



**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW**

Warszawa, dnia 24 czerwca 2016 r.

PT1.050.3.2016.156

Panie i Panowie
Dyrektorzy Izb Skarbowych
Dyrektorzy Urzędów Kontroli Skarbowej
wszyscy

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa¹, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, wyjaśniam co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego

Niniejsza 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 z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² - dalej: „ustawa 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 obniżonych³ - 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.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisywanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Zgodnie natomiast z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, świadczeniem usług jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy.

Jednocześnie zgodnie z art. 98 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴ - dalej: „dyrektywa 2006/112/WE”, stawki obniżone mogą być przez państwa członkowskie stosowane do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III. W poz. 1 tego załącznika zostały wymienione m.in. środki spożywcze (łącznie z napojami,

¹ Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.

² Dz. U. z 2016 r. poz. 710 i 846

³ Dz. U. z 2013 r., poz. 1719 ze zm.

⁴ Dz. Urz. UE L Nr 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

ale z wyłączeniem napojów alkoholowych) przeznaczone do spożycia przez ludzi i zwierzęta, natomiast w poz. 12a zostały wymienione usługi restauracyjne i cateringowe, z możliwością wykluczenia dostawy napojów (alkoholowych lub bezalkoholowych). Z powyższego wynika, że przepisy dyrektywy 2006/112/WE zezwalają państwom członkowskim (pozostawiając to do ich uznania) na stosowanie stawki obniżonej względem posiłków i dań zarówno gdy są one kwalifikowane jako dostawa towarów, jak i świadczenie usług (szczegółowe wskazówki w zakresie kwalifikacji czynności – w związku ze sprzedażą posiłków i dań przez placówki gastronomiczne – jako dostawa towaru lub świadczenie usług zostały zawarte w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej - dalej: „TSUE”, z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 oraz w wyroku TSUE z dnia 10 marca 2011 r. w sprawach połączonych C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09).

Zauważyć jednocześnie należy, że ustawa o VAT dla potrzeb określenia właściwej stawki podatku w określonych w ustawie sytuacjach odwołuje się do klasyfikacji statystycznych. Zgodnie z art. 5a ustawy o VAT towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

Jak wskazano wyżej, dyrektywa 2006/112/WE zezwala na stosowanie stawki obniżonej względem posiłków i dań zarówno, gdy czynności, których są one przedmiotem, są kwalifikowane jako dostawa towarów, jak i świadczenie usług. Tym samym niezależnie od kwalifikacji danej czynności jako dostawy towarów lub świadczenia usług przesądzający dla potrzeb stosowania właściwej stawki podatku jest - w przypadku, gdy przepisy regulujące zakres stosowania stawek podatku od towarów i usług odwołują się do klasyfikacji statystycznych - sposób sklasyfikowania danego towaru lub usługi.

Zauważyć należy, że zgodnie z poz. 7.3 Zasad Metodycznych Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług zawartych w załączniku do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU)⁵ - dalej: „PKWiU”, zaliczanie danego produktu do odpowiedniego grupowania jest obowiązkiem producenta (względnie usługodawcy). Wynika to z faktu, że właśnie producent (usługodawca) posiada wszystkie informacje niezbędne do właściwego zaliczenia produktu do odpowiedniego grupowania PKWiU, tj. informacje dotyczące rodzaju użytego surowca, technologii wytwarzania, konstrukcji i przeznaczenia wyrobu lub charakteru usługi.

Należy jednak podkreślić, 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 można 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 klasyfikacyjnych⁶.

⁵ Dz. U. Nr 207, poz. 1293, z późn. zm.

⁶ Dz. Urz. GUS Nr 1, poz. 11

W myśl art. 41 ust. 1 ustawy o VAT stawka podatku, co do zasady, wynosi 22% (jednak w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2016 r. na podstawie art. 146a pkt 1 ustawy o VAT stawka ta wynosi 23%).

Na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy o VAT dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy o VAT, stawka podatku, co do zasady, wynosi 7%, (jednak w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2016 r. na podstawie art. 146a pkt 2 ustawy o VAT stawka ta wynosi 8%), natomiast dla towarów wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy o VAT, stawka podatku wynosi 5% (art. 41 ust. 2a ustawy o VAT).

