

# Przesłanki uznania świadczenia nieodpłatnego za świadczenie odpłatne na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług

## Słowa kluczowe:

podatek od towarów i usług, świadczenia nieodpłatne, opodatkowanie świadczeń nieodpłatnych

## Wstęp

Świadczenie jest przedmiotowo istotnym elementem stosunku zobowiązaniowego zarówno na gruncie prawa cywilnego, jak i prawa podatkowego. Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług obejmuje zasadniczo świadczenia odpłatne, tj. za wynagrodzeniem. Jednakże część czynności wykonywanych nieodpłatnie także podlega opodatkowaniu jako czynności zrównane odpowiednio z odpłatną dostawą towarów oraz z odpłatnym świadczeniem usług. Zakres pojęciowy świadczeń nieodpłatnych w rozumieniu prawa podatkowego nie został jednak przez ustawodawcę skorelowany z ich znaczeniem na gruncie prawa cywilnego. Celem niniejszego opracowania jest analiza i próba oceny przyjętej przez ustawodawcę podatkowego konstrukcji opodatkowania świadczeń nieodpłatnych podatkiem od towarów i usług.

## Świadczenie nieodpłatne na gruncie zobowiązaniowego stosunku prawnego

Zagadnienie stosunku prawnego w ogóle rozpatrywane jest szeroko przez teorię prawa. Stosunek prawny rozumiany jest jako zjawisko istniejące wyłącznie w świadomości ludzkiej, a nie poza nią, a więc nie jest zjawiskiem realnym<sup>1</sup>. Wskazuje się, że stosunek prawny jest jedynie pojęciem, który nie ma swego bytu – zarówno materialnego<sup>2</sup>, jak i idealnego<sup>3</sup>. Stosunek prawny ujmowany jest jako konstrukcja pozwalająca przełożyć, przetłumaczyć treść normy prawnej na jednoznacznie określony wzorzec postępowania konkretnego podmiotu<sup>4</sup>. Stosunek prawny istnieje więc wtedy, gdy prawo

<sup>1</sup> F. Longchamps, *O użytkowaniu pojęć w naukach prawnych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Wrocławskiego, Prawo VII, Wrocław 1960, s. 11; K. Opałek, *Problemy metodologiczne nauki prawa*, Warszawa 1962, s. 121; J. Śmiałowski, W. Lang, A. Delorme, *Z zagadnień nauki normie prawnej*, Warszawa 1961, s. 12 i n.

<sup>2</sup> A. Schaff, *Wstęp do semantyki*, Warszawa 1960, s. 309–310.

<sup>3</sup> Tamże, s. 401–402; K. Opałek, *op. cit.*, s. 106–109.

<sup>4</sup> Por. J. Lande, *Nauka o normie prawnej*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowskiej, Ius, vol. III, 1956, s. 1.

przedmiotowe ma dla dwóch podmiotów prawnych takie znaczenie, że w określonych warunkach sytuacja prawna jednego podmiotu jest połączona w pewien sposób z sytuacją prawną drugiego<sup>5</sup>. W literaturze przedmiotu poszczególni autorzy, wskazując na elementy stosunku zobowiązaniowego (czy też stosunku prawnego w ogóle), wyróżniają jeden bądź dwa elementy przedmiotu. Zawsze przyjmuje się jednak, że przedmiotem stosunku prawnego jest zachowanie się ludzkie, a więc świadczenie<sup>6</sup>. Zwolennicy dwuelementowej konstrukcji przedmiotu dodają, że obok przedmiotu bezpośredniego (świadczenia) istnieje także przedmiot pośredni, a więc to, czego zachowanie ludzkie ma dotyczyć<sup>7</sup>. Korzystanie z tego dorobku jednakże nie w pełni wyjaśnia specyficzne właściwości przedmiotu stosunku cywilnoprawnego oraz podatkowoprawnego<sup>8</sup>.

Zgodnie z ujęciem wynikającym z prawa cywilnego świadczenie jest to zachowanie się dłużnika zgodne z treścią zobowiązania i czyniące zadość interesowi wierzyciela; jest wynikiem podjęcia konkretnych działań stanowiących przedmiot konkretnych obowiązków<sup>9</sup>. Zaspokojenie interesu wierzyciela przez świadczącego jest celem stosunku zobowiązaniowego, dzięki świadczeniu bowiem wierzyciel uzyskuje pewną korzyść, zaspokaja swój interes. Na czym może polegać zachowanie się dłużnika będące świadczeniem najogólniej określa przepis art. 353 § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.; dalej jako k.c.), zgodnie z którym świadczenie może polegać na działaniu lub zaniechaniu działania. Ustawodawca nie ogranicza zakresu przedmiotu świadczenia, a zatem zachowanie dłużnika może dotyczyć różnego rodzaju dóbr, które określa się mianem przedmiotu świadczenia (np. przeniesienie prawa własności rzeczy, wykonanie dzieła, przechowanie rzeczy).

Podmioty motywowane różnymi pobudkami dokonują wielu czynności prawnych, które z reguły są nastawione na osiągnięcie określonych korzyści. Nie można jednak wykluczyć i takich sytuacji, kiedy przyczyną dokonania czynności prawnej jest wyświadczenie komuś dobrodziejstwa, własne zadowolenie z uczynionej drugiemu przyjemności, dowód wdzięczności, chęć udzielenia wsparcia osobie znajdującej się w potrzebie, pobudki altruistyczne, realizacja celów charytatywnych czy sposób okazania przyjaźni, uznania czy nawet działanie powodowane potrzebą chwili<sup>10</sup>. Zachowanie dokonującego czynności nie jest ukierunkowane w tych przypadkach na osiągnięcie jakiegokolwiek korzyści. Świadczenie nieodpłatne w postaci darowizny prowadzi do tzw. aktu

<sup>5</sup> F. Longchamps, *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, Acta Universitatis Wratislaviensis, Prawo XII 1964, nr 19, s. 45; P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s. 42.

