

# OPODATKOWANIE PRODUKTÓW SPOŻYWCZYCH W ŚWIECIE NOWEJ MATRYCY STAWEK VAT

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-116-3/2>

Wiktorja Walkowiak

studentka Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu  
[wiktoria.a.walkowiak@gmail.com](mailto:wiktoria.a.walkowiak@gmail.com)

## Taxation of food products in the light of the new VAT rates matrix

Abstract

**Purpose:** The introduction of the new matrix of VAT rates was a significant change in the Polish tax system. The aim of the chapter is to attempt to assess the effects of the introduction of this solution in terms of simplification and certainty of VAT settlements for entrepreneurs.

**Design/methodology/approach:** The study analyses the system of classification of goods and services for VAT purposes, taking into account the legal status before and after 1 July 2020. A comparison of VAT rates for selected foodstuffs and the adopted principles for assessing product similarity based on selected court decisions and individual interpretations was also performed.

**Findings:** An unambiguous assessment of the impact of the introduced solutions on the economy and real improvement in the transparency of regulations is not possible due to the short period of their functioning. The positive effects include, among others, significant unification of the Polish tax system with the European standards or elimination of numerous inaccuracies with regard to VAT rates. Binding Rate Information, as a tool in which the authority classifies goods and services, determines the correct VAT rate and guarantees protection, is an economically useful solution. Unfortunately, not all the changes introduced by the new VAT rates matrix are fully understood.

**Keywords:** new matrix of VAT rates, Binding Rate Information, tax on goods and services, food products, similarity of food products.

## Wstęp

„Každy chce żyć na koszt państwa, zapominając, że to państwo żyje na jego koszt” to słynne słowa francuskiego ekonomisty Frédérica Bastiata (z książki

### Sugerowane cytowanie:

Walkowiak, W. (2022). Opodatkowanie produktów spożywczych w świetle nowej matrycy stawek VAT. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Podatki w ujęciu retrospektywnym i perspektywnym* (s. 27–43). Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-116-3/2>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

*L'État* z 1848 r.), z którymi nie sposób się nie zgodzić (Wikiquote.org, 2018). W funkcjonowaniu każdego państwa istotną rolę odgrywają podatki. Są one głównym źródłem dochodów budżetowych, a podatek od towarów i usług, zwany dalej VAT (*value added tax*), zdecydowanie dominuje w osiągniętych wpływach. W Polsce w 2020 r. dochody podatkowe ogółem stanowiły 88% wszystkich dochodów budżetu państwa, a ich największą część, bo prawie 50%, tworzyły wpływy z VAT, które od lat utrzymują tendencję wzrostową (Ministerstwo Finansów, 2020).

Początków VAT można doszukiwać się już w starożytnym Rzymie, gdzie od cen sprzedaży brutto towarów, żywności, domów czy niewolników pobierano podatek *centesima rerum venalium*. Dotyczył on zarówno sprzedaży prywatnej, jak i handlu zawodowego i stał się pierwowzorem współczesnych podatków obrotowych. Jednak współczesny VAT, funkcjonujący jako podatek od wartości dodanej, jest stosunkowo młodym podatkiem. Jego podstawy stworzył w latach 20. XX w. Niemiec Carl Friedrich von Siemens. Zyskał nazwę „uszlachetnionego podatku obrotowego”, gdyż likwidował podstawową wadę funkcjonującego wówczas podatku kaskadowego, czyli powiększanie podstawy opodatkowania o zapłacony wcześniej podatek, co powodowało wzrost inflacji. Założenia Siemens'a udoskonalili w 1952 r. Maurice Laure, a w 1954 r. podatek od wartości dodanej został wprowadzony we Francji (Lipniewicz, 2010, s. 19–21).

Dalszy rozwój VAT jest związany z powstaniem w 1957 r. Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej (późniejszej Wspólnoty Europejskiej). Jednym z głównych założeń tej organizacji było m.in. stworzenie wspólnego rynku czy unii celnej. Takie podejście wymagało wypracowania rozwiązań zapewniających neutralność podatkową w handlu między państwami członkowskimi. Pojawiła się zatem konieczność harmonizacji podatków pośrednich. Droga do harmonizacji nie była łatwa, gdyż aż pięć z sześciu państw założycielskich stosowało podatki o charakterze kumulacyjnym, których działanie zbliżone było do wskazanego wcześniej podatku kaskadowego (Oręziak, 2009, s. 260–261). Ostatecznie w latach 60. XX w. Komisja Wspólnot Europejskich zarekomendowała przyjęcie VAT przez wszystkie kraje Wspólnoty, a jego formalne podstawy zawarto w sześciu dyrektywach ustanowionych w latach 1967–1977. Z czasem liczne nowelizacje dokumentów wpłynęły na utratę ich przejrzystości, dlatego zdecydowano się na ich uchylenie i zaimplikowanie w nowych przepisach, wprowadzonych Dyrektywą 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Więckowska, 2016, s. 7).

Podatek od towarów i usług został wprowadzony w Polsce na mocy Ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Aby zrozumieć różnicę w nazwie podatków, warto podkreślić, że jest on polską odmianą podatku od wartości dodanej, który potocznie nazywa się VAT. Zastąpił on obowiązujące wcześniej dwa odrębne podatki obrotowe.

Pierwszy z nich dotyczył jednostek gospodarki uspołecznionej, był jednofazowy, czyli obciążał podatnika wyłącznie w jednej fazie obrotu, i charakteryzował się dużą liczbą ulg oraz zwolnień. Drugi odnosił się do podatników nieuspołecznionej gospodarki pozarolniczej, miał podobne stawki (generalny przedział 5–15%), lecz działał wielofazowo (Szcudrowski, 2007, s. 59–60, s. 111).

