

KOMORNICY SĄDOWI PŁATNIKAMI PODATKU VAT PRZY SPRZEDAŻY NIERUCHOMOŚCI W TRYBIE EGZEKUCJI KOMORNICZEJ – KONTROWERSJE ZWIĄZANE Z WYROKIEM TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ



Elżbieta Ochocka

Doradca Podatkowy
Dalci Ochocki - Doradcy Sp. z o.o.



Szymon Dalc

Doradca Podatkowy
Dalci Ochocki - Doradcy Sp. z o.o.

Streszczenie

W artykule przedstawiono obecnie obowiązujące przepisy prawa związane opodatkowaniem czynności komornika w przypadku sprzedaży nieruchomości. Omówione zostały również wątpliwości wynikające z wyroku wydanego przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Słowa kluczowe

podatek VAT, komornicy, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

1. Wstęp

Ustawa o VAT nakłada na komorników sądowych, dokonujących egzekucji towarów należących do podatnika VAT, niebagatelne obowiązki, za których niewypełnienie odpowiadają oni całym swoim majątkiem.

Zgodnie z artykułem 18 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług zwanej dalej ustawą VAT (*Dz.U. z 2011r. Nr 177, poz.1054 z późn.zm.*): „komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania cywilnego są płatnikami podatku od dostawy, dokonanej w trybie egzekucji, towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów”.

Status płatnika VAT należy zatem rozpatrywać wówczas, gdy komornik dokonuje sprzedaży w trybie egzekucji, a sprzedaż ta – gdyby została dokonana przez dłużnika – podlegałaby opodatko-

waniu VAT. Należy podkreślić, iż dla rozstrzygnięcia nie jest decydujące samo posiadanie przez dłużnika statusu czynnego podatnika VAT czy przedsiębiorcy, ale fakt, czy dana czynność została dokonana w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy VAT.

2. Obowiązek zapłaty VAT przez komornika

Obowiązek zapłaty podatku VAT przez komornika dokonującego sprzedaży nieruchomości w trybie egzekucji w świetle artykułu 19a ust. 5 pkt i lit. c ustawy VAT powstaje w momencie otrzymania całości lub części zapłaty.

Przepis artykułu 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (*Dz.U. z 2012r. poz.749 z późn.zm.*) określa, kto jest płatnikiem i jakie z tego tytułu ma obowiązki: „osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej,

obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczania i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.”

Przepis artykułu 30 §1 ustawy Ordynacja podatkowa stanowi, że: „Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w cytowanym wyżej art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewpłacony”. Dalej, w §3 tego samego artykułu ustawodawca przewidział, że „płatnik {...} odpowiada za należności wymienione w §1 {...} całym swoim majątkiem”.

Ponadto, poza odpowiedzialnością wynikającą z wyżej przytoczonych przepisów Ordynacji podatkowej, komornik może ponosić odpowiedzialność karnoskarbową. Zgodnie z przepisem art. 77 ustawy z dnia 10 września 1999r. Kodeks karny skarbowy (*Dz.U. z 2007r. Nr 111 poz. 765 z późn.zm.*) płatnik, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie podlega karze grzywy do 720 stawek dziennych albo karze pozaba-

wienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie. Z kolei płatnik, który nie pobiera podatku albo pobiera go w kwocie niższej od należnej, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych), albo podlega karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie. W roku 2015, przy zastosowaniu maksymalnych stawek dziennych, 720 stawek dziennych to kwota 23.332 zł.

Reasumując powyższe: komornik sądowy dokonując egzekucji stanowiącej czynność podlegającą opodatkowaniu VAT jest zobowiązany do obliczenia wysokości podatku i wpłacenia należnego podatku VAT do Urzędu Skarbowego. Obowiązek wpłaty należnego VAT powstaje w momencie otrzymania całości lub części zapłaty. Ponosi on odpowiedzialność za niewykonanie tego obowiązku całym swoim majątkiem, a gdy zaniedba tego obowiązku lub dokona zapłaty w kwotach niższych podlega karze grzywny lub karze pozbawienia wolności, lub obu tym karom łącznie.

Obowiązek określony powyżej został potwierdzony przez Sąd Najwyższy, który w uchwale z dnia 15 grudnia 2006r. (*sygn. Akt III CZP 115/06*) uznał, że: „Jeżeli na dłużniku spoczywa obowiązek podatkowy związany ze sprzedażą towarów, w planie podziału sumy uzyskanej z egzekucji nieruchomości, jako sumę ulegającą podziałowi (art. 1024 §1 pkt 1 K.p.c.) wymienia się kwotę uzyskaną z egzekucji, pomniejszoną o podatek od towarów i usług”.

