

UCHWAŁA

Dnia 7 lipca 2016 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Dariusz Dończyk (przewodniczący)

SSN Krzysztof Pietrzykowski

SSN Katarzyna Tyczka-Rote (sprawozdawca)

Protokolant Bożena Kowalska

w sprawie z wniosku wierzyciela [...] Banku S.A.
przeciwko dłużnikom M. L. i M. L.
na skutek skargi dłużników na czynność Komornika Sądowego przy Sądzie
Rejonowym w B., dokonaną w postępowaniu egzekucyjnym
TŻ Km .../14, z dnia 17 listopada 2015 roku w postaci postanowienia obciążającego
dłużników kosztami egzekucji, połączonej z wnioskiem o obniżenie opłaty
egzekucyjnej oraz połączonej z wnioskiem o zawieszenie postępowania do czasu
prawomocnego rozstrzygnięcia skargi
po rozstrzygnięciu w Izbie Cywilnej na posiedzeniu jawnym
w dniu 7 lipca 2016 r.,
zagadnienia prawnego
przedstawionego przez Sąd Okręgowy w B.
postanowieniem z dnia 6 kwietnia 2016 r., sygn. akt II Cz .../16,

"Czy komornik sądowy określając wysokość kosztów
postępowania egzekucyjnego uprawniony jest do powiększenia opłaty
egzekucyjnej, ustalonej na podstawie Ustawy z dnia 29.08.1997 roku
o komornikach sądowych i egzekucji (Dz.U. z 2011 r. Nr 231, poz.
1376 ze zm.), o kwotę podatku VAT?"

podjął uchwałę:

**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.**

UZASADNIENIE

Przedstawione zagadnienie prawne ujawniło się w sprawie egzekucyjnej, w której komornik sądowy postanowieniem z dnia 17 listopada 2015 r., na wniosek wierzyciela umorzył postępowanie egzekucyjne oraz orzekł o kosztach tego postępowania, którymi obciążył dłużników. Ustalając na podstawie art. 49 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 1138 ze zm. - dalej „u.k.s.e.”) wysokość wchodzącej w skład kosztów opłaty stosunkowej, powiększył ją o 23% - podatku od towarów i usług. Dłużnicy zaskarżyli postanowienie skargą na czynności komornika. W wyniku jej rozpatrzenia Sąd Rejonowy w B. postanowieniem z dnia 19 stycznia 2016 r. zmienił w części orzeczenie wydane przez komornika - uchylił rozstrzygnięcie w zakresie ustalonego podatku od towarów i usług w kwocie 8.426,68 zł i obniżył kwotę kosztów należnych od dłużników do 36.661,73 zł. W uzasadnieniu wskazał, że zgodnie z interpretacją Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2015 r. w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez komorników sądowych (PT1.050.1.2015.LJU.19, publ. Dz. Urz. Min. Fin. z 2015 r., poz. 41) od dnia 1 października 2015 r. do czynności wykonywanych przez komorników stosuje się ogólne zasady rozliczania tego podatku, co oznacza stosowanie stawki 23%. Przychylił się do wyjaśnień Ministerstwa Finansów, zawartych w broszurze poświęconej nowym obowiązkom podatkowym komorników, że kwota przysługującego komornikowi wynagrodzenia za świadczone usługi, przewidziana w art. 49 u.k.s.e. zawiera już w sobie należny podatek. Obliczenie rozmiaru tego podatku oraz wskazanie podstawy, od jakiej został naliczony następuje przez zastosowanie tzw. metody „w stu”, polegającej na uwzględnieniu, że wyliczona opłata zawiera 100% wynagrodzenia oraz 23% podatku, a więc w sumie odpowiada kwotowo 123% wynagrodzenia stanowiącego podstawę opodatkowania. Korzystając z tej formuły, Sąd Rejonowy wyliczył, że każde 100 zł wynagrodzenia zawiera 18,70 zł podatku od towarów i usług obliczonego od podstawy opodatkowania w wysokości 81,30 zł.

Na postanowienie Sądu Rejonowego zażalił się komornik, który domagał się jego zmiany przez oddalenie skargi dłużników, argumentując, że podatek od towarów i usług powinien być doliczony do opłaty egzekucyjnej, która stanowi wynagrodzenie komornika.

