

Sygn. akt III CZP 97/16

UCHWAŁA

składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego

Dnia 27 lipca 2017 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

Prezes SN Dariusz Zawistowski (przewodniczący)
SSN Jacek Gudowski
SSN Jan Górowski
SSN Zbigniew Kwaśniewski
SSN Maria Szulc
SSN Roman Trzaskowski
SSN Katarzyna Tyczka-Rote (sprawozdawca)

Protokolant Bożena Kowalska

w sprawie ze skargi dłużnika M. W.
przy uczestnictwie wierzyciela P. S.A. w W.
na czynność komornika przy Sądzie Rejonowym w W.
w sprawie egzekucyjnej Km (...)
przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Wojciecha Kasztelana
oraz Rzecznika Praw Obywatelskich
po rozstrzygnięciu w Izbie Cywilnej na posiedzeniu jawnym
w dniu 27 lipca 2017 r.,
zagadnienia prawnego przedstawionego
przez Sąd Okręgowy w W.
postanowieniem z dnia 4 maja 2016 r., sygn. akt II Cz (...),
przekazanego przez Sąd Najwyższy
postanowieniem z dnia 14 września 2016 r., sygn.akt III CZP 55/16,
do rozstrzygnięcia składowi powiększonemu tego Sądu

"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?"

podjął uchwałę:

Komornik sądowy nie może podwyższyć opłaty egzekucyjnej, pobieranej na podstawie art. 49 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (jedn. tekst: Dz.U. z 2016 r., poz. 1138 ze zm.), o podatek od towarów i usług.

UZASADNIENIE

Przedstawione zagadnienie prawne powstało w sprawie egzekucyjnej, w której komornik sądowy postanowieniem z dnia 16 października 2015 r. umorzył postępowanie egzekucyjne i ustalił koszty egzekucji na kwotę 736 zł, obejmującą m.in. opłatę stosunkową w wysokości 557,51 zł, obliczoną na podstawie art. 49 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (jedn. tekst: Dz. U. z 2016 r. poz. 1138 ze zm. - dalej: „u.k.s.e.”) i podwyższoną o podatek od towarów i usług w stawce 23%, tj. o kwotę 117,49 zł. Dłużnik złożył skargę na czynność komornika, zarzucając m.in., że nie było podstaw do powiększenia opłaty o podatek od towarów i usług. Komornik wyjaśnił, że podatek ten naliczył kierując się interpretacją ogólną PT1.050.1.2015.LJU.19 Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2015 r. w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez komorników sądowych (Dz.Urz. Min. Fin. z 2015 r., poz. 41), zgodnie z którą wykonane przez niego czynności egzekucyjne stanowią świadczenie usług za wynagrodzeniem, podlegające opodatkowaniu tym podatkiem.

Sąd Rejonowy w W. uznał, że podatek od towarów i usług został doliczony do opłaty egzekucyjnej bezpodstawnie i postanowieniem z dnia 9 grudnia 2015 r. zmienił orzeczenie komornika, ustalając koszty egzekucji na kwotę 618,51 zł. Stanął na stanowisku, że komornik był związany interpretacją ogólną Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2015 r., co oznaczało, że od dnia 1 października 2015 r. do wykonywanych czynności powinien stosować ogólne zasady rozliczania podatku od towarów i usług. Doliczając stawkę podatku do opłaty egzekucyjnej (tzw. metodą „od stu”) postąpił jednak nieprawidłowo, ponieważ podstawę opodatkowania stanowiła zapłata, którą otrzymał lub miał otrzymać z tytułu świadczonych usług, pomniejszona o kwotę podatku. Zdaniem Sądu Rejonowego, podstawę

opodatkowania usług świadczonych przez komorników sądowych stanowią należne im opłaty egzekucyjne przewidziane w art. 43 - 60 u.k.s.e., a także kwoty otrzymane na podstawie art. 63 tej ustawy, pomniejszone o należny podatek od towarów i usług (wyliczony metodą „w stu”), ponieważ nie ma podstaw prawnych do obciążenia dłużnika opłatami egzekucyjnymi, które przekraczają stawki ustawowe, a do tego prowadziłoby doliczenie do nich podatku.

Przy rozpoznawaniu zażalenia komornika Sąd Okręgowy w W. powziął poważne wątpliwości, które przedstawił Sądowi Najwyższemu w postaci przytoczonego w uchwale zagadnienia prawnego. Wyjaśnił, że ich źródłem jest sprzeczność między dominującą, opartą na treści art. 84 Konstytucji, wykładnią przepisów, wymagającą wyraźnej ustawowej podstawy do nałożenia na jednostkę opłaty publicznej i wykluczającą możliwość obciążenia dłużnika nieprzewidzianym w ustawie obowiązkiem uiszczenia - poza opłatą egzekucyjną - obliczonym od niej podatkiem VAT, a treścią przepisów ustawy o komornikach sądowych i egzekucji, określających charakter i przeznaczenie opłat egzekucyjnych oraz przesłanki kalkulowania ich wysokości przez ustawodawcę, które z kolei wskazują na to, że opłaty nie mieszczą w sobie podatku od towarów i usług, co przemawiałoby za koniecznością doliczenia tego podatku do należnej opłaty.

