

UZASADNIENIE

Przedstawione do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości powstało w toku rozpoznawania przez Naczelną Sąd Administracyjny skargi kasacyjnej wniesionej przez „Mebelplast” S. A., zwanej dalej: „Spółką” lub „skarżącą”, od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 28 stycznia 2011 r., sygn. akt I SA/OI 674/11. W orzeczeniu tym Sąd pierwszej instancji oddalił skargę Spółki na interpretację indywidualną Ministra Finansów z 29 czerwca 2011 r. w przedmiocie zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego.

Składając wniosek z 30 marca 2011 r. o udzielenie interpretacji Spółka podała, że prowadzi działalność w zakresie dystrybucji wysokiej jakości mebli drewnianych wolnostojących oraz służących do zabudowy na rynek polski (sprzedaż za pośrednictwem własnych salonów), jak również na rynki zagraniczne. Jest także producentem mebli. Część jej oferty handlowej stanowi kompleksowe świadczenie polegające na montażu elementów mebli (wykonanych przez podmioty zewnętrzne) do zabudowy kuchennej, wnękowej, łazienkowej itp., przygotowanych na konkretny wymiar z materiałów zakupionych przez skarżącą od innych podmiotów, które są wbudowane w sposób trwały w lokalu mieszkalnym lub budynku mieszkalnym jednorodzinny wskazanym przez klienta. W szczególności kompleksowe świadczenie oferowane przez skarżącą polega na zaprojektowaniu, dopasowaniu oraz trwałym zainstalowaniu (zabudowie lokalu klienta drewnianymi komponentami meblowymi – „kompleksowe świadczenie”). Jednocześnie sprzedaż poszczególnych elementów opisanego wyżej świadczenia kompleksowego na rzecz klienta nie jest możliwa. W szczególności nie jest możliwe zamówienie przez klienta poszczególnych elementów mebli bez ich zaprojektowania i montowania. Świadczenie kompleksowe można nabyć wyłącznie jako całość. Cena należna od klienta za wykonanie tego świadczenia jest określona jedną kwotą. Opisane powyżej kompleksowe świadczenie jest wykonywane w budynkach, które zgodnie z art. 41 ust. 12 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”, mieszczą się w definicji budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Świadczenie nie jest wykonywane w lokalach użytkowych. W związku z powyższym stanem faktycznym Spółka zadała m. in. następujące pytanie:

Czy właściwą stawką podatku VAT mającą zastosowanie do opodatkowania opisanego we wniosku kompleksowego świadczenia, polegającego na zaprojektowaniu, dopasowaniu oraz trwałym zainstalowaniu (zabudowie) drewnianych komponentów meblowych nabytych przez Spółkę od podmiotów trzecich, wykonywanego w budynku mieszkalnym jednorodzinny lub lokalu mieszkalnym klienta zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, jest obniżona stawka podatku VAT wynikająca z art. 41 ust. 2 ustawy o VAT?

Zdaniem Spółki właściwą stawką podatku VAT mającą zastosowanie do opodatkowania opisanego we wniosku kompleksowego świadczenia jest stawka obniżona wynikająca z art. 41 ust. 2 ustawy o VAT, wynosząca od 1 stycznia 2011 r. 8%.

W interpretacji indywidualnej z 29 czerwca 2011 r., Minister Finansów uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe.

W uzasadnieniu organ stanął na stanowisku, że do wykonywanego przez Spółkę kompleksowego świadczenia, począwszy od 1 stycznia 2011 r., zastosowanie znajdzie stawka podatku od towarów i usług wynosząca 23%. Opisanych we wniosku czynności nie można bowiem uznać za czynności wymienione w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, jak również za roboty, o których mowa w § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 73, poz. 392), zwanego dalej „rozporządzeniem z dnia 4 kwietnia 2011 r.". Organ dodał, że utrata mocy obowiązującej unormowania zawartego w § 37 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 224, poz. 1799), zwanego dalej „rozporządzeniem z dnia 24 grudnia 2009 r.", które do 31 grudnia 2010 r. obejmowało także roboty budowlano-montażowe dotyczące budownictwa mieszkaniowego - uniemożliwia zaliczenie wykonywanych przez Spółkę czynności montażu do podlegających opodatkowaniu preferencyjną stawką podatku od towarów i usług

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego Spółka zarzuciła naruszenie art. 41 ust. 12 w związku z ust. 2, 12a, 12b i 12c ustawy o VAT. Skarżąca podniosła, że organ dokonał błędnej wykładni art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, w wyniku zawężającej interpretacji pojęcia „modernizacja", wbrew jego znaczeniu słownikowemu, przez co niezasadnie wykluczył stosowanie stawki obniżonej do świadczenia skarżącej.

