

Czynności poza zakresem przedmiotowym podatku od towarów i usług

1. Wstęp

Intencją przyświecającą normodawcy unijnemu przy kreowaniu przepisów dyrektywy w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej² (dalej: dyrektywa) było zagwarantowanie powszechności opodatkowania, czyli obciążenie całej konsumpcji oraz profesjonalnego obrotu każdym dobrem. Istnieją jednak takie kategorie czynności, które nie mieszczą się w zakresie przedmiotowym podatku od towarów i usług (dalej: p.t.u.). Ich precyzyjne określenie może budzić pewne wątpliwości interpretacyjne. W niniejszej pracy zostaną przedstawione bliżej dwa, szczególnie interesujące aspekty związane z wyłączeniem transakcji spod zakresu przedmiotowego p.t.u., a mianowicie kwestia istnienia stosunku prawnego między kontrahentami oraz tzw. czynności nielegalne.

2. Istnienie stosunku prawnego jako podstawowy warunek uznania czynności za transakcję podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług

Konstruując zakres czynności podlegających opodatkowaniu, prawodawca w art. 2 dyrektywy posługuje się terminem „transakcja”, nie podając jego definicji. Interpretacja oma-

¹ Student V roku prawa na WPiA UJ.

² Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r., w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej; podatkiem od wartości dodanej na gruncie polskiego prawa jest podatek od towarów i usług. Dz. U. L 347 z 11.12.2006

wianego pojęcia ma znaczenie dla tematu niniejszej pracy, bowiem czynności, które nie spełniają przesłanek uznania za transakcję podlegającą opodatkowaniu, pozostają poza zakresem p.t.u. Przesłanki, o których mowa, zostały ukształtowane przez orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE, Trybunał). Jak zaznaczono we wstępie, w dalszych rozważaniach omówiona zostanie jedynie kwestia stosunku prawnego i ekwiwalentność świadczeń wzajemnych.

Przede wszystkim należy zwrócić uwagę na fakt, iż nie są objęte zakresem przedmiotowym p.t.u. transakcje polegające na wymianie dóbr czy świadczeniu usług, które nie wynikają z istniejącego między stronami stosunku prawnego. Wiąż między kontrahentami musi przesądzać o fakcie, że jedna ze stron jest zobligowana do określonego świadczenia, zaś druga ma, co do zasady³, możliwość domagania się jego wykonania. Świadczeniem jest pewne zachowanie dłużnika na rzecz wierzyciela, płynące z łączących ich zobowiązań. Może przybierać formy znane z prawa cywilnego (*dare, facere, non facere, pati*), jednakże sama ocena istnienia stosunku prawnego jest oderwana od konstrukcji ważności i skuteczności czynności na gruncie rozwiązań prywatnoprawnych⁴. Koncepcja ta jest podyktowana koniecznością harmonizacji przepisów podatkowych państw członkowskich, której realizacja byłaby zagrożona, a wręcz niemożliwa w wypadku stosowania przez każdy kraj rodzimych reguł prawa zobowiązań, na co zwrócił uwagę TSUE w sprawie *Town & County*⁵. Art. 5 ust. 2 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁶ (dalej: u.p.t.u.) stwierdza zatem, iż możliwe jest opodatkowanie transakcji niezależnie od faktu, czy została ona zawarta zgodnie z warunkami określonymi w przepisach prawa. Nieskuteczność czynności na gruncie prawa cywilnego np. z uwagi na niezachowanie określonej formy umowy nie jest zatem przesłanką wykluczającą powstanie obowiązku podatkowego.

Zagadnienie istnienia stosunku prawnego jako podstawy transakcji pojawiało się wielokrotnie w orzecznictwie sądów zarówno europejskich, jak i polskich. Przede wszystkim należy jednak zwrócić uwagę na orzeczenie TSUE w sprawie *Tolsma*⁷, które szeroko przywoływane jest zarówno w innych wyrokach, jak i tezach piśmiennictwa. Rozważając kwestię dopuszczalności opodatkowania muzyka umilającego na ulicy czas przechodniom w zamian za dobrowolne datki, TSUE zauważył, iż świadczenie usług występuje w sytuacji, gdy między stronami

³ TSUE uznał, że dopuszczalne jest opodatkowanie transakcji opartej na zobowiązaniu naturalnym (dług honorowy), nieobwarowane prawem żądania wykonania świadczenia przed sądem. Orzeczenie TSUE z dnia 17 września 2002 r., (sygn.: C-498/99), *Town & County Factors Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise*; wyrok dostępny na stronie: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61999J0498:EN:HTML>

⁴ P. Karwat, [w:] *Dyrektywa 112/2006/WE. Komentarz 2009*, red. J. Martini, A. Cmoch, Wrocław 2009, s. 48.

