

Poznań, 11 stycznia 2007 r.

Dr Ryszard Sowiński

Uniwersytet Adama Mickiewicza

Wydział Prawa i Administracji

Poznań

## **Opinia prawna**

w przedmiocie zgodności z prawem Unii Europejskiej zmian w przepisach podatkowych dotyczących darowizn żywności dokonywanych przez podatników podatku od towarów i usług na rzecz organizacji prowadzących działalność pożytku publicznego.

## **Konkluzja opinii**

W mojej ocenie proponowane przez Wspólnotę Roboczą Związków Organizacji Socjalnych (WRZOS) i Federację Polskich Banków Żywności rozwiązania **pozostają w sprzeczności z przepisami dyrektywy** Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

## **Przedmiot opinii**

Zwrócono się do mnie z prośbą o wyrażenie opinii na temat zgodności z prawem europejskim zmian w polskim prawie podatkowym, mających na celu **zrównanie skutków podatkowych darowizn** żywności na rzecz organizacji prowadzących działalność pożytku publicznego **ze skutkami podatkowymi utylizacji** żywności, która utraciła wartość ekonomiczną dla przedsiębiorcy.

W obecnym stanie prawnym podatnicy podatku od towarów i usług, w przypadku przekazywania towarów należących do ich przedsiębiorstwa na cele nie związane z działalnością gospodarczą, są zobowiązani do potraktowania takich czynności na równi z dostawą towarów, która jest przedmiotem opodatkowania. Prowadzi to do sytuacji, w której przedsiębiorcom bardziej opłaca się niszczenie niewykorzystanej żywności, niż jej przekazywanie na cele dobroczynne.

W związku z powyższym Wspólnota Robocza Związków Organizacji Socjalnych (WRZOS) i Federacja Polskich Banków Żywności zaproponowały, aby albo zmienić ustawę o podatku od towarów i usług, zaliczając nieodpłatne przekazania żywności na rzecz organizacji prowadzących działalność pożytku publicznego do czynności wyłączonych z opodatkowania, albo (nie zmieniając ustawy) wprowadzić rozporządzenie ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sprawie zaniechania poboru podatku od towarów i usług.

## Stan prawny

W sprawie będącej przedmiotem niniejszej opinii znaczenie mają przede wszystkim następujące przepisy:

- Art. 16 dyrektywy Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>1</sup> (2006/112/WE) – zwanej dalej Dyrektywą,
- Art. 249 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską (DzU 04/90/864) – zwanego dalej TWE i inne przepisy oraz zasady dotyczące implementacji prawa wspólnotowego,
- Art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (DzU 04/54/535 z późn. zm.),
- Art. 22 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 2004 r. Ordynacja podatkowa (DzU 05/8/60 z późn. zm.)

---

<sup>1</sup> Dyrektywa ta zastąpiła wcześniejsze dyrektywy w sprawie podatku od wartości dodanej, w tym VI Dyrektywę z 17 maja 1977 r. (77/388/EWG) w której znajdował się podobnie brzmiący art. 5 ust. 6.

## Analiza prawna

### I

Podatek od wartości dodanej dotyczy, co do zasady, czynności dokonywanych odpłatnie. Podatnicy dokonujący tych czynności mają prawo do odliczenia od podatku należnego z tytułu dokonywanej przez siebie dostawy towarów, podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z prowadzoną przez nich działalnością gospodarczą. Zasadą jest odliczanie wyłącznie podatku związanego z wykonywaniem czynności opodatkowanych. Z tego powodu, jeżeli podatnicy, oprócz czynności opodatkowanych, wykonują również czynności np. zwolnione z podatku – podatek naliczony można odliczać jedynie w takiej proporcji, w jakiej obroty z działalności opodatkowanej mają się do całkowitych obrotów (łącznie z obrotami z czynności zwolnionych z opodatkowania). Przepisy Dyrektywy i, w konsekwencji, ustawy o podatku od towarów i usług, nie pozbawiają podatnika prawa do odliczenia w sytuacji, w której wykonuje on czynności wyłączone z opodatkowania. Podobne skutki ma wykonywanie czynności obciążonych w Polsce stawką podatkową 0%.