Stanowisko wyrażone w przytoczonej uchwale zostało potwierdzone także przez Trybunał Konstytucyjny, który w wyroku z dnia 4 listopada 2010r. (*sygn.akt.44/07*) orzekł, że przepisy ustawy o VAT, w jakim nakładają na komorników sądowych obowiązek płatnika tego podatku w przypadku sprzedaży nieruchomości będącej własnością dłużnika, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Sprawą zgodności art.18 ustawy o VAT z prawem unijnym zajął się również Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Wyrok Trybunału o sygn. C-499/13 został wydany 26 marca 2015r. w związku z pytaniem prejudycjalnym złożonym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przez Naczelny Sąd Administracyjny.

Pytanie dotyczyło kwestii zgodności z prawem unijnym art. 18 ustawy VAT w zakresie, w jakim komornik sądowy ponosi odpowiedzialność jako płatnik VAT za zapłatę podatku od sprzedaży

nieruchomości w ramach postępowania egzekucyjnego i odpowiada w razie nie wykonania tych obowiązków całym swoim majątkiem.

Opis stanu faktycznego sporu:

Komornik sądowy Marian Maćkowski w lutym 2007r. w ramach postępowania egzekucyjnego dokonał sprzedaży nieruchomości należącej do przedsiębiorstwa. Cena przybicia wynosiła 1.4 mln zł, a nabywcy zapłacili ją w całości na rachunek sądu. Komornik sądowy przeprowadził plan podziału sumy, w którym wskazał 256 tysięcy zł jako VAT należny z tytułu sprzedaży nieruchomości i wystąpił do sądu rejonowego o przekazanie na jego rachunek tej kwoty, aby jako płatnik mógł wpłacić ją do urzędu skarbowego. Sąd rejonowy przekazał tę kwotę dopiero po uprawomocnieniu się planu podziału i w rezultacie tych działań komornik wystawił fakturę dokumentującą sprzedaż dopiero 31 sierpnia 2009r., a dwa dni później poinformował urząd skarbowy o zapłacie tego podatku. Naczelnik urzędu skarbowego w czerwcu 2009r. wydał decyzję o odpowiedzialności komornika jako płatnika VAT za niewpłacenie podatku od sprzedaży tej nieruchomości, uznając, że komornik miał obowiązek wystawić fakturę i zapłacić VAT już w 2007r. Komornik odwołał się od tej decyzji wskazując, że do czasu zatwierdzenia planu podziału pieniądze na zapłatę VAT znajdowały się na rachunku sądu, co uniemożliwiło mu zapłatę podatku VAT w 2007r. Spór ostatecznie trafił do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który postanowił zwrócić się z zapytaniem do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Przed wydaniem wyroku swoją opinię wyraziła Rzecznik Generalny Trybunału Sprawiedliwości UE.

Tezy z opinii Rzecznika Generalnego Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej:

- 1) Nałożenie na komornika sądowego obowiązku obliczenia, pobrania i wpłacenia należnego podatku VAT z tytułu dostawy nieruchomości dokonywanej w trybie egzekucji komorniczej jest zgodne z dyrektywą unijną.
- 2) Komornik sądowy ponosi odpowiedzialność za niewykonanie powyższego obowiązku całym swoim majątkiem, o ile wykonanie tego obowiązku nie zostaje jemu uniemożliwione poprzez działanie podmiotu trzeciego (np. sądu), na które nie ma on żadnego wpływu.

Zdaniem Rzecznika Generalnego komornik sądowy nie powinien zatem odpowiadać za obowiązki nałożone ustawą VAT, których mimo zachowania należytej staranności nie może wypełnić.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej zasadniczo przychylił się do stanowiska Rzecznika Generalnego. W wyroku o sygn. C-499/13 w sprawie Mariana Maćkowskiego orzekł, że:

1. Przepisy polskiej ustawy VAT są zgodne z dyrektywą w zakresie, w jakim nakładają na płatnika (komornika sądowego), który dokonał sprzedaży nieruchomości w trybie egzekucji, obowiązek obliczenia, pobrania i zapłaty podatku VAT od kwoty uzyskanej z owej transakcji w wymaganym terminie.
2. Zgodnie z obowiązującą w dyrektywie unijnej zasadzie pewności prawa i proporcjonalności, państwa członkowskie ustanawiając przepisy wewnętrzne, które mają możliwie skutecznie chronić budżety państw nie powinny wykraczać poza te zasady. Zdaniem Trybunału, „nie można uznać za proporcjonalne uregulowania, które uznawałoby komornika sądowego za odpowiedzialnego za zachowanie, jakiego nie można mu przypisać osobiście. W tym względzie rzeczony komornik musiałby posiadać instrumenty prawne do wykonania swego zadania, tak aby powstanie jego odpowiedzialności nie zależało od elementów, na które nie miałby żadnego wpływu, w tym także od działań lub zaniechań przypisywanych osobom trzecim. Do sądu odsyłającego należy zatem zbadać, czy komornicy sądowi posiadają wszelkie instrumenty prawne w celu wykonania ciążącego na nich obowiązku pobrania i wpłacenia podatku VAT od sprzedaży towarów dokonanej w trybie egzekucji w terminie, jeżeli tylko wykonują swoje obowiązki prawidłowo i zgodnie z prawem”.

