

Katarzyna Andrzejczak

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Ekonomii, Katedra Publicystyki
Ekonomicznej i Public Relations
kk.andrzejczak@gmail.com

KONSEKWENCJE ROZBIEŻNOŚCI W INTERPRETOWANIU PRZEPISÓW W SPRAWIE STAWKI VAT DLA BRANŻY MEBLARSKIEJ

Streszczenie: Brak mechanizmów prowadzących do zapewnienia jednolitej wykładni przepisów prawa podatkowego stanowi istotne ryzyko w działalności gospodarczej polskich przedsiębiorców. Trwający ponad dwa lata spór interpretacyjny dotyczący stawki podatku od towarów i usług, którą objęte są usługi montażu trwałej zabudowy meblowej, jest tego aktualnym przykładem. Korzystne dla przedsiębiorców rozstrzygnięcie Naczelnego Sądu Administracyjnego jest podstawą starania się o zwrot nadpłaconego podatku, a ponadto zmienia sytuację na rynku meblarskim poprzez zmniejszenie sytuacji niepewności prawnej i ekonomicznej. Konsekwencje rozbieżnych interpretacji dotknęły jednak zarówno branżę, jak i konsumentów, którzy w wielu wypadkach niesłusznie zapłacili wyższą cenę za otrzymane świadczenie.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, Naczelny Sąd Administracyjny, stawka preferencyjna.

Klasyfikacja JEL: K 29, K 34, K 41.

THE CONSEQUENCES OF DIFFERENT INTERPRETATIONS OF THE RULES ON VAT FOR THE FURNITURE INDUSTRY

Abstract: The lack of any mechanisms to ensure a uniform interpretation of tax law is a significant risk for the business activities of Polish enterprises. A disputed interpretation lasting more than two years, concerning the rate of tax on goods and services for installing furniture systems, is a current example of this problem. The Supreme Administrative Court can decide on disputes, and this is favoured by entrepreneurs as it can be the basis for applying for a tax refund as well as change the situation of the

furniture market by reducing legal uncertainty and economic risk. The consequences of earlier divergent interpretations, however, affect both industry and consumers, who in many cases wrongly paid a higher price for the service received.

Keywords: Value Added Tax, the Supreme Administrative Court, preferential tax rate.

Wstęp

Problematyka rozbieżności w interpretacji przepisów podatkowych, w szczególności od towarów i usług, w istotny sposób dotyka przedsiębiorców. Negatywne konsekwencje wynikające z braku jednolitej wykładni oraz czasu, jaki zajmuje wypracowanie stanowiska organów administracji podatkowej i sądów, stanowią istotne ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej. Stan niepewności może trwać nawet kilka lat. Wielu przedsiębiorców, zwłaszcza drobnych, nie jest w stanie przetrwać tak długiego okresu na rynku, co jest niekorzystnym zjawiskiem, które wywołuje konsekwencje ekonomiczne i rzutuje na warunki funkcjonowania gospodarki.

Orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczące stawki VAT, jaką powinno się stosować do trwałej zabudowy meblowej, jest aktualnym przykładem wpływu judykatury na praktykę życia gospodarczego. Wielu przedsiębiorców czekało na ostateczne rozstrzygnięcie sporu interpretacyjnego pomiędzy firmami z branży meblarskiej a organami podatkowymi. Niestety, nie wszystkim udało się doczekać rozstrzygnięcia na korzyść, gdyż – jak wskazywano w licznych doniesieniach prasowych – wielu nie podołało zmienionym warunkom konkurencji i zamknęło działalność. Konsekwencje interpretacji podatkowych wpłynęły jednak nie tylko na nich, ale również na konsumentów, którzy w wielu wypadkach faktycznie pokryli różnicę należnego podatku.

Biorąc pod uwagę duże znaczenie praktyczne podejmowanej problematyki, podjęto próbę przeanalizowania sporu dotyczącego interpretacji przepisów podatkowych. Skupiono się na najważniejszych aspektach wykładni terminu „modernizacja budynku” oraz na przyjmowanych przez sądy argumentach przy jej dokonywaniu. Celem prowadzonych rozważań było znalezienie reguł interpretacyjnych, które mogą znaleźć zastosowanie także w przyszłości, przy rozpatrywaniu spraw podobnych. Dodatkowo sformułowano wnioski dotyczące ekonomicznych konsekwencji zarówno długotrwałego sporu administracyjnego, jak i jego rozstrzygnięcia dla praktyki gospodarczej. Z racji specyfiki orzeczenia skoncentrowano się na implikacjach dla branży meblarskiej, a konkretnie dla wykonawców trwałej zabudowy meblowej.