<sup>6</sup> Przykładowo: W. Czachórski, *Zarys prawa zobowiązań. Część ogólna*, Warszawa 1936, s. 341.

<sup>7</sup> Przykładowo: A. Ohanowicz, J. Górski, *Zobowiązania. Część szczegółowa*, Poznań 1959, s. 13–15.

<sup>8</sup> Por. A. Klein, *Elementy zobowiązaniowego stosunku prawnego*, Wrocław 2005, s. 21.

<sup>9</sup> Tamże, s. 57 i n.

<sup>10</sup> E. Till, R. Longchamps de Berier, *Polskie prawo zobowiązań (część szczegółowa), projekt wstępny z motywami*, Lwów 1928, s. 125.

szczodroblewości. Czynnikiem wyróżniającym czynność prawną opisywanego typu jest zatem element korzyści osiągany tylko przez jedną stronę umowy. Celem świadczenia nieodpłatnego może być zatem wzbogacenie wierzyciela kosztem majątku podmiotu świadczącego (np. darczyńcy)<sup>11</sup>.

Zasadniczo, nieodpłatność jest składnikiem przedmiotowo istotnym umowy darowizny, ale wcale to nie oznacza, że każdy stosunek prawny, w którym korzyść uzyskuje tylko jedna strona umowy, nosić będzie takie miano. W odniesieniu do niektórych stosunków prawnych od uznania stron ustawa uzależnia, czy danemu stosunkowi zostanie nadany odpłatny czy nieodpłatny charakter<sup>12</sup>. Innymi słowy, nieodpłatność świadczenia nie jest zatem kryterium przesądzającym o uznaniu, iż mamy do czynienia z umową darowizny. Darowizna jest zaliczana do szczególnie wykształconych, nieograniczonych form prawnych, tj. czynności prawnych nieodpłatnych<sup>13</sup>.

Nieodpłatność ta oznacza, że darczyńca, dokonując na rzecz drugiej strony przysporzenia, nie może uzyskać jakiegokolwiek ekwiwalentu ani w chwili dokonania umowy darowizny, ani też w przyszłości. Ekwiwalent, o którym mowa, nie musi być ekwiwalentem *stricte* ekonomicznym<sup>14</sup>. Z tych powodów nie można uznać za darowiznę przykładowo wpłat, których podstawą będzie w przyszłości przyłączenie się do kanalizacji sanitarnej wybudowanej na osiedlu mieszkaniowym, na którym dokonujący wpłaty mieszkają<sup>15</sup>.

Wątpliwości wokół pojęcia nieodpłatności jako składnika przedmiotowo istotnego umowy darowizny pojawiają się w sytuacji zastrzeżenia na rzecz darczyńcy jakiegokolwiek świadczenia, niepozostającego w jakimkolwiek związku z wielkością świadczenia, jakie otrzymuje obdarowany. Jeżeli przyjąć, iż o ekwiwalentności świadczeń otrzymywanych przez strony umowy decyduje subiektywne wyobrażenie stron o wielkości wzajemnych świadczeń, to przyjąć należy, iż uzyskana przez darczyńcę jakakolwiek korzyść pozbawia daną umowę charakteru umowy darowizny<sup>16</sup>. Nieodpłatnego charakteru darowizny nie pozbawia okoliczność, że powodem jej uczynienia jest chęć okazania dowodu wdzięczności za okazaną przez obdarowanego życzliwość ani to, że darczyńca ma prawo spodziewać się takiego zachowania obdarowanego w przyszłości, które nosi znamio-

<sup>11</sup> Z. Radwański, [w:] S. Grzybowski (red.), *System prawa cywilnego. Prawo zobowiązań – część ogólna*, Wrocław 1974, s. 83 i n.

<sup>12</sup> Przykładem takich stosunków jest umowa dzierżawy (art. 708 k.c.), umowa pożyczki (art. 720 k.c.), zlecenia (art. 735 k.c.), przechowania (art. 836 k.c.) czy poręczenia (art. 876 k.c.). Natomiast w odniesieniu do umowy użyczenia może ona zostać ukształtowana tylko jako umowa nieodpłatna (art. 710 k.c.). Pewnym wyjątkiem w tym zakresie jest umowa renty, do renty ustanowionej bez wynagrodzenia bowiem, na mocy art. 906 § 2 k.c., stosuje się przepisy o umowie darowizny.

<sup>13</sup> S. Grzybowski, [w:] S. Grzybowski (red.), *System prawa cywilnego*, t. III, cz. 2, s. 223.

<sup>14</sup> Wyrok SA w Warszawie z dnia 3 listopada 1995 r., sygn. akt I ACr 801/95, publ. OSA 1995, z. 11–12, poz. 74.

<sup>15</sup> Wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 1997 r., sygn. akt III SA 34/96, publ. LEX nr 31597.

<sup>16</sup> J. Jezioro, [w:] E. Gniewek, *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 1327.

na szeroko rozumianej życzliwości<sup>17</sup>. Jeżeli korzyści, o których mowa, zaistniały lub były spodziewane w przyszłości, to muszą być traktowane jedynie jako pobudka do działania po stronie darczyńcy<sup>18</sup>.

Prawo cywilne pozostawia swobodzie woli stron ukształtowanie takiego stosunku prawnego, który odpowiada im interesom, co oznacza, że dla powstania stosunku cywilnoprawnego wystarcza samo porozumienie stron, bez względu na ich formę.

### **Element świadczenia w zobowiązaniu podatkowym**

W przeciwieństwie do rozwiązań prawnych, jakie ustawodawca przyjął na gruncie prawa prywatnego, stosunek podatkowoprawy powstaje według generalnie ustalonych w treści norm prawnych przez ustawodawcę zasad, każdy bowiem, kto znajdzie się w sytuacji określonej przez prawo, zobowiązany jest do uiszczenia podatku w wysokości przewidzianej<sup>19</sup>. A więc ciężar kształtowania stosunku prawnopodatkowego spoczywa na ustawodawcy, a nie na stronach ustalających swoje prawa i obowiązki. Wola opodatkowania przez ustawodawcę pewnych zjawisk społecznych wyrażona została przede wszystkim w szczegółowym prawie podatkowym, tj. w ustawach regulujących poszczególne podatki. Takie zjawiska społeczne, które znajdują się poza granicami podatkowoprawnego stanu faktycznego, stanowią obszar wolny od opodatkowania. Zamierzone lub niezamierzone pominięcie spod opodatkowania danego stanu faktycznego, nie może rodzić skutków podatkowych.

