

Komornik sądowy – funkcjonariusz publiczny czy przedsiębiorca? Problem opodatkowania podatkiem od wartości dodanej czynności wykonywanych przez komorników sądowych

Dariusz Pauch*

Streszczenie: *Cel* – Wskazanie na trudności w opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej czynności wykonywanych przez komorników sądowych.

Metodologia badania – Na podstawie analizy literatury przedmiotu oraz aktów prawnych.

Wynik – Wskazano na różnice w interpretacji przepisów o podatku od wartości dodanej przez komorników sądowych a Ministerstwo Finansów.

Oryginalność/Wartość – W artykule zwrócono uwagę na wprowadzone 1 października 2015 roku zmiany w opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej czynności wykonywanej przez komorników sądowych. Rozważania rozpoczęto od próby rozstrzygnięcia czy komornik sądowy jest funkcjonariuszem publicznym czy też przedsiębiorcą. Następnie wskazano na problem opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez komorników sądowych.

Słowa kluczowe: komornik sądowy, przedsiębiorca, podatek od towarów i usług

Wprowadzenie

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, Minister Finansów 9 czerwca 2015 roku wydał interpelację zmieniającą interpelację ogólną z 30 lipca 2004 roku w sprawie czynności świadczonych przez komorników sądowych. Minister Finansów powołał się na orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), tj. na wyrok w sprawie 235/85 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Holandii pkt. 8, a także na postanowienie z 21 maja 2008 roku, w sprawie C-456/07 Karol Mihal przeciwko Danovy Urad Kosice V, który uznał komorników sądowych za podatników podatku od towarów i usług. W związku z czym od 1 października 2015 roku komornicy sądowi stali się podatnikami podatku od towarów i usług.

Należy wskazać, że Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, na które powoływał się Minister Finansów wskazało, iż zakres pojęcia „prowadzenie działalności gospodarczej” jest bardzo szerokie i zawiera wszelkie usługi świad-

* dr Dariusz Pauch, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług, ul. Cukrowa 8, 71-004 Szczecin, e-mail: dariusz.pauch@wzieu.pl.

czone przez wolne zawody oraz ma charakter obiektywny w tym znaczeniu, że działalność gospodarcza jest rozpatrywana *per se* bez względu na jej cele lub skutki.

Warto zauważyć, że działania polskiego ustawodawcy ograniczyły się tylko do wprowadzenia zmian w interpelacji ogólnej. Nie znowelizowano przepisów dotyczących podatku od towaru i usług, jak i przepisów określających pozycję ustrojową komornika, a także sposób wykonywania przez niego czynności i ustalania opłat za te czynności.

Celem artykułu jest wskazanie na trudności w opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej czynności wykonywanych przez komorników sądowych.

1. Komornik sądowy, funkcjonariusz publiczny czy przedsiębiorca?

Przedsiębiorcą w myśl ustawy o swobodzie działalności gospodarczej jest każdy podmiot, który według obowiązujących przepisów prawa ma status osoby fizycznej (jeśli jest osobą pełnoletnią i nieubezważoną), osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niebędącej osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, a jednocześnie prowadzi we własnym imieniu zarobkową działalność wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową oraz prowadzi działalność polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż, jak również działalność zawodową, wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły (Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej, 2004).

Zgodnie natomiast z ustawą o komornikach sądowych i egzekucji (Ustawa o komornikach sądowych i egzekucji, 1997) 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. Zgodnie z art. 2 ust. 3 ustawy o komornikach, powierzono im 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,
- sporządzanie protokołu stanu faktycznego przed wszczęciem procesu sądowego lub przed wydaniem orzeczenia na zarządzenie sądu lub prokuratora.

W myśl ustawy o komornikach powyższe czynności komornik pełni osobiście (z wyjątkiem przypadków określonych w przepisach prawa) i wykonuje je na własny rachunek.

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 ustawy o komornikach sądowych i egzekucji), a dodatkowo komornikowi należy się zwrot wydatków gotówkowych poniesionych w toku egzekucji, w zakresie określonym ustawą.