1. Geneza sporu interpretacyjnego wokół art. 41 ust 12 ustawy o VAT

W okresie między 1 maja 2004 roku a 31 grudnia 2010 roku stan prawny dotyczący stawki podatku VAT nie budził większych wątpliwości, co potwierdziło się w orzecznictwie NSA z tego okresu. Uznawano, że usługi polegające na montażu stałej zabudowy kuchennej oraz montażu szaf wnękowych z elementów i materiałów zakupionych od producentów tych elementów i materiałów zabudowy (dalej określanych jako „montaż zabudowy”) mieszczą się w ramach pojęcia „robót budowlano-montażowych”. Na mocy obowiązujących wówczas przepisów czynności te były objęte 7% preferencyjną stawką VAT. Cezurę zamykającą ten okres znamionują istotne zmiany w przepisach, które doprowadziły do rezygnacji z objęcia robót budowlano-montażowych, *expressis verbis* stawką obniżoną. Po tej dacie, jedynym przepisem stanowiącym podstawę do zastosowania obniżonej stawki dla analizowanych świadczeń pozostał art. 41 ust. 2 pkt 12 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, zwanej dalej „ustawą o VAT”. Interpretacja tego właśnie przepisu budziła wątpliwości sądów i administracji przez przeszło dwa lata, począwszy od początku roku 2011.

Spór został zakończony dopiero uchwałą siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku. Naczelny Sąd Administracyjny zajął się rozpatrzeniem skargi kasacyjnej wniesionej przez Mebelplast Sp. z o.o., która zaskarżyła orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 8 grudnia 2011 roku w sprawie ze skargi na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2011 roku. Pytanie prawne, na które odpowiadał NSA, a co do meritum którego wypowiedziały się organy wielu instancji i okręgów w latach 2011–2013, brzmiało: „Czy w stanie prawnym obowiązującym po 1 stycznia 2011 r. świadczenie kompleksowe polegające na trwałej zabudowie meblowej z uprzednio nabytych komponentów, wykonywane w obiektach budowlanych zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, należy traktować jako usługę modernizacji, podlegającą opodatkowaniu stawką obniżoną podatku od towarów i usług na podstawie art. 41 ust. 2 i ust. 12 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [...], czy też jako dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 tej ustawy, podlegającą opodatkowaniu stawką podstawową określoną w art. 41 ust. 1 ustawy o VAT?»

Przed zajęciem stanowiska przez NSA w przedmiotowej sprawie wypowiedziały się liczne organy państwa. W zdecydowanej mniejszości z nich WSA w Poznaniu: (w wyrokach z dnia 29 października 2012 roku oraz z dnia

10 stycznia 2013 roku) opowiedział się za stosowaniem stawki obniżonej. Większość orzeczeń konkludowała jednak przeciwnie [Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 września 2011 r.; Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 15 listopada 2011 r.; Wyrok WSA w Opolu z dnia 18 stycznia 2012 r.; Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 marca 2012 r.; Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 kwietnia 2012 r.; Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 maja 2012 ; Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 maja 2012 r.; Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 czerwca 2012 r.; Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 sierpnia 2012 r.]. Wszystkie te orzeczenia zostały przywołane w uzasadnieniu ostatecznego rozstrzygnięcia NSA. W sprawie zajął stanowisko także Prokurator Generalny w piśmie z 18 czerwca 2013 roku, a także NSA w wyroku z 26 lipca 2012 roku.

Podczas wielokrotnych prób zmierzenia się z problemem interpretacji art. 41 ust 2 pkt 12 ustawy o VAT poruszono kilka kluczowych kwestii, które analizowano, stosując reguły przede wszystkim wykładni językowej, systemowej i teleologicznej. Podstawowe znaczenie miało ustalenie, czy montaż zabudowy stanowi usługę, czy dostawę w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, podlegającą opodatkowaniu stawką podstawową określoną w art. 41 ust. 1. Ponadto próbowano ustalić, czy „montaż zabudowy” mieści się w zakresie znaczeniowym terminu „modernizacja budynku”. Powoływano się także na cele zmian dokonanych w prawie oraz potrzebę interpretowania prawa podatkowego z uwzględnieniem harmonizacji przepisów o podatku VAT w ramach Unii Europejskiej.