Podobnie jak w przypadku cywilnoprawnego stanu faktycznego, elementem stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym jest świadczenie, które bezpośrednio określa powinne (prawnie pożądane) zachowanie się dłużnika podatkowego. Świadczenie jako zachowanie się dłużnika jest więc wynikiem podjęcia przez niego działań, aczkolwiek aby doszło do skutecznego opodatkowania, prawo musi łączyć z nimi powstanie obowiązku podatkowego<sup>20</sup>. Stąd przedmiot opodatkowania jako element podatkowoprawnego stanu faktycznego to określenie od jakiego świadczenia powinien zostać zapłacony podatek.

Ustawodawca podatkowy czasami obejmuje zakresem regulacji prawa podatkowego taką działalność człowieka, która dotychczas nie była przedmiotem jego zaintereso-

<sup>17</sup> L. Stecki, [w:] J. Winiarz, *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. II, Kraków 1989, s. 799.

<sup>18</sup> Wprawdzie ważność umowy darowizny nie jest uzależniona od zobowiązania się obdarowanego do sprawowania opieki nad darczyńcą, to jednak umowa darowizny rodzi po stronie obdarowanego moralny obowiązek wdzięczności, który nabiera szczególnej wymowy w sytuacji, gdy do zawarcia umowy darowizny dochodzi między osobami najbliższymi, dla których obowiązek pomocy wynika już z łączących ich węzłów pokrewieństwa – por. wyrok SN z dnia 13 października 2005 r., sygn. akt I CK 112/05, publ. LEX nr 186998. Charakteru nieodpłatności świadczenia nie odbiera darowiznie nałożenie na obdarowanego obowiązku spełnienia oznaczonego świadczenia. Kwestia oceny darmowego charakteru świadczenia darczyńcy poddana zostaje subiektywnej ocenie stron umowy.

<sup>19</sup> Por. M. Weralski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984, s. 233.

<sup>20</sup> A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy*, Zakamczycze 1999, s. 21.

wania, a w konsekwencji nie wytworzył on własnych pojęć w tym zakresie<sup>21</sup>. Dobitym przykładem jest właśnie opodatkowanie świadczeń nieodpłatnych. W dorobku doktryny znane są dwa rozwiązania takiego stanu rzeczy. Pierwszym jest sięgnięcie do pojęć języka potocznego, a drugim do terminologii prawa cywilnego<sup>22</sup>. Prawo podatkowe, choć jest częścią prawa publicznego, ma daleko idące związki z prawem prywatnym, to zjawiska cywilnoprawne bowiem stanowią podstawę do kształtowania podatkowych stanów faktycznych w poszczególnych ustawach podatkowych<sup>23</sup>. Zatem przyjęcie drugiego rozwiązania wydawać się może za uzasadnione. W doktrynie podnosi się, że tworząc konstrukcje poszczególnych podatków oraz ogólne prawo podatkowe, powinno się uwzględniać istniejący porządek prawny związany z gospodarką, głównie zaś zwracać uwagę, aby prawo podatkowe nie prowadziło do daleko idących ograniczeń w funkcjonowaniu instytucji cywilnoprawnych<sup>24</sup>.

Powyższe odnajduje swoje uzasadnienie w regule, zgodnie z którą obciążenia podatkowe związane są z obrotem prawnym, co wprost wiąże prawo podatkowe z prawem cywilnym.

Nie sposób nie zgodzić się i z takim stanowiskiem, że uzależnienie powstania stosunku prawnopodatkowego, a więc i z dokonaniem świadczenia dla celów podatkowych, od pojęć i konstrukcji obcych prawu podatkowemu budzi wiele wątpliwości<sup>25</sup>. Korzystanie przez ustawodawcę oraz przez podmioty stosujące prawo z rozwiązań prawa cywilnego materializuje zasadę spójności i jedności prawa, czy też całego systemu prawnego. Z drugiej jednak strony prawo podatkowe realizuje szczególny cel, jakim jest dostarczanie państwu dochodów (zasada fiskalizmu, zabezpieczenie potrzeb finansowych państwa). Konstrukcja prawna, jaką przyjmuje ustawodawca w prawie podatkowym, nie zakłada istnienia przeszkody w skuteczności opodatkowania zdarzenia prawnego nieważnego w świetle prawa cywilnego. W pewnym uproszczeniu można przyjąć, że dla ustawodawcy podatkowego ważne jest jedynie, czy podatnik otrzymał korzyść z takiej umowy, czy też z realizacji danego świadczenia.

W demokratycznym państwie prawa chodzi jednak nie tylko o to, aby zachować cele prawa podatkowego, lecz również o prawidłową analizę rzeczywistości gospodarczej z punktu widzenia zawartych w niej elementów cywilnoprawnych i publicznoprawnych (prawa podatkowego)<sup>26</sup>. Zatem, choć z jednej strony prawo podatkowe nie należy stosować autonomicznie, tj. tylko z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa, co prowadziłyby do ograniczeń w funkcjonowaniu instytucji cywilnoprawnych, nie-

---

<sup>21</sup> Tamże, s. 35.

<sup>22</sup> R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 23 i n.; A. Nita, *op. cit.*, s. 35 i n.

<sup>23</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe a inne gałęzie prawa*, Edukacja prawnicza 1994, nr 11, s. 250.

<sup>24</sup> R. Mastalski, *Stosowanie...*, s. 41.

<sup>25</sup> Por. A. Nita, *op. cit.*, s. 38 i n.

<sup>26</sup> R. Mastalski, *Stosowanie...*, s. 54.

mniej prawidłowe stosowanie prawa podatkowego wymaga znajomości reguł i zasad prawnych, na jakich jest ono oparte, a także zasad funkcjonowania prawa cywilnego<sup>27</sup>. Nie sposób bowiem zaprzeczyć istnieniu wpływu zdarzeń prawnych powstałych na gruncie prawa cywilnego przy formułowaniu podatkowoprawnego stanu faktycznego.

### **Świadczenie odpłatne jako przedmiot opodatkowania podatkiem od towarów i usług**

Jednym z elementów szczegółowego prawa podatkowego opartego na poszczególnych ustawach podatkowych jest opodatkowanie świadczeń powszechnym podatkiem obrotowym, który w Polsce przyjął postać podatku od towarów i usług.

Poddając analizie treść przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 ze zm.; dalej jako u.p.t.u.) w zakresie przedmiotu opodatkowania, można stwierdzić, że ustawodawca podatkowy konstruuje zasadę, zgodnie z którą każdy akt obrotu gospodarczego powinien zostać opodatkowany podatkiem od towarów i usług, a więc staje się elementem podatkowo prawnego stanu faktycznego. Brzmienie przepisu art. 5 u.p.t.u. zakreśla generalne granice opodatkowania tym podatkiem, wskazując, że skutki podatkowe rodzić będą:

1. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
2. eksport towarów;
3. import towarów;
4. wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
5. wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Ustawodawca zastrzega, że czynności wyżej określone podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

Mając powyższe na uwadze, opodatkowanie podatkiem od towarów i usług obejmuje zasadniczo świadczenia odpłatne, tj. za wynagrodzeniem. Jednakże część czynności wykonywanych nieodpłatnie podlega także opodatkowaniu jako czynności zrównane odpowiednio z odpłatną dostawą towarów oraz z odpłatnym świadczeniem usług.

W ustawie o podatku od towarów i usług ustawodawca podatkowy nie określił, co należy rozumieć pod pojęciem odpłatności czy wynagrodzenia. Także ustawodawca unijny nie zdefiniował tych terminów dla celów podatkowych. W prawie cywilnym szczególnym rodzajem świadczeń są świadczenia pieniężne, tj. stanowiące przedmiot zobowiązań pieniężnych. Stanowią one podstawową formę prawną w jakiej realizowany jest obrót gospodarczy: wymiana dóbr czy usług, w których ogniwem pośredniczącym jest pieniądź. W takich stosunkach zazwyczaj świadczenie pieniężne jest świadczeniem

<sup>27</sup> Por. J. Nowacki, *Prawo publiczne – prawo prywatne*, Katowice 1992, s. 36 i n.

głównym dla jednej ze stron<sup>28</sup>. Wykonanie zobowiązania pieniężnego polega na spełnieniu świadczenia pieniężnego, czyli wydaniu i przeniesieniu na wierzyciela własności odpowiedniej sumy dłużnej (sumy pieniężnej)<sup>29</sup>.

Europejski Trybunał Sprawiedliwości (obecnie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej; dalej jako ETS) podjął próbę doprecyzowania niejasnych pojęć i „*from the Spirit of the Treaty*” (tj. z „ducha Traktatu”) wyinterpretował pewne cechy świadczenia odpłatnego<sup>30</sup>. Zgodnie z orzecznictwem ETS przyjmuje się, że odpłatność ma miejsce, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów lub świadczeniem usług a otrzymanym świadczeniem-wynagrodzeniem będącym świadczeniem wzajemnym. Ponadto, usługodawcę lub dostawcę towarów musi łączyć ze świadczeniobiorcą stosunek prawny, z którego wynikać będzie obowiązek realizacji świadczenia oraz wysokość wynagrodzenia za dokonanie tych czynności. Trybunał dodaje także, że wynagrodzenie to musi być wyrażalne w pieniądzu, co jednak nie oznacza, że musi mieć postać pieniężną, z uwagi na to, że skoro przyjmuje się, że wynagrodzenie jest świadczeniem wzajemnym świadczeniobiorcy, toteż może mieć ono postać rzeczową lub mieszaną. Można zatem przyjąć, że ETS wskazuje, że w świadczeniach pieniężnych musi istnieć możliwość określenia ceny wyrażonej w pieniądzu w stosunku do świadczenia wzajemnego, tj. wynagrodzenia.

Bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów (świadczeniem usług) a wynagrodzeniem, zdaniem ETS, występuje jedynie wówczas, gdy istnieje bezpośrednia i jasno zindywidualizowana korzyść na rzecz dostawcy towaru (świadczącego usługę) i jeśli wynagrodzenie to pozostaje w bezpośrednim związku z dokonaną czynnością.

Trybunał podkreślił także, że w przypadku, gdy działalność danej osoby polega wyłącznie na świadczeniu usług bez bezpośredniego wynagrodzenia – brak jest wtedy podstawy opodatkowania, a zatem takie usługi nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. Tym samym bowiem osoba taka nie może być traktowana jako podatnik tego podatku, lecz jako ostateczny konsument<sup>31</sup>.

Niemniej, zarówno unijny, jak i polski ustawodawca podatkowy zdecydowali się zrównać ze świadczeniami odpłatnymi część świadczeń nieodpłatnych, traktując je tym samym tak, jakby zostały wykonane za wynagrodzeniem. Taka konstrukcja mechanizmu podatkowego w podatku od towarów i usług wydaje się realizacją dwóch podstawowych

<sup>28</sup> Por. M. Gersdorf, T. Michałowski, *Rozliczenia pieniężne jednostek gospodarki uspołecznionej*, Warszawa 1961, s. 33.

<sup>29</sup> Szerzej: A. Krzyżanowski, *Nauka o pieniądzu i kredycie*, Warszawa-Kraków 1922, s. 17; Z. Radwański, *System prawa cywilnego. Tom III. Część I. Prawo zobowiązań - część ogólna*, Kraków 1981, s. 117 i n.

