

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IPPP1/4512-1049/15-2/EK
Data	2015.11.10
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
Temat	Podatek od towarów i usług → Podatnicy i płatnicy → Podatnicy
Słowa kluczowe	komornik; podatnik podatku od towarów i usług
Istota interpretacji	Uznanie komornika sądowego w związku z wykonywanymi czynnościami za podatnika podatku VAT.

### **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613) oraz § 6 pkt 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. z 2015 r., poz. 643) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działający w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z dnia 9 października 2015 r. (data wpływu 12 października 2015 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie uznania komornika sądowego w związku z wykonywanymi czynnościami za podatnika podatku VAT - **jest nieprawidłowe.**

### **UZASADNIENIE**

W dniu 12 października 2015 r. wpłynął ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie uznania komornika sądowego w związku z wykonywanymi czynnościami za podatnika podatku VAT.

#### **We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.**

Wnioskodawca ma status komornika sądowego. W myśl postanowień ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (t.j. Dz. u. z 2015 r., poz. 790 ze zm.) Komornik Sądowy jest funkcjonariuszem publicznym działającym przy sądzie rejonowym wykonującym czynności egzekucyjne w sprawach cywilnych oraz wykonuje także inne czynności przekazane na podstawie odrębnych przepisów. Zgodnie z postanowieniami ustawy

o komornikach, komornikom powierzono w szczególności następujące zadania: wykonywanie orzeczeń sądowych w sprawach o roszczenia pieniężne i niepieniężne oraz o zabezpieczenie roszczeń; 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 oraz sporządzanie protokołu stanu faktycznego przed wszczęciem procesu sądowego lub przed wydaniem orzeczenia na zarządzenie sądu lub prokuratora. Powyższe czynności komornik pełni osobiście, z wyjątkiem przypadków określonych w przepisach prawa. Czynności określone w ustawie 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.

Ponadto komornikowi należy się zwrot wydatków gotówkowych poniesionych w toku egzekucji, w zakresie określonym ustawą (art. 39 ust. 1 tej ustawy). Na pokrycie wydatków komornik może żądać zaliczki od strony lub innego uczestnika postępowania, który wniósł o dokonanie czynności, uzależniając czynność od jej uiszczenia. Dodatkowo 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).

**W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:**

Czy w świetle przyznanego komornikowi sądowemu statusu prawnego wynikającego z ustawy o komornikach sądowych i egzekucji, jest on w związku z wykonywanymi czynnościami podatnikiem podatku od towarów i usług, wykonującym samodzielną działalność gospodarczą, nie będąc jednocześnie organem władzy publicznej w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których został powołany?

Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż komornik sądowy w związku z wyznaczoną przepisami ustawy o komornikach sądowych i egzekucji pozycją prawną, wykonując władztwo publiczne wynikające z funkcji organu egzekucyjnego powinien być uznany za organ władzy publicznej w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, a tym samym zastosowanie wobec niego ma regulacja z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, wyłączająca komornika sądowego wykonującego władztwo publiczne z zakresu podmiotowego ustawy o VAT. Uzasadniając powyższe twierdzenie w pierwszej kolejności

należy zwrócić uwagę na obowiązujące regulacje ustawy o VAT, wyznaczające ramy opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy 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 powołanego art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, obejmuje natomiast 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 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 one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Z powyższej regulacji zatem jasno wynika, iż czynności wykonywane przez podmiot wykonujący władzę publiczną w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

Należy przy tym zwrócić uwagę, iż Trybunał Konstytucyjny wypowiedając się w zakresie pojęcia „władzy publicznej” niejednokrotnie wskazywał, że obejmuje ono wszystkie