Obecnie obowiązującą podstawę prawną dla VAT w Polsce stanowi ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: u.p.t.u.). Jej wprowadzenie było związane przede wszystkim z koniecznością dostosowania podatku do wymogów unijnych w związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej. Mimo że nowa ustawa poprawiała przejrzystość regulacji, to sam podatek uważa się za wyjątkowo skomplikowany (Wolański, 2016, s. 138). Jednym z aspektów podatku, który okazuje się być szczególnie trudny do stosowania w praktyce, jest właściwa klasyfikacja towarów i usług na potrzeby VAT, a tym samym wybór odpowiedniej stawki podatku przez przedsiębiorców, którzy ponoszą odpowiedzialność za prawidłowe opodatkowanie. Problem ten dotyczy zwłaszcza produktów objętych stawkami obniżonymi 5% i 8%, a więc produktów tzw. pierwszej potrzeby, których największą część stanowią artykuły spożywcze. Warto podkreślić, że stosowanie preferencyjnych stawek jest uregulowane na poziomie Unii Europejskiej zarówno w kwestii zakresu towarów i usług, jak i samych wysokości stawek. W Polsce na wspomniany zakres wpłynęła wprowadzona od 1 lipca 2020 r. nowa matryca stawek VAT. Celem rozdziału jest próba oceny skutków tych zmian w aspekcie uproszczenia i pewności rozliczeń.

## **1. Problemy związane z poprawną klasyfikacją produktów spożywczych**

Przepisy zmieniające sposób klasyfikacji towarów i usług na cele VAT weszły w życie od 1 lipca 2020 r., jednak część z nich (w zakresie opodatkowania VAT e-książek i e-prasy) obowiązuje już od 1 listopada 2019 r. Jedną z istotniejszych zmian, jakie wprowadziła tzw. nowa matryca stawek VAT, jest zastąpienie dotychczas stosowanej w zakresie towarów Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) 2008 Nomenklaturą scaloną (CN), a w zakresie usług – PKWiU 2015. Pełne zrozumienie istoty i celu zmian, a także ich ocena wymagają zapoznania się z wcześniej obowiązującymi regulacjami.

Do 30 czerwca 2020 r. identyfikacja towarów i usług odbywała się na podstawie PKWiU 2008, czyli klasyfikacji statystycznej wprowadzonej Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r., która miała służyć

m.in. klasyfikacji wyrobów i usług dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług czy podatkiem dochodowym (Główny Urząd Statystyczny [GUS], 2019). Zastosowanie zwolnienia podatkowego lub obniżonej stawki VAT wymaga dokładnej identyfikacji towaru lub usługi, czego efektem jest duże znaczenie klasyfikacji statystycznych przy określaniu prawidłowej stawki VAT. Zjawisko odwoływania się do norm technicznych w różnych aktach prawnych skutkuje przekształcaniem ich w normy prawnopodatkowe (Bartosiewicz, 2015, s. 524). Nie uzyskało to jednak pełnego poparcia interpretacyjnego. Dla przykładu Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Poznaniu w wyroku z dnia 19 września 2008 r. (I SA/Po 994/08) wskazał, że choć tylko ustawa podatkowa może regulować obowiązek opodatkowania danej czynności i adekwatną do niej stawkę, to w przypadku, kiedy przepisy odwołują się do klasyfikacji statystycznych, mają one rzeczywisty wpływ na ustalenie stawki podatku. WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 27 maja 2008 r. (I SA/Gd 1126/07) wskazał jednak, że wyłączne opieranie się na klasyfikacji organu statystycznego jest podejściem nieprawidłowym, bo PKWiU nie może decydować o wysokości podatku. Istotne w zakresie wspomnianych niejasności wydaje się być postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 20 listopada 2006 r. (II FPS 3/06), w którym sąd wskazał, że opinie organów statystyki publicznej nie są formalnie wiążące, gdyż nie są źródłem prawa. Mogą jedynie stanowić dowód w danym postępowaniu, a nie decydować o jego rozstrzygnięciu.

Podstawą opracowania PKWiU 2008 była klasyfikacja CPA, czyli europejska Klasyfikacja Produktów według Działalności. Na symbol grupowania PKWiU wpływa 7 poziomów klasyfikacji, oznaczonych literami lub cyframi, z których pierwsze 6 odpowiada CPA. Ostatni poziom, czyli pozycja, grupowany jest zgodnie z potrzebami krajowymi. Warto wspomnieć, że sam system grupowania wyrobów i usług na poszczególnych poziomach jest ściśle powiązany z innymi klasyfikacjami statystycznymi. Pierwsze cztery poziomy dotyczą pochodzenia produktów zgodnie z Polską Klasyfikacją Działalności (PKD 2007) i jej europejskim odpowiednikiem, czyli NACE (Nomenklatura Działalności we Wspólnocie Europejskiej). Kolejne dwa poziomy odpowiadają CPA, a podstawą grupowania na ostatnim poziomie są potrzeby krajowe (Pałka, 2009, s. 15–16). Szczegółową strukturę grupowań PKWiU 2008 przedstawia rysunek 1.

Podstawową trudnością związaną z klasyfikacją towarów i usług na podstawie PKWiU jest konieczność dokładnego zrozumienia zasad jej działania. Oprócz tego należy wykazać się szczegółową wiedzą techniczną na temat budowy, przeznaczenia, a w przypadku produktów spożywczych nawet zapachu, smaku czy wartości prozdrowotnych produktów, o czym szerzej w dalszej części rozdziału. Niewątpliwie istotna w tym zakresie jest wspomniana linia interpretacyjna sądów, dla których jednoznacznie klasyfikacja statystyczna nie decyduje o prawidłowości zastosowanej stawki VAT.

