

Sygn. akt III CZP 55/16

POSTANOWIENIE

Dnia 14 września 2016 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Barbara Myszka (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Krzysztof Pietrzykowski

SSN Maria Szulc

Protokolant Bożena Kowalska

w sprawie ze skargi dłużnika M. W.
przy uczestnictwie wierzyciela P. G. N. i G. S.A. w W.
na czynność Komornika Sądowego przy Sądzie Rejonowym
dla W. w W.,
w sprawie egzekucyjnej [...],
na posiedzeniu jawnym w Izbie Cywilnej
w dniu 14 września 2016 r.
na skutek zagadnienia prawnego przedstawionego
przez Sąd Okręgowy we W.
postanowieniem z dnia 4 maja 2016 r., sygn. akt [...],

"Czy opłata egzekucyjna ustalona przez komornika sądowego na podstawie art. 49 ust. 1 u.k.s.e. winna być powiększona o należność z tytułu podatku od towarów i usług, czy też zawiera w sobie kwotę podatku VAT?"

**przekazuje zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia
powiększonemu składowi Sądu Najwyższego.**

UZASADNIENIE

Komornik sądowy przy Sądzie Rejonowym dla W. w. W. postanowieniem z dnia 16 października 2016 r. umorzył postępowanie egzekucyjne w sprawie z wniosku P. G. N. i G. S.A. w W. przeciwko M. W. i ustalił koszty egzekucji na kwotę 736 zł, obejmującą opłatę stosunkową (557,51 zł + VAT 117,49 zł) oraz wydatki gotówkowe (61 zł). Jako podstawę ustalenia wysokości opłaty wskazał art. 49 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (jedn. tekst: Dz.U. z 2015 r., poz. 790; obecnie: Dz.U. z 2016 r., poz. 1138 – dalej: „u.k.s.e.”), a wydatków gotówkowych – art. 39 ust. 2 pkt 8 tej ustawy.

W skardze na czynności komornika dłużnik zakwestionował prawidłowość ustalenia opłaty egzekucyjnej. Zarzucił, że opłata stosunkowa powinna być określona na podstawie art. 49 ust. 2 u.k.s.e., ponieważ część egzekwowanej należności została w dniu 7 października 2015 r. przekazana bezpośrednio wierzycielowi, a poza tym opłata ta nie powinna być powiększona o podatek VAT.

Komornik powołał się na interpretację ogólną Ministra Finansów wydaną w dniu 9 czerwca 2015 r., zgodnie z którą czynności wykonywane przez komorników należy uznać za świadczenie usług za wynagrodzeniem, podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT (Dz.Urz. Min. Fin. 2015, poz. 41).

Sąd Rejonowy dla W. w. W. postanowieniem z dnia 9 grudnia 2015 r. zmienił zaskarżone postanowienie w ten sposób, że ustalił koszty egzekucji na kwotę 618,51 zł, natomiast w pozostałej części skargę oddalił. Stanął na stanowisku, że opłata stosunkowa została prawidłowo określona na podstawie art. 49 ust. 1 u.k.s.e., ponieważ kwoty przekazane przez dłużnika wierzycielowi po wszczęciu postępowania egzekucyjnego należy uznać za świadczenia wyegzekwowane. Tak określona opłata nie może jednak przekraczać kwoty 557,51 zł, brak bowiem podstaw prawnych do obciążenia dłużnika podatkiem VAT.

Przy rozpoznawaniu zażalenia Komornika na postanowienie Sądu Rejonowego z dnia 9 grudnia 2015 r., Sąd Okręgowy we Wrocławiu powziął poważne wątpliwości i w związku z tym przedstawił Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne przytoczone w sentencji.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 770 k.p.c. w brzmieniu sprzed nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 10 lipca 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny, ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1311 – dalej: „ustawa nowelizująca”), który – według art. 21 ust. 1 – tej ustawy stosuje się do postępowań wszczętych przed dniem jej wejścia w życie, dłużnik powinien zwrócić wierzycielowi koszty niezbędne do celowego przeprowadzenia egzekucji. Koszty ściągają się wraz z egzekwowanym roszczeniem. Koszt egzekucji ustala postanowieniem komornik, jeżeli przeprowadzenie egzekucji należy do niego. Na postanowienie sądu przysługuje zażalenie stronom oraz komornikowi.

