opisu przedmiotu oraz odpowiadającego mu numeru klasyfikacji.

2. Klasyfikacja statystyczna towarów i usług na potrzeby ustalenia stawki VAT

W większości przypadków czynności opodatkowane stawką obniżoną (8% lub 5%) są definiowane za pomocą symboli PKWiU wskazanych w załącznikach do ustawy. W takich przypadkach symbol PKWiU jest podstawą zaklasyfikowania towaru lub usługi do opodatkowania według właściwej stawki obniżonej. Wyjątek (sytuacja, w której towar lub usługa są zdefiniowane w sposób opisowy) stanowią przykładowo usługi budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Zgodnie z zasadami metodycznymi PKWiU, ustalenie właściwego symbolu PKWiU jest obowiązkiem producenta/usługodawcy. Jest to konsekwencja tego, że to właśnie on ma komplet informacji, takich jak np. rodzaj użytego surowca, przeznaczenie towaru, charakter usługi, niezbędnych do przeprowadzenia analizy, której efektem będzie dokonanie właściwej klasyfikacji towaru lub usługi.

W przypadku, gdy podatnik ma wątpliwości co do prawidłowego zaklasyfikowania danej czynności, może zwrócić się o pomoc do właściwej jednostki GUS w sprawie udzielania informacji dotyczącej standardów klasyfikacyjnych (opinia GUS). Właściwą jednostką w tym zakresie jest Ośrodek Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi.

3. Budowa PKWiU

Podstawowym założeniem budowy PKWiU jest powiązanie jej z klasyfikacją rodzajów działalności gospodarczych (PKD) tak, aby każdy produkt (wyrób, usługa) był klasyfikowany przede wszystkim w zależności od rodzaju działalności, w wyniku której powstaje. W konsekwencji każdy produkt powinien być zaliczony wyłącznie do jednego rodzaju działalności gospodarczej określonego w Polskiej Klasyfikacji Działalności.

W Zasadach Metodycznych czytamy, że PKWiU oparto m.in. na Statystycznej Klasyfikacji Działalności Gospodarczych w UE – (NACE Rev. 2) oraz Klasyfikacji Produktów według Działalności (CPA Rev. 2.1). Dla pierwszych czterech poziomów PKWiU przyjęto (analo-

gicznie jak w CPA) jako kryterium podziału produktów ich pochodzenie zdefiniowane przez PKD (NACE Rev. 2).

Oparcie podziału pierwszych czterech poziomów PKWiU na klasyfikacji PKD oraz oznaczanie ich symbolami przyjętymi w PKD powoduje, że formalne powiązanie tych klasyfikacji następuje bezpośrednio przez pierwsze cztery cyfry symbolu PKWiU (z pewnymi wyjątkami). W analogiczny sposób powiązано PKWiU z klasyfikacją CPA. Symbole kategorii i podkategorii odpowiadają ściśle symbolom CPA 2008.

Skutkiem powyższego podziału, każdy produkt powinien być przyporządkowany wyłącznie do jednego rodzaju działalności, zaliczonej do określonej sekcji, działu, grupy i klasy. Podział produktów na tych poziomach odpowiada zatem podziałowi działalności przyjętemu w NACE Rev. 2 oraz PKD, co ma swoje odzwierciedlenie w czterocyfrowych symbolach (YY. YX) PKWiU zgodnych z symbolami przyjętymi w NACE Rev. 2 i PKD. Powyższe stwierdzenie znajduje również potwierdzenie w treści zasad budowy klasyfikacji PKD, gdzie wskazuje się, że jest to klasyfikacja pochodna w stosunku do klasyfikacji macierzystej NACE Rev. 2, czyli zachowuje pełną spójność i porównywalność metodologiczną, pojęciową, zakresową i kodową na poziomie czterech cyfr.

4. Problemy związane z uzależnieniem wyboru stawki podatkowej od PKWiU

Dokonywanie wyboru stawki podatkowej przy wykorzystaniu klasyfikacji statystycznej jest zadaniem obciążonym ryzykiem, wynikającym między innymi z takich okoliczności, jak:

- podobieństwo towarów,
- brak mocy wiążącej opinii GUS,
- zmiana opinii GUS,
- niespójność PKWiU z klasyfikacją pierwotną.