władze konstytucyjne państwa lub samorządu, a także inne instytucje, o ile wykonują funkcje „władzy publicznej” w wyniku powierzenia czy przekazania im tych funkcji. Wykonywanie władzy publicznej dotyczy wszelkich form działalności państwa, samorządu terytorialnego innych instytucji publicznych, które obejmują bardzo zróżnicowane formy aktywności. Wykonywanie takich funkcji łączy się z reguły, chociaż nie zawsze, z możliwością władczego kształtowania sytuacji jednostki. Dotyczy to obszaru, na którym może dojść do naruszenia praw i wolności jednostki ze strony władzy publicznej. Zdaniem Trybunału z pojęciem władzy publicznej nie można identyfikować wyłącznie klasycznego organu władzy. Trybunał podkreślał, że w pojęciu władzy publicznej mieszczą się bowiem także inne instytucje niż państwowe i samorządowe, o ile wykonują funkcje władzy publicznej w wyniku powierzenia czy też przekazania im tych funkcji przez organ władzy państwowej lub samorządowej. Wykonywanie władzy publicznej dotyczy wszelkich form działalności państwa, samorządu terytorialnego i innych instytucji publicznych, które obejmują bardzo zróżnicowane formy działalności (wyrok TK z 20 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 26/03, por. też uchwałę TK z 14 maja 1997 r., sygn. w 7/96).

Uwzględnwszy dotychczasowe orzecznictwo można stworzyć opisową definicję, obejmującą następujące elementy składowe, które pozwalają na stwierdzenie, że komornik sądowy jest szczególnego rodzaju organem państwowym wykonującym władzę publiczną tj. pomocniczym organem wymiaru sprawiedliwości:

- a. komornik powoływany jest przez ministra sprawiedliwości;
- b. komornik wyposażony jest we władcze kompetencje zarówno wobec innych osób, jak również wobec innych instytucji publicznych;
- c. komornik uprawniony jest do nakładania kar;
- d. komornik podległy jest sądowi, choć nie stanowi organu władzy sądowniczej;
- e. komornik podległy jest nadzorowi sprawowanemu przez właściwego prezesa sądu rejonowego (tj. sądu, przy którym działa);
- f. komornik jest funkcjonariuszem, który poza stosunkiem zatrudnienia prowadzi swoją działalność (prowadzenie kancelarii na własny rachunek) w oderwaniu od zasady budżetowego związania ze skarbem państwa;
- g. komornik jest organem, którego kompetencje wymagają pozostawania w określonych relacjach z innymi uczestnikami postępowania egzekucyjnego przy jednoczesnym zastrzeżeniu, że relacje te mają charakter publicznoprawny a nie prywatnoprawny;
- h. komornik jest osobą wykonującą zawód zaufania publicznego.

Należy przy tym wyraźnie zaznaczyć, iż to, że egzekwowane przez komornika świadczenia mają z reguły charakter cywilnoprawny, nie oznacza, że egzekucja tych świadczeń ma taki sam charakter. Zgodnie z zasadą państwa prawnego przymusowe wykonywanie wyroków w sprawach cywilnych nie odbywa się w drodze osobistych działań wierzyciela, ani osób, którym zleca on wykonanie konkretnego wyroku. Z uwagi na przyjęte we współczesnym państwie prawnym założenie, iż stosowanie środków przymusu stanowi w zasadzie monopol państwa, przymusowa egzekucja wyroków sądowych odbywa się w drodze działań organów państwa, które nie działają na zlecenie wierzyciela, ale w ramach własnych, przyznanych im przez państwo uprawnień (patrz: wyrok TK z 3 grudnia 2003 r., sygn. akt k 5/02).

Warto podkreślić, że funkcjonowanie urzędu komornika opiera się na oczywistym założeniu, że nie wszyscy dłużnicy spełnią dobrowolnie i we właściwym czasie obowiązki ustalone w wyroku sądowym, dlatego konieczne jest stworzenie instytucji dysponującej środkami przymusu w celu zapewnienia posłuszeństwa orzeczeniom sądu.

Z zasady państwa prawnego wynika, że przymusu tego nie mogą stosować sami wierzyciele, ale tylko instytucja władzy publicznej (patrz: wyrok TK z 3 grudnia 2003 r., sygn. akt K 5/02).

Komornicy sądowi są zatem organami władzy publicznej powołanymi do wykonywania orzeczeń sądowych w drodze przymusowej egzekucji świadczeń pieniężnych i niepieniężnych, a także wykonywania innych czynności określonych w ustawach, posiadającymi władcze kompetencje wobec innych podmiotów stosunków prawnych, a dla wykonywania swoich zadań posiadającymi środki osobowe i rzeczowe w postaci kancelarii komorniczych (patrz: postanowienie TK z 30 sierpnia 2011 r. sygn. akt SK 1/10).