Stan faktyczny w sprawie rozpatrywanej przez NSA, jak również wielu innych sądów na terenie Polski, był analogiczny. Chodziło o ostateczne rozstrzygnięcie kwalifikacji prawnej świadczenia polegającego na „kompleksowej usłudze” instalacji zabudowy meblowej. Pojęcie to obejmowało zaprojektowanie przestrzeni, dostarczenie komponentów (w tym wyprodukowanych przez inny podmiot) oraz ich połączenie (zamontowanie) zgodnie z ustalonym projektem. W sprawie podkreślano, że analizowane świadczenie nie podlegało dzieleniu, tzn. konsument nie mógł zamówić tylko jego elementów, np. tylko dostawy komponentów. W związku z tym uznano je za świadczenie złożone objęte jedną stawką VAT, czego co do zasady nie kwestionowano [Brzeziński 2013]. Dodatkowym elementem, niejako bezspornym, było wykonywanie tak zdefiniowanego świadczenia w budynkach, które zgodnie z art. 41 ust. 12 ustawy o VAT mieszczą się w definicji budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Chodzi o budynki mieszkalne, tj. takie, w których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej budynku jest wykorzystywana do celów mieszkalnych [Pietrzak 2013]. W żadnym przypadku nie rozważano możliwości objęcia obniżoną stawką podatku świadczeń wykonywanych w lokalach użytkowych.

2. Zabudowa meblowa jako usługa

Pierwszorzędna w przedmiotowym sporze kwestia dotyczyła kwalifikacji montażu zabudowy jako dostawy albo usługi. Podniesiona została jednak stosunkowo późno, dopiero w wyroku NSA z dnia 26 lipca 2012 roku. Wcześniej nie była kontestowana przez sądy wojewódzkie. Naczelny Sąd Administracyjny, opierając się na wybranym orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, konkludował, że: „Zabudowa wnękowa stanowi dobro materialne (towar), a przeniesienie rozporządzania jak właściciel następuje po jej montażu. Jakkolwiek zakupowi zabudowy wnękowej towarzyszą uprzednie usługi pomiaru i wyceny przez osobę wykonawcy towaru, to usługi te wraz z usługami montażu nie stanowią elementu na tyle dominującego, aby uznać, że mamy do czynienia ze świadczeniem usług” [Wyrok NSA z dnia 26 lipca 2012].

W prowadzonych rozważaniach NSA powołał się m.in. na wyrok TSUE z dnia 11 lutego 2010 roku sprawa C-88/09 *Graphic Procédé*, z którego wynika, że o świadczeniu usług można mówić wówczas, gdy czynności przeniesienia własności w ramach dostawy towarzyszy: „świadczenie dodatkowych usług, które ze względu na wagę, jakie nabierają dla klientów, czas potrzebny na ich wykonanie, wymaganą obróbkę dokumentów oryginalnych i udział w kosztach całkowitych, jaki przypada na te świadczenia, mogą zyskać charakter dominujący w stosunku do czynności dostawy towarów, stanowiąc przez to dla odbiorców cel sam w sobie”. Uznano jednak, że nie dotyczy to przypadku wykonywania trwałej zabudowy meblowej. Dla NSA istotnym argumentem przemawiającym za uznaniem omawianego świadczenia za dostawę było to, że po zakończeniu montażu przenoszona jest własność elementów meblowych oraz że klient nie zamawia „abstrakcyjnej modernizacji”, ale określony towar w wybranym rozmiarze, kolorze i jakości [Militz 2014].

W orzeczeniu NSA z 2012 roku dokonano także porównywania montażu zabudowy z dostawą szafy wykonanej na zamówienie klienta. Analogię tę wysnuto, opierając się na tezach z opinii Rzecznika Generalnego Juliane Kokott z dnia 12 maja 2005 roku do sprawy C-41/04 *Levob Verzekeringen*. Wydaje się jednak, że również była ona nie w pełni trafiona. O ile szafa na zamówienie jest dostarczana jako towar gotowy, o tyle zabudowa wykonywana jest w miejscu zamieszkania konsumenta i łączona z obiektem budowlanym. Montaż zabudowy może obejmować takie czynności, jak docinanie elementów zabudowy do nierówności ścian i aranżacja zindywidualizowanej przestrzeni, a świadczenie zrealizowane z pominięciem takich detali jest uznawane przez odbiorcę za wykonane nienależycie.