Podobieństwo towarów. Zgodnie ze stanowiskiem przedstawionym w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 3 kwietnia 2001 roku, sygn. akt K 32/99 (OTK 2001/3/53), klasyfikacja pełni wyłącznie funkcję techniczną, dostarcza tylko niezbędnej nomenklatury dla organu opracowującego treść załączników, stanowi dla ustawodawcy niejako zbiór nazw czy też pełni rolę słownika. Zwrócono także uwagę, że w praktyce dochodzi niejednokrotnie do konieczności interpretacji klasyfikacji, gdy podatnik chce skorzystać z obniżonej stawki podatku.

Należy jednak podkreślić, że w prawie polskim przyjęto inną metodologię przyporządkowania towarów i usług do stawek podatkowych niż rekomendowana przez Unię Europejską. Zgodnie z art. 98 ust. 3 dyrektywy VAT, przy stosowaniu stawek obniżonych do poszczególnych kategorii towarów, państwa członkowskie mogą stosować Nomenklaturę Scaloną, aby precyzyjnie określić zakres danej kategorii. Korzystanie z Nomenklatury Scalonej jest jednak prawem, a nie obowiązkiem państwa członkowskiego. W konsekwencji polski ustawodawca, określając katalog towarów i usług objętych stawką obniżoną, posłużył się klasyfikacją PKWiU. Ponadto, w wyroku z 24 lipca 2013 roku, sygn. akt I FSK 226/13, jak zauważył Naczelny Sąd Administracyjny: „opcja posługiwania się Nomenklaturą Scaloną

ma służyć precyzyjnemu określeniu zakresu danej kategorii zaś w sytuacji, gdy Polska posługuje się własną definicją środków spożywczych, dla dokonania stosowania obniżonych stawek, ale nie przekracza zakresu danej kategorii, nie można tylko z tego powodu uznać, że przepisy krajowe naruszają przepisy Dyrektywy w zakresie opcji stosowania obniżonych stawek VAT. Nie bez znaczenia dla tej oceny jest też to, że polska klasyfikacja towarów opiera się w większości na Nomenklaturze Scalonej oraz to, że Komisja i Rada nie zakwestionowały przy stosowaniu stawek obniżonych w odniesieniu do towarów posługiwania się przez Polskę własną definicją, mimo że organy te mają pełny ogląd co do stosowania przez Polskę stawek obniżonych”.

Powyższa okoliczność stanowi przyczynę sporów podatników z organami podatkowymi, ponieważ w wielu przypadkach wskazane w załączniku do u.p.t.u. grupowanie PKWiU zawiera dodatkowe obostrzenia. W załączniku do u.p.t.u. dany kod grupowania może być poprzedzony wyrażeniem „ex” co oznacza, że zakres wyrobów lub usług wskazany w danym grupowaniu, jest na potrzeby stosowania stawki obniżonej, węższy niż wynika to z nomenklatury. Przykładem wprowadzenia dodatkowych warunków zastosowania stawki obniżonej jest pozycja nr 32 załącznika nr 3 u.p.t.u. W pozycji tej wskazano grupowanie PKWiU ex 10.71.12.0 oznaczającym „Wyroby ciastkarskie i ciastka, świeże”, natomiast w opisie towarów: „Wyroby ciastkarskie i ciastka, świeże, których data minimalnej trwałości oznaczona zgodnie z odrębnymi przepisami nie przekracza 45 dni, a w przypadku oznaczania tych towarów zgodnie z odrębnymi przepisami wyłącznie terminem przydatności do spożycia, termin ten również nie przekracza 45 dni”.

