

Odpłatność świadczeń w podatkowoprawnym stanie faktycznym podatku od towarów i usług

Streszczenie: Odpłatność świadczenia jest cechą przesądzającą o zmaterializowaniu przedmiotu opodatkowania w podatku od towarów i usług. Mimo to nie jest zdecydowanie akcentowaną w polskim orzecznictwie i literaturze przedmiotu. Ustawodawca podatkowy, tworząc mechanizm opodatkowania obrotu profesjonalnego podatkiem od wartości dodanej, definiuje na te potrzeby, czym są dostawa towarów i świadczenie usług rodzące skutki podatkowe. Kluczowe dla tych zdarzeń prawnych jest ustalenie przez strony warunków transakcji, w tym odpłatności. Zagadnienie to stanowi przedmiot badań niniejszej publikacji.

Słowa kluczowe: odpłatność, VAT, przedmiot opodatkowania, świadczenie, ekwiwalentność

Uwagi wstępne

Idea stworzenia wspólnego podatku od wartości dodanej w ramach Unii Europejskiej zaowocowała wykształceniem się immanentnych cech tego podatku jako ogólnego podatku konsumpcyjnego¹, proporcjonalnego do ceny, a obojętnego na liczbę faz produkcyjno-dystrybucyjnych, stosowanego aż do momentu finalnej sprzedaży – tak w jednym z wyroków Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej² (dawniej Europejski Trybunał Sprawiedliwości) sformułował listę zasadniczych cech podatku od wartości dodanej³. Przed nawias wyciągnięta została cecha transparentności, inaczej zwana cechą neutralności, którą uznano za najważniejszą, fundamentalną dla systemu podatku od wartości dodanej. Charakteryzując podatek od towarów i usług, nie sposób przeoczyć inną cechę stanowiącą o charakterze prawnym tej daniny – cechę odpłatności. Chociaż nie jest zdecydowanie cechą akcentowaną w polskim orzecznictwie i literaturze przedmiotu, to zdaje się kluczową, gdy idzie o zakresienie granic przedmiotowych opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Dopelnieniem niniejszej problematyki jest analiza cechy nieodpłatności świadczeń w ramach czynności stanowiących przedmiot opodatkowania podatkiem od towarów i usług, co zostanie poczynione w kolejnych publikacjach.

¹ Por. J. Jaśkiewiczowa, *Podatki konsumpcyjne*, [w:] M. Wersalski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, tom III, Wrocław 1985, s. 393 i n.

² Dalej jako TSUE.

³ Wyrok TSUE z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 pomiędzy *Banca popolare di Cremona Soc. Coop.* a *Arla przeciwko Agenzia Entrate Ufficio Cremona*.

Przymiot odpłatności

Z uwagi na to, że treść ustawy o podatku od towarów i usług⁴ jest wyrazem implementacji rozwiązań unijnych, zbadanie terminu „odpłatność” nie może nastąpić bez uwzględnienia jego wspólnotowego rozumienia. Orzecznictwo sądów administracyjnych ugruntowało bowiem tezę, zgodnie z którą sąd krajowy jest zobowiązany dokonywać wykładni krajowego prawa w zakresie opodatkowania obrotu, tak dalece jak to możliwe, aby osiągnąć cel obowiązujących w tym zakresie dyrektyw i w ten sposób wypełnić zobowiązania wynikające z zawartych traktatów⁵. Chodzi o to, aby środek krajowy prawidłowo implementujący dyrektywę był stosowany tak, aby pozwalał na realizację celu, do którego zmierza dyrektywa⁶. W tym zakresie w sądownictwie zaznacza się, że tak przeprowadzony mechanizm stosowania prawa, opierający się na zastosowaniu wykładni pronunijnej, nie może uchylać efektom wykładni językowej norm krajowych⁷. Związane jest to z zasadą wyłączności ustawy w określaniu elementów konstrukcyjnych podatków. Dlatego też efekty wykładni językowej oraz wykładni pronunijnej nie mogą stać względem siebie w sprzeczności, żadna bowiem wykładnia przepisów nie może prowadzić do nakładania na podmioty podatkowe obowiązków niewyrażonych wprost w prawie krajowym, a więc niewyrażonych wprost w ustawie podatkowej⁸.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej niejednokrotnie wypowiadał się co do kwalifikacji znaczeniowej terminu „odpłatnie”. W jednym z wyroków⁹ Trybunał konstatawał, że dla zaistnienia czynności opodatkowanych, dla których kwalifikatorem jest cecha odpłatności, konieczne jest, aby dokonaniu transakcji towarzyszyło wyszczególnienie ceny lub wynagrodzenia jako ekwiwalentu świadczenia podstawowego. W przeciwnieństwie zaś, jeżeli działalność danego podmiotu polega wyłącznie na określonym świadczeniu przybierającym formę dostawy towarów czy świadczenia usług

⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r., t.j. Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 ze zm. (dalej jako u.p.t.u.).

⁵ Przykładowo: Wyrok składu 7 sędziów NSA z dnia 23 marca 2009 r., I FPS 6/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2009 r., I FSK 361/08; <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; wyrok NSA z dnia 8 lipca 2009 r., I FSK 865/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2011 r., I FSK 149/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

⁶ Zgodnie z wyrokiem TSUE z dnia 1 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 *Marks & Spencer plc przeciwko Commissioners of Customs and Excise*, porządek prawny Wspólnoty narusza stosowanie środków implementujących dyrektywę w sposób z nią niezgodny.

⁷ A. Łazowski, *Proeuropejska wykładnia prawa przez polskie sądy i organy administracji jako mechanizm dostosowania systemu prawnego do *acquis communautaire**, [w:] E. Piontek (red.), *Prawo polskie a prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2003, s. 191; A. Wróbel, *Źródła prawa europejskiego – wspólnot europejskich*, [w:] A. Wróbel (red.), *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, Kraków 2005, s. 103 i n.

