



Warszawa, dnia 15 kwietnia 2019 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

PT9.8101.1.2019

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej,
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,
Dyrektorzy Izb Administracji Skarbowej**

wszyscy

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Niniejsza interpretacja dotyczy statusu komorników sądowych wykonujących czynności w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym jako podatników podatku od towarów i usług w świetle przepisów art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 8 ust. 1, art. 15 ust. 1-3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² (dalej: „ustawa o VAT”) po wejściu w życie ustawy z dnia 22 marca 2018 r. o komornikach sądowych³ (dalej: „u.k.s.”) oraz ustawy z dnia 28 lutego 2018 r. o kosztach komorniczych⁴ (dalej: „u.k.e.”).

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

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 o VAT. 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).

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

¹ Dz. U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.

² Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, z późn. zm.

³ Dz. U. z 2018 r. poz. 771, z późn. zm.

⁴ Dz. U. z 2018 r. poz. 770, z późn. zm.

zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Jednocześnie ust. 3 wskazuje czynności, których nie uznaje się za wykonywaną działalność gospodarczą.

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 dodanej⁵ - dalej: „Dyrektywa 2006/112/WE”.

W świetle powyższych regulacji w celu ustalenia statusu komorników sądowych jako podatników podatku od towarów i usług w pierwszej kolejności należy ustalić, czy wykonują oni samodzielnie działalność gospodarczą. Mając na uwadze szeroki zakres pojęcia działalności gospodarczej oraz to, że komornikowi przysługuje wynagrodzenie prowizyjne, proporcjonalne do wysokości uzyskanych opłat egzekucyjnych, kluczowe z punktu widzenia określenia statusu komorników jest ustalenie, czy komornicy sądowi wykonują określone w przepisach u.k.s.⁶ obowiązki w sposób niezależny (samodzielny).

W tym kontekście należy zauważyć, że stosownie do art. 10 Dyrektywy 2006/112/WE warunek, o którym mowa w art. 9 ust. 1, przewidujący, że działalność gospodarcza jest prowadzona samodzielnie wyklucza opodatkowanie VAT pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą umową o pracę lub jakimikolwiek innymi więzami prawnymi tworzącymi stosunek prawny między pracodawcą a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy. Dokonując oceny statusu prawnopodatkowego komorników na tle art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT należy mieć na uwadze również brzmienie ww. art. 10 Dyrektywy 2006/112/WE.

Przy ocenie istnienia więzów prawnych między komornikiem a Skarbem Państwa uwzględnić należy, że działa on co do zasady na terenie swojego rewiru (art. 8 ust. 1 u.k.s.) i nie wolno mu odmówić przyjęcia sprawy, do prowadzenia której jest właściwy (art. 9 ust. 1 u.k.s.). Dodatkowo komornik podlega daleko idącym ograniczeniom w zakresie przyjmowania spraw spoza rewiru, albowiem może przyjmować sprawy jedynie w granicach apelacji (art. 10 ust. 1 u.k.s.) i jedynie w razie wykazania się należyłą sprawnością i skutecznością prowadzonych postępowań (art. 10 ust. 4 - 6 u.k.s.).

Dodatkowo należy zaznaczyć, że od dnia złożenia ślubowania komornika łączy stosunek podległości służbowej z prezesem sądu, przy którym działa (art. 17 ust. 6 u.k.s.). Prezes ten stwierdzając nieprawidłowości w działalności komornika może go odsunąć na okres miesiąca od czynności (art. 22 ust. 1 u.k.s.). Prezes kontroluje korzystanie przez komornika z prawa do wypoczynku (art. 39 w zw. z art. 41 u.k.s.), którego zakres określa ustawa odsyłając w tym zakresie do stosownych przepisów Kodeksu pracy. Wiąże się to z obowiązkiem usprawiedliwiania przez komornika każdorazowej nieobecności na służbie (art. 41 ust. 3 u.k.s.). To do prezesa sądu rejonowego należy również prawo ustanawiania zastępcy komornika na czas nieobecności komornika (art. 43 u.k.s.) oraz prowadzenie wykazu służbowego, w którym te nieobecności są odnotowywane (art. 41 ust. 1 u.k.s.). Dodatkowo komornicy podlegają zarządzeniom prezesa sądu przy którym działa (art. 176 ust. 3 u.k.s.) oraz zaleceniom powizytacyjnym i polustracyjnym pozostałych organów, przy czym nadzór ten ma charakter bieżący i stały. Prezes sądu rejonowego,

⁵ Dz. Urz. UE L Nr 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

⁶ Odnośnie poprzedniego stanu prawnego zob. interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2015 r. nr PT1.050.1.2015.LJU.19 (Dz. Urz. Ministra Finansów z 15 czerwca 2015 r. - poz. 41).

przy którym działa komornik ma również prawo badania, czy pobierane przez komornika należności są zgodne z obowiązującymi przepisami prawa (art. 175 ust. 1 pkt 7 u.k.s.) oraz wydawania wiążących zarządzeń pokontrolnych w tym przedmiocie. Również w zakresie, w jakim wytyczne organów nadzoru administracyjnego dotyczą przepisów ustawy o komornikach sądowych, są one wiążące dla komornika (art. 168 ust. 3 i 4 u.k.s., art. 169 ust. 1 oraz art. 170 ust. 1 u.k.s.).

Przepisy u.k.s. wprowadziły również istotne zmiany w zasadach wynagradzania komorników sądowych. Obecnie komornicy otrzymują wynagrodzenie prowizyjne. Wysokość wynagrodzenia komorników stanowić ma pochodną sumy opłat uzyskanych w danym roku kalendarzowym, obliczaną według degresywnych stawek. Dodatkowo zgodnie z art. 36 ust. 2 u.k.s. Skarb Państwa jest odpowiedzialny za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu czynności solidarnie z komornikiem. Tym samym komornik sądowy nie ponosi wyłącznie samodzielnie odpowiedzialności z tytułu prowadzonej działalności.

Wskazane powyżej daleko idące zmiany w zasadach prowadzenia działalności przez komorników sądowych, oceniane całościowo, powodują, że należy uznać, że komornicy sądowi nie wykonują samodzielnie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, a co za tym idzie nie są podatnikami podatku od towarów i usług.

Na powyższą kwalifikację nie ma wpływu okoliczność, że w świetle art. 33 ust. 3 u.k.s. do komorników stosuje się przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷ dotyczące osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą. Dla celów opodatkowania podatkiem VAT stosuje się bowiem regulacje krajowe oraz unijne, które mają charakter autonomiczny względem zasad opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Tym samym komornicy nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Z upoważnienia Ministra Finansów
Wojciech Śliż
Dyrektor
Departamentu Podatku od Towarów i Usług
w Ministerstwie Finansów

⁷ Dz.U. z 2018 r. poz. 1509, z późn. zm.