W związku z tym jednak, że polski ustawodawca uzależnił stosowanie obniżonej stawki VAT od odpowiedniego grupowania PKWiU, to pojawia się wątpliwość, czy na pewno jest on uprawniony do wprowadzenia dodatkowych warunków, które powodują zróżnicowanie w opodatkowaniu towarów objętych jednym kodem tej klasyfikacji, lub zawierającymi się w różnych grupowaniach, lecz ze zbliżonymi cechami. Przykładowo, zdaniem Brzezińskiego i Morawskiego (2017), jeżeli produkty należą do tych samych grup w ramach jednego kodu Nomenklatury Scalonej, to stosowanie różnych stawek w obrębie tych grup na podstawie PKWiU może prowadzić do naruszenia zasady neutralności podatkowej.

Ponadto, przewidziane w prawie krajowym warunki zastosowania stawek obniżonych muszą być zgodne z zasadą neutralności, czyli nie mogą powodować odmiennego traktowania pod względem podatkowym konkurencyjnych towarów czy usług. Do naruszenia zasady neutralności dochodzi wówczas, gdy państwo członkowskie opodatkowuje różnymi stawkami podatku VAT towary lub usługi podobne – konkurencyjne względem siebie.

W orzecznictwie TSUE wskazuje się, że dla oceny podobieństwa towarów należy przyjąć punkt widzenia „przeciętnego konsumenta”, który oczekuje zaspokojenia swoich konkretnych potrzeb. Należy zbadać czy towary mają analogiczne właściwości i zaspokajają te same potrzeby, według kryterium porównywalności w użytkowaniu, z także czy występujące różnice mają znaczący wpływ na decyzję przeciętnego konsumenta. Jak przykładowo wskazał Rzecznik Generalny TSUE w opinii w sprawach połączonych C-453/02 i C-462/02: „przy ocenianiu, czy różnice są w tym znaczeniu istotne, powinna zostać przeprowadzona analiza całościowa, która unika sztucznych podziałów i nawiązuje przede wszystkim do

punktu widzenia przeciętnego konsumenta – jak generalnie przy ocenie transakcji w ramach wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej”. Jeżeli natomiast cechy towarów nie wpływają w znaczący sposób na decyzję przeciętnego konsumenta, to selektywne stosowanie stawki obniżonej VAT jest nieuzasadnione.

Krajowe sądy administracyjne również doceniają doniosłość zasady neutralności. W wyroku z 1 czerwca 2015 roku, sygn. akt I FSK 744/14 NSA wskazał, że „walory smakowe produktów spożywczych, dietetyczne, ich typ, czy wreszcie osobiste preferencje i zwyczaje, jak również upodobania smakowe i uwarunkowania zdrowotne (np. alergia na dany produkt), specyficzne gusty klientów wpływają na wybór kupowanego produktu i należy je brać pod uwagę i uwzględnić przy badaniu zarzutu naruszenia konkurencji. Cechy właściwe dla danego towaru decydują o tym, czy towary są względem siebie substytucyjne z punktu widzenia klienta”. W orzecznictwie jako istotne aspekty w ocenie podobieństwa towarów podkreśla się również wygląd, sposób przyrządzania, sposób pakowania, sposób dystrybucji, formę sprzedaży i oferowanie w sprzedaży obok siebie (w tych samych miejscach sklepów). Nie ulega zatem wątpliwości, że każdy przypadek należy rozpatrywać oddzielnie. Problematyka podobieństwa towarów i konsekwencji w zakresie stosowania obniżonej stawki VAT, była wielokrotnie rozpatrywana przez organy podatkowe i sądy (tab. 1).