⁸ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 kwietnia 2013 r., I SA/Kr 223/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2006 r., I FSK 664/05, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

⁹ Wyrok TSUE z dnia 1 kwietnia 1982 r. w sprawie C-89/81 *Staatssecretaris van Financiën przeciwko Hong-Kong Trade Development Council*.

bez bezpośredniego wynagrodzenia, w takim wypadku niemożliwe jest ustalenie podstawy opodatkowania. W konsekwencji takie świadczenia, dla których nie ustalono zapłaty, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.

Analizując cechę odpłatności jako kwalifikatora wystąpienia czynności opodatkowanych, wypada odnieść się do jej znaczenia w kontekście struktury zobowiązaniowych stosunków prawnych, na bazie których ustawodawca podatkowy konstruuje podatkowo-prawne stany faktyczne. W literaturze przedmiotu można odnaleźć podział stosunków prawnych zobowiązaniowych na formalnie odpłatne i darne oraz zobowiązania merytorycznie odpłatne i darne¹⁰. Pierwsza klasyfikacja rozdziela więc zobowiązania „pod tytułem darmym” oraz „pod tytułem odpłatnym”, z kolei druga zobowiązania „darme” i „odpłatne”. Kwalifikowalność zobowiązań na odpłatne i darne pod względem formalnym opiera się na zbadaniu, czy z uwagi na treść danego stosunku zobowiązaniowego gospodarczy efekt zachowania się podmiotu zobowiązanego wskazanego przez element świadczenia (a więc pieniądź, towar lub usługę) w odniesieniu do tego, co wskazuje element przedmiotu świadczenia stanowią lub nie zapłatę za inny towar lub usługę¹¹. Natomiast w odniesieniu do drugiego podziału na zobowiązania odpłatne i darne pod względem merytorycznym kryterium rozróżnienia powinno być poszukiwane poza samym stosunkiem, przy uwzględnieniu ogólnego charakteru gospodarczego obrotu. Przy czym merytoryczną odpłatność należy oceniać nie tylko obiektywnie, ale przy uwzględnieniu kryterium subiektywnego, a więc woli działających podmiotów prawa. W ten sposób można dokonać dalszego podziału zobowiązań na stosunki zobowiązaniowe merytorycznie obiektywnie darne lub odpłatne oraz na stosunki zobowiązaniowe subiektywnie darne lub odpłatne.

Skoro przyjąć, że odpłatność rozumiana jako wystąpienie zapłaty jest kwalifikatorem wystąpienia obrotu podlegającego opodatkowaniu, powstaje pytanie, czy ustawodawca podatkowy, określając granice przedmiotowe opodatkowania, wskazuje na odpłatność w sensie subiektywnym czy obiektywnym. To natomiast pozwoli na ustalenie, czy zakresem przedmiotowym u.p.t.u. objęte są stosunki zobowiązaniowe merytorycznie lub formalnie obiektywnie odpłatne, czy też może stosunki zobowiązaniowe merytorycznie lub formalnie subiektywnie odpłatne.

¹⁰ A. Klein, *Elementy zobowiązaniowego stosunku prawnego*, Wrocław 2005, s. 104 i n.

¹¹ *Ibidem*.

Czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w obrocie krajowym

Ustawodawca podatkowy posługuje się przymiotem „odpłatny” dla dostawy towarów i świadczenia usług na terytorium kraju, gdy wskazuje, co podlega opodatkowaniu¹². *Prima facie* wysnuć można dwa wnioski. Po pierwsze, cecha odpłatności zakładająca ekwiwalentność świadczeń decydować będzie o powstaniu obowiązku podatkowego w obrocie krajowym. Po drugie, nieodpłatność wyłącza dane świadczenie spod działania u.p.t.u. Jest to jednak teza błędna, ponieważ z dalszych przepisów wynika, że ustawodawca podatkowy zdecydował, idąc w ślady ustawodawcy unijnego, o zrównaniu w skutkach podatkowych niektórych świadczeń nieodpłatnych ze świadczeniami odpłatnymi. Cecha odpłatności czynności wymaga zatem bliższej analizy.

Ustawodawca podatkowy wskazał, że przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u., a więc przez odpłatną dostawę towarów, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie *ex lege* prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie¹³. W doktrynie prawa podatkowego podnosi się, że termin legalny „dostawa towarów” oznacza przeniesienie prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel, nawet jeżeli nie dochodzi do przeniesienia własności rzeczy w sensie prawnym¹⁴. Podobne jest stanowisko judykatury, zgodnie z którym zdarzenia stanowiące dostawę towarów powinny podlegać ocenie przy uwzględnieniu aspektów ekonomicznych, mniejsze zaś znaczenie mają skutki o charakterze konwencjonalnym, występujące na gruncie prawa prywatnego¹⁵. Argumentuje się, że uzależnienie uznania danej czynności za dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu od wymogów prawa cywilnego spowodowałoby, że przedmiot opodatkowania byłby

¹² Zob. art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.

¹³ Zgodnie z dalszymi przepisami dostawą towarów jest także wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione. Zakresem tego pojęcia zostało także objęte wydanie towarów na podstawie umowy komisu między komitentem a komisantem wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej oraz wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisu, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta. Dostawą towarów w rozumieniu u.p.t.u. jest również ustanowienie i zbycie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego, a ponadto oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste oraz zbycie tego prawa.

¹⁴ T. Michalik, *Glosa do uchwały NSA z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06*, OSP 2008, z. 2, poz. 19.

¹⁵ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 marca 2014 r., I SA/Po 56/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

różny w państwach członkowskich w zależności od zasad prawa cywilnego przyjętych w tych krajach, co z kolei byłoby sprzeczne z istotą harmonizacji przepisów o podatku od wartości dodanej¹⁶. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej stoi na stanowisku, iż dla celów zaistnienia podatkowoprawnego stanu faktycznego dostawy towarów nie jest niezbędne dysponowanie towarem jak właściciel, w to miejsce nabywca powinien mieć raczej swobodę w dysponowaniu towarem zbliżoną do właściciela¹⁷. Chodzi więc o faktyczne dysponowanie rzeczą jak właściciel, a nie o zbycie prawa własności¹⁸.

