



*Orzecznictwo
Naczelnego
Sądu
Administracyjnego
i wojewódzkich
sądów administracyjnych*

5 (122) • 2024

Orzecznictwo *Naczelnego* *Sądu* *Administracyjnego* *i wojewódzkich* *sądów administracyjnych*

Nr 5 (122) • 2024

Spis treści

Wykaz ważniejszych skrótów	3
Wykaz orzeczeń	5
Zbiór orzeczeń	7



Wolters Kluwer

Warszawa 2024

ZBIÓR URZĘDOWY
tłoczony na podstawie zarządzenia
Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Dobór materiału:
Kolegium redakcyjne sędziów
Naczelnego Sądu Administracyjnego

Przewodniczący Kolegium Redakcyjnego Jacek Chlebny – Prezes NSA
Zastępcy Przewodniczącego Kolegium Redakcyjnego:

Roman Hauser – Redaktor Naczelny

Bartosz Wojciechowski

Członkowie Kolegium Redakcyjnego:

Tamara Dziełakowska

Joanna Kabat-Rembelska

Małgorzata Korycińska

Jan Rudowski

Jerzy Siegień

Krzysztof Winiarski



Na zlecenie Naczelnego Sądu Administracyjnego

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

www.wolterskluwer.pl

Dyrektor Działu Publikacji Periodycznych: Klaudia Szawłowska

klaudia.szawlowska@wolterskluwer.com

Szczegółowe informacje o prenumeracie czasopism można uzyskać
pod numerem infolinii: tel. 801 044 545, prenumerata@wolterskluwer.pl
Obsługa Klienta: tel. 22 535 82 72, księgarnia internetowa: www.profinfo.pl

Skład i łamanie: Andytex, Warszawa

Nakład: 600 egz.

ISSN 1732-8357

Nr indeksu 386030

Wykaz ważniejszych skrótów

- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- dyrektywa 2006/112/WE – dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 2006.347.1)
- k.p.a. – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 30, poz. 168 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 2096 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 572*)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.; Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.; Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.*)
- p.f. – ustawa z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne (Dz.U. Nr 126, poz. 1381 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 499 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 686*)
- p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1369 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.*)
- u.d.i.p. – ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. Nr 112, poz. 1198 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2022 r. poz. 902 ze zm.*)
- u.g.h. – ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. Nr 201, poz. 1540 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 2094 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2023 r. poz. 227 ze zm.*)
- u.o.c. – ustawa z dnia 12 grudnia 2013 r. o cudzoziemcach (Dz.U. poz. 1650 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 519 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 769*)
- u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80, poz. 350 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.*)

- u.p.o.l. – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31; Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.*)
- u.p.t.u. – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.*)
- CBOSA – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.orzeczenia.nsa.gov.pl

Wykaz orzeczeń

Uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego

<i>Sygnatura akt (data)</i>	<i>Pozycja zbioru</i>	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
I FPS 1/24 (24 VI 2024 r.)	56	Stawka opodatkowania dostaw posiłków i dań „na wynos” w systemach typu „drive in” czy „food court” art. 41 ust. 2a u.p.t.u.	7

Orzeczenia zwykłego składu sądu

<i>Sygnatura akt (data)</i>	<i>Pozycja zbioru</i>	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
III SA/Wa 2099/18 (13 III 2019 r.)	57	Opodatkowanie kar umownych z tytułu uszkodzeń wynajmowanych pojazdów art. 8 ust. 1 u.p.t.u.	43
II SA/GI 62/23 (23 III 2023 r.)	58	Dopuszczenie budynku do użytkowania a prawo do dodatku węglowego art. 2 ust. 1 ustawy o dodatku węglowym	58
II GSK 824/20 (4 X 2023 r.)	59	Wymiar administracyjnej kary pieniężnej art. 129b ust. 2 p.f.	62
II FSK 247/22 (23 XI 2023 r.)	60	Indywidualna stawka amortyzacji lokalu niemieszkalnego znajdującego się w budynku hotelowym art. 22j ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.	73
III FSK 248/22 (1 XII 2023 r.)	61	Opłata za zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi art. 9² ust. 11 ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi	83
III SAB/Gd 220/23 (7 XII 2023 r.)	62	Potwierdzenie doręczenia wniosku o udostępnienie informacji publicznej art. 10 ust. 1 u.d.i.p.	94

II OSK 1655/23 (12 XII 2023 r.)	63	Postępowanie w sprawie zobowiązania do powrotu przebywającego nielegalnie w Polsce cudzoziemca, który przed wydaniem decyzji opuścił terytorium Polski art. 302 ust. 1 pkt 1 u.o.c. w zw. z art. 105 § 1 k.p.a.	99
I FSK 443/22 (16 I 2024 r.)	64	Wniosek o wydanie wiążącej informacji stawkowej dotyczący mnogich usług art. 42b ust. 5 pkt 1 u.p.t.u., art. 165a § 1 o.p.	108
II GSK 1/23 (18 I 2024 r.)	65	Kara pieniężna za urządzenie gier hazardowych Rozdz. 10 u.g.h., art. 107–119 o.p.	120
II OSK 1477/21 (5 III 2024 r.)	66	„Zjazd istniejący” a przebudowa drogi art. 29 ust. 2 ustawy o drogach publicznych, art. 50 i 51 u.p.b.	128
I FSK 1839/23 (12 III 2024 r.)	67	Ocena charakteru transakcji art. 3 pkt 5 <i>in fine</i> u.p.s.d.	148
III FSK 3953/21 (13 III 2024 r.)	68	Przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości art. 3 pkt 1 lit. b/, art. 3 pkt 9 u.p.b., art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.	159
II OSK 1787/21 (4 IV 2024 r.)	69	Zmiana stanu prawnego w trakcie postępowania administracyjnego a przymiot strony w sprawie udzielenia pozwolenia na budowę art. 28 ust. 2 u.p.b.	178
I FSK 382/20 (23 IV 2024 r.)	70	Pozbawienia prawa do odliczenia podatku z uwagi na udział w oszustwie podatkowym art. 86 ust. 1 u.p.t.u.	189

Zbiór orzeczeń

56

UCHWAŁA SKŁADU SIEDMIU SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 24 czerwca 2024 r.
(I FPS 1/24)

Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski.