Tabela 1

Świadczenia o podobnym charakterze w interpretacjach i orzecznictwie

Rodzaj towarów (stawka VAT)	Czy stanowią „towary podobne”	Rozstrzygnięcie
Schnaps i akwavit	tak	wyrok TSUE z 27 lutego 1980 r., sygn. akt C-171/78
Koniak i whisky	tak	wyrok TSUE z 27 lutego 1980 r., sygn. akt C-168/78
Lekkie wina i piwo	tak	wyrok TSUE z 12 lipca 1983 r., sygn. akt C-170/68
Słone paluszki i chipsy	nie	wyrok WSA w Lublinie z 23 kwietnia 2015 r., sygn. akt I SA/Lu 1090/14
Wafle o zawartości wody przekraczającej 10% masy i wafle o zawartości wody nieprzekraczającej 10% masy	tak	wyrok WSA w Warszawie z 29 kwietnia 2015 sygn. akt II SA/Wa 2083/14
Bułka tarta typu i klasyczna bułka tarta	tak	wyrok WSA w Warszawie z 29 lipca 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 3864/14
Krem do tortów o smaku czekoladowym i kremy do tortów o innych smakach	tak	wyrok WSA w Bydgoszczy z 21 października 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 651/15
Sos musztardowy i musztarda	nie	wyrok WSA w Warszawie z 11 lutego 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 833/15

Rodzaj towarów (stawka VAT)	Czy stanowią „towary podobne”	Rozstrzygnięcie
Orzechy laskowe, włoskie i inne rodzaje orzechów	nie	wyrok NSA z 25 listopada 2016 r., sygn. akt I FSK 843/14
Kawa zbożowa i kakao	nie	wyrok NSA z 22 marca 2017 r., sygn. akt I FSK 1153/15
Ciastka o różnym terminie przydatności do spożycia	Zadane TSUE pytanie prejudycjalne przez NSA w sprawie o sygn. akt I FSK 2078/14, w celu określenia czy mogą one zostać uznane za towary podobne	

Źródło: opracowanie własne na podstawie: www.orzeczenia.nsa.gov.pl; www.curia.europa.eu.

Niestety, co potwierdza orzecznictwo TSUE, wypracowanie jednego wzorca określającego perspektywę przeciętnego konsumenta, który wymagany jest przy przeprowadzeniu analizy podobieństwa towarów, jest niemożliwe.

Brak mocy wiążącej opinii GUS. Uzyskanie opinii GUS w zakresie właściwej klasyfikacji statystycznej towaru lub usługi ma jednak jedynie charakter pomocniczy dla podatnika, nie stanowi bowiem dokumentu administracyjnego, tworzącego określone prawa czy obowiązki (w przeciwieństwie do interpretacji indywidualnej). Ponadto sądy administracyjne jednolicie wskazują, że taka opinia nie ma mocy wiążącej ani dla podatnika, ani dla organu podatkowego. Może jedynie stanowić dowód w rozumieniu art 180 o.p. i podlegać takiej samej ocenie, jak pozostałe dowody zgromadzone w postępowaniu podatkowym i może zostać podważona innymi dowodami (Strzelec, 2015). W konsekwencji podatnik nigdy nie może być pewien czy dokonał prawidłowej klasyfikacji towaru lub usługi. Dokonana przez niego klasyfikacja oraz wynikająca z niej zastosowana stawka podatku mogą być bowiem zakwestionowane przez organy podatkowe (Bartosiewicz, 2017).

Zmiana Opinii GUS. Zgodnie ze stanowiskiem wynikającym z orzecznictwa, podatnik nie może ponosić z datą wsteczną negatywnych konsekwencji zmiany stanowiska organów statystycznych co do klasyfikacji sprzedawanych towarów (por. wyrok NSA z 25 czerwca 2003 r., sygn. akt I SA/Ka 1419/02). W przypadku zmiany opinii GUS, w związku z którą nastąpi również zmiana stosowanej stawki VAT, podatnik nie powinien korygować sprzedaży, która nastąpiła przed otrzymaniem zmienionej opinii. Jeżeli jednak podatnik podejmie decyzję o zastosowaniu się do treści nowej opinii GUS, wówczas powinien stosować stawkę VAT odpowiadającą aktualnej od momentu otrzymania nowego stanowiska w tym zakresie.