Obrót krajowy oprócz dostawy towarów może przybrać formę świadczenia usług. Przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 u.p.t.u., w tym również przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej. Świadczeniem usług jest także zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji, a także świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa. Omawiając pojęcie świadczenia usług w orzecznictwie sądów administracyjnych, wielokrotnie wskazywano, iż użytym w przepisach u.p.t.u. normujących ten podatek terminom należy przypisywać zasadniczo autonomiczne znaczenie, swoiste dla tego podatku. Tym samym zakłada się częściowe oderwanie od ich rozumienia cywilistycznego w ujęciu prawodawstwa krajowego¹⁹, ponieważ przez wzgląd na konieczność jednolitego rozumienia pojęć podatku od wartości dodanej na całym jej obszarze wymaga się, by przy ich definiowaniu szerzej uwzględniać kryteria ekonomiczne jako bardziej uniwersalne.

Założenie o częściowym oderwaniu się ustawodawcy unijnego od pojęć prywatnoprawnych prawa krajowego nie wyklucza ich pomocniczego wykorzystywania w procesie wykładni i stosowania prawa, ale także w procesie jego stanowienia. Wprost przeciwnie, TSUE wyraźnie wskazuje, że gdy w dwóch aktach prawnych pojawia się to samo pojęcie, lecz tylko w jednym z nich zostało ono zdefiniowane, zaczerpnięcie definicji z jednego aktu prawnego w celu wykorzystania przy interpretacji drugiego nie jest niedopuszczalne. Należy jednak zbadać zasadność wykorzystania „zewnętrznej” definicji i wykazawszy jej przydatność lub nieprzydatność w konkretnym przypadku, stwierdzić, czy

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ Wyrok TSUE z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 *Staatssecretaris van Financiën przeciwko Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*.

¹⁸ M. Chomiuk, [w:] K. Sachs (red.), *VI Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, Warszawa 2003, s. 108 i 122; J. Martini, Ł. Karpiesiuk, *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2005, s. 62.

¹⁹ Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2014 r., I FSK 202/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; wyrok NSA z dnia 23 października 2013 r., I FSK 1654/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

może lub powinna być wykorzystana²⁰. Należy to poczynić z uwzględnieniem kontekstu oraz celu, jakiemu służy uregulowanie aktu normatywnego, w którym zostało użyte. Zatem przy interpretacji pojęć języka ustawy o podatku od towarów i usług decydujące, choć niewyłączne, znaczenie ma walor gospodarczy i skutki ekonomiczne danej czynności opodatkowanej, a nie jego definicja w krajowym prawie cywilnym²¹.

Reasumując, czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług powinny być zatem rozpatrywane przez pryzmat nie tylko stosunku zobowiązaniowego, który jest podstawą podatkowoprawnego stanu faktycznego omawianej dani-ny, lecz ważną rolę odgrywają aspekty ekonomiczne.

Wartość zapłaty jako podstawa opodatkowania

Zgodnie z przepisem art. 29a ust. 1 u.p.t.u. ustawodawca podatkowy za podstawę opodatkowania uznaje wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Z analizy powyższego wynika kilka wniosków. Po pierwsze, ustawodawca podatkowy nie zdecydował się na uznanie za odpłatność wyłącznie wzajemnych świadczeń pieniężnych. Skoro podstawą opodatkowania jest „wszystko, co stanowi zapłatę”, to w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług w rozumieniu u.p.t.u. do odpłatności może dojść także poprzez zwrotne świadczenie w naturze, barterową wymianę dóbr materialnych i niematerialnych. Po drugie, jeśli podstawa opodatkowania jest wartościowym, czy też ilościowym, ujęciem przedmiotu opodatkowania²², musi być to zatem wielkość dająca się wymierzyć. Po trzecie, skoro podatek wyrażany jest w pieniądzu, co wynika bezpośrednio z jego definicji wyrażonej w Ordynacji podatkowej, świadczenie wzajemne jako podstawa opodatkowania także musi być wymierne w pieniądzu.

Należy początkowo wskazać, że przy założeniu racjonalności ustawodawcy w państwie prawa ideologiczna racjonalność przekłada się także na aspekty formalne, takie jak sposób formułowania przepisów prawnych. Prawodawca jako użytkownik języka, chcąc przekazać adresatom norm jakieś reguły postępowania, musi sformułować

²⁰ Wyrok TSUE z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-495/04 *A.C. Smits-Koolhoven przeciwko Staatssecretaris van Financiën*.

²¹ Zob. wyrok TSUE z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 *Auto Lease Holland B.V. przeciwko Bundesamt für Finanzen*; wyrok TSUE z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed B.V. przeciwko Staatssecretaris van Financiën*.

²² R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 38.

odpowiednio przepisy aktów normatywnych²³. Jeżeli przyjąć, że ustawodawca jest racjonalny, to w sposób zamierzony używa pewnych sformułowań nadających im tym samym walor prawny. Jeśli więc w treści art. 29a ust. 1 u.p.t.u. prawodawca używa sformułowania „wszystko, co stanowi zapłatę”, należy przyjąć, że zapis taki był celowy. Nie byłoby prawidłowe uznanie za odpłatność wyłącznie transakcji, w których świadczenie wzajemne miałyby postać pieniężną. Jeśli tylko istnieje związek pomiędzy dostawą towarów a pewną formą odpłatności, w tym sensie, że odpłatność ta jest świadczeniem wzajemnym za tę konkretną transakcję oraz że jest wymierzalna w pieniądzu, taką transakcję należy uznać za odpłatną w rozumieniu u.p.t.u. Bez znaczenia będzie tu przyjęta forma rozliczeń. W praktyce obrotu gospodarczego strony transakcji mogą umówić się, że zapłata za towar czy usługę następuje nie w formie pieniężnej, lecz w formie innego towaru czy usługi. Umowy takie, nazywane umowami barterowymi, stanowią zatem rodzaj bezpośredniej wymiany towarów i usług: towarów na towary, usług na usługi, usług na towary lub towarów na usługi²⁴. Dlatego każdy rodzaj świadczenia wzajemnego spełniający określone warunki może być uznany za zapłatę. Z istoty stosunków zobowiązaniowych wynika, że pomiędzy otrzymaną zapłatą a wykonanym świadczeniem powinien istnieć bezpośredni związek o charakterze przyczynowym, co oznacza, że otrzymana zapłata powinna być konsekwencją wykonania świadczenia.