Sąd Najwyższy postanowił przedstawione zagadnienie prawne przekazać do rozstrzygnięcia składowi powiększonemu. Wskazał, że przedstawione wątpliwości powstały się na skutek wydania przez Ministra Finansów w dniu 9 czerwca 2015 r. 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.) interpretacji ogólnej w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez komorników sądowych, w której diametralnie zmieniono stanowisko przyjęte w interpretacji ogólnej wydanej 10 lat wcześniej, w dniu 30 lipca 2004 r. (Dz.Urz. Min. Fin. Nr 10, poz. 93). W interpretacji ogólnej z 2004 r. Minister Finansów uznał komorników sądowych za objętych wyłączeniem podmiotowym przewidzianym w art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (jedn. tekst: Dz.U. z 2016 r., poz. 710 ze zm. - dalej: „ustawa o VAT”), co było konsekwencją oceny, że wykonują władztwo publiczne, wynikające z funkcji organu egzekucyjnego, poprzez stosowanie środków

przymusu zastrzeżone dla władzy publicznej. W rezultacie przez ponad 10 lat w zakresie podejmowanych czynności egzekucyjnych komornicy sądowi nie byli uznawani za podatników podatku od towarów i usług. Opodatkowaniu tym podatkiem według zasad ogólnych podlegały jedynie ich pozostałe czynności.

W interpretacji ogólnej z dnia 9 czerwca 2015 r. Minister Finansów, powołując się na wnioski płynące z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wyroki z dnia 26 marca 1987 r., 235/85, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Holandii i z dnia 26 marca 2015 r., C-499/13 Marian Macikowski przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku oraz postanowienie z dnia 21 maja 2008 r., C-456/07, Karol Mihal v. Daňový Úrad Košice V) i Naczelnego Sądu Administracyjnego (postanowienie z dnia 21 lutego 2013 r., I FSK 221/12, nie publ.), opowiedział się za poglądem przeciwnym. Uznał, że wykonywane przez komorników czynności egzekucyjne stanowią świadczenie usług za wynagrodzeniem, podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach ogólnych i nie ma do nich zastosowania wyłączenie, o którym mowa w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT. Tak rozumiane obowiązki podatkowe komornicy obowiązani byli realizować od dnia 1 października 2015 r.

W dniu 21 września 2015 r. Ministerstwo Finansów wydało biuletyn informacyjny do zmienionej interpretacji ogólnej, w którym – odwołując się do zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług - wyjaśniło, że podstawą opodatkowania usług świadczonych przez komorników sądowych są wszystkie kwoty (wynagrodzenie) otrzymane w zamian za świadczone usługi, przede wszystkim opłaty egzekucyjne, o których mowa w art. 43 - 60 u.k.s.e., oraz kwoty otrzymane na podstawie art. 63 u.k.s.e. tytułem zastępstwa komornika, pomniejszone o kwotę podatku. W biuletynie sprecyzowany został sposób ustalenia podstawy opodatkowania - od otrzymanej (należnej) komornikowi kwoty opłaty należało odliczyć podatek należny, wyliczony metodą „w stu”, tzn. przy założeniu, że w opłacie egzekucyjnej - ustalonej zgodnie z przepisami ustawy o komornikach sądowych i egzekucji - mieści się już podatek dodany do podstawy opodatkowania; jest w niej więc 100% podstawy opodatkowania i 23% podatku.

Stanowisko zajęte w interpretacji ogólnej i zgodnych z nią interpretacjach indywidualnych wydawanych na wniosek komorników spotkało się z rozbieżnymi ocenami w doktrynie i orzecznictwie sądów administracyjnych. W chwili przedstawiania sprawy składowi powiększonemu sprzeczne rozstrzygnięcia wojewódzkich sądów administracyjnych oczekiwały na kontrolę instancyjną Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Sąd Najwyższy, przekazując zagadnienie prawne składowi powiększonemu, zwrócił uwagę, że problem, czy komornik sądowy jest podatnikiem podatku od towarów i usług podlega rozstrzygnięciu w postępowaniu administracyjnym i usuwa się spod jego kognicji, natomiast do drogi sądowej należy ocena prawidłowości ustalenia przez komornika wysokości opłaty egzekucyjnej. Zaznaczył, że w uchwale z dnia 7 lipca 2016 r., III CZP 34/16 (Biuletyn SN 2016, nr 7, s. 8), dotyczącej identycznego zagadnienia prawnego, Sąd Najwyższy przyjął, że komornik sądowy, określając wysokość kosztów postępowania egzekucyjnego, nie może podwyższyć opłaty egzekucyjnej, ustalonej na podstawie art. 49 ust. 1 i 2 u.k.s.e., o stawkę podatku od towarów i usług. Wniosek ten wywiódł z art. 29a ust. 1 oraz ust. 6 pkt 1 i 2 ustawy o VAT w powiązaniu z art. 73 i 78 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L 347, s. 1), uwzględniając poglądy wyrażone w wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 7 listopada 2013 r., C-249/12 i C-250/12, Corina-Hrisi Tulică przeciwko Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor oraz Călin Ion Plavoșin przeciwko Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul Soluționare Contestații, Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș, zgodnie z którym przepisy prawa unijnego należy interpretować w ten sposób, że jeżeli cena towaru została ustalona bez wzmianki o podatku od wartości dodanej, a dostawcą tego towaru jest podatnik, ustalona cena, gdy dostawca nie może odzyskać od nabywcy podatku od wartości dodanej, którego żąda organ podatkowy, powinna być uznana za cenę obejmującą już ten podatek. W uzasadnieniu przytoczonej uchwały Sąd Najwyższy uznał ten pogląd za mający zastosowanie także do świadczeń, których wysokość ustalił ustawodawca, jeżeli nie sprecyzował jednocześnie, że kwotę świadczenia należy podwyższyć o podatek od towarów i usług, jak to uczynił w przepisach