Kluczową kwestią rozstrzyganą przez sąd było poszukiwanie elementu dominującego świadczenia montażu zabudowy meblowej. Naczelny Sąd Administracyjny skoncentrował się w przeważającej mierze na porównaniu wartości usługi i dostawy stanowiących składniki świadczenia złożonego. Podniósł, że: „Klient kupuje szafę wnękową, jej cena zaś zawsze przewyższa cenę usługi montażu, na który składają się czynności składania towaru z mniejszych części i jego zamocowania” [Wyrok NSA z dnia 26 lipca 2012]. Interpretacja taka mogłaby znajdować potwierdzenie m.in. w praktyce zamówień publicznych, gdzie gdy zamówienie obejmuje dostawę i usługę, stosowane są przepisy dotyczące tego elementu zamówienia, którego udział wartościowy jest większy [Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r., art. 6 ust 1]. Budzi jednak wątpliwości na gruncie omawianego stanu faktycznego.

Warto podkreślić, że niezależnie od tego, jaka jest wartość materiałów, z których wykonywana jest zabudowa, kluczowe dla konsumenta może być to, w jaki sposób komponenty te zostaną według projektu połączone. Kwestia doświadczenia i umiejętności wykonawcy w wykonywaniu podobnej zabudowy może mieć dla niego większe znaczenie niż wartość komponentów. Orzeczenie NSA z 2012 roku trudno także pogodzić z opinią Rzecznika Generalnego [2012], w której stwierdzono, że sądy nie powinny opierać się przy kwalifikowaniu świadczeń jako dostaw lub usług na jednym tylko wybranym elemencie, gdyż sprawy te wymagają: „konkretnej analizy wszystkich aspektów właściwych dla danego przypadku”. Jeśli bowiem powinniśmy patrzeć „oczami klienta” [Militz 2014], to nie ulega wątpliwości, że z jego punktu widzenia sam fakt dostarczenia materiałów i przeniesienia ich własności nie jest kluczowy. Na rynku funkcjonuje przecież wielu drobnych przedsiębiorców wykonujących zabudowy i korzystających ze wspólnych dostawców materiałów.

Z zaprezentowanym poglądem NSA z 2012 roku nie zgodził się NSA w uchwale siedmiu sędziów z 2013 roku (choć zgłoszone zostało zdanie odrębne). Również zdaniem tego składu, o zakwalifikowaniu świadczenia jako dostawy lub usługi powinien decydować element, który w ramach danego świadczenia ma charakter dominujący. W 2013 roku NSA stwierdził jednak, że: „jeśli czynności [...] polegają na zaprojektowaniu, dopasowaniu oraz montażu komponentów w sposób tworzący wraz z elementami konstrukcyjnymi obiektu budowlanego lub jego części trwałą zabudowę meblową, to mają one charakter usługi” [Uchwała NSA z dnia 24 czerwca 2013]. Za element dominujący sąd uznał ulepszenie lub unowocześnienie obiektu budowlanego lub jego części (lokalu mieszkalnego) poprzez wykonanie szeregu czynności. Przeciwnie do wcześniejszego orzeczenia stwierdził, że

to właśnie wydanie towaru w postaci elementów mebli wykonanych i dopasowanych do konkretnego obiektu ma charakter pomocniczy wobec tych czynności. Podobnie podkreśla A. Bartosiewicz [2013], że nie jest istotne ani kto zleca wykonanie usługi (nie musi to być właściciel), ani jaki jest udział kosztów materiałowych.

3. Wykładnia terminu „modernizacja”

Kolejną kwestią, która stanowiła przed orzeczeniem NSA z 2013 roku poważny problem interpretacyjny, była możliwość uznania montażu zabudowy za element modernizacji budynku. Chodziło o ustalenie zakresu znaczeniowego słowa „modernizacja” na gruncie art. 41 ust 2 ustawy o VAT oraz jego relacji z zakresem znaczeniowym terminu „montaż zabudowy”. Problemem interpretacyjnym był zatem wybór pomiędzy zakwalifikowaniem przedmiotowej kompleksowej usługi jako mieszczącej się w zakresie znaczeniowym użytym przez prawodawcę albo niedopuszczeniem takiej możliwości. Większość sądów opowiedziało się za drugim rozwiązaniem.