Sąd Okręgowy w B. skierował do rozpoznania przez Sąd Najwyższy zagadnienie prawne przytoczone w części wstępnej uchwały i wyjaśnił, że jego wątpliwości dotyczą konsekwencji wejścia w życie z dniem 1 października 2015 r. nowej interpretacji ogólnej Ministra Finansów, która zastąpiła interpretację z dnia 30 lipca 2004 r. (PP10-812-802/04/MR/1556 PP 9 - Dz. Urz. Min. Fin. z dnia 10 sierpnia 2004 r. Nr 10, poz.93), ponieważ w orzecznictwie sądów powszechnych zapadają rozbieżne orzeczenia. Według poprzedniej interpretacji, komornicy nie byli uznawani za podatników podatku od towarów i usług, jako podmioty korzystające z wyłączenia przewidzianego w art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.-dalej „u.VAT”). Natomiast w interpretacji z dnia 9 czerwca 2015 r. wykonywane przez komorników czynności, w szczególności egzekucyjne, uznano za świadczenie usług za wynagrodzeniem, nieobjęte wyłączeniem z art. 15 ust. 6 u.VAT i od dnia 1 października 2015 r. podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Konsekwencje nowej interpretacji Ministerstwo Finansów wyjaśniło w biuletynie informacyjnym, w którym sprecyzowało, że otrzymane przez komornika wynagrodzenie za świadczone usługi, które stanowią przede wszystkim opłaty egzekucyjne przewidziane w art. 43 - 60 u.k.s.e. oraz kwoty otrzymane na podstawie art. 63 tej ustawy, zawiera już podatek należny, wobec czego podstawą opodatkowania podatkiem VAT dla komorników są opłaty egzekucyjne pomniejszone o kwotę podatku, wyliczone metodą „w stu”. Takie stanowisko zostało zakwestionowane przez Krajową Radę Komorniczą w uchwale rekomendującej komornikom stanowisko, że stawki opłat egzekucyjnych nie obejmują kwot podatku od towarów i usług, w związku z czym podatek ten powinien zostać doliczony do opłat egzekucyjnych. Uchwałę Krajowej Rady Komorniczej uchylił jednak Sąd Najwyższy wyrokiem z dnia 15 grudnia 2015 r. (III ZS 10/15, LEX nr 1962537), przekazując sprawę do ponownego rozpoznania. Sąd Najwyższy uznał uchwałę za sprzeczną z prawem z uwagi na zawartą w niej zachętę do

podejmowania przez komorników działań fiskalnych sprzecznych z legalną interpretacją Ministra Finansów.

Sąd przedstawiający zagadnienie prawne zwrócił uwagę, że rozdział pomiędzy wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów a poglądami wyrażanymi przez komorników znalazł odbicie w orzecznictwie sądów powszechnych i wymaga ujednoczenia. Jego zdaniem uznanie komorników sądowych za płatników podatku od towarów i usług zmienia dotychczasowe warunki finansowe prowadzonej przez nich działalności, jednak jego merytoryczna zasadność i sposób obliczania podstawy opodatkowania stanowi materię podlegającą rozstrzygnięciu na drodze administracyjnej. Oceniając, jakie skutki zmieniona interpretacja przepisów podatkowych wywołuje w zakresie obowiązku ponoszenia przez uczestników postępowania egzekucyjnego kosztów czynności komorniczych, Sąd Okręgowy opowiedział się za stanowiskiem, że obowiązki podatkowe komorników związane z opodatkowaniem wykonywanych przez nich czynności egzekucyjnych nie rzutują na wysokość kosztów postępowania egzekucyjnego, które obciążają uczestników tego postępowania, ponieważ ani przepisy ustawy o komornikach sądowych i egzekucji, ani przepisy kodeksu postępowania cywilnego nie przewidują doliczenia do opłaty egzekucyjnej stawki podatku od towarów i usług. Zdaniem Sądu, gdyby wolą ustawodawcy było przerzucenie kosztów podatku od towarów i usług na uczestników postępowania egzekucyjnego powinien zamieścić stosowne postanowienie w przepisach, tak jak uczynił np. w art. 89 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 1025 ze zm.) czy w §§ 4 ust. 3 rozporządzeń Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez adwokata/radcę prawnego z urzędu (Dz.U. z 2015 r., poz. 1801 oraz poz. 1805). W przepisach tych wyraźnie zastrzeżono, że wynagrodzenia biegłych oraz pełnomocników z urzędu podwyższa się o stawkę podatku VAT. Tego rodzaju postanowień nie zawierają jednak przepisy normujące opłaty egzekucyjne należne komornikom, co - zdaniem Sądu Okręgowego - wskazuje na zasadność stanowiska, że podatek ten nie ma być doliczany do opłaty egzekucyjnej, skalkulowanej w oparciu o przepisy ustawy