<b>Symbole grupowań</b>	<b>Ogólne nazwy grupowań</b>
A	sekcja
XX	dział
XX.X	grupa
XX.XX	klasa
<hr/>	
XX.XX.X	<b>PKD 2007 – 4 cyfry</b>
XX.XX.XX	kategoria
XX.XX.XX.X	podkategoria
<hr/>	
XX.XX.XX.X	<b>CPA 2008 – 6 cyfr</b>
XX.XX.XX.X.X	pozycja
<hr/>	
	<b>PKWiU 2008 – 7 cyfr</b>

**Rysunek 1. Budowa PKWiU 2008**

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Pałka, 2009, s. 21).

Odrębny problem stanowią wątpliwości związane z przypisaniem prawidłowej stawki VAT. Obecnie w polskim systemie podatkowym wyróżnia się 6 stawek VAT oraz dwa oznaczenia na fakturach. Stawka podstawowa wynosi 23%. Stawka 0% jest przeznaczona dla transakcji transgranicznych, stawka 7% obejmuje rolników ryczałtowych sprzedających swoje produkty rolne, a zryczałtowaną stawkę 4% mogą wybrać przedsiębiorcy świadczący usługi taksówek osobowych. Stawka 5% dotyczy produktów podstawowych, nieprzetworzonych, takich jak m.in.: oleje roślinne i zwierzęce, mięso, ryby, makarony, pieczywo, wyroby mleczarskie czy soki owocowe i warzywne. Pełny wykaz zawiera załącznik nr 10 do u.p.t.u. Stawka 8% obejmuje produkty nieco bardziej przetworzone, np. mąki, buliony, zupy, sosy, suszone warzywa czy wyroby cukiernicze. Ich dokładna lista znajduje się w załączniku nr 3 do u.p.t.u. Dla wszystkich pozostałych produktów, nieobjętych preferencją, zastosowanie znajduje stawka podstawowa 23%.

Wspomniane oznaczenia na fakturach to: NP, przeznaczone dla dokumentacji sprzedaży nieopodatkowanej w Polsce, oraz ZW, stosowane przy zwolnieniu podmiotowym lub przedmiotowym (Poradnik Przedsiębiorcy, 2021).

Porównując listy towarów w poszczególnych załącznikach, można zauważyć, że część z nich pojawia się jednocześnie w kilku wykazach. Odpowiedź na pytanie, który przepis w takiej sytuacji jest wiążący, zawiera zastrzeżenie nr 1 do załącznika nr 3 do u.p.t.u. Jego treść brzmi: „Wykaz nie ma zastosowania dla zakresu sprzedaży towarów i usług zwolnionych od podatku lub opodatkowanych stawkami niższymi niż stawka, której dotyczy załącznik”. Należy więc uznać, że pierwszeństwo w zastosowaniu mają kolejno: zwolnienie podatkowe, stawka obniżona 5% i stawka obniżona 8% (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.).

Warto w tym miejscu wyjaśnić, że ustalenie stawek VAT nie jest indywidualną decyzją każdego państwa. Kraje członkowskie, przystępując do Unii Europejskiej, godzą się na ograniczenia swobody w tym zakresie (Każmierczyk, 2011,

s. 156). Dokumentem regulującym minimalny poziom stawek VAT jest dyrektywa 2006/112/WE. Artykuł 97 ust. 1 tej dyrektywy wskazuje, że stawka podstawowa nie może być ustalona na poziomie niższym niż 15%. Artykuły 98–99 dopuszczają z kolei stosowanie maksymalnie dwóch stawek obniżonych, jednak nie niższych niż 5% i wyłącznie w zakresie opodatkowania towarów i usług wymienionych w dyrektywie. Nie jest to jednak dokładna lista towarów i usług, lecz wskazanie ogólnej grupy produktów, klasyfikowanych zgodnie z systemem Nomenklatury scalonej (CN) (Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r.). Jak już zostało wspomniane, w Polsce do 30 czerwca 2020 r. obowiązującym systemem klasyfikacyjnym była PKWiU 2008. Mimo że pojawiały się w tym zakresie spory prawne, to dominującą linię orzeczniczą przedstawił NSA w wyroku z dnia 24 lipca 2013 r. (I FSK 754/13). Uznał wówczas, że wykorzystywanie przy klasyfikacji towarów Nomenklatury scalonej ma na celu dokładne zdefiniowanie zakresu poszczególnych kategorii. Stosowanie przez Polskę własnej definicji środków spożywczych nie narusza przepisów dyrektywy, jeśli zachowane zostają zakresy kategorii, tym bardziej że takie podejście nie zostało zakwestionowane przez Komisję Europejską lub Radę Unii Europejskiej.

Wątpliwości co do zasadności stosowania PKWiU dla celów klasyfikowania towarów i usług na potrzeby VAT nie są jedyną rzeczą, która uwydatnia poziom skomplikowania polskich przepisów podatkowych. Odrębną kwestię stanowią trudności przedsiębiorców związane z klasyfikowaniem własnych produktów do odpowiednich stawek VAT. Kategoriami, która w sposób szczególny zostanie przeanalizowana w dalszej części rozdziału, są artykuły spożywcze. Wystarczy bowiem spojrzeć na zawartość spiżarni lub lodówki przeciętnej polskiej rodziny, aby po krótkiej weryfikacji wskazać długą listę zaskakujących różnic w stawkach VAT między podobnymi produktami, zgodnie ze stosowaną do 30 czerwca 2020 r. PKWiU 2008.