Ustawodawca podatkowy wskazuje, że zapłatą jest całe świadczenie zwrotne za dostawę towarów lub świadczenie usług, a więc wartość świadczenia wzajemnego, o ile tylko jest wymierzalna w pieniądzu. Wydaje się zatem, że zapłata za dostawę towarów może nie odpowiadać ich wartości rynkowej. Z żadnych przepisów u.p.t.u. nie wynikają także normatywne warunki określenia obiektywnej ekwiwalentności świadczeń w ramach obrotu krajowego. Potwierdzeniem dla tej tezy jest orzecznictwo TSUE. Trybunał kilkakrotnie wskazywał, iż wynagrodzenie będące w istocie zapłatą za dostawę towarów lub świadczenie usług jest wartością subiektywną, regulacja dyrektywy w zakresie podstawy opodatkowania wskazuje bowiem na wartość faktycznie otrzymaną w danym przypadku, a nie wartość oszacowaną według kryteriów obiektywnych²⁵. Podstawy dla takich wniosków Trybunał doszukiwał się w bezwzględnym zakazie ustalenia podstawy opodatkowania w sposób wyższy od rzeczywistej wartości ostatecznie otrzymanej przez dostawcę towarów. Z taką sytuacją podmioty stosujące prawo miałyby do czynienia, gdyby w miejsce rzeczywiście otrzymanej zapłaty jako podstawę opodatkowania ogólnym podatkiem obrotowym potraktować ekonomiczną wartość równą wartości rynkowej badanego świadczenia. W konsekwencji za świadczenie odpłatne na gruncie u.p.t.u.

²³ A. Gomułowicz, *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*, Warszawa 2008, s. 111 i n.

²⁴ Por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 lipca 2014 r., I SA/Po 145/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

²⁵ Wyrok TSUE z dnia 15 października 2002 r. w sprawie C-427/98 *Komisja Europejska przeciwko Republice Federalnej Niemiec*.

należy uznać także takie zachowanie się podmiotu prawa, którego przedmiot wyraża jakąkolwiek wartość ekonomiczną dającą się wymierzyć w pieniądzu, choćby była to wartość jedynie symboliczna²⁶. Wyjątkiem od powyższej zasady mogłyby być tylko takie sytuacje, które miały wyraźną podstawę prawną.

W tym miejscu wskazać można na regulację art. 32 ust. 1 u.p.t.u. W zakresie przewidzianym tym przepisem ustawodawca podatkowy odstępuje od ustalenia odpłatności świadczeń w sensie subiektywnym, a więc na podstawie woli stron transakcji, a w to miejsce wprowadza unormowanie bezwzględnie nakazujące zbadać ekwiwalentność obiektywną. Sytuacja taka zachodzi w przypadku, gdy między nabywcą a dokonującym dostawy towarów istnieje pewien związek i ma on wpływ na cenę oferowanych towarów. Ustawodawca podatkowy wyróżnia takie relacje między kontrahentami, kiedy zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy, a także w przypadku łączenia funkcji zarządzających, nadzorczych lub kontrolnych u kontrahentów przez jedną osobę. Drugą przesłanką łączną jest ustalenie przez strony relacji wynagrodzenia odbiegającego od wartości rynkowej. Trzecią przesłanką jest związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy omówioną relacją między kontrahentami a ustalonym wynagrodzeniem. W przypadku, gdy podatkowoprawny stan faktyczny materializuje wszystkie warunki ustawowe, subiektywny charakter wynagrodzenia ustępuje miejsca wartości obiektywnej – wartości rynkowej. W słowniczku ustawowym ustawodawca definiuje, co należy rozumieć przez wartość rynkową, i wskazuje, że jest nią całkowita kwota, jaką świadczeniodawca musiałby, w warunkach uczciwej konkurencji, zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium kraju, gdyby chciał nabyć oferowane dobro (towar lub usługę). W przypadku gdy nie można ustalić porównywalnej dostawy towarów lub świadczenia usług, przez wartość rynkową rozumie się kwotę nie mniejszą niż cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a w przypadku braku ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy, a także kwotę nie mniejszą niż całkowity koszt poniesiony przez podatnika na wykonanie oferowanych usług.

Wprowadzony przez ustawodawcę mechanizm zdaje się służyć celom szczególnym i w pewien sposób potwierdza regułę o subiektywności oceny ekwiwalentności świadczeń, a w konsekwencji subiektywności wysokości podstawy opodatkowania. Ustawodawca podatkowy daje w ten sposób wyraz jednej z fundamentalnych zasad stosowania prawa podatkowego, zgodnie z którą skuteczność czynności cywilnoprawnych w rodzeniu skutków podatkowych uwarunkowana jest niezmierzaniem podmiotów tej

²⁶ Wyrok TSUE z dnia 2 czerwca 1994 r. w sprawie C-33/93 *Empire Stores Ltd przeciwko Commissioners of Customs and Excise*. Zob. także D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, s. 156.

czynności do ograniczenia funkcjonowania tego prawa²⁷. Zasada swobody umów ustępuje miejsca mechanizmowi przeciwdziałania obejściu prawa, którego elementy odnaleźć można także w innych ustawach podatkowych. Dotyczy to zwłaszcza instytucji cen transferowych. W efekcie uzasadniony staje się wniosek, że odpłatność świadczeń w ramach dostawy towarów i świadczenia usług w obrocie krajowym uzależniona jest od woli stron stosunku zobowiązaniowego stanowiącego podstawę podatkowoprawnego stanu faktycznego, a więc jest wartością subiektywną, z wyjątkiem sytuacji, gdy zmaterjalizują się przesłanki wskazane w przepisie art. 32 u.p.t.u., mające na celu przeciwdziałanie agresywnemu obejściu prawa.

