

## **Klasyfikacja statystyczna PKWiU jako element stanu faktycznego, czy element normy prawnej – problemy praktyczne w zakresie występowania o interpretację indywidualną**

### **Statistical classification PKWiU as an element of fact or an element of legal norm - practical problems in scope of applying for individual interpretation (tax ruling)**

#### **Streszczenie**

Coraz większe wątpliwości praktyczne budzi kwestia podawania klasyfikacji statystycznej PKWiU we wnioskach o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Mowa tu o wzywaniu podatników do podawania takiej klasyfikacji w przypadku pytań o tzw. limit wydatków na niektóre usługi niematerialne z art. 15e u.p.d.o.p. Katalog usług objętych tym limitem jest otwarty, co powoduje nie tylko wątpliwości podatników w zakresie klasyfikacji nabywanych usług pod tym kątem, ale również niepewność organów podatkowych i chęć ułatwienia sobie zajęcia stanowiska poprzez oparcie się na klasyfikacji PKWiU. Problem stał się o tyle powszechny, że Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców zawniósował do Naczelnego Sądu Administracyjnego o wydanie uchwały siedmiu sędziów w tym zakresie. Niniejszy artykuł ma na celu przedstawienie czy organy podatkowe mogą w każdym wypadku oczekiwać podania tej klasyfikacji (jako elementu stanu faktycznego), czy też są zobligowani do ustalenia tego we własnym zakresie (dekodując normę prawną wynikającą z przepisu).

**Słowa kluczowe:** limit na usługi niematerialne, PKWiU, interpretacja podatkowa

## **Abstract**

Providing the statistical classification (so called: PKWiU) in applications for individual interpretation of tax law regulations raises more and more practical doubts. Especially regarding the calling on taxpayers to provide such a classification in case of questions about the limit for recognizing as tax deductible costs expenses on intangible services. The catalogue of services covered by this limit is an open catalogue, which causes not only doubts of taxpayers regarding the classification of purchased services in this respect, but also a certain uncertainty of tax authorities and a desire to facilitate their position by relying on the classification. The purpose of this article is to present whether the tax authorities can in any case expect this classification to be given (as an element of the facts) or whether they are obliged to determine it on their own (by decoding the legal norm resulting from the provision).

**Keywords:** limit for intangible services, PKWiU, tax ruling

## **1. Wprowadzenie**

W Polsce funkcjonuje wiele klasyfikacji statystycznych, mających analogiczne, wspólne cechy wynikające z ustawy o statystyce publicznej<sup>1</sup>. Klasyfikacje te opracowywane są przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, w porozumieniu z właściwymi naczelnymi organami administracji państwowej i wprowadzane są w drodze Rozporządzenia przez Radę Ministrów. Celem tych klasyfikacji jest określenie przebiegu i opisu procesów społeczno-gospodarczych. Stosowane są one nie tylko w statystyce, lecz również w sprawozdawczości finansowej oraz w systemach i rejestrach informacyjnych organów administracji publicznej.

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, Dz. U z 2020 r., poz.443, t.j. z dnia 16 marca 2020 r.

Bez wątpienia z punktu widzenia prawa podatkowego najistotniejszą klasyfikacją statystyczną w Polsce jest Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (PKWiU). Jak sama nazwa wskazuje, klasyfikuje ona produkty i obejmuje zarówno wyroby jak i usługi. Ma ona znaczenie w przypadku opodatkowania podatkiem od towarów i usług, podatkiem dochodowym od osób fizycznych, podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz zryczałtowanym podatkiem dochodowym w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oraz karty podatkowej. Organizacja tej klasyfikacji opiera się m.in. na statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej we Wspólnocie Europejskiej – NACE oraz Klasyfikacji Produktów wg Działalności (CPA). Aktualnie w Polsce od początku lipca 2020 r. stosowana jest co do zasady tzw. nowa matryca stawek na potrzeby podatku VAT, a więc odejście od klasyfikacji PKWiU z 2008 r. na rzecz nomenklatury scalonej (CN) albo Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) w zakresie towarów oraz PKWiU 2015 w zakresie usług. Podatnicy mogą jednak dalej stosować PKWiU z 2015 roku<sup>2</sup>. PKWiU może także stanowić podstawę wykazów grupowań, względnie konkretnych wyrobów i usług, stosowanych przy podejmowaniu określonych decyzji gospodarczych, jak również organizacji ewidencji źródłowej podmiotów gospodarczych w postaci indeksów materiałowych, towarowych i podobnych urządzeń ewidencyjnych<sup>3</sup>.