Zagadnieniem problemowym, jakie wyłania się po analizie rysunku 2, jest podobieństwo produktów. Z linii interpretacyjnej organów podatkowych i linii orzeczniczej sądów wynika, że przy ocenie podobieństwa najczęściej bierze się pod uwagę zapach, smak, skład i przeznaczenie towarów. Dalsze przykłady wyroków sądowych wskazują jednak na wiele innych kryteriów, które wpłynęły na ocenę poprawności klasyfikacji produktów. Pierwszym z nich jest wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2016 r. (I FSK 1533/14). Podatnik zamierzał rozszerzyć swoją ofertę o sprzedaż pieczywa i wyrobów ciastkarskich. W momencie sprzedaży produkty miały być utrzymywane w formie głębokiego zamrożenia, jednak sama konsumpcja miała odbywać się po rozmrożeniu, a nierzadko także dodatkowym opiekaniu pieczywa, w celu poprawy walorów smakowych. Co ciekawe, spółka otrzymała opinię Ośrodka Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi, który wskazał, że mimo stosowanego procesu mrożenia pieczywo i wyroby ciastkarskie kwalifikują się do grupowań produktów świeżych. Ich

Pączki dietetyczne 5%	Pączki tradycyjne 8%	Pączki z długim terminem do spożycia 23%	
Pieczywo z terminem spożycia do 14 dni 5%	Pieczywo z terminem spożycia pow. 14 dni 8%	Ciastka z terminem spożycia do 45 dni 8%	Ciastka z terminem spożycia pow. 45 dni 23%
Czipsy ziemniaczane 8%	Czipsy kukurydziane 23%	Woda mineralna 8%	Woda źródłana 23%
Kawa zbożowa 8%	Kakao 23%	Sos musztardowy 8%	Musztarda 23%
Brzoskwinia 5%	Banan 8%	Kmin 5%	Tymianek 23%

**Rysunek 2. Porównanie stawek VAT dla wybranych artykułów spożywczych**

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.).

przydatność do spożycia po rozmrożeniu wynosiła bowiem kilka dni. Podatnik zwrócił także uwagę, że ani Nomenklatura scalona, ani dyrektywa 2006/112/WE nie wymieniają daty minimalnej trwałości jako kryterium kwalifikacyjnego. Taka argumentacja nie przekonała jednak NSA, który uznał, że ustawodawca ma prawo wspierać sprzedaż produktów świeżych, a sam termin przydatności do spożycia ma duże znaczenie dla konsumentów. Widoczna jest bowiem coraz większa świadomość społeczeństwa w tym zakresie i popularyzacja zdrowego stylu odżywiania się.

Argumenty związane z aspektami zdrowotnymi artykułów spożywczych wysunął także WSA w Krakowie w wyroku z dnia 20 grudnia 2013 r. (I SA/Kr 1532/13), w którym utrzymał decyzję dyrektora izby skarbowej. W obowiązującym do 30 czerwca 2020 r. stanie prawnym napoje owocowe objęte były stawką VAT 23%, a soki owocowe preferencyjną stawką 5%. Zdaniem spółki, soki i napoje są konkurencyjne wobec siebie, więc powinny być równo traktowane na

gruncie VAT, a tym samym objęte stawką 5%. Sąd wskazał jednak, że o podobieństwie produktów nie przesądza wyłącznie pełniona przez nie funkcja, czyli zaspokajanie pragnienia. Istotniejszym kryterium jest ich skład, gdyż w napojach niegazowanych i sokach o masowym udziale soku owocowego, warzywnego lub owocowo-warzywnego nie niższym niż 20% znajdują się m.in. witaminy, minerały czy kwasy tłuszczowe, które mogą wspomagać leczenie. Napoje gazowane nie mają takich właściwości.

Kryterium właściwości prozdrowotnych okazuje się istotne, jednak nie ma ugruntowanej linii interpretacyjnej. Świadczy o tym wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 lutego 2016 r. (III SA/Wa 833/15), który dotyczy stawki VAT stosowanej dla musztardy oraz innych podobnych artykułów, np. sosów musztardowych. Należy wyjaśnić, że wymienione produkty zostały zgrupowane wspólnie pod pozycją PKWiU 10.84.12.0 (obejmuje ona: sosy; mieszanki przypraw; mąkę i mączkę z gorczycy oraz gotową musztardę), jednak sama musztarda nie została wskazana w załączniku nr 3 lub 10 do u.p.t.u. i dlatego zastosowanie dla niej miała stawka podstawowa. Sąd utrzymał argumentację organu podatkowego, który wskazał znaczące różnice w składzie musztardy i sosów musztardowych, keczupów czy majonezu, powołując się także na osobiste preferencje konsumentów. Szczególnie podkreślone zostały walory lecznicze musztardy i jej niska kaloryczność, dzięki czemu zyskuje ona większe uznanie u dietetyków. Trudno zatem wytłumaczyć, dlaczego do 30 czerwca 2020 r. objęta była wyższą stawką VAT niż bardziej przetworzone sosy.

Niektóre spory interpretacyjne mogą wydawać się bezpodstawne, gdyż dotyczą spraw, wydawałoby się, bardzo błahych. Przykładem może być zawartość wody w wafelach i prawidłowe opodatkowanie andrutów. Zgodnie z klasyfikacją PKWiU wafle o zawartości wody poniżej 10% masy w swoim składzie objęte były stawką 23%, a te o wyższej zawartości wody – stawką 8%. Producent wskazał, że takie różnicowanie narusza zasadę konkurencyjności, z czym ostatecznie zgodził się WSA w Warszawie w wyroku z dnia 24 marca 2017 r. (III SA/Wa 1252/16) i NSA w wyroku z dnia 30 października 2019 r. (I FSK 1140/17). Naczelny Sąd Administracyjny uznał oba rodzaje wafli za podobne, gdyż różna zawartość wody nie wpływa w sposób istotny na walory produktu. Ponadto konsument nie zawsze ma dostęp do tak szczegółowych informacji o produkcie, stąd nie może na tej podstawie podejmować decyzji.

