

Opodatkowanie organizacji i przeprowadzenia usług pogrzebowych oraz czynności związanych z udostępnianiem miejsc pochówku.

Interpretacja indywidualna, sygnatura: IBPP2/443-529/12/AM

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012r. poz. 749) oraz § 2 i § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, działając w imieniu Ministra Finansów, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia który wpłynął do tut. organu w dniu 31 maja 2012r., uzupełnionym pismem z dnia 3 września 2012r. (data wpływu 5 września 2012r.), o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w kwestii opodatkowania organizacji i przeprowadzenia usług pogrzebowych oraz czynności związanych z udostępnianiem miejsc pochówku –**jest nieprawidłowe:**

UZASADNIENIE

W dniu 31 maja 2012r. wpłynął ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w kwestii opodatkowania organizacji i przeprowadzenia usług pogrzebowych oraz czynności związanych z udostępnianiem miejsc pochówku.

Ww. wniosek został uzupełniony pismem z dnia 3 września 2012r. (data wpływu 5 września 2012r.), będącym odpowiedzią na wezwanie tut. organu z dnia 23 sierpnia 2012r., znak: IBPP2/443-529/12/AM.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący zaistniały stan faktyczny:

W ustawie z dnia 13 maja 1994 roku o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w RP, ustawodawca usytuował pojęcie kultu religijnego w części dotyczącej przepisów ogólnych w pierwszym artykule powyższej ustawy. Wolność sumienia i wyznania jest także chroniona normami Konstytucji. Kościołowi Ewangelicko-Augsburskiemu przysługuje prawo organizowania i wykonania kultu religijnego. W unormowaniach prawnych, Rzeczpospolita Polska godzi się na to, że Kościół ewangelicki będzie wykonywał kult religijny w miejscach publicznych.

Kult religijny w wykonaniu Kościoła ewangelickiego obejmuje również uroczystości pogrzebowe. Jurysdykcja Państwa nie rozciąga się na cmentarze wyznaniowe, dlatego ustawodawca wskazuje tylko na cmentarze komunalne co do możliwości sprawowania uroczystości pogrzebowych i religijnych.

Religijne uroczystości pogrzebowe dotyczą sprawowania pogrzebu. Pogrzeb wyznaniowy obejmuje trzy akty o charakterze liturgicznym: przeniesienie ciała do kościoła, odprawienie nabożeństwa pogrzebowego, odprowadzenie zwłok w miejsce przeznaczone na grzebanie zmarłych – które to akty są elementem kompleksowej postługi pogrzebowej. Cechą charakterystyczną działalności kultowej jest jej niezarobkowy charakter. Działalność kultowa ma realizować potrzeby duchowe członków wspólnoty w ramach obrzędów religijnych.

Parafia wykonując uroczystości pogrzebowe organizuje na zlecenie wiernego przeniesienie ciała do kościoła, odprawia nabożeństwo pogrzebowe, odprowadza zwłoki na miejsce pochówku. Następnie po zakończonej uroczystości dokonuje zasypania grobu, ułożenia kwiatów na miejscu pochówku. Po upływie określonego czasu, gdy ziemia zostanie odpowiednio ułożona, na miejscu pochówku stawia się nagrobek. Dokonują tego albo pracownicy Parafii albo firma, której Parafia to podzleca. Za całość postługi Parafia otrzymuje ofiarę od rodziny zmarłego.

Działalność prowadzona przez wspólnoty religijne na cmentarzu określa art. 1 ust. 3 Ustawy o cmentarzach i chowaniu zmarłych z dnia 31 stycznia 1959 roku. "właściwe władze kościelne decydują o założeniu lub rozszerzeniu cmentarza wyznaniowego, które może nastąpić na terenie przeznaczonym na ten cel w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego, po uzyskaniu zgody właściwego inspektora sanitarnego". Kościół prowadzący działalność na cmentarzu wyznaniowym nie prowadzi działalności gospodarczej, bowiem działalność może być uznana za działalność gospodarczą gdy spełnione są przesłanki w postaci celu wyrażającym się w zysku finansowym oraz zakwalifikować je można do działalności wytwórczej, budowlanej, handlowej, usługowej lub prowadzona działalność jest w sposób ciągły i zorganizowany. Działalność kultowa koncentruje się na zaspokajaniu potrzeb duchowych i stanowi działalność statutową Kościoła.

