



Warszawa, 27.10.2004 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**Rzecznik Praw Obywatelskich**

*Prof. dr Andrzej ZOLL*

**RPO-480160-VI/04/AB**

00-090 Warszawa      Tel. centr. 551 77 00  
Al. Solidarności 77      Fax 827 64 53

**Pan**  
**prof. dr Mirosław Gronicki**  
**Minister Finansów**

Szanowny Panie Ministrze,

Zwrócił się do mnie Związek Producentów, Dostawców i Dystrybutorów „Polskie Okna i Drzwi” w sprawie stosowania – na podstawie art. 146 ust. 1 pkt 2 lit. a) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535) – stawki w wysokości 7% do usługi montowania okien i drzwi nie będących wyrobem usługodawcy. Skarżący się zarzucają, że wyłączenie - wobec producentów montujących wyprodukowane przez siebie okna i drzwi - możliwości stosowania obniżonej stawki VAT spowodowało, iż po 1 maja 2004 r. podatek od towarów i usług stał się – w ich branży - elementem konkurencyjnym na rynku krajowym, wpływa bowiem w oczywisty sposób na cenę ostateczną. Podniesiono również, że zróżnicowanie sytuacji podatkowej pogłębiają interpretacje dokonywane przez naczelników urzędów skarbowych na wniosek producentów.

1. Źródłem sytuacji są zasady klasyfikowania przyjęte w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług – wprowadzonej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 18 marca 1997 r. (Dz. U. Nr 42, poz. 264 z późn. zm.). Roboty instalacyjne i montażowe wykonywane w miejscu przeznaczenia – z wyłączeniem wykonywania przez producentów wyrobu - są klasyfikowane w odpowiednich grupowaniach podkategorii PKWiU, wyodrębnionych w tym celu w ramach klas obejmujących instalowane (montowane) wyroby; przy czym budowlane roboty instalacyjne i montażowe klasyfikuje się w dziale PKWiU 45 *Roboty budowlane*. Usługi montażu okien i drzwi, wykonywane na zlecenie przez firmę nie będącą producentem w/w

wyrobów, mieszczą się w zakresie grupowania PKWiU 45.42.11 *Roboty związane z montażem futryn drzwiowych i ram okiennych* i podlegają opodatkowaniu - na podstawie art. 146 ust. 1 pkt 2 lit. a) ustawy o podatku od towarów i usług - stawką w wysokości 7%.

Roboty instalacyjne wykonywane przez producenta wyrobu siłami własnymi są klasyfikowane inaczej – łącznie z wyrobem i w tym samym grupowaniu. Montaż okien i drzwi, wykonywany przez ich producenta nie jest odrębnie klasyfikowany i mieści się, w zależności od materiału z jakiego zostały wykonane w/w wyroby, w zakresie następujących grupowań:

- PKWiU 20.30.11 *Okna i drzwi, ościeżnice i progi drewniane;*
- PKWiU 25.23.14-50 *Drzwi, okna i ich ościeżnice oraz progi drzwiowe, z tworzyw sztucznych;*
- PKWiU 28.12.10-30 *Drzwi, okna i ich futryny oraz progi drzwiowe stalowe;*
- PKWiU 28.12.10-50 *Drzwi, okna i ich futryny oraz progi drzwiowe aluminiowe.*

Producenci okien i drzwi dokonujący jednocześnie ich montażu u klienta, są zatem obowiązani – na podstawie art. 41 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług – stosować za tę usługę stawkę w wysokości 22%.

2. W piśmie z dnia 6 sierpnia 2004 r. (Nr PP1-811/1154/04/JW./2626/2004) Ministerstwo Finansów potwierdziło, że usługi polegające na montażu okien w nowych budynkach mieszkalnych i budynkach remontowanych wykonywane przez firmę nie będącą producentem okien – jako mieszczące się w zakresie grupowania PKWiU 45.42.11-00.00 – podlegają opodatkowaniu stawką podatku od towarów i usług w wysokości 7%. W skład tej usługi może wchodzić zakup okien, dostarczenie tych okien i ich montaż, jeżeli jest to usługa kompleksowa świadczona przez firmę montującą okna.

Natomiast do montażu okien przez ich producenta zawsze należy stosować stawkę 22%.