Warto uświadomić sobie, jak wielkim problemem dla podatników mogą być takie spory prawne. Niektóre spółki nie są w stanie dotrzeć do pozytywnego rozstrzygnięcia sprawy. Głośnym przykładem jest proces małego producenta lodów ze Starych Bogaczowic. Organ podatkowy uznał bowiem, że produkowane przez niego lody są w rzeczywistości napojami owocowymi, więc prawidłową stawką VAT jest stawka podstawowa, a nie preferencyjna. Zaległy VAT wyniósł niemal milion złotych, a sam przedsiębiorca musiał zamknąć firmę (Wyszowski,



2015). Spór dotyczył przede wszystkim formy, w jakiej sprzedawano lody do dystrybutorów. Dostarczane były bowiem w stanie niezamrożonym, co klasyfikowało je do grupowania „Pozostałe napoje bezalkoholowe”. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 27 sierpnia 2015 r. (I SA/Wr 309/15) wskazał jednak, że prawidłowa klasyfikacja towarów nie może polegać wyłącznie na przyporządkowaniu statystycznym. Konsument nabywa lody w formie zamrożonej i w takiej formie są one przeznaczone do spożycia. Sposób dystrybucji nie ma wpływu na ich podstawową funkcję spożywczą. Niestety w tym przypadku wygrana sprawa była jedynie otwarciem drogi do dochodzenia o odszkodowanie.

## **2. Matryca stawek VAT obowiązująca od 1 lipca 2020 r. oraz wiążąca informacja stawkowa**

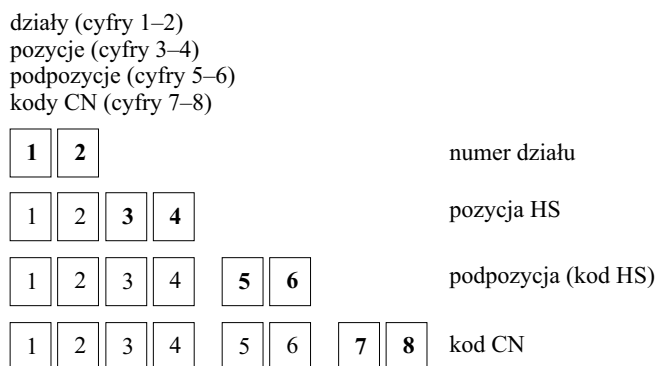
Do 30 czerwca 2020 r. identyfikacja towarów i usług korzystających z preferencyjnych stawek VAT odbywała się za pomocą Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w wersji z 2008 r. Zgodnie z art. 5a u.p.t.u., jeżeli towary i usługi stanowiące przedmiot czynności opodatkowanych wymienione są w klasyfikacjach stworzonych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze do ustawy w celu klasyfikacji powołują się na symbole statystyczne, to są one identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji. Jednak zgodnie z wcześniejszymi rozważaniami, mimo wskazania, że podatnik powinien kierować się PKWiU 2008, opinie statystyczne nie są traktowane przez sądy jako dowód rozstrzygający, lecz jedynie jako element pomocniczy przy ustalaniu prawidłowej stawki VAT.

Uproszczeniem i ujednoczeniem systemu klasyfikacji towarów i usług dla celów opodatkowania VAT ma być nowa matryca stawek VAT, obowiązująca od 1 lipca 2020 r., a dla e-książek już od 1 listopada 2019 r. Jej podstawę prawną stanowi Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw. Oprócz nowego systemu klasyfikacji produktów, który ma ułatwić poprawne stosowanie stawek obniżonych VAT, ustawa wprowadziła także m.in. rozszerzenie katalogu produktów rolnych dla rolnika ryczałtowego czy wiążącą informację stawkową (WIS), czyli nową procedurę potwierdzania prawidłowości stosowanej stawki na cele VAT (Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r.).

Nowa matryca stawek VAT to przede wszystkim zmiana metody klasyfikacji towarów i usług bazującej na PKWiU 2008 na Nomenklaturę scaloną lub Polską Klasyfikację Obiektów Budowlanych (PKOB) w zakresie towarów, a dla usług –

na Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług w wersji z 2015 r. (Ministerstwo Finansów, 2019). Znowelizowany art. 5a u.p.t.u. stanowi, że jeżeli dla towarów lub usług będących przedmiotem czynności wskazanych w art. 5 u.p.t.u. i wymienionych w klasyfikacji w układzie odpowiadającym Nomenklaturze scalonej lub w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze do ustawy powołują działy, pozycje, podpozycje lub kody Nomenklatury scalonej bądź symbole klasyfikacji statystycznych, to są według nich identyfikowane (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.).

Nomenklatura scalona jest systemem pozwalającym na jednolitą identyfikację i klasyfikację towarów na potrzeby Wspólnej Taryfy Celnej oraz prowadzenia statystyki handlu w ramach UE. CN jest regularnie nowelizowana, a jej wersja z 2021 r. obowiązywała na podstawie Rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2020/2159 z dnia 16 grudnia 2020 r. zmieniającego załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej. Jej budowa opiera się na Zharmonizowanym Systemie Oznaczania i Kodowania Towarów (*harmonized system*, HS), stworzonym przez Światową Organizację Celną (WCO). Składa się z 8 cyfr, z których pierwszych 6 jest zbieżnych z HS (Jaros, 2020). Ogólną budowę kodu CN przedstawiono na rysunku 3.



**Rysunek 3. Struktura kodów CN**

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Kucharski, 2014, s. 6).