Sporadycznie zdarza się, że Parafia udostępnia miejsce do pochówku dla osób nie będących wiernymi Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego. Są to zazwyczaj osoby świeckie bądź pochodzące z małżeństwa mieszanego, w którym jeden z małżonków był wyznania ewangelicko-augsburskiego a drugi innego obrządku. Wówczas zgodnie z wewnętrznymi przepisami kościelnymi, Parafia nie może odmówić pochówku i przeprowadzenia ceremonii pogrzebowej. Dla osób świeckich w takim przypadku postługę sprawuje Mistrz Ceremonii będący pracownikiem państwowym.

Parafia pobiera również wynagrodzenie za udostępnienie miejsca na cmentarzu i utrzymanie cmentarza, przy czym nie są to działania nastawione na zysk a odpłatność ta pokrywa koszty administrowania cmentarzem.

W piśmie uzupełniającym z dnia 3 września 2012r. Wnioskodawca doprecyzował stan faktyczny i wskazał, iż:

1. Wnioskodawca jest podmiotem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 31 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towaru i usług – a konkretnie działa na podstawie przepisów ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1994r. nr 73 poz. 323),

2. Parafia nie jest nastawiona na osiągnięcie zysków,
3. czynności wymienione we wniosku wnioskodawcy świadczy w zakresie interesu zbiorowego swoich członków – choć jak wskazano we wniosku, w przypadku uroczystości pogrzebowych świadczonych na rzecz osób innego wyznania, Parafia udostępnia jedynie miejsce pochówku, a czynności duszpasterskie prowadzone są przez osoby wymienione we wniosku m.in. Mistrza Ceremonii.
4. czynności wykonywane są na rzecz członków w zamian za ofiarę za czynności duszpasterskie, których wysokość określana jest przepisami wewnętrznymi Kościoła.
5. symbol PKWiU świadczonych przez podatnika usług to 94.91.10.0 – usługi świadczone przez organizacje religijne.

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

1. **Czy wszystkie czynności związane z organizacją i przeprowadzeniem uroczystości pogrzebowej związanej z pochówkiem zmarłego tj. wykopanie dołu na trumnę, odprawienie uroczystego nabożeństwa, odprowadzenie zwłok, zasypanie grobu oraz postawienie pomnika, korzystają ze zwolnienia od podatku od towaru i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 31...**
2. **Czy czynności związane z udostępnieniem miejsc pochówku, dzierżawą grobów przez organizację religijną, zarządzanie cmentarzem oraz utrzymaniem ładu – czyli usługami będącymi działaniami kultu religijnego korzystają ze zwolnienia od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 31...**

Zdaniem Wnioskodawcy, kompleksowa posługa pogrzebowa, którą w świetle ustawy o podatku od towarów i usług, należy uznać za świadczenie usług, korzysta w pełni ze zwolnienia od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 31.

Nie da się bowiem wyodrębnić części składowych uroczystości pogrzebowych – są one spójne, jednolite i wzajemnie się uzupełniające. Na taki charakter usługi wskazał również usługodawca, który określił, że zwolnieniu podlegają usługi oraz dostawy towarów ściśle z tymi usługami związane. O ile odprawienie nabożeństwa pogrzebowego, wykopanie dołu na trumnę a następnie jego zasypanie po uroczystościach może stanowić świadczenie usług, o tyle postawienie pomnika na miejscu pochówku może być uznane za dostawę towarów. Bez względu jednak na charakter usługi, kompleksowa posługa pogrzebowa będzie korzystała ze zwolnienia z opodatkowania. Podatnik pragnie zaznaczyć, że nie można odprawić pogrzebu zakończywszy posługi Kościoła jedynie na odprawieniu nabożeństwa. Osoba duchowna uczestniczy w całości uroczystości, także w chwili kiedy trumna spoczywa już w grobie. Kościół swoją posługę sprawuje kompleksowo i wszystkie związane z tym działania korzystają ze zwolnienia od podatku od towarów i usług.