Sędziowie NSA: Arkadiusz Cudak, Artur Mudrecki, Małgorzata Niezgódka-Medek, Ryszard Pęk, Bartosz Wojciechowski (współsprawozdawca), Janusz Zubrzycki (sprawozdawca).

Naczelny Sąd Administracyjny z udziałem Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców w sprawie ze skarg kasacyjnych Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w (...) od wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 5 maja 2023 r. w sprawie ze skarg D.W. na decyzje Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w (...) z dnia (...) grudnia 2022 r. oraz (...) stycznia 2023 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od grudnia 2016 r. do czerwca 2020 r., po rozpoznaniu w dniu 24 czerwca 2024 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej następującego zagadnienia prawnego przedstawionego w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.) przez skład orzekający Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 6 lutego 2024 r., I FSK 1382/23:

„1. Czy w stanie faktycznym i prawnym od 24 czerwca 2016 r. do 30 czerwca 2020 r. czynność dostawy posiłków i dań realizowana przez podatnika w systemach takich jak np. «drive in», «walk through», «in-store» oraz «food court» (w tej części, w której sprzedaż była realizowana «na wynos») winna być opodatkowana obniżoną stawką 8% na podstawie art. 41 ust. 2 i art. 146a pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.) w związku z § 3 ust. 1 pkt 1 oraz poz. 7 (III. Usługi. Usługi związane z wyżywieniem – PKWiU ex 56) załącznika do rozporządzenia Mi-

nistra 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 ze zm.)?

2. Jeżeli odpowiedź na pierwsze pytanie byłaby negatywna, to czy dostawy ww. posiłków i dań można zaliczyć do kategorii PKWiU 10.85 i w konsekwencji zastosować do nich obniżoną stawkę 5%, na podstawie art. 41 ust. 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.) w związku z poz.28 załącznika nr 10 do tej ustawy, pomimo że jest ona powiązana z klasą PKD 10.85, która obejmuje produkcję gotowych posiłków i dań, zamrożonych lub w puszkach, składających się co najmniej z dwóch różnych składników, które są pakowane i etykietowane z przeznaczeniem na sprzedaż, oraz że podklasa ta nie obejmuje przygotowywania posiłków do bezpośredniego spożycia, sklasyfikowanego w odpowiednich podklasach działu 56?”

podjął następującą uchwałę:

W stanie faktycznym i prawnym od 24 czerwca 2016 r. do 30 czerwca 2020 r. czynność dostawy posiłków i dań realizowana przez podatnika w systemach takich jak np. „drive in”, „walk through”, „in-store” oraz „food court” (w tej części, w której sprzedaż była realizowana „na wynos”) winna być opodatkowana obniżoną stawką 5% na podstawie art. 41 ust. 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.) w związku z poz. 28 załącznika nr 10 do tej ustawy.

Z uzasadnienia

Postanowieniem z 6 lutego 2024 r., I FSK 1382/23 (dostępne, podobnie jak pozostałe powołane w uzasadnieniu orzeczenia sądów administracyjnych, w internetowej bazie CBOŚA) Naczelny Sąd Administracyjny przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów budzące poważne wątpliwości zagadnienie prawne, które wyłoniło się podczas rozpoznawania skarg kasacyjnych Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w (...) od wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 5 maja 2023 r., I SA/Po 82/23 oraz I SA/Po 222/23, którymi – w sprawie ze skarg D.W. na decyzje Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w (...) z (...) grudnia 2022 r. nr (...) oraz z (...) stycznia 2023 r. nr (...) w przedmiocie podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od grudnia 2016 r. do czerwca 2020 r. – uchylono zażalenie na decyzje.

Sąd pierwszej instancji wskazał, że wnioskiem z (...) października 2021 r. D.W. (dalej: strona lub skarżący) prowadzący działalność gospodarczą pod firmą Przedsiębiorstwo Handlowo-Usługowe „N.” wniósł o zwrot nadpłaty w podatku VAT oraz o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za okresy rozliczeniowe od 1 września 2016 r. do 30 czerwca 2020 r. Wniosek ten został złożony w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: Trybunał lub TSUE) z 22 kwietnia 2021 r. w sprawie C-703/19 J.K. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Katowicach. Wraz z wnioskiem skarżący złożył korekty deklaracji VAT-7 za wymienione okresy.

Uzasadniając wniosek, skarżący wskazał, że dokonuje czynności opodatkowanych w zróżnicowanych schematach/systemach sprzedaży, tj.:

- wewnątrz punktów sprzedaży (*in-store*, tj. sprzedaż dokonywana w lokalach, gdzie klient może korzystać w pełnym zakresie z infrastruktury lokalu);
- *drive in/walk through* (sprzedaż z okienek zewnętrznych, która nie wiąże się ze spożyciem posiłku w lokalu; produkty sprzedawane są „na wynos”, a konsumenci nie korzystają z infrastruktury lokalu);
- *food court* (sprzedaż w galeriach handlowych w wyznaczonych strefach, gdzie przestrzeń handlowa nie stanowi własności strony).

W dniach 27 i 28 grudnia 2021 r. strona otrzymała zwrot podatku naliczonego nad należnym oraz zwrot nadpłaty za okresy objęte przedmiotowym wnioskiem.