Do 30 czerwca 2020 r. obniżone stawki VAT obejmowały przede wszystkim pojedyncze towary. Zmianą związaną z wprowadzeniem Nomenklatury scalonej jest zastosowanie konkretnych stawek VAT dla całych grup towarowych, co ma ułatwić klasyfikację towarów. Takie rozwiązanie znacząco zredukowało liczbę pozycji wykazanych w załącznikach nr 3 i 10 do u.p.t.u. Ułatwieniem ma być także wprowadzenie zasady generalnego obniżania stawek w sytuacjach, kiedy pojawiają się różnice między PKWiU a CN, tzw. równanie w dół (Ministerstwo

Finansów, 2019). Przykładem jest pieczywo, które zgodnie z klasyfikacją PKWiU 2008 było opodatkowane stawką 5% lub 8% w zależności od terminu przydatności do spożycia. W CN pieczywo jest klasyfikowane w jednej pozycji (CN 19), stąd stawka VAT w nowej matrycy wynosi 5%. Warto jednak wspomnieć, że w celu zmniejszenia budżetowego efektu wprowadzonych zmian uproszczenia zostały zrównoważone podwyżkami stawek VAT na wybrane towary. Zaliczyć można do nich m.in. kawior czy homary, dla których stawka wzrosła z 5% do 23% (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.). Inne przykłady podwyżek i obniżek stawek VAT dla wybranych pozycji towarów przedstawiają tabele 1 i 2.

**Tabela 1. Przykłady obniżek stawek VAT dla wybranych produktów**

Towary/usługi	Stawka obowiązująca do 30.06.2020 r. (przed zmianą)	Stawka obowiązująca od 1.07.2020 r. (ew. od 1.11.2019 r.) według nowej matrycy VAT
Owoce tropikalne i cytrusowe	8%	5%
Pieczywo	23%, 8% lub 5% (w zależności od terminu przydatności do spożycia)	5%
Buliony, zupy, żywność homogenizowana	8%	5%
Musztarda, przyprawa słodka papryka, niektóre przyprawy przetworzone, np. pieprz, tymianek	23%	8%
Artykuły higieniczne (podpaski, tampony, pieluchy)	8%	5%
E-booki, e-prasa	23%	5%

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.).

Klasyfikacja usług nadal odbywa się z zastosowaniem PKWiU, jednak od 1 lipca 2020 r. należy stosować wersję z 2015 r. Nie jest to jednak istotna zmiana, gdyż weryfikując ogólną strukturę grupowań, można zauważyć, że zarówno ich symbole, sposób zapisu, jak i nazwy pozostały bez zmian w porównaniu ze starszą wersją klasyfikacji. Podstawowym założeniem budowy PKWiU jest powiązanie klasyfikacji wyrobów i usług z klasyfikacją dotyczącą działalności gospodarczych PKD 2007. Każda usługa powinna być przyporządkowana do jednego rodzaju działalności gospodarczej, a więc zgodnie z kryterium pochodzenia, według rodzajów działalności i rodzaju świadczonych usług. Co ważne, klasyfikacja usług powinna uwzględniać ich rzeczywisty charakter, bez względu na symbol PKD, pod którym dany podmiot został wpisany w krajowym rejestrze

**Tabela 2. Przykłady podwyżek stawek VAT dla wybranych produktów**

Towary/usługi	Stawka obowiązująca do 30.06.2020 r. (przed zmianą)	Stawka obowiązująca od 1.07.2020 r. (ew. od 1.11.2019 r.) według nowej matrycy VAT
Wybrane przyprawy nieprzetworzone (np. kurkuma, kmin)	5%	8%
Homary i ośmiornice oraz inne skorupiaki, mięczaki i bezkręgowce wodne (m.in. krewetki, ostrygi, małże, ślimaki), przetwory z nich, kawior i jego namiastki, posiłki sprzedawane w lokalach gastronomicznych, których składnikiem są ww. produkty	5%	23%
Lód używany w celach spożywczych i do innych celów chłodniczych	8%	23%

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.).

urzędowym podmiotów gospodarki narodowej REGON, gdyż wpływa to na prowadzone badania statystyczne i korelowanie grupowań z klasyfikacjami międzynarodowymi (Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r.).

Drugą szczególnie istotną zmianą wprowadzoną Ustawą z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw jest wiążąca informacja stawkowa. Jak wspomniano, WIS ma stanowić potwierdzenie prawidłowości stosowanej przez podatnika stawki VAT, a co najważniejsze – zapewniać w tym zakresie ochronę prawną. Wiążąca informacja stawkowa jest wydawana w formie decyzji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (KIS) i składa się z trzech elementów (Biznes.gov.pl, 2020):

- opisu towaru lub usługi;
- wskazania odpowiedniego symbolu według adekwatnej klasyfikacji: Nomenklatury scalonej (CN), Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) lub Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2015);
- odpowiedniej stawki VAT.

Decyzja ta jest wiążąca dla organów podatkowych, które nie mogą zakwestionować stawki VAT stosowanej na podstawie WIS. W przypadku zawyżenia lub zaniżenia przez podatnika zobowiązania podatkowego nie będzie ponosił on odpowiedzialności w formie odsetek za zwłokę, dodatkowego zobowiązania podatkowego lub kary wynikającej z Kodeksu karnego skarbowego (Biznes.gov.pl, 2020).

O WIS można ubiegać się już od 1 listopada 2019 r., choć obowiązuje ona dopiero od momentu wejścia w życie nowej matrycy VAT, tj. od 1 lipca

2020 r. (wyjątkiem są gazety, czasopisma, broszury, książki elektroniczne lub drukowane, dla których WIS obowiązuje już od 1 listopada 2019 r.). Wniosek o WIS mogą złożyć:

- podatnicy posiadający NIP;
- podmioty, które dokonują lub zamierzają dokonywać dostawy towarów, importu towarów, WNT lub świadczenia usług;
- zamawiający w rozumieniu Ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych w zakresie wpływającym na sposób obliczenia ceny w związku z udzielanym zamówieniem publicznym.