Wyciągając wnioski z powyższego, dane zachowanie się podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą w rozumieniu u.p.t.u. w określonych przez ustawodawcę przypadkach staje się elementem podatkowoprawnego stanu faktycznego. Jego wartość subiektywna wyrażona w pieniądzu stanowi podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Z zagadnieniem charakteru podstawy opodatkowania wiązą się jednak co najmniej dwa dalsze problemy w ustaleniu jej wartości. Po pierwsze, kontrowersja dotyczy przypadku, gdy wynagrodzenie usługodawcy lub dostawcy towarów ma charakter niepieniężny lub częściowo niepieniężny. Ustalono bowiem, że podstawa opodatkowania musi dać się wyrazić w pieniądzu. Zbadania wymaga, co jest zatem miernikiem tego przewartościowania. Trybunał Sprawiedliwości UE w jednej z zawisłych przed nim spraw²⁸ akcentował, że podstawą opodatkowania jest wynagrodzenie rzeczywiście otrzymane, a to oznacza, iż przewartościowanie świadczenia niepieniężnego na wielkość pieniężną jest kluczowe dla przeciwdziałania dyferencji zobowiązań rodzących skutki podatkowe. Trybunał nie odnalazł żadnych podstaw prawnych do odmiennego traktowania podatników z uwagi na rodzaj umówionego wynagrodzenia – pieniężnego lub rzeczowego. Ustalona zapłata może przybrać także formę wielowymiarową, gdy obejmie po części świadczenie pieniężne oraz jednocześnie świadczenia polegające na wykonaniu zwrotnej usługi lub dostawy towarów. Ustalenie wielkości w pieniądzu będącej równowartością świadczeń niepieniężnych do celów podatkowych nie jest zadaniem prostym. Trybunał Sprawiedliwości UE konstatawał, że pojęcie „wynagrodzenie” jest bardzo szerokie, niemniej z uwagi na to, że podatek od wartości dodanej obciąża konsumpcję, punktem wyjścia dla ustalenia wysokości podstawy opodatkowania powinna być kwota rzeczywiście wydatkowana na nabycie towaru lub usługi²⁹. Nie odnajduje zatem zastosowania procedura określenia wartości rynkowej świadczenia, ustawodawca

²⁷ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 537.

²⁸ Wyrok TSUE z dnia 3 lipca 1997 r. w sprawie C-330/95 *Goldsmiths (Jewellers) Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise*.

²⁹ Wyrok TSUE z dnia 23 listopada 1988 r. w sprawie C-230/87 *Naturally Yours Cosmetics Ltd. przeciwko Commissioners of Customs & Excise*.

podatkowy bowiem odstępuje od zobiektywizowanej podstawy opodatkowania. Wprost przeciwnie aniżeli w podatkach dochodowych podatkowoprawny stan faktyczny odwzorowuje rzeczywiste relacje prywatnoprawne do tego stopnia, że wartość ustalona przez strony w umowie, niezależnie od tego, jaką realną korzyść ekonomiczną przejawia określone świadczenie, stanowi wielkość podstawy opodatkowania³⁰.

Wyciągnąć zatem można wniosek generalny, że w konstrukcji opodatkowania obrotu krajowego ogólnym podatkiem obrotowym ustawodawca podatkowy traktuje odpłatność jako kategorię absolutnie subiektywną, zależną od ustaleń stron relacji gospodarczych. Bez znaczenia pozostają obiektywne kryteria odpłatności właściwe dla mechanizmów ustalania dochodów podatkowych. Podatkowoprawne stany faktyczne opodatkowania obrotu krajowego opierają się na subiektywnie merytorycznie odpłatnych stosunkach prawnych, ponieważ to ustalony przez strony efekt zachowania się jednego podmiotu w odniesieniu do tego, co wskazuje element przedmiotu świadczenia, stanowi zapłatę za inny towar lub usługę.

Czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w obrocie zagranicznym a odpłatność

Zakreślając przedmiot opodatkowania, oprócz odpłatnych dostaw towarów i odpłatnego świadczenia usług w obrocie krajowym ustawodawca podatkowy wymienia także transakcje transgraniczne mające miejsce pomiędzy kontrahentami z państw członkowskich UE, tj. wewnątrzwspólnotowe nabycie za wynagrodzeniem i wewnątrzwspólnotową dostawę towarów oraz pozawspólnotowe – import i eksport. W celu zbadania cechy nieodpłatności świadczeń pojęcia te wymagają poczynienia dalszych wyjaśnień.

Przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz³¹. Co do zasady wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów następuje wtedy, gdy nabywcą towarów jest podatnik podatku od wartości dodanej (w tym podatku od towarów i usług), a nabywane towary mają służyć prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Swoista regulacja odnosi się natomiast do wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu, w tym przypadku bowiem bez znaczenia jest, czy nabywca i/lub podmiot dokonujący dostawy są podatnikami podatku od

³⁰ Wyrok TSUE z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-288/94 *Argos Distributors Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*; wyrok TSUE z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94 *Elida Gibbs Ltd v. Commissioners of Customs and Excise*.