Następnie Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w (...) postanowieniami z (...) marca 2022 r. wszczął z urzędu postępowania podatkowe w sprawie prawidłowości rozliczeń z budżetem w podatku od towarów i usług za okresy od 1 grudnia 2016 r. do 30 listopada 2017 r. oraz od 1 grudnia 2017 r. do 30 czerwca 2020 r. W tym zakresie Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego wydał decyzje z (...) września 2022 r., w których określił skarżącemu nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy za poszczególne miesiące od grudnia 2016 r. do listopada 2017 r. oraz zobowiązanie w podatku od towarów i usług za kwiecień 2017 r., a także kwoty nadwyżek podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy za styczeń, luty, maj 2018 r., czerwiec do listopada 2018 r., styczeń do maja, lipiec do września 2019 r., styczeń do kwietnia 2020 r. oraz zobowiązanie w podatku od towarów i usług za grudzień 2017 r., marzec, kwiecień i grudzień 2018 r., czerwiec, październik do grudnia 2019 r., maj i czerwiec 2020 r.

Po rozpatrzeniu odwołań wniesionych przez stronę Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w (...) decyzjami z (...) grudnia 2022 r. oraz (...) stycznia 2023 r. utrzymał w mocy decyzje organu pierwszej instancji.

W uzasadnieniu powyższych rozstrzygnięć organ odwoławczy stwierdził, że organ pierwszej instancji prawidłowo zakwalifikował sprzedaż dokony-

waną „na wynos” jako czynności mieszczące się w grupowaniu PKWiU 56 „Usługi związane z wyżywieniem” i właściwie zastosował w omawianej sprawie stawkę VAT w wysokości 8%. Dostrzeżono przy tym, że organ pierwszej instancji niewłaściwie zakwalifikował sprzedaż dokonywaną „na wynos” jako usługi restauracyjne (w rozumieniu przepisów unijnych) zamiast jako dostawę towarów dokonywaną przez podmioty świadczące usługi restauracyjne/gastronomiczne. Zgodzono się przy tym ze stroną, że warunkiem uznania nienależnie uiszczonego podatku za nadpłatę nie jest istnienie uszczerbku majątkowego po stronie płacącego podatek. Zdaniem organu drugiej instancji ustawodawca, korzystając ze swojego uprawnienia do zastosowania obniżonej stawki VAT, zdecydował, aby stawką 8% objęte zostały „usługi związane z wyżywieniem”. Uściślając to pojęcie, wskazał, że w ramach tej kategorii znajdują się restauracje „oferujące posiłki «na wynos», z lub bez miejsc do siedzenia”. Zauważono, że nie jest tu istotny rodzaj obiektu serwującego posiłki, ale fakt, że są one przeznaczone do bezpośredniej konsumpcji. Według organu podatkowego kategoria „Usługi związane z wyżywieniem” ma znaczenie szersze niż unijna definicja usług restauracyjnych i cateringowych i zawiera w swej istocie zarówno usługi restauracyjne i cateringowe, jak i dostawę towarów dokonywaną przez te podmioty. Podkreślono, że zastosowanie stawek obniżonych jest prawem, a nie obowiązkiem prawodawcy. Jeżeli zatem ustawodawca tych szczególnych dostaw towarów nie ujął pod żadnym numerem klasyfikacji (wykazanych w załącznikach 3 i 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.; dalej: u.p.t.u.), to znaczy, że do dostawy tych towarów nie będą miały zastosowania obniżone stawki podatku VAT.

Zaskarżając powyższe decyzje, skarżący zarzucił naruszenie art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 5a, art. 7 ust. 1, art. 8 ust. 1 oraz art. 41 ust. 2a u.p.t.u. w związku z poz. 19, 21, 28 oraz 31 załącznika nr 10 u.p.t.u.; art. 98 ust. 2 w związku z poz. 12a dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 2006.347.1 ze zm.; dalej: dyrektywa 2006/112/WE), oraz art. 6 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 2011.77.11 ze zm.; dalej: rozporządzenie wykonawcze Rady); art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.; dalej: o.p.).

W odpowiedziach na skargi Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w (...) podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu uznał, że skargi zasługują na uwzględnienie i uchylił zaskarżone decyzje wraz z poprzedzającymi je decyzjami Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w (...).

Uzasadniając podjęte rozstrzygnięcia, Sąd pierwszej instancji szeroko omówił stanowisko Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyrażone w wyroku z 22 kwietnia 2021 r. w sprawie C-703/19 (ECLI:EU:C:2021:314), a także regulacje zawarte w art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1, art. 8 ust. 1, art. 41 ust. 2 i art. 146a pkt 2 oraz w załączniku nr 10 u.p.t.u., a także w 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 2018 r. poz. 2350 ze zm.; dalej: rozporządzenie MF).

Sąd pierwszej instancji uznał, że wbrew wskazaniom wynikającym z ww. wyroku TSUE z 22 kwietnia 2021 r. organy podatkowe przyjęły, że sprzedaż skarżącego „na wynos”, z uwagi na klasyfikację na gruncie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. z 2015 r. poz. 1676 ze zm.) oraz rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) (Dz.U. z 2007 r. Nr 251, poz. 1885 ze zm.), stanowi usługę związaną z wyżywieniem. Tymczasem ze wskazanego wyroku wynika, że kryteria, na podstawie których należy klasyfikować czynności dokonywane przez podatnika do dostaw gotowych posiłków i dań oraz napojów bądź do usług związanych z wyżywieniem, dotyczą charakteru i zakresu usług towarzyszących dostawie gotowej żywności. Kryteria te należy przy tym oceniać z punktu widzenia znaczenia dla klienta tych dodatkowych, wspomagających dostawę gotowej żywności usług, co z kolei wyraża się sposobem zakupu produktu (gotowego posiłku bądź dania).