Istnieją sytuacje, w których podatnik zobowiązany jest naliczyć podatek od czynności wykonywanych nieodpłatnie. Są to, między innymi, nieodpłatne przekazanie towarów należących do przedsiębiorstwa na cele nie związane z działalnością gospodarczą, nieodpłatne wykonywanie usług i zakończenie działalności gospodarczej<sup>2</sup>. Systemowym uzasadnieniem opodatkowania wymienionych wyżej czynności jest to, iż podatnik, nabywając towary i usługi, dokonał odliczenia podatku naliczonego, chociaż w ostateczności okazało się, że część podatku naliczonego nie jest związana z dokonywaniem czynności opodatkowanych. Wprowadzenie opodatkowania tych nieodpłatnych czynności ma, w założeniu, powodować zwrot części nienależnie odliczonego podatku.

---

<sup>2</sup> Istnieją jeszcze inne sytuacje jak np. w przypadku przemieszczania towarów pomiędzy państwami członkowskimi UE

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na fakt, że ustawodawca nie uznaje za przedmiot opodatkowania czynności polegających na niszczeniu niewykorzystanych przez podatnika towarów, pomimo że podatnik odliczył podatek naliczony związany z ich zakupem lub wytworzeniem. Prowadzi to do sytuacji, w której przedsiębiorcy bardziej opłaca się zniszczyć niewykorzystane towary, niż przekazać je na cele nie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

## II

Na konieczność uznania przez państwa członkowskie nieodpłatnych przekazów towarów za czynność opodatkowaną wskazuje wyraźnie art. 16 Dyrektywy. Stanowi on, że **"wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznaczają do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlegał w całości lub w części odliczeniu, jest uznawane za odpłatną dostawę towarów."**

Przepis powyższy ma brzmienie kategoryczne i precyzyjne – w Dyrektywie nie przewidziano ani dodatkowych warunków ani wyjątków od opisywanej zasady. Pojawia się zatem pytanie, czy możliwe jest odstępstwo od opisywanej w Dyrektywie zasady. Kwestia ta zostanie poddana analizie w dalszej części niniejszej ekspertyzy.

## III

Wspólnota Robocza Związków Organizacji Socjalnych (WRZOS) i Federacja Polskich Banków Żywności poddaje pod rozagę rozwiązanie polegające na wprowadzeniu w drodze rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych zaniechania poboru podatku od towarów przekazywanych nieodpłatnie organizacjom prowadzącym działalność pożytku publicznego. Rozwiązanie takie ma być alternatywą w przypadku stwierdzenia, że zmiana ustawy nie będzie możliwa ze względu na regulacje prawa europejskiego.

Zgodnie z art. 22 § 1 Ordynacji podatkowej minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników, zaniechać w całości lub w części poboru podatków, określając rodzaj podatku, okres, w którym następuje zaniechanie, i grupy podatników, których dotyczy zaniechanie. Rozporządzenie takie nie może uchybiać przepisom o pomocy publicznej.

W opisywanej sytuacji wydanie rozporządzenia byłoby możliwe w przypadku łącznego wystąpienia trzech przesłanek:

- uzasadnionego interesu publicznego lub ważnego interesu podatników,
- dopuszczalności zaniechania poboru podatków w świetle przepisów o pomocy publicznej,
- dopuszczalności zaniechania poboru podatku w świetle Dyrektywy.

Nie wnikając w analizę dwóch pierwszych przesłanek, warto skoncentrować się na analizie przesłanki trzeciej – jeżeli nie zostanie ona bowiem spełniona, zaniechanie poboru podatku w drodze rozporządzenia będzie stanowiło naruszenie przepisów prawa europejskiego.

## IV

Kwestię tę należy rozpatrzeć biorąc pod uwagę zasady implementacji dyrektyw do prawa krajowego wyrażone w art. 249 TWE. Przepis ten (akapit 3) stanowi, że "dyrektywa wiąże każde Państwo Członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków". Zasady implementacji można też wywieść z brzmienia art. 10 TWE, który nakłada na państwa członkowskie obowiązek podejmowania wszelkich – ogólnych i szczególnych – środków w celu realizacji zobowiązań traktatowych.