Niektóre aspekty przemawiają za tym, że opłata egzekucyjna ma charakter 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 (Uchwała Sądu Najwyższego, 2000).

Tabela 1

Opłaty egzekucyjne pobierane przez komornika sądowego

Wybrane rodzaje egzekucji	Poziom stawki	Kwota minimalna	Kwota maksymalna
Egzekucja z wynagrodzenia za pracę	8% świadczenia	1/20 przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia (p.w.) ¹	30 p.w.
Egzekucja z rachunku bankowego	8% świadczenia	1/20 p.w.	10 p.w.
Egzekucja z ruchomości	15% świadczenia	1/10 p.w.	30 p.w.
Egzekucja z nieruchomości	15% świadczenia	1/10 p.w.	30 p.w.
Egzekucja z innych wierzytelności	15% świadczenia	1/10 p.w.	30 p.w.
Egzekucja z innych praw majątkowych	15% świadczenia	1/10 p.w.	30 p.w.
Egzekucja z ułamkowych części nieruchomości	15% świadczenia	1/10 p.w.	30 p.w.
Egzekucja z użytkowania wieczystego	15% świadczenia	1/10 p.w.	30 p.w.
Egzekucja pieniężna z innych źródeł	15% świadczenia	1/10 p.w.	30 p.w.
Opróżnienie lokali	40% p.w. za każdą izbę		
Wpłata egzekwowanej należności bezpośrednio komornikowi	15% świadczenia	1/10 p.w.	30 p.w.

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozdziału 7 Ustawy o komornikach sądowych i egzekucji (Dz.U. z 1997, nr 231, poz. 1376, z późn. zm.).

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego potwierdzają to następujące aspekty (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego, 2011):

- opłata egzekucyjna wiąże się z realizacją zadania publicznego, jakim jest egzekucja orzeczeń sądowych wydawanych w imieniu Rzeczypospolitej,
- celem opłaty egzekucyjnej jest finansowanie całej działalności egzekucyjnej, prowadzonej przez komornika, a nie wyłącznie wydatków poniesionych w konkretnej sprawie oraz dochodu komornika,
- działalność egzekucyjna nie jest działalnością gospodarczą prowadzoną na własne ryzyko; komornik jest funkcjonariuszem publicznym, a egzekucja jest władczym aktem władzy publicznej,
- 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,

¹ Przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej w roku poprzednim, ogłaszane przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, zgodnie z art. 5 ust. 7 Ustawy z 4.03.1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz.U. z 2012, poz. 592, z późn. zm.).

- nie może odmówić przyjęcia wniosku o wszczęcie egzekucji lub wykonania postanowienia o udzieleniu zabezpieczenia, do przeprowadzenia których jest właściwy miejscowo i rzeczowo, zgodnie z ustawą o komornikach sądowych i egzekucji,
- nie przysługuje mu prawo profilowania działalności i podejmowania egzekucji stosownie do prognozowanych szans jej powodzenia.

Dodatkowo art. 28 ustawy o komornikach sądowych i egzekucji wskazuje, że wobec komornika stosuje się przepisy o podatku dochodowym od osób fizycznych, o ubezpieczeniach społecznych oraz o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym, **dotyczące osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą.**

W rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług pojęcie działalności gospodarczej jest natomiast szersze i obejmuje również wszelką działalność usługodawców. 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 (Ustawa o podatku od towarów i usług, 2004).

Co przemawia za tym, że komornik sądowy jest przedsiębiorcą? Zgodnie z argumentacją Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej komornicy:

1. Prowadzą 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. W polskim systemie prawnym komornicy traktowani są jako zawody zaufania publicznego, a nie osoby wykonujące wolny zawód. Pojęcie zawodu zaufania publicznego jest specyficznym polskim tworem i nie jest znane w innych krajach europejskich (Antkowiak, 2013, s. 135). W Polsce zostało wprowadzone przez art. 17 Konstytucji z 2 kwietnia 1997 roku, który wiąże wykonywanie zawodu zaufania publicznego z istnieniem samorządu zawodowego. Do zawodów zaufania publicznego zalicza się profesje, których przedstawiciele wykonują zadania o szczególnym charakterze z punktu widzenia zadań publicznych i z troski o realizację interesu publicznego.
2. 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. To że 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.