Obowiązkiem każdego przedsiębiorcy w Polsce jest samodzielne ustalenie numeru PKWiU dla celów prawidłowego rozliczenia podatkowego. Ma to wpływ zarówno na obowiązek instalacji kasy fiskalnej, jak również zastosowanie odpowiedniej stawki VAT oraz szczególnych procedur rozliczeniowych w ramach tego podatku. To podatnik odpowiada za błędną klasyfikację PKWiU, a co za tym idzie, błędne rozliczenia

<sup>2</sup> Projekt (z 27 lutego 2020 r.) rozporządzenia Rady Ministrów zmieniającego rozporządzenie w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) zakłada, że do końca 2020 r. towary wskazane w załączniku nr 15 do ustawy o VAT, będą określane według PKWiU 2008. Aktualnie jednak (do 30 czerwca 2020 r.) obowiązuje Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU).

<sup>3</sup> Załącznik – zasady metodyczne pkt 1.5 do Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) Dz. U z 2015 r., poz.1676, t.j. z dnia 23 października 2015 r.

podatkowe. Podatnicy mający wątpliwości w tym zakresie mogą zwrócić się do Głównego Urzędu Statystycznego z wnioskiem o wydanie opinii klasyfikacyjnej. Niemniej, taka opinia służy wyłącznie celom statystycznym, zatem nie jest ona wiążąca dla organów podatkowych, np. podczas kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Tym samym nie stanowi ona dla podatnika gwarancji przykładowo prawidłowości zastosowanej stawki VAT. Dlatego też, podatnicy nierzadko decydowali się na występowanie z wnioskami o wydanie interpretacji indywidualnej do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Bowiem taka interpretacja na gruncie prawa podatkowego zapewnia podatnikom ochronę prawną. Novum w krajowym prawie podatkowym jest instytucja wiążącej informacji stawkowej (WIS), o którą można występować od listopada 2019. Pierwotnie (już po kilka zmianach terminu w tym zakresie) WIS miały być wydawane ze skutkiem od 1 kwietnia 2020 r., lecz w wyniku wejścia w życie tzw. Tarczy Antykryzysowej, termin ten został odroczony do 1 lipca 2020 r. Oznacza to, że na dzień dzisiejszy podatnik, który chciałby skorzystać z mocy ochronnej interpretacji, nie może o nią wystąpić z pytaniem o stawkę VAT (może wystąpić o WIS), natomiast może wystąpić z innym pytaniem o klasyfikację PKWiU, niezwiązanym ze stawkami VAT.

W praktyce problematyczna jest sytuacja, gdy podatnik ma wątpliwości co do klasyfikacji PKWiU lub też nie jest ona wymagana (jak np. co do zasady w podatku dochodowym od osób prawnych). Wówczas, składając wniosek o interpretację dotyczący opodatkowania podatkiem dochodowym świadczonej przez siebie usługi, pojawia się pytanie: czy podanie klasyfikacji PKWiU w odniesieniu do tej usługi jest wymagane, a zatem stanowi element stanu faktycznego, który podatnik jest zobowiązany wyczerpująco przedstawić, a organ jest nią związany? Czy też klasyfikacja PKWiU stanowi element normy prawnej i podlega weryfikacji w zakresie jej prawidłowości? Zagadnienie to budzi tyle wątpliwości, że NSA rozpatrzył wniosek o podjęcie uchwały siedmiu sędziów w tym zakresie.