W odpowiedzi na skargę Minister Finansów wniósł o jej oddalenie, podtrzymując argumentację zawartą w zaskarżonej interpretacji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny, rozpatrując sprawę stwierdził, że przepisy ustawy o VAT nie definiują pojęć takich jak budowa, remont, modernizacja, termomodernizacja oraz przebudowa. Dlatego też w tym zakresie należy pomocniczo odwoływać się do przepisów prawa budowlanego. Z uwagi jednak na autonomię prawa podatkowego, a ponadto ze względu na treść art. 3 Prawa budowlanego (Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm.), posługiwanie się tymi pojęciami nie powinno się odbywać poprzez ich dokładne recypowanie na grunt ustawy o VAT, lecz winno mieć jedynie charakter pomocniczy przy dokonywaniu wykładni prawa podatkowego.

W ocenie sądu pierwszej instancji nie sposób uznać, aby zabudowa wnętkowa i kuchenna, będąca ze swej istoty zabudową „meblową” mogła być uznana za instalację lub urządzenie techniczne budynku. Jej montaż nie wymagał pozwolenia na budowę. Może być ona w każdym czasie zdemontowana lub wymieniona. Czynności opisane we wniosku, zdaniem sądu, nie są objęte zakresem pojęciowym robót budowlanych lub przebudowy w rozumieniu Prawa budowlanego.

Sąd pierwszej instancji zauważył, że zabudowa „meblowa” wnętkowa i kuchenna nie jest objęta regulacjami Prawa budowlanego. Należy zatem rozważyć, czy w świetle definicji językowych może być uznana za budowę, remont, modernizację lub przebudowę obiektu budowlanego. Następnie sąd stwierdził, że pojęcie „montaż” odnosi się do takiego sposobu działania, w efekcie którego z niezależnie od siebie istniejących części powstaje wytwór będący zupełnie nową całością.

Sąd pierwszej instancji zgodził się z Ministrem Finansów, że opisane we wniosku przez stronę czynności nie mieszczą się w katalogu czynności wymienionym w powołanym art. 41 ust. 12 ustawy o VAT.

W ocenie sądu pierwszej instancji czynności polegające na montażu trwałej zabudowy stolarskiej w lokalach mają charakter robót budowlano-montażowych. W ich wyniku powstaje bowiem część składowa obiektu budowlanego, przy czym o zespoleniu z obiektem budowlanym decyduje właśnie montaż.

Według sądu pierwszej instancji analiza § 37 rozporządzenia z dnia 24 grudnia 2009 r., obowiązującego do 31 grudnia 2010 r. oraz § 7 ust. 1 rozporządzenia z dnia 22 grudnia 2010 r., a także § 7 ust. 1 obowiązującego obecnie rozporządzenia z dnia 4 kwietnia 2011 r., prowadzi do wniosku, że zakres stosowania obniżonej stawki podatku uległ znacznemu zawężeniu. Z listy usług objętych preferencyjną stawką usunięto bowiem roboty budowlano-montażowe dotyczące obiektów budownictwa mieszkaniowego. W konsekwencji czynności wykonywane przez stronę polegające na montażu stałej zabudowy wnętkowej i kuchennej z zakupionych płyt meblowych, blatów,

luster i elementów metalowych dociętych na konkretny wymiar, trwale montowanej w budynku mieszkalnym, które podlegały obniżonej stawce podatku VAT do 31 grudnia 2010 r., podlegają począwszy od 1 stycznia 2011 r. opodatkowaniu stawką 23%.