Przy rozpatrywaniu tego problemu odwoływano się pomocniczo do znaczeń słowa modernizacja na gruncie innych aktów normatywnych w systemie. W szczególności wzięto pod uwagę przepisy Ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, z zastrzeżeniem autonomii prawa podatkowego oraz art. 2 ustawy Prawo budowlane [Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 13 czerwca 2011]. Uznano m.in., że zabudowa „meblowa”: „nie mogła być uznana za instalację lub urządzenie techniczne budynku. Ich montaż nie wymagał pozwolenia na budowę, mogą być w każdym czasie zdemontowane lub wymienione”. Teza ta budzi jednak wątpliwości, zważywszy na to, że w zasadzie każdą instalację budynkową można zdemontować i wymienić. Podniesiono także, że na gruncie *Słownika języka polskiego*: „pojęcie »montaż« odnosi się do takiego sposobu działania, w efekcie którego z niezależnie od siebie istniejących części powstaje wytwór będący zupełnie nową całością” [WSA 2011b]. Na podstawie tych spostrzeżeń nie dopuszczano możliwości uznania montażu zabudowy za modernizację obiektu lub jego części.

Pewne wątpliwości budziło także, czy zabudowa meblowa staje się częścią składową, czy przynależnością budynku. W wyroku WSA w Olsztynie z 2011 roku przedmiotowe świadczenie zakwalifikowano jako pracę montażowo-budowlaną, której konsekwencją jest trwała ingerencja w budynek, i stwierdzono, że zabudowa meblowa staje się po zamontowaniu częścią składową budynku. W orzecznictwie znalazły się jednak również twierdzenia

odmienne, kwalifikujące zamontowaną zabudowę jako przynależność nieruchomości [Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 czerwca 2012]. Podnoszono, że zamontowana „zabudowa” jako przynależność może stanowić samodzielny przedmiot obrotu i z tego wnioskowano, że czynność montowania jej nie może zostać uznana za remontowanie, a przez to również modernizowanie budynku. Zauważono także, że części zabudowy można zdemontować i zamontować w innych budynkach jako stanowiące przedmiot obrotu.

Tezy te znalazły poparcie także w wyroku WSA w Olsztynie z dnia 18 stycznia 2012 roku: „Okucia, zawiasy, uchwyty i prowadnice – elementy stałej zabudowy kuchennej i szaf wnękowych nie są częścią składową budynku. Te czynności są bowiem związane z przystosowaniem do użytku rzeczy ruchomych. Ich wykonanie ma charakter użytkowy w stosunku do elementów wyposażenia mieszkania. W konsekwencji umożliwia wykorzystanie sprzętu AGD, szaf zgodnie z ich przeznaczeniem. Nie są one zatem czynnościami w rozumieniu art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, czy też § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług [...], związanymi z remontem, modernizacją, termomodernizacją, czy też konserwacją budynku”. W wyroku tym uznano zatem, że zabudowa meblowa służy w większym stopniu korzystaniu z urządzeń AGD, niż zamontowane urządzenia służą korzystaniu z powierzchni mieszkalnej. W konsekwencji wykonanie kompleksowej usługi zabudowy nie stanowi modernizacji tejże powierzchni.

Argumentacja ta nie przekonała NSA w składzie siedmiu sędziów. Zdaniem NSA wyrażonym w uchwale z 24 czerwca 2013 roku, jeśli komponenty meblowe zostaną konstrukcyjnie trwale połączone z elementami budynku i spełniać będą dzięki temu funkcję użytkową, to można mówić o podniesieniu standardu budynku lub jego części, a tym samym o jego modernizacji. Jednocześnie uznano, że kryterium granicznym jest istotne wykorzystanie elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego. Stwierdzono natomiast, że na możliwość zakwalifikowania kompleksowej usługi montażu zabudowy nie wpływa stopień przetworzenia elementów meblowych. Sąd uznał, 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 konsekwencji, podobnie jak w przypadku innych podobnych, przedmiotowe usługi budowlano-montażowe wraz z materiałami i towarami są objęte jedną stawką podatku od towarów i usług w wysokości 8% [Wesołowski 2013].

Przy ustalaniu, czy montaż zabudowy stanowi modernizację budynku, brano także pod uwagę kwestię zależności pomiędzy aktami normatywnymi oraz

dokonywanymi zmianami legislacyjnymi. Istotnym argumentem przedstawionym w interpretacji indywidualnej Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2011 roku było usunięcie przez prawodawcę z listy usług objętych preferencyjną stawką robót budowlano-montażowych dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego. W połączeniu z wykładnią językową prowadziło to jego zdaniem do konstatacji, że ustawodawca zrezygnował z obejmowania kompleksowej usługi montażu zabudowy preferencyjną stawką podatkową.

