



Krajowa Rada Komornicza

ul. Szpitalna 4/10 | 00-031 Warszawa | tel. 22 827 71 13 | faks 22 827 29 76 | krk@komornik.pl | www.komornik.pl

Warszawa, dnia 6 lipca 2015 r.

KRK/V/794/15

Szanowny Pan
Mateusz Szczurek
Minister Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00 – 916 Warszawa

W imieniu Krajowej Rady Komorniczej, będącej reprezentantem komorników sądowych (art. 83 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji – Dz. U. z 2011 r., Nr 231, poz. 1376 ze zm., dalej: u.k.s.e.) zwracam się z apelem o **niezwłoczne podjęcie działań zmierzających do uchylenia interpretacji ogólnej z dnia 9 czerwca 2015 r.** (PT1.050.1.2015.LJU.19), zmieniającej interpretację ogólną z dnia 30 lipca 2004 r. (PP10-812 802/04/MR/1556PP).

We wskazanej interpretacji z dnia 9 czerwca 2015 r., Minister Finansów, analizując obowiązujące przepisy prawa oraz tezy wynikające z orzeczeń TSUE, stwierdził, iż komornik sądowy (będący funkcjonariuszem publicznym i wykonującym powierzone mu przez państwo władztwo w zakresie wykonywania orzeczeń sądowych i innych tytułów wykonawczych) prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, działając w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. Stąd uznano, że wykonywane przez komorników czynności podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jako świadczenie usług za wynagrodzeniem. Jednocześnie, zdaniem Ministra Finansów, do tych czynności nie ma zastosowania wyłączenie o którym mowa w art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, a zatem podlegają one opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Z tego względu stwierdzono, że wyjaśnienia zawarte w interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 30 lipca 2004 r. (nr PP10-812 802/04/ MR/1556PP, Dz. Urz. Ministra Finansów z 10 sierpnia 2004 r., Nr 10, poz. 93), pomimo niezmienionego stanu prawnego są nieaktualne. **W konsekwencji uznano, że komornicy są zwolnieni z obowiązku zapłaty podatku od towarów i usług z tytułu wykonywanych przez nich czynności za wynagrodzeniem jedynie do końca miesiąca września 2015 r.**

Komornicy sądowi przyjęli interpretację z dnia 9 czerwca 2015 r. z wielkim zaskoczeniem i niepokojem. Wprowadzenie tak istotnej modyfikacji dotychczasowej sytuacji prawnopodatkowej sądowych organów egzekucyjnych, co należy podkreślić - w drodze bezpośredniej ingerencji w sferę materii będącej przedmiotem regulacji ustawowej poprzez pozaustawową modyfikację wysokości opłaty egzekucyjnej - budzi nie tylko wątpliwości konstytucyjne, ale też w przypadku uznania że podatek od towarów i usług zawiera się w przychodach z tytułu opłat zwrotu wydatków gotówkowych, spowoduje zapaść systemu egzekucji w Polsce. Przedmiotowa interpretacja jest nie tylko wadliwa pod względem formalnym,



szkodliwa dla funkcjonowania sądowych organów egzekucyjnych w Polsce i dla całego systemu egzekucji sądowej, ale też wadliwa pod względem merytorycznym. Nadto wskazać należy, że **po dwunastu latach** istnienia stanu określającego, że zgodnie z obowiązującymi przepisami komornicy sądowi nie podlegają przepisom ustawy o podatku od towarów i usług, przy niezmienionej sytuacji prawnopodatkowej sądowych organów egzekucyjnych, usiłuje się obecnie wprowadzić nowe zasady bez konsultacji z organami samorządu komorniczego, bez zmian w zakresie przepisów prawnych regulujących działalność egzekucyjną w Polsce i bez zapewnienia komornikom sądowym realnej możliwości przystosowania się do ewentualnych zmian.

Jednoznacznie należy stwierdzić, że **komornicy sądowi nie byli i nie mogą być w aktualnym stanie prawnym uznawani za podatników podatku VAT (zarówno na podstawie regulacji prawa europejskiego, jak i prawa krajowego). Podjęta przez Ministra Finansów interpretacja z dnia 9 czerwca 2015 r. jest błędna i wywoła negatywne skutki dla działalności sądowych organów egzekucyjnych.**

Wskazać należy, iż zgodnie z art. 4 Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. (77/388/EWG) w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dziennik Urzędowy nr L 145, 13/06/1977, s. 0001- 0040), który określa, jakie podmioty są podatnikami podatku VAT. Z ust. 5 tego artykułu wynika wprost, nie są uważane za podatników krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne instytucje prawa publicznego w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami. Podmioty te należy traktować jako podatników tylko wówczas, gdy ich wykluczenie z tej kategorii prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji albo gdy ich działalność dotyczy jednej z dziedzin enumeratywnie wyliczonych w załączniku D do Dyrektywy (telekomunikacja, dostarczanie wody, gazu, elektryczności, transport towarów, transport pasażerski itd.). Nie może ulegać wątpliwości, iż komornicy należą do kategorii „organy władzy i inne instytucje prawa publicznego” i nie ma do nich zastosowania żaden z dwóch wyżej wymienionych wyjątków.