Źródłem finansowania działalności egzekucyjnej komornika są pobierane przez niego opłaty egzekucyjne, określone w rozdziale 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji. Zgodnie z art. 49 ust. 1 u.k.s.e., w sprawach o egzekucję świadczeń pieniężnych komornik pobiera od dłużnika opłatę stosunkową w wysokości 15% wartości wyegzekwowanego świadczenia, jednak nie niższej niż 1/10 i nie wyższej niż trzydziestokrotna wysokość przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego. Jednakże w przypadku wyegzekwowania świadczenia wskutek skierowania egzekucji do wierzytelności z rachunku bankowego, wynagrodzenia za pracę, świadczenia z ubezpieczenia społecznego jak również wypłacanych na podstawie przepisów o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, zasiłku dla bezrobotnych, dodatku aktywizacyjnego, stypendium oraz dodatku szkoleniowego, komornik pobiera od dłużnika opłatę stosunkową w wysokości 8% wartości wyegzekwowanego świadczenia, jednak nie niższej niż 1/20 i nie wyższej niż dziesięciokrotna wysokość przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego.

Problem, czy ustalona stosownie do tego przepisu opłata stosunkowa powinna być powiększona o podatek VAT, a w razie odpowiedzi twierdzącej, czy dłużnik powinien być obciążony powiększoną w ten sposób opłatą, wyłonił się po wydaniu przez Ministra Finansów w dniu 9 czerwca 2015 r. interpretacji ogólnej w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez komorników sądowych. W poprzedniej interpretacji ogólnej z dnia 30 lipca 2004 r. Minister Finansów zajął stanowisko, że komornicy sądowi w zakresie w jakim, stosując środki przymusu zastrzeżone dla władzy publicznej, wykonują

władztwo publiczne wynikające z funkcji organu egzekucyjnego, są objęci regulacją art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.; obecnie: jedn. tekst: Dz.U. z 2016 r., poz. 710 ze zm. – dalej: „ustawa o VAT”) i w związku z tym nie są uznawani za podatników podatku od towarów i usług, natomiast w pozostałym zakresie wykonywane przez nich czynności podlegają opodatkowaniu tym podatkiem według zasad ogólnych (Dz.Urz. Min. Fin. 2004, Nr 10, poz. 93).

W interpretacji ogólnej wydanej w dniu 9 czerwca 2015 r. Minister Finansów zmienił swoje dotychczasowe stanowisko. Analizując orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (*wyrok z dnia 26 marca 1987 r., 235/85 Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Holandii i postanowienie z dnia 21 maja 2008 r., C-456/07 Karol Mihal v. Daňový úrad Košice V.*) i Naczelnego Sądu Administracyjnego, doszedł do wniosku, że czynności wykonywane przez komorników należy uznać za podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług świadczenie usług za wynagrodzeniem oraz że do czynności tych nie ma zastosowania wyłączenie, o którym mowa w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT. Jednocześnie, ze względu na zmianę wykładni i wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę zaufania obywateli do państwa, zwolnił komorników z obowiązku zapłaty podatku od towarów i usług z tytułu wykonywanych przez nich czynności za wynagrodzeniem do końca września 2015 r. W dniu 21 września 2015 r. do interpretacji tej został sporządzony biuletyn informacyjny, w którym wyjaśniono, że podstawą opodatkowania – w myśl generalnej zasady ustanowionej przepisami ustawy o VAT – jest 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 bezpośrednio wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę podatku. To, czy otrzymana przez podatnika zapłata pokrywa jedynie koszty dostarczonych towarów lub wyświadczonych usług, czy też zapewnia podatnikowi zysk, pozostaje bez znaczenia dla potrzeb określenia podstawy opodatkowania w świetle regulacji dotyczących podatku VAT. W przypadku usług świadczonych przez komorników sądowych, dla których są oni