<sup>30</sup> Orzeczenie ETS z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie 102/86 pomiędzy Apple and Pear Development Council a Commissioners of Customs Excise; orzeczenie ETS z dnia 5 grudnia 1981 r. w sprawie 154/80 *Staatssecretaris van Financiën przeciwko Stowarzyszeniu „Cooperative Aardeappelenbewaarpplaats GA”*.

<sup>31</sup> Orzeczenie ETS z dnia 1 kwietnia 1982 r. w sprawie C-89/81 *Staatssecretaris van Financiën przeciwko Hong-Kong Trade Development Council*.

zasad tego podatku, tj. zasady powszechności opodatkowania oraz zasady neutralności<sup>32</sup>. Powszechność opodatkowania wyraża się w regule, zgodnie z którą każda forma profesjonalnej czy też zorganizowanej działalności podlegać będzie regulacji u.p.t.u., przy czym dla ustawodawcy podatkowego bez znaczenia pozostaje, czy będzie to faza pozyskiwania surowca, produkcyjna, inwestycyjna czy reklamowa. Z punktu widzenia realizacji celu wolnorynkowego powszechność podatku VAT zapewnia równowagę warunków konkurencji, czemu ideologicznie służyć miało wspólnotowe usystematyzowanie tego podatku w formie harmonizacji<sup>33</sup>.

Natomiast zasadę neutralności podatku należy zaliczyć do fundamentalnych cech podatku od wartości dodanej. Postulat ten realizowany jest poprzez umożliwienie podatnikowi pomniejszenia podatku należnego o kwoty podatku zapłaconego przy nabyciu towarów i usług związanych z jego działalnością gospodarczą. Zasady tego odliczania opisane są w przepisach Tytułu XI Dyrektywy 112/2006/WE. Neutralność podatku od wartości dodanej dla samego podatnika wyraża się m.in. dążeniem do poszukiwania, wdrażania i ochrony rozwiązań legislacyjnych zapewniających stan prawny, w którym wartość podatku zapłaconego przez podatnika w cenie zakupywanych przez niego towarów i usług wykorzystywanych do celów działalności opodatkowanej nie będzie stanowić dla podatnika ostatecznego kosztu<sup>34</sup>.

W ujęciu podatkowym w przeciwieństwie do cywilnoprawnego nie ma znaczenia, czy darczyńca, dokonując na rzecz drugiej strony przysporzenia, może lub nie może uzyskać jakiegokolwiek ekwiwalent w chwili dokonania umowy darowizny lub też w przyszłości. Jak już wskazano, na gruncie stosunków cywilnoprawnych o ekwiwalentności świadczeń otrzymywanych przez strony umowy decyduje subiektywne wyobrażenie stron o wielkości wzajemnych świadczeń, co oznacza, że uzyskana przez darczyńcę jakiegokolwiek korzyść pozbawia daną umowę charakteru umowy darowizny. Natomiast na gruncie prawa podatkowego subiektywne ustalenia podatników pozostają bez wpływu na konsekwencje prawne podatkowe.

### **Świadczenie nieodpłatne zrównane z odpłatną dostawą towarów**

Świadczeniem nieodpłatnym zrównanym z odpłatną dostawą towarów jest przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, w szczególności:

<sup>32</sup> Por. J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, Wrocław 2011, s. 22.

<sup>33</sup> M. Supera-Markowska, *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE*, Warszawa 2010, s. 5.

<sup>34</sup> Przykładowo: wyrok WSA z dnia 18 maja 2007r., sygn. akt. III SA/Wa 324/07, nr LEX 339509; orzeczenie ETS z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Ghent Coal Terminal przeciwko Państwu Belgijskiemu.



1. przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia;
2. wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny
  - jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony od tych czynności w całości lub w części.

Zatem ustawodawca podatkowy nakłada obowiązek podatkowy na takie świadczenia nieodpłatne w formie przekazania towarów, które spełniają warunek – podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu tych towarów. Innymi słowy, nieodpłatne przekazanie towarów podlega opodatkowaniu tylko wówczas, gdy w związku z nabyciem bądź wytworzeniem towarów będących przedmiotem przekazania podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego. Aby uznać za opodatkowaną dostawę towarów w postaci nieodpłatnego przekazania przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, musi zostać spełniona łącznie także druga przesłanka: przekazywane towary nie stanowią prezentów o małej wartości ani próbek (art. 7 ust. 3 u.p.t.u.). W przypadku gdy podatnik nie spełni obu ww. przesłanek łącznie, bowiem np. nie przysługiwało mu prawo do odliczenia podatku naliczonego z uwagi na prowadzenie działalności zwolnionej z podatku od towarów i usług lub też przekazuje próbki w rozumieniu u.p.t.u., wówczas nie będzie można uznać nieodpłatnego przekazania za odpłatną dostawę towarów.

Zgodnie z aktualnie obowiązującą regulacją przyjętą przez ustawodawcę podatkowego, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają więc takie świadczenia nieodpłatne, których przedmiotem są towary przeznaczone do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, a podatek naliczony w chwili ich nabycia przez podatnika podlegał w całości lub w części odliczeniu. Ustawodawca próbuje doprecyzować przyjętą zasadę poprzez wskazanie w katalogu otwartym przykładowych form świadczeń nieodpłatnych podlegających opodatkowaniu, którymi są przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników (akcjonariuszy, członków spółdzielni *etc.*), a także wszelkie inne darowizny.