W skardze kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego Spółka zaskarżyła w całości wyrok sądu pierwszej instancji. Zarzuciła temu orzeczeniu naruszenie prawa materialnego - art. 41 ust. 12 w zw. z ust. 2, 12a, 12b i 12c ustawy o VAT w związku z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej poprzez ich błędną wykładnię i w następstwie tego niewłaściwe zastosowanie, polegające na uzależnieniu możliwości stosowania preferencyjnej stawki VAT od warunków, których nie przewidują przepisy ustawy o VAT. Zdaniem skarżącej w konsekwencji tych naruszeń prawa organ błędnie uznał, że świadczone przez nią kompleksowe usługi polegające na zaprojektowaniu, dopasowaniu oraz trwałym zainstalowaniu (zabudowie) drewnianych komponentów meblowych nabytych od podmiotów trzecich, wykonywane w budynku mieszkalnym jednorodzinny lub lokalu mieszkalnym nabywcy usługi, zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, są opodatkowane według podstawowej stawki podatku VAT.

Wskazując na powyższe uchybienia strona wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku i rozpoznanie skargi lub uchylenie wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania, a także zasądzenie kosztów postępowania.

Organ podatkowy wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej oraz zasądzenie kosztów postępowania.

Skład zwykły Naczelnego Sądu Administracyjnego, rozpoznając skargę Spółki podkreślił, że na gruncie stanu prawnego obowiązującego do końca 2010 r. w zakresie stawki dla tego typu świadczenia kompleksowego orzecznictwo zajmowało w miarę jednolite stanowisko. Czynności związane z trwałą zabudową wnek zaliczano do robót budowlano-montażowych, opodatkowanych obniżoną stawką podatku od towarów i usług (np. wyroki NSA: z 24 czerwca 2005 r., sygn. akt FSK 2691/04; z 24 czerwca 2005 r., sygn. akt I FSK 112/05; z 9 września 2005 r., sygn. akt I FSK 76/05; z 9 września 2005 r., sygn. akt I FSK 79/05; opubl. w bazie CBOSA). Wszystkie te orzeczenia zapadły jednak na tle stanu prawnego obowiązującego do 1 maja 2004 r.

W stanie prawnym obowiązującym po akcesji Polski do Unii Europejskiej podobne stanowisko zostało zawarte w wyroku z 13 lipca 2010 r., sygn. akt I FSK 1218/09, który zapadł na tle obowiązującego do 31 grudnia 2007 r. art. 146 ust. 1 ustawy o VAT. Sąd wskazał w tym orzeczeniu, że zarówno wykładnia językowa, jak i celowościowa przemawia za uznaniem, iż usługi polegające na montażu stałej

zabudowy kuchennej oraz montażu szaf wnękowych z elementów i materiałów zakupionych od producentów tych elementów i materiałów tej zabudowy mieszczą się w ramach pojęcia "robót budowlano-montażowych", które zgodnie z przepisami rozporządzeń wydanych na podstawie art. 41 ust. 16 ustawy o VAT uprawniają do opodatkowania 7% stawką podatku od towarów i usług. Tożsame stanowisko zostało wyrażone w wyrokach NSA: z 1 października 2009 r., sygn. akt I FSK 545/08; z 17 kwietnia 2009 r., sygn. akt I FSK 284/08; z 20 listopada 2008 r. sygn. akt FSK 1512/07; z 25 sierpnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1221/09 oraz w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych (np. wyrokach: WSA w Białymstoku z 16 maja 2012 r. sygn. akt I SA/Bk 78/12; WSA w Olsztynie z 8 grudnia 2011r. sygn. akt 674/11, WSA w Gdańsku z 17 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 920/08).

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że wymienione wyżej wyroki zapadły na gruncie innego stanu prawnego. Poprzednio bowiem obowiązywał art. 146 ust. 1 ustawy o VAT, który określał, że w okresie od dnia przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej do dnia 31 grudnia 2007 r. stosuje się stawkę w wysokości 7% w odniesieniu do: a) robót budowlano-montażowych oraz remontów i robót konserwacyjnych związanych z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą, b) obiektów budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych. Unormowanie to było konsekwencją wynegocjowanego przez stronę polską okresu przejściowego, który miał na celu *de facto* utrzymanie przez Polskę do 31 grudnia 2007 r. obowiązującej na gruncie art. 51 ust. 1 pkt 2 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym 7% stawki VAT dla budownictwa.

