Biuro Rzecznika
Małych i Średnich Przedsiębiorców

Warszawa, dnia 28 sierpnia 2019 roku

RMSP-387/2019/WIP

Naczelny Sąd Administracyjny
Izba Finansowa
ul. G.P. Boduena 3/5
00-011 Warszawa

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców
ul. Wilcza 46
00-679 Warszawa
reprezentowany przez:
r.pr. Annę Zarębę – Faracik
r. pr. Annę Tymińską

WNIOSEK

Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców

Na podstawie art. 264 § 2 w zw. z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018r. poz. 1302, dalej: PPSA) w zw. z art. 9 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 06 marca 2018r. o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców (Dz. U. z 2018r. poz. 648, dalej: ustawa o Rzeczniku) wnoszę o podjęcie uchwały mającej na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, to jest rozstrzygnięcie:

Czy w świetle art. 14b § 3 w zw. z art. 14c § 1 ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 800, dalej: OP) wskazana przez składającego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej klasyfikacja statystyczna (PKWiU) stanowi element stanu faktycznego, a w konsekwencji czy organ interpretacyjny związany jest powołaną klasyfikacją statystyczną (PKWiU) i nie jest uprawniony do jej weryfikacji, czy też klasyfikacja statystyczna (PKWiU) stanowi element normy prawnej, w konsekwencji czego

organ interpretacyjny zobowiązany jest w toku prowadzonego postępowania do zweryfikowania jej prawidłowości?

UZASADNIENIE

Przepisy podlegające wyjaśnieniu

Zgodnie z art. 14b § 3 OP, składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

W myśl art. 14c § 1 OP, interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie.

Przesłanki wystąpienia o wyjaśnienie przepisów prawnych

Zgodnie z przepisem art. 15 § 1 pkt 2 PPSA, Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) podejmuje uchwały mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Z wnioskiem o podjęcie uchwały abstrakcyjnej mogą wystąpić jedynie ściśle określone podmioty tj. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, Prokurator Generalny, Prokuratorii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej, Rzecznika Praw Obywatelskich, **Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców,** Rzecznika Praw Dziecka (art. 264 § 2 PPSA).

Jak wskazuje się w doktrynie, uchwały abstrakcyjne podejmowane są w celu wyjaśnienia przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Ich przedmiotem są więc wątpliwości prawne, które nie mają bezpośredniego związku z postępowaniem toczącym się w indywidualnej sprawie.

Jak trafnie wskazał NSA w wyroku z dnia 05 listopada 2010 roku, sygn. akt I FSK 1149/09: *„Uchwały abstrakcyjne podejmowane są w celu wyjaśnienia przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Ich przedmiotem są więc wątpliwości prawne, które nie mają bezpośredniego związku z postępowaniem toczącym się w indywidualnej sprawie sądowo-administracyjnej (por. A. Kabat [w:] B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Wydanie II, Zakamycze 2006, str. 48). Z art. 269 § 1 P.p.s.a. wynika jednak, że również w indywidualnych sprawach uchwały abstrakcyjne posiadają tzw. ogólną moc wiążącą, co powoduje, iż omawiana uchwała z 14 grudnia 2009 r. wiąże sądy administracyjne we wszystkich sprawach, w których miałby być stosowany interpretowany przepis (por. A. Skoczylas, Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego, C. H. Beck Warszawa 2004, str. 221 i nast.)".*

Rozbieżność w orzecznictwie to stan, który wystąpi wówczas, gdy sądy administracyjne orzekające w konkretnych sprawach **wydają różne rozstrzygnięcia albo nawet takie same rozstrzygnięcia, ale oparte na różnej wykładni tych samych przepisów.** Zasadniczym warunkiem spełnienia tej przesłanki jest tożsamość interpretowanych przepisów. Zwrot *„w orzecznictwie sądów administracyjnych"* użyty w art. 15 § 1 pkt 2 PPSA ma szeroki zakres i w związku z tym uzasadnia przyjęcie, że chodzi tu zarówno o rozbieżności występujące w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych, orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, a także rozbieżności pomiędzy orzecznictwem NSA, a orzecznictwem wojewódzkich sądów administracyjnych. Zagadnienie prawne objęte wnioskiem uprawnionego podmiotu musi dotyczyć przepisów prawnych zastosowanych we wskazanych w nim rozbieżnych orzeczeniach sądów administracyjnych, w których wykładnia tych przepisów była niezbędna do rozstrzygnięcia sprawy (za R. Hauser, A. Kabat w: „Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach procesowych", PiP z 2004 roku, nr 2, str. 29-30). Należy przy tym odróżnić rozbieżność od incydentalnych błędów w wykładni, a także wadliwości w zastosowaniu prawa: *„Rozbieżność **nie może być utożsamiana z każdym przypadkiem wyrażenia odmiennego poglądu** w orzeczeniu sądu administracyjnego. Wyjaśnienie wątpliwości dotyczących przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych wiązać należy z brakiem pewności*

ul. Wilcza 46, 00-679 Warszawa

tel.: +48 22 123 70 70, fax: +48 22 123 70 71, e-mail: biuro@rzecznikmsp.gov.pl, www.rzecznikmsp.gov.pl, NIP: 7010832846, REGON: 380779546

dotyczącej określonego zagadnienia prawnego, które powstaje na gruncie większej ilości spraw danego rodzaju. Ta rozbieżność musi dotyczyć orzecznictwa sądów administracyjnych i ***nie może być rozumiana jako każdy przypadek wydania odmiennego orzeczenia*** *w danej kategorii spraw"* (postanowienie NSA z dnia 3 marca 2014 roku, sygn. akt II FPS 7/13).

