

Sygnatura

ILPP2/443-626/12-4/AKr

Data 2012.09.10

Istota interpretacji

Podatek od towarów i usług w zakresie uznania wytworzenia i sprzedaży Produktu za świadczenie usług lub dostawę towarów oraz stawki podatku

## **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749) oraz § 2 i § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki, reprezentowanej przez Radcę Prawnego, przedstawione we wniosku z dnia 12 czerwca 2012 r. (data wpływu 14 czerwca 2012 r.) uzupełnionym pismem z dnia 29 sierpnia 2012 r. (data wpływu 31 sierpnia 2012 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie uznania wytworzenia i sprzedaży Produktu za świadczenie usług lub dostawę towarów oraz stawki podatku – **jest prawidłowe.**

## **UZASADNIENIE**

W dniu 14 czerwca 2012 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie uznania wytworzenia i sprzedaży Produktu za świadczenie usług lub dostawę towarów oraz stawki podatku. Przedmiotowy wniosek został uzupełniony w dniu 31 sierpnia 2012 r. o doprecyzowanie przedstawionego stanu faktycznego.

### **W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.**

Wnioskodawca prowadzi w Polsce działalność gospodarczą związaną z projektowaniem i produkcją produktów leczniczych, suplementów diety oraz środków spożywczych specjalnego przeznaczenia. Wnioskodawca jest podatnikiem podatku od towarów i usług.

Spółka zawarła z kontrahentem umowę o współpracy w zakresie wytwarzania i sprzedaży produktu, na podstawie której wytwarza dla kontrahenta produkty określone w załączniku do umowy, w szczególności suplementy diety, dietetyczne środki spożywcze specjalnego przeznaczenia medycznego w postaci: proszku w saszetkach, kapsułek żelatynowych twardych i miękkich, w tym twis-off, tabletek w opakowaniu jednostkowym lub w innych formach otrzymanych w wyniku procesu produkcyjnego.

Zgodnie z umową przez wytwarzanie produktu Strony definiują „każde działanie prowadzące do powstania Produktu, zgodnie z przepisami prawa, w tym zakup i przyjmowanie przez Producenta (Wnioskodawcę) materiałów używanych do produkcji, przygotowanie wsadu, napełnianie saszetek, kapsułek żelatynowych miękkich i twardych, tabletek i innych form, pakowanie jednostkowe, pakowanie zbiorcze, składowanie, transport do magazynu Zleceniodawcy.”

Przedmiotem umowy jest wytwarzanie i sprzedaż przez Wnioskodawcę Produktu osobiście lub z udziałem Producentów kontraktowych (podwykonawców), zgodnie z

dokumentacją opracowaną przez Wnioskodawcę. Każdorazowo asortyment i ilość Produktów określana jest w zamówieniu składanym przez Zleceniodawcę.

Wnioskodawca ponosi odpowiedzialność za zakup surowców niezbędnych do wytworzenia Produktu.

W praktyce proces produkcji wygląda w ten sposób, że Zleceniodawca na podstawie zamówienia zleca Wnioskodawcy wykonanie określonej ilości Produktu. Wnioskodawca kupuje surowce niezbędne do wytworzenia Produktu i przekazuje je podwykonawcy, który wytwarza produkt. Podwykonawca przekazuje Wnioskodawcy gotowy Produkt. Podwykonawca wykonuje produkt z materiałów przekazanych mu przez Wnioskodawcę, zajmuje się również jego pakowaniem.

Podwykonawca wystawia Wnioskodawcy faktury i opisuje je jako świadczenie usługi, opodatkowując stawką VAT 23%.

Aktualnie Wnioskodawca odsprzedaje gotowy Produkt Zleceniodawcy fakturując sztuki Produktu i opodatkowując go stawką VAT 23%.

W uzupełnieniu do wniosku, Spółka wskazała, że w wyniku sprzedaży dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, Zleceniodawca może rozporządzać towarami jak właściciel.

Przedmiotowe Produkty mieszczą się w grupowaniu PKWiU 10.89.19.0. Nie są ekstraktami słodowymi lub produktami o zawartości alkoholu powyżej 1,2%.