podatnikami VAT, podstawą opodatkowania będą wszelkie kwoty (wynagrodzenie) otrzymane w zamian za świadczone usługi, przede wszystkim opłaty egzekucyjne, o których mowa w art. 43 – 60 u.k.s.e., czy też kwoty otrzymane na podstawie art. 63 u.k.s.e., tytułem zastępstwa komornika, pomniejszone o kwotę podatku. Aby ustalić podstawę opodatkowania należy odjść od otrzymanej należnej komornikowi kwoty wartość podatku należnego, obliczonego metodą „w stu”, co oznacza, że każde 100 zł wynagrodzenia zawiera 18,70 zł podatku VAT ($100 \text{ zł} \times 23\%/123$), podstawa opodatkowania wynosi zatem 81,30 zł (100 zł – 18,70 zł).

Stanowisko Ministra Finansów zajęte w interpretacji ogólnej z dnia 9 czerwca 2015 r., wydanej na podstawie art. 14a § 1 i art. 14e § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (jedn. tekst: Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm. – dalej: „ord. pod.”), a następnie powtarzane w interpretacjach indywidualnych, wywołało kontrowersje w doktrynie i stało się przedmiotem rozbieżnych ocen w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych (zob. wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 25 maja 2016 r., I SA/Gd 330/16 i Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 6 lipca 2016 r., I SA/Łd 338/16). Sprawy, w których zapadły rozbieżne orzeczenia oczekują na rozstrzygnięcie Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Kwestia, czy komornik sądowy jest w świetle przepisów prawa podatkowego podatnikiem podatku VAT usuwa się spod oceny sądu powszechnego, podlega bowiem rozstrzygnięciu w postępowaniu administracyjnym (art. 1 i art. 2 § 1 i 3 k.p.c.; zob. też uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 12 czerwca 1991 r., III CZP 46/91, OSNCP 1992, nr 3, poz. 38, wyroki Sądu Najwyższego z dnia 16 października 1972 r., I PR 268/72, nie publ., z dnia 24 maja 2002 r., II CKN 892/00, OSNC 2003, nr 11, poz. 13, z dnia 24 marca 2004 r., I CK 458/03, nie publ. i z dnia 3 grudnia 2010 r., I CSK 163/10, nie publ. oraz postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 3 sierpnia 2004 r., II CK 448/03, nie publ.). Z kolei prawidłowość ustalenia przez komornika sądowego opłaty egzekucyjnej podlega rozpoznaniu na drodze sądowej.

Rozważając zależność między uiszczeniem przez komornika sądowego podatku VAT, przy założeniu, że zachodzą przesłanki do jego naliczenia,

a wysokością opłat egzekucyjnych, Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 7 lipca 2016 r., III CZP 37/16 (nie publ.) przyjął, że względy praktyczne przemawiają za dopuszczalnością rozstrzygnięcia przez sąd powszechny, czy obowiązek podatkowy komornika prowadzi do podwyższenia opłat egzekucyjnych o stawkę podatku VAT i w ten sposób wpływa na zakres obowiązków finansowych dłużnika. Dopuszczając taką możliwość wskazał na konieczność wyjaśnienia, czy opłatę obliczoną zgodnie z art. 49 ust. 1 u.k.s.e. należy traktować jako należność brutto (tj. mieszczącą w sobie podatek VAT), czy netto (tj. wartość, którą należy podwyższyć o kwotę podatku). Uznał, że sąd jest uprawniony do dokonania takiej oceny, ponieważ odpowiedź na postawione pytanie stanowi konieczną przesłankę orzeczenia o wysokości kosztów egzekucji. Analizując art. 29a ust. 1 oraz ust. 6 pkt 1 i 2 ustawy o VAT, doszedł do wniosku, że przepisy te stanowią powtórzenie art. 78 Dyrektywy 2006/112/WE RADY z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L 347, s. 1). Powołał się w związku z tym na pogląd wyrażony w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 7 listopada 2013 r. wydanym w połączonych sprawach C-49/12 i C-250/12 (*Corina-Hrisi Tulică v. Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* oraz *Călin Ion Plavoșin v. Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul Soluționare Contestații, Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș*, teza 43), zgodnie z którym przepisy unijne należy interpretować w ten sposób, że jeżeli cena towaru została ustalona przez strony bez żadnej wzmianki dotyczącej podatku od wartości dodanej, a dostawcą tego towaru jest podatnik, ustalona cena, w przypadku gdy dostawca nie może odzyskać od nabywcy podatku od wartości dodanej, którego żąda organ podatkowy, powinna być uznana za cenę obejmującą już ten podatek. Zapatrywanie to należy odnieść także do świadczeń, których wysokość ustalona została przez ustawodawcę, jeżeli ustawodawca nie sprecyzował jednocześnie, że wskazana kwota ma być podwyższona o podatek od towarów i usług. Zdaniem Sądu Najwyższego, za przyjętym wnioskiem przemawiają również przepisy regulujące wysokość wynagrodzenia przysługującego adwokatom i radcom prawnym za pomoc prawną udzieloną z urzędu (§ 4 ust. 3 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października