o komornikach sądowych i egzekucji, lecz jest w niej zawarty i powinien być płacony przez komornika z tej kwoty.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Przedstawiony problem – co wynika z przedmiotu postępowania - dotyczy ustalenia wysokości kosztów postępowania egzekucyjnego przewidzianych w art. 49 ust. 1 i 2 u.k.s.e., wobec czego rozważania ograniczone zostaną do tej opłaty. Prawdliwość pobieranych przez komornika opłat egzekucyjnych podlega ocenie sądów powszechnych, mimo więc, że przyczyną powstałych wątpliwości jest interpretacja przepisów publicznoprawnych, dotyczących podatku od towarów i usług - sprawa podlega rozpatrzeniu na drodze sądowej i dopuszczalne jest przedstawienie w jej toku zagadnienia prawnego Sądowi Najwyższemu.

Podatek od towarów i usług uregulowany został w prawie polskim kompleksowo w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Na jego kształt wpływają akty prawa unijnego, w tym obowiązująca dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L 347 z dnia 11 grudnia 2006 r., s. 1, ze zm.), na której przepisy podatkicy mogą powoływać się bezpośrednio w przypadku sporu z organami skarbowymi.

Za punkt wyjścia rozważań przyjęć należy treść interpretacji ogólnej Ministra Finansów, która wydana została na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (jedn. Tekst: Dz.U. z 2015 r., poz. 613), co oznacza, że stanowi dokonane przez uprawniony organ wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do zagadnienia, w związku z którym jest wydawana i ma na celu ujednoczenie stosowania tych przepisów. Nie jest to wykładnia o charakterze powszechnie obowiązującym (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, OTK-A 2004/5/41). Sądy powszechne ani Sąd Najwyższy nie są jednak upoważnione do przeprowadzenia wiążącej w postępowaniu podatkowym oceny prawidłowości zawartego w treści interpretacji rozumienia przepisów prawa podatkowego, zagadnienia te należą bowiem do drogi administracyjnej i administracyjno-sądowej. Wskazaną przez Ministra Finansów podstawą prawną

obciążenia czynności egzekucyjnych wykonywanych przez komorników podatkiem VAT, którego są oni podatnikami, jest art. 5 ust. 1 pkt 1 u.VAT, przewidujący opodatkowanie odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenie usług na terytorium kraju. Jak wynika z art. 8 ust. 1 u.VAT, świadczeniem usług jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 u.VAT, także świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa (art. 8 ust. 1 pkt 3 u.VAT).

Według art. 15 ust. 1 u.VAT, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Powołany ust. 2 precyzuje, że działalność gospodarcza obejmuje w tym wypadku wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody - w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Wyłączenie, które według poprzedniej interpretacji ogólnej dotyczyło komorników, ujęte jest w art. 15 ust. 6 u.VAT i sformułowane następująco: „Nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych”. W interpretacji ogólnej z dnia 30 lipca 2004 r. przyjęto, że w zakresie w jakim, stosując środki przymusu zastrzeżone dla władzy publicznej, komornicy wykonują władztwo publiczne wynikające z funkcji organu egzekucyjnego, są uznawani za organ władzy publicznej i tym samym podpadają pod zwolnienie z art. 15 ust. 6 u.VAT. Natomiast czynności wykonywane przez nich w pozostałym zakresie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług według zasad ogólnych.

Interpretacja ogólna, której wydanie stało się źródłem wątpliwości Sądu pytającego, wyraża odmienne stanowisko. Minister Finansów uznał w niej,