Z uwagi na błędną wykładnię przepisów prawa materialnego Sąd pierwszej instancji za uzasadniony uznał również zarzut naruszenia wyrażonej w art. 121 § 1 o.p. zasady działania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

Od powyższych wyroków skargi kasacyjne wywiódł organ podatkowy, który zaskarżył w całości wyroki WSA w Poznaniu, zarzucając na podstawie art. 174 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) naruszenie:

1. przepisów postępowania, wskazując, że uchybienia te miały istotny wpływ na wynik sprawy:

– art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/, art. 141 § 4, art. 133 § 1, art. 135 oraz art. 151 p.p.s.a. przez uwzględnienie skargi, chociaż postępowanie prowadzone przed

organami administracji nie było dotknięte żadną z wad wskazanych przez WSA w Poznaniu w zaskarżonym wyroku – co znalazło wyraz w wadliwym uzasadnieniu wyroku i w efekcie w braku oddalenia skargi;

– art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/, art. 133 § 1 w związku z art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez błędne przyjęcie przez Sąd pierwszej instancji stanu faktycznego sprawy odmiennie od prawidłowo ustalonego przez organy podatkowe i w rezultacie niewłaściwej oceny przez Sąd zgromadzonego w aktach sprawy materiału dowodowego;

– art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ w zw. z art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez wydanie orzeczenia, które w uzasadnieniu wyroku zawiera błędne wskazanie co do dalszego postępowania, gdy w wyniku uwzględnienia skargi sprawa ma być ponownie rozpatrzona przez organ podatkowy, w szczególności poprzez nakazanie uwzględnienia przy ponownym rozpatrzeniu sprawy oceny prawnej wyrażonej w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, w sytuacji gdy Sąd, wyrokując w niniejszej sprawie, nie podał konkretnych przepisów prawa materialnego, których naruszenia miałyby się dopuścić organy, ogólnie stwierdzając, że decyzje organów stanowią wynik nieprawidłowej wykładni przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz dyrektywy 2006/112/WE, podczas gdy w sprawie wydano prawidłowe pod względem merytorycznym orzeczenie, a w trakcie prowadzonego postępowania nie doszło do naruszenia przepisów prawa;

– art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/, art. 141 § 4 oraz art. 133 § 1 p.p.s.a. w związku z art. 121 § 1 o.p. poprzez uznanie przez Sąd, że w przedmiotowej sprawie doszło także do istotnego naruszenia zasady zaufania do organów podatkowych, podczas gdy organy nie dopuściły się naruszenia przepisów Ordynacji podatkowej i prowadziły postępowanie w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych;

2. przepisów prawa materialnego, tj.:

– błędną wykładnię art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 5a, art. 7 ust. 1, art. 8 ust. 1 oraz art. 41 ust. 2a u.p.t.u. oraz art. 6 ust. 1 i 2 rozporządzenia wykonawczego Rady w związku z poz. 28 załącznika nr 10 do u.p.t.u. oraz § 3 ust. 1 pkt 1 w związku z poz. 7 załącznika do rozporządzenia MF oraz w związku z art. 14 oraz 98 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE polegającą na przyjęciu, że sprzedaż „na wynos” dokonywana przez skarżącego może korzystać ze stawki 5% VAT, w sytuacji gdy prawidłowa wykładnia wskazanych przepisów, także w kontekście wyroku TSUE z 22 kwietnia 2021 r., w sprawie C-703/19 każe uznać, że w przyjętym w Polsce modelu opodatkowania szeroko rozumianych „usług gastronomicznych”, celem uproszczenia stosowania stawek VAT, całość świadczeń gastronomicznych jest objęta 8% stawką VAT niezależnie od tego, czy w świetle VAT to towar czy usługa, przy czym w przedmiotowej sprawie

organy uznały, że sprzedaż przez podatnika produktów „na wynos” stanowi dostawę towarów;

– niewłaściwe zastosowanie art. 7 ust. 1, art. 5a, art. 41 ust. 2 oraz art. 146a pkt 2 u.p.t.u. w związku z § 3 ust. 1 pkt 1 oraz poz. 7 załącznika do rozporządzenia MF w sprawie stawek obniżonych w związku z art. 98 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE oraz w związku z art. 6 ust. 1 i 2 rozporządzenia wykonawczego Rady poprzez odmowę zastosowania przedmiotowych przepisów do sprzedaży dokonywanej przez podatnika i uznanie, że sprzedaż ta nie podlega opodatkowaniu 8% stawką VAT jako dostawa towarów zakwalifikowana w grupowaniu 56 Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług;

– niewłaściwe zastosowanie art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 5a, art. 7 ust. 1 oraz art. 41 ust. 2a u.p.t.u. w związku z poz. 28 załącznika nr 10 u.p.t.u. w związku z art. 14 dyrektywy 2006/112/WE oraz w związku z art. 6 ust. 1 i 2 rozporządzenia Rady poprzez zastosowanie tych przepisów do sprzedaży wykonywanej przez podatnika i uznanie, że sprzedaż ta podlega opodatkowaniu 5% stawką VAT, podczas gdy sprzedaż przez podatnika produktów „na wynos” stanowi dostawę towarów objętą 8% stawką VAT.

W związku z tak postawionymi zarzutami organ podatkowy wniósł o uchylenie zaskarżonych wyroków w całości i przekazanie spraw do ponownego rozpoznania WSA, względnie uchylenie zaskarżonych wyroków w całości i oddalenie skarg oraz zasądzenie zwrotu kosztów postępowania według norm przepisanych.