Powyższa charakterystyka nie pozostawia wątpliwości, że komornik sądowy, choć nie sprawuje wymiaru sprawiedliwości, na płaszczyźnie rozwiązań ustrojowych i kompetencji ustawowych uzyskuje status organu władzy publicznej, którego funkcje i zadania wykonuje bezpośrednio (lub przy udziale ustawowo zdefiniowanych osób) i w zakresie swojego działania wyposażony jest w możliwość stosowania środków przymusu. Szczególny (kodeksowy) jest również zakres i charakter jego ochrony (prawnokarnej), jak i odpowiedzialności za wyrządzenie szkody.

Warte odnotowania jest również to, iż do komornika sądowego stosuje się również bezpośrednio reżim odpowiedzialności wynikający z treści art. 77 ust. 1 Konstytucji RP, który obejmuje obowiązek wynagrodzenia szkody, jaka została wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej.

W rezultacie przyjąć należy, że uznanie komornika sądowego - który ma bez wątplenia przymiot organu władzy publicznej - za podatnika podatku od towarów i usług jest niedopuszczalne, bowiem przeczy systemowo (konstytucyjnie i ustawowo) zdefiniowanemu statusowi komornika sądowego.

Dodatkowo warto podkreślić, iż w kwestii konstytucyjnego statusu komornika Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się w sposób pełny w wyroku z dnia 12 kwietnia 2012 r. (SK 21/11), w którym potwierdzono, że komornik jest funkcjonariuszem publicznym, który został wyposażony przez państwo w kompetencje władcze zarówno w stosunku do osób (art. 7611 art. 764 k.p.c.), jak i wobec instytucji publicznych (art. 7611 art. 765 k.p.c.), przysługuje mu upoważnienie do nakładania kar. Takie ukształtowanie jego kompetencji przesądza zatem o tym, że komornik jest organem władzy publicznej, czego symboliczny wyraz stanowi prawo używania pieczęci urzędowej z godłem państwa.

Dodatkowo Trybunał podkreśla (patrz: wyrok z dnia 3 grudnia 2003 r., sygn. K 5/02), że komornika oraz strony postępowania egzekucyjnego (wierzyciela i dłużnika) łączy stosunek nie o charakterze prywatnoprawnym, ale o charakterze publicznoprawnym. Funkcjonowanie urzędu komornika opiera się na oczywistym założeniu, że nie wszyscy dłużnicy spełnią dobrowolnie i we właściwym czasie obowiązki ustalone w wyroku sądowym i dlatego muszą one zostać wyegzekwowane z użyciem przymusu państwowego. Komornik działa tym samym nie na zlecenie wierzyciela, ale formalnie rzecz biorąc w imieniu państwa, którego zadaniem jest zapewnienie wykonania wyroków sądowych, zatem istnienie stosunku publicznoprawnego oraz działanie na rzecz państwa w celu realizacji nałożonych na to państwo zadań przesądza w sposób definitywny o tym, iż komornik sądowy ma status organu władzy publicznej, co w konsekwencji musi skutkować na mocy art. 15 ust. 6 ustawy o VAT uznaniem, iż nie jest on podatnikiem podatku od towarów i usług.

Za wyłączeniem komornika sądowego z zakresu podmiotowego ustawy o VAT przemawia także sam charakter pobieranej przez tenże podmiot opłaty egzekucyjnej, która jest jedną z form daniny publicznej. Taki pogląd wyraził Sąd Najwyższy, stwierdzając, że „opłata egzekucyjna jest daniną publicznoprawną określoną w ustawie co do wysokości, trybu uiszczenia i rozliczania, niezależną od rzeczywistego nakładu pracy komornika lub jego woli” (patrz: uchwała sądu najwyższego z 18 lipca 2000 r., sygn. III CZP 23/00). Uzasadnia to po pierwsze fakt, iż opłata egzekucyjna wiąże się z realizacją zadania publicznego, jakim jest egzekucja orzeczeń sądowych wydawanych w imieniu Rzeczypospolitej, po drugie, celem opłaty egzekucyjnej jest finansowanie całej działalności egzekucyjnej prowadzonej przez

komornika, a nie wyłącznie wydatków poniesionych w konkretnej sprawie oraz dochodu komornika.