Jak trafnie wskazano w postanowieniu NSA z dnia 30 października 2007 roku, sygn. akt II GPS: 1/07 *„Naczelny Sąd Administracyjny podejmuje uchwały mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Warunkiem skutecznego wniesienia pytania prawnego w omawianym trybie jest więc wykazanie, że budzące wątpliwości przepisy są podstawą rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Ta rozbieżność musi dotyczyć "orzecznictwa sądów administracyjnych", nie może zatem być rozumiana jako każdy przypadek wydania odmiennego orzeczenia w danej kategorii spraw. Uwaga ta odnosi się w szczególności do sytuacji, gdy zarzucana rozbieżność dotyczy orzeczeń wydanych przez sąd administracyjny pierwszej instancji. Aby w takiej sytuacji mówić o rozbieżności orzecznictwa sądowo-administracyjnego nie można nie uwzględniać stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego w danego rodzaju sprawach.*

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego pod pojęciem "rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych" w znaczeniu powoływanego art. 15 § 1 pkt 2 ustawy procesowej, należy więc rozumieć nie tylko różnicę poglądów prawnych wyrażanych w orzeczeniach sądów administracyjnych, ale również – a nawet przede wszystkim - pewną tendencję do niejako "umacniania się" składów orzekających w zajmowanych przez nie stanowiskach prawnych. W przeciwnym razie każdy przypadek stwierdzenia różnych orzeczeń sądów administracyjnych (szczególnie na poziomie sądu pierwszej instancji) stanowiłby zawsze podstawę do skutecznego wystąpienia uprawnionego podmiotu o podjęcie tzw. abstrakcyjnej uchwały przez powiększony skład Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Ponadto rozbieżność w orzecznictwie sądów administracyjnych jako podstawa do wydania przez NSA uchwały mającej na celu wyjaśnienie określonych wątpliwości prawnych, musi być realna. To znaczy, że nie można tej rozbieżności wyprowadzać ze stanowisk sądu zawartych w orzeczeniach, które zostały następnie uchylone, bądź zmienione."

ul. Wilcza 46, 00-679 Warszawa
tel.: +48 22 123 70 70, fax: +48 22 123 70 71, e-mail: biuro@rzecznikmsp.gov.pl, www.rzecznikmsp.gov.pl, NIP: 7010832846, REGON: 380779546

Na istotność **tożsamości przepisów** w stosunku do których zapadały odmienne wyroki zwrócono szczególną uwagę w uchwale składu 7 sędziów NSA z dnia 05 grudnia 2016 roku, sygn. akt II GPS 2/16: *„Z powyższego wynika, że rozbieżność orzecznictwa sądów administracyjnych - jako podstawa podjęcia uchwały abstrakcyjnej - w obrębie odnoszącym się do konkretnych przepisów, których tożsamość ma zasadnicze znaczenia z punktu widzenia ziszczenia się analizowanej przesłanki, musi mieć charakter rzeczywisty. Rozbieżność ta, musi mieć także charakter trwały, co odnieść należy do tego aspektu analizowanego zagadnienia, który w kontekście wskazanego "umacniania się" składów orzekających w zajmowanych przez nie stanowiskach prawnych, jako cechy tej trwałości, wiąże się z perspektywą czasu, w jakiej - nie bez uszczerbku dla jednolitości orzecznictwa sądowo-administracyjnego i pewności stosowania prawa - rozbieżność ta się utrzymuje."*

W orzecznictwie podkreśla się, że rozbieżność w orzecznictwie musi być **trwała**: *„o rozbieżnościach uzasadniających podjęcie uchwały abstrakcyjnej, nie mogą świadczyć rozstrzygnięcia* ***o charakterze incydentalnym, czy też odosobnione w prezentowanym poglądzie****; chodzi o to, aby odmienne stanowiska dawały się uzasadnić z porównywalna mocą"* (postanowienie składu 7 sędziów NSA z dnia 03 lutego 2014 roku, sygn. akt II FPS 10/13).

Rozbieżność w interpretacji przepisów art. 14b § 3 w zw. z art. 14c § 1 ustawy - OP

W ocenie Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców (dalej: Rzecznik) w orzecznictwie sądowo-administracyjnym ukształtowały się dwie, sprzeczne linie interpretacyjne w przedmiocie wykładni art. 14b § 3 w zw. z art. 14c § 1 ustawy – OP w zakresie kwalifikowania wskazywanej we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych klasyfikacji statystycznej (PKWiU).

Pierwsza linia orzecznicza

Według pierwszej linii orzeczniczej w świetle art. 14b § 3 w zw. z art. 14c § 1 ustawy OP klasyfikacja statystyczna (PKWiU) stanowi element stanu faktycznego, w efekcie czego organ interpretacyjny w postępowaniu o wydanie interpretacji indywidualnej związany jest wskazaną przez wnioskodawcę klasyfikacją statystyczną (PKWiU) i nie jest uprawniony do jej weryfikacji w procesie jej wydawania.

Zdaniem Rzecznika ten kierunek orzeczniczy potwierdzają następujące wyroki: NSA z dnia 09 marca 2012r. sygn. akt I FSK 750/11, NSA z dnia 06 sierpnia 2014r. sygn. akt I FSK 1298/13, NSA z dnia 07 marca 2016r. sygn. akt I FSK 1031/14.

Poniżej przywołano najbardziej reprezentatywne wyroki sądów administracyjnych w przedmiotowym zakresie:

- wyrok NSA sygn. akt I FSK 1298/13 z dnia 06 sierpnia 2014r.