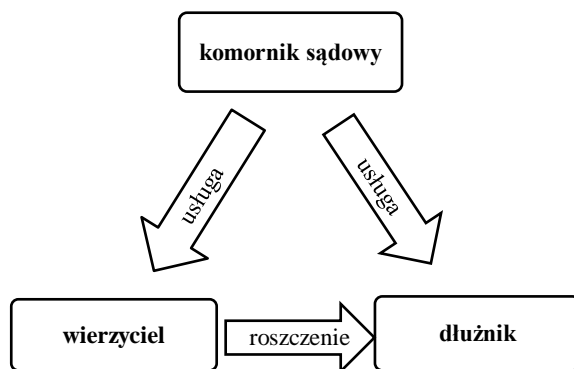
2. Komornik Sądowy jako płatnik podatku od towarów i usług

Według art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, prowadzące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Zgodnie z interpretacją Ministra Finansów nr PP10-812-802/04/MR/1556PP z 30 lipca 2004 roku, który powołując się na art. 15 ust. 6 Ustawy z 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, nie uznawał 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 związku z czym przez ponad 10 lat z uwagi na szczególny status jaki przysługiwał komornikom sądowym nie byli oni traktowani jako płatnicy podatku VAT.

W ramach postępowania egzekucyjnego na świadczoną przez komornika usługę mogą składać się m.in. następujące czynności² (Ustawa o komornikach sądowych i egzekucji, 1997):

- poszukiwanie majątku dłużnika,
- zajmowanie nieruchomości i rzeczy ruchomych,
- sprzedaż zajętych nieruchomości i rzeczy ruchomych,
- opróżnienie lokalu z rzeczy lub osób.

Wykonując ww. czynności – w ramach postępowania egzekucyjnego – komornik świadczy usługi dla obydwu stron postępowania egzekucyjnego, tj. wierzyciela oraz dłużnika. Według Ministerstwa Finansów usługa świadczona dla wierzyciela przybiera postać pomocy w wyegzekwowaniu należnego wierzycielowi świadczenia, usługa dla dłużnika sprowadza się zaś do zwolnienia dłużnika od długu.



Rysunek 1. Komornik sądowy jako podmiot świadczący usługi

Źródło: opracowanie własne.

² Ustawa o komornikach sądowych i egzekucji, Dz.U. z 2011, nr 231, poz. 1376, z późn. zm.

Od stron postępowania (w zależności od sytuacji i rodzaju czynności – od jednej ze stron, bądź od obydwu z nich) komornik pobiera z tytułu wykonywanych czynności wynagrodzenie, zatem świadczona przez komornika na rzecz wierzyciela oraz dłużnika usługa ma charakter odpłatny w rozumieniu ustawy o VAT. A wykonywane przez komornika sądowego – występującego w takim charakterze na podstawie odpowiednich przepisów prawa – czynności, w szczególności składające się na postępowanie egzekucyjne, stanowią odpłatne świadczenie usług.

Zgodnie z ustawą o VAT wykonywane przez komorników sądowych czynności podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT na zasadach ogólnych, określonych w ustawie o VAT oraz przepisach wykonawczych do tej ustawy. Komornicy sądowi są zatem zobowiązani do wypełniania nałożonych na podatników tego podatku przepisami ww. aktów prawnych obowiązków w zakresie: rejestracji, prowadzenia ewidencji, odpowiedniego dokumentowania świadczonych usług, składania deklaracji podatkowych oraz odprowadzania podatku VAT do właściwego organu podatkowego. Stawka podatku VAT właściwa dla usług wykonywanych przez komorników sądowych to stawka podstawowa, która obecnie wynosi 23% (Ustawa o podatku od towarów i usług, 2004).