normujących wysokość wynagrodzeń należnych adwokatom i radcom prawnym ustanowionym 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 oraz § 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). Niezamieszczenie takiego zastrzeżenia w akcie określającym wysokość świadczenia, czy wręcz - jak w art. 49 ust. 1 u.k.s.e. - wyznaczenie ścisłych granic maksymalnej i minimalnej wysokości opłaty, uznał za nadające mu charakter świadczenia brutto. Analogiczny pogląd został wyrażony w uchwałach Sądu Najwyższego z dnia 10 lutego 1995 r., III CZP 4/95 (OSNC 1995, nr 5, poz. 79) i z dnia 25 stycznia 2007 r., III CZP 95/06 (OSNC 2007, nr 12, poz. 179), wyłączających możliwość doliczenia podatku VAT do wynagrodzenia i wydatków jednego adwokata, zwracanych przeciwnikowi na podstawie art. 98 § 3 k.p.c., oraz w uchwale z dnia 26 czerwca 2014 r., III CZP 27/14 (OSNC 2015, nr 4, poz. 39), negującej dopuszczalność 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 (jedn. tekst: Dz.U. z 2014 r., poz. 164 ze zm.). W uzasadnieniu uchwały z dnia 7 lipca 2016 r., III CZP 34/16, Sąd Najwyższy rozważał również znaczenie art. 35 i 63 u.k.s.e., mających dowodzić, że opłaty egzekucyjne stanowią należności netto i przyjął, że przepisy te nie odnoszą się do sposobu obliczania opłat egzekucyjnych ani do zagadnień podatkowych, lecz określają jedynie przeznaczenie opłat oraz sposób obliczenia dochodu komornika stanowiącego podstawę rozliczeń między nim a zastępcą.

Przekazując zagadnienie prawne do rozpoznania przez skład powiększony Sąd Najwyższy przytoczył dalsze orzeczenia przemawiające za stanowiskiem przyjętym w uchwale z dnia 7 lipca 2016 r., III CZP 34/16, tj. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 30 stycznia 2007 r., III CZP 130/06 (OSNC 2008, nr 1, poz. 1) oraz postanowienie Sadu Najwyższego z dnia 14 września 2012 r., I UZ 86/12 (nie publ.), powołał się również na treść art. 89 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r.

o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (jedn. tekst: Dz.U. z 2016 r., poz. 623). Zwrócił jednak uwagę na odmienne wnioski, do jakich doszedł Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 29 maja 2007 r., V CSK 44/07 („Monitor Prawniczy” 2007, Nr 12, s. 694), w którym przyjął, że opłaty roczne z tytułu użytkowania wieczystego, mimo że zostały sztywno określone w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (jedn. tekst: Dz.U. z 2016 r., poz. 2147), należy traktować jako świadczenia netto, niezawierające w sobie podatku od towarów i usług.

Skład przekazujący zagadnienie sprecyzował, że jego wątpliwości, które nie zostały wyjaśnione w uchwale z dnia 7 lipca 2016 r., III CZP 34/16, wiążą się z dokonaniem zmiany ustabilizowanej przez ponad 10 lat pozycji prawnopodatkowej komorników wyłącznie w wyniku odmiennej wykładni niezmienionych przepisów ustawy o komornikach sądowych i egzekucji oraz ustawy o podatku od towarów i usług, dokonanej w interpretacji ogólnej Ministra Finansów, która w świetle art. 87 Konstytucji nie stanowi źródła powszechnie obowiązującego prawa. Taki stan przemawia za pogłębioną analizą problemu, czy opłaty egzekucyjne określone w art. 43 - 60 u.k.s.e. nie stanowią jednak nadal należności netto i czy nie należy ich traktować wobec tego w całości jako podstawy opodatkowania, która podlega podwyższeniu o podatek naliczany metodą „od stu”. Sąd wskazał, że za taką metodą liczenia podatku od towarów i usług przemawiałaby zasada jego neutralności, polegająca na nieobciążaniu nim uczestników lecz tylko ostatecznego beneficjenta dokonywanego obrotu.