³¹ Zob. art. 9 ust. 1 u.p.t.u.

wartości dodanej. W kontekście sposobu uregulowania transakcji wewnątrzwspólnotowych podkreśla się, że transakcja wewnątrzwspólnotowego nabycia jest w istocie odzwierciedleniem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, co skutkuje zobowiązaniem państw członkowskich do tego, aby wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów po jednej ze stron transakcji była traktowana jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów po drugiej ze stron. Podstawowym elementem definicyjnym wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów jest przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Podobnie jak w przypadku transakcji krajowych element ten jest szerszy aniżeli cywilistyczne pojęcie sprzedaży³². Chodzi bowiem o faktyczne dysponowanie rzeczą, a nie o zbycie prawa własności³³. W takiej koncepcji element zachowania się oraz jego przedmiot zdają się mieć jeszcze wyraźniejsze znaczenie dla podatkowoprawnego stanu faktycznego aniżeli w przypadku transakcji krajowych. W celu jego zmaterializowania nie wystarczy jednak, by efektem świadczenia było dysponowanie rzeczą. Elementem konstytutywnym konstrukcji prawnej wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest wystąpienie „wynagrodzenia”, które warunkuje w istocie odpłatność czynności. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w jednym z wyroków³⁴ wskazał, że przez sformułowanie „nabycie za wynagrodzeniem” należy rozumieć dokonanie transakcji z wyszczególnieniem ceny oraz jej zapłatą – w pieniądzu lub w naturze. *A contrario* zaś w przypadku braku wynagrodzenia, nie zaistnieje podatkowoprawnym stan faktyczny w podatku od towarów i usług. Z powyższego wypływa wniosek, że stosunek prawny, w którym świadczeniobiorca nie jest zobowiązany do określonego wynagrodzenia względem świadczeniodawcy, implikuje powstanie nieodpłatnego świadczenia, które w przypadku transakcji wewnątrzwspólnotowego nabycia nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Relacja zobowiązaniowa będąca podstawą wystąpienia skutków podatkowych opiera się bowiem na koncepcji świadczenia wzajemnego, którego istota zakłada bezpośrednią wymianę świadczeń przedstawiających wartości konsumpcyjne, a wynagrodzenie otrzymane przez zbywcę stanowi rzeczywiste świadczenie wzajemne w stosunku do korzyści otrzymanej przez nabywcę. Poczynione w tej materii uwagi w przypadku odpłatnych dostaw towarów i odpłatnego świadczenia usług są adekwatne także dla wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Ustawodawca podatkowy także i dla takich transakcji nie wprowadza autonomicznych rozwiązań w zakresie pojęcia odpłatności. W konsekwencji to świadczenie zwrotne jest subiektywnym miernikiem odpłatności transakcji i nie podlega ustaleniu na podstawie zewnętrznych kryteriów

³² R. Mastalski, *op. cit.*, s. 526.

³³ Wyrok TSUE z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 *Staatssecretaris van Financiën przeciwko Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*.

³⁴ Wyrok TSUE z dnia 1 kwietnia 1982 r. w sprawie C-89/81 *Staatssecretaris van Financiën przeciwko Hong-Kong Trade Development Council*.

obiektywnych. Cecha nieodpłatności świadczenia polegającego na wewnątrzspółnotowym przeniesieniu prawa do rozporządzania towarem jak właściciel oznacza rzeczywisty brak wystąpienia świadczenia wzajemnego w ukształtowanym przez strony stosunku prawnym, a nie jest instytucją zaprogramowaną przez ustawodawcę. Jej wystąpienie dyskwalifikuje zmaterializowanie podatkowoprawnego stanu faktycznego i uniemożliwia powstanie obowiązku podatkowego. Prawodawca nie upatruje także celowości w zrównaniu w skutkach niektórych nieodpłatnych świadczeń z odpłatnymi. W doktrynie podnosi się, że powoduje to tym samym naruszenie zasady jednokrotności opodatkowania z uwagi na brak naliczenia podatku w Polsce jako w państwie przeznaczenia towarów, pomimo braku poboru tej daniny także w państwie rozpoczęcia transakcji³⁵.

Z powyższego wynika zatem wniosek, że krajowy ustawodawca podatkowy nakłada powstanie obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług na wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, polegające na faktycznym przeniesieniu prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, tylko wtedy gdy wystąpi odpłatność w znaczeniu subiektywnym. Oznacza to, że przemieszczany towar przejawia wartość konsumpcyjną, a strony stosunku zobowiązaniowego tak ukształtowały relację prawną, że oparta jest na zaistnieniu świadczenia zwrotnego dającego się wyrazić w pieniądzu.

Ustawodawca podatkowy, definiując pojęcie wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, wskazał, że jest to wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 ust. 1–4 u.p.t.u., na terytorium innego państwa członkowskiego³⁶. Oznacza to, że za dostawę wewnątrzspółnotową nie można uznać samego tylko zachowania się polegającego na wywozie z kraju towarów, ale wywóz ten musi nastąpić w wyniku dokonania dostawy, o której mowa w art. 7 u.p.t.u. Przesłanka ta wynika z regulacji dotyczących wewnątrzspółnotowego nabycia, które zaistnieć może wskutek przeniesienia prawa do rozporządzania jak właściciel towarami w drodze ich dostawy. Zatem desygnatem wystąpienia wewnątrzspółnotowej dostawy towarów jest w pierwszej kolejności zaistnienie dostawy towarów w rozumieniu u.p.t.u.³⁷ Poprzez odesłanie do regulacji art. 7 ust. 1–4 tego aktu wyciągnąć można wniosek, że opodatkowaniu podlegają zarówno odpłatne, jak i w określonych sytuacjach nieodpłatne świadczenia w obrocie wewnątrzspółnotowym, które mają za przedmiot towary. Elementem nierozzerwalnie związanym z zachowaniem się polegającym na przeniesieniu prawa do rozporządzania towarami jak właściciel jest ich rzeczywisty wywóz z kraju do innego państwa członkowskiego. Wewnątrzspółnotowa dostawa towarów w istocie jest więc specyficznym

³⁵ M. Miltz, [w:] M. Miltz [et al.], *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2013, s. 61.

³⁶ Zob. art. 13 ust. 1 u.p.t.u.

³⁷ M. Bącal, D. Dominik, M. Miltz, *VAT w wyjaśnieniach organów podatkowych: Komentarz. Linie interpretacyjne*, Warszawa 2010, s. 105 i n.

przypadkiem dostawy towarów, w którym efektywne rozliczenie podatku od wartości dodanej dokonywane jest przez nabywcę wewnątrzwspólnotowego nabycia.