W odpowiedzi na skargi kasacyjne skarżący wniósł o ich oddalenie oraz o zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego.

W piśmie procesowym z (...) stycznia 2024 r. pełnomocnik organu podatkowego ustosunkował się do argumentów zawartych w piśmie strony przeciwnej stanowiącym odpowiedź na skargę kasacyjną.

Strona skarżąca złożyła pismo z (...) stycznia 2024 r. stanowiące załącznik do protokołu rozprawy przeprowadzonej w tym dniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

Odpowiadając na powyższe pismo pełnomocnik organu podatkowego złożył pismo z (...) stycznia 2024 r., w którym m.in. zwrócił uwagę na wyrok TSUE z 5 października 2023 r., w sprawie C-146/22.

Naczelny Sąd Administracyjny, rozpatrując skargi kasacyjne, na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a. uznał, że na ich tle wyłoniło się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości:

„1. Czy w stanie faktycznym i prawnym od 24 czerwca 2016 r. do 30 czerwca 2020 r. czynność dostawy posiłków i dań realizowana przez podatnika w systemach takich jak np. «drive in», «walk through», «in-store» oraz «food court» (w tej części, w której sprzedaż była realizowana «na wynos») winna być opo-

datkowana obniżoną stawką 8% na podstawie art. 41 ust. 2 i art. 146a pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.) w związku z § 3 ust. 1 pkt 1 oraz poz. 7 (III. Usługi. Usługi związane z żyzywieniem – PKWiU ex 56) 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 ze zm.)?

2. Jeżeli odpowiedź na pierwsze pytanie byłaby negatywna, to czy dostawy ww. posiłków i dań można zaliczyć do kategorii PKWiU 10.85 i w konsekwencji zastosować do nich obniżoną stawkę 5%, na podstawie art. 41 ust. 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.) w związku z poz. 28 załącznika nr 10 do tej ustawy, pomimo że jest ona powiązana z klasą PKD 10.85, która obejmuje produkcję gotowych posiłków i dań, zamrożonych lub w puszkach, składających się co najmniej z dwóch różnych składników, które są pakowane i etykietowane z przeznaczeniem na sprzedaż, oraz że podklasa ta nie obejmuje przygotowywania posiłków do bezpośredniego spożycia, sklasyfikowanego w odpowiednich podklasach działu 56?”

Sąd wskazał, że pomiędzy skarżącym a organami podatkowymi powstał spór dotyczący właściwej stawki podatku od towarów i usług dla czynności dostawy posiłków i dań realizowanych przez podatnika „na wynos” w systemach takich jak np. „drive in”, „walk through”, „in-store” oraz „food court”. Strona skarżąca oraz Sąd pierwszej instancji uznają, że do opisanych czynności należy stosować obniżoną stawkę podatku VAT w wysokości 5% na podstawie art. 41 ust. 2a u.p.t.u. w związku z poz. 28 załącznika nr 10 do tej ustawy. Z kolei organ podatkowy twierdzi, że w opisanym stanie faktycznym powinna znaleźć zastosowanie obniżona stawka podatku 8% na podstawie art. 41 ust. 2 i art. 146a pkt 2 u.p.t.u. w związku z § 3 ust. 1 pkt 1 oraz poz. 7 załącznika do rozporządzenia MF.

Co istotne obie strony sporu uzasadnienie swojego stanowiska wywodzą z treści wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 22 kwietnia 2021 r., w sprawie C-703/19.

W powołanym wyroku TSUE stwierdzono, że art. 98 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE, zmienionej dyrektywą Rady 2009/47/WE, w związku z pkt 12a załącznika III do tej dyrektywy oraz art. 6 rozporządzenia wykonawczego Rady, należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „usług restauracyjnych i cateringowych” obejmuje dostarczanie żywności wraz z odpowiednimi usługami wspomagającymi, mającymi na celu umożliwienie natychmiastowego spożycia tej żywności przez klienta końcowego, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego. Jeżeli klient końcowy podejmie decyzję o nieskorzy-

staniu z zasobów materialnych i ludzkich udostępnionych mu przez podatnika w związku z konsumpcją dostarczonej żywności, należy uznać, że z dostawą tej żywności nie wiąże się żadna usługa wspomagająca.

W orzeczeniu tym wyjaśniono, że pod warunkiem, iż transakcje, do których stosuje się stawkę obniżoną, należą do jednej z kategorii załącznika III do dyrektywy 2006/112/WE i że przestrzegana jest zasada neutralności podatkowej, ustawodawca krajowy, określając w prawie krajowym kategorie, do których zamierza stosować tę stawkę obniżoną, może swobodnie klasyfikować dostawy towarów i świadczenie usług należące do kategorii wymienionych w załączniku III do dyrektywy zgodnie z metodą, którą uznaje za najbardziej odpowiednią (pkt 40). Z zastrzeżeniem spełnienia powyższych przesłanek ustawodawca krajowy może zaklasyfikować do tej samej kategorii różne transakcje podlegające opodatkowaniu, należące do odrębnych kategorii tego załącznika III, nie dokonując formalnego rozróżnienia pomiędzy dostawą towarów a świadczeniem usług. Podobnie nie ma znaczenia, że ustawodawca krajowy zdecydował się dla określenia kategorii klasyfikacji krajowej użyć terminów podobnych do jednego z punktów załącznika III do dyrektywy 2006/112/WE, przyjmując dla nich zakres stosowania szerszy niż zakres stosowania kategorii określonej w danym punkcie, dopóki towary i usługi, o których tam mowa, podlegają opodatkowaniu według obniżonej stawki VAT (pkt 41). Przypomniano przy tym, że gdy państwa członkowskie decydują się na zastosowanie jednej lub dwóch stawek obniżonych VAT do jednej z 24 kategorii dostaw towarów lub świadczenia usług wymienionych w załączniku III do dyrektywy 2006/112/WE lub w stosownych przypadkach, na wybiórcze ograniczenie ich stosowania do części dostaw towarów lub świadczenia usług każdej z tych kategorii, państwa członkowskie powinny przestrzegać zasady neutralności podatkowej (pkt 43).