W orzeczeniu NSA kończącym ponaddwuletni spór powołano jednak, że art. 41 ust 12 ustawy o VAT nie wychodzi przedmiotowo poza zakres normowania pkt 10 załącznika III do Dyrektywy 2006/112/WE. Podkreślono także, że z racji harmonizacji z rynkiem UE w zakresie opodatkowania, znaczenia słów na gruncie przepisów podatkowych przyjmowane są z języka powszechnego, nie z innych ustaw. Powołano się na motywację ustawodawcy, który, wprowadzając przepis, miał zamiar przyznać ulgę osobom, które chcą „ulepszać, podnosić standard”, tj. modernizować lokale mieszkalne. Uwzględniono tym samym prymat wykładni funkcjonalnej i systemowej nad wykładnią językową i nad wnioskami wypływającymi z ogólnych reguł konstrukcyjnych VAT [Bartosiewicz 2013]. Podsumowując, można stwierdzić, że również na gruncie wykładni teleologicznej NSA doszedł do innych wniosków niż sądy wojewódzkie i organy administracji podatkowej.

4. Konsekwencje sporu interpretacyjnego

Rozbieżności w interpretowaniu przepisów podatkowych mają negatywne konsekwencje dla praktyki gospodarczej. W 2011 roku uchylone zostały 1554 decyzje podatkowe, co stanowiło łącznie kwotę 485 261 000 zł nie należnie pobranego podatku [Kapica 2012]. Sądy orzekają na korzyść podatników w 22% spraw dotyczących podatku od towarów i usług. Oznacza to, że w jednej piątej przypadków skutki wadliwej decyzji stanowią istotne utrudnienie działalności, a dla wszystkich przedsiębiorców utrzymuje się stan niepewności wynikający z konstrukcji systemu podatkowego. Z punktu widzenia przedsiębiorców w branży meblarskiej zajmujących się wykonywaniem trwałej zabudowy meblowej trwający od początku 2011 roku spór interpretacyjny stanowił istotny czynnik ryzyka, destabilizujący prowadzenie działalności gospodarczej.

Zważywszy na to, że liczne decyzje organów podatkowych i sądownictwa administracyjnego, w tym również interpretacja resortu finansów, były niekorzystne dla przedsiębiorców, wielu płaciło podatek VAT w wysokości

23%. Powodowało to podniesienie cen oferowanych usług i zmniejszało ich konkurencyjność, np. w stosunku do dużych przedsiębiorstw zajmujących się sprzedażą mebli, takich jak IKEA.

W konsekwencji wydania orzeczenia NSA w 2013 roku pojawiła się możliwość żądania zwrotu nadpłaconego podatku na podstawie art. 72 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. Było to pewne w przypadkach, w których konsument zapłacił stawkę 8%, a następnie przedsiębiorca na podstawie decyzji organu podatkowego dopłacił różnicę. Wówczas bowiem podatnik był płatnikiem podatku i nie budziło wątpliwości, że należy mu się zwrot. W szerszym ujęciu sprawy negatywną konsekwencją dla tych przedsiębiorców było czasowe zamrożenie kapitału, co istotnie mogło wpływać zarówno na ich działalność operacyjną, jak i na możliwości inwestycyjne.

Rozbieżności w interpretowaniu przepisów o podatku od towarów i usług dotknęły również konsumentów. Podatek VAT jako podatek konsumpcyjny, regresyjny obciąża gospodarstwa domowe. W tych przypadkach, w których przedsiębiorcy stosowali stawkę 23%, faktyczny koszt ponieśli konsumenci [Świąch 2013]. Nie ulega natomiast wątpliwości, że konsument, który zapłacił wyższą cenę, nie będzie mógł dochodzić różnicy, gdyż nie istnieje mechanizm zwrotu podatku podmiotowi, który nie jest podatnikiem [DIS 2014; Brzeziński 2013; Wyrok WSA w Krakowie z dnia 13 września 2011].

Należy podkreślić, że w przypadku gdy przedsiębiorcy stosowali stawkę 23% i faktyczny ciężar zapłaty ponosił konsument, problematyka nadpłaty jest bardziej kontrowersyjna. Jak podnosi L. Etel [2013]: „można [...] wskazać na orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE, w którym przesłanka przerzucenia podatku przez podatnika na inną osobę jest podstawą do odmowy zwrotu mu nadpłaty, która byłaby – zdaniem sądu – bezpodstawnym wzbogaceniem”. W krajowym orzecznictwie problematykę tę rozstrzygano głównie w kontekście podatku akcyzowego. Zgodnie z poglądem wyrażonym przez WSA w Gliwicach: „Udzielenie zwrotu nadpłaty takiemu podatnikowi – a więc podmiotowi innemu niż podmiot rzeczywiście zubożony na skutek wadliwego opodatkowania – nie znajdowałoby uzasadnienia konstytucyjnego” [Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 kwietnia 2012]. Pogląd odmienny wyrażono wprawdzie we wcześniejszym wyroku NSA: „Literalna wykładnia art. 72 ust. 1 pkt 1 ordynacji podatkowej nie daje podstaw do twierdzenia, że ustawodawca, przewidując prawo podatników do zwrotu nadpłaty, przypisał jakkolwiek rolę takim pojęciom, jak »zubożenie« czy »cenotwórstwo«. Z powyższego wynika, że zwrot nienależnie pobranej akcyzy należy się temu, kto ten podatek zapłacił, nawet jeśli przerzucił on