#### **W związku z powyższym zadano następujące pytania.**

1. Jak Wnioskodawca powinien fakturować wywarzanie i sprzedaż Produktu, czy jako świadczenie usługi (PKWiU 10.89.9 Usługi podwykonawców związane z produkcją pozostałych artykułów spożywczych, gdzie indziej niesklasyfikowanych), czy jako dostawę towaru (PKWiU 10.89.19.0 Pozostałe różne artykuły spożywcze, gdzie indziej niesklasyfikowane)...
2. Jaką stawkę podatku od towarów i usług powinien stosować Wnioskodawca 8%, czy 23%...

Zdaniem Wnioskodawcy:

#### **Ad. 1**

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, zwanej dalej także ustawą o VAT, opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Art. 7 ust. 1 ustawy o VAT - przez dostawę towarów rozumie przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Stosownie do treści art. 2 pkt 6 ustawy o VAT, towarami są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Definicja dostawy towarów kładzie akcent głównie na podkreślenie przeniesienia ekonomicznego władztwa nad rzeczą, w taki sposób, aby nabywca mógł nią dysponować podobnie jak właściciel. Definicja ta jest bardzo szeroka, istotny jest przede wszystkim ekonomiczny, a nie prawny aspekt transakcji, w ramach której podatnik przenosi na nabywcę prawo do rozporządzania towarami jak w przypadku własności. Pojęcie rozporządzenia towarami jak właściciel w ujęciu art. 7 ust. 1 ustawy należy rozumieć szeroko, jako obejmujące nie tylko uprawnienie do wyzbycia się własności pozyskanych towarów (przez

przeniesienie własności, zrzeczenie się własności, rozporządzenie na wypadek śmierci) czy ich obciążania, lecz także korzystanie z nabytych towarów (posiadania, używania, pobierania pożytków, zużycia).

W ramach pojęcia odpłatnej dostawy towarów, mieści się niewątpliwie sprzedaż we wszelkich jej odmianach określonych w Kodeksie cywilnym.

Zgodnie z treścią umowy łączącej Wnioskodawcę z kontrahentem jej przedmiotem jest wytwarzanie i sprzedaż produktu, który Wnioskodawca może wywarzać osobiście lub z udziałem producentów kontraktowych (podwykonawców). Umowa faktycznie realizowana jest w ten sposób, że Wnioskodawca zleca wytwarzanie produktu podwykonawcy, sam zaś dostarcza jedynie surowce do wykonania produktu oraz odsprzedaje kontrahentowi gotowy produkt.

Zdaniem Wnioskodawcy, jego świadczenie mieści się w pojęciu odpłatnej dostawy towarów, ponieważ polega na sprzedaży gotowego produktu, który jest towarem w rozumieniu art. 2 ust. 6 ustawy.

Jednocześnie świadczenie Wnioskodawcy nie może być klasyfikowane jako świadczenie usług. W obowiązującej ustawie o VAT pod pojęciem świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy. W związku z tym, że świadczenie Wnioskodawcy polega na dostawie towaru nie jest ono świadczeniem usług.

W związku z powyższym Wnioskodawca mógłby fakturować swoje świadczenie jako dostawę towaru (PKWiU 10.89.19.0 Pozostałe różne artykuły spożywcze, gdzie indziej niesklasyfikowane).

#### Ad. 2

Zgodnie z treścią art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a pkt 1 ustawy o VAT, stawka podatku wynosi 23%, chyba że ustawa stanowi inaczej. Zgodnie z art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT, dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy stawka podatku wynosi 8%.

Zgodnie z treścią pozycji 48 załącznika nr 3 do ustawy sprzedaż towarów sklasyfikowanych jako PKWiU ex 10.89.19.0 (Pozostałe różne artykuły spożywcze, gdzie indziej niesklasyfikowane, z wyłączeniem ekstraktów słodowych i produktów o zawartości alkoholu powyżej 1,2%) podlega opodatkowaniu stawką 8%.

Zdaniem Wnioskodawcy może on wystawiać faktury ze stawką VAT 8%.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za prawidłowe.**

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Przez towary, stosownie do art. 2 pkt 6 ustawy, rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Przez świadczenie usług – w myśl art. 8 ust. 1 ustawy – rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

Na podstawie art. 5a ustawy, towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne. Powyższy przepis wprost stanowi, że oznaczenia PKWiU stosuje się jedynie w określonych w ustawie lub rozporządzeniu sytuacjach, tzn. gdy przepis wprost odnosi się do symbolu PKWiU.