2015 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez adwokata z urzędu, Dz.U. z 2015 r., poz. 1801, i § 4 ust. 3 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego z urzędu, Dz.U. z 2015 r., poz. 1805), jednoznacznie kształtujące stawkę wynagrodzenia jako wartość netto. Jeżeli takiego wskazania zabraknie w akcie określającym wysokość wynagrodzenia, czy wręcz – jak w art. 49 ust. 1 u.k.s.e. – przepis wyznacza ściśle granice maksymalnej i minimalnej wysokości opłaty, należy ją traktować jako zapłatę brutto. Pogląd taki był już prezentowany w orzecznictwie Sądu Najwyższego, m.in. w uchwale z dnia 10 lutego 1995 r., III CZP 4/95, według której do wynagrodzenia i wydatków jednego adwokata, zaliczanych do niezbędnych kosztów procesu strony reprezentowanej przez adwokata (art. 98 § 3 k.p.c.), nie dolicza się podatku VAT (zob. OSNC 1995, nr 5, poz. 79), w uchwale z dnia 25 stycznia 2007 r., III CZP 95/06, w której przyjęto, że unormowanie wynagrodzenia adwokackiego jest wyłączne i wyczerpujące, także w odniesieniu do opodatkowania usług adwokackich podatkiem od towarów i usług (zob. OSNC 2007, nr 12, poz. 179) oraz w uchwale z dnia 26 czerwca 2014 r., III CZP 27/14, w której wyłączono możliwość doliczenia podatku od towarów i usług do wynagrodzenia notariusza wyznaczonego do dokonania czynności notarialnej na podstawie art. 6 § 4 zdanie drugie w związku z art. 6 § 3 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie, Dz. U. z 2014 r., poz. 164 ze zm. (zob. OSNC 2015, nr 4, poz. 39).

W konsekwencji, w omawianej uchwale Sąd Najwyższy stanął na stanowisku, że komornik sądowy, określając wysokość kosztów postępowania egzekucyjnego, nie może podwyższyć opłaty egzekucyjnej, ustalonej na podstawie art. 49 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (jedn. tekst: Dz.U. z 2015 r., poz. 790 ze zm.), o stawkę podatku od towarów i usług. Stwierdził, że do odmiennego wniosku nie prowadzi analiza regulacji zawartych w art. 35 i 63 u.k.s.e., wskazywanych jako argument na rzecz poglądu o ukształtowaniu opłat egzekucyjnych jako wartości netto. Przepisy te bowiem nie określają sposobu obliczania opłat ani nie zawierają odniesienia do kwestii podatkowych. Wyjaśniają jedynie przeznaczenie opłat egzekucyjnych oraz

sposób obliczenia dochodu komornika stanowiącego podstawę rozliczeń pomiędzy nim a jego zastępcą. Nie mogą więc stanowić przeciwwagi dla wniosków płynących z art. 49 ust. 1 i 2 u.k.s.e., rozpatrywanego w powiązaniu z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