W przypadku dokonywanej w trybie egzekucji przez komornika sądowego dostawy towarów (nieruchomości lub rzeczy ruchomych) będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów, komornik ten jest płatnikiem podatku VAT z tytułu tejże dostawy. Oznacza to, że w przypadku, gdy taka dostawa powinna być – zgodnie z przepisami o podatku VAT – opodatkowana tym podatkiem, komornik zobowiązany jest do pobrania i odprowadzenia podatku do organu podatkowego (Ustawa o podatku od towarów i usług, 2004).

Należy wskazać na sytuacje, kiedy komornik będzie występował jako płatnik i podatnik podatku od wartości dodanej. Dokonując sprzedaży egzekucyjnej towarów należących do dłużnika, komornik występuje w roli **płatnika podatku VAT**, dokonując tej sprzedaży w imieniu i na rzecz dłużnika. W zakresie wykonywania usług (m.in. czynności egzekucyjnych) występuje natomiast jako **podatnik podatku VAT**, jest on bowiem w tym zakresie osobą prowadzącą działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy o VAT.

Kwota otrzymanego przez komornika wynagrodzenia za świadczone usługi zawiera już podatek należny. Aby zatem ustalić podstawę opodatkowania, należy od otrzymanej należnej komornikowi kwoty wartość podatku należnego, obliczonego metodą „w stu”³.

Poniżej zaprezentowano przykład wyliczenia podatku od wartości dodanej dla wynagrodzenia pobranego przez komornika sądowego:

„Każde 100 zł wynagrodzenia zawiera 18,70 zł podatku VAT (100 zł x 23%/123%) podstawa opodatkowania wynosi zatem 81,30 zł (100 zł – 18,70 zł)” (Ministerstwo Finansów, 2015).

³ W praktyce komornicy sądowi doliczają podatek VAT do opłaty egzekucyjnej. Przykładowo, gdy wysokość opłaty egzekucyjnej wynosi 10 000 zł, to podatek VAT (23%) wyniesie 2 300 zł. W tym przypadku dłużnik będzie musiał ponieść koszt opłaty egzekucyjnej w wysokości 12 300 zł, a nie 10 000 zł. W ostatecznym rozrachunku koszt podatku ponosi dłużnik, a nie komornik.

W odniesieniu do czynności wykonywanych przez komorników sądowych, dla których występują oni jako podatnicy VAT, wprowadzono szczególnie – późniejszy niż wynikający z ww. zasady ogólnej – moment powstania obowiązku podatkowego. Obowiązek podatkowy od czynności egzekucyjnych oraz innych czynności przekazanych komornikom sądowym na podstawie odrębnych przepisów powstawał będzie zatem w chwili otrzymania całości lub części zapłaty składającej się na wynagrodzenie komornika (w odniesieniu do otrzymanej kwoty).

Jeśli natomiast przed wykonaniem usługi komornik otrzyma część zapłaty (tj. zaliczkę), obowiązek podatkowy od otrzymanej kwoty powstanie na zasadach określonych w ustawie o VAT, tj. z chwilą jej otrzymania (Ministerstwo Finansów, 2015).

Uwagi końcowe

Z wyliczeń Krajowej Rady Komorniczej wynika, że podatek VAT zawarty w opłacie egzekucyjnej, obniży wysokości opłat egzekucyjnych, przez co spowoduje spadek przychodów kancelarii o 18,7%, co doprowadzi do spadku dochodów średnio o 50%, zaś w skrajnych przypadkach nawet o 90%. Niestety wprowadzenie interpelacji z 9 czerwca 2015 roku odbyło się bez jakichkolwiek analiz stanu egzekucji sądowej w Polsce i skutków, jakie wynikną z nałożenia na komorników sądowych obowiązku podatkowego.