Niespójność PKWiU z klasyfikacją pierwotną. Dokonując interpretacji poszczególnych grupowań PKWiU, w celu właściwego przyporządkowania produktów, należy brać pod uwagę ich relacje do zasad metodycznych oraz do przepisów zawartych w innych aktach prawnych, np. PKD, CN (por. uchwała NSA z 14.03.2011 r. sygn. akt II FPS 8/10). Jak wskazano we wcześniejszej części artykułu, klasyfikacja PKWiU oparta jest na innych klasyfikacjach statystycznych. Porównując jednak niektóre grupowania dotyczące produktów spożywczych wykazane w PKWiU oraz w klasyfikacjach pierwotnych, zauważyć można

pewne nieścisłości. Przykładem takiej niespójności jest grupowanie PKWiU 10.85.13.0 „Gotowe posiłki i dania na bazie warzyw”.

Zgodnie z NACE Rev. 2. w odniesieniu do klasy 10.85, podobnie jak w przypadku 10.85 PKD, wskazuje się na posiłki/dania zamrożone lub w puszkach. W klasyfikacji NACE jednak wyrażenia te poprzedza się sformułowaniem „takie jak” (*such as*), z czego należałoby wnioskować, że mrożenie i puszkowanie nie są jedynymi sposobami konserwacji żywności objętymi klasą 10.85. Zgodnie natomiast z wytycznymi PKWiU 10.85 powinno odpowiadać grupowaniu 10.85 NACE i obejmować nie tylko posiłki/dania mrożone i puszkowane. W klasyfikacji NACE zwraca się też uwagę, że dania/posiłki objęte tym grupowaniem powinny zostać przetworzone, w celu ich konserwacji.

Brak ścisłości pomiędzy zakresami poszczególnych klasyfikacji uwidacznia również zestawienie klasyfikacji PKD z CPA. Zgodnie z dokumentem CPA 2008 *Structure and explanatory notes*, pozycja 10.85.1 *Prepared meals and dishes* zawiera dania pakowane próżniowo i w puszkach. Pomimo powiązania tych klasyfikacji opis pozycji CPA różni się znacznie od opisu PKD 10.85.Z., gdzie wskazano m.in. na produkcję posiłków i dań zamrożonych. W CPA posłużono się natomiast pojęciem *vacuum-packaged* (pakowanie próżniowe).

Mając na względzie powyższe, zdaniem autorów, w analizowanym przypadku występują istotne nieścisłości między PKWiU a klasyfikacjami pierwotnymi, gdyż:

- wyjaśnienia klasyfikacji NACE, w przeciwieństwie do PKD, wskazujące na otwarty katalog sposobów konserwacji dań gotowych, nie tylko przez mrożenie lub puszkowanie,
- CPA wprowadza szersze sposoby konserwowania dań gotowych (m.in. pakowanie próżniowe), niż PKWiU w klasie 10.85.

W konsekwencji, przedsiębiorca dokonując przyporządkowania swoich produktów do grupowania 10.85.13.0. PKWiU z uwzględnieniem wniosków płynących z klasyfikacji pierwotnych, może dokonać innej klasyfikacji niż gdy przeprowadzałby ten proces w oderwaniu od klasyfikacji pierwotnych.

Uwagi końcowe

Klasyfikacja statystyczna niewątpliwie stanowi próbę racjonalnego uporządkowania towarów i usług występujących w obrocie gospodarczym. Należy jednak podkreślić, że klasyfikacja statystyczna nie została stworzona dla celów podatkowych. Posłużenie się klasyfikacją PKWiU przy wprowadzeniu katalogu towarów i usług objętych stawką obniżoną wzbudza dlatego wiele kontrowersji w orzecznictwie sądów administracyjnych. Dodatkowo ograniczenie w niektórych przypadkach obniżonej stawki tylko do niektórych towarów zawierających się w danym grupowaniu PKWiU prowadzić może do odmiennego traktowania towarów, mających wiele cech wspólnych i niejednokrotnie mogących być uznane za towary podobne. Uzależnienie prawa do zastosowania stawki obniżonej na produkty spożywcze od zaklasyfikowania do właściwego grupowania PKWiU nie można dlatego uznać za poprawne.

