

Małgorzata Militz, dr Tomasz Tratkiewicz

Czy wyrok TS z 5.10.2023 r., C-146/22, YD przeciwko Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, zakończy spór o stawkę w gastronomii?

Słowa kluczowe: stawka VAT, gastronomia, produkty spożywcze, produkty podobne, zasada neutralności VAT

W dniu 5.10.2023 r. Trybunał Sprawiedliwości wydał kolejny już wyrok¹ w sprawie polskiej, dotyczący różnicowania stawek VAT w obszarze gastronomii i żywności sprzedawanej w punktach detalicznych. Wydawało się, że po wyroku TS z 22.04.2021 r., C-703/19, J.K. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Katowicach² – dalej wyrok TS C-703/19, J.K. – wskazówki interpretacyjne zarówno Trybunału, jak i Rzecznika Generalnego Jeana Richarda de la Toura³ pozwolą na sprawne poruszanie się w dość zawiłej materii opodatkowania VAT usług gastronomicznych. Tak się jednak nie stało. Można tłumaczyć to tym, że w pierwszym wyroku stan prawny będący przedmiotem rozstrzygnięcia TS dotyczył starej matrycy stawek, podczas gdy drugi wyrok odnosił się do stanu prawnego bazującego już na nowej matrycy stawek przyjętej w 2019 r.⁴ Czy rzeczywiście jednak mała reforma stosowania stawek w VAT tak istotnie różnicowała opodatkowanie w obszarze gastronomii, że wcześniejsze orzeczenie TS stało się niewystarczające? Czy może wskazówki z pierwszego wyroku nie były jednak dość precyzyjne, skoro Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu uznał za konieczne zadanie kolejnego pytania prejudycjalnego, żeby rozwikłać zawiłą przed nim sprawę zgodnie z prawem unijnym? W artykule spróbujemy odpowiedzieć na te pytania, jak również zastanowimy się, czy po dwóch wyrokach TS mamy już w końcu jasność, jak stosować krajowe przepisy w omawianym obszarze.

1. Stan prawny w nowej matrycy stawek

Omówienie tematu należy zacząć od kilku podstawowych informacji. Po pierwsze, trzeba wskazać, że towary będące środkami spożywczymi przeznaczonymi do spożycia przez ludzi są opodatkowane w Polsce od 2011 r. według dwóch stawek obniżonych: 5% i 8% oraz stawki podstawowej 23%. Po drugie, usługi restauracyjne i cateringowe są objęte stawką 8%. O wysokości stawki VAT, w odniesieniu do danego towaru spożywczego, w tym wydawanego w ramach usług restauracyjnych lub

cateringowych, decyduje przyporządkowanie tego towaru do danego grupowania w odpowiedniej klasyfikacji (statystycznej albo taryfowej).

W odniesieniu do towarów spożywczych, którym nie towarzyszą żadne dodatkowe usługi wykonywane przez sprzedającego (z wyjątkiem usług nierozzerwalnie związanych z dostawą tych towarów), wysokość opodatkowania określa się od 1.07.2020 r. – czyli w nowej matrycy stawek – z wykorzystaniem Nomenklatury Scalonej (CN). Towary objęte opodatkowaniem stawką preferencyjną zostały wymienione w załączniku nr 10 (stawka 5%)⁵

¹ Wyrok TS z 5.10.2023 r., C 146/22, YD przeciwko Dyrektorowi Izby Krajowej Informacji Skarbowej, EU:C:2023:739 – dalej wyrok TS C 146/22, YD. Omówienie wyroku zob. E. Prejs, *Sprzedaj gorącej czekolady a VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2023/11, s. 51–52.

² EU:C:2021:314.

³ Opinia Rzecznika Generalnego Jeana Richarda de la Toura z 12.11.2020 r. w sprawie C-703/19, J.K. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, EU:C:2020:921.

⁴ Por. ustawa z 9.08.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1751 ze zm.).

⁵ W wyniku zastosowania tzw. tarcz antyinflacyjnych do towarów spożywczych wymienionych w poz. 1–18 załącznika nr 10 do ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.) – dalej u.p.t.u. – innych niż klasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usługi związane z żywieniem (PKWiU 56), jest stosowana do końca 2023 r. stawka 0% (por. m.in. § 8 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 2.12.2022 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w roku 2023, Dz.U. poz. 2495 ze zm.). W naszej analizie odnosimy się do stawki 5%, gdyż – po pierwsze – towary opodatkowane tą stawką były przedmiotem sporu, po drugie – stawka 0% została z założenia wprowadzona tymczasowo.

i w załączniku nr 3 (stawka 8%) do u.p.t.u.⁶ Objęcie tych towarów stawkami obniżonymi jest uzasadnione brzmieniem pkt 1 załącznika III do dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁷ – dalej dyrektywa 2006/112/WE. Należy podkreślić, że towary wymienione w załączniku nr 10 do u.p.t.u. nie mogą korzystać ze stawki 5%, jeżeli ich dostawa jest klasyfikowana do działu 56 PKWiU⁸.

W odniesieniu do towarów spożywczych wydawanych w ramach usług restauracyjnych i cateringowych (w rozumieniu klasyfikacji statystycznej) – czyli towarów, którym towarzyszą dodatkowe usługi i które są przygotowywane oraz wydawane do bezpośredniego spożycia, znajduje zastosowanie dział 56 PKWiU 2015. Usługi z tego działu wraz z dostarczaniem towarów są objęte opodatkowaniem preferencyjną stawką 8%, z wyjątkiem tych, które wprost wyłączono z tej preferencyjnej stawki i ma do nich zastosowanie stawka podstawowa VAT (niektóre napoje, towary nieprzetworzone przez podatnika i niektóre posiłki⁹). Objęcie tych usług i towarów stawką obniżoną 8% jest uzasadnione brzmieniem (pkt 1 i 12a) załącznika III do dyrektywy 2006/112/WE¹⁰.