## **2. Klasyfikacja PKWiU na gruncie podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób prawnych.**

W pierwszej kolejności klasyfikacja PKWiU kojarzona jest z podatkiem VAT. Już w samym „słowniczku” ustawy zawarte jest kilkadziesiąt odniesień do PKWiU, np. usługi związane z leśnictwem (PKWiU ex 02.40.10). Przede wszystkim jednak klasyfikacja PKWiU istotna jest w podatku VAT dla określenia stawek tego podatku<sup>4</sup>. Dlatego też wydaje się zrozumiałe podawanie klasyfikacji statystycznej PKWiU we wnioskach o wydanie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego w zakresie stawek VAT. Spór na tym tle trwa już od dekady. W tym tonie wypowiedział się NSA z dnia 15 czerwca 2010 r., zgodnie z którym<sup>5</sup>: „Organ podatkowy nie jest obowiązany do analizy charakteru usługi pod kątem Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług.” Stanowisko zawarte w wyroku jest oparte na założeniu, że powiązanie opodatkowania podatkiem VAT z klasyfikacją statystyczną PKWiU (zarówno w odniesieniu do towarów jak i usług) nie zmienia faktu, że w myśl przepisów o statystyce publicznej klasyfikacji tej dokonuje producent (usługodawca), a więc w tym wypadku – wnioskodawca, oraz ewentualnie właściwy urząd statystyczny w wydawanych opiniach (są to natomiast normy poza podatkowe).

Możliwość posługiwania się klasyfikacjami statystycznymi przewiduje Dyrektywa 2006/112/WE<sup>6</sup>, która stanowi, iż przy stosowaniu stawek obniżonych do poszczególnych kategorii towarów państwa członkowskie mogą stosować Nomenklaturę Scaloną, aby precyzyjnie określić zakres danej kategorii. Należy jednak pamiętać, że prawo Unii Europejskiej zezwala na stosowanie Nomenklatury Scalonej wspólnej dla wszystkich państw członkowskich, co oznacza, że różnice między polskimi klasyfikacjami statystycznymi a Nomenklaturą Scaloną powinny być

---

<sup>4</sup> Załącznik nr 3,6 i 10 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 t.j. z dnia 23 stycznia 2020 r.

<sup>5</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 czerwca 2010 r., sygn. akt I FSK 1021/09, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

<sup>6</sup> Art. 98 ust. 3 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. U. UE L z 2006 r. nr 347/1, <https://eur-lex.europa.eu/>.

interpretowane na korzyść podatnika<sup>7</sup>. Problem w tym, że nie za każdym razem taka klasyfikacja jest wymagana, tym samym nie jest konieczne dokonywanie jej wykładni. Należy zwrócić uwagę na fakt, że przepisy podatkowe i przepisy normalizacyjne regulują zupełnie różne sfery działalności gospodarczej. Są to odrębne dziedziny prawa publicznego. Konkludując, wydaje się zasadne oczekiwanie od wnioskodawców we wnioskach o wydanie interpretacji, że klasyfikacja statystyczna będzie wskazana przez wnioskodawcę, w takim zakresie w jakim przepisy prawa materialnego tego wymagają. W tym wypadku, klasyfikacja stanowi bowiem element stanu faktycznego, który w ramach kompetencji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nie powinien być weryfikowany przez ten organ, lecz oceniany z punktu widzenia skutków podatkowych i pod kątem odpowiedzi na wnioski.

Zupełnie inaczej wygląda ta kwestia w podatkach dochodowych. Przykładowo, przepisy o podatku dochodowym od osób prawnych przewidują tylko w jednym miejscu odniesienie do klasyfikacji PKWiU. Mowa tu o możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych od taboru transportu morskiego w budowie (PKWiU 30.11 „Statki i konstrukcje pływające”). W żadnym innym miejscu w tym akcie nie ma odniesienia do tej klasyfikacji, co prowadzi do wniosku, że wskazywanie jej we wniosku o interpretację (pytając o skutki danej transakcji w tym podatku prawnych) nie jest obowiązkiem wnioskodawcy (poza wspomnianą wyżej amortyzacją taboru transportu morskiego). Prawdopodobnie, odnośnienie się przez ustawodawcę wprost do klasyfikacji PKWiU jest pewnego rodzaju „wygodnym” kształtowaniem norm prawa podatkowego. Takim przykładem jest ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>8</sup>, która w uproszczeniu pozwala na kwalifikację określonych sytuacji (opartych na PKWiU) do konkretnych

---

<sup>7</sup> J. Matarewicz, A. Piątkowska-Chmiel, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz*, wyd. III, Opublikowano: WKP 2017).