W poz. 28 załącznika nr 10 do ustawy o VAT wymienione zostały - gotowe posiłki i dania, z wyłączeniem produktów o zawartości alkoholu powyżej 1,2% (PKWiU ex 10.85.1).

Dodatkowo należy wskazać, że na podstawie § 3 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie stawek VAT stawkę podatku wymienioną w art. 41 ust. 1 ustawy o VAT obniża się do wysokości 8% dla towarów i usług wymienionych w załączniku do tego rozporządzenia.

W poz. 7 załącznika do rozporządzenia w sprawie stawek VAT wymieniono usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56), z wyłączeniem sprzedaży:

- 1) napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2%,
- 2) napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%,
- 3) napojów, przy przygotowywaniu których jest wykorzystywany napar z kawy lub herbaty, niezależnie od udziału procentowego tego naparu w przygotowywanym napoju,
- 4) napojów bezalkoholowych gazowanych,
- 5) wód mineralnych,
- 6) innych towarów w stanie nieprzetworzonym opodatkowanych stawką, o której mowa w art. 41 ust. 1 ustawy.

Mając na uwadze, że przy obu wyżej wskazanych pozycjach załączników (do ustawy i rozporządzenia) powołano symbole klasyfikacji statystycznej należy zauważyć, że określenie zakresu towarów i usług objętego tymi pozycjami powinno odbywać się przy zastosowaniu PKWiU.

W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z pkt 5.1.5 zasad metodycznych PKWiU, każdy produkt (wyrób, usługa), powinien być zaliczony wyłącznie do jednego rodzaju działalności gospodarczej, określonego w Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) – dalej „PKD 2007” wprowadzonej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r.⁷

Przechodząc do analizy zakresu przedmiotowego objętego ww. pozycjami załączników, należy zauważyć, że klasa PKWiU 10.85 *Gotowe posiłki i dania*, odnosi się do gotowych posiłków i dań i obejmuje produkcję gotowych (tj. przygotowanych, przyprawionych i ugotowanych) posiłków i dań, składających się co najmniej z dwóch różnych składników (z wyłączeniem przypraw itp.), mrożonych, w puszkach, słoikach, pakowanych próżniowo lub przy pomocy innych technologii opakowań ze zmodyfikowaną atmosferą, które zwykle są pakowane i etykietowane z przeznaczeniem na sprzedaż.

Z kolei, zgodnie z wyjaśnieniami do działu 56 *Działalność usługowa związana z wyżywieniem* Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD 2007) - dział ten obejmuje działalność usługową związaną z zapewnianiem pełnego wyżywienia przeznaczonego do bezpośredniej konsumpcji

⁷ Dz. U. nr 251, poz. 1885 z późn. zm.

w restauracjach, włączając restauracje samoobsługowe i oferujące posiłki „na wynos”, z lub bez miejsc do siedzenia. Nie jest tu istotny rodzaj obiektu serwującego posiłki, ale fakt, że są one przeznaczone do bezpośredniej konsumpcji.

Mając na uwadze powyższe należy zauważyć, że dla określenia prawidłowej stawki podatku jaka ma zastosowanie przy sprzedaży posiłków i dań przez placówki gastronomiczne, należy dokonać prawidłowego zaklasyfikowania tej czynności wg PKWiU. Dla uznania czy dana czynność będzie zaliczona do klasy PKWiU 10.85 *Gotowe posiłki i dania*, czy do działu PKWiU 56 *Usługi związane z wyżywieniem* istotne jest, czy oferowane produkty są w pełni przyrządzone i serwowane jako posiłek gotowy do bezpośredniego spożycia, czy też nie są przeznaczone do bezpośredniej konsumpcji - np. są zamrożone lub pakowane próżniowo i etykietowane z przeznaczeniem na sprzedaż.