Z końcem 2010 r. przestało obowiązywać rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r., które w § 37 stanowiło, że w okresie do dnia 31 grudnia 2010 r. stawkę podatku wymienioną w art. 41 ust. 1 ustawy obniża się do wysokości 7% w odniesieniu do:

1) robót budowlano-montażowych oraz remontów i robót konserwacyjnych dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego, o których mowa w art. 2 pkt 12 ustawy, lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokali mieszkalnych w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiektów sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych,

2) obiektów budownictwa mieszkaniowego, o których mowa w art. 2 pkt 12 ustawy, lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokali mieszkalnych w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12

- w zakresie, w jakim wymienione roboty i remonty, obiekty lub ich części oraz lokale nie są objęte tą stawką na podstawie art. 41 ust. 12 -12c ustawy.

Tenże akt zawierał kontynuację regulacji zawartej w § 5 ust. 1 lit. a pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. oraz § 6 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r.

W miejsce powyższego aktu prawnego z dniem 1 stycznia 2011 r. zaczęło obowiązywać rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 246, poz. 1649 ze zm.), zwane dalej w skrócie „rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2010 r.”. Ten akt prawny nie zawierał analogicznego rozwiązania. Jedynie w § 7 ust. 1 pkt 2 i 3 przewidziano w stawkę podatku w wysokości 8% dla robót konserwacyjnych. W ust. 2 § 7 zamieszczono definicję takich robót wskazując, że rozumie się przez nie roboty mające na celu utrzymanie sprawności technicznej elementów budynku lub jego części inne niż remont. Rozwiązanie to podtrzymano w kolejnym rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. (Dz.U. Nr 73, poz. 392 ze zm.).

Zatem w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2011 r. nie obowiązuje już żadna regulacja z aktów prawnych wykonawczych przewidująca stawkę obniżoną podatku od towarów i usług na roboty budowlano-montażowe. Jedynym unormowaniem, które w tym zakresie mogłoby mieć zastosowanie jest art. 41 ust. 12 ustawy o VAT. Przepis ten stanowi, że stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Powołując się na ten przepis podatnicy występowali o udzielenie indywidualnej interpretacji podatkowej. Wyrażali przy tym stanowisko, że montaż stałej zabudowy meblowej, wnękowej, jest usługą modernizacji obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Naczelnny Sąd Administracyjny zauważył, że na gruncie stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2011 r. w orzecznictwie sądów administracyjnych przedstawione zostały różne poglądy. Wnioskodawcy we wnioskach o interpretacje

przepisów prawa podatkowego wskazują, że kompleksowe świadczenie montażu stałej zabudowy meblowej, czy też kuchennej stanowi usługę montażu, która na podstawie art. 41 ust. 12 w związku z ust. 2 ustawy o VAT powinna być opodatkowana stawką obniżoną.

Wyżej wskazane stanowisko znalazło akceptację jedynie w czterech nieprawomocnych wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu: z 29 października 2012 r., sygn. akt I SA/Po 541/12; z 10 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Po 880/12; z 10 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Po 881/12; z 10 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Po 882/12 (opubl. w bazie CBOSA). Zdaniem sądu, wyrażonym w tych orzeczeniach, należy uwzględnić cel, jaki przyświecał ustawie. Podstawową okolicznością nakazującą stosowanie 8% stawki VAT jest modernizacja lokalu mieszkalnego lub budynku mieszkalnego objętego społecznym budownictwem mieszkaniowym. Intencją było i jest stworzenie preferencji finansowych dla osób fizycznych w zakresie modernizacji lokali mieszkalnych, a tym samym podnoszenia standardu godnego zaspokajania potrzeb mieszkaniowych. Zgodnie z realiami gospodarczymi usługę tą należy traktować jako jedną transakcję (usługę złożoną) mającą charakter modernizacji budynku (lokalu) mieszkalnego, opodatkowaną preferencyjną stawką podatku od towarów i usług. Sąd powołał się również na znaczenie pojęcia „modernizacji” w języku potocznym, zgodnie z którym jest to ulepszenie, podwyższenie wartości użytkowej, czy też technicznej, podwyższenie standardu, unowocześnienie.