W kontekście powyższego należy zauważyć, że komornik sądowy jest funkcjonariuszem publicznym, a egzekucja jest władcym aktem władzy publicznej, jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 26 czerwca 2012 r. (sygn. akt P 13/11) art. 3a ustawy o komornikach sądowych i egzekucji przesądził, że komornik - mimo iż nie jest przedsiębiorcą - wykonuje czynności egzekucyjne na własny rachunek. Jednak choć komornik ponosi ryzyko finansowe swojej działalności, nie ma klasycznego statusu przedsiębiorcy. Poddany jest uregulowaniom ograniczającym swobodę działalności i wykluczającym kierowanie się zasadą maksymalizacji zysku.

Warto również zauważyć, iż pobierane przez komornika opłaty egzekucyjne nie służą pokryciu jedynie kosztów działalności egzekucyjnej w danej sprawie, ale wszystkich kosztów tej działalności w ramach kancelarii komorniczej, włącznie z kosztami przeprowadzenia egzekucji bezskutecznych. W ugruntowanym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreślono wielokrotnie, że z art. 35 ustawy o komornikach sądowych i egzekucji wynika, że komornik otrzymane we wszystkich prowadzonych przez siebie postępowaniach opłaty egzekucyjne przeznaczać ma na pokrycie ogólnych kosztów działalności egzekucyjnej. Należy tu przypomnieć, iż opłata egzekucyjna ustalana jest normatywnie w sposób niezwiązany z kosztami konkretnego postępowania egzekucyjnego. Inaczej mówiąc - ustawa nie zakłada, że każde postępowanie egzekucyjne ma przynosić komornikowi „dochód”, ani nawet, że każde postępowanie egzekucyjne będzie się „bilansować”, tj. komornik otrzyma dokładnie tyle, ile wynosiły jego wydatki w tym postępowaniu. Oznacza to, że nie jest również wykluczone obciążenie komornika pewnymi kosztami, skoro bowiem zgodnie z konstrukcją opłaty jako „ryczałtowego” zwrotu kosztów i wynagrodzenia komornika dopuszczalne jest, aby komornik otrzymał kwotę wyższą niż jego wydatki, to możliwa jest również sytuacja odwrotna, polegająca na braku należytego zwrotu kosztów.

Powyższe potwierdza, iż opłaty egzekucyjne mają charakter daniny publicznej, a tym samym nie stanowią bezpośrednio ekwiwalentu otrzymanego przez komornika z tytułu świadczenia konkretnej usługi. Nie sposób jest zatem przyjąć, iż działania komornika mieszczą się w zawartym w ustawie o VAT schemacie czynności opodatkowanej, będącej odpłatnym świadczeniem usług, w ramach której wartość usługi oraz pobrane wynagrodzenie muszą pozostawać w bezpośrednim związku.

Uwzględnivszy wszystkie okoliczności podniesione w niniejszym wniosku należy dojść do jednoznacznego wniosku, iż - w aktualnym stanie prawnym - komornicy nie

stanowią podatników VAT wykonujących samodzielnie działalność gospodarczą. Wykonywane przez komorników czynności należy uznać za niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Z uwagi na fakt, że komornik sądowy jest organem władzy publicznej, a pobierane przez niego opłaty egzekucyjne służące pokryciu działalności egzekucyjnej mają charakter daniny publicznej, obejmuje go wyłączenie przewidziane w art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług. Tym samym komornicy nie są zobowiązani do rozliczenia podatku VAT z tytułu otrzymywanych opłat egzekucyjnych oraz zwrotu wydatków gotówkowych.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest nieprawidłowe.**

Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. W myśl art. 7 ust. 1 ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Przez towary – na mocy art. 2 pkt 6 ustawy – rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Stosownie do treści art. 8 ust. 1 ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

1. przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
2. zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
3. świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Należy wyjaśnić, że przepis art. 8 ust. 1 ustawy jest niejako dopełnieniem art. 7 ust. 1 ustawy i ma na celu objęcie opodatkowaniem każdej transakcji wykonywanej w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, która nie stanowi dostawy towarów, przez co realizowana jest w ten sposób zasada powszechności opodatkowania.

Zauważa się, że pojęcie usługi w ustawie o podatku od towarów i usług zostało zdefiniowane bardzo szeroko. Powyższa definicja jest niewątpliwie szersza niż zakres tego



pojęcia w potocznym jego rozumieniu. Taka konstrukcja definicji usług pozwala na objęcie zakresem przedmiotowym podatku od towarów i usług wszelkich transakcji wykonywanych w ramach działalności gospodarczej.