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz. U z 2019 r., poz. 43, t.j. z dnia 10 stycznia 2019 r.

stawek ryczałtu. Chodzi o odwołanie się do oznaczeń PKWiU, a ponadto wykorzystanie definicji, które wprowadził sam ustawodawca w słowniku definicji legalnych<sup>9</sup>. Tutaj analogicznie, wniosek o wydanie interpretacji prawa podatkowego winien zawierać w stanie faktycznym (jako jego element) przyporządkowanie do klasyfikacji PKWiU, pod rygorem pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia z uwagi na niewyczerpujące przedstawienie stanu faktycznego.

Warto zaznaczyć, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jako organ właściwy w zakresie tychże wniosków, ocenia stanowisko wnioskodawców w oparciu o stan faktyczny wyczerpująco przedstawiony przez wnioskodawcę. Zgodzić należy się ze stanowiskiem, że na etapie uzyskiwania interpretacji podatkowej dochodzi jedynie do niewiążącej wymiany poglądów pomiędzy zainteresowanym a organem interpretacyjnym dotyczącej możliwości zastosowania konkretnych przepisów podatkowych do pewnego - zrealizowanego lub hipotetycznego - stanu faktycznego<sup>10</sup>. Nie ulega wątpliwości, że wyczerpujące przedstawienie stanu faktycznego leży w interesie samego wnioskodawcy. Umożliwia bowiem organowi podatkowemu prawidłowe jej wydanie, gwarantując jednocześnie autorowi wniosku ochronę prawną<sup>11</sup>. Wyczerpująco przedstawiony stan faktyczny to taki, na podstawie którego organ podatkowy będzie mógł w sposób pewny i niebudzący żadnych przedmiotowych wątpliwości udzielić informacji w zakresie możliwości zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, w razie potrzeby dokonując także operatywnej wykładni adekwatnych do niego przepisów<sup>12</sup>. Dlatego też w sytuacji, gdy zdaniem organu interpretacyjnego przedstawiony we wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego stan faktyczny

---

<sup>9</sup> P. Borszowski, *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz*. Opublikowano: LexisNexis 2012.

<sup>10</sup> J. Brolik, *Strona i organy postępowania administracyjnego oraz strony postępowania sądowego w przedmiocie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, ZNSA 2011, nr 6, s. 58-78.

<sup>11</sup> L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*. Opublikowano: LEX/el. 2020.

<sup>12</sup> J. Brolik, *Warunki poprawności przebiegu postępowania o udzielenie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego* – wyrok NSA z 7.01.2009 r., II PSK 1408/07, Jur. Podat. 2009, nr 2, s. 68.

nie wykazuje cech indywidualizujących go w stopniu umożliwiającym dokonanie właściwej oceny zaprezentowanego stanowiska, organ powinien zastosować unormowania zawarte w art. 169 § 1–2 w zw. z art. 14g Ordynacji podatkowej<sup>13</sup>. Warto dodać, że taka koncepcja przyjęta na potrzeby oceny, czy stanowisko podatnika jest prawidłowe jest powszechna w wielu krajach, stając się standardem w tym zakresie<sup>14</sup>”.