Z kolei z treści przytoczonego w interpretacji z dnia 9 czerwca 2015 r. przepisu **art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług wynika jednoznacznie, że 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.

Trybunał Konstytucyjny wypowiadając się na temat władzy publicznej wskazywał, że pojęcie to obejmuje wszystkie władze konstytucyjne państwa lub samorządu, a także inne instytucje, o ile wykonują funkcje „władzy publicznej” w wyniku powierzenia czy przekazania im tych funkcji. „Wykonywanie władzy publicznej dotyczy wszelkich form działalności państwa, samorządu terytorialnego i innych instytucji publicznych, które obejmują bardzo zróżnicowane formy aktywności. Wykonywanie takich funkcji łączy się z regułą, chociaż nie zawsze, z możliwością władczego kształtowania sytuacji jednostki. Dotyczy to obszaru, na którym może



dojść do naruszenia praw i wolności jednostki ze strony władzy publicznej”. Z pojęciem władzy publicznej nie można identyfikować wyłącznie klasycznego organu władzy. Trybunał podkreślał, że **„w pojęciu władzy publicznej mieszczą się bowiem także inne instytucje niż państwowe i samorządowe, o ile wykonują funkcje władzy publicznej w wyniku powierzenia czy przekazania im tych funkcji przez organ władzy państwowej lub samorządowej. Wykonywanie władzy publicznej dotyczy wszelkich form działalności państwa, samorządu terytorialnego i innych instytucji publicznych, które obejmują bardzo zróżnicowane formy działalności”**¹.

Najtrafniejszą charakterystykę komornika sądowego z punktu widzenia zakwalifikowania jego statusu przeprowadził sam Trybunał Konstytucyjny. Biorąc pod uwagę dotychczasowe i bardzo wielowątkowe orzecznictwo można stworzyć opisową definicję, obejmującą następujące elementy składowe, które pozwalają na stwierdzenie, że **komornik sądowy jest szczególnego rodzaju organem państwowym** (pomocniczym organem wymiaru sprawiedliwości) powoływanym przez Ministra Sprawiedliwości²; wyposażony we władcze kompetencje zarówno wobec innych osób, jak również wobec innych instytucji publicznych³; uprawniony do nakładania kar; podległy sądowi, choć nie stanowi organu władzy sądowniczej; podległy nadzorowi sprawowanemu przez właściwego prezesa sądu rejonowego (tj. sądu przy którym działa)⁴; funkcjonariuszem, który poza stosunkiem zatrudnienia prowadzi swoją działalność (prowadzenie kancelarii na własny rachunek) w oderwaniu od zasady budżetowego związania ze Skarbem Państwa⁵; organem, którego kompetencje wymagają pozostawiania w określonych relacjach z innymi uczestnikami postępowania egzekucyjnego przy

¹ Z uzasadnienia wyroku TK z 20 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 26/03, por. też uchwałę TK z 14 maja 1997 r., sygn. W 7/96.

² „(...) jest organem państwa powołanym do wykonywania orzeczeń sądowych w drodze przymusowej egzekucji świadczeń pieniężnych i niepieniężnych, a także wykonywania innych czynności określonych w ustawach, posiadającym – w ramach wykonywania swoich zadań – władcze kompetencje wobec innych podmiotów stosunków prawnych. (...) Funkcjonowanie urzędu komornika opiera się na oczywistym założeniu, że nie wszyscy dłużnicy spełnią dobrowolnie i we właściwym czasie obowiązki ustalone w wyroku sądowym. Dlatego konieczne jest stworzenie instytucji dysponującej środkami przymusu w celu zapewnienia posłuszeństwa orzeczeniom sądu. Z zasady państwa prawnego wynika, że przymusu tego nie mogą stosować sami wierzyciele, ale tylko instytucja władzy publicznej” – Wyrok TK z 3 grudnia 2003 r., sygn. akt K 5/02.

³ „Komornik wykonuje zadania państwa i jest wyposażony w państwowe imperium w zakresie egzekucji tytułów wykonawczych. Dysponuje przy tym możliwością stosowania przymusu celem przełamania oporu dłużników i skutecznego przeprowadzenia czynności egzekucyjnych” - Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Sprawiedliwości - z upoważnienia ministra - na interpelację nr 8719 (polska Stanisława Szweda przesłaną w ślad za pismem z dnia 13 września 2012 r. (SPS-023-8719/12) w sprawie kontynuacji pracy przez mianowanych komorników sądowych, którzy ukończyli 65 lat), zamieszczona na stronie www.sej.gov.pl

⁴ „(...) komornicy sądowi są organami państwa powołanymi do wykonywania orzeczeń sądowych w drodze przymusowej egzekucji świadczeń pieniężnych i niepieniężnych, a także wykonywania innych czynności określonych w ustawach, posiadającymi władcze kompetencje wobec innych podmiotów stosunków prawnych, a dla wykonywania swoich zadań posiadającymi środki osobowe i rzeczowe w postaci kancelarii komorniczych” – Postanowienie TK z 30 sierpnia 2011 r. sygn. akt SK 1/10.