Również ceremonia pogrzebowa, odprawiona dla osób świeckich przez Mistrza Ceremonii będzie korzystała ze zwolnienia z opodatkowania, gdyż ustawodawca nie uzależnił zwolnienia od tego, kto posługę sprawuje a jedynie wskazał na to, że musi to być usługa świadczona przez kościół bądź związki wyznaniowe.

W świetle tych przepisów Kościół Ewangelicko-Augsburski w Rzeczypospolitej Polskiej korzysta ze zwolnienia przedmiotowego, przywoływanego w art. 43 ust. 2 pkt 31 ustawy o podatku od towarów i usług w związku z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 13 maja 1994 roku o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w RP, usług pogrzebowych świadczonych na cmentarzach wyznaniowych.

Udostępnienie miejsca na cmentarzu i utrzymanie cmentarza przez organizację religijną stanowi działanie statutowe danej wspólnoty religijnej. W parafiach ewangelicko-augsburskich wynika to z przepisów § 4 Regulaminu Parafialnego oraz § 24 Zasadniczego prawa Wewnętrznego. Tym samym zwolniona jest z opodatkowania podatkiem VAT, bowiem świadczona jest w ramach działalności kultowej. Udostępnienie miejsca do pochówku na cmentarzu wyznaniowym wchodzi w zakres działalności statutowej parafii. Wynika to ze sprawowanej posługi religijnej.

Usługi świadczone przez organizacje religijne, wchodzące w skład działalności statutowej Parafii wyrażające się w posłudze religijnej i pomimo, że podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, to korzystają ze zwolnienia na podstawie przywołanego powyżej art. 43 ust. 2 pkt 31 a ustawy o podatku od towarów i usług.

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

Ustawa z dnia 13 maja 1994r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 73, poz. 323 ze zm.) stanowi w art. 34 ust. 1, że majątek i przychody kościelnych osób prawnych podlegają ogólnym przepisom podatkowym, a w szczególności art. 17 ust. 1 pkt 4a i 4b ustawy z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1993r. Nr 106, poz. 482 i Nr 134, poz. 646 oraz z 1994r. Nr 1, poz. 2 i Nr 43, poz. 163).

Tak więc na podstawie art. 34 ust. 1 powołanej powyżej wyżej ustawy, majątek i przychody kościelnych osób prawnych podlegają ogólnym przepisom podatkowym.

Zatem Parafia Ewangelicko-Augsburska jako osoba prawna podlega zarówno przepisom ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jak i przepisom ustawy o podatku od towarów i usług.

W myśl art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011r. Nr 177, poz. 1054), zwanej dalej również ustawą o VAT, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Działalność gospodarcza w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług obejmuje wszelką działalność

producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Takie ujęcie działalności gospodarczej wskazuje, że podatnikami VAT są podmioty zajmujące się profesjonalnie obrotem gospodarczym. Natomiast podstawową grupą podatników VAT, określoną w art. 15 ust. 1 ustawy, są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą (zdefiniowaną w cyt. wyżej ust. 2 art. 15 ustawy), bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

Zdaniem tut. organu, użycie przez ustawodawcę określenia "bez względu na cel i rezultat" oznacza, że działalność gospodarcza podatnika VAT może, lecz wcale nie musi być nakierowana na osiągnięcie zysku, gdyż w jej ramach podatnik może dążyć do osiągnięcia celów innych niż zarobkowe. Tym samym podatnikiem VAT mogą być również podmioty typu non profit, realizując np. zadania oświatowe, zdrowotne, kulturalne, charytatywne itp., przy czym opodatkowaniu mogą podlegać jedynie takie czynności tych podatników, działających w tym charakterze, które są realizowane pod tytułem odpłatnym.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

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

Jak stanowi art. 2 pkt 6 przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Stosownie do art. 8 ust. 1 ww. ustawy o VAT, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, 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.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy, podstawowa 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.