Przykładowo, podatnik z branży deweloperskiej składa wniosek o interpretację w zakresie tego, czy wydatki związane z procesem inwestycyjnym objęte są limitem w zaliczeniu wydatków na nabycie niektórych usług niematerialnych do kosztów uzyskania przychodów w świetle art. 15e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>15</sup>. Jak wspomniano, klasyfikacja PKWiU zawarta jest tylko w jednym miejscu w tejże ustawie. Tym samym, wydaje się niezasadne wskazywanie (żądanie wskazania) klasyfikacji PKWiU. Niemniej, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zażądał od tamtejszego wnioskodawcy PKWiU, a gdy ten jej nie wskazał – pozostawił wniosek o wydanie interpretacji bez rozpoznania. Można stwierdzić, że taka sytuacja jest z dwóch stron niekorzystna dla wnioskodawcy, ponieważ gdy ten odpowie na wezwanie organu (który traktuje klasyfikację PKWiU jako element stanu faktycznego, a nie normy prawnej) i wskaże taką klasyfikację, wówczas może okazać się, że wydana interpretacja będzie miała charakter warunkowy. Tym warunkiem będzie to, czy wskazana przez wnioskodawcę klasyfikacja PKWiU jest poprawna. Problem w tym, że może być to zweryfikowane dopiero w postępowaniu wymiarowym (np. w przypadku kontroli celno-skarbowej). Dlatego też w takiej sytuacji wnioskodawca jest niejako pozbawiony mocy ochronnej wynikającej z otrzymanej (warunkowej) interpretacji.

---

<sup>13</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 15 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 948/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

<sup>14</sup> W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012, s. 344 i n.

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2019, poz. 865, tj. z dnia 10 maja 2019 r.; dalej jako: „u.p.d.o.p.”



### 3. Aktualne stanowisko organów podatkowych i sądów administracyjnych – problemy praktyczne

Taka praktyka wzywania o uzupełnienie PKWiU (opisana powyżej) jest obecnie dość często stosowana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Kiedyś takie stanowisko prezentowały również sądy administracyjne, przykładowo WSA w Warszawie w wyroku z dnia 9 października 2013 r.<sup>16</sup>, który stwierdził, że: W postępowaniu interpretacyjnym Minister Finansów nie może stwierdzić, czy podana mu przez wnioskodawcę klasyfikacja będzie prawidłowa w stanie faktycznym, ocenianym w ewentualnym postępowaniu podatkowym.” Analogicznie stwierdził NSA w wyroku sprzed dekady, tj. z dnia 15 czerwca 2010 r., w którym stwierdził, że:<sup>17</sup> „Organ podatkowy nie jest obowiązany do analizy charakteru usługi pod kątem Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług.” Aktualnie jednak, sądy administracyjne w sposób dość jednolity podchodzą do tego zagadnienia. Pierwszym takim wyrokiem był wyrok NSA z dnia 29 listopada 2017 r. (sygn. akt I FSK 179/16), który można stwierdzić, że „zatomował” podejście organów podatkowych w tym zakresie uznając, że taka praktyka narusza prawo, a organ interpretacyjny ma obowiązek ocenić, czy podatnik właściwie przypisał dany towar lub usługę do odpowiedniej pozycji PKWiU. Tożsamy pogląd wyraził również NSA w wyroku z dnia 9 maja 2019 r.<sup>18</sup>., w którym podtrzymał linię orzeczniczą, która klasyfikacje PKWiU uważa za element oceny prawno-podatkowej, nie zaś za element opisu stanu faktycznego. Sąd stwierdził, że: „podziela stanowisko prezentowane w orzecznictwie, 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

---

<sup>16</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 października 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 750/13, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

<sup>17</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 czerwca 2010 r., sygn. akt I FSK 1021/09, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

<sup>18</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 maja 2019 r., sygn. I FSK 2086/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

przedmiotu i stawki opodatkowania.” Powyższy wyrok potwierdza zatem, że PKWiU jest niezbędne tylko i wyłącznie wtedy, gdy wprost wynika z przepisów („skoro z woli ustawodawcy (...), a więc nie dotyczy to co do zasady podatku dochodowego od osób prawnych).