Skarżący się załączyli interpretacje organów podatkowych pierwszej instancji pochodzące z różnych rejonów Polski. Treść niektórych z nich świadczy o tym, że nie wszystkie organy podatkowe prezentują pogląd przedstawiony przez Ministerstwo. W jednym z pism wyjaśniono m.in., że: „Roboty budowlano-montażowe z wykorzystaniem produkowanych przez wykonawcę elementów konstrukcji i stolarki okiennie-drzwiowej, wykonywane na obiektach budownictwa

mieszkaniowego (PKOB 11), podlegają opodatkowaniu 7% stawką VAT na podstawie art. 146 ust. 1 pkt 2a) ustawy o VAT. Jeżeli wykonawca podpisze z usługobiorcą umowę na wykonywanie robót – bez wyszczególnienia dostawy materiałów, stawkę 7% należy stosować do pełnej wartości kosztorysowej robót, obejmującej wartość materiałów, sprzętu i robocizny.” W piśmie nie odróżniano sytuacji producenta od sytuacji podmiotu kupującego montowane okna lub drzwi, jest ono zaś – jak wynika z informacji Związku – skierowane do producenta.

W kolejnej interpretacji - po przytoczeniu przepisu art. 146 ust. 1 pkt 2 lit. a) ustawy i wskazaniu stawki podatku właściwej dla materiałów budowlanych – wyjaśniono: „W przypadku kiedy z wykonawcą zawarto umowę na wykonanie usługi, a do jej wykonania niezbędny jest zakup materiałów, to powinien on na podstawie tej umowy wystawić fakturę na całość usługi opodatkowaną stawką podatku 7%.” Podatnik, który otrzymał to wyjaśnienie – producent (nie wiemy czy okien i drzwi czy jednego z tych artykułów) – uznał, że wynika z niego, iż może stosować 7% stawkę VAT.

W innej stwierdzono: „Zatem jeżeli produkowana przez Spółkę metalowa ślusarka budowlana jest elementem kalkulacyjnym kosztu usługi budowlanej wykonywanej w obiekcie budownictwa mieszkaniowego, w ramach której odbywa się montaż produkowanej ślusarki, wówczas do całej wartości kosztorysu stosuje się stawkę podatku VAT właściwą dla tej usługi, tj. 7%.”

W artykule „VAT Stawka na montaż okien nie powinna zależeć od tego, kto go wykonuje Producent w gorszej sytuacji” opublikowanym w „Rzeczypospolitej” z dnia 17 sierpnia 2004 r. autorka przytacza fragment interpretacji skierowanej do producenta: „Jeśli przedmiotem umowy cywilnoprawnej są roboty budowlane, w ramach których spółka będzie wstawiać okna, wówczas do pełnej wartości kosztorysu należy stosować jednolitą stawkę VAT (7 proc.)”. W konkluzji autorka stwierdziła, że wystarczy, iż przedmiotem świadczenia jest zamontowane okno, a wykonawca (w tym wypadku będący jednocześnie producentem) wystawi fakturę zawierającą jedną pozycję: usługa budowlano-montażowa i wskaże w umowie, że materiały dostarczył wykonawca.

W niektórych przypadkach załączone przez Związek interpretacje są sformułowane w taki sposób, że mogą być błędnie rozumiane przez podatników jako potwierdzające ich uprawnienie do stosowania 7% stawki VAT.

Przewidywać zatem można, że w wielu przypadkach – mimo, iż producenci okien i drzwi zwracali się do organu podatkowego I instancji z pisemnym zapytaniem o możliwość stosowania w ich konkretnej sytuacji stawki w wysokości 7% - udzielane odpowiedzi nie zapewniają jednolitego, w skali kraju, stosowania art. 146 ust. 1 pkt 2 lit. a) ustawy o podatku od towarów i usług i właściwej stawki podatku.

W przedstawionej sytuacji zwracam się do Pana Ministra o rozważenie potrzeby dokonania – w trybie art. 14 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.) - interpretacji powołanego przepisu z uwzględnieniem sytuacji producentów okien i drzwi montujących u klienta własne wyroby, w tym relacji zachodzących między umową zawieraną z usługobiorcą a prawidłowym zaklasyfikowaniem wykonanych czynności. Jednocześnie proszę o rozważenie celowości zalecenia dyrektorom izb skarbowych zweryfikowania dotychczas udzielonych wyjaśnień pisemnych dotyczących tej kwestii, oczywiście z uwzględnieniem normy art. 14a § 4 w zw. z art. 14 § 3 Ordynacji podatkowej.

3. Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 6 kwietnia 2004 r. (Dz. U. Nr 89, poz. 844) wprowadzona została od 1 maja 2004 r. do stosowania Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług, utraciło zaś moc rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 marca 1997 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. Nr 42, poz. 284 z późn. zm.). Do celów podatku od towarów i usług stosuje się nadal PKWiU wprowadzoną uchylonym rozporządzeniem, nie dłużej jednak niż do 31 grudnia 2005 r.

W piśmie z dnia 11 marca 2004 r. (Nr SP-16-5672/KU-88/2004) Prezes Głównego Urzędu Statystycznego poinformował, że zgodnie z obowiązującą od 1 maja br. PKWiU usługi montażu okien i drzwi, wykonywane przez firmę nie będącą ich producentem, mieszczą się w zakresie grupowania PKWiU 45.42.11 *Roboty instalacyjne futryn drzwiowych i ram okiennych*. Natomiast montaż okien i drzwi wykonywanych przez ich producenta, wg tej PKWiU klasyfikowany jest w ugrupowaniach nowoutworzonych dla tego rodzaju usług, w zależności od materiału, z którego wyroby zostały wykonane, tj.:

- PKWiU 20.30.90 *Usługi związane z instalowaniem (montażem) wytwarzanych przez producenta wyrobów stolarskich i ciesielskich dla budownictwa oraz prefabrykowanych budynków drewnianych;*

- PKWiU 25.23.90 *Usługi związane z instalacją (montażem) wytworzonych przez producenta wyrobów dla budownictwa i prefabrykowanych budynków z tworzyw sztucznych;*
- PKWiU 28.12.90 *Usługi instalowania (montażu) elementów metalowej stolarki budowlanej własnej produkcji, na miejscu przeznaczenia.*

Utworzenie nowego grupowania w ramach PKWiU obowiązującej od 1 maja 2004 r., statuującego nowy rodzaj usług, pozwalałoby – jak się wydaje - na stosowanie wobec producenta stawki w wysokości 7%, gdyby dla potrzeb podatku od towarów i usług miała zastosowanie ta Klasyfikacja i gdyby – stosownie do art. 41 ust. 14 ustawy o podatku od towarów i usług – zmiany te zostały określone w ustawie.

Utworzenie nowego grupowania świadczy o tym, że dotychczasowa klasyfikacja – obowiązująca nadal dla potrzeb podatku od towarów i usług – była określona na znacznym stopniu ogólności.

Na gruncie obowiązującej aktualnie PKWiU u producentów okien i drzwi montujących swoje wyroby u klientów usługi te stanowią nadal – dla potrzeb podatku od towarów i usług – dostawę materiału budowlanego, która konsumuje usługę, istniejącą już w nowej PKWiU.

Stosowanie klasyfikacji według nowej PKWiU do celów podatku od towarów i usług powinno rozpocząć się najpóźniej od dnia 1 stycznia 2006 r. Zwolnienie przewidziane w art. 146 ust. 1 pkt 2 lit. a) ustawy o podatku od towarów i usług będzie obowiązywało do 31 grudnia 2007 r., o ile wcześniej przepis ten nie zostanie skonsumowany przez regulację dotyczącą budownictwa w ramach polityki socjalnej – o czym nadmieniono w uzasadnieniu projektu ustawy o podatku od towarów i usług (druk sejmowy z dnia 1 sierpnia 2003 r. nr 1874). Jednak tylko do dnia 31 grudnia 2005 r. będą miały zastosowanie przepisy umożliwiające osobom fizycznym skorzystanie z ulgi w podatku dochodowym w związku z poniesieniem wydatków na remont i modernizację budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego.