Jednakże w zdecydowanej większości orzeczeń sądów pierwszej instancji zostało zajęto przeciwstawne stanowisko, że takie świadczenie kompleksowe nie mieści się w czynnościach określonych w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, przede wszystkim zaś nie jest usługą modernizacji. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał w tym zakresie na wyroki: WSA we Wrocławiu z 20 września 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 1305/11 (trwała zabudowa meblowa); WSA w Rzeszowie z 15 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Rz 672/11; WSA w Opolu z 18 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Op 735/11 (stała zabudowa kuchenna), WSA w Gliwicach z 19 marca 2012 r., sygn. akt III SA/GL 1392/11 (trwała zabudowa wnęk); WSA w Gliwicach z 23 kwietnia 2012 r., sygn. akt III SA/GL 1430/11 (dostawa i montaż rolet); WSA w Białymstoku z 16 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Bk 78/12 (stała zabudowa); WSA we Wrocławiu z 29 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 293/12 (montaż trwałej zabudowy kuchennej wraz z blatem i urządzeniami do zabudowy oraz montaż elementów saun i wszelkich elementów związanych z ich funkcjonowaniem); WSA w Warszawie z 13 czerwca 2012 r., sygn. akt III SA/Wa

2742/11 (zabudowa kuchenna i wnękowa oraz dostawa sprzętu AGD montowana w tej zabudowie); WSA w Gliwicach z 22 sierpnia 2012 r., sygn. akt III SA/GL 334/12 (montaż żaluzji, rolet i markiz). Sąd podkreślił, że wszystkie orzeczenia, poza wyrokiem WSA we Wrocławiu z dnia 29 maja 2012 r. są prawomocne.

W uzasadnieniach powyższych wyroków sądy podniosły, że wykonanie stałej zabudowy kuchennej i szaf wnękowych jest związane z korzystaniem z ruchomości: sprzętu AGD, ubrań, butów itp.. Przez fakt ich zamontowania nie stają się one częścią składową budowli. Nie sposób więc uznać, aby zabudowa wnękowa i kuchenna będąca przecież ze swej istoty zabudową „meblową” mogła być uznana za instalację lub urządzenie techniczne budynku. Ich montaż nie wymaga pozwolenia na budowę, mogą być w każdym czasie zdemontowane lub wymienione. Działania te nie są objęte zakresem pojęciowym robót budowlanych lub przebudowy w rozumieniu prawa budowlanego. Usługi nie są związane z budynkiem. Elementy stałej zabudowy kuchennej i szaf wnękowych nie są bowiem częścią składową budynku. Te czynności są bowiem związane z przystosowaniem do użytku rzeczy ruchomych. Ich wykonanie ma charakter użytkowy w stosunku do elementów wyposażenia mieszkania. W konsekwencji umożliwia wykorzystanie sprzętu AGD, szaf zgodnie z ich przeznaczeniem. Nie są one zatem czynnościami w rozumieniu art. 41 ust. 12 ustawy VAT , czy też §7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r., związanymi z remontem, modernizacją, termomodernizacją, czy też konserwacją budynku.

Sądy w tej grupie orzeczeń podkreślały, że czynności montażu stałej zabudowy, podlegały obniżonej stawce podatku od towarów i usług wyłącznie do 31 grudnia 2010 r., i to nie z mocy art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, lecz na podstawie § 37 rozporządzenia Ministra Finansów z 24 grudnia 2009 r. – jako roboty budowlano-montażowe. Analiza powyższego przepisu rozporządzenia oraz § 7 ust. 1 rozporządzenia z 22 grudnia 2010 r. jak i § 7 ust. 1 obecnie obowiązującego rozporządzenia z dnia 4 kwietnia 2011 r. prowadzi do wniosku, że zakres stosowania obniżonej stawki podatku uległ znacznemu zawężeniu. Z listy usług objętych preferencyjną stawką usunięto roboty budowlano-montażowe dotyczące obiektów budownictwa mieszkaniowego.