Sąd Najwyższy zaznaczył, że zmiana w stanie prawnym, która nastąpiła po podjęciu uchwały z dnia 7 lipca 2016 r., III CZP 34/16, spowodowana wejściem w życie z dniem 8 września 2016 r. przepisu art. 767 § 1¹ k.p.c. - wyłączającego z zakresu skargi na czynności komornika kwestie uiszczenie przez niego podatku od towarów i usług - nie ma znaczenia przy rozpatrywaniu przedstawionego zagadnienia prawnego, ponieważ zmieniony przepis stosuje się do postępowań wszczętych po dniu 8 września 2016 r. (art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 7 września 2015 r. o zmianie ustawy - Kodeks cywilny, ustawy - Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw Dz.U. z 2015 r., poz. 1311).

Poza skarżącym komornikiem, który wnosił o podjęcie uchwały uznającej za prawidłowe powiększenie opłaty przewidzianej w art. 49 ust. 1 u.k.s.e. o podatek od towarów i usług, stanowisko w sprawie zajęli również Prokurator Krajowy, Rzecznik Praw Obywatelskich oraz Stowarzyszenie Asesorów i Komorników Sądowych Res Ludicata. Prokurator Krajowy i Rzecznik Praw Obywatelskich wnieśli o podjęcie uchwały, zgodnie z którą opłata egzekucyjna ustalona przez komornika na podstawie art. 49 ust. 1 u.k.s.e. nie powinna być powiększona o należność tytułu podatku od towarów i usług, natomiast Stowarzyszenie przedstawiło pogląd zgodny ze stanowiskiem komornika.

Po przekazaniu zagadnienia prawnego składowi powiększonemu Naczelny Sąd Administracyjny wypowiedział się kilkakrotnie w kwestiach istotnych w niniejszej sprawie, podlegających rozpoznaniu w drodze administracyjnej i administracyjnosądowej.

W uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 6 marca 2017 r., I FPS 8/16, Naczelny Sąd Administracyjny rozstrzygnął podstawowe zagadnienie związane z dopuszczalnością dokonanej przez Ministra Finansów zmiany stanowiska odnośnie statusu komorników sądowych jako podatników podatku od towarów i usług. Stwierdził, że do komornika sądowego, którego status wynika z ustawy o komornikach sądowych i egzekucji, ma zastosowanie art. 15 ust. 1 w zw. z ust. 2 ustawy o VAT, nie ma natomiast zastosowania art. 15 ust. 6 tej ustawy, przychylając się tym samym do poglądu wyrażonego w interpretacji ogólnej z dnia 9 czerwca 2015 r. Zwrócił uwagę na złożoność pozycji prawnej komornika sądowego, który - zgodnie z art. 1 u.k.s.e. - jest funkcjonariuszem publicznym działającym przy sądzie rejonowym i ma status organu egzekucyjnego; jest organem władzy publicznej w rozumieniu art. 77 Konstytucji, wyposażonym w kompetencje władcze w stosunku do osób i instytucji publicznych, mogącym nakładać kary i używać pieczęci urzędowej z godłem państwa. Powoływany przez Ministra Sprawiedliwości jest organizacyjnie oraz funkcjonalnie powiązany i nadzorowany przez władzę sądowniczą, stanowiąc jej organ pomocniczy, podlega także nadzorowi Ministra Sprawiedliwości oraz Krajowej Rady Komorniczej. Jednocześnie komornik, jako osoba fizyczna, prowadzi działalność na własny

rachunek, co nie jest atrybutem organu władzy publicznej i uniemożliwia uznanie go za taki organ w sensie podmiotowym.

Naczelny Sąd Administracyjny, nawiązując do uchwał Sądu Najwyższego z dnia 11 października 2001 r., III CZP 49/01 (OSNC 2002, nr 7-8, poz. 86) i z dnia 24 lutego 2004 r., III CZP 119/03 (OSNC 2005, nr 5, poz. 80), stwierdził, że komornik nie jest instytucją państwową ani jednostką budżetową Skarbu Państwa. Jego status zbliżony jest do tzw. wolnych zawodów; art. 3a u.k.s.e. podkreśla samodzielność komornika, który wykonuje czynności powierzone mu w art. 2 u.k.s.e. na własny rachunek, prowadząc działalność zarobkową i uzyskując dochody z opłat egzekucyjnych. Wysokość tych opłat jest reglamentowana prawnie, podobnie jak w odniesieniu do adwokatów, radców prawnych i notariuszy. Definicja działalności gospodarczej zawarta w art. 15 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT, stanowiąca implementację art. 9 ust. 1 Dyrektywy 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.), jest szeroka, uznaje za gospodarczą wszelką działalność producentów, handlowców i usługodawców podejmowaną samodzielnie i na własne ryzyko w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił uwagę, że Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej uważa te kryteria za zachowane również wtedy, gdy podmiot wykonujący odpłatnie usługi na rzecz osób trzecich wypełnia nakazy prawa lub nakazy organu publicznego, ponieważ przyjmuje, iż działalności gospodarczej nie limituje jej cel ani rezultaty. W konsekwencji Trybunał traktuje usługi świadczone za wynagrodzeniem przez przedstawicieli wolnych zawodów jako podlegające podatkowi od wartości dodanej. Status podatników VAT przypisał m. in. notariuszom i komornikom w Holandii. Przyjął, że nie korzystają oni z wyłączenia przewidzianego dla podmiotów prawa publicznego, gdyż nie rządzą się prawem publicznym i nie są częścią administracji publicznej (np. wyroki z dnia 26 marca 1987 r., 235/85, Komisja przeciwko Holandii i z dnia 12 listopada 2009 r., C-154/08, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Hiszpanii).