W tym stanie proszę o wyjaśnienie czy stosowanie PKWiU wprowadzonej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 6 kwietnia 2004 r. dla potrzeb VAT wymaga zmiany ustawy o podatku od towarów i usług, a jeśli tak – to czy odpowiedni projekt tych zmian jest przygotowywany ? Czy utworzenie nowego grupowania dla usług montażu świadczonych przez producentów montowanych okien i drzwi zabezpieczy – w świetle tego projektu – stosowanie, na podstawie art. 146 ust. 1 pkt 2 lit. a) ustawy, stawki w wysokości 7% do tych usług ?

4. Nie można twierdzić, że celem wprowadzenia obniżonej stawki dla czynności wskazanych w art. 146 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług było ukształtowanie rynkowej pozycji usługodawców nie będących producentami montowanych okien i drzwi w sposób bardziej korzystny od pozycji ich producentów dokonujących montażu swoich produktów. Producent okien i drzwi montujący swoje wyroby u klientów dokonuje – w części obejmującej dostawę montowanych wyrobów i ich montaż z uwzględnieniem zużycia niezbędnych materiałów – tych samych czynności, które wykonuje usługodawca montujący wyroby nie będące jego produktami. Wyłącznie zasady klasyfikacji przyjęte w stosowanej aktualnie PKWiU – a nie charakter czynności - powodują, że świadczenie tych samych usług jest opodatkowane różnymi stawkami podatku. Rezultatem takiego zróżnicowania jest uprzywilejowana pozycja usługodawcy, której nie znosi okoliczność, że kupując montowane drzwi lub okna w cenie ich nabycia płaci podatek według stawki 22%. Stanowi on dla niego podatek naliczony, który – przynajmniej w części – odliczy od podatku należnego. Na ostatecznego konsumenta może zatem przerzucić niższą kwotę podatku.

Nawet przy uwzględnieniu ryzyka wynikającego z braku możliwości odliczenia w pełnej kwocie podatku naliczonego umotywowany jest zarzut stawiany przez skarżących się, że stosowanie różnych stawek podatkowych – 7% dla usług montowania okien i drzwi gdy wykonuje ją podmiot nie będący ich producentem, zaś 22% gdy wykonuje ją podmiot będący ich producentem – stało się czynnikiem mogącym zwiększać konkurencyjność usług świadczonych przez podmioty nie będące producentami. Stosowanie stawki obniżonej ze swej istoty ma na celu obniżenie ceny, którą zapłaci konsument. Aktualnie obowiązujące rozwiązanie prawne nie może być zatem uznane za wyraz realizacji zasady równiej konkurencji między podmiotami gospodarczymi.

Wobec sytuacji, która niewątpliwie prowadzi do zakłócenia konkurencji, przy uwzględnieniu faktu, że obowiązująca od dnia 1 maja 2004 r. PKWiU wyodrębnia jako samodzielną usługę montaż okien i drzwi dokonywany przez ich producenta, a której stosowanie nastąpi dopiero w przyszłości, ewentualna analogiczna zmiana PKWiU obowiązującej nadal dla celów podatkowych wymagałaby – jak się wydaje - przy uwzględnieniu postanowień art. 41 ust. 14 ustawy o podatku od towarów i usług – odpowiedniej zmiany ustawy. Mając na uwadze, że w jej art. 41 ust. 16 pkt 1 ustawodawca powierzył ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych uprawnienie do obniżania stawki podatku do wysokości m. in. 7%, przy

uwzględnieniu specyfiki obrotu niektórymi towarami i świadczenia niektórych usług; a nadto oceniając, że ewentualne zmniejszenie podatku od towarów i usług w jakimś stopniu może przyczynić się do niższych odliczeń z tytułu ulgi remontowej w podatku dochodowym od osób fizycznych - zwracam się do Pana Ministra o rozważenia celowości zaniechania, w trybie art. 22 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, poboru – do kwoty odpowiadającej 7% - podatku od towarów i usług należnego od tej części wartości dostawy towaru dokonanej przez producenta montującego własne wyroby, która odpowiada cenie dostarczenia okien lub drzwi i ich montażu. Mam świadomość, że uwzględnienie wniosku jest związane z koniecznością dokonania odpowiednich zmian zakresu danych, które powinny zawierać w takiej sytuacji faktury, nie wydaje się jednak by ich wprowadzenie było niemożliwe.

Utrzymywanie aktualnego opodatkowania tych czynności uważam za rozwiązanie nietrafne.

Z wyrazami szacunku

/-/