Z uwagi na powyższe, zgodnie z aktualnie obowiązującymi przepisami cecha odpłatności świadczenia dokonywanego w ramach transakcji wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów powinna być rozpatrywana tak jak dla dostawy krajowej.

Kategoria czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług obejmuje także eksport towarów. Instytucja ta dotyczy dostawy towarów polegającej na wysłaniu lub transporcie z terytorium Polski poza terytorium UE dokonywanej przez dostawcę lub na jego rzecz, a także nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, pod warunkiem, że wywóz ten jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych. Z definicji tej wynika, że eksport jest w istocie specyficzną dostawą towarów³⁸, przy czym nacisk położony jest na faktyczną czynność wywozu towarów z kraju poza obszar UE. Z uwagi na to, że definicja eksportu towarów posługuje się pojęciem „dostawa towarów” powoduje, że analiza cechy odpłatności świadczeń dokonywanych w ramach eksportu powinna być każdorazowo przeprowadzona tak jak w przypadku dostawy krajowej, czyli zgodnie z regulacją art. 7 ust. 1–4 u.p.t.u. Odnajdują tu zastosowanie wszelkie uwagi poczynione przy okazji analizy krajowej odpłatnej dostawy towarów poczynione wyżej.

Opodatkowaniu podlega również import towarów, przez który rozumie się przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej³⁹, przy czym opodatkowaniu w Polsce podlegają tylko takie świadczenia, które są dokonywane na terytorium kraju⁴⁰. Tak zarysowana definicja powoduje, że opodatkowaniu podlega wystąpienie samej tylko czynności faktycznej polegającej na przywiezieniu towaru. Zdaje się zatem, że wszelkie aspekty związane ze stosunkiem prawnym będącym podstawą nabycia tych towarów w zasadzie pozostają poza zainteresowaniem ustawodawcy. Zastosowanie znajduje tu mechanizm odwróconego poboru podatku polegający na tym, że podatek rozliczany jest przez nabywcę towarów, a nie przez jego dostawcę, co jest odwróceniem generalnej zasady nałożenia obowiązku podatkowego na świadczącego⁴¹. W efekcie nie cecha nieodpłatności świadczenia pozostaje poza podatkowoprawnym stanem faktycznym instytucji importu i nie jest w żaden sposób rozstrzygana przez ustawodawcę. W orzecznictwie TSUE wskazuje się nawet, że opodatkowaniu podlega każda

³⁸ Zagadnienie właściwego rozumienia tego terminu zostało rozstrzygnięte w uchwale składu 7 sędziów NSA z dnia 25 czerwca 2012 r., I FPS 3/12, <http://orzeczenia.nsa.pl>.

³⁹ Zob. art. 2 pkt 7 u.p.t.u.

⁴⁰ Zob. art. 26a u.p.t.u.

⁴¹ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, LEX/el. 2014.

czynność przywozu towaru do kraju, nawet jeśli jest ona sprzeczna z prawem i można mówić o przemycie⁴².

Opodatkowanie importu jest zatem swoiste. Poza zainteresowaniem ustawodawcy podatkowego pozostaje stosunek prawny, którego skutkiem jest przywóz towarów z obszaru pozaunijnego do Polski. W efekcie nie tylko cecha odpłatności pozostaje bez znaczenia, ale przede wszystkim traci na doniosłości sam element świadczenia. Skutki podatkowe w tej materii wywołuje samo tylko zaistnienie czynności przywozu towaru do kraju.

Podsumowanie

Zakreślając zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od towarów i usług, w doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że uzależnienie uznania, czy doszło do dostawy towarów lub świadczenia usług od spełnienia wymogów formalnych, które różnią się w poszczególnych państwach członkowskich, powodowałoby, że harmonizacja podatku od wartości dodanej stałaby się iluzoryczna. W to miejsce postuluje się oparcie na sensie i celu ekonomicznym transakcji w pierwszeństwie do treści umów łączących strony dla ustalenia konsekwencji podatkowych. Na tym tle uwidacznia się cecha odpłatności świadczeń jako kwalifikator zaistnienia czynności opodatkowanej. Ustawodawca podatkowy, tworząc mechanizm opodatkowania obrotu krajowego podatkiem od towarów i usług, definiuje na te potrzeby, czym jest dostawa towarów i świadczenie usług rodzących skutki podatkowe. Kluczowe dla tych zdarzeń prawnych jest ustalenie przez strony transakcji odpłatności. Ustawodawca podatkowy posługuje się instytucją ekwiwalentnego świadczenia wzajemnego w dowolnej postaci i dowolnej wysokości, nawet symbolicznej, przez co korzyść otrzymywana przez dostawcę towarów lub świadczącego usługi ma wymiar w pełni subiektywny, zgodny z wolą stron, a niezależny od kategorii obiektywnych i mierników rynkowych. Podatkowoprawne stany faktyczne opodatkowania obrotu krajowego opierają się na subiektywnie merytorycznie odpłatnych stosunkach prawnych, ponieważ to ustalony przez strony efekt zachowania się jednego podmiotu w odniesieniu do tego, co wskazuje element przedmiotu świadczenia, stanowi zapłatę za inny towar lub usługę.

Wyjątek dotyczy jedynie ściśle określonych normatywnie sytuacji, w których pomiędzy stronami transakcji istnieją szczególne powiązania, np. o charakterze rodzinnym czy majątkowym, a cena stanowiąca świadczenie zwrotne dla podatnika odbiega od wartości rynkowej oferowanych towarów czy usług. Wyjątek ten daje wyraz

⁴² Wyrok TSUE z dnia 29 czerwca 2000 r. w sprawie C-455/98 *Tullihallitus przeciwko Kaupo Salumets i innym*, w którym Trybunał rozstrzygał o konieczności opodatkowania podatkiem od wartości dodanej importu przemycanego alkoholu.

przeciwdziałania wykorzystywania mechanizmów podatkowych, realizujących zasadę neutralności podatkowej podatku od towarów i usług w działalności gospodarczej w celu agresywnego zmniejszenia realnych obciążeń publicznoprawnych.