Natomiast w jedynym orzeczeniu w tym zakresie wydanym przez Naczelny Sąd Administracyjny w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2011 r. tj. w wyroku z 26 lipca 2012 r., sygn. I FSK 483/12, zostało wyrażone odmienne stanowisko. Sąd uznał, że wytworzenie i dostarczenie szafy wnękowej na zamówienie klienta, a następnie jej montaż należy traktować jako jedną transakcję. Czynność tę należy uznać

za dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o VAT Jakkolwiek zakupowi zabudowy wnękowej towarzyszą uprzednie usługi pomiaru i wyceny przez osobę wykonawcy towaru to usługi te wraz z usługami montażu nie stanowią elementu na tyle dominującego, aby uznać, że mamy do czynienia ze świadczeniem usług. Klient kupuje szafę wnękową. Jej cena zaś zawsze przewyższa cenę usługi montażu, na którą składają się czynności składania towaru z mniejszych części i jego zamocowania. Tym samym niewątpliwie elementem dominującym jest wykonanie i dostarczenie szafy wnękowej na wymiar i pod specyficzny gust klienta, nie zaś jej montaż. Sąd wskazał także na treść art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, z którego wynika, że miejscem dostawy towarów jest w przypadku: towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz - miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane; nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem.

Stanowisko zaprezentowane w wyżej przytoczonym wyroku NSA znalazło odzwierciedlenie w wyrokach WSA we Wrocławiu : z 5 października 2012 r., sygn. akt I SAWr 774/12; z 18 grudnia 2012 r., sygn. akt I SAWr 1198/12 (opubl. w bazie CBOSA).

Podsumowując przedstawioną wyżej analizę Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrujący skargę kasacyjną Spółki uznał, że różne, wzajemnie wykluczające się wykładnie przepisów prawa, zaprezentowane w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazują na występowanie zagadnienia budzącego poważne wątpliwości i konieczność przedstawienia zagadnienia prawnego do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów tego Sądu na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270, ze zm.).

Ponadto podkreślił, że zrealizowany jest drugi warunek umożliwiający podjęcie uchwały przez skład poszerzony, a mianowicie w skardze kasacyjnej Spółka zarzuciła naruszenie prawa materialnego poprzez błędną wykładnię art. 41 ust. 12 w związku z ust. 2 ustawy o VAT. Tym samym podniesione w środku odwoławczym zarzuty uzasadniają sformułowanie przedstawionego zagadnienia prawnego, którego wyjaśnienie jest niezbędne dla merytorycznego rozstrzygnięcia o zasadności wniesionej skargi kasacyjnej.

W związku z tym skład zwykły Naczelnego Sądu Administracyjnego wystąpił o rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego następującej treści: „Czy w stanie prawnym

obowiązującym po 1 stycznia 2011 r. świadczenie kompleksowe polegające na trwałej zabudowie meblowej z uprzednio nabytych komponentów, wykonywane w obiektach budowlanych zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, należy traktować jako usługę modernizacji, podlegającą opodatkowaniu stawką obniżoną podatku od towarów i usług na podstawie art. 41 ust. 2 i ust. 12 ustawy o VAT, czy też jako dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 tej ustawy, podlegającą opodatkowaniu stawką podstawową, określoną w art. 41 ust. 1 ustawy o VAT?"

Prokurator Generalny w piśmie z dnia 18 czerwca 2013 r. zajął stanowisko, że w stanie prawnym obowiązującym po 1 stycznia 2011 r. świadczenie kompleksowe polegające na trwałej zabudowie meblowej z uprzednio nabytych komponentów wykonywane w obiektach budowlanych zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, należy traktować jako dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, podlegającą opodatkowaniu stawką podstawową określoną w art. 41 ust. 1 tej ustawy.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zważył, co następuje:

Naczelny Sąd Administracyjny w poszerzonym składzie podziela stanowisko składu zwykłego, że w sprawie wystąpiły przesłanki do zastosowania art. 187 § 1 P.p.s.a. Świadczą o tym przedstawione w opisanym wyżej postanowieniu rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak również niebudząca wątpliwości okoliczność, że rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego będzie miało istotne znaczenie dla wyroku w sprawie zawisłej przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2011 r. jedynym przepisem, który może dawać podstawę do zastosowania preferencyjnej stawki podatku od towarów i usług do czynności opisanych w postanowieniu składu zwykłego, polegających na trwałej zabudowie meblowej z uprzednio nabytych komponentów, wykonywanej w obiektach budowlanych zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym jest art. 41 ust. 12 ustawy o VAT. Przepis ten stanowi, że stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Unormowanie krajowe, mimo pewnych różnic terminologicznych, w istocie odpowiada regulacji zawartej w pkt 10 załącznika III do Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości

dodanej (Dz. Urz. UE L z 2006 r. Nr 347, ze zm.), zwanej dalej w skrócie „Dyrektywą 2006/112/WE, zawierającego „Wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98”. Zgodnie z tym punktem państwa członkowskie mogą stosować stawki obniżone do dostawy, budowy, remontu i przebudowy budynków mieszkalnych w ramach polityki społecznej. Trzeba stwierdzić, że regulacja wspólnotowa w sposób syntetyczny ujmuje tę samą materię, którą ustawodawca krajowy rozwinął w ustawie o VAT w art. 41 ust. 12 w zw. z ust. 2, a także ust. 12a – 12c, definiującymi pojęcie budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Wykładnia celowościowa pozwala na przyjęcie, że zawarte w przepisie krajowym – art. 41 ust. 12 - pojęcia modernizacji i termomodernizacji nie wykraczają poza zakres przedmiotowy pkt 10 załącznika III do Dyrektywy 2006/112/WE.

Należy przy tym zauważyć, że rodzaje usług wymienionych w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, których wykonanie w obiektach budowlanych lub ich częściach zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym daje podstawę do stosowania preferencyjnej stawki podatku od towarów i usług, nie zostały zdefiniowane w tej ustawie. Ustawodawca nie odesłał również w tej materii do stosowania definicji zawartych w innych ustawach, w szczególności w Prawie budowlanym. Taki zabieg byłby zresztą wątpliwy z uwagi na konieczność autonomicznego traktowania przepisów o podatku od towarów i usług ze względu na potrzebę ich harmonizacji na poziomie wspólnotowym. Dlatego należy przyjąć, że czynności wymienione w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, w tym pojęcie modernizacji, zostały wprowadzone do tej ustawy w rozumieniu przyjętym w języku powszechnym. W takim znaczeniu modernizacja oznacza unowocześnienie, ulepszenie, udoskonalenie, podniesienie standardu obiektu budowlanego lub jego części.

W związku z tym podstawowy problem jaki należy wyjaśnić w celu udzielenia odpowiedzi na przedstawione przez skład zwykły zagadnienie prawne dotyczy kwestii czy opisane w postanowieniu składu zwykłego czynności mieszczą się w hipotezie normy prawnej wyprowadzonej z art. 41 ust. 12 w zw. z ust. 2 ustawy o VAT.

W omówionym wyżej orzecznictwie sądów administracyjnych, powołanym w postanowieniu składu zwykłego, odnoszącym się do czynności analogicznych lub zbliżonych nie budzi wątpliwości jedynie to, że mają one złożony charakter i stanowią świadczenie kompleksowe. Zasadnicza rozbieżność sprowadza się natomiast do zagadnienia postawionego w pytaniu czy czynności te można określić jako usługę modernizacji obiektu budowlanego lub jego części (lokalu mieszkalnego) objętego

społecznym programem mieszkaniowym czy też w istocie czynności te sprowadzają się do dostawy towaru w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o VAT. W zależności od dokonanej kwalifikacji zastosowanie będzie miała preferencyjna lub podstawowa stawka podatku od towarów i usług (art. 41 ust. 1 i 2 ustawy o VAT).

W przypadku świadczeń kompleksowych (złożonych) mamy do czynienia z szeregiem działań podejmowanych przez podatnika na rzecz konsumenta, które z gospodarczego punktu widzenia tworzą jedną całość. Taka transakcja, co potwierdza zarówno orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jak i krajowych sądów administracyjnych z podatkowego punktu widzenia nie powinna być w sposób sztuczny dzielona. Natomiast o tym czy będziemy mieli do czynienia z dostawą towarów, czy świadczeniem usług powinien przesądzić element, który w ramach danego świadczenia ma charakter dominujący (zob. np. wyroki ETS: z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C -231/94, Faaborg – Gelting Linien; z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C -349/96 Card Protection Plan Ltd p-ko Commissioners of Custom and Excise; z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C - 41/04, Levob Verzekeringen BV,OV Bank NV v Staatssecretaris van Financien, z glosą P. Selera, opubl. Lex/el. 2010). Jeżeli elementem dominującym w ramach danej transakcji będzie wydanie towaru w celu przeniesienia prawa do rozporządzania nim jak właściciel, zaś pozostałe czynności będą miały charakter pomocniczy lub uboczny wówczas transakcja powinna być traktowana jako dostawa towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT. Natomiast w przypadku gdy istotą transakcji będą inne czynności to mimo, że w ramach takiej transakcji może także wystąpić wydanie towaru, powinna być ona traktowana jako świadczenie usług.