Sam wniosek powinien z kolei zawierać:

- dane identyfikacyjne podatnika;
- dokładny opis towaru lub usługi;
- wskazanie klasyfikacji, według której ma nastąpić przyporządkowanie (CN, PKOB lub PKWiU 2015);
- potwierdzenie wniesienia odpowiedniej opłaty za wydanie WIS.

Opłata za wydanie decyzji wynosi 40 zł bądź wielokrotność tej kwoty, jeśli wniosek dotyczy tzw. świadczenia złożonego, czyli kilku towarów lub usług tworzących jedną czynność podlegającą opodatkowaniu. Ogólne założenie zakłada bowiem, że jeden wniosek powinien dotyczyć klasyfikacji jednego towaru lub jednej usługi. Decyzja wydawana jest w terminie maksymalnie 3 miesięcy, jednak termin ten może ulec wydłużeniu w przypadku konieczności uzupełnienia wniosku lub przeprowadzenia bardziej szczegółowej analizy towaru czy usługi. Ostatecznie decyzja wraz z wnioskiem jest publikowana w Biuletynie Informacji Publicznej Krajowej Informacji Skarbowej, tworząc bazę WIS (Biznes.gov.pl, 2020).

Warto mieć na uwadze, że WIS może wygasnąć lub ulec zmianie, co reguluje art. 42h u.p.t.u. Wygaśnięcie WIS jest związane ze zmianą przepisów prawa podatkowego, w sytuacji gdy decyzja staje się z nimi niezgodna. Zmiana WIS może nastąpić z kolei na skutek decyzji Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) lub Dyrektora KIS, m.in. w przypadku wprowadzenia zmian w CN czy utraty zgodności z interpretacją CN, np. w wyniku wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE lub zmian do Nomenklatury Zharmonizowanego Systemu Oznaczania i Kodowania Towarów (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.).

Przed wprowadzeniem WIS narzędziem, z którego mógł skorzystać podatnik w razie różnych wątpliwości podatkowych, była interpretacja indywidualna. Od 1 marca 2017 r., kiedy weszły w życie przepisy Ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, interpretacje indywidualne są wydawane przez Dyrektora KIS, działającego jako wyspecjalizowany organ KAS (Krajowa Informacja Skarbo- wa [KIS], 2017). Od 1 lipca 2020 r. oba rozwiązania funkcjonują równolegle,

jednak dla zagadnień objętych WIS, a więc ustalenia prawidłowej stawki VAT dla towarów i usług, nie wydaje się interpretacji indywidualnych i odwrotnie – dla zagadnień podlegających pod interpretacje indywidualne nie wydaje się WIS. Szczególnym tego przykładem jest kwestia zwolnień z VAT. WIS ma za zadanie wskazać prawidłową klasyfikację produktu i odpowiednią stawkę VAT, jednak nie bada możliwości zastosowania ewentualnego zwolnienia z podatku. To zagadnienie należy bowiem do zakresu interpretacji indywidualnej (Ordynacja Podatkowa, 2020).

Różnic między wskazanymi narzędziami jest więcej. Część z nich dotyczy wyłączenie kwestii technicznych, np. typu druku do składania wniosku, jednak najważniejszą różnicą jest związana z nimi ochrona. Niewątpliwą zaletą WIS, w porównaniu do interpretacji indywidualnej, jest rozszerzenie ochrony z wnioskodawcy (wnioskodawców) na wszystkich podatników, których przedmiotem transakcji są towary lub usługi tożsame z tymi w wydanych już WIS. Z zabezpieczenia można korzystać po dniu publikacji decyzji w Biuletynie Informacji Publicznej, gdyż opublikowane WIS tworzą otwartą bazę (Ordynacja Podatkowa, 2020).

## Podsumowanie

Zarówno wiążąca informacja stawkowa, jak i nowa matryca stawek VAT są rozwiązaniami nowymi i dlatego trudno jednoznacznie ocenić ich wpływ na gospodarkę i realną poprawę przejrzystości przepisów. Zastosowanie Nomenklatury scalonej do klasyfikacji towarów z pewnością znacząco ujedynoliciło polski system podatkowy ze standardami europejskimi. W wielu przypadkach nowa matryca stawek VAT zlikwidowała istniejące od wielu lat niejasności stosowania różnych stawek, jednak pojawiły się przypadki nie do końca zrozumiałych zmian. Jak bowiem uzasadnić sens opodatkowania wody stawką 8%, a lodu stosowanego do celów chłodniczych i spożywczych stawką 23%? W polskim systemie podatkowym nadmierne tworzenie wyjątków od wyjątków powoduje komplikację całego systemu. Podstawowa stawka VAT to 23%. Dla żywności (generalnie) przewidziana jest stawka 8%, jednak w przypadku produktów o większych walorach zdrowotnych, np. owoców, stawka została obniżona do 5%. Z kolei w przypadku, gdy dane dobra zostaną uznane za luksusowe, prawidłową stawką jest 23%.

Wprowadzenie narzędzia, w którym to organ dokonuje klasyfikacji towarów i usług, wskazuje prawidłową stawkę VAT i udziela w tym zakresie ochrony, to niewątpliwie bardzo potrzebne i wygodne dla przedsiębiorców rozwiązanie. Trudno obecnie dotrzeć do statystyk dotyczących ogólnego zainteresowania

przedsiębiorców WIS, jednak w porównaniu do interpretacji indywidualnej decyzja Dyrektora KIS wydaje się być bardzo praktyczna gospodarczo, a szeroki zakres ochrony może ułatwić przedsiębiorcom funkcjonowanie na rynku.