⁵ Art. 3a ustawy o komornikach, jest wyrazem swoistej prywatyzacji zawodu komornika w zakresie dotyczącym finansowania jego działalności oraz jego wynagradzania - por. wyroki TK z: 17 maja 2005 r., sygn. P 6/04; z 24 lutego 2009 r., sygn. SK 34/07.



jednoczesnym zastrzeżeniu, że relacje te mają charakter publicznoprawny a nie prywatny⁶; osobą wykonującą zawód zaufania publicznego⁷.

Jednocześnie Trybunał podkreślił, że komornik sądowy nie może być identyfikowany z osobistym i majątkowym statusem, tzw. piastuna organu, prowadzącego swoją działalność zawodową na własny rachunek (art. 3a u.k.s.e.), co ma służyć zwiększeniu konkurencyjności i efektywności egzekucji przy jednoczesnym odciążeniu Skarbu Państwa, a konkretnie możliwości finansowych resortu sprawiedliwości⁸.

Powyższa charakterystyka nie pozostawia wątpliwości, że komornik sądowy, choć nie sprawuje wymiaru sprawiedliwości, na płaszczyźnie rozwiązań ustrojowych i kompetencji ustawowych **uzyskuje status organu władzy publicznej**, którego funkcje i zadania wykonuje bezpośrednio (lub przy udziale ustawowo zdefiniowanych osób) i w zakresie swojego działania wyposażony jest w możliwość stosowania środków przymusu. Szczególny (kodeksowy) jest zakres i charakter jego ochrony (prawnokarnej), jak i odpowiedzialności za wyrządzenie szkody. Do komornika sądowego, co wprost stwierdził Trybunał Konstytucyjny, stosuje się bezpośrednio reżim odpowiedzialności wynikający z treści art. 77 ust. 1 Konstytucji RP⁹.

⁶ „(...) komornika oraz strony postępowania egzekucyjnego (wierzyciela i dłużnika) nie łączy stosunek o charakterze prywatnoprawnym, ale o charakterze publicznoprawnym. To, że egzekwowane przez komornika świadczenia mają z reguły charakter cywilnoprawny, nie oznacza, że egzekucja tych świadczeń ma taki sam charakter. Zgodnie z zasadą państwa prawnego przymusowe wykonywanie wyroków w sprawach cywilnych nie odbywa się w drodze osobistych działań wierzyciela, ani osób, którym zleca on wykonanie konkretnego wyroku. Z uwagi na przyjęte we współczesnym państwie prawnym założenie, iż stosowanie środków przymusu stanowi w zasadzie monopol państwa, przymusowa egzekucja wyroków sądowych odbywa się w drodze działań organów państwa, które nie działają na zlecenie wierzyciela, ale w ramach własnych, przyznanych im przez państwo uprawnień”. – Wyrok TK z 3 grudnia 2003 r., sygn. akt K 5/02.

⁷ W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie stwierdzał, że zawód komornika należy zaliczyć do kategorii zawodów zaufania publicznego (zob. wyrok z 3 grudnia 2003 r., sygn. K 5/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 98 i wyrok z 11 maja 2007 r., sygn. K 2/07, OTK ZU nr 5/A/2007, poz. 48).

⁸ Wyroki z: 24 lutego 2003 r., sygn. akt K 28/02, OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13, 3 grudnia 2003 r., sygn. akt K 5/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 98, 20 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 26/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 3, 17 maja 2005 r., sygn. akt P 6/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 50, 8 maja 2006 r., sygn. akt P 18/05, OTK ZU nr 5/A/2006, poz. 53, 9 stycznia 2007 r., sygn. akt P 5/05, OTK ZU nr 1/A/2007, poz. 1, 27 lutego 2007 r., sygn. akt P 22/06, OTK ZU nr 2/A/2007, poz. 12, 24 lutego 2009 r., sygn. akt SK 34/07, OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 10).

⁹ „(...) komornik z pewnością wykonuje funkcje publiczne, co szkody przezeń wyrządzone lokuje w zasięgu regulacji art. 77 ust. 1 Konstytucji)” (...) Zasadzie legalizmu nie odpowiada sytuacja, gdy odpowiedzialność za bezprawne zachowania osoby działającej jak (jako, za) organ władzy publicznej, i to - co kluczowe - prowadzącej tę działalność na własny rachunek (jak to ma miejsce w wypadku komornika) - jest wyłączona w pewnym zakresie, przy jednoczesnym zachowaniu samej zasady odpowiedzialności odszkodowawczej Państwa za także działanie władzy publicznej, ucieleśniające się w zachowaniach komornika naruszających prawo. Sytuacja, w której odpowiedzialność za szkody wyrządzone przez komornika (działającego na własny rachunek) w wyniku jego bezprawnego i niezgodnego ze standardami konstytucyjnymi prowadzenia egzekucji, w ostatecznym rozrachunku zostałyby przerzucone na Państwo jako takie - nie jest więc zgodna z art. 77 ust. 1 Konstytucji, wyrażającym gwarancję alokacji ryzyka za działanie Państwa zgodne z zasadą art. 7 Konstytucji”. - Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 20 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 26/03.