⁵ K. Żagun, *Przegląd Orzecznictwa ETS – wyrok ETS z dnia 17 września 2002 r. w sprawie Town & County Factors Ltd (C-498/99)*, „Przegląd Podatkowy”, nr 2/2005, s. 62-63.

⁶ Dz. U. z 2004 r., Nr 54, poz. 535 ze zm.

⁷ Orzeczenie TSUE z dnia 3 marca 1994 r., (sygn.: C-16/93) *R. J. Tolsma przeciwko Inspecteur der Omzetzbelasting Leeuwarden*; wyrok dostępny na stronie: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61993J0016:EN:HTML>

istnieje stosunek prawny, w ramach którego dochodzi do wzajemnej wymiany świadczeń. Zachowanie jednego z uczestników stosunku prawnego musi być bezpośrednio związane ze świadczeniem kontrahenta i wypełniać wymóg ekwiwalentności. Warunek ten nie oznacza bynajmniej, że cena wydawanego towaru musi być równoważna jego cenie rynkowej. Otrzymane wynagrodzenie powinno stanowić rzeczywistą bonifikatę za dostarczony towar lub wykonaną usługę. W komentowanej sprawie nie można było przyjąć, że muzyka oraz przechodniów łączył jakikolwiek stosunek prawny. Nie istniała bowiem podstawa, na bazie której byliby oni zobowiązani do wykonywania dokonanych czynności⁸. Nie można także uznać ofiarowanych datków za rodzaj świadczenia wzajemnego. W szczególności nie wynikały one z uzgodnionego wcześniej porozumienia, a odbiorcy samodzielnie ustalali ich wysokość, kierując się pobudkami moralnymi, nie bacząc z pewnością na czas wykonywania świadczenia czy jego jakość i rodzaj.

Z interesującym problemem zmierzył się także NSA, rozważając kwestię tzw. bonusów za osiągnięcie określonego pułapu sprzedaży we wzajemnych stosunkach handlowych między przedsiębiorcami⁹. W praktyce niejednokrotnie zdarza się, że firmy zajmujące się dystrybucją towarów organizują pewne akcje marketingowe polegające na przyznaniu premii pieniężnej kontrahentowi, który spełni warunki określone w ramach promocji. Organy podatkowe stanęły na stanowisku, iż zachowanie beneficjenta nagrody, polegające m.in. na dokonaniu zakupów na określoną kwotę, jest świadczeniem usług, a otrzymana w zamian premia stanowi obiektywną korzyść, będącą ekwiwalentem świadczenia. Na tej podstawie opowiedziały się za opodatkowaniem opisanego zdarzenia.

Analizując zarysowany problem, sąd I instancji dokonał trafnej wykładni prawa, przywołując tezy znane z wyroku TSUE w sprawie *Tolsma*. Nie przełożyło się to jednak na zasadność samego rozstrzygnięcia.

Rozpatrując skargę kasacyjną, NSA przychylił się do zarzutów podniesionych przez pełnomocnika przedsiębiorstwa. Sąd podkreślił, iż aby transakcja podlegała opodatkowaniu, musi wynikać to z łączącego strony stosunku prawnego, na podstawie którego dokonywana jest wymiana świadczeń wzajemnych. W przedmiotowej sprawie warunek ten nie został spełniony, gdyż wielkość dokonywanych zakupów była dobrowolnie ustalana przez nabywcę i nieobwarowana żadną sankcją odszkodowawczą przysługującą kontrahentowi. Spółka nie była zobowiązana do osiągnięcia określonego pułapu obrotów, a przyznana premia nie mogła mieć tym samym charakteru świadczenia wzajemnego.