Dalej w wyroku TSUE przedstawiono kryteria umożliwiające ocenę charakteru transakcji według kategorii określonych w załączniku III do dyrektywy 2006/112/WE. Wyjaśniono, że działalność restauracyjną charakteryzuje szereg elementów i czynności, wśród których dostawa żywności jest tylko jedną ze składowych i gdzie w znacznej mierze dominują usługi. Podkreślono, że za działalność taką należy uznać „świadczenie usług” w obecnym rozumieniu art. 24 dyrektywy. Odmienne stanowisko dotyczy sytuacji, gdy transakcja dotyczy artykułów żywnościowych „na wynos”, co nie wiąże się ze świadczeniem usług służących organizacji konsumpcji na miejscu w odpowiednich warunkach (pkt 51). W odniesieniu do elementów świadczenia usług charakteryzujących usługi restauracyjne, a w szczególności infrastruktury oddanej do dyspozycji klienta, Trybunał wyjaśnił jednak, że w przypadku gdy dostawie żywności towarzyszy jedynie udostępnienie pod-

stawowych urządzeń, to jest prostych kontuarów do konsumpcji bez miejsc siedzących, pozwalających ograniczonej liczbie klientów na konsumpcję na miejscu, na świeżym powietrzu, które wymagają jedynie nieznacznej działalności ludzkiej, owe elementy stanowią jedynie świadczenia dodatkowe w minimalnym zakresie, które nie zmieniają dominującego charakteru świadczenia głównego, jakim jest dostawa towarów (pkt 53). Zwrócono uwagę, że jeżeli chodzi o przygotowanie produktów, to dostawa gotowej żywności zakłada jej gotowanie lub podgrzanie, co stanowi usługę, którą należy wziąć pod uwagę w ramach całościowej oceny danej transakcji w celu jej zakwalifikowania jako dostawy towarów lub świadczenia usług. Niemniej jednak, jeśli przygotowanie ciepłego produktu gotowego ogranicza się w istocie do czynności pobieżnych i znormalizowanych i zwykle następuje nie na życzenie konkretnego klienta, lecz w sposób stały i regularny, w zależności od popytu możliwego do przewidzenia w sposób ogólny, nie stanowi to przeważającego elementu danej transakcji i nie może samo z siebie powodować uznania tej transakcji za świadczenie usługi (pkt 54). Z definicji „usług restauracyjnych i cateringowych”, zawartej w art. 6 rozporządzenia wykonawczego, wynika zatem, że decydujące kryteria oceny, czy usługi towarzyszące dostarczaniu gotowej żywności mogą zostać uznane za „odpowiednie usługi wspomagające”, odnoszą się do poziomu usług oferowanych konsumentowi. W tym względzie Trybunał uwzględnił m.in. takie czynniki jak: obecność kelnerów, istnienie obsługi polegającej w szczególności na przekazywaniu zamówień do kuchni, układaniu dań na talerzach i podawaniu ich klientom, istnieniu zamkniętych i utrzymywanych w odpowiedniej temperaturze pomieszczeń przeznaczonych do konsumpcji żywności, a także szatni i toalet oraz wyposażeniu w naczynia, meble i sztukę (pkt 59 i 60). Zastosowanie tych kryteriów należy połączyć z uwzględnieniem podjętej przez konsumenta decyzji o skorzystaniu z usług wspomagających dostawę żywności lub napojów, co zostanie przyjęte stosownie do sposobu sprzedaży posiłku podlegającego natychmiastowemu spożyciu. Trybunał przypomniał bowiem, że w przypadku usług złożonych przeważający element transakcji należy określić z punktu widzenia konsumenta. Jeżeli konsument nie zdecyduje się na skorzystanie z zasobów materialnych i ludzkich udostępnionych przez podatnika, zasoby te nie mają dla konsumenta decydującego znaczenia. Dlatego też w tym przypadku należy uznać, że dostarczaniu żywności lub napojów nie towarzyszy żadna usługa wspomagająca i że przedmiotową transakcję należy zaklasyfikować jako dostawę towarów (pkt 61 i 62).

Przy uwzględnieniu też przywołanego wyroku TSUE w orzecznictwie krajowych sądów administracyjnych ukształtował się jednolity pogląd (w odniesieniu do stanów faktycznych mających miejsce do 24 czerwca 2016 r.). I tak

dla przykładu: w wyroku NSA z 30 lipca 2021 r., I FSK 1290/18 (publ. CBOSA) przyjęto, że:

- sprzedaż dań przygotowanych w lokalach gastronomicznych szybkiej obsługi, w których podatnik udostępnia klientowi umożliwiającą spożycie posiłków na miejscu infrastrukturę, która jest organizowana przez niego samego lub dzielona z innymi dostawcami gotowych dań, stanowi usługę restauracyjną;

- sprzedaż w lokalach gastronomicznych szybkiej obsługi dań przygotowanych według zasad takich jak będące przedmiotem postępowania głównego, które klient postanawia wziąć „na wynos”, a nie spożywać na miejscu w ramach infrastruktury udostępnionej w tym celu przez podatnika, nie stanowi usługi restauracyjnej, lecz dostawę środków spożywczych, która może być opodatkowana obniżoną stawką VAT;

- sprzedaż w placówkach gastronomicznych szybkiej obsługi należy uznać za usługę gastronomiczną. Jeżeli konsument zdecyduje się na zakup gotowego dania „na wynos” i niespożycie go na miejscu, czynność ta powinna zostać zakwalifikowana jako dostawa towarów, ponieważ infrastruktura oferowana przez podatnika nie jest w takiej sytuacji decydująca dla klienta;

- sprzedaż dokonywaną przez podatnika w systemie „drive-in” i „walk-through” należy uznać za dostawę środków spożywczych;

- sprzedaż w galeriach handlowych w strefach restauracyjnych – w zależności od tego czy klient zamierza zabrać danie „na wynos”, czy spożyć je na miejscu, będzie albo dostawą albo usługą restauracyjną.