W przedmiotowej sprawie wnioskodawca zwrócił się do organu z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie prawidłowości stosowanej stawki podatku od towarów i usług. W opisie stanu faktycznego wyjaśnił, że świadczy usługi gastronomiczne, w ramach których sprzedaje napoje, których zasadniczym składnikiem jest mleko, a dodatkiem napar kawowy lub czekolada w proszku. Dodatkowo wnioskodawca podkreślił, że w wydanej na jego wniosek opinii statystycznej usługi przyrządzania, podawania i sprzedaży powyższych napojów w punkcie gastronomicznym zakwalifikowane zostały jako „usługi przygotowywania i podawania posiłków w lokalach samoobsługowych" (grupowanie 56.10.13 wg PKWiU z 2008r.) oraz jako „usługi gastronomiczne w restauracjach" (grupowanie 55.30.11 wg PKWiU z 1997r.) Natomiast napoje te, jako towary, zakwalifikowane zostały jako „pozostałe napoje bezalkoholowe" (grupowanie 11.07.19.0 wg PKWiU z 2008r.) oraz jako „napoje bezalkoholowe zawierające tłuszcz mlekowy, pozostałe" (grupowanie 15.98.12-70.00 wg PKWiU z 1997r.) W świetle powyższego winny one podlegać opodatkowaniu 8% stawką podatku.

Organ interpretacyjny uznał za nieprawidłowe stanowisko wnioskodawcy w zakresie stawki podatku od towarów i usług w części dotyczącej sprzedaży napojów mlecznych z kawą. Zdaniem organu interpretacyjnego z pewnymi wyjątkami usługi gastronomiczne klasyfikowane do PKWiU ex 56, wskazane zostały w poz. 7 załącznika nr 1 do rozporządzenia wykonawczego, przewidującego obniżoną 8% stawkę podatku. Stawka ta jednak nie dotyczy m.in. sprzedaży kawy i herbaty (wraz z dodatkami). W ocenie organu interpretacyjnego

ul. Wilcza 46, 00-679 Warszawa
tel.: +48 22 123 70 70, fax: +48 22 123 70 71, e-mail: biuro@rzecznikmsp.gov.pl, www.rzecznikmsp.gov.pl, NIP: 7010832846, REGON: 380779546

z opodatkowania preferencyjną stawką powinien być wyłączony napój, przy którego przygotowaniu następuje proces parzenia kawy (zawierający napar kawowy). Oznacza to, że do napojów m.in. kawy wraz z dodatkami zastosowanie ma zatem 23% stawka podatku od towarów i usług.

Sąd pierwszej instancji uchylił interpretację indywidualną w przedmiotowym zakresie wskazując, że przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz rozporządzenia wykonawczego, dotyczące obniżonych stawek podatku jednoznacznie odwołują się do symboli przypisanych towarom i usługom w PKWiU. Co oznacza, że organ interpretacyjny nie może zignorować podanej przez skarżącego klasyfikacji statystycznej towarów i usług opisanych we wniosku o wydanie interpretacji. Nadto, ww. sąd I instancji podkreślił, że *„klasyfikacja statystyczna jest elementem stanu faktycznego podanego przez wnioskodawcę i skoro wnioskodawca zakwalifikował swoją działalność do określonego grupowania PKWiU to organ interpretacyjny nie jest władny w postępowaniu interpretacyjnym dokonywać własnych ustaleń".*

NSA rozpatrując skargę kasacyjną organu interpretacyjnego podtrzymał argumentację sądu I instancji stwierdzając, że *„interpretacje klasyfikacji statystycznych, nie są wiążące, ani dla podmiotu, który ją uzyskał, ani dla organu podatkowego. Mogą stanowić jedynie dowód w sprawie podatkowej. Niemniej jednak w postępowaniu o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego organ podatkowy związany jest stanem faktycznym podanym przez wnioskodawcę i nie ma prawa dokonywać własnych ustaleń w tym zakresie. Skoro wnioskodawca zakwalifikował swoją działalność do określonego grupowania PKWiU, to organ nie jest władny w tym postępowaniu dokonywać własnych ustaleń. Takie uprawnienia będzie miał dopiero w ewentualnym postępowaniu podatkowym (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 marca 2012 r. I FSK 750/11). Co istotne, zgodnie z przytoczonym wyżej art. 5a u.p.t.u. jeżeli towar lub usługa, dla których ustawa lub przepisy do niej wykonawcze przewidują obniżoną stawkę podatku i towary/usługi te są w tych przepisach określone przez odniesienie do konkretnej klasyfikacji statystycznej, to klasyfikacja ta będzie miała decydujące znaczenie dla przyjęcia czy dane towary i usługi kwalifikują się pod stosowanie obniżonej stawki"*

- wyrok NSA sygn. akt 1031/14 z dnia 07 marca 2016r.

Podobny pogląd wyraził również NSA w przedmiotowym wyroku. Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że wnioskodawca zwrócił się do organu interpretacyjnego z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej wskazując, że w ramach działalności gospodarczej świadczy usługi polegające na organizowaniu rejsów statkami żeglugi śródlądowej po jeziorach i kanałach. Jak wyjaśnił wykonywane przez niego usługi mieszczą się w grupowaniach:

- PKWiU 50.30.1 "Transport wodny śródlądowy pasażerski" - organizowanie rejsów spacerowych, wycieczkowych po wodach śródlądowych, również z zapewnieniem usług towarzyszących wliczonych w cenę biletu, np. obiad podczas rejsu;

- PKWiU 49.39.3 "Transport lądowy pasażerski, pozarozkładowy" - zapewnienie przejazdu autobusem;

- PKWiU 50.30.20.0 "Wynajem pasażerskich statków żeglugi śródlądowej z załogą" - czarter statku żeglugi śródlądowej z załogą.

Wnioskodawca powołując się na art. 5a i art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług stwierdził, że opisane przez niego usługi objęte są 8% stawką podatkową. W pozycji 159 załącznika nr 3 do ustawy wymieniono bowiem usługę "transport wodny śródlądowy pasażerski" (PKWiU 50.30.1), a w pozycji 160 "wynajem pasażerskich statków żeglugi śródlądowej z załogą" (PKWiU 50.30.20.0). Natomiast zgodnie z punktem piątym załącznika nr III do Dyrektywy Rady 2006/112/WE obniżone stawki można stosować do przewozu osób oraz ich bagażu, przy czym Dyrektywa ta nie zawiera definicji, ani nie wskazuje jakie czynności należy uznać za świadczenie usługi przewozu osób oraz ich bagażu.