NSA przychylił się także do ciekawego spostrzeżenia pełnomocnika strony skarżącej, który zarzucał, iż opodatkowanie przedmiotowej nagrody prowadziłoby w istocie do sytuacji, gdzie ta sama transakcja, czyli sprzedaż towarów, byłaby dla jednej ze stron świadczeniem

⁸ P. Karwat, *op. cit.*, s. 49.

⁹ Wyrok NSA z dnia 6 lutego 2007 r., (sygn.: I FSK 94/06); wyrok dostępny na stronie: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4D764AA7BF>

usług (spółka skarżąca), zaś dla drugiej dostawą towarów (kontrahent spółki). Opisana kwalifikacja jest oczywiście niedopuszczalna, gdyż to samo zdarzenie może być traktowane albo jako dostawa towarów, albo świadczenie usług, o czym każdorazowo decydują okoliczności zawarcia i wykonania umowy. Przeciwny pogląd prowadziłby do zaistnienia podwójnego opodatkowania, które stoi w sprzeczności zarówno z przepisami Konstytucji RP, jak i prawem wspólnotowym.

Kolejny problem praktyczny dotyczy możliwości opodatkowania kar za nielegalny pobór energii elektrycznej. Zagadnienie podatkowych skutków kradzieży towarów było rozważane w polskim i europejskim orzecznictwie¹⁰. Trafne uwagi sformułował w tym zakresie WSA w Białymstoku¹¹. Przede wszystkim, rozważając kwestię opodatkowania opłat za nielegalny pobór energii elektrycznej, należy się zastanowić, czy można mówić w tym przypadku o dostawie towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 u.p.t.u. Zgodnie z definicją zawartą w przywołanym przepisie, „przez dostawę towarów (...) rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel”. Należy zauważyć, iż po stronie zakładu energetycznego nie występuje zachowanie spełniające znamiona jakiejkolwiek aktywności. Transfer energii elektrycznej nastąpił wręcz wbrew woli i bez zatwierdzenia ze strony podmiotu uprawnionego do dysponowania towarem. W tym kontekście istotna jest poczyniona przez sąd uwaga, że przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel występuje wyłącznie wtedy, gdy wiąże się z wyrażeniem oświadczenia woli przynajmniej ze strony podmiotu dokonującego czynności. W omawianej sprawie brak było oświadczenia woli ze strony zakładu energetycznego, co wyklucza wystąpienie dostawy towarów. Irrelevantne pozostaje zachowanie osoby dopuszczającej się kradzieży, bowiem to nie ona jest w tej sytuacji podatnikiem, i nie jej aktywność może być rozpatrywana z punktu pozostawania w zakresie przedmiotowym podatku¹².

Jak zauważył sąd, kara za nielegalny pobór energii ma z pewnością charakter odszkodowawczy i może być traktowana jako przysporzenie majątkowe dla zakładu. Jednak samo wystąpienie płatności w obrocie gospodarczym nie zawsze oznacza, że nastąpiło zdarzenie należące do zakresu przedmiotowego podatku. Zapłata musi bowiem pozostawać z dokonanymi czynnościami w bezpośrednim związku, który jest na tyle ścisły, że w istocie wynagrodzenie następuje w zamian za wykonanie świadczenia. W rozpatrywanej sprawie związek taki nie zachodzi, można nawet zauważyć, iż niejednokrotnie kary są nakładane także w sytuacji, gdy nielegalny pobór energii nie nastąpił, np. w razie uszkodzenia urządzenia pomiarowego.

¹⁰ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 września 2005 r., (sygn.: I SA/Kr 850/05); wyrok dostępny na stronie: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D31B6D284C>, orzeczenie TSUE z dnia 14 lipca 2005 r., (sygn.: C-435/03); *British American Tobacco International Ltd i Newman Shipping & Agency Company NV przeciwko Belgische Staat*; wyrok dostępny na stronie: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0435:EN:HTML>

¹¹ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 23 sierpnia 2006 r. sygn.: (I SA/Bk 193/06); wyrok dostępny na stronie: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B01669081A>

¹² M. Pogoński, *Glosa do wyroku WSA w Krakowie z dnia 28 września 2005 r., I SA/Kr 850/05*, LEX.