Dalej NSA stwierdził, że „w sytuacji, w której inna obniżona stawka podatkowa została przewidziana dla dostawy gotowych posiłków i dań, a inna dla usług związanych z wyżywieniem, a co w konsekwencji, ze względu na zróżnicowaną praktykę interpretacyjną organów podatkowych, w stosunku do okresów rozliczeniowych przed 24 czerwca 2016 r. doprowadziło do naruszenia zasady neutralności, istotne jest – w pierwszej kolejności – ustalenie charakteru dokonywanych przez podatnika czynności i – w dalszej kolejności – dokonanie ich kwalifikacji jako dostawy towarów lub świadczenia usług oraz ustalenie mającej zastosowanie właściwej stawki podatkowej. Takie ustalenia wymagają jednak posiadania przez podatnika odpowiednich dowodów źródłowych, które pozwolą rozróżnić dostawę od usługi. Trybunał wskazał bowiem, że podatnik jest zobowiązany do prowadzenia odpowiedniej ewidencji księgowej, a w szczególności zachowywania kopii wszystkich wystawionych przez siebie faktur uzasadniających zastosowanie tych stawek (pkt 64 uzasadnienia wyroku oraz powołane tam orzecznictwo)”.

W konsekwencji powyższych rozważań NSA w powyższym wyroku za trafne uznał zawarte w skardze kasacyjnej skarżącego zarzuty naruszenia

przepisów prawa materialnego, jak również stwierdził, że doszło do naruszenia art. 121 o.p., zarówno ze względu na prowadzone w 2014 r. postępowanie kontrolne dotyczące 2011 r., jak i ze względu na wydanie w zbliżonym stanie faktycznym interpretacji indywidualnych dopuszczających stosowanie 5% stawki podatku VAT.

Kierując się powyższym stanowiskiem, również w szeregu innych orzeczeń sądów administracyjnych krytyce zostały poddane rozstrzygnięcia organów podatkowych wydawane w zbliżonych stanach faktycznych (przykładowo wyroki NSA: z 2 lutego 2022 r., I FSK 913/18; z 19 maja 2022 r., I FSK 774/18 oraz I FSK 1966/21; z 7 kwietnia 2022 r., I FSK 266/19, I FSK 267/19, I FSK 268/19 oraz I FSK 269/19; z 7 kwietnia 2022 r., I FSK 499/19 i I FSK 660/19; z 15 lutego 2023 r., I FSK 2162/18; z 16 lutego 2023 r., I FSK 1007/19 i I FSK 1153/19 – publ. CBOSA).

W uzasadnieniach wyroków NSA pojawiał się argument, że w świetle wyroku TSUE sprawie C-703/19 nie ma przeszkód, aby ta sama stawka była stosowana zarówno do usług, jak i dostaw towarów, o ile nie doprowadzi to do naruszenia zasady konkurencyjności. Jednakże powyższe nie oznacza braku naruszenia zasady neutralności. Z utrwalonego orzecznictwa TSUE wynika bowiem, że zasada ta sprzeciwia się temu, aby towary lub usługi podobne, które są konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT.

W niniejszych sprawach organ podatkowy podkreślał, że wydając zażądane rozstrzygnięcia kierował się тезami zawartymi w wyroku TSUE z 22 kwietnia 2021 r., w sprawie C-703/19, w związku z czym zakwalifikował czynności sprzedaży posiłków „na wynos” jako dostawę towarów. Uznał przy tym, że czynności te mieszczą się w grupowaniu PKWiU 56 „usługi związane z żywnością” i właściwa jest dla nich stawka podatku VAT w wysokości 8%. Jego zdaniem w stanie prawnym obowiązującym do końca czerwca 2020 r. dla dostawy niektórych towarów spożywczych w obrocie detalicznym, sklasyfikowanych w działach PKWiU 01, 02, 03, 10 i 11, obowiązywały dwie stawki VAT, tj. 5% albo 8%. Z kolei dla dostaw towarów spożywczych w obrocie gastronomicznym (czyli już przetworzonych, z przygotowaniem do natychmiastowego spożycia, poprzez pokrojenie, ugotowanie, podgrzanie, upieczenie, itd.), sklasyfikowanych w PKWiU 56, obowiązywała stawka 8%. Dla świadczenia usług restauracyjnych i cateringowych, sklasyfikowanych w PKWiU 56, z wykorzystaniem towarów spożywczych przewidziana została stawka 8%.

Organ podatkowy powołał się także na art. 5a u.p.t.u., zgodnie z którym 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 to-

warów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

W ocenie organu podatkowego działania strony skarżącej wskazują, że wyrok w sprawie C-703/19 został odczytany nie jako wskazówka interpretacyjna, lecz jako narzędzie do konwalidowania swojego opodatkowania z zastosowaniem 8% stawki na 5% stawkę.