Spośród zmian, które nastąpiły w stanie prawnym po podjęciu przytoczonej uchwały, warto wskazać na art. 767 § 1¹ k.p.c., zgodnie z którym skarga nie przysługuje na zarządzenie komornika o wezwaniu do usunięcia braków pisma, na zawiadomienie o terminie czynności oraz na uiszczenie przez komornika podatku od towarów i usług. Przepis ten został dodany przez art. 2 pkt 64 ustawy nowelizującej, wszedł w życie z dniem 8 września 2016 r. i – zgodnie z art. 21 ust. 1 tej ustawy – ma zastosowanie do postępowań wszczętych po dniu jej wejścia w życie. Nie ma więc zastosowania w sprawie, w której wyłoniło się przedstawione zagadnienie prawne, jednak nawet uwzględnienie tej zmiany nie ma zasadniczego znaczenia dla prowadzonych rozważań, potwierdza jedynie już zajęte stanowisko, że rozstrzygnięcie o obowiązku podatkowym komornika sądowego nie należy do kognicji sądów powszechnych. Wynika to także z uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej, w którym stwierdzono, że o istnieniu lub zakresie obowiązku podatkowego nie powinien rozstrzygać sąd, ale organ podatkowy w trybie postępowania przewidzianego w ustawie – Ordynacja podatkowa (Druk sejmowy nr 2678).

W nawiązaniu do uzasadnienia przytoczonej uchwały z dnia 7 lipca 2016 r., III CZP 34/16, można jeszcze dodać, że za przyjętą w niej koncepcją przemawiają dalsze orzeczenia Sądu Najwyższego, w tym uchwała z dnia 30 stycznia 2007 r., III CZP 130/06 (OSNC 2008, nr 1, poz. 1) oraz postanowienie z dnia 14 września 2012 r., I UZ 86/12 (nie publ.), a także regulacja zawarta w art. 89 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (jedn. tekst: Dz.U. z 2014 r., poz. 1025 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2016 r., poz. 623). Odmienne wnioski wynikają natomiast z wyroku Sądu Najwyższego z dnia 29 maja 2007 r., V CSK 44/07 (nie publ.), w którym przyjęto, że opłaty roczne z tytułu użytkowania wieczystego, sztywno określone w akcie normatywnym, nie mogą być uznane za obejmujące podatek VAT.

Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 7 lipca 2016 r., III CZP 34/16, nie usuwa wszystkich wątpliwości, można bowiem przedstawić również argumenty przemawiające na rzecz przeciwnego stanowiska.

Bezspornie, do czasu wydania przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej z dnia 9 czerwca 2015 r., komornicy sądowi w zakresie prowadzonej działalności egzekucyjnej nie podlegali opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Po raz pierwszy ich działalność egzekucyjna została uznana za podlegającą opodatkowaniu tym podatkiem w interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2015 r., wydanej na podstawie art. 14a § 1 ord. pod., która nie jest źródłem powszechnie obowiązującego prawa (art. 87 Konstytucji). Interpretacji tej nie towarzyszyła nowelizacja ustaw o komornikach sądowych i egzekucji oraz o podatku od towarów i usług, która uzasadniałaby zmianę wcześniejszego stanowiska w kwestii opodatkowania. Można więc twierdzić, że opłaty egzekucyjne określone w art. 43 – 60 u.k.s.e. nie obejmowały i nie obejmują podatku VAT, czyli stanowią należność netto. W takim wypadku możliwe jest natomiast podwyższenie należności o podatek VAT naliczany metodą „od sta” (tj. przy przyjęciu kwot pobranych opłat egzekucyjnych jako podstawy opodatkowania). W konsekwencji, przy założeniu, że czynności egzekucyjne wykonywane przez komorników sądowych należy uznać za podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, można bronić poglądu, że opłata egzekucyjna, o której mowa w art. 49 ust. 1 u.k.s.e. powinna być powiększona o kwotę tego podatku. Przemawiałaby za tym przede wszystkim zasada neutralności podatku od towarów i usług, zgodnie z którą podatek ten nie powinien obciążać podatników uczestniczących w obrocie towarami i usługami, którzy nie są ich ostatecznymi odbiorcami, ciężarem podatku powinien być natomiast obciążony ostateczny ich beneficjent, będący ostatnim ogniwem tego obrotu.

Ze względu na wyłaniające się poważne wątpliwości, Sąd Najwyższy na podstawie art. 390 § 1 k.p.c. przekazał przedstawione zagadnienie do rozstrzygnięcia powiększonemu składowi tego Sądu.