2. Istota sporu

Przedmiotem sporu w sprawie C-146/22, YD, było określenie właściwej stawki na wprowadzany do obrotu przez prowadzącą YD sieć kawiarni we Wrocławiu napój o nazwie „Classic Hot Chocolate”, mający postać gorącej czekolady przygotowanej na bazie mleka i sosu czekoladowego. YD zwróciła się do organu podatkowego z wnioskiem o udzielenie wiążącej informacji stawkowej (WIS) dotyczącej stawki VAT mającej zastosowanie do tego napoju. W wydanej decyzji organ ten uznał, że zarówno sprzedaż na wynos, jak i sprzedaż na miejscu tego napoju należy uznać za dostawę towarów, której towarzyszą usługi dodatkowe, a mianowicie przygotowanie i podanie napoju klientowi do bezpośredniej konsumpcji. Wywiódł on z tego, że świadczenie to jest objęte działem 56 PKWiU, zatytułowanym „Usługi związane z wyżywieniem”, w związku z czym takie dostawy towarów podlegają obniżonej stawce VAT wynoszącej 8%. YD zakwestionowała tę decyzję, podnosząc, że do sprzedawanego przez nią napoju należy zastosować obniżoną stawkę VAT w wysokości 5%, analogicznie do innych dostaw towarów określonych w załączniku nr 10 do u.p.t.u., który obejmuje m.in. napoje na bazie mleka. W tym aspekcie YD powołała się, ze względu na podobieństwo między tymi produktami a napojem będącym przedmiotem postępowania sądowego, na naruszenie zasady neutralności VAT, naruszenie reguł konkurencji oraz błędną implementację ustawy o podatku od towarów i usług.

⁶ Art. 41 ust. 2 i 2a oraz art. 146ea pkt 2 u.p.t.u.

⁷ Dz.Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.

⁸ Art. 41 ust. 12f u.p.t.u.

⁹ Art. 41 ust. 12f u.p.t.u.

¹⁰ Zob. szerzej B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Gastronomia w nowej matrycy stawek*, „Przegląd Podatkowy” 2020/5, s. 13–22.

Sąd odsyłający, mając wątpliwości co do zgodności rozpatrywanych przepisów krajowych i praktyki krajowej z dyrektywą 2006/112/WE i rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiającym środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹¹ – dalej rozporządzenie nr 282/2011 – zwrócił się do TS o zinterpretowanie właściwych przepisów unijnych. Sąd ten wyjaśnił, że polski ustawodawca przewidział stosowanie obniżonych stawek VAT do „środków spożywczych”, o których mowa w pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112/WE, oraz do „usług restauracyjnych i cateringowych”, o których mowa w pkt 12a tego załącznika III. I tak art. 41 ust. 2a u.p.t.u. przewiduje, że obniżona stawka VAT w wysokości 5% ma zastosowanie do towarów i usług wymienionych w załączniku nr 10 do tej ustawy, który odnosi się do pozycji CN 2202. Jednakże te towary i usługi nie mogą korzystać z tej stawki, jeżeli należą do działu 56 PKWiU.

W tym kontekście Sąd ten zastanawiał się w pierwszej kolejności, czy w świetle zasady pewności prawa ustawodawca krajowy może skorzystać z dwóch różnych źródeł klasyfikacji, CN i PKWiU, w celu określenia stawki VAT mającej zastosowanie do tej samej kategorii towarów lub usług. Po pierwsze, Sąd był zdania, że ustawa o podatku od towarów i usług oraz PKWiU nie realizują tych samych celów. Po drugie, uważał on, że można uznać, iż organ podatkowy dysponuje nazbyt szerokim zakresem uznania przy określaniu stawki VAT, którą należy zastosować do towarów i usług zaspokajających tę samą potrzebę według przeciętnego konsumenta, co nie jest zgodne z zasadą neutralności VAT. Po trzecie, Sąd wskazał, że polski ustawodawca odwołuje się do PKWiU, podczas gdy pojęcie czynności opodatkowanej rozumiane jest tam odmiennie niż wspólny system VAT, w szczególności w odniesieniu do kwalifikacji świadczenia składającego się ze świadczenia głównego i kilku świadczeń pomocniczych. W drugiej kolejności Sąd odsyłający wskazał, że bezsporne jest, iż sprzedaż przedmiotowego napoju stanowi dostawę towarów. Sąd ten miał jednak wątpliwości co do tego, czy organ podatkowy może uznać, że usługi dodatkowe związane z jego przygotowaniem i wprowadzaniem do obrotu mogą przesądzać o zastosowaniu do tego produktu stawki VAT innej niż w stosunku do podobnych produktów, którym jednak nie towarzyszą takie usługi.

3. Rozstrzygnięcie Trybunału – kluczowe wnioski

W pierwszej kolejności trzeba zauważyć, że – co już bywa regułą – TS dokonał przededefiniowania zadanych pytań prejudycjalnych, a także przyjął je jako jedno. Otóż w ocenie TS spór sprowadza się do ustalenia, czy art. 98 dyrektywy 2006/112/WE w zw. z pkt 1 i 12a załącznika III do tej dyrektywy oraz art. 6 rozporządzenia nr 282/2011 oraz zasadą neutralności podatkowej należy

¹¹ Dz.Urz. UE L 77, s. 1 ze zm.