Świadczenie jest opodatkowane, jeżeli jest odpłatne, czyli odbywa się za wynagrodzeniem. Przy czym musi istnieć związek pomiędzy świadczeniem a otrzymanym wynagrodzeniem, tj. ze stosunku prawnego musi wynikać związek pomiędzy otrzymaną usługą a wynagrodzeniem dla usługodawcy z tego tytułu.

Nie każda jednak czynność stanowiąca dostawę towarów lub świadczenie usług w rozumieniu art. 5 ustawy podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Aby dana czynność była opodatkowana tym podatkiem musi być wykonana przez podmiot, który w związku z jej wykonaniem jest podatnikiem podatku od towarów i usług.

Przepis art. 15 ust. 1 ustawy stanowi, że 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 – według art. 15 ust. 2 ustawy – 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.

W tym kontekście, uwzględniając definicję działalności gospodarczej należy stwierdzić, że dostawa towarów lub świadczenie usług będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług tylko w sytuacji, gdy dokonane zostanie przez podmiot o statusie podatnika, który działa w takim charakterze w odniesieniu do tej konkretnie czynności. Natomiast dla stwierdzenia że dla danej transakcji podmiot jest podatnikiem podatku od towarów i usług, konieczne jest prowadzenie przez niego działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy.

Należy podkreślić, że 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 dodanej (DZ. Urz UE L Nr 347 z 11 grudnia 2006, str. 1 z późn. zm.).

Natomiast jak stanowi art. 15 ust. 6 ustawy, 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.

Powyższy zapis jest odzwierciedleniem art. 13 obowiązującej Dyrektywy 2006/112/WE Rady, zgodnie z którym krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

Z okoliczności sprawy wynika, że Wnioskodawca ma status komornika sądowego. Wnioskodawca wskazał, że w myśl postanowień ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji komornik sądowy jest funkcjonariuszem publicznym działającym przy sądzie rejonowym wykonującym czynności egzekucyjne w sprawach cywilnych oraz wykonuje także inne czynności przekazane na podstawie odrębnych przepisów. Zgodnie z postanowieniami ustawy o komornikach, komornikom powierzono w szczególności następujące zadania: wykonywanie orzeczeń sądowych w sprawach o roszczenia pieniężne i niepieniężne oraz o zabezpieczenie roszczeń; 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 oraz sporządzanie protokołu stanu faktycznego przed wszczęciem procesu sądowego lub przed wydaniem orzeczenia na zarządzenie sądu lub prokuratora. Powyższe czynności komornik pełni osobiście, z wyjątkiem przypadków określonych w przepisach prawa. Czynności określone w ustawie o komornikach, komornik wykonuje na własny rachunek (art. 3a ww. ustawy). Dodatkowo Wnioskodawca wskazał, że zgodnie z art. 43 ustawy o komornikach, komornik pobiera opłaty egzekucyjne za prowadzenie egzekucji i za inne czynności, do których ma umocowanie. Ponadto komornikowi należy się zwrot wydatków gotówkowych poniesionych w toku egzekucji, w zakresie określonym ustawą (art. 39 ust. 1 tej ustawy). Na pokrycie wydatków komornik może żądać zaliczki od strony lub innego uczestnika postępowania, który wniósł o dokonanie czynności, uzależniając czynność od jej uiszczenia. Dodatkowo Wnioskodawca wskazał, 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).

Wątpliwości Wnioskodawcy sprowadzają się do tego, czy w świetle przyznanego komornikowi statusu prawnego wynikającego z ustawy o komornikach sądowych i egzekucji, jest on w związku z wykonywanymi czynnościami podatnikiem podatku od towarów i usług. Wnioskodawca, powołując się na orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, stoi na stanowisku, że komornik sądowy jest organem władzy publicznej i w konsekwencji wobec niego znajdzie zastosowanie art. 15 ust. 6 ustawy, tym samym komornik nie jest zobowiązany do rozliczenia podatku VAT z tytułu otrzymywanych opłat egzekucyjnych oraz zwrotu wydatków gotówkowych.