W zakresie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz eksportu ustawodawca podatkowy odsyła do regulacji poświęconych krajowym dostawom towarów. Skutkuje to zastosowaniem identycznych zasad w ustaleniu odpłatności świadczeń, które wywołują skutki podatkowe w sytuacjach, gdy świadczeniodawcą jest polski podatnik podatku od towarów i usług, bez względu wobec kogo realizowane jest świadczenie – kontrahenta krajowego, unijnego czy spoza Wspólnoty. Z kolei w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów cecha odpłatności świadczenia polegającego na wewnątrzwspólnotowym przeniesieniu prawa do rozporządzania towarem jak właściciel oznacza rzeczywiste wystąpienie świadczenia wzajemnego w ukształtowanym przez strony stosunku prawnym, a nie jest instytucją zaprogramowaną przez ustawodawcę. Jej wystąpienie kwalifikuje zmaterializowanie podatkowoprawnego stanu faktycznego i umożliwia powstanie obowiązku podatkowego. Wreszcie w zakresie importu poza zainteresowaniem ustawodawcy podatkowego pozostaje stosunek prawny, którego skutkiem jest przywóz towarów. W efekcie nie tylko cechy odpłatności i nieodpłatności pozostają bez znaczenia, ale przede wszystkim traci na doniosłości sam element świadczenia. Skutki podatkowe w tej materii wywołuje samo tylko zaistnienie czynności przywozu towaru do kraju.

Bibliografia

Literatura

- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, LEX/el. 2014.
- Bącal M., Dominik D., Miltz M., *VAT w wyjaśnieniach organów podatkowych: Komentarz. Linie interpretacyjne*, Warszawa 2010.
- Chomiuk M., [w:] Sachs K. (red.), *VI Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, Warszawa 2003.
- Gibasiewicz D., *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012.
- Gomułowicz A., *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*, Warszawa 2008.
- Jaśkiewiczowa J., *Podatki konsumpcyjne*, [w:] M. Wersalski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, tom III, Wrocław 1985.
- Klein A., *Elementy zobowiązaniowego stosunku prawnego*, Wrocław 2005.

- Łazowski A., *Proeuropejska wykładnia prawa przez polskie sądy i organy administracji jako mechanizm dostosowania systemu prawnego do *acquis communautaire**, [w:] E. Piontek (red.), *Prawo polskie a prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2003.
- Martini J., Karpiesiuk Ł., *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2005.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012.
- Michalik T., *Glosa do uchwały NSA z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06*, OSP 2008, z. 2, poz. 19.
- Militz M., [w:] M. Militz [et al.], *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2013.
- Wróbel A., *Źródła prawa europejskiego – wspólnot europejskich*, [w:] A. Wróbel (red.), *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, Kraków 2005.

Źródła

Akty prawne

- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. U. UE L 347.1 z dnia 2006.12.2011 r.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r., t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.

Orzecznictwo

- Wyrok TSUE z dnia 1 kwietnia 1982 r. w sprawie C-89/81 *Staatssecretaris van Financiën przeciwko Hong-Kong Trade Development Council*.
- Wyrok TSUE z dnia 23 listopada 1988 r. w sprawie C-230/87 *Naturally Yours Cosmetics Ltd. przeciwko Commissioners of Customs & Excise*.
- Wyrok TSUE z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 *Staatssecretaris van Financiën przeciwko Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*.
- Wyrok TSUE z dnia 2 czerwca 1994 r. w sprawie C-33/93 *Empire Stores Ltd przeciwko Commissioners of Customs and Excise*.
- Wyrok TSUE z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-288/94 *Argos Distributors Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*.
- Wyrok TSUE z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94 *Elida Gibbs Ltd v. Commissioners of Customs and Excise*.
- Wyrok TSUE z dnia 3 lipca 1997 r. w sprawie C-330/95 *Goldsmiths (Jewellers) Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise*.
- Wyrok TSUE z dnia 29 czerwca 2000 r. w sprawie C-455/98 *Tullihallitus przeciwko Kaupo Salumets i innym*.
- Wyrok TSUE z dnia 1 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 *Marks & Spencer plc przeciwko Commissioners of Customs and Excise*.

Wyrok TSUE z dnia 15 października 2002 r. w sprawie C-427/98 *Komisja Europejska przeciwko Republice Federalnej Niemiec*.

Wyrok TSUE z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 *Auto Lease Holland B.V. przeciwko Bundesamt für Finanzen*.

Wyrok TSUE z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-495/04 *A.C. Smits-Koolhoven przeciwko Staatssecretaris van Financiën*.

Wyrok TSUE z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 pomiędzy *Banca popolare di Cremona Soc. Coop. Arl a Agenzia Entrate Ufficio Cremona*.

Wyrok TSUE z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed B.V. przeciwko Staatssecretaris van Financiën*.

Uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 23 marca 2009 r., I FPS 6/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 25 czerwca 2012 r., I FPS 3/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2006 r., I FSK 664/05, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2009 r., I FSK 361/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2009 r., I FSK 865/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2011 r., I FSK 149/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Wyrok NSA z dnia 23 października 2013 r., I FSK 1654/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2014 r., I FSK 202/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 kwietnia 2013 r., I SA/Kr 223/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 marca 2014 r., I SA/Po 56/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 lipca 2014 r., I SA/Po 145/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Feature payment in the mechanism of VAT

Summary: The benefit fee is a feature that determines the object of taxation in tax on goods and services. Although it is not definitely accented in Polish jurisprudence and literature. The tax legislator has created a mechanism for taxation value-added tax of professional sale. He has defined what is the taxable supply of goods and services. The key for these events is to establish the legal conditions for the parties to the transaction, including payment. This issue is the subject of research of this publication.