Podatnik podatku od towarów i usług zazwyczaj nie ponosi ciężaru opodatkowania tym podatkiem, zważywszy, że metoda konstrukcyjna podatku od towarów i usług pozwala na jego przerzucanie na nabywców zbywanych przez podatnika towarów i usług. Wobec tego podatek od towarów i usług jest powszechnym podatkiem konsumpcyjnym, ponieważ obciąża wyłącznie konsumpcję, a także podatkiem transparentnym tak długo,

dopóki dany produkt znajduje się w obrocie gospodarczym. Faktyczne (skuteczne) obciążenie tym podatkiem następuje dopiero na etapie przekazania produktu ostatecznemu odbiorcy – konsumentowi, a więc w momencie wyłączenia produktu z obrotu. W obrębie zainteresowania ustawodawcy podatkowego leżą zasadniczo świadczenia odpłatne, one bowiem dają możliwość realnej wyceny i ustalenia podstawy opodatkowania. Niemniej jednak, konstrukcja zrównania części świadczeń nieodpłatnych z odpłatnymi nie uchybia generalnym zasadom komentowanego podatku. Wydaje się, że ustawodawca podatkowy wprowadza mechanizm opodatkowania świadczeń nieodpłatnych w celu zmaterializowania zasad powszechności i neutralności opodatkowania. Opodatkowanie obejmuje zjawisko przekazania przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem. A zatem chodzi o takie sytuacje, kiedy produkt (tu: towar) zostaje wyłączony z danej fazy obrotu, nie podlega dalszej odsprzedaży i następuje jego konsumpcja. Ustawodawca wskazuje, że w szczególności chodzi o przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, lecz także o wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny, przy czym każdorazowo musi spełnić się dodatkowy warunek – podatnikowi musiało przysługiwać, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu tych towarów. Gdyby ustawodawca nie nałożył obowiązku podatkowego na wyżej opisane świadczenia nieodpłatne, mogłoby dojść do luki konstrukcyjnej w mechanizmie opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Podatnik miałby prawo dokonania odliczenia podatku naliczonego przy zakupie danego towaru, co wynika z zasady neutralności czy też z zasady przerzucalności tego podatku, ale następnie towar ten nie stanowiłby przedmiotu obrotu gospodarczego. Nastąpiłoby jego wyprowadzenie z obrotu i ostateczna konsumpcja. W związku z tym, że przekazanie towaru miałooby charakter nieodpłatny, podatnik nie uzyskałby realnej korzyści z tytułu realizacji takiego świadczenia, aczkolwiek nie doszłoby także do skutecznego ekonomicznego obciążenia podatkiem od towarów i usług ostatecznego ogniwa – konsumenta. Ponadto, podatnik miałby prawo dokonania odliczenia podatku naliczonego przy zakupie danego dobra, ale nie wykazywał podatku należnego z tytułu jego fazy obrotu tym dobrem. Wydaje się zatem, że zrównanie części świadczeń nieodpłatnych z odpłatnymi ma na celu uniknięcie nadużyć z mogącej powstać luki prawnej w przypadku braku takiej regulacji.

Ustawodawca podatkowy przyjmuje na gruncie dostawy towarów w ustawie o podatku od towarów i usług odrębne od cywilistycznego rozumienie pojęcia świadczenia

nieodpłatnego, sprowadzając go do pojęcia darowizny, przy czym aby uznać świadczenie nieodpłatne w postaci przekazania towarów związanych z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem za darowiznę podlegającą opodatkowaniu, nie musi ona spełniać innych warunków aniżeli te, na które ustawodawca powołuje się w art. 7 ust. 2 u.p.t.u. Ustawodawca podatkowy posługuje się bowiem zwrotem „a także wszelkie inne darowizny”, co wskazuje, że zgodnie z wolą ustawodawcy podatkowego opodatkowaniu na mocy art. 7 ust. 2 u.p.t.u. podlega świadczenie nieodpłatne w postaci darowizny. Jednakże, aby doszło do zmaterializowania tej normy prawnej, istotne są wyłącznie dwa warunki. Po pierwsze, podatnikowi przysługiwało prawo obniżenia podatku należnego o wysokość podatku naliczonego w momencie nabycia towaru, który następnie nieodpłatnie przekazuje lub zużywa. Po drugie, towar ten związany jest z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, ale jego zużycie lub przekazanie następuje na cele inne niż z nim związane. W sferze obojętności ustawodawcy podatkowego pozostają takie przesłanki, które warunkują darowiznę na gruncie prawa cywilnego, co oznacza, że choć ustawodawca podatkowy posługuje się pojęciem „darowizna”, nie ma na myśli darowizny w rozumieniu prawa cywilnego. Uwarunkowania formalne i materialne uznania danego świadczenia za przedmiot darowizny właściwe dla stosunku cywilnoprawnego nie stanowią przesłanek dla zrodzenia stosunku prawnopodatkowego. Powyższe wprowadza zamęt legislacyjny, nie sposób bowiem nie zauważyć, że przecież każdorazowo w ramach jednej czynności prawnej, co do zasady, rodzą się niejako dwa stosunki prawne. Z jednej strony mamy do czynienia ze stosunkiem prawnym powstałym w obszarze prawa cywilnego, a z drugiej w obszarze prawa podatkowego. Nie jest jednak możliwe, by w sposób precyzyjny i jednoznaczny oba te stosunki od siebie odseparować, gdyż zobowiązanie podatkowe jest bezpośrednio związane z realizacją zobowiązania prawnego na gruncie prawa cywilnego (jest jego konsekwencją). Oznacza to, że zasadniczo dane świadczenie na gruncie prawa cywilnego implikować powinno określone zobowiązanie podatkowe.

Wykładnia językowa analizowanych przepisów u.p.t.u. budzi pewne wątpliwości interpretacyjne. Przepisy bowiem wyrażają regułę, iż przedmiotem opodatkowania jest nieodpłatne przekazanie określonych towarów. W znaczeniu językowym<sup>35</sup> „przekazać” znaczy tyle, co oddać, powierzyć kogoś, coś komuś innemu. Uznać należy, że istotą przekazania będzie więc wyzbycie się władztwa nad towarem, przeniesienie prawa do rozporządzania tą rzeczą (towarem) jak właściciel na inną osobę. Przekazaniem nie jest wydanie rzeczy innej osobie tylko do używania z zastrzeżeniem zwrotu. Przekazanie będzie definitywnym wyzbyciem się danej rzeczy (władztwa nad nią)<sup>36</sup>.