Dość zaskakujące podejście zaprezentował WSA w Krakowie w wyroku z dnia 10 września 2015 r.<sup>19</sup> wskazał, że: „jeżeli opodatkowanie zależy od odpowiedniego sklasyfikowania na potrzeby podatkowe świadczonych usług sprzedawanych towarów, to organ interpretacyjny nie może uchylić się od oceny stanowiska wnioskodawcy w tym zakresie. Pomimo tego, że co do zasady wszelkie klasyfikacje statystyczne są zbiorami różnych danych, to od momentu, gdy ustawodawca zdecydował się włączyć je do ustaw podatkowych, stanowią one także element prawa podatkowego i powinny być oceniane przez organy podatkowe”. Zdaniem sądu, obowiązek wskazywania PKWiU i uznania go jako elementu stanu faktycznego, mogłoby spowodować w pewnych momentach, że organ podatkowy nie byłby w stanie prawidłowo dokonać subsumcji (przykładowo w zakresie stawek podatku VAT). Stanowisko to podtrzymał NSA w wyroku z dnia 29 listopada 2017 r.<sup>20</sup>. Warto wskazać, że poza orzecznictwem na takie stanowisko wskazuje również doktryna. Zdaniem autorów komentarza do Ordynacji podatkowej, określone grupowanie jest niczym innym jak wynikiem wnioskowania prawniczego polegającego na wykładni pojęć zawartych w tej klasyfikacji do potrzeb określonego stanu podatkowo-prawnego. Organ podatkowy jest przy tym władny do dokonania interpretacji prawa nie tylko zawartego w ustawach podatkowych, ale we wszelkich innych ustawach, w tym zakresie, w jakim jest to niezbędne dla oceny prawnopodatkowej sytuacji podatnika, pod tym wszelako warunkiem, że zadane w interpretacji pytanie musi w swej istocie dotyczyć interpretacji prawa podatkowego i nie może dotyczyć jedynie ustaw niepodatkowych<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 10 września 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1206/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

<sup>20</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 listopada 2017 r., sygn. I FSK 179/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

<sup>21</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2012, s. 36.

Wezwania organu podatkowego o uzupełnienie klasyfikacji PKWiU spotkały się również ze stwierdzeniem sądów administracyjnych, że stanowi to ingerencję w stan faktyczny zawarty we wniosku. Przykładowo, WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 6 sierpnia 2019 r.<sup>22</sup>, który uznał, iż żądanie przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wskazania klasyfikacji PKWiU stanowiło niedopuszczalną ingerencję w stan faktyczny i wskazał ponadto, że co do zasady czynnikiem decydującym przy kwalifikacji podatkowej powinna być nie nazwa nadana przez strony, lecz rzeczywisty charakter czynności. Z kolei wskazanie klasyfikacji PKWiU powinno mieć jedynie charakter pomocniczy. Posługiwanie się wyłącznie klasyfikacją PKWiU bez uwzględnienia informacji, jakie usługi są faktycznie świadczone, mogłoby prowadzić do nierzetelnego odzwierciedlenia faktycznego charakteru towaru lub usługi. Tym samym, istotne powinny być atrybuty towaru lub rzeczywisty charakter usługi.

Rozbieżność w orzecznictwie sądów administracyjnych skłoniła Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorstw do złożenia wniosku o podjęcie uchwały siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w celu jednoznacznego określenia, czy klasyfikacja PKWiU wskazywana we wnioskach o wydanie interpretacji jest elementem stanu faktycznego i organ jest nią związany, czy może jest elementem normy prawnej i podlega weryfikacji w zakresie prawidłowości<sup>23</sup>. Niestety NSA postanowieniem z dnia 20 stycznia 2020 r. odmówił wydania przedmiotowej uchwały, gdyż zdaniem sądu przedstawione pytanie nie wskazywało dostatecznie na rozbieżność w orzecznictwie<sup>24</sup>. Zapewne taka uchwała jednoznacznie rozwiązałaby wszelkie wątpliwości praktyczne w tym zakresie.

---

<sup>22</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 6 sierpnia 2019 r., sygn. I SA/Gl 314/19, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

<sup>23</sup> Wniosek Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców z 28 sierpnia 2019 r., sygn. RMSP-387/2019/WIP, <http://www.nsa.gov.pl/komunikaty-biura-orzecznictwa.php>.