ekonomiczny ciężar podatku na konsumenta. Fakt, że podatnik nie został »zubożony« koniecznością zapłaty nienależnego podatku, nie może go pozbawiać prawa do dochodzenia jego zwrotu» [Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2009]. Kwestia domagania się zwrotu przez przedsiębiorców, którzy stosowali stawkę podstawową, pozostaje jednak wątpliwa.

Jakkolwiek rozstrzygnięcie NSA zdawać się może przedsiębiorcom z branży tzw. dobrym zakończeniem, jednak należy tutaj zachować pewną ostrożność. W orzeczeniu NSA nie przesądzono jednoznacznie, że każda zabudowa meblowa powinna być objęta obniżoną stawką VAT. Poczyniono, zgodne z linią orzecznictwa TSUE, zastrzeżenie dotyczące każdorazowego badania trwałego połączenia zabudowy z elementami konstrukcyjnymi budynku. Ponadto zgłoszone zostało zdanie odrębne, zgodne z poprzednią interpretacją NSA i znajdujące swoich zwolenników w doktrynie [Militz 2014]. Wreszcie nie można zapomnieć, że wprowadzicie organy administracji podatkowej „darzą orzecznictwo NSA nieco większą uwagę aniżeli orzecznictwo WSA” [Andrzejewska-Czernek 2013], jednak i tak często powołują się na to, że orzecznictwo sądów nie jest źródłem obowiązującego prawa i nie wiąże organów podatkowych.

Zakończenie

W świetle art. 6 Europejskiej konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, nadmierna długość toczącego się postępowania może być uznana za naruszenie służącego każdemu prawa do rozstrzygnięcia jego sprawy w rozsądnym terminie. Kiedy jednak jeden spór jest rozstrzygany wielokrotnie przez różne organy administracyjne i sądowe, ciężko szukać ochrony. Pozostaje zatem mieć nadzieję, że analizowany spór dotyczył faktycznych różnic w merytorycznej interpretacji stanu faktycznego i możliwości dokonania subsumpcji, a nie uzyskiwania dla administracyjnej kasy największej z możliwych korzyści ekonomicznej [Jaśkowska i Wróbel 2014].

Na stosowanie i wykładnię przepisów, jak słusznie zauważa A. Bartosiewicz, wpływ ma nie tylko ich – mniej lub bardziej jasna – treść, lecz także orzeczenia sądów oraz trybunałów, a także stanowiska organów administracji [Bartosiewicz 2013]. W prawie podatkowym coraz większą rolę odgrywa orzecznictwo europejskie, a co za tym idzie rośnie znaczenie wykładni funkcjonalnej. Mając na względzie różnice wynikające z mnogości języków oficjalnych Wspólnoty, większe znaczenie przypisuje się konstrukcji systemowej instytucji niż literalnemu brzmieniu przepisów. Poszukiwanie

„elementu dominującego” nie powinno być prostym porównaniem wartości, ale poszukiwaniem sensu ekonomicznego określonych świadczeń. W analizowanych orzeczeniach często przyjmowano niepraktyczne podejście do praktyki gospodarczej. Prowadzone dywagacje nad tym, czy kuchnia jest częścią składową, czy przynależnością, pozostawały w oderwaniu od realiów, w których fakt zaaranżowania przestrzeni kuchennej i połączenia jej z budynkiem prowadzi do ulepszenia powierzchni mieszkalnej. Pozytywnie należy się odnieść do orzeczenia NSA, które dokonało interpretacji bliższej rzeczywistości i zamierzeń ustawodawcy.

