



RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

PT1.050.1.2015.LJU.19

Warszawa, dnia 09 czerwca 2015 r.

Dyrektorzy Izb Skarbowych
Dyrektorzy Urzędów Kontroli Skarbowej
WSZYSCY

Działając na podstawie art. 14a § 1 oraz art. 14e § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹, uwzględniając orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – dalej: „TSUE”, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez komorników sądowych, zmieniam interpretację ogólną z dnia 30 lipca 2004 r. nr PP10-812-802/04/MR/1556PP oraz przekazuję następujące wyjaśnienia.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² - dalej: „ustawa o VAT” - opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Jednocześnie w świetle 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 ustawy. Podkreślić tu należy, że świadczeniem usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, jest m.in. 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).

Należy zauważyć, że powyższe czynności podlegają opodatkowaniu, jeżeli są wykonywane przez podatnika podatku od towarów i usług.

Zgodnie z 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. Działalność gospodarcza w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Należy tu również zauważyć, że zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT 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

¹ Dz. U. z 2015 r. poz. 613.

² Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.

one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Użyta na potrzeby podatku od towarów i usług definicja działalności gospodarczej jest tożsama z definicją zawartą w art. 9 ust. 1 akapit drugi Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³ - dalej: „Dyrektywa 2006/112/WE”, a przed 1 stycznia 2007 r. w art. 4 ust. 2 Szóstej Dyrektywy Rady Unii Europejskiej z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej - ujednoliconą podstawą wymiaru podatku⁴.

Analizując zakres pojęcia „działalność gospodarcza” TSUE wskazywał, że jest ono bardzo szerokie i zawiera wszelkie usługi świadczone przez wolne zawody, oraz ma charakter obiektywny w tym znaczeniu, że działalność gospodarcza jest rozpatrywana *per se* bez względu na jej cele lub skutki (wyrok w sprawie 235/85 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Holandii, pkt 8).

We wskazanym wyżej wyroku TSUE rozważał zagadnienie, czy notariusze i komornicy w Holandii prowadzą działalność, którą rządzą normalne reguły ekonomiczne, a tym samym, czy można uznać ją za działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów o podatku od wartości dodanej. W pkt 10 tego wyroku zauważył, że: „W świetle neutralnego charakteru pojęcia „działalność gospodarcza”, fakt, iż działalność notariuszy i komorników polega na wykonywaniu obowiązków przyznanych i regulowanych przez prawo w interesie publicznym, jest nieistotny. Co więcej, artykuł 6 szóstej dyrektywy przewiduje wyraźnie, że niektóre czynności wykonywane z mocy prawa podlegają systemowi VAT.”. Dodatkowo TSUE zauważył, że wszystkie usługi świadczone za wynagrodzeniem przez przedstawicieli wolnych zawodów lub zawodów uważanych za takie, co do zasady, podlegają podatkowi od wartości dodanej (pkt 11).

Ponadto w wyroku tym TSUE stwierdził, że skoro notariusze i komornicy w Holandii prowadzą niezależną działalność gospodarczą, polegającą na świadczeniu usług podmiotom trzecim, za co otrzymują płatności na własną rzecz, to muszą być oni uznani za podatników dla celów podatku VAT, w rozumieniu artykułu 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy (pkt 15).

Jednocześnie TSUE odniósł się do kwestii wyłączenia spod opodatkowania VAT na podstawie art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy (ustanawiającego wyłączenia spod reżimu VAT podmiotów prawa publicznego) czynności wykonywanych przez notariuszy i komorników wskazując, że nawet jeśli przy wykonywaniu urzędowych czynności notariusze i komornicy realizują uprawnienia władzy publicznej, nie oznacza to, że mogą korzystać z powyższego wyłączenia. Powodem jest fakt, że prowadzą tę działalność nie jako podmiot rządzący się prawem publicznym, ponieważ nie są częścią administracji publicznej, ale w formie niezależnej działalności gospodarczej prowadzonej w ramach wykonywania wolnego zawodu (pkt 22). W wyroku tym TSUE analizując, czy do czynności wykonywanych przez notariuszy i komorników ma zastosowanie art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy wyłączający z systemu VAT osoby związane z pracodawcą umową o pracę lub innym stosunkiem prawnym tworzącym relację pracodawca-pracownik zauważył, że „notariusze i komornicy nie są związani

³ Dz. Urz. UE L Nr 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

⁴ Dz. Urz. WE L Nr 145 z 13.06.1977, str. 1, z późn. zm.

z władzami publicznymi jako pracownicy ponieważ nie są włączeni do administracji publicznej. Prowadzą działalność na własny rachunek i własną odpowiedzialność; mogą swobodnie, chociaż podlegają pewnym ograniczeniom prawnym, ustalać w jaki sposób będą wykonywać swoją pracę i sami otrzymują środki, z których pochodzą ich dochody. Fakt, iż podlegają kontroli dyscyplinarnej władz publicznych (podobna sytuacja występuje także w przypadku innych zawodów regulowanych) oraz że ich wynagrodzenie jest ustalane przez prawo nie stanowi wystarczających podstaw do uznania ich za osoby związane więzami prawnymi z pracodawcą w rozumieniu artykułu 4 (4).”(pkt 14).