Ponadto kwestia ustalenia podobieństwa towarów może powodować także wiele problemów w praktyce. Ustalenie bowiem perspektywy przeciętnego konsumenta wymaga przeprowadzenia gruntownych badań preferencji. W takich okolicznościach pojawia się pytanie czy sędziowie (biorąc pod uwagę ich wykształcenie, wiedzę i doświadczenie) są w stanie przeprowadzić takie badania, albo czy bez przeprowadzania takich badań będą w stanie we właściwy sposób odtworzyć perspektywę przeciętnego konsumenta. Należy bowiem podkreślić, że analiza podobieństwa cech towarów to nie to samo co analiza podobieństwa cech towarów z punktu widzenia przeciętnego konsumenta. Zdaniem autorów, należałoby się zastanowić, czy określenie perspektywy przeciętnego konsumenta nie powinno być dokonane przy wykorzystaniu modeli statystycznych.

Kolejną wadą stosowania PKWiU przy określaniu katalogu towarów i usług stawką obniżoną jest to, że podatnik nie dysponuje żadnym narzędziem, które umożliwiłoby mu zmniejszenie ryzyka błędnego zastosowania stawki VAT w związku z błędnym zaklasyfikowaniem towarów.

Należy też zwrócić uwagę na niespójność PKWiU z klasyfikacjami pierwotnymi, co w zależności od uwzględnienia wniosków płynących z tych klasyfikacji może prowadzić do zupełnie innych decyzji w zakresie klasyfikowania produktów, a w konsekwencji przełożyć się może na zastosowanie innej stawki VAT.

Literatura

- Bartosiewicz, A. (2017). *VAT. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Brzeziński, B., Morawski, W. (red.) (2017). *Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Komentarze do wybranych orzeczeń. Edycja 2015*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2006 r. nr 347/1).
- Opinia rzecznika generalnego przedstawiona w dniu 8 lipca 2004 r. w sprawach połączonych C-453/02 i C-462/02.
- Postanowienie NSA z dnia 16 czerwca 2016 r., sygn. akt I FSK 2078/14.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Dz.U z 2015 poz.1676).
- Strzelec, D. (2015). *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Uchwała NSA z dnia 14 marca 2011 r. sygn. akt II FPS 8/10.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U z 2016 poz.710, t.j. ze zm.).
- Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2003 r., sygn. akt I SA/Ka 1419/02.
- Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2011 r., sygn. akt I FSK 201/10.
- Wyrok NSA z dnia 24 lipca 2013 r., sygn. akt I FSK 226/13.
- Wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2015 r., sygn. akt I FSK 744/14.
- Wyrok NSA z dnia 25 listopada 2016 r., sygn. akt I FSK 843/14.
- Wyrok NSA z dnia 22 marca 2017 r., sygn. akt I FSK 1153/15.
- Wyrok TK z dnia 3 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 32/99.
- Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 1980 r., sygn. akt C-171/78.
- Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 1980 r., sygn. akt C-168/78.
- Wyrok TSUE z dnia 12 lipca 1983 r., sygn. akt C-170/68.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21 października 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 651/15.

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 23 kwietnia 2015 r., sygn. akt I SA/Lu 1090/14.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2015 r., sygn. akt II SA/Wa 2083/14.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 lipca 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 3864/14.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 lutego 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 833/15.

Zubrzycki, J. (2011). *Leksykon VAT*, t. 2. Wrocław: Oficyna Wydawnicza Unimex.

STATISTICAL CLASSIFICATION OF GOODS AND THE CHOICE OF THE VAT RATE FOR FOOD PRODUCTS

Abstract: *Purpose* – The purpose of the article is to characterize selected elements of the classification of goods and services and its consequences for the taxation of VAT products.

Design/Methodology/approach – Study of subject literature, jurisprudence and analysis of law.

Findings – The analysis shows the tax implications of the choice of the VAT rate on food products based on the statistical classification.

Originality/value – Article presents cognitive values in relation to the problem of settling VAT on food products.

Keywords: statistical classification, VAT rates, VAT

Cytowanie

Peretiatkiewicz, L., Wojtas, M. (2017). Klasyfikacja statystyczna towarów a wybór stawki VAT dla produktów spożywczych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/2), 67–76. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/2-06.