W takim ujęciu, konkretyzowanym przez orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, bez uprzedniej zmiany obowiązujących regulacji ustawowych, a jednocześnie przy uwzględnieniu obowiązującej treści art. 15 ust 6 ustawy o podatku od towarów i usług (*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*) uznanie w drodze interpretacji Ministra Finansów komornika sądowego za podatnika tego podatku jest niedopuszczalne, bowiem przeczy systemowo (konstytucyjnie i ustawowo) zdefiniowanemu statusowi komornika sądowego.

Już z tego powodu brak jest jakichkolwiek przesłanek prawnych do zmiany statusu prawnopodatkowego komorników sądowych w drodze interpretacji Ministra Finansów, bez jakichkolwiek zmian przepisów regulujących ustrój i pozycję ustrojową sądowych organów egzekucyjnych.

Interpretacja z dnia 9 czerwca 2015 r. budzi też wątpliwości z punktu widzenia treści art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Nie powinno budzić wątpliwości, że prawo komornika do pobierania opłat egzekucyjnych stanowi prawo majątkowe podlegające ochronie konstytucyjnej. W wyroku z dnia 14 maja 2009 r. (K 21/08) znalazło się stwierdzenie, że „Wynagrodzenie komornika nie może być traktowane jako prawo „gorszej kategorii” i korzysta z konstytucyjnej ochrony przewidzianej w art. 64 ust. 2 Konstytucji”.

Wiele przemawia za tym, że **opłata egzekucyjna ma charakter daniny publicznej**. Taki pogląd wyraził Sąd Najwyższy, stwierdzając, że „opłata egzekucyjna jest daniną publicznoprawną określoną w ustawie co do wysokości, trybu uiszczenia i rozliczania, niezależną od rzeczywistego nakładu pracy komornika lub jego woli.”¹⁰

Uzasadnia to po pierwsze fakt, iż opłata egzekucyjna wiąże się z realizacją zadania publicznego, jakim jest egzekucja orzeczeń sądowych wydawanych w imieniu Rzeczypospolitej. Po drugie, celem opłaty egzekucyjnej jest finansowanie całej działalności egzekucyjnej prowadzonej przez komornika, a nie wyłącznie wydatków poniesionych w konkretnej sprawie oraz dochodu komornika. Działalność egzekucyjna nie jest działalnością gospodarczą prowadzoną na własne ryzyko. Komornik jest funkcjonariuszem publicznym, a egzekucja jest władczym aktem władzy publicznej. Określenie „na własny rachunek” oznacza, że państwo (Skarb Państwa) nie partycypuje w kosztach prowadzenia działalności egzekucyjnej. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 26 czerwca 2012 r. (P 13/11) „art. 3a ustawy o komornikach sądowych i egzekucji przesądził (...), że komornik – mimo iż nie jest przedsiębiorcą – wykonuje czynności egzekucyjne na własny rachunek. Wprowadzona przez ustawodawcę formuła „wykonywania czynności na własny rachunek” musi być rozumiana jako wyraz swoistej „prywatyzacji” zawodu komornika, dotyczącej finansowania jego działalności i – co za tym idzie – jego wynagradzania. Choć komornik ponosi ryzyko finansowe swojej działalności, nie ma klasycznego statusu przedsiębiorcy. Poddany jest uregulowaniom ograniczającym swobodę działalności i wykluczającym kierowanie się zasadą maksymalizacji zysku. Nie może odmówić przyjęcia wniosku o wszczęcie egzekucji lub wykonania

¹⁰ Uchwała Sądu Najwyższego z 18 lipca 2000 r., sygn. III CZP 23/00.



postanowienia o udzieleniu zabezpieczenia, do przeprowadzenia których jest właściwy miejscowo i rzeczowo zgodnie z ustawą (art. 8 ust. 4 ustawy o komornikach). Nie przysługuje mu więc prawo profilowania działalności i podejmowania egzekucji stosownie do prognozowanych szans jej powodzenia.”¹¹

Takie stanowisko Trybunału należy powiązać z innym, w którym Trybunał Konstytucyjny uznał się za kompetentny do badania w ramach skargi konstytucyjnej (a więc kontroli konkretnej) konstytucyjności aktów prawa unijnego – „aktem normatywnym, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, może być nie tylko akt normatywny wydany przez któryś z organów polskich, ale także – po spełnieniu dalszych warunków – akt wydany przez organ organizacji międzynarodowej, której członkiem jest Rzeczpospolita Polska. Dotyczy to w pierwszym rzędzie aktów należących do prawa Unii Europejskiej, stanowionych przez instytucje tej organizacji. Akty takie wchodzą bowiem w skład obowiązującego w Polsce porządku prawnego i wyznaczają sytuacje prawne jednostki.”¹² Trybunał wskazał jednocześnie, że „Przed orzeczeniem o niezgodności aktu prawa pochodnego z Konstytucją należy się upewnić co do treści norm unijnego prawa pochodnego, które są przedmiotem kontroli. Służyć temu może wystąpienie do Trybunału Sprawiedliwości z pytaniem prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE w kwestii interpretacji lub ważności przepisów budzących wątpliwości”, co w przedmiotowym zakresie miało miejsce.