Fakt oferowania tych produktów osobno bądź w zestawach (np. kanapka mięsna, frytki razem z napojem, czy też tortilla, pieczone ziemniaki razem z napojem), nie ma wpływu na sposób zaklasyfikowania. Dla dokonania prawidłowej klasyfikacji wg PKWiU nie mają wpływu również czynniki takie jak to, czy:

- punkty sprzedaży znajdują się w miejscu ogólnodostępnym,
- w punktach sprzedaży znajdują się stoliki i krzesła,
- dostępne są naczynia i sztućce,
- produkty są przeznaczone do spożycia na miejscu czy na wynos, (np. pakowane w bibułki czy tekturowe pudełka),
- w punktach sprzedaży są: toalety, szatnia, zainstalowana jest klimatyzacja, czy ogrzewanie.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że posiłki sprzedawane przez różnego rodzaju placówki gastronomiczne, które są przeznaczone do bezpośredniej konsumpcji, nie mogą korzystać z 5% stawki podatku od towarów i usług na podstawie art. 41 ust. 2a w związku z poz. 28 załącznika nr 10 do ustawy o VAT, ponieważ nie są klasyfikowane w grupowaniu PKWiU 10.85.1.

Produkty takie, co do zasady, są opodatkowane 8% stawką podatku na podstawie § 3 ust. 1 pkt 1 w związku z poz. 7 załącznika do rozporządzenia w sprawie stawek VAT, z zastrzeżeniem wyjątków wskazanych w tej pozycji załącznika, do których ma zastosowanie podstawowa stawka podatku, której wysokość do 31 grudnia 2016 r. wynosi 23%.

Na sposób opodatkowania tych produktów (wysokość stawki podatku) nie ma zatem wpływu to, czy w świetle orzecznictwa TSUE ich sprzedaż na terytorium kraju będzie traktowana jako świadczenie usług, czy też jako dostawa towarów. Wynika to z faktu, że ustawodawca przy wyznaczaniu zakresu stosowania obniżonej stawki posłużył się klasyfikacją statystyczną.

W tym miejscu należy podkreślić, że zatytułowanie w załączniku do rozporządzenia w sprawie stawek VAT grupy towarów/usług objętych stawką obniżoną jako: „III Usługi” nie oznacza, że ze stawki obniżonej nie może korzystać sprzedaż posiłków i dań klasyfikowanych na gruncie orzecznictwa TSUE jako dostawa towarów. Zatytułowanie tej grupy w ten sposób stanowi konsekwencję wyznaczenia zakresu stosowania obniżonej stawki przy zastosowaniu klasyfikacji statystycznej - PKWiU i objęcia stawką obniżoną czynności uznanych przez tę klasyfikację za usługi (poz. 7 – 12 załącznika do rozporządzenia w sprawie stawek VAT) oraz

ujęcia w tym załączniku usług w rozumieniu orzecznictwa TSUE (poz. 13-14 załącznika do rozporządzenia w sprawie stawek VAT).

Odnosząc powyższe wyjaśnienia do wydawanych w trybie art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej interpretacji indywidualnych należy wskazać, że interpretacje indywidualne są wydawane w oparciu o przedstawiony przez Wnioskodawcę opis stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i mają zastosowanie wyłącznie do stanu rzeczywistego zgodnego z tym opisem.

W kontekście analizowanego zagadnienia wskazać należy, że klasyfikacja statystyczna towaru lub usługi wskazana przez Wnioskodawcę we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanowi element stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), który organ podatkowy jest zobligowany uwzględnić przy wydawaniu interpretacji indywidualnej – nie ma możliwości jego weryfikacji.

Zastosowanie się przez podatnika do interpretacji indywidualnej wydanej w odniesieniu do stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) odbiegającego od stanu rzeczywistego w sposób mający wpływ na ocenę skutków prawnopodatkowych nie chroni podatnika na zasadach wynikających z art. 14k-14m Ordynacji podatkowej (vide: wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2013 r. sygn. akt I FSK 222/12, z dnia 13 grudnia 2012 r. sygn. akt I FSK 100/12, lub też z dnia 16 maja 2012 r. sygn. akt I FSK 1032/11).