



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 10 kwietnia 2019 r.\*

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2006/112/WE – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Komornik sądowy – Egzekucja – Opłaty egzekucyjne określone w ustawie – Praktyka administracyjna właściwych organów krajowych uznająca, że kwota tych opłat egzekucyjnych zawiera VAT – Zasady neutralności i proporcjonalności

W sprawie C-214/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Polska) postanowieniem z dnia 8 marca 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 marca 2018 r., w postępowaniu wszczętym przez

**H.W.**

przy udziale

**PSM „K”,**

**Aleksandry Treder**, działającej jako komornik sądowy przy Sądzie Rejonowym w Sopocie,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: F. Biltgen, prezes izby, C.G. Fernlund (sprawozdawca) i L.S. Rossi, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu A. Treder przez M.S. Tokarza, radcę prawnego, i J. Martiniego, doradcę podatkowego,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala, A. Armenię i B. Sasinowską, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

\* Język postępowania: polski.

wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 1, art. 2 ust. 1 lit. a) i c), art. 73 oraz art. 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r. (Dz.U. 2013, L 201, s. 4) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania wszczętego przez H.W. w przedmiocie postanowienia komornik sądowej, Aleksandry Treder, do którego złożono wniosek o prowadzenie wobec H.W. postępowania egzekucyjnego w zakresie, w jakim dotyczy ono powiększenia o kwotę podatku od wartości dodanej (VAT) kwoty danych kosztów postępowania egzekucyjnego.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Motyw 5 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„System VAT staje się najbardziej jasny i neutralny, kiedy podatek nakładany jest w możliwie najbardziej ogólny sposób, a zakres jego zastosowania obejmuje wszystkie etapy produkcji i dystrybucji oraz świadczenie usług. W związku z tym w interesie rynku wewnętrznego i państw członkowskich leży przyjęcie wspólnego systemu, który ma również zastosowanie do handlu detalicznego”.

- 4 Artykuł 1 tej dyrektywy przewiduje:

„1. Niniejsza dyrektywa ustanawia wspólny system [VAT].

2. Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie”.

- 5 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) wskazanej dyrektywy przewiduje:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

- a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]

- c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

6 Zgodnie z art. 9 ust. 1 owej dyrektywy:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

7 Artykuł 13 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„1. 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.

[...]”.

8 Zgodnie z art. 73 owej dyrektywy:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

9 Artykuł 78 akapit pierwszy lit. a) omawianej dyrektywy stanowi:

„Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT”.

10 Zgodnie z art. 193 tejże dyrektywy „[k]ażdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług [...] obowiązany jest do zapłaty VAT”.

## ***Prawo polskie***

### *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*

11 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483), w brzmieniu obowiązującym w czasie wystąpienia okoliczności faktycznych postępowania głównego, w art. 217 przewiduje:

„Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.

### *Ustawa o VAT*

- 12 Artykuł 15 ust. 1, 2 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w brzmieniu obowiązującym w czasie wystąpienia okoliczności faktycznych postępowania głównego (Dz.U. z 2017 r., poz. 1221, zwanej dalej „ustawą o VAT”), stanowi:

„1. 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.

2. Działalność gospodarcza 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.

[...]

6. 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”.

- 13 Artykuł 19a ust. 1 ustawy o VAT przewiduje:

„Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 5 i 7–11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1”.

- 14 Artykuł 29a ust. 1 i art. 29a ust. 6 pkt 1 tej ustawy stanowi:

„1. Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2–5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

[...]

6. Podstawa opodatkowania obejmuje:

1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku [...].”

### *Ustawa o komornikach sądowych i egzekucji*

- 15 Komornicy sądowi podlegają przepisom ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji, w brzmieniu obowiązującym w czasie wystąpienia okoliczności faktycznych postępowania głównego (Dz.U. z 2017 r., poz. 1277, zwanej dalej „ustawą o komornikach”).

- 16 Artykuł 28 ustawy o komornikach przewiduje:

„Do komornika stosuje się przepisy o podatku dochodowym od osób fizycznych, o ubezpieczeniach społecznych oraz o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym, dotyczące osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą”.