Abstrahując od zasadności zainicjowania takiej drogi postępowania zgodzić się trzeba z tym, że wyrok TSUE w znacznej części uwzględnia fakt, iż komornik sądowy w Polsce jest funkcjonariuszem publicznym działającym w ramach przyznanego mu przez ustawę *imperium*. To ostatnie wiąże się z uprawnieniem do stosowania określonych w przepisach prawa powszechnie obowiązującego środków przymusu bezpośredniego, jak również z powagą reprezentowanego urzędu.

Biorąc jednak pod uwagę charakter systemu organizacji egzekucji sądowej niezbędne jest zatem – co jeszcze raz należy podkreślić - uwzględnienie konieczności zapewnienia sprawnego funkcjonowania istniejącego modelu komornika sądowego, który jest wprawdzie funkcjonariuszem publicznym funkcjonującym przy sądzie rejonowym, ale wykonuje powierzone czynności na własny rachunek i odpowiedzialność. Komornik jest organem samofinansującym się, ponoszącym ryzyko własnej działalności oraz odpowiedzialność osobistą za własną działalność.¹³

Swoista prywatyzacja zawodu komornika sądowego spowodowała, że państwo (Skarb Państwa) nie jest w tym zakresie obciążone jakimikolwiek zobowiązaniami. Nie zabezpiecza jednocześnie środków finansowych niezbędnych do funkcjonowania komornika i prowadzonej przez niego kancelarii komorniczej. Dlatego też rolą ustawodawcy w tym zakresie jest wyważenie relacji wysokości opłat i wynagrodzenia komornika sądowego w odniesieniu do jego obowiązków. Zarówno więc działanie ustawodawcy (jak i innych organów państwa) nie może przybrać postaci arbitralnego przerzucania na komornika sądowego całego ciężaru

¹¹ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2011 r., sygn. SK 44/09.

¹² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 listopada 2011 r., sygn. SK 45/09.

¹³ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 16 czerwca 2009 r., sygn. SK 5/09.



prowadzenia egzekucji bez jednoczesnego zabezpieczenia podstaw jego ekonomicznego bytu jako podmiotu prowadzącego specyficzny rodzaj działalności (samodzielnie ponoszącego koszty działania, w tym koszty osobowe, rzeczowe i majątkowe).

Jak podkreśla się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego „Nie ma podstaw do twierdzenia, że interes publiczny zawsze jest przeciwstawny interesom jednostek, jednak do sprzeczności pomiędzy tymi interesami może niekiedy dochodzić.”¹⁴ Nie budzi wątpliwości, że postępowanie egzekucyjne ze swej istoty prowadzi do kolizji między interesem publicznym i interesem uczestników takiego postępowania. Nie może jednak prowadzić do sytuacji, w której instytucję komornika traktuje się wyłącznie jako organ (istotny element systemu prawnego) o charakterze prewencyjnym. Taki charakter musiałby się bowiem wiązać z zagwarantowaniem przez ustawodawcę odpowiednich środków finansowych zabezpieczających komornikowi sądowemu i prowadzonej przez niego kancelarii ekonomicznych podstaw umożliwiających funkcjonowanie. Takich rozwiązań w ustawie o egzekucji sądowej jednak nie ma.

Podsumowaniem dotychczasowego orzecznictwa w kwestii konstytucyjnego statusu komornika jest wyrok z dnia 12 kwietnia 2012 r., SK 21/11, w którym - przypominając swoje dotychczasowe ustalenia - Trybunał powtórzył, że „komornik jest funkcjonariuszem publicznym (art. 1 ustawy o komornikach), który został wyposażony przez państwo w kompetencje władcze zarówno w stosunku do osób (art. 761 i art. 764 k.p.c.), jak i wobec instytucji publicznych (art. 761 i art. 765 k.p.c.). Przysługuje mu upoważnienie do nakładania kar. Takie ukształtowanie jego kompetencji przesądza o tym, że komornik jest organem władzy publicznej, czego symboliczny wyraz stanowi prawo używania pieczęci urzędowej z godłem państwa. Komornicy są powoływani przez organ państwa, tj. Ministra Sprawiedliwości i działają przy sądach rejonowych, nie wchodząc jednak w ich strukturę. Uwzględniając organizacyjne i funkcjonalne powiązanie komornika z władzą sądowniczą Trybunał podkreślał, że komornik nie sprawuje mimo to wymiaru sprawiedliwości w rozumieniu art. 175 ust. 1 Konstytucji i nie jest organem sądowym.¹⁵ Czynności egzekucyjne komornika pozostają jednak w związku z działalnością organów wymiaru sprawiedliwości, dlatego też w nauce prawa określa się komornika jako pomocniczy organ wymiaru sprawiedliwości”.

Co więcej, Trybunał podkreśla, że „komornika oraz strony postępowania egzekucyjnego (wierzyciela i dłużnika) łączy stosunek nie o charakterze prywatnoprawnym, ale o charakterze publicznoprawnym. Funkcjonowanie urzędu komornika opiera się na oczywistym założeniu, że nie wszyscy dłużnicy spełnią dobrowolnie i we właściwym czasie obowiązki ustalone w wyroku sądowym i dlatego muszą one zostać wyegzekwowane z użyciem przymusu państwowego. Komornik działa tym samym nie na zlecenie wierzyciela, ale formalnie rzecz biorąc w imieniu państwa, którego zadaniem jest zapewnienie wykonania wyroków sądowych. Tylko faktycznie działa on w interesie wierzyciela jako osoby, której sąd w odpowiednim orzeczeniu zapewnił ochronę publicznoprawną.¹⁶ W ten sposób państwo gwarantuje również

¹⁴ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 28 lutego 2012 r., sygn. K 5/11, z odwołaniem się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 20 kwietnia 2011 r., sygn. Kp 7/09.