---

<sup>35</sup> *Słownik języka polskiego*, PWN, <http://sjp.pwn.pl>.

<sup>36</sup> Por. A. Bartosiewicz, *Ustawa o podatku VAT. Komentarz*, LEX 2012.

Mając na uwadze powyższe w literaturze przedmiotu<sup>37</sup> coraz częściej podnosi się, że ustawodawca podatkowy jest niekonsekwentny. Przepis wyrażony w art. 7 ust. 2 u.p.t.u. stanowi, że opodatkowaniu podlega nieodpłatne przekazanie określonych towarów, ale następnie – w dalszej części tego przepisu – ustawodawca wskazał, iż opodatkowaniu podlega już nie tylko przekazanie, ale przekazanie lub zużycie towarów na określone cele. Innymi słowy, powyższe konstruuje następującą zasadę: „opodatkowaniu podlega nieodpłatne przekazanie, w szczególności przekazanie lub zużycie na określone cele”. Natomiast w myśl *Słownika języka polskiego*<sup>38</sup> „zużycie” oznacza takie użycie, które prowadzi do zniszczenia, zmniejszenia się zasobu czegoś. Wobec powyższego, czym innym jest zatem „przekazanie”, a czym innym „zużycie”. Nie można zgodzić się z ustawodawcą podatkowym, że „zużycie” jest rodzajem „przekazania”, a na to wskazuje obecna konstrukcja przepisu.

Nie można także rozszerzać zakresu opodatkowania także ponad to, co wyrażono na początku przepisu, tj. ponad „nieodpłatne przekazanie”. Zużycie jest czym innym niż nieodpłatne przekazanie. W kontekście gramatycznej wykładni art. 7 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u. wątpliwości budzi zatem to, czy zużycie towarów „na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia” faktycznie podlega opodatkowaniu. Za przyjęciem takiej wykładni wskazują chociażby cele nowelizacji, jak również brzmienie przepisów unijnych, aczkolwiek taka interpretacja jest jednak sprzeczna z tym, co wynika z zastosowania wykładni językowej.

### **Świadczenia nieodpłatne zrównane z odpłatnym świadczeniem usług**

Przy ocenie charakteru świadczenia jako przedmiotu opodatkowania na gruncie u.p.t.u. ustawodawca podkreśla powszechność opodatkowania z uwagi na objęcie jej zakresem każdego świadczenia. W płaszczyźnie prawa podatkowego na gruncie u.p.t.u. świadczenie stanowić będzie albo usługę, albo dostawę towarów. Skuteczne, tj. faktyczne opodatkowanie tego świadczenia jest jednakże uzależnione od wielu dodatkowych czynników, m.in. od jego odpłatności.

Co do zasady, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (obok dostawy towarów) podlega odpłatne świadczenie usług, natomiast usługi świadczone nieodpłatnie nie podlegają opodatkowaniu, niezależnie od tego, czy nieodpłatność jest istotą danej usługi, czy też usługa została wykonana bez wynagrodzenia<sup>39</sup>. Jednakże wolą ustawodawcy

<sup>37</sup> Tamże; P. Karwat, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. II, Warszawa 2008, s. 66 i n.

<sup>38</sup> *Słownik języka polskiego*, PWN, <http://sjp.pwn.pl>.

<sup>39</sup> A. Kaźmierczyk, *Podatek od towarów i usług*, Warszawa 2011, s. 202.

podatkowego ustawa rozciąga opodatkowanie również na niektóre usługi wykonywane nieodpłatnie. Dotyczy to takich czynności, w których podatnik, podejmując określone czynności, w istocie staje się konsumentem takich usług.

Z analizy przepisu art. 8 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. wynika, że pojęcie świadczenia – składającego się na istotę usługi – ustawodawca podatkowy zasadniczo interpretuje zgodnie z jego cywilistycznym rozumieniem, przez to świadczenie rozumie bowiem każde zachowanie na rzecz innej osoby, przy czym na zachowanie to składać się może zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś na rzecz innej osoby), jak i zaniechanie (nieczynienie bądź też tolerowanie, znoszenie określonych stanów rzeczy). Świadczenie tych w obu ujęciach zakłada istnienie podmiotu będącego jego odbiorcą (konsumentem usługi). Musi to być podmiot inny niż wykonujący usługę. Świadczenie na własną rzecz nie jest usługą, gdyż nie występuje wówczas konsument usługi (odbiorca świadczenia)<sup>40</sup>. Ustawodawca przyjmuje zatem, że dokonywanie świadczeń na rzecz własnej działalności podatnika nie stanowi usługi podlegającej opodatkowaniu. Niemniej jednak, czym innym jest przypadek przekazania usługi na tzw. potrzeby osobiste<sup>41</sup>.

Za świadczenia zrównane z odpłatnym świadczeniem usług, zgodnie z art. 8 u.p.t.u., uważa się nieodpłatne świadczenia, niebędące dostawą towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, a podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu tych towarów w całości lub w części, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

Wobec powyższego ustawodawca podatkowy wprowadził dwie kategorie nieodpłatnego świadczenia usług podlegające opodatkowaniu. Po pierwsze, o czym traktuje przepis art. 8 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u., użycie towarów powiązanych z prowadzonym przedsiębiorstwem podatnika na cele prywatne bądź każde inne niezwiązane z działalnością. Jeśli towary, które są wykorzystywane na cele prywatne, zostałyby nabyte bez prawa do odliczenia (np. na cele działalności zwolnionej albo ich dostawa była opodatkowana marżą) lub zostałyby nabyte w ogóle bez podatku (np. zakup od podmiotu niebędącego podatnikiem podatku od towarów i usług), to wówczas ich wykorzystanie na cele inne niż związane z działalnością nie będzie podlegać opodatkowaniu, gdyż nie mieści się w zakresie komentowanego przepisu.