Jednakże na mocy art. 146a pkt 1 ustawy o VAT, w okresie od dnia 1 stycznia 2011r. do dnia 31 grudnia 2013r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%.

Zarówno w treści ustawy jak i przepisów wykonawczych do niej, ustawodawca przewidział opodatkowanie niektórych czynności stawkami obniżonymi lub zwolnienie od podatku.

Jak stanowi art. 43 ust. 1 pkt 31 ww. ustawy, zwalnia się od podatku usługi oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną, realizowane przez:

- a. kościoły i związki wyznaniowe, o których mowa w przepisach o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej oraz w przepisach o stosunku Państwa do kościołów i innych związków wyznaniowych,
- b. organizacje powołane do realizacji celów o charakterze politycznym, związkowym, patriotycznym, filozoficznym, filantropijnym lub obywatelskim

– w zakresie interesu zbiorowego swoich członków, wykonywane na rzecz ich członków w zamian za składki, których wysokość i zasady ustalania wynikają z przepisów statutowych tych podmiotów, pod warunkiem że podmioty te nie są nastawione na osiągnięcie zysków, jeżeli zwolnienie nie spowoduje naruszenia warunków konkurencji.

Z opisu sprawy wynika, iż Kościołowi Ewangelicko-Augsburskiemu przysługuje prawo organizowania i wykonania kultu religijnego. W unormowaniach prawnych, Rzeczpospolita Polska godzi się na to, że Kościół ewangelicki będzie wykonywał kult religijny w miejscach publicznych. Kult religijny w wykonaniu Kościoła ewangelickiego obejmuje również uroczystości pogrzebowe. Wnioskodawca podał opis wykonanych czynności tj. Parafia wykonując uroczystości pogrzebowe organizuje na zlecenie wiernego przeniesienie ciała do kościoła, odprawia nabożeństwo pogrzebowe, odprowadza zwłoki na miejsce pochówku. Następnie po zakończonej uroczystości dokonuje zasypania grobu, ułożenia kwiatów na miejscu pochówku. Po upływie określonego czasu, gdy ziemia zostanie odpowiednio ułożona, na miejscu pochówku stawia się nagrobek. Dokonują tego albo pracownicy Parafii albo firma, której Parafia to podzleca. Za całość usługi Parafia otrzymuje ofiarę od rodziny zmarłego.

Sporadycznie zdarza się, że Parafia udostępnia miejsce do pochówku dla osób nie będących wiernymi Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego. Są to zazwyczaj osoby świeckie bądź pochodzące z małżeństwa mieszanego, w którym jeden z małżonków był wyznania ewangelicko-augsburskiego, a drugi innego obrządku.

Parafia pobiera również wynagrodzenie za udostępnienie miejsca na cmentarzu i utrzymanie cmentarza, przy czym nie są to działania nastawione na zysk a odpłatność ta pokrywa koszty administrowania cmentarzem.

Do tak opisanych czynności Wnioskodawca wnosi o zastosowanie zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 31 ustawy o VAT.

Zaznaczyć na wstępie należy, że tut. Organ dokonując niniejszego rozstrzygnięcia skupił się ściśle na odpowiedzi na sformułowane we wniosku pytanie, w którym Wnioskodawca wskazał możliwość zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług w kontekście konkretnej normy prawnej tj. art. 43 ust. 1 pkt 31 ustawy o VAT. Także przedmiotowa interpretacja zawęży się jedynie do udzielenia odpowiedzi na pytanie, nie wychodząc poza jego ramy, poprzez dokonanie oceny sytuacji prawnopodatkowej Wnioskodawcy w oparciu o inne niż wskazane w zapytaniu regulacje prawne.

Zatem aby czynności wykonywane przez Wnioskodawcę mogły być objęte hipotezą normy zawartej w art. 43 ust. 1 pkt 31 lit. a ustawy o VAT, muszą wypełniać warunki w niej zapisane.

W przepisie tym zaznaczono, że usługi świadczone przez te podmioty muszą być:

- realizowane w zakresie interesu zbiorowego swoich członków;
- wykonywane w zamian za składki, których wysokość i zasady ich ustalania są oparte na statucie;
- pod warunkiem że podmioty te nie będą nastawione na osiągnięcie zysków i zwolnienie nie spowoduje naruszenia warunków konkurencji.