¹⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 grudnia 2003 r., sygn. K 5/02.

¹⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 grudnia 2003 r., sygn. K 5/02.



skuteczność wyroków sądowych i efektywną realizację zagwarantowanego w art. 45 ust. 1 Konstytucji prawa do sądu”.

Opłaty egzekucyjne nie służą pokryciu jedynie kosztów działalności egzekucyjnej w danej sprawie, ale **wszystkich kosztów tej działalności w ramach kancelarii komorniczej**, włącznie z kosztami przeprowadzenia egzekucji bezskutecznych. W praktyce – jak się wylicza – jedynie około 20% ogółu spraw kończy się skuteczną egzekucją. W ugruntowanym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreślono wielokrotnie, że „z art. 35 ustawy o komornikach sądowych i egzekucji wynika, że komornik otrzymane we wszystkich prowadzonych przez siebie postępowaniach opłaty egzekucyjne przeznaczać ma na pokrycie ogólnych kosztów działalności egzekucyjnej. Należy tu przypomnieć, iż opłata egzekucyjna ustalana jest normatywnie w sposób niezwiązany z kosztami konkretnego postępowania egzekucyjnego. Inaczej mówiąc – ustawa nie zakłada, że każde postępowanie egzekucyjne ma przynosić komornikowi „dochód”, ani nawet, że każde postępowanie egzekucyjne będzie się „bilansować”, tj. komornik otrzyma dokładnie tyle, ile wynosiły jego wydatki w tym postępowaniu. Oznacza to, że nie jest również wykluczone obciążenie komornika pewnymi kosztami, skoro bowiem zgodnie z konstrukcją opłaty jako „ryczałtowego” zwrotu kosztów i wynagrodzenia komornika dopuszczalne jest, aby komornik otrzymał kwotę wyższą niż jego wydatki, to możliwa jest również sytuacja odwrotna, polegająca na braku należytego zwrotu kosztów.”¹⁷

Tego rodzaju sytuacja, iż postępowanie egzekucyjne nie będzie się bilansować może być jednak wynikiem rozmaitych okoliczności faktycznych, a nie założenia normatywnego ustawodawcy, który niejako z góry naraża komorników sądowych na konieczność utraty zdolności do finansowania swojej działalności. Wydaje się, że w przypadku zaproponowania tak ogólnikowej treści interpretacji, nieuwzględniającej specyfiki prowadzonej przez komornika sądowego egzekucji sądowej, spełniony zostaje warunek postawienia zarzutu naruszenia art. 64 Konstytucji RP. Już w wyroku z 3 grudnia 2003 r., sygn. K 5/02, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że zarzut naruszenia przewidzianej w art. 64 ust. 2 Konstytucji ochrony praw majątkowych mógłby być uzasadniony w sytuacji, gdyby założeniem ustawodawcy – założeniem normatywnym, a nie wynikającym tylko z sytuacji faktycznej – była konieczność ponoszenia kosztów działalności egzekucyjnej z własnego majątku komornika, i to majątku, który nie pochodzi z opłat egzekucyjnych w innych sprawach. Należy podkreślić, iż nie chodzi tu o sferę faktów, tzn. ustalenie, że w wypadku określonych kancelarii komorniczych tak jest, ale o sferę norm, tzn. założenie ustawodawcy, że tak ma być.¹⁸

Sposób ustalenia wysokości opłaty egzekucyjnej powinien zatem racjonalnie ważyć pomiędzy interesem publicznym w postaci z jednej strony sprawnie funkcjonującego i stabilnego systemu egzekucji sądowej, a z drugiej interesu wierzycieli wyrażającego się w nieobciążaniu ich ekstremalnie wysokimi opłatami egzekucyjnymi oraz interesem komorników sądowych. Ten ostatni wyraża się w takim ustaleniu wysokości opłaty egzekucyjnej, by pokrywała ona koszty działalności egzekucyjnej i zapewniała dochód komornika. Jest to tym bardziej istotne, że zgodnie z obowiązującą ustawą o komornikach

¹⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 16 czerwca 2009 r., sygn. SK 5/09.

¹⁸ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 14 maja 2009, sygn. K 21/08.



sądowych i egzekucji nie obciążono państwa w finansowaniu kosztów działalności egzekucyjnej, a niewątpliwie zapewnienie sprawnego funkcjonowania systemu egzekucji sądowej jest zadaniem publicznym. Skoro zatem w obecnym stanie prawnym ustawa scedowała wykonywanie tego zadania na komorników sądowych prowadzących działalność w swoim imieniu i na własną odpowiedzialność, od państwa (ustawodawcy) należy wymagać stworzenia racjonalnych podstaw ekonomicznych jego realizacji.