Mając na uwadze opisane w postanowieniu składu zwykłego czynności składające się na świadczenie kompleksowe polegające na trwałej zabudowie meblowej z uprzednio nabytych komponentów, które jak wynika ze stanu faktycznego zawartego we wniosku o udzielenie interpretacji, polega na montażu elementów mebli do zabudowy kuchennej, wnekowej, łazienkowej itp., przygotowanych na konkretny wymiar i wbudowanych w budynek mieszkalnym lub lokalu mieszkalnym w sposób trwały Naczelny Sąd Administracyjny w poszerzonym składzie stwierdza, że jeśli czynności te polegają na zaprojektowaniu, dopasowaniu oraz montażu komponentów w sposób tworzący wraz z elementami konstrukcyjnymi obiektu budowlanego lub jego części trwałą zabudowę meblową to mają one charakter usługi. Elementem dominującym jest bowiem w takim przypadku ulepszenie lub unowocześnienie obiektu budowlanego lub jego części (lokalu mieszkalnego), zaś wydanie towaru w postaci elementów mebli

wykonanych i dopasowanych do konkretnego obiektu, które następnie zostaną trwale związane z tym obiektem, ma charakter pomocniczy, niezbędny do wykonania usługi, tak jak zamontowanie okien lub drzwi w obiekcie budowlanym lub jego części. Wykonane na wymiar do konkretnego budynku lub lokalu i trwale powiązane z jego elementami konstrukcyjnymi komponenty meblowe nie funkcjonują w obrocie tak, jak ma to miejsce w przypadku mebli wolnostojących. Z tego względu do celów podatkowych nie można ich utożsamiać z dostawą towarów w postaci gotowych mebli, które nie mają żadnego trwałego związku z obiektem budowlanym lub jego częścią. Obniżona stawka podatku od towarów i usług znajduje zatem zastosowanie wtedy, gdy montaż komponentów meblowych następuje z wykorzystaniem elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego (lokalu). W omawianym wypadku nie chodzi o jakiegokolwiek wykorzystanie elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego (lokalu) przy wykonywaniu zabudowy meblowej, lecz jedynie takie, które przez konstrukcyjne połączenie komponentów meblowych i elementów obiektu budowlanego (lokalu) stworzy trwałą zabudowę spełniającą jako całość określoną funkcję użytkową. Tylko bowiem w takim zakresie można mówić o modernizacji obiektu budowlanego w rozumieniu art. 41 ust. 12 ustawy o VAT. Innymi słowy montaż komponentów meblowych niezależnie od stopnia ich przetworzenia, do którego nie zostaną wykorzystane w sposób istotny elementy konstrukcyjne obiektu budowlanego (lokalu) nie korzysta z obniżonej stawki przewidzianej w tym przepisie. Po trwałym połączeniu komponentów meblowych z elementami konstrukcyjnymi obiektu budowlanego lub jego części komponenty te podnoszą standard takiego obiektu. Dlatego też należy uznać, że czynności, polegające na zaprojektowaniu, dopasowaniu oraz trwałym montażu takich komponentów w obiekcie budowlanym lub jego części, mieszczą się w pojęciu modernizacji obiektów budowlanych lub ich części. W przypadku zaś gdy modernizacja dotyczy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym to wymienione wyżej czynności są objęte hipotezą normy wyprowadzonej z art. 41 ust. 12 ustawy o VAT. Oznacza to, że do takich czynności ma zastosowanie preferencyjna stawka podatku, o której mowa w ust. 2 tego artykułu.

Mając powyższe na uwadze, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 P.p.s.a. podjął uchwałę jak w sentencji.



Na oryginalne właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

STARSZY INSPEKTOR

Iwona Wtulich