17 Artykuł 34 tej ustawy stanowi:

„Koszty działalności egzekucyjnej komornika obejmują:

- 1) koszty osobowe i rzeczowe ponoszone w związku z prowadzoną działalnością egzekucyjną;
- 2) koszty ochrony zajętego mienia i niezbędnej ochrony osobistej oraz ubezpieczenia mienia kancelarii i własnego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej;
- 3) koszty przejazdów w miejscowości będącej siedzibą komornika, korespondencji, obrotu pieniężnego, przewozu drobnych ruchomości niewymagających transportu specjalistycznego;
- 4) obowiązkowe opłaty na samorząd komorniczy ponoszone zgodnie z przepisami ustawy;
- 5) inne koszty niezbędne do wykonywania czynności egzekucyjnych oraz czynności przewidziane przepisami ustawy, jeżeli nie są pokrywane w trybie określonym w art. 39”.

18 Zgodnie z art. 35 wspomnianej ustawy:

„Koszty, o których mowa w art. 34, komornik pokrywa z uzyskanych opłat egzekucyjnych”.

19 Artykuł 43 tej ustawy stanowi:

„Za prowadzenie egzekucji i inne czynności wymienione w ustawie komornik pobiera opłaty egzekucyjne”.

20 Artykuł 49 ustawy o komornikach przewiduje:

„1. W sprawach o egzekucję świadczeń pieniężnych komornik pobiera od dłużnika opłatę stosunkową w wysokości 15% wartości wyegzekwowanego świadczenia, jednak nie niższej niż 1/10 i nie wyższej niż trzydziestokrotna wysokość przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego. [...]

1a. W sprawach wymienionych w ust. 1 komornik ściąga opłatę od dłużnika proporcjonalnie do wysokości wyegzekwowanego świadczenia.

[...]

7. Dłużnik może złożyć wniosek o obniżenie wysokości opłat, o których mowa w ust. 1 i 2. [...]

10. Po rozpoznaniu wniosku, o którym mowa w ust. 7, sąd może, uwzględniając w szczególności nakład pracy komornika lub sytuację majątkową wnioskodawcy oraz wysokość jego dochodów, obniżyć wysokość opłat, o których mowa w ust. 1 i 2”.

21 Artykuł 51 tej ustawy stanowi:

„1. Ostateczna opłata stała wynosi 20% przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego za:

- 1) wprowadzenie w posiadanie nieruchomości i usunięcie z niej ruchomości; w przypadku przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych opłatę pobiera się od każdej izby składającej się na pomieszczenie przedsiębiorstwa;
- 2) wprowadzenie zarządcy w zarząd nieruchomości lub przedsiębiorstwa oraz za wprowadzenie dozorczy w dozór nieruchomości;

- 3) opróżnienie lokalu z rzeczy lub osób, z tym że odrębną opłatę pobiera się od każdej izby;
  - 4) egzekucję odebrania rzeczy.
2. Przy opróżnianiu lokali mieszkalnych nie pobiera się odrębnej opłaty od pomieszczeń stanowiących: przedpokoje, alkowy, korytarze, werandy, łazienki, spiżarnie, loggie i podobnych.
3. Przy opróżnianiu pomieszczeń i lokali niemieszkalnych, w szczególności garażu, stajni, obory lub sklepu, pobiera się opłatę za każde pomieszczenie, jak za izbę”.

22 Artykuł 54 omawianej ustawy stanowi:

„Za wprowadzenie wierzyciela w posiadanie w przypadkach innych niż wymienione w art. 51 pobiera się ostateczną opłatę stałą w wysokości 15% przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego, a w razie podjęcia egzekucji na skutek dalszych naruszeń posiadania, opłatę zwiększa się każdorazowo o 100%”.

23 Zgodnie z art. 63 ust. 4 tej ustawy:

„Dochodem komornika [...] są pobrane i ściągnięte w danym miesiącu opłaty egzekucyjne oraz zwrot wydatków gotówkowych za przejazdy [...], pomniejszone o koszty działalności egzekucyjnej komornika i sumy określone w niniejszym artykule”.