Reasumując, podstawowym warunkiem uznania danej czynności za transakcję jest istnienie łączącego strony stosunku prawnego, w świetle którego są one względem siebie zobowiązane do wykonania określonych świadczeń. Nie każda czynność wynika bowiem z łączącego strony stosunku prawnego. Nie można w szczególności zasadnie twierdzić, iż jeśli występuje płatność w obrocie, to istnieje także czynność podlegająca opodatkowaniu. Należy także zwrócić uwagę, iż ocena istnienia łączącego strony stosunku nie może być dokonywana w oparciu o przepisy prawa prywatnego poszczególnych państw członkowskich.

3. Zakres opodatkowania czynności nielegalnych – poglądy doktryny a orzecznictwo TSUE

W obrocie występują niejednokrotnie takie zdarzenia, które są transakcją w rozumieniu art. 2 dyrektywy, jednak mimo to nie podlegają opodatkowaniu. W art. 6 pkt 2 u.p.t.u. ustawodawca stanowi, iż opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie podlegają „czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”. Dalsze rozważania odnoszą się do sposobu interpretacji tego sformułowania.

Warto nadmienić, iż analizowane wyrażenie nie zostało bynajmniej implementowane do polskiego porządku prawnego za sprawą regulacji wspólnotowych. Już akt wykonawczy¹³ do dekretu o podatku obrotowym¹⁴ w art. 7 ust. 2 stanowił:

Nie podlegają jednak podatkowi czynności pozbawione charakteru świadczeń cywilno-prawnych z tego względu, iż w ogóle nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (np. paserstwo, nierząd).

To enigmatyczne i charakterystyczne dla prawa podatkowego sformułowanie było na przestrzeni dziesięcioleci rozmaicie interpretowane¹⁵.

W przeszłości w doktrynie pojawiały się poglądy, że pod omawianym wyrażeniem kryją się po prostu działania wypełniające znamiona czynów zabronionych¹⁶. *Ratio legis* takiej wykładni wydaje się być oczywiste: państwo nie powinno pobierać korzyści z działań, które zostały zabronione. W przeciwnym wypadku mogłoby powstać wrażenie sankcjonowania czy legalizacji tychże społecznie niepożądanych zachowań.

¹³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 czerwca 1951 r. w sprawie wykonania dekretu z dnia 26 października 1950 r. o podatku obrotowym, Dz. U. z 1951 r., Nr 35, poz. 273.

¹⁴ Dekret z dnia 26 października 1950 r. o podatku obrotowym, Dz. U. z 1950 r., Nr 49, poz. 449.

¹⁵ K. Radzikowski, *Prawo podatkowe a czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy*, PiP, nr 1/2008, s. 108–116.

¹⁶ J. Martini, *Ustawa VAT. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 33.

Ograniczenie rozumienia omawianego sformułowania wyłącznie do czynów zabronionych jest nieuzasadnione. Brakuje bowiem rozsądnych argumentów przemawiających za przyjęciem tezy, iż racjonalny ustawodawca posłużył się sformułowaniem „czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” w celu opisu czynów zabronionych. Gdyby zakres omawianego pojęcia miał zostać ograniczony do czynów zabronionych, należy założyć, iż ustawodawca wprost użyłby tego zwrotu.

Większość przedstawicieli doktryny podejmowała próby interpretacji omawianego sformułowania w oparciu o przepisy prawa cywilnego. Zdaniem niektórych, do czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy zaliczyć należy wszystkie czynności nieważne bezwzględnie¹⁷. Poza zakresem przedmiotowym p.t.u. pozostawałyby w szczególności czynności sprzeczne z prawem lub zasadami współżycia społecznego, mające na celu obejście prawa, umowy o świadczenie niemożliwe, a także umowy zawarte bez dokonania formy prawnej zastrzeżonej pod warunkiem *ad solemnitatem*. Ten kierunek interpretacyjny zdaje się również potwierdzać wyrok NSA z dnia 10 września 2003 roku¹⁸, w którym sąd zwrócił uwagę, iż opodatkowanie p.t.u. nie może następować w oderwaniu od przepisów cywilnych.