Brak szczegółowych rozwiązań ustawowych uwzględniających specyfikę statusu komornika sądowego, które łączyłyby się ze sprecyzowaniem zasad (wyłączeń) obliczania, pobierania i odprowadzania podatku od towarów i usług prowadzi do powstania wątpliwości w zakresie należytej ochrony praw, o których mowa w art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP, biorąc natomiast pod uwagę, że od dnia 1 października 2015 roku wykonywane przez komorników czynności należy uznać za podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług świadczenie usług za wynagrodzeniem zostało sprecyzowane w drodze interpretacji Ministra Finansów bez jednoczesnego określenia potencjalnych skutków takiego stanu rzeczy jest sprzeczne z konstytucyjnie zdefiniowaną zasadą wyłączności ustawy.

Negatywnym efektem przyjęcia rozwiązania zawartego w interpretacji Ministerstwa Finansów może być nie tylko spadek dochodów komorników (różnicy między przychodami a kosztami działalności egzekucyjnej jako całości), ale także trudności w zakresie realizacji ustawowego obowiązku prowadzenia i utrzymywania kancelarii komorniczej na odpowiednim poziomie, co ma także swój aspekt społeczny (odpowiednia lokalizacja, dostępność itd.). W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2011 r., sygn. SK 44/09 wskazano, że „komornik dysponuje swoistym „przedsiębiorstwem” – zapleczem osobowym i materialnym w postaci kancelarii, którą ma obowiązek utrzymywać na poziomie odpowiednim do godności urzędu i posiadanych środków (art. 3 ust. 2 pkt 3 *in fine* u.k.s.e.). Ustawa wymaga zatem od komornika czynienia stosownych nakładów, ograniczając jednocześnie swobodę poszukiwania dodatkowych źródeł dochodów. Komornicy poddani są bowiem ograniczeniom podejmowania dodatkowego zajęcia lub zatrudnienia (art. 21 u.k.s.e.). Rozwiązanie to gwarantuje między innymi dyspozycyjność komornika”.

Trzeba jednocześnie podkreślić, że pełne ryzyko finansowe działania kancelarii spoczywa na komorniku, a jedynym obecnie źródłem finansowania są opłaty, dodatkowo uzależnione od efektywności egzekucji. Z tego też powodu sposób ustawowego zdefiniowania treści przepisów będących podstawą pobierania opłat, zasad działania komornika i prowadzenia kancelarii komorniczych musi charakteryzować się odpowiednią przejrzystością i tworzyć zwarty i kompletny system norm. System ten musi uwzględniać specyfikę regulowanych stosunków prawnych i odpowiednio, tzn. w równym stopniu zabezpieczać uprawnienia wszystkich uczestników postępowania egzekucyjnego. Jednocześnie jego ocena musi następować w oparciu o ogół obowiązujących zasad i wartości konstytucyjnych.

W świetle powyższego należy mieć na uwadze to, że wdrożenie od dnia 1 października 2015 r. obowiązków, o których mowa w interpretacji, nie dość że nie jest poparte żadnymi wyliczeniami określającymi skutki jego praktycznego zastosowania, to dodatkowo nie wiąże się



w jakikolwiek sposób z propozycjami zmian ustawy o komornikach sądowych i egzekucji. Idzie mianowicie o zmiany służące sprecyzowaniu relacji między charakterem i istotą opłat, a możliwością obniżenia ich wysokości w związku z koniecznością uiszczenia podatku VAT (nie wspominając o sumie okoliczności uwzględniających specyfikę wykonywania swoich obowiązków przez komornika – np. zastępstwo, przekazanie środków do depozytu sądowego itd.). Grozi to trudnościami w przetrwaniu kancelarii komorniczych, a ostatecznie – jak powiedziano – może zagrozić stabilności systemu egzekucji sądowej. Konsekwencje te należy zatem rozpatrywać na dwóch płaszczyznach, a mianowicie z jednej strony praw majątkowych komornika sądowego, a z drugiej interesu publicznego w postaci sprawnej i skutecznej egzekucji sądowej.

Zakładając na obecnym etapie, że podatek VAT zawarty będzie w opłacie egzekucyjnej, obniżenie wysokości opłat egzekucyjnych spowoduje spadek przychodów kancelarii o 18,7%, a spadek dochodów średnio o 50%, zaś w skrajnych przypadkach nawet o 90%. Z przeprowadzonych przez samorząd komorniczy analiz wynika, że skutek uczynienia komorników sądowych podatnikami podatku VAT, zmuszeni oni będą do radykalnego obniżenia kosztów działalności egzekucyjnej, albowiem spadek przychodu z opłat spowoduje niemożność utrzymania kancelarii komorniczej na dotychczasowym poziomie. Oznaczać to musi w pierwszej kolejności redukcję zatrudnienia, o ile dany komornik zatrudnia pracowników. W wielu kancelariach nie istnieje możliwość takiego ograniczenia kosztów, co w istocie uniemożliwi tym komornikom dalsze prowadzenie działalności egzekucyjnej. **W każdym przypadku skutkiem wdrożenia omawianej interpretacji Ministra Finansów będzie brak możliwości właściwej realizacji powierzonych komornikom zadań, co bezpośrednio wpłynie na sprawność i skuteczność egzekucji.**

Niewątpliwie wejście w życie interpretacji spowoduje też daleko idące negatywne skutki społeczne, związane z redukcją zatrudnienia w kancelariach komorniczych (obecnie komornicy zatrudniają ok. 12 tys. pracowników), **w tym również redukcją zatrudnienia aplikantów i asesorów komorniczych** oraz negatywne skutki fiskalne związane ze spadkiem wpływów z podatku dochodowego komorników i zatrudnianych przez nich pracowników, jak i kosztami aktywizacji zawodowej osób zwalnianych z kancelarii komorniczych.