Przyjęty na gruncie polskiego języka prawniczego termin "implementacja" odpowiada angielskiemu pojęciu "*implemetation*", które nie znajduje w polskim języku prawniczym

wiernego synonimu. Być może najbliższym mu słowem jest występujące w literaturze "urzeczywistnienie prawa"<sup>3</sup>, które obejmuje zarówno fazę stanowienia, jak i stosowania oraz przestrzegania prawa. Termin "implementacja" oznacza "wszelkie działania związane z zapewnieniem warunków do efektywnego działania przyjętych norm generalnych, co oznacza powiązane ze stosowaniem i kontrolą przestrzegania prawa. Lokuje się zatem między stanowieniem a stosowaniem i kontrolą przestrzegania prawa"<sup>4</sup> Powszechnie przyjętą w prawie, orzecznictwie i literaturze przedmiotu zasadą implementacji prawa wspólnotowego jest zasada efektywności.

Zasada efektywności polega na konieczności

- a) osiągnięcia zakładanego rezultatu i
- b) osiągnięcia go w należyty sposób (np. co do czasu).

Zasada efektywności została wyrażona nie tylko w cytowanych przepisach art. 10 i 249 TWE ale również w deklaracji dołączonej do Traktatu o Unii Europejskiej z Maastricht, w której strony Traktatu podkreślają jako kluczową potrzebę "całkowitej i dokładnej transpozycji" dyrektyw do prawa krajowego. Bez względu na formę tej transpozycji prawo wspólnotowe ma być przy tym stosowane "równie efektywnie i konsekwentnie jak prawo krajowe". Konieczność stosowania omawianej zasady wynika też z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości<sup>5</sup> oraz z deklaracji i praktyki działania Komisji Europejskiej<sup>6</sup>.

Zasada efektywności zakłada również konieczność wprowadzania sankcji za naruszanie norm wynikających z prawa wspólnotowego, które powinny być efektywne, proporcjonalne i odstraszające<sup>7</sup>.

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na jeszcze jedną zasadę implementacji – zasadę asymilacji (równoważności) – "naruszenia prawa wspólnotowego muszą być sankcjonowane w sposób równoważny sankcjonowaniu naruszeń prawa krajowego o podobnym charakterze i

---

<sup>3</sup> Sarkowicz R. Stelmach J., Teoria prawa, Kraków 1996 r., s. 96 i n.

<sup>4</sup> Mik C., Europejskie prawo wspólnotowe - zagadnienia teorii i praktyki t. 1, Warszawa 2000, s. 652

<sup>5</sup> Mik C., Europejskie prawo wspólnotowe - zagadnienia teorii i praktyki t. 1, Warszawa 2000, s. 652

<sup>6</sup> zob. choćby np. komunikat Komisji "Wpływ i skuteczność jednolitego rynku COM(96)520 final.

<sup>7</sup> Mik C., Europejskie prawo wspólnotowe – zagadnienia teorii i praktyki t. 1, Warszawa 2000, s. 660

znaczeniu"<sup>8</sup>, a precyzyjniej – w sposób nie mniej korzystny, jak przy sankcjonowaniu naruszeń prawa krajowego.