Wyżej zaprezentowanej interpretacji nie sposób uznać za prawidłową. Wynika to z wykładni literalnej sformułowania z art. 6 pkt 2 u.p.t.u. Nie podlegają bowiem opodatkowaniu takie czynności, które jeśli będą przedmiotem umowy, to spowodują jej prawną nieskuteczność. Istotne jest w tym zakresie dokonanie spostrzeżenia, że przedmiot umowy odróżniany jest od jej formy. Przedmiotem umowy jest zatem treść porozumienia kształtowanego przez strony, ich ustalenia i zobowiązania. Forma umowy jest zaś tylko zewnętrznym jej wyrazem, nie stanowi bowiem konstytutywnej części porozumienia. Tym samym czynność nie kształtuje jej treści i nie może być utożsamiana z jej przedmiotem.

Ponadto, przeciwko krytykowanemu pogładowi przemawia art. 5 ust. 2 u.p.t.u., który stanowi, iż czynności podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały dokonane z zachowaniem form i warunków określonych przepisami prawa. Z brzmienia tego przepisu wynika zatem jednoznacznie, iż również czynność nieważna może być przedmiotem opodatkowania. W tym kontekście należy zwrócić uwagę, iż w literaturze prawniczej zakres zastosowania analizowanego przepisu bywał ograniczany wyłącznie do warunków o charakterze administracyjnym, jak posiadanie odpowiedniego zezwolenia, koncesji¹⁹. Taka zawężająca wykładnia nie znajduje jednak uzasadnionych podstaw prawnych.

W konsekwencji większość przedstawicieli literatury prawniczej przyjmuje pogląd, iż czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy stanowią jedynie podkategorię

¹⁷ W. Modzelewski, *Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług*, Warszawa 2006, s. 56.

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 10 września 2003 roku, sygn.: III SA 3197/01; wyrok dostępny na stronie: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FAAoF22A8E>

¹⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 109.

czynności dotkniętych sankcją nieważności bezwzględnej. Zakres zastosowania art. 6 pkt 2 u.p.t.u. ograniczają przykładowo do następujących przypadków: sprzeczności porozumienia z normami *iuris cogentis*, zasadami współżycia społecznego, zawarcia umowy w celu obejścia prawa, umów o świadczenie niemożliwe²⁰. Dana transakcja nie podlega zatem opodatkowaniu p.t.u., jeżeli ze względu na swój przedmiot i istotę nie może być w żadnym stosunku prawnym i w żadnych okolicznościach przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Sama niezgodność danego czynu z prawem nie wyklucza jednak opodatkowania, jeżeli w innych okolicznościach taka sama czynność byłaby zgodna z prawem.

Na sposób interpretacji w doktrynie zakresu opodatkowania tzw. czynności nielegalnych wpłynęło w dużym stopniu orzecznictwo TSUE. Wprawdzie przepisy dyrektywy bezpośrednio nie regulują tej kwestii, jednakże ich opodatkowanie nie może, zdaniem TSUE, być pozostawione swobodnemu uznaniu państw członkowskich. Stoją temu na przeszkodzie cele, do jakich dąży Unia Europejska, w szczególności zapewnienie jednolitego rynku wewnętrznego oraz zagwarantowanie swobody konkurencji²¹.

TSUE rozpatrywał konsekwencje podatkowe czynności nielegalnych zawsze w kontekście dwóch podstawowych zasad wyrażonych w dyrektywie: neutralności fiskalnej oraz opodatkowania konsumpcji. W tym zakresie zostały wyróżnione niejako dwie kategorie działań.

Pierwszą z nich można przedstawić, analizując sprawę *Vereinigung Happy Family*²² dotyczącą wprowadzania do obrotu niewielkich ilości narkotyków przez związek prowadzący młodzieżowe centrum kultury. Warto podkreślić, iż prawo karne nie sankcjonowało tego czynu, jednak był on bezprawny na gruncie ówczesnych przepisów obowiązujących w Holandii, a jedyna legalna droga dostępu do takich substancji podlegała ścisłej reglamentacji. Udzielając odpowiedzi na zadane pytanie prejudycjalne, Trybunał odwołał się do celów Wspólnoty w zakresie ustanowienia wspólnego rynku oraz harmonizacji systemów podatkowych państw członkowskich. W tym kontekście podkreślił, iż co do zasady jakiegokolwiek różnicowanie czynności mających za przedmiot takie same towary lub usługi w zależności od ich zgodności bądź sprzeczności z prawem łamie regułę neutralności. Uwaga ta nie odnosi się jednak do pewnych kategorii wyrobów, takich jak np. środki odurzające, które z uwagi na swoje cechy nie mogą być generalnie przedmiotem legalnego obrotu. Nie jest zatem możliwa sytuacja, aby takie towary stanowiły nieuczciwą konkurencję dla wyrobów oferowanych zgodnie z warunkami określonymi przez prawo, a zatem zasada neutralności nie zostaje nawet potencjalnie zagrożona. Z związku z tym należy uznać, że czynności polegające na dostawie narkotyków są wyłączone z zakresu przedmiotowego p.t.u. i nie podle-