Organ interpretacyjny uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe podkreślając, że opinie klasyfikacyjne nie są jedynym wyznacznikiem determinującym stawkę podatku, ponieważ są one tylko jednym z elementów oceny stanu faktycznego, a organ ocenił, że rzeczywistym i głównym celem usług wykonywanych przez wnioskodawcę nie jest

przetransportowywanie osób z jednego miejsca na drugie, lecz zapewnienie pasażerom statku wypoczynku i relaksu połączonego ze zwiedzaniem.

Sąd I instancji zgodził się ze stanowiskiem organu interpretacyjnego stwierdzając, że w sytuacji gdy wnioskodawca dokonał określonej klasyfikacji usług w celu ustalenia stawki podatku od towarów usług, organ interpretacyjny poddał ocenie jej stanowisko w zakresie wskazanej stawki podatku i prawidłowo uznał, że o wysokości obowiązującej stawki podatkowej decydują faktyczne czynności podejmowane przez podatnika.

Z powyższym twierdzeniem sądu I instancji natomiast nie zgodził się NSA. W uzasadnieniu ww. wyroku wyjaśnił *„że przepisy ustawy o VAT dotyczące obniżonych stawek podatku, jednoznacznie odwołują się do symboli przypisanych towarom i usługom w PKWiU. Minister Finansów nie mógł zatem zignorować podanej przez skarżącego klasyfikacji statystycznej towarów opisanych we wniosku o wydanie interpretacji. Co do zasady bowiem, klasyfikacja statystyczna jest elementem stanu faktycznego podanego przez wnioskodawcę i nie powinna być weryfikowana w postępowaniu interpretacyjnym.*" Jak podkreślił NSA w dotychczasowym orzecznictwie zwrócono również uwagę, że *„interpretacje klasyfikacji statystycznych nie są wiążące, ani dla podmiotu, który ją uzyskał, ani dla organu podatkowego. Mogą stanowić jedynie dowód w sprawie podatkowej. Niemniej jednak w postępowaniu o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego organ podatkowy związany jest stanem faktycznym podanym przez wnioskodawcę i nie ma prawa dokonywać własnych ustaleń w tym zakresie. Skoro wnioskodawca zakwalifikował swoją działalność do określonego grupowania PKWiU, to organ nie jest władny w tym postępowaniu dokonywać własnych ustaleń. Takie uprawnienia będzie miał dopiero w ewentualnym postępowaniu podatkowym*". W tym zakresie NSA zgodził się ze stanowiskiem przedstawionym w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 06 sierpnia 2014 r., sygn. akt I FSK 1298/13 oraz z dnia 09 marca 2012 r., sygn. akt I FSK 750/11).

Druga linia orzecznicza

Natomiast, według drugiej linii orzeczniczej klasyfikacja statystyczna (PKWiU), w świetle art. 14b § 3 w zw. z art. 14c § 1 ustawy OP, stanowi element normy prawnej w konsekwencji czego

organ interpretacyjny w procesie wydawania interpretacji indywidualnej posiada uprawnienie do weryfikowania prawidłowości wskazanej przez wnioskodawcę klasyfikacji statystycznej (PKWiU).

Zdaniem Rzecznika za tym kierunkiem orzeczniczym opowiadają się następujące wyroki: NSA z dnia 07 lipca 2011 r., sygn. akt I FSK 1114/10, NSA z dnia 26 stycznia 2012 r., sygn. akt I FSK 483/11, NSA z dnia 29 listopada 2017 r., sygn. akt I FSK 176/16, NSA z dnia 26 kwietnia 2018 r., sygn. akt I FSK 938/16, NSA z dnia 5 grudnia 2018 r., sygn. akt I FSK 1917/16.

Poniżej przywołano, najbardziej reprezentatywne wyroki sądów administracyjnych w przedmiotowym zakresie:

- wyrok NSA sygn. akt I FSK 179/16 z dnia 29 listopada 2017r.

W rozpatrywanej sprawie wnioskodawca dokonał identyfikacji statystycznej produktów nie w opisie stanu faktycznego, a w treści własnego stanowiska. Organ interpretacyjny odmówił wydania interpretacji indywidualnej wskazując, że rozstrzygnięcie w kwestii prawidłowości stawki nie było możliwe, bowiem złożony wniosek nie zawierał wymaganych elementów w opisie stanu faktycznego.

NSA uznał działanie organu interpretacyjnego za nieprawidłowe. W sentencji wyroku stwierdził, że *„gdyby symbol PKWiU był uznawany za element stanu faktycznego, to organ interpretacyjny, byłby tym symbolem związany, co w zasadzie przekreślałoby w niektórych przypadkach, tak jak w niniejszej sprawie, gdzie od odpowiedniego grupowania zależy stawka podatku VAT, sens interpretacji, bowiem organ nie mogąc zmienić klasyfikacji statystycznej produktu, musiałby podzielić stanowisko wnioskodawcy, w tej kwestii, a co za tym idzie w kwestii stawki podatku.”* W tym zakresie NSA uznał, że zgadza się z poglądem sądu I instancji, który odwołał się do linii orzeczniczej sądów administracyjnych (m.in. wyroków NSA w sprawach o sygn. akt I FSK 1114/10 oraz o sygn. akt I FSK 483/11), z której wynika, że do kompetencji organów interpretacyjnych należy ustalenie odpowiedniego przedmiotu

opodatkowania, stawki podatkowej, czy też zwolnienia – uzależnionych od zaklasyfikowania określonej usługi lub towaru według systematyki tych klasyfikacji.