Reasumując powyższe: Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł, że nałożenie na komorników obowiązków wynikających z art. 18 ustawy VAT t.j. obliczenia, pobrania i wpłacenia należnego podatku VAT z tytułu dostawy nieruchomości dokonywanej w trybie egzekucji jest zgodne z dyrektywą unijną. Jednakże to polskie sądy administracyjne muszą zbadać, czy komornik ma prawne instrumenty by

obliczyć, pobrać i wpłacić VAT od sprzedaży nieruchomości lub innych towarów dokonywanych w trybie egzekucji komorniczej.

W momencie pisania tego artykułu odpowiednie wyroki polskich sądów jeszcze nie zapadły, jednakże art. 240 §1 pkt 11 ustawy Ordynacja podatkowa daje możliwość wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną, jeżeli orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na jej treść.

Komornicy sądowi, którzy chcieliby skorzystać z tego przepisu będą musieli wykazać, że nie mieli narzędzi prawnych w celu wykonania ciężących na nich obowiązków pobrania i wpłacenia VAT od sprzedaży towarów (w tym nieruchomości) dokonanej w trybie egzekucji w terminie, pomimo iż działali prawidłowo i zgodnie z prawem.

Wniosek o wznowienie postępowania zgodnie z przepisem art. 241 §2 pkt. 2 ustawy Ordynacja podatkowa powinien być wniesiony do organu podatkowego, który wydał decyzję, w terminie miesiąca od dnia publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.

Niezależnie od powyższych rozstrzygnięć bezspornym pozostaje fakt, iż jak wspomniano na początku tego artykułu, na komornikach sądowych dokonujących sprzedaży towarów będących przedmiotem egzekucji ciąży obowiązek odprowadzenia podatku VAT, jeżeli zgodnie z przepisami ustawy VAT transakcja ta podlega opodatkowaniu.

W odniesieniu do nieruchomości, by tego dokonać, komornik powinien zbadać stan faktyczny a przede wszystkim stan prawny zbywanej nieruchomości oraz jej dotychczasową „historię podatkową”, i na tej podstawie określić, czy nieruchomość jest opodatkowana czy zwolniona z podatku VAT.

Szczególnie istotne jest zbadanie, czy spełnione są przesłanki wynikające z art. 43 ust. 10 10a lit. a i b ustawy VAT oraz z art. 43 ust. 7a, zgodnie z którymi zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

- dostawa dokonywana jest w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
- pomiędzy pierwszym zasiedleniem, a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

W tym miejscu należy zaznaczyć, iż pojęcie „pierwszego zasiedlenia” nie odnosi się do znaczenia potocznego, lecz do wydania nieruchomości w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu VAT (np. sprzedaż, wynajem, dzierżawa).

Zwolnienie dotyczy również dostawy budynków, budowli lub ich części nieobjętej zwolnieniem o którym mowa w pkt. 10, pod warunkiem, że:

- w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
- dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów.

W sytuacji, gdy dokonujący dostawy ponosił wydatki na ulepszenie budynków, budowli lub ich części przekraczające 30% ich wartości początkowej, może skorzystać ze zwolnienia, jeśli wykorzystywał je w stanie ulepszonym do wykonywania czynności opodatkowanych przez okres co najmniej 5 lat.

Jeżeli nieruchomość będąca przedmiotem dostawy nie spełnia opisanych powyżej warunków zwolnienia, określonych w artykule 43 ust.10-10a i w art. 43 ust. 7a ustawy VAT, podlega ona opodatkowaniu stawką 8% lub 23%.

Stawką 8% VAT opodatkowana jest między innymi sprzedaż nieruchomości o charakterze mieszkalnym, sklasyfikowana Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12. Warunkiem zastosowania stawki podatku w wysokości 8%, zgodnie z art. 41 ust. 12b ustawy VAT jest:

- dostawa budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa nie przekracza 300 m²;
- dostawa lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa nie przekracza 150m².

Ponadto, przy ustalaniu opodatkowania lub zwolnienia z VAT dostawy gruntów niezabudowanych, należy zwrócić uwagę na definicje zawarte w ustawie VAT. Przepis art. 2 pkt 33 ustawy VAT stanowi, że za tereny budowlane uznaje się grunty przeznaczone pod zabudowę, których przeznaczenie wynika z miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu z decyzji o warunkach zabudowy i zagospo-

darowania terenu. Jeżeli, dla danego terenu niezabudowanego nie został uchwalony plan zagospodarowania przestrzennego oraz nie zostały wydane warunki jego zabudowy dostawa będzie zwolniona z podatku VAT, co wynika z zapisów art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy VAT.