Odwołując się do stanowiska Wnioskodawcy, na wstępie, należy zwrócić uwagę, co pominął zupełnie Wnioskodawca, na rolę jaką odgrywa Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w kształtowaniu wykładni wspólnotowej, w tym wykładni prawa podatkowego. Istotą funkcji TSUE należy postrzegać nie tylko przez pryzmat dokonywanej przez niego wykładni konkretnych przepisów prawa wspólnotowego, ale również z punktu widzenia roli jego orzeczeń jako źródła prawa wspólnotowego. Należy także dodać, że TSUE odgrywa kluczową rolę z punktu widzenia jednolitej interpretacji prawa i gwarantuje zarazem, że normy prawa wspólnotowego nie wywołają odmiennych skutków w różnych państwach. Zaznaczyć także należy, że idea ujednolicenia wykładni i stosowania prawa unijnego, jaka stawiana jest działalności TSUE, pokazuje, że intencją Trybunału nie jest, aby wykładnia przez niego przyjęta, była wyłącznie jednokrotnym rozstrzygnięciem prawnym, osadzonym w konkretnym stanie faktycznym, ale także aby przyczyniała się do rozwoju i udoskonalenia prawa wspólnotowego. Wykładnia ta ma także prowadzić do ukształtowania jednolitego rozumienia prawa podatkowego. Działalność TSUE stanowi także istotną rolę „uzupełniającą” w systemie prawa wspólnotowego, co wiąże się z charakterem prawa wspólnotowego, które posiada - często zamierzony - mało precyzyjny charakter wypowiedzi normatywnych. W wyniku tego działania zdefiniowaniu podlegają rozstrzygnięcia o istotnym znaczeniu, co ma miejsce także w przedmiotowej sprawie, stanowiące uzupełnienie systemu prawa wspólnotowego. Wiele pojęć bywa także w drodze wydawanych orzeczeń TSUE odczytanych z mało jasnych przepisów prawa wspólnotowego. Interpretacja przyjęta przez sędziów Trybunału tworzy uzupełnienie przepisów podatkowego prawa wspólnotowego, stanowiąc także ukierunkowanie w procesie tworzenia prawa. Tym samym stanowi także uzasadnienie dla treści aktów prawodawczych. Uzasadnienie może także stanowić wytyczną w sposobie rozumienia określonych przepisów. W konsekwencji powyższych stwierdzeń należy przyjąć, że wspólnotowym prawem podatkowym są w rzeczywistości dopełniające się wzajemnie dyrektywy i orzecznictwo TSUE.

W niniejszej sprawie należy zatem powołać wyrok TSUE w sprawie 235/85 (Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Holandii). TSUE w wyroku tym w pkt 8 wskazał, że zakres pojęcia „działalność gospodarcza” jest bardzo szeroki i zawierają się w nim wszelkie usługi świadczone przez wolne zawody. Pojęcie to ma charakter obiektywny w tym znaczeniu, że działalność gospodarcza jest rozpatrywana sama w sobie bez względu na jej cele lub skutki.

TSUE w pkt 10 ww. wyroku – rozważając kwestię, czy można uznać działalność notariuszy i komorników za działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów o podatku od wartości dodanej – wskazał, 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).

TSUE zaznaczył także, 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 art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy (pkt 15).

Odnosnie kwestii wyłączenia spod opodatkowania VAT czynności wykonywanych przez notariuszy i komorników – na podstawie art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy (ustanawiającego wyłączenia spod reżimu VAT podmiotów prawa publicznego) TSUE wskazał, że nawet jeśli przy wykonywaniu urzędowych czynności notariusze i komornicy realizują uprawnienia władzy publicznej, nie oznacza to, że mogą korzystać z powyższego wyłączenia. Powyższe wynika z faktu, 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).

Ponadto, w wyroku tym TSUE wskazał również, że „notariusze i komornicy nie są związani 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).

Kwestia wyłączenia spod opodatkowania czynności wykonywanych przez komorników sądowych była również przedmiotem rozważań TSUE w sprawie C-456/07 Karol Mihal przeciwko Danovy Urad Kosice V. TSUE 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” (podkreślenie własne).

Ww. tezy wyroków TSUE należy odnieść również do sytuacji komorników sądowych działających w Polsce.

Po pierwsze, działalność komorników sądowych reguluje m.in. ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (Dz. U. z 2015 r., poz. 790).

Zgodnie z treścią art. 1 ww. ustawy, komornik jest funkcjonariuszem publicznym działającym przy sądzie rejonowym.