- wyrok NSA sygn. akt I FSK 938/16 z dnia 26 kwietnia 2018r.

W przedmiotowej sprawie organ interpretacyjny również odmówił wszczęcia postępowania w sprawie o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług dotyczącej potwierdzenia prawidłowości zaklasyfikowania opisanego stanu faktycznego do właściwego grupowania (PKWiU). W uzasadnieniu wydanego postanowienia organ interpretacyjny stwierdził, że przedmiotem interpretacji mogą być wyłącznie przepisy prawa podatkowego, a organ interpretacyjny nie jest uprawniony do dokonywania klasyfikacji towarów i usług do właściwego grupowania (PKWiU), ani też do weryfikacji klasyfikacji wskazanej przez wnioskodawcę. Rozpoznając niniejszą sprawę Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że *„za zasadne bowiem należy uznać stwierdzenie, że wskazane w przepisach podatkowych klasyfikacje statystyczne są elementem normy prawnej określającej sposób opodatkowania i podlegają także procesowi wykładni dokonywanej przez organy podatkowe w kontekście stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) opisanego we wniosku o wydanie interpretacji. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego* ***przyjęcie, iż symbol PKWiU stanowi element jedynie stanu faktycznego wniosku o interpretację, z pominięciem jego również normatywnego charakteru, gdy dana norma prawa podatkowego odwołuje się do tegoż symbolu, skutkowałoby związaniem organu interpretacyjnego wskazaniem wnioskodawcy w tym zakresie, co w istocie przekreślałoby w niektórych przypadkach - jak w niniejszej sprawie, gdzie od odpowiedniego grupowania*** *zależy stawka podatku VAT -* ***sens interpretacji, bowiem organ, nie mogąc wskazać prawidłowej klasyfikacji statystycznej opisanej we wniosku usługi (towaru), musiałby podzielić stanowisko wnioskodawcy w tej kwestii, a co za tym idzie w kwestii stawki podatku.***

Uwzględnić przy tym należy, że zgodnie z art. 5a u.p.t.u. 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.

Powyższe włączenie do ustawy podatkowej identyfikacji towarów i usług na podstawie przepisów o statystyce publicznej sprawia, że symbole klasyfikacji statystycznych mają znaczenie prawno-podatkowe, bo z mocy nakazu ustawodawcy ich uwzględnienie jest niezbędne do określenia przedmiotu i stawki opodatkowania.

Oczywistym jest, że organ podatkowy jest ściśle związany przedstawionym we wniosku stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego), a wnioskodawca ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu sprawy. Jeżeli jednak organ podatkowy ***stwierdza, że podany przez wnioskodawcę opis czynności pozostaje w oczywistej sprzeczności z podanym przez podatnika symbolem statystycznym PKWiU klasyfikującym tę czynność, a od tego zależy określenie stosownej dla niej stawki podatku, organ podatkowy winien w tym zakresie wskazać nieprawidłowość podanej klasyfikacji w ramach przedstawionego przez podatnika opisu zdarzenia."*** Przedmiotowe zapatrywanie znajduje w pełni potwierdzenie w wyroku NSA z dnia 29 listopada 2017 roku, sygn. akt I FSK 179/16 oraz w wyroku NSA z dnia 05 grudnia 2018 roku, sygn. akt I FSK 1917/16.

- wyrok NSA sygn. akt I FSK 1917/16 z dnia 05 grudnia 2018r.

Podobnie wypowiedział się także Naczelny Sąd Administracyjny we wskazanym powyżej wyroku. Oceniając zasadność skargi kasacyjnej w przedmiocie naruszenia art. 14b § 1, art. 14c § 1 w zw. z art. 14b § 3 OP. NSA stwierdził, że wskazane w przepisach podatkowych klasyfikacje statystyczne są elementem normy prawnej określającej sposób opodatkowania i podlegają procesowi wykładni dokonywanej przez organ interpretacyjny w kontekście stanu faktycznego czy zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

NSA podzielił tym samym również zapatrywanie sądu I instancji wskazujące, że w sytuacji gdy na sposób opodatkowania wpływ ma symbol PKWiU to przyjęcie, że stanowi on jedynie element stanu faktycznego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, z pominięciem jego normatywnego charakteru, w rezultacie skutkowałoby związaniem organu interpretacyjnego wskazaniem wnioskodawcy w tym zakresie, a dalej przekreślałoby w takim przypadku cel interpretacji.

W tym zakresie sąd I instancji powołał się na stanowisko wyrażone przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 26 kwietnia 2018r., sygn. akt I FSK 938/16, w którym NSA wskazał, że gdyby zgodzić się ze stanowiskiem organu podatkowego, że symbol PKWiU jest elementem stanu faktycznego, to organ podatkowy w takim przypadku nie mogąc wskazać prawidłowej klasyfikacji statystycznej opisanych we wniosku usługi, czy towaru musiałby podzielić stanowisko wnioskodawcy w tej kwestii, a co za tym dalej idzie także stawki podatku. Dalej NSA podniósł, że włączenie do ustawy podatkowej identyfikacji towarów i usług na podstawie przepisów o statystyce publicznej sprawia, że symbole klasyfikacji statystycznych mają znaczenie prawno-podatkowe skoro z woli ustawodawcy ich uwzględnienie jest niezbędne do określenia przedmiotu i stawki opodatkowania.

Ocena przesłanek do wystąpienia przez Rzecznika o podjęcie uchwały abstrakcyjnej

Według Rzecznika spełnione zostały przesłanki do wystąpienia na podstawie art. 264 § 2 w zw. z art. 15 § 1 pkt 2 PPSA o wydanie uchwały abstrakcyjnej.