<sup>24</sup> Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 stycznia 2020 r., sygn. I FPS 3/19, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

## 4. Podsumowanie

Konkludując, zdaniem autora, jeśli klasyfikacja PKWiU nie wynika wprost z przepisu to Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej nie powinien żądać od podatników udzielenia odpowiedzi w tym zakresie. Limit w zaliczaniu niektórych wydatków na nabycie usług niematerialnych z art. 15e u.p.d.o.p. jest idealnym przykładem na to, że rozwiązanie problemu z interpretacją otwartego katalogu kosztów objętych tym limitem organy podatkowe próbują przerzucić na podatników. Pomijając charakter danych usług, żądając wskazania klasyfikacji PKWiU w sytuacji, gdy przepisy prawa tego nie wymagają, organy podatkowe idą niejako „na skróty” i przerzucają trud w prawidłowym odkodowaniu tego przepisu na podatników. Nierzadko niesie to za sobą negatywne konsekwencje w postaci wydania warunkowej interpretacji, czy też pozostawienia wniosku o wydanie interpretacji bez rozpatrzenia. Dlatego też klasyfikacja PKWiU – tam, gdzie nie jest wskazana wprost w przepisie – powinna być rozpatrywana jako element normy prawnej, a nie element stanu faktycznego, który podatnik jest zobligowany do precyzyjnego wskazania we wniosku.

Powyższy limit jest tylko przykładem, który ostatnio w praktyce bardzo często występuje. Problem dotyczy jednak większej ilości regulacji. Dlatego też wniosek Rzecznika o wydanie uchwały NSA był dobrym pomysłem, lecz z uwagi na kwestie formalne nic nowego nie wniósł. Problem ten powinien zostać zauważony i powinna zostać wydana taka uchwała lub interpretacja ogólna rozstrzygająca wątpliwości w tym zakresie. Najlepszym jednak rozwiązaniem byłaby odpowiednia zmiana przepisów i wskazanie wprost, że PKWiU stanowi element normy prawnej, natomiast jeśli przepis (będący podstawą dekodowania tej normy) wprost się do niego odnosi, podatnik jest zobligowany do wskazania tej klasyfikacji. Taki przepis automatycznie zablokowałby powstanie nowych sporów, które pochłaniają wiele pracy (zarówno podatników i ich doradców, oraz organów podatkowych i sądów administracyjnych), jak również środków z budżetu państwa.

## **BIBLIOGRAFIA**

### **Literatura**

1. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2012.
2. J. Brolik, Strona i organy postępowania administracyjnego oraz strony postępowania sądowego w przedmiocie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, ZNSA 2011.
3. J. Brolik, Warunki poprawności przebiegu postępowania o udzielenie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, Jurysdykcja Podatkowa 2009.
4. J. Matarewicz, A. Piątkowska-Chmiel, Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz, wyd. III, Opublikowano: WKP 2017).
5. L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany. Opublikowano: LEX/el. 2020.
6. P. Borszowski, Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz. Opublikowano: LexisNexis 2012.
7. W. Morawski, Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana, Warszawa 2012.

### **Akty prawne**

1. Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. U. UE L z 2006 r. nr 347/1t.
2. Projekt (z 27 lutego 2020 r.) rozporządzenia Rady Ministrów zmieniającego rozporządzenie w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU).
3. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2020 r. poz. 106, t.j. z dnia 23 stycznia 2020 r.
4. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2019, poz. 865, tj. z dnia 10 maja 2019 r.
5. Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, Dz. U z 2020 r., poz. 443, t.j. z dnia 16 marca 2020 r.

6. Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz. U z 2019 r., poz. 43, t.j. z dnia 10 stycznia 2019 r.

### **Orzecznictwo**

1. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 stycznia 2020 r., sygn. I FPS 3/19.

2. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 czerwca 2010 r., sygn. akt I FSK 1021/09.

3. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 listopada 2017 r., sygn. I FSK 179/16.

4. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 maja 2019 r., sygn. I FSK 2086/16.

5. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 czerwca 2010 r., sygn. akt I FSK 1021/09.

6. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 15 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 948/15.

7. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 6 sierpnia 2019 r., sygn. I SA/Gl 314/19.

8. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 10 września 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1206/15.

9. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 października 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 750/13.

### **Inne źródła**

Wniosek Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców z 28 sierpnia 2019 r., sygn. RMSP-387/2019/WIP.