Zauważyć należy, iż przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz wydane na jej podstawie rozporządzenia w wielu wypadkach odwołują się do grupowań PKWiU przy ustalaniu preferencyjnych stawek podatkowych i zwolnień przedmiotowych. Prawidłowa pod względem klasyfikacji statystycznych identyfikacja towarów i usług stanowi warunek niezbędny do określenia wysokości opodatkowania podatkiem VAT w stosunku do towarów i usług dla których przepisy VAT powołują stosowną klasyfikację statystyczną.

Przy wyznaczaniu zakresu stosowania stawek obniżonych, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r., wykorzystywana jest Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług, wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. Nr 207, poz. 1293 ze zm.).

Z opisu sprawy wynika, iż Wnioskodawca prowadzi w Polsce działalność gospodarczą związaną z projektowaniem i produkcją produktów leczniczych, suplementów diety oraz środków spożywczych specjalnego przeznaczenia. Wnioskodawca jest podatnikiem podatku od towarów i usług.

Spółka zawarła z kontrahentem umowę o współpracy w zakresie wytwarzania i sprzedaży produktu, na podstawie której wytwarza dla kontrahenta produkty określone w załączniku do umowy, w szczególności suplementy diety, dietetyczne środki spożywcze specjalnego przeznaczenia medycznego w postaci: proszku w saszetkach, kapsulek żelatynowych twardych i miękkich, w tym twis-off, tabletek w opakowaniu jednostkowym lub w innych formach otrzymanych w wyniku procesu produkcyjnego. Przedmiotem umowy jest wytwarzanie i sprzedaż przez Wnioskodawcę Produktu osobiście lub z udziałem Producentów kontraktowych (podwykonawców), zgodnie z dokumentacją opracowaną przez Wnioskodawcę. Każdorazowo asortyment i ilość Produktów określana jest w zamówieniu składanym przez Zleceniodawcę. Wnioskodawca ponosi odpowiedzialność za zakup surowców niezbędnych do wytworzenia Produktu. W praktyce proces produkcji wygląda w ten sposób, że Zleceniodawca na podstawie zamówienia zleca Wnioskodawcy wykonanie określonej ilości Produktu. Wnioskodawca kupuje surowce niezbędne do wytworzenia Produktu i przekazuje je podwykonawcy, który wytwarza produkt. Podwykonawca przekazuje Wnioskodawcy gotowy Produkt. Podwykonawca wykonuje produkt z materiałów przekazanych mu przez Wnioskodawcę, zajmuje się również jego pakowaniem.

Sprzedając przedmiotowe Produkty dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, Zleceniodawca może rozporządzać towarami jak właściciel.

Proces wyprodukowania Produktu w oparciu o własne materiały jest procesem wytworzenia nowego dobra materialnego (rzeczy), o funkcji całkiem odmiennej od tej, związanej z wykorzystanymi materiałami, które stają się przedmiotem obrotu w momencie przeniesienia prawa na Zleceniodawcę do rozporządzenia nim jak właściciel. Wytworzone w takim procesie produkcyjnym przedmiotowe Produkty są rzeczami, w rozumieniu art. 2 pkt 6 ustawy, co do których Wnioskodawca – aby Zleceniodawca mógł nimi rozporządzać jak właściciel – musi przenieść prawo ich posiadania na nabywcę.

Kiedy mowa o „przeniesieniu prawa do rozporządzania” nie należy tego zwrotu utożsamiać jedynie z przeniesieniem prawa własności w sensie prawnym, gdyż w pojęciu tym mieszczą się wszelkie formy przeniesienia prawa, które nabywcy umożliwiają rozporządzanie dobrami materialnymi (rzeczami) jak właścicielowi.