²⁰ K. Radzikowski, *Prawo...*, *op. cit.*, s. 113.

²¹ K. Radzikowski, *Granice opodatkowania podatkiem od towarów i usług w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS)*, Mon.Pod., nr 8/2007, s. 18.

²² Orzeczenie TSUE z dnia 5 lipca 1988 r., (sygn.: C-289/86) *Vereinigung Happy Family Rustenburgerstraat przeciwko Inspecteur der Omzetbelasting*; wyrok dostępny na stronie: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61986J0289:EN:HTML>

gają opodatkowaniu. Analogiczne ustalenia zostały poczynione przez TSUE w odniesieniu do wprowadzania do obrotu podrobionych banknotów²³ czy morfiny²⁴.

Druga kategoria działań została wyróżniona w oparciu o, wydawałoby się, analogiczną sytuację do wyżej nakreślonej. Podstawą do wydania orzeczenia był import na teren Wspólnoty podrobionych perfum (sprawa *Goodwin & Unstead*)²⁵. TSUE zauważył, że podobnie jak narkotyki, przedmiotowe towary nie mogą zostać legalnie wprowadzone do obrotu, jednak zakaz ten nie wynika z ich esencjalnych cech czy natury, tylko z faktu ingerencji w prawa własności intelektualnej. W przeciwieństwie jednak do środków odurzających, istnieje legalny segment rynku zajmujący się dystrybucją i sprzedażą perfum. Z pewnością podrobione wyroby znalazłyby się w orbicie zainteresowania pewnego kręgu klientów i zostałyby nabyte. Ich nieopodatkowanie prowadziło do uprzywilejowania pozycji osoby dokonującej nielegalnego zbycia i tym samym naruszało zasady swobodnej konkurencji. Podmioty oferujące towary legalnie muszą bowiem uiścić podatek, co przekłada się na atrakcyjność cenową ich produktów. Analogiczne rozstrzygnięcia zostały podjęte przez Trybunał w odniesieniu do importu alkoholu pochodzącego z przemytu, wynajmu powierzchni lokalu w celu konsumpcji środków odurzających czy też eksportu systemów komputerowych do kraju objętego embargiem²⁶.

Przepis art. 6 pkt. 2 u.p.t.u. należy interpretować w świetle wykładni sformułowanej przez TSUE. Tym samym, możliwość opodatkowania danej czynności uzależniona jest od faktu, czy istnieje pewien segment rynku, na płaszczyźnie którego może dojść do konkurencji między towarami bądź usługami legalnymi i nielegalnymi²⁷. Jeżeli wystąpienie takiej konkurencji jest realne, aktualna jest zasada jednakowego traktowania czynności mających za przedmiot te same towary lub usługi niezależnie od warunków, okoliczności, celu czy rezultatu, dla jakiego są wykonywane. Kryterium wykluczenia z opodatkowania danej transakcji można zatem ująć jako „obiektywny brak możliwości uczynienia z takiej czynności przedmiotu świadczenia w jakimkolwiek stosunku prawnym”²⁸. Sama niezgodność z prawem, nieważność bądź też nieskuteczność transakcji, zawarcie jej bez dopełnie-

²³ Orzeczenie TSUE z dnia 6 grudnia 1990 r., (sygn.: C-343/89) *Max Witzemann przeciwko Hauptzollamt München Mitte*; wyrok dostępny na stronie:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61989J0343:EN:HTML>

²⁴ Orzeczenie TSUE z dnia 26 października 1982 r., (sygn.: C-240/81) *Senta Einberger przeciwko Hauptzollamt Freiburg*; wyrok dostępny na stronie:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61981J0240:EN:HTML>

²⁵ Orzeczenie TSUE dnia 28 maja 1998 r., (sygn.: C-3/97) *Postępowanie karne przeciwko John Charles Goodwin i Edward Thomas Unstead*; wyrok dostępny na stronie:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61997J0003:EN:HTML>

²⁶ Orzeczenie TSUE z dnia 2 sierpnia 2008 r., (sygn.: C-111/02) *Wilfried Lange przeciwko Finanzamt Fürstentfeldbruck*; wyrok dostępny na stronie:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61992J0111:EN:HTML>

²⁷ K. Radzikowski, *Granice...*, *op. cit.*, s. 19.