## Bibliografia

- Bartosiewicz, A. (2015). *VAT*. Warszawa: Wolters Kluwer SA.
- Biznes.gov.pl. (2020, 7 kwietnia). *Złóż wniosek o wydanie Wiążącej Informacji Stawkowej*. Pobrano z [https://www.biznes.gov.pl/pl/firma/podatki-i-ksiegowosc/chce-rozliczacvat/proc\\_707-wiazaca-informacja-stawkowa](https://www.biznes.gov.pl/pl/firma/podatki-i-ksiegowosc/chce-rozliczacvat/proc_707-wiazaca-informacja-stawkowa)
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347/1 z 11.12.2006).
- GUS (Główny Urząd Statystyczny). (2019). *Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (PKWiU 2008)*. Warszawa. Pobrano z [https://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkwiu\\_08/index.html](https://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkwiu_08/index.html)
- Jaros, J. (2020, 18 lutego). *Nowa matryca stawek VAT oraz wiążąca informacja stawkowa – ułatwienia i wyzwania dla podatników*. Pobrano z <https://www.russellbedford.pl/o-nas/rb-biuletyn/item/1701-nowa-matryca-stawek-vat-oraz-wiazaca-informacja-stawkowa-ulatwienia-i-wyzwania-dla-podatnikow.html>
- Każmierczyk, A. (2011). *Podatek od towarów i usług*. Warszawa: Difin.
- KIS (Krajowa Informacja Skarbowa). (2017, 27 lutego). *Wydawanie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*. Pobrano z <https://www.kis.gov.pl/zalatwianie-spraw/wydawanie-interpretacji>
- Kucharski, W. (2014). *Ogólne Reguły Interpretacji HS/CN. Wiążąca Informacja Taryfowa (WIT)*. Warszawa: Izba Celną w Warszawie. Pobrano z [http://www.kic.gov.pl/documents/766655/2856261/Regu%C5%82y\\_WIT\\_prezentacja+11-04-2014.pdf](http://www.kic.gov.pl/documents/766655/2856261/Regu%C5%82y_WIT_prezentacja+11-04-2014.pdf)
- Lipniewicz, R. (2010). *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*. Warszawa: Wolters Kluwer S.A.
- Ministerstwo Finansów. (2019, 30 grudnia). *Nowa matryca stawek VAT*. Pobrano z <https://www.gov.pl/web/finanse/nowa-matryca-stawek-vat>
- Ministerstwo Finansów. (2020). *Sprawozdania (roczne)*. Warszawa: Ministerstwo Finansów. Pobrano z <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdania-roczne>
- Ordynacja Podatkowa. (2020, 10 kwietnia). *WIS a interpretacja indywidualna – różne zasady wydawania i skutki dla podatników VAT*. Pobrano z <http://www.ordynacjapodatkowa.pl/artukul,1682,18789,wis-a-interpretacja-indywidualna-rozne-zasady-wydawania-i.html>
- Oręziak, L. (2009). *Finanse Unii Europejskiej*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Pałka, M. (2009). *Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (PKWiU – 2008): obowiązująca od 1.01.2009 r.* (t. 1). Wrocław: „Ekspert”.

- Poradnik Przedsiębiorcy. (2021, 28 września). *Adnotacja ZW lub NP a stawki VAT na fakturze*. Pobrano z <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-adnotacja-zw-lub-np-a-stawki-vat-na-fakturze>
- Postanowienie NSA z dnia 20 listopada 2006 r., sygn. akt II FPS 3/06. Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych. Pobrano z <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DBB9B4F4E6>
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), zał. 1 (Dz. U. z 2015 r., poz. 1676).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. z 2008 r. Nr 207, poz. 1293).
- Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2020/2159 z dnia 16 grudnia 2020 r. zmieniającego załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. UE L 431/34 z 21.12.2020).
- Szczodrowski, G. (2007). *Polski system podatkowy*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 ze zm.).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r., poz. 1948).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r., poz. 1947).
- Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2019 r., poz. 1751).
- Więckowska, A. (2016). *Harmonizacja VAT w Unii Europejskiej*. Kraków: Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Krakowska Szkoła Biznesu. Studia podyplomowe. Pobrano 20 sierpnia 2021 r. z <https://www.ksb.biz.pl/Content/uploaded/files/stud%20podypl/mechanizmy%20Euro%20-%20prace%202016/Wi%C4%99ckowska%20Anna.pdf>
- Wikiquote.org (2018, 2 września). *Państwo*. Pobrano z <https://pl.wikiquote.org/wiki/Pa%C5%84stwo>
- Wolański, R. (2016). *System podatkowy w Polsce*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Wyrok NSA z dnia 24 lipca 2013 r., sygn. akt I FSK 754/13. Pobrano z <http://www.lex-ge.pl/orzeczenie/162570/i-fsk-754-13-wyrok-naczelnny-sad-administracyjny/>
- Wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2016 r., sygn. akt I FSK 1533/14. Pobrano z <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/orzeczenia-sadow/i-fsk-1533-14-wyrok-naczelnego-sadu-administracyjnego-522157458>
- Wyrok NSA z dnia 30 października 2019 r. sygn. akt I FSK 1140/17. Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych. Pobrano z <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F10CE7EA56>
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 maja 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 1126/07. Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych. Pobrano z <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8EC8925976>
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 1532/13. Pobrano z <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2ABAA5007D>



- 
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 września 2008 r., sygn. akt I SA/Po 994/08. Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych. Pobrano z <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3EC21FE01E>
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 lutego 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 833/15. Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych. Pobrano z <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CAFE4A9960>
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 marca 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 1252/16. Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych. Pobrano z <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E09DE97087>
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 sierpnia 2015 r. sygn. akt I SA/Wr 309/15. Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych. Pobrano z <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/428F0D7B65>
- Wyszowski, M. (2015, 6 marca). *Skarbowy cud: Zamienili lody w wodę*. Pobrano z <https://www.radiowroclaw.pl/articles/view/41021/Skarbowy-cud-Zamienili-lody-w-wode-i-naliczyli-przedsiębiorcy-milionowy-podatek>