Po pierwsze jak wykazano powyżej począwszy od 2008 roku do chwili obecnej w orzecznictwie sądów administracyjnych spotykane są dwa odmienne poglądy w zakresie uznawania przez sądy administracyjne na podstawie art. 14b § 3 w zw. z art. 14c § 1 ustawy OP, wskazywanej we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnej klasyfikacji statystycznej (PKWiU).

Po drugie rozbieżność ta jest również trwała, ponieważ w najnowszych, chociaż nieprawomocnych, orzeczeniach sądów administracyjnych spotyka się także dwa skrajne stanowiska np.:

- wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 maja 2018 r., sygn. akt I SA/Kr 209/18, w którym ww. sąd opowiedział się za pierwszą linią orzeczniczą uznającą, że wskazana przez wnioskodawcę klasyfikacja statystyczna (PKWiU) jest elementem stanu faktycznego.

W powyższym wyroku ww. sąd podniósł, że „*Minister Finansów, wydając ww. interpretację indywidualną, oparł się tym samym na opisie stanu faktycznego wskazanego przez ww. we wniosku, który był zobligowany uwzględnić przy jej wydawaniu i którego nie miał możliwości weryfikacji. (...) Zauważyć trzeba, że w przedmiotowej sprawie, klasyfikacja statystyczna, oferowanych przez Skarżącą produktów do sprzedaży, jako istotny element stanu faktycznego, została podana przez nią nieprawidłowo (...) w postępowaniu o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego organ podatkowy związany jest stanem faktycznym podanym przez wnioskodawcę i nie ma prawa dokonywać własnych ustaleń w tym zakresie.* ***Skoro wnioskodawca zakwalifikował swoją działalność do określonego grupowania PKWiU. To organ nie jest władny w tym postępowaniu dokonywać własnych ustaleń. Takie uprawnienie będzie miał dopiero w ewentualnym postępowaniu podatkowym".*** W tym zakresie wskazał, że podziela pogląd wyrażony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 06 sierpnia 2014 r., sygn. akt I FSK 1298/13 oraz z dnia 09 marca 2012 r., sygn. akt I FSK 750/11.

- wyrok WSA w Opolu z dnia 10 lipca 2019r., sygn. akt I SA/Op 134/19, w którym ww. sąd opowiedział się za drugą linią orzeczniczą - tj., że wskazana przez wnioskodawcę klasyfikacja statystyczna (PKWiU) jest elementem normy prawnej. W przedmiotowym wyroku Sąd I instancji podkreślił, że „*na co zwrócił uwagę Naczelny Sąd Administracyjny, między innymi w wyroku z dnia 11 października 2017r., sygn. akt II FSK 2412/15 w postępowaniu interpretacyjnym organy podatkowe mogą wprawdzie wspomagać się klasyfikacją PKWiU, to jednakże z uwagi na różnicowanie w ustawach podatkowych przedmiotów opodatkowania, stawek podatkowych, czy zwolnień podatkowych poprzez odpowiednie klasyfikacje statystyczne* ***nakłada to na organy podatkowe uprawnienie, a zarazem obowiązek weryfikowania, prawidłowości obranej klasyfikacji statystycznej.*** *W tym zakresie organy podatkowe nie są związane ewentualną klasyfikacją dokonaną przez organ właściwy z zakresu statystyki publicznej ani też klasyfikacją dokonaną przez podatnika (por. wyrok NSA z dnia 15*

października 2008 r., I FSK 1114/07; wyroki WSA w Warszawie: z dnia 12 maja 2010 r., III SA/Wa 2325/09 oraz z dnia 11 stycznia 2008 r., III SA/Wa 1349/07).

Sąd rozpoznający niniejszą sprawę, w pełni podziela prezentowany w orzecznictwie sądowym pogląd, że ***wskazane w przepisach podatkowych klasyfikacje statystyczne są elementem normy prawnej określającej sposób opodatkowania i w procesie stosowania prawa podlegają także procesowi wykładni dokonywanej przez organy.*** *Gdyby bowiem wskazany przez podatnika symbol PKWiU stanowił element stanu faktycznego, organ interpretujący byłby nim związany i musiałby podzielić w tym względzie stanowisko, co przekreślałoby sens interpretacji. Innymi słowy, różnicowanie w ustawach podatkowych opodatkowania poprzez odpowiednie klasyfikacje statystyczne nakłada na organy obowiązek weryfikowania prawidłowości wskazanej klasyfikacji statystycznej. W tym też zakresie ponieważ organy nie są związane ewentualną klasyfikacją dokonaną przez podatnika, prawidłowość zakwalifikowania usług dla celów podatkowych powinna stanowić przedmiot interpretacji podatkowej".*

Podobnie wypowiedział się także WSA w Łodzi w wyroku z dnia 22 maja 2019 r., sygn. akt I SA/Łd 51/19.

W świetle powyższego, przedstawiona rozbieżność w zakresie interpretacji art. 14b § 3 w zw. z art. 14c § 1 ustawy OP w związku ze wskazywaniem we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych klasyfikacji statystycznych (PKWiU), jest rzeczywista i trwała oraz zdaje się pogłębiać, co potwierdzają wyżej wskazane najnowsze orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych.
W konsekwencji czego podjęcie uchwały przez Naczelny Sąd Administracyjny w tym zakresie jest jak najbardziej zasadne i konieczne.

Stanowisko Rzecznika

Rzecznik wyjaśnia, że podziela pogląd prezentowany przez drugą linię orzeczniczą, zgodnie z którą, w świetle art. 14b § 3 w zw. z art. 14c § 1 ustawy OP, klasyfikacja statystyczna (PKWiU) wskazana we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanowi element normy prawnej. W efekcie czego organ interpretacyjny zobowiązany jest do oceny jej prawidłowości w toku prowadzonego postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej. Zdaniem

Rzecznika bowiem uznanie klasyfikacji statystycznej (PKWiU) za element normy prawnej w sposób pełny gwarantuje spełnienie celu jakim jest uzyskanie przez wnioskodawcę gwarancji prawidłowości przyjętej kwalifikacji prawnopodatkowej, a w efekcie uzyskanie przez wnioskodawcę ochrony wynikającej z art. 14k, 14l oraz 14m ustawy OP w sytuacji zakwestionowania jej prawidłowości przez organ podatkowy w toku prowadzonego postępowania podatkowego.