²⁸ P. Karwat, *op. cit.*, s. 56.

nia koniecznych wymogów o charakterze administracyjnym nie przesądza zatem o braku opodatkowania.

W tym kontekście warto podkreślić, że wykładnia sformułowana przez TSUE powinna wpłynąć także na zmianę poglądów doktryny w analizowanym zakresie²⁹.

4. Podsumowanie

Na podstawie wyżej przedstawionych uwag można jednoznacznie stwierdzić, iż tematyka czynności poza zakresem przedmiotowym p.t.u. jest bardzo złożona. Wynika to z braku definicji pojęcia „transakcja” na gruncie przepisów dyrektywy oraz różnorodności poglądów na temat opodatkowania tzw. czynności nielegalnych. Jednoznaczne rozstrzygnięcie analizowanych kwestii jest bardzo istotne w kontekście określenia zakresu przedmiotowego p.t.u., co przekłada się z kolei na zachowanie podstawowych zasad opodatkowania.

Pojawiające się wątpliwości zostały jednak klarownie wyjaśnione przez TSUE. Trybunał ograniczył zakres transakcji podlegających opodatkowaniu do czynności, które wynikają z łączącego strony stosunku prawnego, precyzując postanowienia dyrektywy w tym względzie. Przesłanką pozwalającą stwierdzić, iż dana czynność stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu p.t.u., jest zatem istnienie porozumienia między stronami, będącego podstawą żądania spełnienia świadczenia. Istotne jest również, aby te świadczenia miały charakter wzajemny. Opierając się o powyższe wytyczne, w orzecznictwie odrzucono możliwość opodatkowania bonusów za osiągnięcie ustalonego pułapu obrotów oraz kar z tytułu nielegalnego poboru energii elektrycznej.

Trybunał wyjaśnił także budzące wątpliwości sformułowanie „czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”. Możliwość opodatkowania danej czynności uzależniona jest od występowania segmentu rynku, na którym nawet potencjalnie mogłoby dojść do konkurencji między legalnymi oraz nielegalnymi towarami bądź usługami. Kryterium zaproponowane przez Trybunał pozwoliło rozstrzygnąć pojawiające się w praktyce wątpliwości, dotyczące opodatkowania podrobionych produktów czy też przemycanych towarów.

Mając na względzie powyższe uwagi, nie sposób przecenić roli wykładni sformułowanej przez TSUE. Odnotować także należy pozytywny wpływ orzeczeń sądów administracyjnych na prawidłową interpretację przepisów u.p.t.u. w analizowanym zakresie. W swoich rozstrzygnięciach sądy odwołują się do zasad wynikających z wyroków Trybunału, co pozwala na ukształtowanie się wykładni zgodnej z prawem unijnym.

Można zatem powiedzieć, że orzecznictwo doprecyzowało niejasną definicję „transakcji” występującą na gruncie dyrektywy oraz budzące wątpliwości sformułowanie „czynności

²⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 110.

niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”. Należy zwrócić uwagę na fakt, iż od wykładni analizowanych terminów uzależniony jest zakres przedmiotowy p.t.u. Ustawodawca, kierując się postulatem powszechności opodatkowania, celowo nie sprecyzował wspomnianych sformułowań. Bez odpowiedniej linii orzeczniczej, działanie takie mogłoby prowadzić do absurdalnych konsekwencji, jak np. opodatkowanie datków na rzecz muzyka czy opłat za nielegalny pobór energii elektrycznej. Z uwagi jednak na ugruntowaną linię orzeczniczą w zakresie dotyczącym wykładni analizowanych terminów, postulowanie zmian legislacyjnych w tym zakresie nie jest konieczne.