W inicjującym niniejszą sprawę wniosku z (...) października 2021 r. skarżący wyjaśnił, że w okresach rozliczeniowych, których dotyczył ten wniosek, do opodatkowania spornych czynności stosował 8% stawkę podatku VAT, kierując się wskazaniem wynikającym z interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 24 czerwca 2016 r. Dopiero po wydaniu przez TSUE wyroku z 22 kwietnia 2021 r. w sprawie C-703/19 wystąpił o zwrot nadpłaty w podatku VAT.

Strona skarżąca konsekwentnie twierdzi, że skoro w świetle wyroku TSUE dokonywana przez nią sprzedaż stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 u.p.t.u. (czego organ podatkowy nie kwestionuje), to art. 5a tej ustawy wymaga zastosowania do takiej transakcji stawki VAT właściwej dla dostawy towarów, a nie do świadczenia usług (kierując się PKWiU wyłącznie w zakresie, w jakim wynika to z literalnego brzmienia poszczególnych pozycji załącznika do ustawy o podatku od towarów i usług).

Odnosząc się do twierdzeń organu podatkowego o możliwości stosowania przez ustawodawcę krajowego jednej stawki podatku VAT do sprzedaży w placówkach gastronomicznych (bez rozróżnienia dostawy towarów i świadczenia usług), strona skarżąca stwierdziła, że akcentowana przez TSUE w wyroku w sprawie C-703/19 w punkcie 64 możliwość została przez polskiego ustawodawcę przyjęta od 1 lipca 2020 r., a zatem począwszy od miesiąca wykraczającego poza zaistniały w niniejszej sprawie spór.

Występujący z pytaniem prawnym Sąd odnotował także, że stan prawny, do którego odnosił się TSUE w wyroku z 22 kwietnia 2021 r. w sprawie C-703/19 oraz sądy krajowe w powołanych wyżej orzeczeniach, w rozpoznawanej sprawie nie uległ zmianie. Doszło jednak do zmiany stanu faktycznego z uwagi na wydanie przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej nr PT1.050.3.2016.156 z 24 czerwca 2016 r. (Dz.Urz. MF z 1 lipca 2016 r. poz. 51). W interpretacji tej Minister Finansów, kierując się potrzebą zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, wskazał, że w stosunku do wszystkich placówek gastronomicznych dostarczających posiłki przeznaczone do natychmiastowego (bezpośredniego) spożycia zastosowanie znajdują przepisy rozporządzenia wykonawczego MF, które dla dostarczania takich posiłków objętych grupowaniem PKWiU 56 „usługi związanych z wyżywieniem” przewidują 8% stawkę podatku VAT. W tej sytuacji brak jest istotnego elementu, który

stanowił jedną z podstaw do uchylenia rozstrzygnięć organów podatkowych w wymienionych wyżej wyrokach sądów administracyjnych, tj. naruszenia zasady konkurencyjności oraz wynikającej z art. 121 § 1 o.p. zasady zaufania do organów podatkowych, związanych m.in. z brakiem jednolitości stanowiska organów podatkowych wyrażanego w indywidualnych interpretacjach prawa podatkowego wydawanych na rzecz różnych podatników wskazujących tożsamy stan faktyczny i prawny.

Istotne jest zatem ustalenie, czy w okresie od 24 czerwca 2016 r. (od wydania interpretacji ogólnej MF) do 30 czerwca 2020 r. (od 1 lipca 2020 r. wszedł w życie art. 41 ust. 12f dodany w art. 1 pkt 7 lit. d/ ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług i niektórych innych ustaw; Dz.U. z 2019 r. poz. 1751 ze zm.) do zasad opodatkowania opisanych w niniejszych sprawach świadczeń gastronomicznych aktualność zachowują stwierdzenia zawarte w powołanym wyroku TSUE oraz w wydanych z uwzględnieniem jego tez orzeczeniach sądów administracyjnych.

W szczególności chodzi o to, czy w związku z brakiem zastrzeżeń co do naruszenia zasad konkurencyjności i zaufania do organów podatkowych można dalej wywodzić, że stosowanie podwyższonej stawki do spornych świadczeń jest niezgodne z prawem.

Skład pytający ma wątpliwość, czy produkty sprzedawane w systemach „drive in”, „walk through”, „food court” co do zasady są opodatkowane 8% stawką podatku na podstawie § 3 ust. 1 pkt 1 w związku z poz. 7 załącznika do rozporządzenia MF w sprawie stawek VAT. Należy bowiem zauważyć, że taka wykładnia oznacza, że zatytułowanie w załączniku do rozporządzenia w sprawie stawek VAT grupy towarów/usług objętych stawką obniżoną jako „III Usługi” skutkuje tym, że ze stawki obniżonej nie może korzystać sprzedaż posiłków i dań klasyfikowanych na gruncie orzecznictwa TSUE jako dostawa towarów.

Ponadto należy zauważyć, że w załączniku III do dyrektywy w ramach Wykazu dostaw towarów i świadczenia usług, do których zastosować można stawki obniżone i zwolnienie z prawem do odliczenia VAT, o których mowa w art. 98, wymieniono *expressis verbis* „Usługi restauracyjne i cateringowe”, które zdefiniowano w rozporządzeniu wykonawczym w art. 6 ust. 1 i 2, a z definicji tej wynika, że dostawy posiłków w systemach „drive in”, „walk through”, „food court” nie są zaliczane do pojęcia usług restauracyjnych i cateringowych. W związku z tym wątpliwości budzi stanowisko organów podatkowych, że dostawy te mieszczą się w poz. 7 załącznika do rozporządzenia w sprawie stawek VAT „III. Usługi. Usługi związane z żywnością (PKWiU ex 56)”. Wydaje się, że kategoria ta nie może być przedmiotowo szersza od kategorii „Usługi restauracyjne i cateringowe” w rozumieniu załącznika III do dyrektywy w zw.