Zgodzenie się natomiast z pierwszą linią orzecznictwa, w myśl której klasyfikacja statystyczna (PKWiU) stanowi element stanu faktycznego prowadzi z następujących niżej opisanych względów do wypaczenia celu i sensu składania wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych.

Po pierwsze, w sytuacji błędnego zakwalifikowania przez wnioskodawcę zaistniałego zdarzenia prawnopodatkowego, tak jak wskazują sądy administracyjne opowiadające się za pierwszą linią orzecznictwa, organy interpretacyjne są związane powołaną klasyfikacją statystyczną (PKWiU), co oznacza, że w sytuacji nawet świadomości organu interpretacyjnego o niezgodności klasyfikacji statystycznej (PKWiU) z przedstawionym stanem faktycznym organ interpretacyjny zobligowany jest do uznawania stanowiska wnioskodawcy za prawidłowe (np. wyrok NSA, sygn. akt I FSK 1298/13 z dnia 6 sierpnia 2014 r.) Powyższe oznacza, że wnioskodawca otrzymuje co prawda interpretację indywidualną, w której jego stanowisko zostało uznane za prawidłowe, niemniej jednak nie uzyskuje de facto ochrony wynikającej z art. 14k, 14l oraz 14m ustawy OP. W konsekwencji wnioskodawca nie osiąga gwarancji ochrony jaka winna wynikać z posiadania prawidłowej interpretacji indywidulanej w sytuacji zakwestionowania w postępowaniu podatkowym prawidłowości zakwalifikowania przez wnioskodawcę zdarzenia prawnopodatkowego. W skutek powyższego należy dojść do wniosku, że unicestwiony zostaje tym samym, cel składania wniosków o wydanie interpretacji indywidulnej, bowiem ochrona wynikająca z ich posiadania jest wyłącznie iluzoryczna.

Z drugiej strony, na co również należy zwrócić uwagę, wnioskodawca otrzymując interpretację indywidualną, w której organ interpretacyjny stwierdza, że jego stanowisko jest prawidłowe, pozostaje w stanie nieświadomości co do nieprawidłowości dokonanej kwalifikacji zdarzenia prawnopodatkowego. Można nawet pokusić się o stwierdzenie, że zostaje on wprowadzony

ul. Wilcza 46, 00-679 Warszawa
tel.: +48 22 123 70 70, fax: +48 22 123 70 71, e-mail: biuro@rzecznikmsp.gov.pl, www.rzecznikmsp.gov.pl, NIP: 7010832846, REGON: 380779546

błąd przez organ interpretacyjny. Wnioskodawca uważa bowiem, że skoro organ interpretacyjny wydał interpretację indywidualną w której nie zakwestionował klasyfikacji statystycznej (PKWiU) oraz przedstawionego stanu faktycznego to uznaje, że organ interpretujący nie miał żadnych wątpliwości co do poprawności przyjętej kwalifikacji zdarzenia prawnopodatkowego. W przeciwnym bowiem wypadku wnioskodawca oczekuje od organu interpretacyjnego będącego organem władzy publicznej, że wskaże on na niezgodność w podanej we wniosku klasyfikacji statystycznej ze stanem faktycznym i wezwie do wyjaśnienia niezgodności lub odmówi wydania interpretacji indywidualnej w tym zakresie.

Ponadto gdyby zgodzić się z pierwszym poglądem, to rolą organu interpretacyjnego byłoby wówczas jedynie odczytanie treści klasyfikacji statystycznej (PKWiU) i przyporządkowanie jej do odpowiedniego załącznika do ustawy o VAT. Tym samym pozbawione byłoby jakiegokolwiek sensu również w tej sytuacji przedstawianie przez wnioskodawcę w sposób szczegółowy i wyczerpujący stanu faktycznego, bowiem i tak decydujące znaczenie miałaby wskazana przez wnioskodawcę klasyfikacja statystyczna (PKWiU). W efekcie również nielogicznym byłoby w tej sytuacji składanie wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych. Skoro bowiem sam wnioskodawca zakwalifikował zdarzenie prawnopodatkowe do klasyfikacji statystycznej (PKWiU), co przesądza w zasadniczej mierze o kwalifikacji zdarzenia prawnopodatkowego, to tym bardziej przyporządkuje symbol (PKWiU) do odpowiedniego załącznika do ustawy o VAT i w tym zakresie z pewnością nie musi występować do organu interpretacyjnego o jej potwierdzenie.

Jednocześnie Rzecznik podnosi, że w tej sytuacji może dochodzić również do nieuprawnionego różnicowania zakresu ochrony wynikającej z interpretacji indywidualnej. Inna będzie bowiem ochrona wnioskodawcy, który wskazuje we wniosku o interpretację indywidualną klasyfikację statystyczną (PKWiU), a inna ochrona wnioskodawcy, który tej klasyfikacji we wniosku nie wskazuje. **Dochodzimy bowiem do sytuacji w której wnioskodawca powołujący się w treści wniosku klasyfikację statystyczną otrzymuje interpretację pod warunkiem, że powołana klasyfikacja statystyczna przyporządkowana została prawidłowo**, co stawia go ostatecznie w gorszej sytuacji prawnopodatkowej od Wnioskodawcy, który tej klasyfikacji nie wskazał.