Analizując treść dyrektyw pod kątem techniki prawodawczej można wyróżnić takie dyrektywy, które (np. poprzez użycie zwrotów niedookreślonych) wytyczają jedynie ogólne kierunki legislacji krajowej i nie określają sztywnych granic wyznaczonych w nich celów oraz takie dyrektywy, które (poprzez użycie precyzyjnych sformułowań) w praktyce narzucają państwu członkowskiemu sposób formułowania tekstu aktów prawotwórczych prawa wewnętrznego (*loi uniforme*). W tym drugim przypadku (a taki niewątpliwie jest zapis art. 16 Dyrektywy) swoboda ustawodawcy krajowego jest minimalna lub nie ma jej w ogóle<sup>9</sup>, pomimo że obowiązek implementacji dyrektyw nie obejmuje konieczności umieszczenia w aktach prawa krajowego dosłownego brzmienia przepisów dyrektywy<sup>10</sup>. Obecnie obserwuje się odchodzenie od sformułowań ogólnych na rzecz precyzyjnego określania celów, jakie ma osiągnąć prawodawca krajowy<sup>11</sup>.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na podjętą w literaturze i orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości kwestię "implementowania" dyrektywy poprzez odpowiednie dostosowanie do niej praktyki administracji. W sprawie Komisja vs Belgia Trybunał uznał, że ponieważ taka praktyka może być w każdym momencie zmieniona – nie jest to właściwa droga urzeczywistnienia dyrektyw<sup>12</sup>. Można, *a contrario*, wysnuć na tej podstawie wniosek, że również tolerowanie takiego sposobu stosowania prawa, który w praktyce niweczy osiągnięcie celu założonego przez dyrektywę, nie będzie tolerowane przez organy zobowiązane do nadzoru nad prawidłowością implementacji prawa unijnego. Taka interpretacja jest zresztą zgodna z treścią art. 10 TWE, w którym mówi się o konieczności podejmowania **wszelkich** środków mających na celu realizację zobowiązań traktatowych. Oznacza to również konieczność odpowiedniego kształtowania praktyki stosowania prawa. Jako przykład

---

<sup>8</sup> Mik C., Europejskie prawo wspólnotowe – zagadnienia teorii i praktyki t. 1, Warszawa 2000, s. 662

<sup>9</sup> Wróbel A. pod red., Wprowadzenie do prawa Wspólnot Europejskich (Unii Europejskiej), Warszawa 2004, s. 119

<sup>10</sup> por. Komisja Wspólnot Europejskich vs Republika Federalna Niemiec C96/95

<sup>11</sup> Skubisz R. Skrzydło-Tefelska E., Prawo europejskie – zarys wykładu, Lublin 2005, s. 124

<sup>12</sup> Komisja Wspólnot Europejskich vs. Królestwo Belgii 102/79

pojmowania zasady efektywności w zakresie praktyki stosowania prawa europejskiego warto przytoczyć sprawę *Calson i Kamann przeciwko Land Nordrhein-Westfalen*<sup>13</sup> z której płynie wnioski, że "wszystkie organy państwowe, w tym sądy, są zobowiązane do podjęcia wszelkich środków mających na celu zapewnienie pełnej skuteczności dyrektywy"<sup>14</sup>.

Jednocześnie warto odnotować, że Dyrektywa przewiduje możliwość wprowadzania przez państwa członkowskie zwolnień związanych z wykonywaniem zadań o charakterze pożytku publicznego (zob. art. 131 Dyrektywy). Zwolnienia te dotyczą jednak wyłącznie podmiotów prawa publicznego oraz podmiotów o charakterze społecznym a nie podatników podatku od wartości dodanej dokonujących świadczeń na rzecz tych podmiotów. Dyrektywa nie przewiduje również możliwości wprowadzenia stawki podatku 0% dla darowizn żywności na rzecz organizacji prowadzących działalność pożytku publicznego ani wyłączenia takich darowizn z przedmiotu opodatkowania<sup>15</sup>.

## V

Biorąc zatem pod uwagę:

- precyzyjność i jednoznaczność sformułowania art. 16 Dyrektywy,
- brak przepisów umożliwiających stosowanie wyjątków od zasady art. 16 Dyrektywy w zakresie darowizn żywności na rzecz organizacji prowadzących działalność pożytku publicznego, oraz
- reguły implementacji dyrektyw wynikających z prawa unijnego, praktyki i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości

---

<sup>13</sup> *Van Colson i Kamann vs. Land Nordrhein-Westfalen* 14/83

<sup>14</sup> Skubisz R. *Skrzydło-Tefelska E.*, *Prawo europejskie – zarys wykładu*, Lublin 2005, s. 124. Zob. też wyrok TS *Marks & Spencer plc v. Commissioners of Customs & Excise C-62/00*: "Obowiązek Państw Członkowskich, wynikający z dyrektywy, by osiągnąć skutek wymagany przez dyrektywę oraz ich obowiązki wynikające z artykułu 5 Traktatu WE (obecnie art. 10 TWE), by podjąć wszelkie właściwe środki, ogólne bądź szczególne, dla zapewnienia wykonania zobowiązań, są wiążące dla wszystkich władz Państw Członkowskich, w tym, w sprawach objętych ich jurysdykcją, dla sądów. Wynika z tego, iż stosując prawo krajowe, sąd krajowy ma obowiązek interpretować to prawo, jeśli jest to tylko możliwe, w świetle słów i celu dyrektywy, tak, by osiągnąć założenia dyrektywy i w ten sposób wypełnić ustęp trzeci artykułu 189 Traktatu WE (obecnie ust. 3 art. 249 TWE)."



należy uznać proponowane przez Wspólnotę Roboczą Związków Organizacji Socjalnych (WRZOS) i Federację Polskich Banków Żywności rozwiązania za niezgodne z prawem unijnym. W sytuacji wprowadzenia zmian w ustawie o podatku od towarów i usług oraz w sytuacji wydania rozporządzenia w sprawie zaniechania poboru podatku istnieje realne niebezpieczeństwo wszczęcia przez Komisję Europejską procedury zmierzającej do zmiany wydanych przepisów. Warto przy tym zaznaczyć, że ewentualne ulgi w podatku od towarów i usług są nieobojętne z punktu widzenia interesów budżetowych UE, ponieważ do budżetu UE wpływa część dochodów państw członkowskich z tytułu podatku od wartości dodanej.

## VI

Bez względu na powyższe uwagi, wykraczając poza zakres przedmiotowy niniejszej opinii warto rozważyć, czy istnieje zgodna z prawem możliwość wprowadzenia takich uregulowań prawnych, które doprowadzą do zamierzonego rezultatu tzn. do sytuacji, w której wybór pomiędzy zniszczeniem żywności a darowizną na rzecz organizacji prowadzących działalność pożytku publicznego będzie wyborem o podobnych skutkach ekonomicznych. Odrzucając możliwość opodatkowania czynności utylizacji żywności warto rozważyć kilka alternatywnych rozwiązań. Warto w tym miejscu odnotować, że polski ustawodawca nie ma możliwości wprowadzenia rozwiązania polegającego na uznaniu, że podstawą opodatkowania przy nieodpłatnych świadczeniach jest wartość rynkowa (a więc wartość niewielka w przypadku żywności podlegającej utylizacji) – uniemożliwia to brzmienie art. 74 Dyrektywy, który nakazuje przyjąć jako podstawę opodatkowania cenę nabycia towarów.

**Po pierwsze** – warto poddać analizie rozwiązania podatkowe przyjęte w innych państwach europejskich i ewentualne reakcje Komisji na takie rozwiązania.

**Po drugie** – warto rozważyć (wzorem przepisów o tzw. "uldze internetowej" w podatku dochodowym od osób fizycznych) możliwość wprowadzenia ulgi w podatku dochodowym od osób prawnych, która rekompensowałaby przedsiębiorcom wartość podatku od towaru i usług

---

<sup>15</sup> zob. szerzej na ten temat Bartosiewicz A. Kubacki R., VAT. Komentarz, Warszawa 2004

zapłaconego od przekazanych nieodpłatnie towarów. Rozwiązanie takie miałyby tę wadę, że oznaczałoby zwiększenie znaczenia pozafiskalnych funkcji opodatkowania i mogłoby prowadzić do nadużyć.

**Po trzecie** – warto rozważyć kwestie rekompensowania albo przedsiębiorcom albo organizacjom prowadzącym działalność pożytku publicznego faktu opodatkowania nieodpłatnych dostaw towarów poprzez system wydatków budżetowych (dotacje i podobne środki).

dr Ryszard Sowiński  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Adama Mickiewicza  
Poznań