Po drugie, na co wskazuje przepis art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u., ustawodawca wskazuje na wszelkie nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż prowadzona działalność

---

<sup>40</sup> A. Krukowski, *Autonomia prawa podatkowego w ujęciu wspólnotowym na tle podatku od towarów i usług*, [w:] A. Dębiński (red.), *W służbie nauki prawa finansowego*, Lublin 2010, s. 172.

<sup>41</sup> J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *VAT*, Warszawa 2010, s. 135.

ność gospodarcza. Podobnie jak w przypadku dostaw towarów opodatkowaniu podlega każde wykorzystanie określonych towarów na cele inne niż związane z działalnością. Ustawodawca jedynie przykładowo wymienia te cele. Chodzi o takie usługi, których wykonywanie nie jest konieczne do celów prowadzonej działalności. Usługi te nie są także pożądanym uzupełnieniem działalności podatnika<sup>42</sup>. Do końca marca 2011 r. nieodpłatne świadczenie na potrzeby osobiste wskazane w przepisie art. 8 ust. 2 u.p.t.u. było zrównane z odpłatnym świadczeniem usług, gdy podatnikowi służyło prawo do odliczenia podatku naliczonego. Przekazując nieodpłatnie określone świadczenia, podatnik, łącznie z osobą, na której rzecz dokonano świadczenia, występował bowiem w roli konsumenta. Stąd też w zamiarze ustawodawcy powinien on ponosić ciężar podatku, który obciąża konsumpcję. Za czynność zrównaną z odpłatnym świadczeniem usług ustawodawca uznawał także wszelkie nieodpłatne świadczenie usług, jeżeli nie były one związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, a podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów lub usług związanych następnie z wyświadczeniem tego rodzaju usługi. Także i w tym przypadku podatnik występował bowiem w roli konsumenta tej usługi, przeznaczając ją na cele niezwiązane z prowadzoną działalnością.

Od 1 kwietnia 2011 r. w zakresie nieodpłatnego świadczenia usług przez podatnika podatku od towarów i usług do celów innych niż działalność gospodarcza bez znaczenia pozostaje dla ustawodawcy występowanie prawa do obniżenia podatku należnego o naliczony w momencie ich zakupu (lub zakupu towarów służących ich realizacji). Istotny jest jedynie brak związku pomiędzy realizacją świadczenia w postaci nieodpłatnej usługi a prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą. Celem wprowadzenia takiej regulacji może być zapewnienie powszechności opodatkowania oraz zachowanie zasad konkurencyjności. W ocenie ustawodawcy świadczenie usług przez podatnika na tzw. potrzeby własne stawia go w takiej samej sytuacji prawnopodatkowej, jak gdyby usługi te zakupił od innego podmiotu na rynku gospodarczym, a zatem zobowiązany jest do opodatkowania tegoż świadczenia. Jednakże obowiązek podatkowy powstaje niezależnie od tego, czy podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów lub usług służących wykonaniu usługi na potrzeby osobiste. Brak tego warunku może prowadzić w pewnych sytuacjach do podwójnego opodatkowania danego świadczenia<sup>43</sup>.

<sup>42</sup> A. Bartosiewicz, *op. cit.*

<sup>43</sup> A. Bącał, *Orzecznictwo ETS (TSUE) a polska ustawa o VAT*, Wrocław 2010, s. 129; J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, t. I, Wrocław 2010, s. 4–5.

## **Wnioski**

Ustawodawca podatkowy nakłada obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług na świadczenia nieodpłatne, które spełniają łącznie te przesłanki, na które wskazują przepisy u.p.t.u. Poza znaczeniem dla podatkowoprawnego stanu faktycznego w tym zakresie są regulacje prawa cywilnego wyrażone głównie w przepisach k.c. Objęcie przedmiotem opodatkowania świadczeń nieodpłatnych w rozumieniu odbiegającym czy też zupełnie niezależnym od cywilistycznego wydaje się jednak uzasadnione pewnymi względami. Po pierwsze, ustawodawca podatkowy pragnie tworzyć konstrukcje podatkowe przeciwdziałające wykorzystywaniu instytucji cywilnoprawnych do omijania prawa podatkowego. Po drugie, przepisy opodatkowujące świadczenia nieodpłatne podatkiem od towarów i usług materializują ogólną zasadę powszechności podatku obrotowego, który w swym zakresie przedmiotowym obejmować wszak powinien wszelkie formy ostatecznej konsumpcji towaru bądź usługi. Z drugiej jednak strony odseparowanie prawa podatkowego od prawa cywilnego w zakresie przedmiotowym prowadzi do wątpliwości interpretacyjnych przepisów z uwagi na brak niezbędnych definicji legalnych pojęć o naturze cywilistycznej, którymi posługuje się ustawodawca podatkowy, a których potoczne znaczenie językowe prowadzi do sprzecznych lub niejednoznacznych wyników. Ustawodawca podatkowy pozostaje także niekonsekwentny w przyjętej przez siebie metodzie regulacji. W ramach jednego aktu prawnego tworzy różne mechanizmy opodatkowania świadczeń nieodpłatnych, opierając je na nieskorelowanych przesłankach prawnych. Przyjęty przez niego model opodatkowania nieodpłatnej dostawy towarów jest wewnątrznie niespójny ze względu na nieprawidłowość zastosowanych w nim pojęć.

Wydaje się, że prawa podatkowego, choć jest niezależną gałęzią prawa, nie należy stosować bezwzględnie autonomicznie, tj. tylko z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa, ponieważ prowadziłyby to do ograniczeń w funkcjonowaniu instytucji cywilnoprawnych. Prawidłowe stosowanie prawa podatkowego wymaga znajomości reguł i zasad prawnych, na jakich jest ono oparte, a także zasad funkcjonowania prawa cywilnego. Nie sposób bowiem zaprzeczyć istnieniu wpływu zdarzeń prawnych powstałych na gruncie prawa cywilnego przy formułowaniu podatkowoprawnego stanu faktycznego. W świetle powyższych uwag za uzasadnione wydaje się stanowisko postulatu zmiany prawa podatkowego w omawianym zakresie.