Na mocy art. 2 ust. 1 i ust. 2 ustawy o komornikach sądowych i egzekucji, czynności egzekucyjne w sprawach cywilnych wykonuje wyłącznie komornik, z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w innych ustawach. Komornik wykonuje także inne czynności przekazane na podstawie odrębnych przepisów. Komornik pełni czynności osobiście, z wyjątkiem przypadków określonych w przepisach prawa.

Stosownie do treści art. 2 ust. 3 tej ustawy, komornikom powierza się 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 świetle art. 3a cyt. ustawy, komornik na własny rachunek wykonuje czynności, o których mowa w art. 2.

Dodatkowo należy wskazać, że zgodnie z art. 43 ww. ustawy, za prowadzenie egzekucji i inne czynności wymienione w ustawie komornik pobiera opłaty egzekucyjne.

Jak wynika z przepisów art. 8 ust. 2 i ust. 5 tej ustawy, w rewirze komorniczym może działać więcej niż jeden komornik, zaś wierzyciel, ma prawo – z pewnymi wyjątkami – do wyboru komornika na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Uwzględniając powyższe regulacje prawne oraz orzeczenia TSUE należy wskazać, że wykonywana przez komornika działalność ma charakter zarobkowej działalności gospodarczej, charakteryzuje się samodzielnością finansową, jak również swoistego rodzaju konkurencyjnością, właściwą dla gospodarki rynkowej. W konsekwencji, komornik sądowy – wykonując w szczególności czynności egzekucyjne – prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, działając w charakterze podatnika podatku VAT, o którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy. Ponadto, do czynności dokonywanych przez komorników sądowych nie ma zastosowania wyłączenie, o którym mowa w ww. art. 15 ust. 6 ustawy.

Podsumowując, wykonywane przez komorników czynności, w szczególności składające się na postępowanie egzekucyjne, należy uznać za świadczenie usług za wynagrodzeniem, podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach ogólnych.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za nieprawidłowe.

Wnioskodawca swoje stanowisko opiera m.in. na orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 grudnia 2003 r., sygn. K 5/02. TK w tym orzeczeniu badał zgodność art. 45 ust. 2 i 6, art. 45a ust. 2, art. 47 i art. 49 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (Dz. U. Nr 133, poz. 882 ze zm.), w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 8,9,10 i 12 ustawy z dnia 18 września 2001 r. o zmianie ustawy o

komornikach sądowych i egzekucji oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 130, poz. 1452), z art. 2, 32, art. 64 ust. 2, art. 65 ust. 2 i art. 84 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz z art. 2 Konwencji (Nr 111) dotyczącej dyskryminacji w zakresie zatrudnienia i wykonywania zawodu (Dz. U. Z 1961 r. Nr 42. poz. 218) oraz art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 18 września 2001 r. o zmianie ustawy o komornikach sądowych i egzekucji oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. NT 130, poz. 1452) z art. 65 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji. W orzeczeniu tym, w kontekście rozpatrywanej sprawy TK, odnosząc się do przepisów ww. ustawy o komornikach sądowych i egzekucji wskazał, że komornik jest organem władzy publicznej. Należy jednakże wskazać, że orzeczenie to zapadło przed wejściem Polski do Unii Europejskiej. Od dnia 1 maja 2004r. Polska stała się stroną Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, wobec czego zobowiązała się przestrzegać postanowień traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez Instytucje Wspólnoty na zasadach określonych w tych traktatach. System prawny Wspólnoty Europejskiej obejmuje prawo pierwotne czyli traktaty założycielskie i podstawowe zasady prawne oraz prawo pochodne tworzone przez organy Wspólnoty. TK ww. orzeczeniu nie analizował działalności komorników w kontekście wyżej wskazanego przepisów Dyrektywy 2006/112/WE (bądź poprzedzającej ją Szóstej Dyrektywy). Zatem Organ wydając niniejsze rozstrzygnięcie był związany ww. orzeczeniami TSUE.

Ponadto, należy wskazać, że wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku – zapytania sformułowanego na podstawie przedstawionego przez Wnioskodawcę opisu sprawy. Inne kwestie, które nie zostały objęte pytaniem nie mogą być – zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej – w wydanej interpretacji rozpatrzone.