#### *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych*

24 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym w czasie wystąpienia okoliczności faktycznych postępowania głównego (Dz.U. z 2018 r., poz. 200), w art. 14 ust. 1 zdanie drugie przewiduje:

„U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług”.

#### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

- 25 Wierzyciel H.W., PSM „K”, zwrócił się do A. Treder, komornik sądowej przy Sądzie Rejonowym w Sopocie (Polska) o wszczęcie postępowania egzekucyjnego wobec dłużnika. Postanowieniem z dnia 4 października 2016 r. komornik A. Treder zakończyła postępowanie egzekucyjne, ustaliła koszty owego postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 49 ust. 1 ustawy o komornikach i powiększyła je o kwotę VAT.
- 26 Kurator ustanowiony dla nieobecnego dłużnika złożył zażalenie na to postanowienie do Sądu Rejonowego w Sopocie Wydział I Cywilny, podnosząc, że komornik błędnie podwyższyła kwotę opłat egzekucyjnych o VAT, z tego względu, że owe opłaty, ustalone na podstawie art. 49 ust. 1 ustawy o komornikach, już zawierały VAT.
- 27 Postanowieniem z dnia 9 marca 2017 r. sąd ten zawiesił postępowanie na zgodny wniosek stron, czekając na rozstrzygnięcie przez Sąd Najwyższy (Polska) zagadnienia, czy opłata egzekucyjna ustalona przez komornika sądowego na podstawie tego przepisu powinna być powiększona o należność z tytułu VAT, czy też zawiera już w sobie kwotę VAT.



- 28 W dniu 27 lipca 2017 r. Sąd Najwyższy orzekł, że komornik sądowy nie może podwyższyć opłaty egzekucyjnej, pobieranej na podstawie art. 49 ust. 1 ustawy o komornikach, o kwotę VAT. Zdaniem tego sądu niezamieszczenie w ustawie o komornikach wzmianki o możliwości doliczenia kwoty VAT do opłaty egzekucyjnej powoduje, że opłatę tę – na podstawie art. 29a ust. 1 w związku z ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT – należy traktować jako należność brutto, zawierającą już VAT.
- 29 Po podjęciu postępowania przed Sądem Rejonowym w Sopocie Wydział I Cywilny zainteresowana komornik wystąpiła z wnioskiem, aby sąd ten zwrócił się do Trybunału o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w zakresie zgodności z przepisami dyrektywy 2006/112 stanowiska, zgodnie z którym opłata egzekucyjna, ustalona przez komornika sądowego na podstawie art. 49 ust. 1 ustawy o komornikach, zawiera w sobie kwotę należnego VAT.
- 30 Sąd odsyłający wyjaśnia, że opłaty egzekucyjne, do których jest uprawniony komornik świadczący usługi w ramach postępowania egzekucyjnego, są określone w ustawie. Przed dniem 9 czerwca 2015 r. uważano, że komornik sądowy podlega zwolnieniu przewidzianemu w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, a zatem nie jest podatnikiem VAT w zakresie tych usług. Według stanowiska Ministra Finansów wydanego w tym dniu uznano, że komornik sądowy nie podlega temu przepisowi, a zatem jest podatnikiem VAT w zakresie tych usług. Ponadto stwierdzono, że należny VAT jest zawarty w kwocie pobranych opłat egzekucyjnych. Jednakże zmiana ta nie doprowadziła do zmiany ustawy krajowej regulującej granice wysokości pobieranych opłat egzekucyjnych. W konsekwencji opłaty pobierane przez komornika sądowego faktycznie zostały obniżone o kwotę odpowiadającą należnemu VAT.
- 31 To stanowisko Ministra Finansów potwierdził w dniu 6 marca 2017 r. Sąd Najwyższy. Sąd ten uznał, że komornik sądowy podlega przepisom art. 15 ust. 1 w związku z ust. 2 ustawy o VAT, ponieważ wykonuje on działalność nie w formie podmiotu prawa publicznego, lecz w formie samodzielnej działalności gospodarczej, wykonywanej w ramach wolnego zawodu, a w związku z tym nie przysługuje mu wyłączenie przewidziane w art. 15 ust. 6 tej ustawy i w art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112.
- 32 Sąd odsyłający przyjmuje wykładnię, zgodnie z którą komornik sądowy jest podatnikiem VAT z tytułu wykonywanych przez niego czynności egzekucyjnych. Ponadto uważa on, że stanowisko Sądu Najwyższego, zgodnie z którym nie może on podwyższyć opłaty egzekucyjnej o VAT, jest zasadne.
- 33 Niemniej jednak, ponieważ nie nastąpiła żadna zmiana przepisów przewidująca zwiększenie pobieranych opłat w celu pokrycia kosztów związanych z opodatkowaniem komorników sądowych podatkiem VAT, sąd odsyłający ma wątpliwości co do zgodności z prawem Unii, a w szczególności z zasadami neutralności VAT i proporcjonalności, stanowiska Sądu Najwyższego przedstawionego w pkt 28 niniejszego wyroku, zgodnie z którym należy uznać, że opłaty egzekucyjne pobierane przez komorników sądowych stanowią należność brutto, zawierającą już VAT.
- 34 W tym względzie sąd odsyłający zastanawia się z jednej strony, czy przyjęcie, że opłaty egzekucyjne pobrane przez komorników sądowych zawierają już VAT, oznacza naruszenie reguły, zgodnie z którą podatek ten powinien być ponoszony przez końcowego konsumenta, oraz, z drugiej strony, czy w istocie zasada proporcjonalności, która została zinterpretowana w pkt 2 sentencji wyroku z dnia 26 marca 2015 r., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), stoi na przeszkodzie temu, by kwota opłat mogła już zawierać VAT.
- 35 W tych okolicznościach Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy w świetle systemu [VAT] wynikającego z dyrektywy [2006/112], w szczególności jej art. 1, art. 2 ust. 1 lit. a) i c) oraz art. 73 w związku z art. 78 akapit pierwszy lit. a) oraz wywiedzionej z nich zasady neutralności [VAT], będącej ogólną zasadą prawa Unii, dopuszczalne jest – biorąc pod uwagę treść art. 29a ust. 1 oraz art. 29a ust. 6 pkt 1 [ustawy o VAT] w związku z brzmieniem

art. 49 ust. 1, art. 35 oraz art. 63 ust. 4 [ustawy o komornikach] – przyjęcie stanowiska, iż w pobieranych przez komorników sądowych opłatach egzekucyjnych zawarta jest kwota podatku od towarów i usług [tj. VAT]?

W przypadku pozytywnej odpowiedzi na to pytanie:

- 2) Czy w świetle zasady proporcjonalności, będącej ogólną zasadą prawa Unii dopuszczalne jest przyjęcie stanowiska, że komornik – jako podatnik [VAT] w zakresie prowadzonej działalności egzekucyjnej – faktycznie posiada wszelkie instrumenty prawne w celu prawidłowego wykonania obowiązku podatkowego zakładającego, że opłata egzekucyjna pobierana na podstawie przepisów [ustawy o komornikach] zawiera w sobie kwotę podatku od towarów i usług [tj. VAT]?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

- 36 Poprzez pytania prejudycjalne, które należy przeanalizować łącznie, sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy przepisy dyrektywy 2006/112 oraz zasady neutralności VAT i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce administracyjnej właściwych organów krajowych, takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego, zgodnie z którą przyjmuje się, że VAT od usług świadczonych przez komornika sądowego w ramach postępowania egzekucyjnego jest zawarty w pobieranych przez niego opłatach egzekucyjnych.
- 37 Na wstępie w pierwszej kolejności należy stwierdzić, że dyrektywa 2006/112, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r., uchylila szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), nie wprowadzając istotnych zmian w stosunku do tej ostatniej. Ponieważ odpowiednie przepisy dyrektywy 2006/112 mają zasadniczo identyczną treść jak przepisy szóstej dyrektywy 77/388, orzecznictwo Trybunału dotyczące tej ostatniej dyrektywy ma również zastosowanie do dyrektywy 2006/112.
- 38 W drugiej kolejności, jak wynika z pkt 32 niniejszego wyroku, należy stwierdzić, że zadane pytania opierają się na założeniu, zgodnie z którym, po pierwsze, komornik sądowy, taki jak w postępowaniu głównym, prowadzi działalność gospodarczą nieobjętą mechanizmem wyłączenia z opodatkowania przewidzianym w art. 13 dyrektywy 2006/112 dla podmiotów prawa publicznego, a po drugie, prawo krajowe nie zezwala na podwyższenie o kwotę należnego VAT opłat egzekucyjnych pobranych za egzekucję prowadzoną przez komornika sądowego.
- 39 Należy wyjaśnić, że odpowiedź Trybunału na zadane pytania przyjmuje za punkt wyjścia, że owe założenia są słuszne.
- 40 Po pierwsze, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112 zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług, aż do etapu sprzedaży detalicznej, ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.
- 41 W tym względzie z art. 2 ust. 1 i art. 9 tej dyrektywy wynika, że ów wspólny system jest oparty na ogólnej zasadzie, zgodnie z którą każdy rodzaj działalności mającej charakter gospodarczy jest co do zasady opodatkowany VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 19 stycznia 2017 r., National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28, pkt 36). Podatkowi VAT podlega zatem każde świadczenie usług dokonywane odpłatnie przez podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2013 r., Komisja/Francja, C-197/12, niepublikowany, EU:C:2013:202, pkt 30).



- 42 Po drugie, jeśli chodzi o możliwość odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT jest pobierany od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika, Trybunał wyjaśnił już, że wszystkie zwolnienia muszą być wyraźne i precyzyjne (zob. podobnie wyrok z dnia 26 marca 1987 r., Komisja/Niderlandy, 235/85, EU:C:1987:161, pkt 19). Ponadto określenia użyte do sformułowania zwolnienia w każdym wypadku należy interpretować ściśle (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 43 Wynika z tego, że jeżeli świadczenie usług nie wchodzi w zakres zwolnień przewidzianych przez dyrektywę 2006/112, podlega ono opodatkowaniu VAT na podstawie art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy.
- 44 Po trzecie, zgodnie z art. 193 dyrektywy 2006/112, do zapłaty VAT jest zobowiązany podatnik dokonujący podlegającego opodatkowaniu świadczenia usług.
- 45 W konsekwencji, gdy komornik sądowy świadczy usługę taką jak będąca przedmiotem postępowania głównego, skoro usługa ta nie wchodzi w zakres przewidzianych ową dyrektywą zwolnień, jest on zobowiązany do zapłaty VAT od tej czynności.
- 46 W odniesieniu do ustalenia podstawy opodatkowania należnego w niniejszym wypadku VAT, z art. 73 i art. 78 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika, że w wypadku świadczenia usług podstawa opodatkowania, oprócz samego VAT, obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą usługodawca otrzyma w zamian za dane świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej.
- 47 Natomiast dyrektywa ta nie zawiera żadnego wyraźnego uregulowania dotyczącego kwestii, czy opłaty egzekucyjne pobierane przez komornika sądowego powinny zawierać należny VAT, czy też nie. Rozstrzygnięcie tej kwestii należy zatem do państw członkowskich.
- 48 W badanym wypadku, jak wynika z pkt 38 niniejszego wyroku, zgodnie z prawem krajowym kwota opłaty egzekucyjnej pobranej przez komornika sądowego nie można podwyższyć o VAT. Zważywszy, że podstawa opodatkowania, jak wyjaśniono w pkt 46 niniejszego wyroku, oprócz samego VAT zawiera wszystko, co stanowi otrzymaną zapłatę, należy uznać, że kwota danych opłat egzekucyjnych zawiera już ten podatek.
- 49 Taka wykładnia jest też zgodna z zasadą neutralności VAT. Pozwala ona bowiem podatnikom uczestniczyć w zapłacie VAT w tej samej proporcji od całej kwoty otrzymanej z tytułu opodatkowanych transakcji.
- 50 Ponadto wykładnia ta jest zgodna z zasadą, według której VAT to podatek ponoszony przez konsumenta końcowego. Skoro bowiem na podstawie prawa krajowego nie ma możliwości podwyższenia podlegającej pobraniu opłaty egzekucyjnej o dodatkową kwotę odpowiadającą należnemu VAT, uznanie tej opłaty za zawierającą już ten podatek prowadzi do tego, że podstawa opodatkowania VAT pobieranego przez organy podatkowe nie może przewyższać faktycznie poniesionej przez końcowego konsumenta zapłaty, od której został obliczony VAT, który ostatecznie jest ponoszony przez tego konsumenta (zob. podobnie wyroki: z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 19; z dnia 7 listopada 2013 r., Tulicã i Plavořin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34, 35).
- 51 Ta sama wykładnia jest też zgodna z zasadą proporcjonalności, bowiem nie wykracza ona poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celu związanego z koniecznością zagwarantowania poboru tego podatku, a ów sposób ustalenia podstawy opodatkowania jest zgodny z podstawową zasadą wspólnego systemu VAT wyjaśnioną w pkt 40 i 41 niniejszego wyroku, czyli opodatkowaniem VAT każdego rodzaju działalności gospodarczej.

- 52 Wniosku tego nie podważa wykładnia zasady proporcjonalności zawarta w pkt 2 sentencji wyroku z dnia 26 marca 2015 r., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), który legł u podstaw drugiego pytania zadanego przez sąd odsyłający. W tym względzie należy przypomnieć, że w owym pkt 2 Trybunał orzekł, iż zasada proporcjonalności nie sprzeciwia się przepisowi prawa krajowego, na podstawie którego komornik sądowy odpowiada całym swoim majątkiem za kwotę VAT od kwoty uzyskanej ze sprzedaży nieruchomości dokonanej w trybie egzekucji, w wypadku gdy nie wykona on obowiązku pobrania i wpłacenia tego podatku, pod warunkiem że faktycznie posiada on wszelkie instrumenty prawne w celu wykonania tego obowiązku. Powyższą odpowiedź należy odczytywać w świetle okoliczności sprawy, w której zapadł wyrok z dnia 26 marca 2015 r., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), które są odmienne od okoliczności sprawy w postępowaniu głównym. W odróżnieniu bowiem od niniejszej sprawy w postępowaniu głównym sprawa, w której zapadł powyższy wyrok, dotyczyła sytuacji komornika sądowego nie jako podatnika VAT, lecz jako osoby zobowiązanej do zapłaty tego podatku na rzecz innego podatnika, który do czasu wyrażenia zgody przez właściwy sąd krajowy nie mógł dysponować kwotą uzyskaną w ramach danej sprzedaży egzekucyjnej i dokonać zapłaty VAT z tego tytułu w terminach przewidzianych prawem krajowym. Ponadto w niniejszej sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym z informacji przekazanych Trybunałowi nie wynika, aby komornik sądowy był pozbawiony środków prawnych pozwalających mu, jako podatnikowi VAT, na spełnienie swego obowiązku podatkowego.
- 53 W świetle powyższych rozważań na zadane pytania należy odpowiedzieć, iż przepisy dyrektywy 2006/112 oraz zasady neutralności VAT i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie praktyce administracyjnej właściwych organów krajowych, takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego, zgodnie z którą przyjmuje się, że VAT od usług świadczonych przez komornika sądowego w ramach postępowania egzekucyjnego jest zawarty w pobieranych przez niego opłatach egzekucyjnych.

### **W przedmiocie kosztów**

- 54 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

**Przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r., oraz zasady neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie praktyce administracyjnej właściwych organów krajowych, takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego, zgodnie z którą przyjmuje się, że VAT od usług świadczonych przez komornika sądowego w ramach postępowania egzekucyjnego jest zawarty w pobieranych przez niego opłatach egzekucyjnych.**

Biltgen

Fernlund

Rossi

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 10 kwietnia 2019 r.

Sekretarz  
A. Calot Escobar

Prezes ósmej izby  
F. Biltgen