Powyższe godzi tym samym w zasadę równości wynikającą z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, z wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP zasady równości wynika nakaz jednakowego traktowania podmiotów prawa w obrębie określonej klasy (kategorii). Zasada równości polega na tym, że wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Oceniając regulację prawną z punktu widzenia zasady równości należy rozważyć, czy można wskazać wspólną cechę istotną uzasadniającą równe traktowanie podmiotów prawa, biorąc pod uwagę treść i cel danej regulacji prawnej (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 kwietnia 2000r. sygn. akt K 23/99, OTK ZU nr 3/2000, poz. 89).

Z kolei zakaz dyskryminacji wynikający z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP nie jest tożsamy z zakazem różnicowania sytuacji podmiotów prawa. Jest to natomiast zakaz nieuzasadnionego, różnego kształtowania sytuacji podobnych podmiotów prawa w procesie stanowienia oraz stosowania prawa. Dyskryminacja oznacza zatem nienadające się do zaakceptowania tworzenie różnych norm prawnych dla podmiotów prawa, które powinny być zaliczone do tej samej klasy (kategorii), albo nierówne traktowanie podobnych podmiotów prawa w indywidualnych przypadkach, gdy zróżnicowanie nie znajduje podstaw w normach prawnych. Tak więc dla oceny danej sytuacji jako dyskryminacji, albo jej braku, istotne jest określenie kryterium zróżnicowania, a także ocena zasadności jego wprowadzenia. **W przypadku podmiotów podobnych, należących do tej samej klasy (kategorii) istotnej, domniemanie przemawia za brakiem zróżnicowania** (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lipca 2010r. sygn. akt K 63/07, OTK-A 2010/6/60).

Mając na uwadze powyższe, wnioskodawca który otrzymał od organu interpretacyjnego interpretację indywidualną w której ww. organ potwierdził prawidłowość jego stanowiska (uznając, że stan faktyczny odpowiada dokonanej kwalifikacji - PKWiU) po pierwsze nie może być w gorszej sytuacji prawnopodatkowej od wnioskodawcy, której tej klasyfikacji nie wskazał, po drugie nie może ponosić negatywnych konsekwencji wynikających

z niedopełnienia przez organ interpretacyjny nałożonego obowiązku merytorycznego rozpatrzenia sprawy wnioskodawcy.

Skoro bowiem wnioskodawca otrzymał interpretację indywidualną potwierdzającą przedstawione przez niego stanowisko to powinien podejmować swoje przedsięwzięcia działając w zaufaniu do organów władzy publicznej, którymi z pewnością są organy interpretacyjne. Tym samym, zdaniem Rzecznika, wydanie interpretacji indywidualnej winno zostać poprzedzone weryfikacją zgodności stanu faktycznego ze wskazaną we wniosku kwalifikacją statystyczną (PKWiU), od której to okoliczności zależy zastosowanie właściwej stawki podatku VAT, co zapewnia uzyskanie ochrony przez wnioskodawców przed konsekwencjami błędnego obliczenia zobowiązania podatkowego.

Jak trafnie wskazał Trybunał Konstytucyjny:

„Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, ***które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne;*** *umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego jak też oczekiwać, że prawodawca niezmienni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych.”* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P3/00).

W konsekwencji, zdaniem Rzecznika, w celu zapewnienia gwarancji ochrony wynikającej z uzyskania od Organu interpretacyjnego prawidłowej interpretacji indywidualnej, koniecznym jest posiadanie przez organ interpretacyjny uprawnienia do badania zgodności klasyfikacji statystycznej (PKWiU) z przedstawionym przez wnioskodawcę stanem faktycznym sprawy.

W tym kontekście uzyskanie przez wnioskodawcę interpretacji przepisów prawa podatkowego ma charakter nie tylko informacyjny (wnioskodawca uzyskuje urzędową wykładnię

niezrozumiałych dla niego przepisów) ale przede wszystkim ma również wymiar bezpośrednio oddziaływujący na jego pozycję prawną, podatkową oraz karną i karną skarbową, co przemawia za tym aby traktować klasyfikację statystyczną (PKWiU) jako element normy prawnej, a nie jako element stanu faktycznego.

W ocenie Rzecznika nietrafne jest również twierdzenie sądów administracyjnych, opowiadających się za pierwszym poglądem, że organ interpretacyjny nie jest władny w postępowaniu o wydanie interpretacji indywidualnej do dokonywania własnych ustaleń, a takie uprawnienie będzie posiadał organ podatkowy w ewentualnym postępowaniu podatkowym. Rzecznik w tym miejscu wskazuje, że zarówno organ interpretacyjny jak i organ podatkowy, nie posiadają wiedzy specjalistycznej w przedmiocie kwalifikacji danych towarów i usług do klasyfikacji statystycznej (PKWiU). Takie uprawnienie posiada bowiem jedynie Główny Urząd Statystyczny. Tym samym nie ma logicznego uzasadnienia dla stanowiska, że tylko organ podatkowy w toku prowadzonego postępowania podatkowego w sprawie np. określenia zobowiązania podatkowego posiada te uprawnienie, a nie np. organ interpretacyjny w toku postępowaniu w sprawie wydania interpretacji indywidualnej. szczególnie zważywszy na cel składania wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych, jakim jest uzyskanie ochrony, o której mowa w art. 14k, 14l, 14m OP, w przypadku gdy organ podatkowy zakwestionuje prawidłowość otrzymanej interpretacji indywidulanej.

W świetle powyższego wnoszę jak na wstępie.

Biuro Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców
ul. Wilcza 46, 00-679 Warszawa
tel.: +48 22 123 70 70, fax: +48 22 123 70 71, e-mail: biuro@rzecznikmsp.gov.pl, www.rzecznikmsp.gov.pl, NIP: 7010832846, REGON: 380779546

3. odpis wniosku dla prokuratora.