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że działalność polskich komorników sądowych, którzy - mimo ograniczeń ustawowych - autonomicznie i niezależnie, w ramach wykonywania wolnego zawodu, świadczą usługi za wynagrodzeniem, stanowiącym ich rzeczywistą równowartość, podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach ogólnych wynikających z art. 15 ust. 1 w zw. z ust. 2 ustawy o VAT. Za cechy charakterystyczne wyróżniające wolny zawód Naczelny Sąd Administracyjny uznał samodzielne finansowanie, prowadzenie działalności przy wykorzystaniu osobistych zdolności i kwalifikacji, na własne ryzyko, ponoszenie za swoje czynności osobistej odpowiedzialności majątkowej oraz wykonywanie czynności zawodowych z zachowaniem ciągłości, profesjonalizmu oraz zorganizowania, a także z motywem zysku.

Omówiona uchwała przesądziła aktualność przedstawionego przez Sąd Okręgowy zagadnienia, w jaki sposób obowiązek podatkowy komorników wpłynął na zakres obciążenia dłużnika opłatą egzekucyjną.

Naczelny Sąd Administracyjny rozważył także problemy bezpośrednio nawiązujące do zagadnienia prawnego rozstrzyganego obecnie przez skład powiększony Sądu Najwyższego. W wyrokach z dnia 19 maja 2017 r., I FSK 217/17 (nie publ.) i z dnia 6 czerwca 2017 r., I FSK 6/17 (nie publ.) uznał, że podstawę opodatkowania komorników sądowych podatkiem od towarów i usług wyznaczają art. 29a ust. 1 i ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT, implementujące odpowiednio art. 73 i art. 78 dyrektywy 2006/112/WE Rady. W odniesieniu do czynności komornika podstawę tę stanowią wszelkie kwoty otrzymane za świadczone usługi, przede wszystkim opłaty egzekucyjne przewidziane w art. 43 - 60 u.k.s.e. oraz kwoty otrzymane na podstawie art. 63 u.k.s.e., pomniejszone o kwotę podatku, ponieważ z powołanych przepisów wynika, że podatek od towarów i usług stanowi obciążenie wliczone już do należności za towar lub usługę, traktowanej w przepisach ustawy o VAT jako wartość brutto. Jego naliczanie odbywa się metodą "w stu" - podstawę opodatkowania ustala się poprzez odliczenie od zapłaty zawartego w niej podatku, a reguła ta odnosi się również opłat egzekucyjnych. Zmniejszenia się dochodu komornika – na skutek zastosowanej metody obliczenia podatku - w stosunku do dotychczas uzyskiwanego, odpowiadającego całkowitej wysokości pobieranych

kwot i opłat, Naczelny Sąd Administracyjny nie uznał za czynnik rzutuający na prawidłowość przyjętych zasad naliczenia tego podatku z uwagi na jego odrębność w stosunku do podatku dochodowego, a także na niepowiązanie sposobu jego wyliczenia z osiągnięciem przez dostawcę lub usługodawcę zysku w wyniku dokonanej transakcji (wyrok z dnia 19 maja 2017 r., I FSK 217/17). Zaprzeczył też, aby dochodziło w ten sposób do naruszenia zasady neutralności podatku od wartości dodanej, skoro komornik, będący podatnikiem, nie ponosi ekonomicznego ciężaru tego podatku, ponieważ otrzymuje go w ramach wynagrodzenia, ciężar zapłaty którego spoczywa na innych osobach. Ma również prawo do jego odliczenia z faktur dokumentujących zakupy związane z wykonywanymi czynnościami komorniczymi. Naczelny Sąd Administracyjny zaznaczył, że ponoszenie ciężaru podatku od towarów i usług nie jest równoznaczne z odprowadzeniem tej daniny kosztem ewentualnej części zysku, jednak ocenę, czy dążenie do utrzymania dochodów na tym samym poziomie uprawnia komornika do zwiększenia opłat o wartość należnego podatku, pozostawił sądom powszechnym, właściwym w sprawach skarg na czynności komornika. Niemniej wyraził pogląd, że obliczenie należnego podatku metodą "od stu" wymagałoby zmiany przepisów, polegającej na zastrzeżeniu w nich takiej możliwości, analogicznie jak w odniesieniu do wynagrodzeń pobieranych przez adwokatów czy radców prawnych (por. wyrok z dnia 6 czerwca 2017 r., I FSK 6/17).

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Podatek od towarów i usług został uregulowany kompleksowo w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Na jego kształt wpływają akty prawa unijnego, w tym dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, na której przepisy podatnicy mogą powoływać się bezpośrednio w przypadku sporu z organami skarbowymi.