że wykonywane przez komorników czynności należy w całości uznać za świadczenie za wynagrodzeniem usług, do których nie ma zastosowania wyłączenie przewidziane w art. 15 ust. 6 u.VAT, co oznacza, że podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Jednocześnie stwierdził też, że wyjaśnienia zawarte w interpretacji ogólnej z dnia 30 lipca 2004 r. są nieaktualne. W uzasadnieniu odwołał się do orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wskazał na wyroki TSUE z dnia 26 marca 1987 r., C-235/85, (Komisja v. Holandia LEX nr 83879, ECR 1987/3/1471) oraz z dnia 21 maja 2008 r. C-456/07, (Karol Mihaľ przeciwko Daňový úrad Košice V, nie publ.), stwierdzające, że holenderscy notariusze i komornicy oraz komornicy słowaccy w zakresie, w jakim wykonując swoje urzędowe czynności, prowadzą niezależną działalność gospodarczą polegającą na świadczeniu usług na rzecz podmiotów trzecich, w zamian za co otrzymują wynagrodzenie na swój rachunek, powinni być uznani za podatników dla celów podatku VAT w rozumieniu art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy, ponieważ nawet gdyby świadczyli te usługi, wykonując uprawnienia władzy publicznej, nie mogą skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w jej art. 4 ust. 5, z uwagi na to, że prowadzą swoją działalność jako członkowie wolnego zawodu, nie będącego częścią administracji publicznej. Minister przywołał również pogląd wyrażony przez Naczelnego Sąd Administracyjny we wniosku do TSUE z dnia 21 lutego 2013 r., sygn. akt: I FSK 221/12 niezakwestionowany w wyroku TSUE z dnia 26 marca 2015 r. (C-499/13, nie publ.).

Stanowisko zawarte w interpretacji ogólnej z dnia 9 czerwca 2015 r., powielone w interpretacjach indywidualnych wydawanych przez organy skarbowe, wywołało rozbieżne oceny w orzecznictwie administracyjno-sądowym. Zapadły zarówno rozstrzygnięcia akceptujące stanowisko Ministra Finansów, (np. wyroki WSA w Gdańsku z dnia 25 maja 2016 r., sygn. akt I SA.Gd 330/16, czy WSA w Kielcach z dnia 30 czerwca 2016 r. I SA/Ke 2925/16), jak też podważające jego zasadność (por. wyroki WSA w Poznaniu z dnia 14 czerwca 2016 r., I SA/Po 309/16 i WSA w Łodzi z dnia 6 lipca 2016 r., I SA/Łd 338/16). Orzeczenia te są nieprawomocne.

Jak słusznie zauważył Sąd pytający, wiążące rozstrzygnięcie kwestii, czy komornik jest, czy też nie jest podatnikiem podatku od towarów i usług stanowi

zagadnienie niepodlegające kognicji sądów powszechnych, należące do administracyjnego postępowania podatkowego. Nie jest też przedmiotem wątpliwości ujętych w pytaniu Sądu Okręgowego, który - uznając, że jego rolą nie jest orzekanie o zakresie obowiązków podatkowych komorników sądowych, lecz prawidłowe określenie rozmiaru kosztów w postępowaniu egzekucyjnym – ograniczył przedstawiony problem do zagadnienia wpływu podatku od towarów i usług na wysokość tych kosztów. Oczywiście, także ten problem jest powiązany przyczynowo z kształtem i rozmiarem obowiązków podatkowych z tytułu podatku od towarów i usług obciążających działalność egzekucyjną komorników, jednak sąd może się zająć nim tylko w takim aspekcie, w jakim jest to konieczne do ustalenia obowiązków uczestników postępowania egzekucyjnego w zakresie kosztów. Zważywszy, że komornik – którego obowiązek podatkowy miałby rzutować na zakres obciążenia - nie jest uczestnikiem postępowania egzekucyjnego, uczestnicy tego postępowania nie są władni wszcząć postępowania określającego podstawę i wysokość opodatkowania. Względy praktyczne przemawiają w takim wypadku za przyjęciem możliwości rozstrzygnięcia przez sąd, czy ewentualny obowiązek podatkowy komorników prowadzi do podwyższenia opłat przewidzianych w art. 49 ust. 1 u.k.s.e. o stawkę podatku VAT i w ten sposób wpływa na zakres obowiązków finansowych uczestników (w tym wypadku dłużników) postępowania egzekucyjnego (por. argumenty podnoszone w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 23 sierpnia 1990 r., I CZ 106/90, OSNC 1991, nr 10-12 poz.123).

Konieczne jest więc wyjaśnienie czy (przy założeniu, że zachodzą przesłanki do naliczenia podatku VAT od czynności egzekucyjnych komorników) opłatę obliczoną zgodnie z zasadami przewidzianymi w art. 49 ust. 1 i 2 u.k.s.e. należy traktować jako należność brutto, czy też jako podstawę opodatkowania. W tym zakresie Sąd Najwyższy jest uprawniony do przeprowadzania ocen prawnych, ponieważ jest to przesłanka konieczna do orzeczenia o wysokości kosztów egzekucyjnych należnych od uczestnika postępowania, których prawidłowość podlega kontroli sądowej, a sposób ustalenia stanowi przedmiot przedstawionego zagadnienia prawnego.