Ponadto wskazać należy, iż wszystkie powyższe warunki powinny być spełnione łącznie. Niespełnienie choćby jednego z nich wyklucza zwolnienie od podatku.

W pierwszej kolejności Wnioskodawca musi posiadać status kościoła lub związku wyznaniowego, o którym mowa w przepisach o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej oraz w przepisach o stosunku Państwa do kościołów i innych związków wyznaniowych.

Z opisu sprawy wynika, iż Wnioskodawca posiada osobowość prawną, działa na podstawie ustawy z dnia 13 maja 1994r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w RP. Wobec tego pierwszy warunek wynikający z cytowanego przepisu został spełniony.

Kolejnym warunkiem zastosowania przedmiotowego zwolnienia jest wymóg świadczenia usług w interesie zbiorowym swoich członków. W tym miejscu należy wskazać, iż czynności opisane we wniosku w szczególności dot. prac związanych z miejscem pochówku (wykopanie i zasypanie grobu, postawienie nagrobka, udostępnienie miejsca na cmentarzu) są wykonywane w odniesieniu do poszczególnych członków (rodziny zmarłego) a zatem nie można przyjąć, iż dokonywane są w interesie zbiorowym członków.

Ponadto kolejnym warunkiem wynikającym z cytowanego przepisu art. 43 ust. 1 pkt 31 ustawy o VAT jest wymóg, aby usługi oraz dostawa towarów ściśle związana z tymi usługami była wykonywana w zamian za składki, których wysokość i zasady ustalania wynikają z przepisów statutowych tych podmiotów. W tym miejscu należy wskazać, iż Wnioskodawca zarówno w opisie sprawy jak też w piśmie uzupełniającym opis stanu faktycznego nie wskazał aby opłaty za wykonanie ww. czynności były składkami, których wysokość i zasady ustalania wynikają z przepisów statutowych Wnioskodawcy, natomiast nazywa je ofiarą lub wynagrodzeniem.

Biorąc pod uwagę powołane powyższe oraz opis sprawy należy stwierdzić, iż ofiary otrzymywane od rodziny zmarłego za organizację uroczystości pogrzebowej przez Parafię oraz pobieranie, jak wskazał Wnioskodawca w opisie sprawy, wynagrodzenia za udostępnienie miejsca na cmentarzu i utrzymanie cmentarza, nie posiadają charakteru składki w rozumieniu przepisu art. 43 ust. 1 pkt 31 ustawy o VAT. Opłaty te bowiem nie są związane z faktem przystąpienia osoby lub podmiotu do danego Kościoła a wiążą się z konkretnym zindywidualizowanym świadczeniem.

Ponadto, następnym wymogiem warunkującym opisane zwolnienie jest aby zwolnienie to nie spowodowało naruszenia warunków konkurencji.

Zastosowanie w tej sprawie zwolnienia dla Wnioskodawcy w odniesieniu do np. dostawy nagrobków stawiałoby go w uprzywilejowanej sytuacji na rynku w stosunku do innych podmiotów wykonujących takie same czynności.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, iż świetle wskazanych okoliczności skutkujących niespełnieniem warunków wynikających z przepisu art. 43 ust. 1 pkt 31 ustawy o VAT nie jest możliwym zastosowanie zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT do ww. czynności świadczonych przez Wnioskodawcę tzn. do organizacji uroczystości pogrzebowej oraz czynności związanych z udostępnieniem miejsc pochówku, dzierżawą grobów, zarządzaniem cmentarzem oraz utrzymaniem ładu na cmentarzu.

Ponadto tut. organ chciałby ustosunkować się do twierdzenia Wnioskodawcy zawartego w stanowisku, iż wykonuje kompleksową usługę pogrzebową.