Za punkt wyjścia rozważań należy przyjąć treść interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2015 r., wydanej na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, która nie stanowi wprowadzie

źródła prawa, lecz zawiera 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, nr 5, poz. 41). Wskazaną przez Ministra Finansów podstawą prawną obciążenia czynności egzekucyjnych wykonywanych przez komorników podatkiem od towarów i usług, którego są podatnikami, jest art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, przewidujący opodatkowanie odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenie usług na terytorium kraju. Jak wynika z art. 8 ust. 1 ustawy o 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 tej ustawy, jest nim 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 ustawy o VAT).

Według art. 15 ust. 1 ustawy o 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 również działalność osób wykonujących wolne zawody, a 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 ustawy o 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 korzystają z wyłączenia przewidzianego z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT. Wątpliwości co do prawidłowości odmiennego poglądu wyrażonego w interpretacji ogólnej z dnia 9 czerwca 2015 r. usunął Naczelny Sąd Administracyjny uchwałą składu siedmiu sędziów z dnia 6 marca 2017 r., I FPS 8/16, która zgodnie z art. 187 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (jedn. tekst Dz.U. z 2016 r., poz. 718 ze zm.) wiąże jedynie w konkretnej sprawie, jednak jej znaczenie jest w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego interpretowane szerzej, z uwzględnieniem art. 269 § 1 powołanej ustawy. Przepis ten przewiduje związanie przyjętym stanowiskiem także innych składów sądu administracyjnego i narzuca szczególną drogę zmiany wyrażonego poglądu, a w konsekwencji powoduje, że uchwała uzyskuje ogólną moc wiążącą również w innych sprawach sądownoadministracyjnych (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 maja 2017 r., I FSK 2071/16, nie publ.). Za przesądzony we właściwym postępowaniu należy więc uznać pogląd, że komornicy sądowi są podatnikami podatku od towarów i usług w zakresie prowadzonej działalności egzekucyjnej.

Otwarta pozostaje natomiast kwestia wpływu ciężącego na nich obowiązku podatkowego na wysokość opłat egzekucyjnych. Wprawdzie i w tym zakresie Naczelny Sąd Administracyjny zajął stanowisko w wyrokach z dnia 19 maja 2017 r., I FSK 217/17 i z dnia 6 czerwca 2017 r., I FSK 6/17, jednak lapidarny sposób odniesienia się do problemu powoduje, że nie można uznać, iż ukształtowała się już powtarzalna, trwała formuła interpretacyjna, określająca sposób rozliczania podatku od towarów i usług w odniesieniu do opłat egzekucyjnych. W powołanych wyrokach można odczytać jedynie tendencję dokonywania oceny przede wszystkim w kontekście przepisów ustawy o VAT oraz dyrektywy 2006/112/WE Rady.

Opłata egzekucyjna, zgodnie z art. 43 u.k.s.e., jest należnością za prowadzenie egzekucji i innych czynności wymienionych w tej ustawie. Stanowi obowiązkowo płaconą należność publicznoprawną o charakterze daniny, zbliżonej do opłat sądowych, świadczonej za wymuszenie przez państwo realizacji obowiązków stwierdzonych tytułem wykonawczym lub tytułem zabezpieczenia. Jej wielkość i przesłanki pobierania, a także prawne skutki nieuiszczenia wyznacza

ustawa (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 sierpnia 2009 r., II CSK 60/09, nie publ.). Przeznaczenie opłaty wynika z art. 35 u.k.s.e.; z uzyskanych opłat egzekucyjnych komornik pokrywa koszty działalności egzekucyjnej. Opłata przewidziana w art. 49 ust. 1 u.k.s.e., której dotyczy przedstawione zagadnienie prawne, jest opłatą o ściśle sprecyzowanych zasadach obliczania oraz granicy górnej i dolnej. Już samo ujęcie sposobu jej kalkulacji sugeruje, że uzyskany wynik stanowi ostateczną kwotę, którą powinien uiścić zobowiązany podmiot.

Publicznoprawny charakter obowiązku uiszczenia opłaty o określonym rozmiarze przemawia przeciwko możliwości podwyższenia świadczenia bez wyraźnej podstawy prawnej, co wynika wprost z art. 84 Konstytucji, zgodnie z którym każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Wprawdzie także podatek od towarów i usług jest należnością publicznoprawną, ustaloną w ustawie o VAT, jednak - co podkreślił także Naczelny Sąd Administracyjny - art. 29a ust. 1 w związku z ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT nie stanowi wystarczającej podstawy uzasadniającej doliczenie przez komornika tego podatku do opłaty egzekucyjnej. Wskazany przepis przyjmuje, że podatek VAT mieści się w należności za dokonanie dostawy lub świadczenie usługi. Dla komornika opłata egzekucyjna stanowi ustawowo określone wynagrodzenie za świadczone usługi egzekucyjne. Niezamieszczenie w ustawie o komornikach sądowych i egzekucji wzmianki o możliwości doliczenia podatku od towarów i usług do opłaty egzekucyjnej powoduje, że opłatę tę - na podstawie art. 29a ust. 1 w związku z ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT - należy traktować jako należność brutto, zawierającą już podatek VAT.