Zgodnie z art. 29a ust. 1 u.VAT, podstawą opodatkowania jest wszystko to, 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, pomniejszone o kwotę podatku. Ustęp 6 pkt 1 i 2 cytowanego artykułu precyzuje, że podstawa opodatkowania obejmuje podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku (rozumianego jako podatek od towarów i usług), a także koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy. W tym zakresie przepisy ustawy stanowią powtórzenie art. 78 dyrektywy 2006/112/WE Rady. W konsekwencji, jeśli podatek naliczany byłby od usług świadczonych przez komorników sądowych, jako podatników podatku od towarów i usług, za podstawę opodatkowania uznać należałoby wszelkie kwoty (wynagrodzenie) otrzymane w zamian za świadczone usługi, przede wszystkim więc opłaty egzekucyjne, w tym opłatę, o której mowa w art. 49 u.k.s.e, mimo zmiany brzmienia przepisu w stosunku do obowiązującego do końca 2013 r. art. 29 u.Vat, który wprost stanowił, że podstawą opodatkowania jest obrót (z pewnymi wyjątkami), którym jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Wprowadzona zmiana nie miała jednak na celu wprowadzenia odmiennej konstrukcji podatku, który nadal rozumiany jest jako obciążenie wliczone już do otrzymanej należności, traktowanej w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług jako wartość brutto. Takie rozumienie art. 29a ust. 1 u.VAT potwierdza pogląd wyrażony w wyroku TSUE z dnia 7 listopada 2013 r. wydanym w połączonych sprawach C-249/12 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 analogicznie z jego treścią przepisy dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż 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 odnieść należy także do świadczeń, których wysokość ustalona została przez ustawodawcę, o ile ustawodawca nie sprecyzował jednocześnie, że wskazana kwota ma być podwyższona o podatek od towarów i usług. Taki wniosek wspiera konstrukcja przepisów normujących wysokość świadczeń należnych adwokatom i radcom prawnym ustanowionym z urzędu (por. np. §§ 4 ust. 3 rozporządzenia Min. Spraw. z dnia 22 października 2015 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez adwokata/radcę prawnego z urzędu), jednoznacznie kształtująca stawkę wynagrodzenia jako wartość netto. Jeśli tego rodzaju wyjaśnienia 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 prezentowany przez Sąd Najwyższy także we wcześniejszym w orzecznictwie (w oparciu o wówczas obowiązujące przepisy) m. in. w uchwale z dnia 10 lutego 1995 r., III CZP 4/95 (OSNC 1995, nr 5, poz. 79), w której Sąd Najwyższy uznał że 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. Podobne stanowisko Sąd Najwyższy zajął w uzasadnieniu uchwały z dnia 25 stycznia 2007 r., III CZP 95/06 (OSNC 2007, nr 12, poz. 179), w której stwierdził, że unormowanie wynagrodzenia adwokackiego jest wyłączne i wyczerpujące, także w odniesieniu do opodatkowania usług adwokackich podatkiem od towarów i usług, do czego nawiązał w uchwale z dnia 26 czerwca 2014 r. (III CZP 27/14, nie publ.), w której negatywnie ocenił 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.).

Przyjąć więc należy, że komornik sądowy nie może powiększyć należnej mu opłaty stosunkowej o kwotę podatku, ponieważ konstrukcja tej należności wskazuje na nadany jej charakter świadczenia brutto. Oceny tej nie zmienia analiza treści art. 35 i 63 u.k.s.e., wskazywanych w piśmiennictwie, jako argument na rzecz poglądu o ukształtowaniu opłat egzekucyjnych jako wartości netto. Powołane przepisy

nie określają sposobu obliczenia opłat, nie zawierają też odniesienia do kwestii podatkowych. Wyjaśniają jedynie przeznaczenie opłat egzekucyjnych (art. 35 u.k.s.e.) oraz określają jak należy obliczyć dochód komornika stanowiący podstawę rozliczeń pomiędzy nim a jego zastępcą. Nie mogą więc stanowić przeciwwagi dla wniosków płynących z treści art. 49 ust. 1 i 2 u.k.s.e., rozpatrywanego w powiazaniu z art. 29 a ust. 1 u.VAT.

Z przytoczonych względów podjęto uchwałę, jak na wstępie.

kc

jw