Należy dodatkowo wskazać, że kwestia wyłączenia spod opodatkowania czynności wykonywanych przez komorników sądowych była ponownie przedmiotem rozważań TSUE w sprawie C-456/07 Karol Mihal przeciwko Danovy Urad Kosice V, który w postanowieniu z dnia 21 maja 2008 r., stwierdził, że: „Działalność wykonywana przez jednostkę, taka jak działalność komornika sądowego, nie jest zwolniona z podatku od wartości dodanej z tego tylko powodu, że polega ona na dokonywaniu aktów należących do prerogatyw władzy publicznej. Gdyby nawet w ramach wykonywania jego funkcji, komornik sądowy dokonywał takich aktów, to w rozumieniu przepisów, takich jak te w sprawie przed sądem krajowym, wykonuje on działalność nie w formie podmiotu prawa publicznego, jako że nie jest włączony w strukturę administracji publicznej, lecz w formie samodzielnej działalności gospodarczej, wykonywanej w ramach wolnego zawodu, a w związku z tym nie przysługuje mu zwolnienie przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku.”

Przenosząc powyższe tezy wynikające z wyroków TSUE na sytuację działających w Polsce komorników sądowych - zwanych dalej: „komornikami”, należy w pierwszej kolejności wskazać, że ich działalność reguluje m.in. ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji⁵ - dalej: „ustawa o komornikach”. Zgodnie z art. 1 tej ustawy komornik jest funkcjonariuszem publicznym działającym przy sądzie rejonowym. Komornik jest podmiotem uprawnionym do wykonywania czynności egzekucyjnych w sprawach cywilnych, a ponadto wykonuje inne czynności przekazane na podstawie odrębnych przepisów (art. 2 ust. 1 ustawy o komornikach).

Zgodnie z art. 2 ust. 3 ustawy o komornikach, komornikom powierzono w szczególności następujące zadania:

- 1) wykonywanie orzeczeń sądowych w sprawach o roszczenia pieniężne i niepieniężne oraz o zabezpieczenie roszczeń;
- 2) wykonywanie innych tytułów wykonawczych wydanych na podstawie odrębnych przepisów oraz tytułów egzekucyjnych, które zgodnie z odrębnymi przepisami podlegają wykonaniu w drodze egzekucji sądowej bez zaopatrywania ich w klauzulę wykonalności;
- 3) sporządzanie protokołu stanu faktycznego przed wszczęciem procesu sądowego lub przed wydaniem orzeczenia na zarządzenie sądu lub prokuratora.

W myśl art. 2 ust. 2 ustawy o komornikach powyższe czynności komornik pełni osobiście, z wyjątkiem przypadków określonych w przepisach prawa. Czynności określone w art. 2

⁵ Dz. U. z 2011 r. Nr 231, poz. 1376, z późn. zm.

ustawy o komornikach, komornik wykonuje na własny rachunek (art. 3a ww. ustawy). Dodatkowo należy wskazać, że zgodnie z art. 43 ustawy o komornikach, komornik pobiera opłaty egzekucyjne za prowadzenie egzekucji i za inne czynności, do których ma umocowanie. Koszty działalności egzekucyjnej komornik pokrywa z uzyskanych opłat egzekucyjnych (art. 35 ww. ustawy), a dodatkowo komornikowi należy się zwrot wydatków gotówkowych poniesionych w toku egzekucji, w zakresie określonym ustawą (art. 39 ust. 1 tej ustawy). W myśl art. 40 ust. 1 ustawy o komornikach na pokrycie wydatków komornik może żądać zaliczki od strony lub innego uczestnika postępowania, który wniósł o dokonanie czynności, uzależniając czynność od jej uiszczenia. Ponadto należy wskazać, że sąd rejonowy, przy którym działa komornik, przekazuje komornikowi sumy niezbędne na pokrycie wydatków w sprawach osób zwolnionych w tym zakresie od kosztów sądowych (art. 40 ust. 3 ww. ustawy).

Analizując powyższe uregulowania oraz tezy wynikające z orzeczeń TSUE należy zauważyć, iż komornik – wykonując w szczególności czynności egzekucyjne – prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT działając w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. Powyższe potwierdzone zostało również w postanowieniu NSA z dnia 21 lutego 2013 r. sygn. akt: I FSK 221/12, stanowiącym wniosek do TSUE o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, i nie zostało zakwestionowane w wyroku TSUE z dnia 26 marca 2015 r. w sprawie C-499/13.

Reasumując, wykonywane przez komorników czynności należy uznać za podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług świadczenie usług za wynagrodzeniem. Jednocześnie do tych czynności nie ma zastosowania wyłączenie, o którym mowa w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, a zatem podlegają one opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że wyjaśnienia zawarte w interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 30 lipca 2004 r. nr PP10-812-802/04/MR/1556PP (Dz. Urz. Ministra Finansów z 10 sierpnia 2004 r., Nr 10, poz. 93), są nieaktualne.

Mając na uwadze:

- zaprezentowane w interpretacji ogólnej z dnia 30 lipca 2004 r. stanowisko, zgodnie z którym komornicy sądowi nie byli uznawani za podatników podatku od towarów i usług,
- wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadę zaufania obywateli do państwa (określaną również jako zasada lojalności państwa wobec obywatela),
- treść art. 14m §2 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa, przewidującego zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku przez okres w nim wskazany, znajdującego zastosowanie w niniejszej sprawie do komorników (jako osób, w stosunku do których zastosowanie się do ww. interpretacji z dnia 30 lipca 2004 r. wyłączyło możliwość ich rejestracji jako podatników i kwartalnego rozliczania VAT, co w kontekście wyrażonej w art. 14k §2 Ordynacji podatkowej zasady nieszkodzenia wymaga objęcia ich ochroną przewidzianą w art. 14m §2 pkt 2 Ordynacji podatkowej dla podatników rozliczających się kwartalnie)

komornicy są zwolnieni z obowiązku zapłaty podatku od towarów i usług, z tytułu wykonywanych przez nich czynności za wynagrodzeniem, do końca miesiąca września 2015 r.

Z upoważnienia Ministra Finansów
PODSEKRETARZ STANU
Jarosław Neneman