W tym przypadku niewątpliwie Wnioskodawca wyzbywa się własności użytych do produkcji surowców, które w ramach tego procesu produkcyjnego przybrały postać rzeczową Produktu (w szczególności suplementów diety, dietetycznych środków spożywczych specjalnego przeznaczenia medycznego w postaci: proszku w saszetkach, kapsulek żelatynowych twardych i miękkich, w tym twis-off, tabletek w opakowaniu jednostkowym lub w innych formach otrzymanych w wyniku procesu produkcyjnego). Przeniesienie własności tych towarów na klienta wymaga ich wydania, jako rzeczy określonych, co do gatunku – art. 155 § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.), czyli przeniesienia również ich posiadania na Zleceniodawcę, co pozwala temu ostatniemu na rozporządzanie tymi rzeczami jak właściciel. Tym samym, następuje w takim przypadku przeniesienie przez Wnioskodawcę na klienta (Zleceniodawcę) prawa do rozporządzania jak właściciel wyprodukowanym przez niego majątkiem rzeczowym (Produktami), co czyni tę czynność dostawą towarów, w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy.

Na podstawie art. 41 ust. 1 ustawy, stawka podatku od towarów i usług wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.

Ponadto ustawodawca przewidział obniżone stawki podatku oraz zwolnienia od podatku VAT dla dostaw niektórych towarów i świadczenia niektórych usług oraz określił warunki stosowania obniżonych stawek i zwolnień.

Dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku – stosownie do art. 41 ust. 2 ustawy – wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ustawy.

Wskazać należy jednak, iż stosownie do art. 146a ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r., z zastrzeżeniem art. 146f:

1. stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%;
2. stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%.

W pozycji 48 załącznika nr 3 do ustawy wymienione zostały towary sklasyfikowane pod symbolem PKWiU ex 10.89.19.0, tj. „Pozostałe różne artykuły spożywcze, gdzie indziej niesklasyfikowane, z wyłączeniem ekstraktów słodowych i produktów o zawartości alkoholu powyżej 1,2%.”

Przez PKWiU ex – zgodnie z art. 2 pkt 30 ustawy – rozumie się zakres wyrobów lub usług węższy niż określony w danym grupowaniu Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług.

Umieszczenie tego dopisku przy konkretnym symbolu statystycznym ma na celu zawężenie stosowania zwolnienia lub obniżonej stawki podatku VAT tylko do towarów należących do wymienionego grupowania statystycznego, spełniającego określone warunki sprecyzowane przez ustawodawcę w rubryce „Towar (grupa towarów)”. Zatem, wynikająca z konkretnego załącznika stawka VAT lub zwolnienie dotyczy wyłącznie danego wyrobu z danego grupowania.

W związku z powyższym, istotnym w przedmiotowej sprawie jest właściwe zaklasyfikowanie według PKWiU sprzedawanych przez Wnioskodawcę wyrobów.

W świetle art. 106 ust. 1 ustawy, podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy, z zastrzeżeniem ust. 1a, 2, 4 i 5 oraz art. 119 ust. 10 i art. 120 ust. 16.

Z opisu sprawy wynika, iż przedmiotowe Produkty mieszczą się w grupowaniu PKWiU 10.89.19.0 i nie są ekstraktami słodowymi lub produktami o zawartości alkoholu powyżej 1,2%.

Reasumując, w oparciu o przywołane uregulowania oraz przedstawiony stan faktyczny, stwierdzić należy, że wytwarzanie i sprzedaż Produktu, zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy, jest dostawą towarów. Wnioskodawca sprzedając przedmiotowe Produkty, mieszczące się w grupowaniu PKWiU ex 10.89.19.0 „Pozostałe różne artykuły spożywcze, gdzie indziej niesklasyfikowane, z wyłączeniem ekstraktów słodowych i produktów o zawartości alkoholu powyżej 1,2%”, stosowanie do art. 41 ust. 2 ustawy w związku z pozycją 48 załącznika nr 3 do ustawy – może stosować 8% stawkę podatku.

Podkreślić należy, że obowiązek przedstawienia organom podatkowym prawidłowej klasyfikacji dla sprzedawanych towarów lub świadczonych usług należy do podatnika, który ponosi odpowiedzialność za nieprawidłowo dokonaną klasyfikację. Wskazuje się, że tut. Organ nie jest uprawniony do klasyfikacji towarów i usług, ani też weryfikacji wskazanych przez Wnioskodawcę klasyfikacji, w związku z tym w niniejszej sprawie odpowiedzi udzielono wyłącznie przy założeniu, że grupowanie wskazane przez Wnioskodawcę jest prawidłowe.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, ul. Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t. j. Dz. U. z 2012 r., poz. 270). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Poznaniu, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno.