

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 6 listopada 2014 r.(1)

Sprawa C-499/13

Marian Macikowski – działający jako komornik sądowy przy Sądzie Rejonowym w Chojnicach

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelnego Sędziego Administracyjny (Rzeczpospolita Polska)]

Przepisy podatkowe – Podatek od wartości dodanej – Artykuł 193, art. 199 ust. 1 lit. g) oraz art. 204–206 dyrektywy 2006/112/WE – Dostawa nieruchomości w trybie egzekucji – Nałożony na komornika sądowego obowiązek obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku od wartości dodanej – Odpowiedzialność za niewpłacenie podatku – Zasada proporcjonalności – Zasada neutralności podatkowej

I – Wprowadzenie

1. Każda ustawa podatkowa pozostanie bezskuteczna, jeżeli nie jest zagwarantowane jej rzeczywiste wykonanie. Nic zatem dziwnego, że państwa członkowskie Unii poświęcają szczególną uwagę temu ostatniemu aspektowi. Nie brakuje im więc pomysłów na nakładanie różnorodnych obowiązków, aby faktycznie zagwarantować wpłaty podatkowe do skarbu państwa.
2. U podstaw niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym leży dostawa podlegająca opodatkowaniu VAT, która została dokonana w drodze egzekucyjnej sprzedaży nieruchomości. Uczestniczącemu w tym działaniu komornikowi sądowemu według prawa polskiego przypadają szczególne obowiązki w odniesieniu do powstającego podatku VAT, ponieważ w trybie sprzedaży egzekucyjnej samemu dłużnikowi nie powierza się odprowadzenia podatku. Jeżeli komornik sądowy działa niezgodnie z obowiązkiem, ponosi odpowiedzialność.
3. W niniejszym postępowaniu Trybunał będzie musiał wyjaśnić, czy tego rodzaju obowiązki komornika sądowego są zgodne z prawem Unii w dziedzinie podatku VAT.

II – Ramy prawne

A – *Prawo Unii*

4. W okresie mającym znaczenie dla postępowania głównego podatek VAT był pobierany na podstawie dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(2) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

5. Zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT „»[p]odatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”.

6. Tytuł XI dyrektywy VAT dotyczy „[o]bowiązków podatników i niektórych osób niebędących podatnikami”. W rozdziale 1 tego tytułu („Obowiązek podatkowy”) w art. 192a–205 znajdują się postanowienia dotyczące „[o]sób zobowiązanych do zapłaty VAT na rzecz organów podatkowych”.

7. Artykuł 193 dyrektywy VAT brzmi:

„Kiedy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i art. 202”.

8. Na podstawie art. 199 ust. 1 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą postanowić, że „osoba zobowiązana do zapłaty VAT jest podatnik – odbiorca następujących transakcji:

[...]

g) dostawy nieruchomości zbywanych przez dłużnika z tytułu wyroku w ramach procedury przymusowej licytacji”.

9. Artykuł 204 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„W przypadku gdy zgodnie z art. 193–197 oraz art. 199 i 200 osoba zobowiązana do zapłaty VAT jest podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim, w którym VAT jest należny, państwa członkowskie mogą zezwolić temu podatnikowi na wyznaczenie przedstawiciela podatkowego jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT.

Ponadto, w przypadku gdy podlegająca opodatkowaniu transakcja dokonywana jest przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim, w którym VAT jest należny i gdy z państwem, w którym podatnik ten ma siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, nie istnieje żaden instrument prawny dotyczący wzajemnej pomocy o zakresie podobnym do przewidzianego w dyrektywie 76/308/EWG oraz w rozporządzeniu (WE) nr 1798/2003, państwa członkowskie mogą przyjąć przepisy stanowiące, że osoba zobowiązana do zapłaty VAT jest przedstawicielem podatkowym wyznaczony przez tego podatnika niemającego siedziby”.

10. Artykuł 205 dyrektywy VAT stanowi:

„W sytuacjach, o których mowa w art. 193–200 oraz art. 202, 203 i 204, państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty VAT będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę VAT”.

11. Kolejne artykuły dotyczą „[w]arunków płatności”. Wśród nich art. 206 dyrektywy VAT stanowi:

„Kiedy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie

składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty”.

12. W ramach rozdziału 5 („Deklaracje”) tytułu XI art. 250 dyrektywy VAT stanowi we fragmentach:

„1. Każdy podatnik składa deklarację VAT zawierającą wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty należnych odliczeń, włączając w to, o ile jest to niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania, całkowitą wartość transakcji odnoszących się do tego podatku i do tych odliczeń oraz wartość transakcji zwolnionych.

[...]”.

13. Artykuł 252 dyrektywy VAT brzmi:

„1. Deklarację VAT składa się w terminie ustalonym przez państwa członkowskie. Termin ten nie może być dłuższy niż dwa miesiące po zakończeniu każdego okresu rozliczeniowego.

2. Okres rozliczeniowy ustalany przez każde z państw członkowskich wynosi jeden, dwa lub trzy miesiące.

Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inne okresy rozliczeniowe, pod warunkiem że nie będą one przekraczały jednego roku”.

14. W ramach rozdziału 7 („Przepisy różne”) tytułu XI art. 273 dyrektywy VAT stanowi wreszcie:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

B – *Prawo krajowe*

15. Artykuł 18 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zwanej dalej „polską ustawą o VAT”) stanowi:

„[...] komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania cywilnego są płatnikami podatku od dostawy, dokonywanej w trybie egzekucji, towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów”.

16. Artykuł 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (zwanej dalej „polską ordynacją podatkową”) podaje m.in. następującą definicję „płatnika”: „osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu”.

17. Artykuł 30 polskiej ordynacji podatkowej stanowi we fragmentach:

„§ 1 Płatnik, który nie wykona obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewpłacony.

[...]

§ 3 Płatnik [...] odpowiada za należności wymienione w § 1 [...] całym swoim majątkiem.

§ 4 Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi okoliczności, o których mowa w § 1 [...], organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika [...], w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku”.

III – Postępowanie główne i postępowanie przed Trybunałem

18. Postępowanie główne dotyczy odpowiedzialności M. Macikowskiego za podatek VAT powstały z tytułu sprzedaży egzekucyjnej.

19. W lutym 2007 r. M. Macikowski, działając jako komornik sądowy, prowadzi postępowanie egzekucyjne wobec przedsiębiorstwa mającego siedzibę w Polsce, w ramach którego przeprowadził sprzedaż egzekucyjną nieruchomości będącej własnością tego przedsiębiorstwa. Cena przybicia została przez nabywców zapłaconą w całości na rachunek sądu, a przeniesienie własności stało się prawomocne w sierpniu 2007 r.

20. W czerwcu 2009 r. organ podatkowy na podstawie art. 18 polskiej ustawy o VAT w związku z art. 8 i art. 30 §§ 1, 3 i 4 polskiej ordynacji podatkowej wydał decyzję w przedmiocie odpowiedzialności M. Macikowskiego jako płatnika z tytułu niewpłaconego należnego podatku od sprzedaży nieruchomości. Zdaniem organu podatkowego, prowadząc postępowanie egzekucyjne, M. Macikowski miał obowiązek w listopadzie 2007 r. wystawić fakturę VAT w imieniu dłużnika będącego dostawcą nieruchomości oraz uiścić ten podatek. Ostatecznie M. Macikowski we wrześniu 2009 r. poinformował organ podatkowy o dokonanej przez niego zapłacie podatku.

21. M. Macikowski zaskarżył decyzję w przedmiocie jego odpowiedzialności jako płatnika do dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku, który utrzymał w mocy decyzję organu podatkowego. Podniósł on m.in., że nie mógł dysponować kwotą uzyskaną z licytacji nieruchomości, ponieważ znajdowała się ona na rachunku depozytowym sądu. Dopóki sąd nie zatwierdził prawomocnie przedstawionego przez niego pod koniec października 2008 r. planu podziału tej kwoty, nie był on w stanie zapłacić podatku.

22. Naczelny Sąd Administracyjny, który rozpatruje sprawę, powziął wątpliwości co do zgodności wskazanych polskich przepisów z prawem Unii i w dniu 16 września 2013 r. skierował do Trybunału Sprawiedliwości następujące pytania na podstawie art. 267 TFUE:

„1) Czy w świetle systemu podatku od wartości dodanej wynikającego z dyrektywy VAT, w szczególności art. 9, art. 193 w związku z art. 199 ust. 1 lit. g), jest dopuszczalny przepis prawa krajowego, taki jak art. 18 polskiej ustawy o VAT, który wprowadza odstąpienia od zasad ogólnych tego podatku, przede wszystkim dotyczących podmiotów zobowiązanych do jego obliczenia i poboru podatku, poprzez ustanowienie instytucji płatnika, czyli podmiotu, który jest zobowiązany za podatnika obliczyć wysokość podatku, pobrać go od podatnika i wpłacić go we właściwym terminie organowi podatkowemu?

2) W przypadku pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze:

2.1) Czy w świetle zasady proporcjonalności, będącej ogólną zasadą prawa unijnego, dopuszczalny jest przepis prawa krajowego taki jak art. 18 polskiej ustawy o VAT, z którego wynika m.in., że podatek od dostawy nieruchomości, dokonywanej w trybie egzekucji, towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów, oblicza, pobiera i wpłaca komornik sądowy wykonujący czynności egzekucyjne, który jako płatnik ponosi odpowiedzialność za niewykonanie tego obowiązku?

2.2) Czy w świetle art. 206, 250 i 252 dyrektywy VAT oraz wynikającej z niej zasady neutralności, dopuszczalny jest przepis prawa krajowego, taki jak art. 18 polskiej ustawy o VAT, który powoduje, że wskazany w tym przepisie płatnik ma obowiązek obliczyć, pobrać i wpłacić kwotę podatku od towarów i usług z tytułu dostawy towarów będących własnością tego podatnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów, dokonanej w trybie egzekucji, w trakcie trwania okresu rozliczeniowego podatnika w wysokości kwoty stanowiącej iloczyn przychodu osiągniętego ze sprzedaży towaru, pomniejszonego o podatek od towarów i usług oraz odpowiedniej stawki tego podatku, bez pomniejszenia tej kwoty o kwotę podatku naliczonego od początku okresu rozliczeniowego do daty pobrania podatku od podatnika?”.

23. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie zostały przedstawione przez M. Macikowskiego, Rzecznika Praw Polaków i Komisję Europejską. W rozprawie w dniu 4 września 2014 r. wzięli udział dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, Rzeczpospolita Polska i Komisja.

IV – Ocena prawna

24. Dla zrozumienia niniejszego postępowania decydujące jest rozróżnienie dwóch różnych zakresów obowiązków komornika sądowego na podstawie polskich przepisów.

25. Z jednej strony komornik sądowy w ramach egzekucji jest zobowiązany na podstawie art. 18 polskiej ustawy o VAT i art. 8 polskiej ordynacji podatkowej do obliczenia wysokości podatku, pobrania go od podatnika i wpłacenia we właściwym terminie organowi podatkowemu. Komornik powinien zatem, za pomocą środków pieniężnych podatnika, zapewnić zapłatę należnego od niego podatku (w dalszym ciągu „obowiązek pobrania”).

26. Z drugiej strony w danych okolicznościach istnieje ponadto odpowiedzialność własna komornika sądowego za podatek. Jeżeli mianowicie komornik nie wykona obowiązku pobrania, na podstawie art. 30 §§ 1 i 3 polskiej ordynacji podatkowej musi on zapłacić podatek VAT z własnego majątku (w dalszym ciągu „odpowiedzialność”).

A – W przedmiocie obowiązku pobrania

27. Poprzez pierwsze pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży przede wszystkim do ustalenia, czy przepisy dyrektywy VAT sprzeciwiają się obowiązkowi pobrania należności na komornika sądowego.

1. W przedmiocie art. 193 i art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT

28. W pierwszym rzędzie sąd odsyłający podaje w wątpliwość, czy sporne polskie przepisy są zgodne z art. 193 i art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

29. Zgodnie z podstawowymi zasadami art. 193 dyrektywy VAT podatnik dokonujący podlegających opodatkowaniu dostaw towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT. Oprócz

tego przepis ten przewiduje jednak, że do zapłaty VAT „zobowiązana [może być] inna osoba” w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i art. 202 dyrektywy VAT. Jednym z tych wyjątków jest art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT. Uprawnia on państwa członkowskie, w wypadku dostawy nieruchomości w ramach procedury przymusowej licytacji, do postanowienia, że osobą zobowiązaną do zapłaty podatku jest nabywca nieruchomości, o ile jest on podatnikiem.

30. M. Macikowski jest zdania, że w art. 193–205 dyrektywy VAT wyczerpująco uregulowano, kto jest zobowiązany do zapłaty podatku. Państwa członkowskie mogą zobowiązać do zapłaty podatku tylko osoby tam wymienione. Komornik sądowy dokonujący egzekucji nie jest jednak objęty żadnym z tych przepisów.

31. To stanowisko nie uwzględnia jednak, że należy rozróżnić pomiędzy osobą zobowiązaną do zapłaty podatku a osobą taką jak „płatnik” na podstawie prawa polskiego, która jest zobowiązana tylko do pobrania podatku VAT należnego od podatnika. Artykuły 193–205 dyrektywy VAT regulują jedynie kwestię, kto jest osobą zobowiązaną do zapłaty podatku.

32. Według polskich przepisów komornik sądowy nie staje się jednak sam osobą zobowiązaną do zapłaty podatku. Jest on jedynie zobowiązany, za pomocą środków dłużnika, z którego majątku prowadzona jest egzekucja, do dokonania zapłaty podatku należnego od niego z tytułu pojedynczej transakcji. Osoba zobowiązana do zapłaty podatku przy dostawie nieruchomości w drodze egzekucji pozostaje – nic innego nie wynika z informacji sądu odsyłającego – dłużnikiem objęty egzekucją jako dostawca. W konsekwencji polskie przepisy w przedmiocie obowiązków pobrania należnego na komornika sądowego nie odbiegają też od art. 193 i art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

33. Tym samym art. 193 w związku z art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT nie sprzeciwia się przepisowi krajowemu, zgodnie z którym przy dostawie nieruchomości dokonywanej w trybie egzekucji na komornika sądowego wykonującego czynności egzekucyjne zostaje nałożony obowiązek obliczenia, pobrania i wpłaty należnego podatku VAT za podatnika.

2. W przedmiocie art. 204 dyrektywy VAT

34. Ponadto M. Macikowski podnosi jednak, że art. 204 dyrektywy VAT sprzeciwia się spornej polskiej regulacji, która z mocy prawa ustanawia komornika przedstawicielem podatkowym, co nie jest przewidziane w art. 204 dyrektywy VAT.

35. Na podstawie art. 204 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT, gdy osoba zobowiązana do zapłaty VAT jest podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim, w którym VAT jest należny, państwa członkowskie mogą zezwolić temu podatnikowi na wyznaczenie przedstawiciela podatkowego jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT. Zgodnie z akapitem drugim tego przepisu do wyznaczenia przedstawiciela podatkowego podatnik może zostać zobowiązany tylko wtedy, gdy z państwem siedziby nie istnieje żaden instrument prawny dotyczący wzajemnej pomocy, co nie ma miejsca w ramach Unii. Jak wynika z motywu 7 dyrektywy 2000/65/WE(3), na którym opiera się art. 204, przedstawiciel podatkowy zostaje wyznaczony płatnikiem zamiast niezamieszkałego podatnika albo działa tylko jako jego agent. Przedstawiciel podatkowy ma wyznacznie na celu zapewnienie skarbowi państwa możliwości porozumiewania się z podmiotem krajowym, gdy podatnik ma siedzibę za granicą(4).

36. Uregulowanie art. 204 dyrektywy VAT zostało wprowadzone w celu uproszczenia systemu podatku VAT w ten sposób, że odebrano państwom członkowskim możliwość wymagania wyznaczenia przedstawiciela podatkowego, w przeciwieństwie do poprzedniego stanu prawnego(5). W szczególności została usunięta w ten sposób także przeszkoda w dostępie do rynku. Artykuł 204 zapobiega więc temu, aby podmioty gospodarcze z siedzibą w Unii mogły

wykona? swoje obowi?zki w dziedzinie podatku VAT wobec zagranicznych organów podatkowych nie bezpo?rednio, lecz tylko za po?rednictwem przedstawiciela(6).

37. W niniejszej sprawie komornik s?dowy poprzez na?o?enie na niego obowi?zku pobrania nie staje si? jednak przedstawicielem podatkowym w rozumieniu art. 204 dyrektywy VAT. Nie staje si? on te? – jak mogli?my zobaczy?(7) – sam osob? zobowi?zan? do zap?aty podatku ani nie dzia?a on jako ogólny agent podatnika. Obowi?zek pobrania na?o?ony na komornika s?dowego dotyczy wy?zcznie pojedynczej transakcji podlegaj?cej opodatkowaniu. Nie reprezentuje on natomiast podatnika we wszystkich jego sprawach z zakresu podatku VAT wobec krajowych organów podatkowych. Ponadto nie mo?na wywnioskowa?, jak obowi?zek pobrania na?o?ony na komornika s?dowego mo?e sprzeciwia? si? celowi art. 204, poniewa? nie ustanawia on obowi?zków specjalnie dla podatników zagranicznych.

38. W rezultacie tak?e art. 204 dyrektywy VAT nie sprzeciwia si? obowi?zkowi pobrania na?o?onemu na komornika s?dowego.

3. W przedmiocie konieczno?ci unijnego upowa?nienia

39. W ten sposób nie zosta?a jednak jeszcze wyja?niona zgodnie?? spornego uregulowania z dyrektyw? VAT. Jak bowiem s?uszenie podnios?a Komisja, polskie prawo nak?ada na komorników s?dowych obowi?zki z zakresu podatku VAT, które nie s? przewidziane w dyrektywie VAT.

40. Istniej? oczywi?cie wypadki, w których nale?ny podatek – bez istnienia w tym celu w?asnej podstawy prawnej na podstawie dyrektywy VAT lub zapotrzebowania na tak? podstaw? – nie jest uiszczany w w??szym rozumieniu przez sam? osob? zobowi?zan? do zap?aty podatku. I tak na przyk?ad przedstawiciele ustawowi osoby prawnej lub syndycy w ramach post?powania upad?o?ciowego ju? na podstawie okoliczno?ci reprezentowania lub zarz?dzania dotycz?cych podmiotu prawa w dziedzinie podatku VAT musz? zapewni? zap?at? nale?nego od niego podatku. Do tych obowi?zków niew?tpliwie nie jest konieczne upowa?nienie przez dyrektyw? VAT, poniewa? dotycz? one niezharmonizowanego prawa cywilnego.

41. W niniejszej sprawie obowi?zek pobrania na?o?ony na komornika s?dowego opiera si? jednak na szczególnym zobowi?zaniu prawa podatkowego, zgodnie z którym odpowiednio nale?ny podatek nale?y zap?aci? przy okre?lonej transakcji, a nie na podstawie ogólnie obowi?zuj?cego uprawnienia do reprezentacji. W tym kontek?cie art. 206 zdanie pierwsze dyrektywy VAT stanowi jednak, ?e VAT ma zap?aci? osoba zobowi?zana do zap?aty podatku. Je?eli pa?stwo cz?onkowskie w ramach obowi?zku pobrania takiego jak w niniejszej sprawie oprócz osoby zobowi?zanej do zap?aty podatku zamierza poci?gn?? do odpowiedzialno?ci kolejn? osob?, wymaga to odpowiedniego umocowania w dyrektywie VAT.

a) Artyku? 273 dyrektywy VAT

42. Artyku? 273 dyrektywy VAT móg?by stanowi? tak? podstaw? prawn? dla rozpatrywanego obowi?zku pobrania. Wed?ug tego przepisu pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? inne obowi?zki poza przepisami dyrektywy VAT, jakie uznaj? za niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym. Zgodnie z brzmieniem tej normy ustanowienie takich obowi?zków nie mo?e jednak prowadzi? do naruszenia wymiany handlowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi lub do nierównego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi przez podatników. Ponadto na podstawie art. 273 akapit drugi nie mo?na nak?ada? dodatkowych obowi?zków zwi?zanych z fakturowaniem poza obowi?zkami, które zosta?y okre?lone w dyrektywie VAT.

43. Obowi?zek pobrania na?o?ony na komornika s?dowego jest obowi?zkiem w rozumieniu

art. 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT. Ma on zapewnić zapłatę podatku od dostawy dokonanej w trybie egzekucji. Służą to określone w tym przepisie cele prawidłowego poboru VAT oraz zapobiegania oszustwom podatkowym, ponieważ odprowadzenie podatku VAT przez samego podatnika, to znaczy przez dostawcę nieruchomości, jest w tej sytuacji wątpliwe.

44. Nie wydaje się ponadto, aby działano?? komornika sądowego naruszać wymianę handlową między państwami członkowskimi bądź prowadzić do nierównego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi. W zakresie, w jakim komornik byłby zobowiązany do wystawienia faktury VAT za dostawę, nie należy w tym ponadto upatrywać niedopuszczalnego dodatkowego obowiązku w rozumieniu art. 273 akapit drugi dyrektywy VAT, ponieważ istniejący obowiązek wystawienia faktury jest tylko przeniesiony na komornika, nie jest jednak uzupełniany dalszymi wymogami.

45. Wprawdzie w wyroku *Federation of Technological Industries i in.* Trybunał orzekł w przedmiocie przepisu poprzedzającego art. 273 dyrektywy VAT, że na jego podstawie nie można nałożyć dodatkowych obowiązków na osoby inne niż „osoby, które są zobowiązane do zapłaty podatku VAT, oraz na osoby solidarnie zobowiązane do jego zapłaty”, określone w dyrektywie(8). Według tego zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT nie można nałożyć obowiązków na osobę tak jak komornik sądowy, która nie jest osobą zobowiązaną do zapłaty VAT. W późniejszych wyrokach Trybunał szerzej określił jednak zakres stosowania tego przepisu. I tak w międzyczasie bada on w tych ramach także obowiązki nakładane na podatników, którzy wykonują tylko prawo do odliczenia, ale nie są osobami zobowiązanymi do zapłaty VAT w odniesieniu do spornych transakcji(9). Takie żądki wymagane od podatników jeszcze przed rozwinięciem faktycznej działalności gospodarczej, według nowszego orzecznictwa mogą być objęte art. 273(10).

46. Nawet przy założeniu, że na podatników tylko na podstawie art. 273 można nałożyć obowiązki, w niniejszej sprawie jest to spekulowane, ponieważ komornika sądowego dotyczy nie tylko obowiązek pobrania w odniesieniu do podatku należnego od dostawcy nieruchomości, lecz według informacji sędzi odwołującego jest on raczej także sam podatnikiem w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, ponieważ świadczy opodatkowane usługi w postaci czynności egzekucyjnych.

47. Artykuł 273 dyrektywy VAT jest zatem właściwą podstawą prawną dla obowiązku pobrania należnego na komornika sądowego.

b) Proporcjonalność

48. Pozostaje jednak zbadać, czy to uregulowanie czyni zadość zasadzie proporcjonalności.

49. W ramach wykonywania uprawnienia przyznanego przez prawo Unii państwa członkowskie muszą stosować żądki zgodnie z zasadą proporcjonalności, które przy jednoczesnym skutecznym umożliwieniu im osiągnięcia celów realizowanych przez ustawodawstwo krajowe w jak najmniejszym stopniu przynoszą uszczerbek celom i zasadom określonym w odpowiednich przepisach prawa Unii(11). W tym zakresie żądki stosowane na podstawie art. 273 dyrektywy VAT nie powinny wykraczać poza to, co jest niezbędne do realizacji celów w postaci zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zwalczania unikania opodatkowania(12).

50. Jeśli chodzi o konieczność obowiązku pobrania, w wypadku dostawy nieruchomości w trybie egzekucji państwa członkowskie wprawdzie mogą zasadniczo wprowadzić odwrotne obciążenie na podstawie art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT i w ten sposób zapobiec temu, aby dostawca uniknąć zapłaty należnego podatku. Przepis ten nie stanowi jednak z góry równie

odpowiedniego ?rodka do osi?gni?cia celów zamierzonych za pomoc? obowi?zku pobrania, poniewa? stosowanie tego przepisu do dostaw jest ograniczone do odbiorców obj?tych obowi?zkiem podatkowym.

51. Jednak?e wyja?nienia s?du odsy?aj?cego wydaj? si? podwa?a? proporcjonalno??. Wed?ug nich komornik mo?e prawid?owo wykonywa? swoje obowi?zki tylko w porozumieniu z s?dem w?a?ciwym w zakresie egzekucji. S?d ten musi najpierw zwolni? kwot? uzyskan? z egzekucji, co jednak – wed?ug informacji s?du odsy?aj?cego – nie zawsze ma miejsce w terminie wynikaj?cym z przepisów prawa podatkowego, w którym komornik jest zobowi?zany do odprowadzenia podatku. Sam s?d dzia?a wy?cznie na podstawie przepisów post?powania cywilnego i nie jest zobowi?zany do uwzgl?dnienia obowi?zków komornika w zwi?zku z odprowadzeniem podatku VAT.

52. Rzeczpospolita Polska stanowczo kwestionuje stwierdzenie s?du odsy?aj?cego, wed?ug którego komornik nie zawsze ma mo?liwo?? terminowego wykonania swoich obowi?zków. Wyja?nienie tej sprzeczno?ci, która dotyczy prawa krajowego, nie jest jednak zadaniem Trybuna?u. Trybuna? jest bowiem zobowi?zany uwzgl?dni?, zgodnie z podzia?em kompetencji mi?dzy s?dami Unii a s?dami pa?stw cz?onkowskich, okre?lony w postanowieniu odsy?aj?cym stan faktyczny i prawny, w jaki wpisuj? si? pytania prejudycjalne, a nie ustalenia s?du odsy?aj?cego(13). W odniesieniu do jego argumentacji na?o?enie obowi?zku pobrania mo?na jednak uwa?a? za proporcjonalne tylko wtedy, gdy dzia?aj?cy z nale?yt? staranno?ci? komornik s?dowy obiektywnie w ogóle jest w stanie dzia?a? zgodnie z obowi?zkiem. Nale?y temu zaprzeczy?, gdy jest mu to uniemo?liwione przez dzia?anie podmiotu trzeciego, na przyk?ad s?du, na które nie ma on wp?ywu. Obowi?zek niemo?liwy do spe?nienia nie mo?e by? uwa?any za stosowny ?rodek do osi?gni?cia zamierzonych za jego pomoc? celów.

53. Na podstawie art. 273 dyrektywy VAT pa?stwa cz?onkowskie mog? zatem przewidzie? obowi?zek pobrania taki jak rozpatrywany w niniejszej sprawie, o ile dzia?aj?cy z nale?yt? staranno?ci? komornik mo?e ten obowi?zek faktycznie spe?ni?.

4. Odpowied? na pierwsze pytanie prejudycjalne

54. Na pierwsze pytanie prejudycjalne nale?y zatem odpowiedzie? w ten sposób, ?e dyrektywa VAT nie sprzeciwia si? przepisowi krajowemu, na którego podstawie przy dostawie nieruchomo?ci dokonywanej w trybie egzekucji na komornika s?dowego prowadz?cego t? egzekucj? zostaje na?o?ony obowi?zek obliczenia, pobrania i wp?acenia nale?nego podatku VAT, o ile dzia?anie zgodnie z obowi?zkiem nie zostaje uniemo?liwione komornikowi poprzez dzia?anie podmiotu trzeciego, na które nie ma on ?adnego wp?ywu.

B – *W przedmiocie odpowiedzialno?ci*

55. Drugie pytanie prejudycjalne (pytanie 2.1) dotyczy odpowiedzialno?ci komornika s?dowego. Je?eli nie wype?nia on obowi?zku pobrania, odpowiada za podatek ca?ym swoim maj?tkiem. S?d odsy?aj?cy pyta zasadniczo, czy to uregulowanie spe?nia wymogi wynikaj?ce z zasady proporcjonalno?ci.

1. Podstawa prawna

56. W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie nale?y najpierw wyja?ni?, czy odpowiedzialno?? na?o?ona na komornika ma pokrycie w podstawie prawnej w ramach dyrektywy VAT.

57. Rzeczpospolita Polska i Komisja ponownie w art. 273 dyrektywy VAT upatruj? podstawy

prawnej tej odpowiedzialności.

58. Odpowiedzialność podmiotu trzeciego za cudzy podatek jest jednak uregulowana przez art. 205 dyrektywy VAT. Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie w szczególności w rozpatrywanym tu wypadku art. 193 mogą „postanowić, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty VAT będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę VAT”. Ma to wpaść nie miejsce wtedy, gdy komornik odpowiada za podatek należny od dłużnika, z którego majątku jest prowadzona egzekucja, całym swoim majątkiem, jeżeli nie wypchnie obowiązku pobrania.

59. Na rozprawie Rzeczpospolita Polska i Komisja zakwestionowały natomiast zastosowanie art. 205 dyrektywy VAT, ponieważ nie ma miejsca sytuacja, w której organy podatkowe mogą zwrócić się *alternatywnie* do komornika lub do osoby zobowiązanej do zapłaty podatku, czyli dostawcy będącego podatnikiem. Jeżeli podatek nie zostanie pobrany lub zapłacony w terminie, organy podatkowe mogą go dochodzić tylko od komornika.

60. Ta argumentacja wskazuje, że odpowiedzialność za należny podatek zostaje przeniesiona wyjątkowo na komornika. Gdyby tak było, miałyby jednak miejsce naruszenie przez prawo polskie art. 193–205 dyrektywy VAT. Przepisy te regulują wyczerpująco, kto jest osobą zobowiązaną do zapłaty podatku wobec organów podatkowych i nie przewidują sytuacji, w której dostawca zostaje północniej zwolniony z zobowiązania podatkowego istniejącego na podstawie art. 193 dyrektywy VAT, ponieważ w określonej sytuacji podmiot trzeci przejmuje odpowiedzialność. W niniejszej sprawie dostawca nie może zatem w ogóle zostać zwolniony z odpowiedzialności za należny podatek.

61. Z informacji sądu odsyającego w żaden sposób nie wynika jednak, że podatek należny od dostawcy według prawa polskiego wygasa w wypadku odpowiedzialności komornika. Jeżeli dochodzi do wystąpienia znamion odpowiedzialności, w konsekwencji należy uważyć komornika za dodatkową osobą zobowiązaną do zapłaty podatku.

62. Tym samym polskie uregulowanie dotyczące odpowiedzialności komornika jest zasadniczo dopuszczalne przez art. 205 dyrektywy VAT.

2. Proporcjonalność

63. Przy wykonywaniu uprawnienia z art. 205 dyrektywy VAT państwa członkowskie muszą jednak w szczególności przestrzegać zasady proporcjonalności. Przy stosowaniu środków, które na podstawie tego przepisu są podejmowane w celu jak najskuteczniejszej ochrony praw skarbu państwa, nie powinny one wykraczać poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu(14). Wprowadzenie systemu odpowiedzialności bez winy wykracza poza ten zakres(15), ponieważ według orzecznictwa Trybunału bezwarunkowe przypisywanie osobie utraty dochodów podatkowych, spowodowanej działaniem osób trzecich, na które nie ma ona żadnego wpływu, należy uważyć za oczywiste nieproporcjonalne(16).

64. Według wyjaśnień Rzeczypospolitej Polskiej komornik jest urzędnikiem, a tym samym osobą zaufania publicznego. Słusznie można zatem od niego oczekiwać szczególnej staranności, gdy w ramach swojej działalności pobiera on podatki na rzecz skarbu państwa. Uzasadnia to te ustanowienie wysokich wymagań dla odpowiedzialności komornika i w wypadku działania sprzecznego z obowiązkami ustanowienie odpowiedzialności jego własnym majątkiem.

65. Jak już jednak wyjaśniono powyżej(17), według informacji sądu odsyającego nie jest wykluczone, że na podstawie niezależnych od niego okoliczności komornik nie ma możliwości zadbać o terminowe odprowadzenie podatku. Także w takich wypadkach ponoszona jest odpowiedzialność. Komornik musi zatem odpowiadać za cudze zobowiązanie, nawet jeżeli nie

działania w sposób zawiniony. Sporne polskie uregulowanie może być uważane za proporcjonalne tylko wtedy, gdy odpowiedzialność komornika jest związana z zachowaniem, jakie można mu osobiście zarzucić.

3. Odpowiedź na drugie pytanie prejudycjalne

66. Z tego względu na drugie pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi, że zasada proporcjonalności nie sprzeciwia się przepisowi krajowemu, na którego podstawie komornik sądowy, który ma obowiązek obliczyć, pobrać i wpłacić kwotę podatku z tytułu dostawy nieruchomości dokonanej w trybie egzekucji, ponosi odpowiedzialność za niewykonanie tego obowiązku całym swoim majątkiem, chyba że niewykonanie zostało spowodowane działaniem osoby trzeciej, na które nie miał on wpływu.

C – W przedmiocie uwzględnienia odliczenia

67. Wreszcie w trzecim pytaniu prejudycjalnym (pytanie 2.2) sąd odsyłający dąży do wyjaśnienia, czy dyrektywa VAT sprzeciwia się obowiązkowi pobrania należoności na komornika sądowego, jeżeli musi on odprowadzić kwotę podatku z tytułu dostawy nieruchomości, bez pomniejszenia tej kwoty o kwotę podatku naliczonego od początku okresu rozliczeniowego do daty pobrania podatku od podatnika.

68. Jak wywodzi sąd odsyłający, nieuwzględnienie odliczenia może być niezgodne z art. 206, 250 i 252 dyrektywy VAT oraz zasadą neutralności podatkowej.

69. Z art. 206 dyrektywy VAT wynika, że w momencie składania deklaracji VAT – dokonanej uregulowanej w art. 250 i 252 – podatnik musi zapłacić tylko kwotę netto VAT. Jeżeli komornik zapłaci cudzy podatek, co do zasady powinien mieć taki sam możliwość potrącenia odprowadzanej przez niego kwoty podatku z kwoty odliczenia. Ewentualnie musiałby on faktycznie dokonać zapłaty niższej kwoty lub w ogóle nie dokonać zapłaty i tym samym mógłby odpowiednio obniżyć wymiar swojej odpowiedzialności.

70. Zgodnie z art. 206 zdanie drugie dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą jednak pobrać zaliczki od kwoty podatku VAT. W tym względzie podzielam stanowisko Rzeczypospolitej Polskiej, że podatek odprowadzony przez komornika od pojedynczej transakcji może być uważany za taką zaliczkę. Zaliczka ta może wówczas zostać uwzględniona w ramach deklaracji podatkowej dostawcy za dany okres rozliczeniowy.

71. Nie można przyznać uszkości M. Macikowskiemu w zakresie, w jakim argumentuje on przeciw temu, że państwa członkowskie nie mają swobody kształtowania konstrukcji ustanawianych zaliczek, i powołuje się przy tym na wyrok Balocchi(18). Zastosowanie przepisów krajowych rozpatrywanych w tamtej sprawie mogłoby mieć ten sprzeczny z prawem Unii skutek, że podatnicy musieliby zapłacić podatek VAT od przyszłych transakcji(19). W niniejszej sprawie zapłata podatku VAT następuje jednak na podstawie już zaistniałej transakcji, mianowicie dostawy nieruchomości.

72. Ponadto nieuwzględnienie odliczenia nie sprzeciwia się tej zasadzie neutralności podatkowej. Według owej zasady poprzez mechanizm odliczenia każdy przedsiębiorca ma zostać całkowicie uwolniony od ciążącego podatku VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej(20). Jak jednak wyjaśni Trybunał, chodzi przy tym o wskazówek interpretacyjnych, która nie ma znaczenia nadrzędnego względem przepisów ustawowych(21). Uprawnienie państw członkowskich do poboru zaliczek wynika jednak wyraźnie z art. 206 zdanie drugie dyrektywy VAT.

73. Na trzecie pytanie prejudycjalne należy zatem udzielić odpowiedzi, że art. 206, 250 i 252 dyrektywy VAT i zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwiają się krajowej regulacji, według której komornik sądowy, który ma obowiązek obliczyć, pobrać i wpłacić kwotę podatku z tytułu dostawy nieruchomości dokonanej w trybie egzekucji, jest zobowiązany do odprowadzenia tego podatku bez pomniejszenia tej kwoty o kwotę podatku naliczonego od początku okresu rozliczeniowego od osoby zobowiązanej do zapłaty podatku.

V – Wnioski

74. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby udzielić następującej odpowiedzi na pytania Naczelnego Sądu Administracyjnego:

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej nie sprzeciwia się krajowej regulacji, według której przy dostawie nieruchomości dokonywanej w trybie egzekucji na komornika sądowego prowadzącego tę egzekucję zostaje nałożony obowiązek obliczenia, pobrania i wpłacenia należnego podatku VAT, bez pomniejszenia tej kwoty o kwotę podatku naliczonego od początku okresu rozliczeniowego od osoby zobowiązanej do zapłaty podatku, a komornik ponosi odpowiedzialność za niewykonanie tego obowiązku całym swoim majątkiem, o ile działanie zgodnie z obowiązkiem nie zostaje uniemożliwione komornikowi poprzez działanie podmiotu trzeciego, na które nie ma on żadnego wpływu.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Dz.U. L 347, s. 1.

3 – Dyrektywa Rady z dnia 17 października 2000 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do określenia osoby odpowiedzialnej za zapłatę podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 269, s. 44 – wyd. spec. w j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 338).

4 – Zobacz wyrok Athesia Druck (C-1/08, EU:C:2009:108, pkt 34) w przedmiocie art. 2 ust. 3 trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.U. L 326, s. 40 – wyd. spec. w j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 129).

5 – Zobacz motywy 4 i 7 dyrektywy 2000/65/WE (przywołanej w przypisie 3).

6 – Zobacz w tym znaczeniu wyroki: Komisja/Finlandia, C-249/05, EU:C:2006:411, pkt 46; Komisja/Francja, C-624/10, EU:C:2011:849, pkt 36.

7 – Zobacz pkt 32 powyżej.

8 – Zobacz wyrok Federation of Technological Industries i in. (C-384/04, EU:C:2006:309, pkt 44) w odniesieniu do art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1).

9 – Zobacz wyroki: Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, pkt 49–51; K?ub, C?153/11, EU:C:2012:163, pkt 34, 50 i 51; Mahagében i Dávid, C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, pkt 57–59. Zobacz tak?e wyrok wyrok Gabalfrisa i in., od C?110/98 do C?147/98, EU:C:2000:145, pkt 52–54.

10 – Zobacz wyrok Ablessio, C?527/11, EU:C:2013:168, pkt 29, 30.

11 – Zobacz wyroki: Molenheide i in., C?286/94, C?340/95, C?401/95 i C?47/96, EU:C:1997:623, pkt 46; Teleos i in., C?409/04, EU:C:2007:548, pkt 52; X, C?84/09, EU:C:2010:693, pkt 36; BDV Hungary Trading, C?563/12, EU:C:2013:854, pkt 30.

12 – Wyroki: Gabalfrisa i in., EU:C:2000:145, pkt 52; Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C?188/09, EU:C:2010:454, pkt 26; Ablessio, EU:C:2013:168, pkt 30; Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, pkt 43.

13 – Zobacz np. wyrok Oberbank i in., C?217/13 i C?218/13, EU:C:2014:2012, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo.

14 – Zobacz wyroki: Federation of Technological Industries i in., EU:C:2006:309, pkt 29, 30; Vlaamse Oliemaatschappij, C?499/10, EU:C:2011:871, pkt 20–22.

15 – Zobacz wyroki: Federation of Technological Industries i in., EU:C:2006:309, pkt 32; Mahagében i Dávid, EU:C:2012:373, pkt 48.

16 – Zobacz wyrok Vlaamse Oliemaatschappij, EU:C:2011:871, pkt 24.

17 – Zobacz pkt 51 powy?ej.

18 – C?10/92, EU:C:1993:846.

19 – Wyrok Balocchi, EU:C:1993:846, pkt 27.

20 – Zobacz np. wyroki: Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, pkt 47; NCC Construction Danmark, C?174/08, EU:C:2009:669, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 – Wyrok Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:484, pkt 45.