Argument o naruszeniu zasady neutralności podatku od towarów i usług, uzasadniany skutkami ekonomicznymi naliczenia go metodą „w stu” od niezmienionej kwoty opłaty, nie jest przekonujący. Konsekwencją zmienionej wykładni przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, która wyłączyła komorników sądowych spod działania podmiotowego zwolnienia od tego podatku w zakresie wykonywanych przez nich odpłatnie czynności egzekucyjnych, jest konieczność odprowadzania przez nich podatku VAT według zasad ogólnych,

co oznacza, że część opłaty egzekucyjnej, stanowiącej wynagrodzenie za wykonywane czynności jest traktowana jako wliczony do niej podatek VAT, niestanowiący dochodu komornika. Nie narusza to jednak zasady neutralności podatku od towarów i usług, jej istotę bowiem stanowi założenie, że co do zasady podatek ten powinien być niedostrzegalny ekonomicznie dla przedsiębiorcy, który nie jest ostatecznym konsumentem towaru lub usługi, tzn. że podmiot, który dostarcza towar lub świadczy usługę, nie powinien ponosić ciężaru ekonomicznego podatku. Na tak rozumianą neutralność podatku od towarów i usług nie wpływa metoda obliczania podatku („w stu” czy „od stu”), ponieważ w każdym wypadku jego ostateczny koszt spada na zobowiązanego do zapłaty opłaty egzekucyjnej. Inną będzie jedynie podstawa, od której podatek zostanie obliczony, co w konsekwencji wpłynie na wysokość podatku. Na wysokość przychodów komornika operacja ta oddziaływać będzie tylko o tyle, o ile nie skorzysta on z możliwości odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego na podstawie art. 86 ustawy o VAT oraz art. 1, art. 167, art. 168 i art. 169 Dyrektywy 2006/112/WE Rady. Wielkość dochodu ani osiągnięcie zysku nie stanowi jednak kryterium modyfikującego zasady opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Mimo więc, że poprzednio komornik zatrzymywał całą opłatę, a teraz miałby jej część odprowadzać jako podatek, jeżeli nie umniejszy tego podatku o kwotę podatku naliczonego, nie można przyjąć, że uznawana przez pion podatkowy za prawidłową metoda obliczenia podatku „w stu” prowadzi do naruszenia art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

Odmierna, lecz prawidłowa obecnie wykładnia tych samych przepisów prawa podatkowego, dokonana przez Ministra Finansów, prowadząca do uruchomienia w odniesieniu do działalności egzekucyjnej komorników wyłączonego wcześniej mechanizmu podatkowego związanego z obrotem, może ewentualnie uzasadniać potrzebę ingerencji ustawodawcy w przepisy ustawy o komornikach sądowych i egzekucji, gdyby okazało się, że dochód komorników przestał spełniać kryterium właściwej rekompensaty za wykonywane czynności egzekucyjne. Nie daje natomiast podstawy do podwyższenia opłat egzekucyjnych przez doliczenie do nich stawki podatku od towarów i usług bez upoważnienia ustawowego. Analogiczny pogląd Sąd Najwyższy wypowiadał w orzeczeniach przytoczonych w

uzasadnieniu postanowienia przekazującego zagadnienie prawne do rozpoznania przez skład powiększony. Potwierdzeniem jego utrwalonego charakteru są uchwały Sądu Najwyższego z dnia 22 kwietnia 1997 r., III CZP 11/97 (OSNC 1997, nr 8, poz. 102) i z dnia 21 grudnia 2006 r., III CZP 127/06 (OSNC 2007, nr 10, poz. 150), dotyczące podatku od towarów i usług w odniesieniu do kosztów opinii biegłego, a także uchwała Sądu Najwyższego z dnia 21 lutego 2008 r., III CZP 141/07 (OSNC 2009, nr 2, poz. 21), wyłączająca możliwość doliczenia tego podatku do wynagrodzenia syndyka. Wspomnieć też należy o rozważaniach Sądu Najwyższego zawartych w uchwale z dnia 3 grudnia 2015 r., III CZP 90/15 (OSNC 2017, nr 1, poz. 3). Takie same wnioski wynikają z poglądu wyrażonego w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 7 listopada 2013 r. Zawarte w tym wyroku zastrzeżenie, że dotyczy on wypadku, w którym dostawca nie może odzyskać od nabywcy podatku od wartości dodanej żądanego przez organ podatkowy, nie wspiera koncepcji o możliwości doliczenia podatku VAT do opłaty egzekucyjnej stosunkowej, skalkulowanej w art. 49 ust. 1 u.k.s.e. jako opłata maksymalna. Z motywów tego orzeczenia wynika, że ocena, czy umówiona cena może zostać podwyższona o podatek VAT, jeśli w umowie strony nie przewidziały takiej możliwości, a później organ podatkowy zażądał odprowadzenia tego podatku przez dostawcę, przeprowadzana jest według zasad obowiązujących w prawie krajowym. Jeżeli takiej możliwości nie ma, podatek powinien być naliczany metodą „w stu”, ponieważ uwzględnienie całkowitej ceny jako podstawy opodatkowania, bez odliczenia od niej tego podatku, powodowałoby obciążenie nim dostawcy i naruszałoby zasadę, zgodnie z którą podatek VAT jest podatkiem konsumpcyjnym, ponoszonym przez końcowego konsumenta, a także zasadę, że organ podatkowy nie może pobrać z tytułu podatku VAT kwoty wyższej niż pobrana przez podatnika.