W orzecznictwie ugruntował się pogląd, że dzielenie wykonywanej, kompleksowej usługi na dwie odrębne usługi jest niezgodne z powszechnie przyjętą praktyką gospodarczą, orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz orzecznictwem Sądu Najwyższego. W wyroku TSUE w sprawie pomiędzy Card Protection Plan Ltd (CPP) a Commissioners of Customs and Excise (sygn. C-349/96) Trybunał orzekł: "(...) Z art. 2(1) VI Dyrektywy wynika, iż każde świadczenie usług musi być zasadniczo uznawane za odrębne i niezależne oraz świadczenie obejmujące jedną usługę z ekonomicznego punktu widzenia nie powinno być sztucznie dzielone, by nie zakłócić funkcjonowania systemu VAT; należy określić zasadnicze cechy transakcji w celu ustalenia, czy podatnik świadczy na rzecz klienta, który jest typowym klientem, kilka odrębnych usług zasadniczych, czy też jedną usługę. Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej".

Stanowisko TSUE podzielił Sąd Najwyższy, który w wyroku z dnia 21 maja 2002r. (sygn. akt III RN 66/01) stwierdził: "podział jednorodnej, kompleksowej usługi na dwa odrębne rodzaje jest podziałem sztucznym i nie może stanowić podstawy do podziału kwoty należnej za tę usługę na dwie części, z czego każda jest objęta inną stawką VAT".

W przedmiotowej sprawie czynność wykonywania nagrobków jest odrębną czynnością od usługi pogrzebowej tj. związanej

z pochówkiem zmarłego, czynność ta nie będzie środkiem do lepszego wykorzystania usługi głównej (usługi pogrzebowej związanej z pochówkiem zmarłego). Zauważyć należy, że dla podmiotu dokonującego zamówienia usługi pogrzebowej związanej z pochówkiem zmarłego celem głównym nie jest wykonanie grobowca zmarłej osobie, bowiem to jest sprawą drugorzędną. Wykonanie grobowca pozostaje poza zakresem usługi pogrzebowej i stanowi od niej świadczenie odrębne. Potwierdzeniem tego rozwiązania jest sama możliwość wyboru przez klienta możliwości zamówienia usługi pogrzebowej bez wykonania grobowca dla zmarłego, bowiem zamawiając u Wnioskodawcy świadczenie usługi pogrzebowej związanej z pochówkiem osoby zmarłej rodzina zmarłego nie jest zobowiązana do zamówienia również wykonania grobowca dla zmarłej osoby. Zatem usługa pogrzebowa i usługa wykonania grobowca są niezależnymi usługami, które funkcjonują odrębnie i mogą być przedmiotem odrębnych świadczeń.

Podkreślić należy, że orzecznictwo wspólnotowe dopuszcza możliwość opodatkowania różnymi stawkami podatku VAT jednej dostawy towaru, w której to kwestii Trybunał Sprawiedliwości UE w sprawie C-251/05 z dnia 6 lipca 2006r., stwierdził co następuje cyt.: "Okoliczność, iż określone towary stanowią przedmiot jednej dostawy, która z jednej strony obejmuje towar główny objęty przez ustawodawstwo danego państwa członkowskiego zwolnieniem dającym prawo do zwrotu zapłaconego podatku w rozumieniu art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG (zbliżanie stawek VAT), oraz z drugiej strony towary wyłączone przez to ustawodawstwo z zakresu zastosowania tego zwolnienia, nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane państwo członkowskie pobierało podatek VAT od dostawy towarów wyłączonych według stawki zwykłej".

Mając powyższe na uwadze nie można przyjąć iż wszystkie wymienione we wniosku czynności stanowią jedną kompleksową usługę.

Reasumując, czynności opisane we wniosku nie korzystają ze zwolnienia od podatku od towarów i usług, określonego w art. 43 ust. 1 pkt 31 ustawy o VAT.

Wobec powyższego stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za nieprawidłowe.

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. Zgodnie z przepisem § 1 pkt 1 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 28 sierpnia 2008r. w sprawie przekazania rozpoznawania innym wojewódzkim sądom administracyjnym niektórych spraw z zakresu działania ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (Dz. U. Nr 163, poz. 1016) skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, 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 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t. j. Dz. U. z 2012r., 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 Katowicach, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a, 43-300 Bielsko-Biała.