3. Podsumowanie

Komornik sądowy, aby wiązać się z ciężącymi na nim obowiązkami musi dołożyć należytej staranności przy analizie zbywanej nieruchomości i ustalić, czy transakcja ta jest dokonana w ramach działalności gospodarczej dłużnika, czy podlega ona opodatkowaniu czy zwolnieniu z podatku VAT.

Zatem, niezbędna jest wiedza między innymi o tym, czy:

- dłużnik jest czynnym podatnikiem VAT;
- czy przy nabyciu przysługiwało mu prawo do odliczenia podatku VAT;
- czy nieruchomość wykorzystywana była w działalności gospodarczej dłużnika, czy była wynajmowana lub wdzierżawiana podmiotom trzecim;
- czy dłużnik ponosił nakłady na tą nieruchomość;
- czy dokonano odliczenia VAT przy budowie, rozbudowie, przebudowie nieruchomości i w jakiej wysokości;
- jakiego rodzaju budynki znajdują się na gruncie, a w przypadku budynków o charakterze mieszkalnym, o jakiej powierzchni użytkowej;
- sprawdzenie statusu gruntu niezabudowanego w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego lub w decyzji o warunkach zabudowy.

W celu rozstrzygnięcia powyższych kwestii komornik musi uzyskać niezbędnych dane, przede wszystkim od dłużnika, od organu podatkowego w zakresie ustalenia statusu VAT dłużnika. Stan prawny i faktyczny zbywanej nieruchomości może ustalić na podstawie operatu szacunkowego sporządzonego przez rzeczoznawcę majątkowego. Natomiast w kwestii opodatkowania VAT zbywanej nieruchomości, komornik może wystąpić o opinię do doradcy podatkowego specjalizującego się w tym zakresie.

Bibliografia

1. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 września 2004r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego.
2. Ustawa z dnia 30 maja 2008r. o zmianie ustawy Kodeks cywilny.
3. Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997r. o gospodarce nieruchomościami.

COURT ENFORCEMENT OFFICERS AS VAT PAYERS WHEN SELLING PROPERTIES AS PART OF DEBT ENFORCEMENT PROCEEDINGS – CONTROVERSIES AROUND THE JUDGMENT OF THE EUROPEAN COURT OF JUSTICE

Summary

In the paper, the existing law regulations concerning the taxation on the court enforcement officer's action in the case of the sale of a property have been presented. Some doubts arising from the judgment issued by the European Court of Justice have also been discussed.

Key words

VAT, court enforcement officers, European Court of Justice

JEL Classification

K29, R19, R39

PRAWO

WERYFIKACJA OPERATÓW SZACUNKOWYCH JAKO DOWODÓW

Rada Krajowa Polskiej Federacji Stowarzyszeń Rzeczoznawców Majątkowych przyjęła uchwałą nr 1/03/2015 z dnia 23 marca 2015r. **stanowisko w sprawie granic weryfikacji przydatności dowodowej operatów szacunkowych oraz wykładni pojęcia wiedzy specjalnej rzeczoznawcy majątkowego.**

Powołując się na bogate w tym zakresie orzecznictwo sądów administracyjnych sformułowano w stanowisku zastrzeżenia co do nieuzasadnianego wkraczania organów administracji publicznej, sądów i innych podmiotów w kompetencje zarezerwowane ustawowo dla rzeczoznawcy majątkowego. Precyzując granice weryfikacji operatów szacunkowych uznano, że powinna ona opierać się na sprawdzeniu czy operat: został sporządzony i podpisany przez uprawnioną osobę, czy zawiera wymagane przepisami prawa elementy treści, czy nie zawiera niejasności, pomyłek, braków, które powinny być sprostowane lub uzupełnione aby dokument ten miał wartość dowodową.

Sformułowano jednocześnie wyraźny sprzeciw wobec oceny operatu przez organy przez pryzmat wykraczający poza elementy prawa, jak zakres metodologiczny i merytoryczny, zawierający wiedzę specjalistyczną z zakresu szacowania nieruchomości. W szczególności za przekroczenie ram weryfikacji formalnej wyceny można uznać formułowanie zarzutów dotyczących wartości kwotowych lub procentowych wag cech rynkowych w procesie wyceny, czy kwestionowanie przyjętej metody, jeżeli stanowiła ona jedną z dopuszczalnych przepisami prawa metod ze względu na cel wyceny. Pełny tekst stanowiska znajduje się na witrynie internetowej PFSRM: www.pfsrcm.pl.

Opracowanie na podstawie: PFSRM.

Opr. W. G.

AKTUALNOŚCI