Z punktu widzenia przedsiębiorców i konsumentów uchwała NSA jest korzystnym rozstrzygnięciem. Spowodowała obniżenie ceny montażu zabudowy o 15% wartości podatku, a przede wszystkim prowadzi do jasnej sytuacji prawnej. Teoretycznie ustał stan niepewności co do przyszłych rozstrzygnięć w podobnych przypadkach. Pozostają jednak dwa problemy. Po pierwsze zgłoszone zostało zdanie odrębne, z którym zgadzają się niektórzy przedstawiciele doktryny. Po drugie pozostaje problem każdorazowego weryfikowania przesłanki trwałego połączenia z elementami budynku. W najgorszym z punktu widzenia praktyki gospodarczej wypadku mogą one stanowić przyczynek do dalszych zmian w linii orzecznictwa lub do wydawania partykularnych decyzji odmiennych od stanowiska ogólnego zawartego w uchwale siedmiu sędziów NSA.

Bibliografia

Literatura

- Andrzejewska-Czernek, I., 2013, *Wykładnia prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Bartosiewicz, A., 2013, *VAT. Komentarz*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Brzeziński, B. (red.), 2013, *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- DIS, 2014, *Interpretacja indywidualna z 4 lutego 2014 r.*, sygn. ITPB2/415-1033/13/IL – Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy.
- Etel, L., 2013, *Komentarz do art.72 ustawy – Ordynacja podatkowa*, w: Brolik, J., Dwogier, R., Etel, L., Kosikowski, C., Pietrasz, P., Popławski, M., Presnarowicz, S., Stachurski, W. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa .

- Jaśkowska, M., Wróbel, A., 2014, *Komentarz aktualizowany do ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego* (Dz.U. 00.98.1071), LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Kapica, J., 2012, Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 4997 w sprawie wadliwych decyzji wydawanych przez organy podatkowe, Warszawa.
- Militz, M., 2014, *Kiedy wykonanie szafy wnękowej podlega opodatkowaniu stawką obniżoną?*, Przegląd Podatkowy, nr 1, s. 25–30.
- Pietrzak, A., 2013, *Zasady stosowania preferencyjnej stawki podatku od towarów i usług przy budowie, przebudowie, remoncie, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowie budynku mieszkalnego*, Doradca Podatkowy, nr 3, s. 30–31.
- Rzecznik Generalny, 2005, Opinia Rzecznika Generalnego Juliane Kokott, w opinii z dnia 12 maja 2005 r. do sprawy C-41/04, Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV v Staatssecretaris van Financien.
- Rzecznik Generalny, 2012, Opinia Rzecznika Generalnego Paola Mengozziego przedstawiona w dniu 12 września 2012 r. (1) Sprawa C-395/11 BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH przeciwko Finanzamt Lüdenscheid.
- Święch, K., 2013, *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Wesołowski, P., 2013, *Opodatkowanie usługi budowlano-montażowej wraz z materiałami i towarem jedną stawką podatku od towarów i usług*, Doradca Podatkowy, nr 10, s. 10.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, t.j. Dz.U. 2013, poz. 1409, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2011, nr 177, poz. 105, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych, t.j. Dz.U. 2013, poz. 907, z późn. zm.

Orzecznictwo

- Uchwała 7 sędziów NSA w Warszawie z dnia 24 czerwca 2013 r., I FPS 2/13.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 20 stycznia 2009 r., I FSK 1947/08.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 26 lipca 2012 r., I FSK 483/12.
- Wyrok TSUE z dnia 11 lutego 2010 roku, sprawa C-88/09 Graphie Procédé, Zb. Orz. 2010, s. I-1049.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 maja 2012 r., I SA/Bk 78/12.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 marca 2012 r., III SA/Gl 1392/11.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 kwietnia 2012 r., III SA/Gl 1514/11.
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 kwietnia 2012 r., III SA/Gl 1430/11.
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 sierpnia 2012 r., III SA/Gl 334/12.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 13 września 2011 r., I SA/Kr 854/11.
Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 8 grudnia 2011 r., I SA/Ol 674/11.
Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 stycznia 2012 r., I SA/Ol 735/11.
Wyrok WSA w Opolu z dnia 18 stycznia 2012 r., I SA/Op 735/11.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 października 2012 r., I SA/Po 541/12.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 stycznia 2013 r., I SA/Po 880/12.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 stycznia 2013 r., I SA/Po 881/12.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 stycznia 2013 r., I SA/Po 882/12.
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 15 listopada 2011 r., I SA/Rz 672/11.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 czerwca 2012 r., III SA/Wa 2742/11.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 września 2011 r., I SA/Wr 1305/11.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 maja 2012 r., I SA/Wr 293/12.