Minister Finansów na podstawie orzeczenia TSUE w sprawie komorników holenderskich, a także słowackich przyjął, że polski komornik prowadzi działalność dokładnie na tych samych zasadach co jego zagraniczny odpowiednik⁴.

Skutkiem wdrożenia omawianej interpretacji może być brak możliwości właściwej realizacji powierzonych komornikom zadań, co bezpośrednio wpłynie na sprawność i skuteczność egzekucji. Wprowadzone zmiany zwiększą koszt egzekucji, tak jak kilka lat temu zwiększyły koszty działalności notarialnej, kiedy to notariusze zostali zobowiązani do swojej opłaty doliczyć podatek VAT.

Negatywnym efektem przyjęcia rozwiązania zawartego w interpretacji Ministerstwa Finansów może być nie tylko spadek dochodów komorników, ale także trudności w realizacji ustawowego obowiązku prowadzenia i utrzymywania kancelarii komorniczej na odpowiednim poziomie, co ma także swój aspekt prospołeczny (odpowiednia lokalizacja, dostępność).

Stabilność systemu egzekucji komorniczej, podobnie jak stabilność systemu finansów publicznych, nie pozwala na rozwiązania chaotyczne, nieoparte rzetelnymi wyliczeniami ich skutków, a także niepowiązane z konsekwencjami wcześniej wprowadzonych rozwiązań. A wskazanie komornika sądowego jako podatnika podatku od towarów i usług nie powinno odbyć się na podstawie wydania interpretacji ogólnej. W tym przypadku nowelizacji wymaga wiele aktów prawnych, m.in.: ustawa o podatku od towaru i usług, kodeks postępowania cywilnego, ustawa o komornikach sądowych i egzekucji, jak również Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości w sprawie czynności komorników.

⁴ Warto zauważyć, że komornik holenderski prowadzi działalność na zasadach wykonywania wolnego zawodu.

Literatura

- Antkowiak, P. (2013). Polskie i europejskie standardy wykonywania wolnych zawodów. *Przegląd Polityczny*, 1, s. 135.
- Interpretacja Nr PP10-812-802/04/MR/1556PP Ministra Finansów z 30.07.2004 r. w sprawie czynności świadczonych przez komorników sądowych.
- Interpretacja Nr PTI.050.1.2015.LJU.19 Ministra Finansów z 9.06.2015 r. w sprawie czynności świadczonych przez komorników sądowych.
- Opodatkowanie podatkiem VAT czynności wykonywanych przez komorników sądowych* (2015). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Uchwała Sądu Najwyższego z 18.07.2000 r., sygn. III CZP 23/00.
- Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2004, nr 54, poz. 535.
- Ustawa z 29.08.1997r. o komornikach sądowych i egzekucji, Dz.U. z 1997, nr 231, poz. 1376, z późn. zm.
- Ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz.U. z 2004, nr 173, poz. 1807.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 13.12.2011 r., sygn. SK 44/09.

BAILIFF – PUBLIC OFFICER OR ENTREPRENEUR? THE PROBLEM OF TAXATION VALUE ADDED TAX ACTIVITIES PERFORMED BY BAILIFFS

Abstract: *Purpose* – an indication of the difficulties in the tax on value added activities performed by bailiffs.

Design/Methodology/approach – Based on the analysis of literature and legal acts

Findings – Pointed out differences in the interpretation of the provisions on value added tax by bailiffs and the Ministry of Finance.

Originality/value – The article focuses on the introduction of 1 October 2015. Levying of value added activities carried out by bailiffs. Considerations began by trying to determine if the bailiff is a public officer or entrepreneur. Then pointed out the problem of taxation of goods and services activities performed by bailiffs.

Keywords: bailiff, entrepreneur, value-added tax

Cytowanie

- Pauch, D. (2016). Komornik sądowy – funkcjonariusz publiczny czy przedsiębiorca? Problem opodatkowania podatkiem od wartości dodanej czynności wykonywanych przez komorników sądowych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83/2), 225–232. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/2-20.