Przyjęta w polskim prawie konstytucyjna zasada wymagająca ustawowej podstawy obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w połączeniu z regułą wyprowadzoną z art. 29a ust. 1 w zw. z ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT, że podatek od towarów i usług jest wliczony do należności za dostarczony towar lub świadczoną usługę, powoduje, iż doliczenie podatku do opłaty egzekucyjnej nie jest dopuszczalne bez wyraźnego upoważnienia w przepisie rangi ustawowej. Pominięcie w art. 35 u.k.s.e. przeznaczenia opłat egzekucyjnych na świadczenia

podatkowe nie może zastąpić pozytywnego przepisu zobowiązującego dłużnika do uiszczenia podatku ponad opłatę egzekucyjną. Obowiązki podatkowe są regulowane w odrębnym akcie prawnym, o takiej samej ustawowej randze i nie kolidują z postanowieniami ustawy o komornikach sądowych i egzekucji lecz je uzupełniają. W tym wypadku wskazują, że jeżeli czynność, za którą należna jest opłata egzekucyjna, opodatkowana jest podatkiem od towarów i usług, podatek ten mieści się w opłacie.

Powoływany przez skarżącego pogląd prawny wyrażony przez Sąd Najwyższy w wyroku 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 ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (jedn. tekst: Dz.U. z 2016 r., poz. 2147), jako procent od wartości nieruchomości, należy traktować jako świadczenia netto, nie zawierające w sobie podatku od towarów i usług, również nie wspiera wniosku, że podatkiem tym należy obciążyć wieczystego użytkownika w wyniku doliczenia go do konkretnych opłat rocznych. Sąd Najwyższy podzielił stanowisko ukształtowane wcześniej w sprawach dotyczących możliwości doliczenia nieprzewidzianego w umowie podatku VAT do wynagrodzenia za roboty budowlane i uznał, że wprowadzenie tego podatku nie uzasadnia automatycznego doliczenia go do należności ustalonej w umowie i przysługującej podatnikowi tego podatku bez dokonania odpowiedniej zmiany postanowień umowy przez jej strony, ewentualnie w drodze powództwa przewidzianego w art. 357¹ k.c. W rezultacie Sąd Najwyższy, mimo stwierdzenia, że kwota podatku nie została - w sensie ekonomicznym - wliczona do opłaty rocznej, ocenił, iż nie jest to wystarczająca przyczyna uwzględnienia skierowanego przeciwko użytkownikowi wieczystemu powództwa o zapłatę kwoty podatku obliczonego metodą „od stu”, a więc doliczonego do opłaty rocznej. W postanowieniu z dnia 10 lutego 2006 r., III CZP 1/06 (nie publ.) Sąd Najwyższy uznał natomiast, że w takiej sytuacji uwzględnienie podatku od towarów i usług w opłacie za użytkowanie wieczyste może nastąpić jedynie w drodze aktualizacji opłaty rocznej.

Jeżeli więc ustawowe wprowadzenie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT nie jest uznawane za podstawę uzasadniająca podwyższenie świadczenia należnego podatnikowi od jego kontrahenta, to podstawy nie może też stanowić wyinterpretowanie takiego obowiązku dostawcy w drodze zmiany wykładni.

Obciążenie dłużnika dodatkowym świadczeniem publicznoprawnym wymaga ustawowej podstawy obowiązku spełnienia tego świadczenia przez niego, a nie przez podmiot, który świadczy usługi, za które dłużnik obowiązany jest zapłacić. Na ocenę zakresu ponoszenia przez dłużnika opłaty stosunkowej przewidzianej w art. 49 ust. 1 u.k.s.e., której dotyczy przedstawione zagadnienie prawne, nie ma więc wpływu niewątpliwy fakt nieuwzględnienia w kalkulacji opłat egzekucyjnych, w chwili ich ustawowego ustalania, obowiązku podatkowego komornika w zakresie podatku VAT, spowodowany traktowaniem wówczas komorników sądowych jako korzystających z ustawowego zwolnienia podmiotowego od tego podatku. Szacunkowy sposób wyznaczania opłat nie daje podstaw do oceny, że nieuchronnym skutkiem opodatkowania czynności egzekucyjnych komorników sądowych podatkiem od towarów i usług stanie się niemożność pokrycia kosztów ich wykonywania. Nawet zagrożenie takim skutkiem nie stwarza - bez ingerencji ustawodawcy - podstawy prawnej do zwiększenia obciążeń publicznoprawnych dłużnika ponad ustawową wysokość opłaty.

Z tych względów Sąd Najwyższy podjął uchwałę jak na wstępie.

jw

r.g.