Stabilność systemu egzekucji komorniczej, podobnie jak stabilność systemu finansów publicznych, nie pozwala na rozwiązania chaotyczne, niepoparte rzetelnymi wyliczeniami ich skutków, a także niepowiązane z konsekwencjami wcześniej wprowadzonych rozwiązań (jak choćby wspomniana regulacja ograniczenia podejmowania spraw z wyboru). Warto zauważyć, że do interpretacji nie dołączono jakichkolwiek wyników badań i symulacji, które określałyby potencjalne skutki ustawy dla funkcjonowania stabilnego systemu egzekucji sądowej. Ma to istotne znaczenie, ponieważ już wejście w życie ostatniej nowelizacji ustawy o komornikach sądowych i egzekucji (z dnia 9 kwietnia 2015 r.) w istotny sposób wpłynie na funkcjonowanie szeregu kancelarii komorniczych.

Odwołując się do tezy wyroku Trybunału Konstytucyjnego wydanego w sprawie o sygn. P 13/11, wskazującego, że „(...) w świetle orzecznictwa Trybunału „punktem wyjścia dla kontroli konstytucyjności prawa jest zawsze założenie racjonalnego działania ustawodawcy”,



należy przyjąć, że wszelkie działania prawodawcy są efektem dogłębnego rozważenia problemu i dojrzałej decyzji. Od racjonalnego prawodawcy wymaga się, by jego rozstrzygnięcia były podejmowane na gruncie wszechstronnej i uporządkowanej wiedzy i aby przewidywał środki prawne adekwatne do osiągnięcia założonych celów. Innymi słowy: legislacja w tym sensie nieracjonalna nie może być w demokratycznym państwie prawnym uznana za „przyzwoitą”, choćby nawet spełniała wszelkie, przewidziane przez obowiązujące ustawy, formalne kryteria tworzenia prawa (na przykład w zakresie formy aktu czy trybu jego uchwalenia i ogłoszenia).¹⁹

Trudno uznać, że sposób interpretacji przyjęty w odniesieniu do komorników sądowych w zakresie stosowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług w powiązaniu z przepisami ustawy o komornikach sądowych i egzekucji spełnia wymogi wskazane wyżej.

Tym samym, z uwagi na fakt, że komornik sądowy jest organem władzy publicznej, a pobierane przez niego opłaty egzekucyjne służące pokryciu działalności egzekucyjnej mają charakter daniny publicznej, obejmuje go wyłączenie przewidziane w art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, a zatem interpretacja Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2015 r. jest całkowicie pozbawiona podstaw prawnych.

Niezależnie od powyższego wskazać należy, że tak szybkie wprowadzenie (pozaustawowe) opodatkowania komorników sądowych bez uprzedniego przyjęcia odpowiednich rozstrzygnięć ustawodawczych doprowadzi do powstania stanu niepewności prawnej i szeregu sporów z organami podatkowymi. Ponadto, w skrajnym wypadku zagrazi funkcjonowaniu egzekucji sądowej.

Zdaniem Krajowej Rady Komorniczej, ewentualne uczynienie komorników podatnikami podatku od towarów i usług wymaga uprzednich zmian ustawowych.

Jednym z problemów, który powinien być rozwiązany w drodze interwencji ustawodawcy, jest ustalenie **jakie przychody komorników sądowych podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT**. Komornicy sądowi uzyskują dwojakiego rodzaju przychody: opłaty egzekucyjne oraz zwrot wydatków gotówkowych. W świetle art. 29a ustawy o podatku od towarów i usług, zarówno opłaty egzekucyjne, jak też zwrot wydatków gotówkowych mogą zostać potencjalnie uznane za przychody komornika sądowego podlegające opodatkowaniu tym podatkiem.

Z punktu widzenia unormowań zawartych w ustawie o komornikach sądowych i egzekucji, zwracane komornikowi wydatki gotówkowe są kwotami, które mają obciążać wierzyciela, który uzyskuje ich zwrot od dłużnika. Natomiast komornik albo sam pokrywa tymczasowo te wydatki, albo też uzyskuje zaliczkę na ich pokrycie od wierzyciela. Stąd też treść ekonomiczna wydatków gotówkowych wskazuje, że nie powinny one zostać doliczone do przychodu komornika podlegającego opodatkowaniu podatkiem VAT. Jednakże do tych kwot nie da się wprost zastosować przepisu art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług, który stanowi, że *"podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz*

¹⁹ Por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 czerwca 1999 r., sygn. K 5/99, OTK ZU nr 5/1999, poz. 100 oraz powołany wcześniej o sygn. P 6/04"



*nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku". Dlatego też należy w drodze stosownego przepisu ustawowego rozstrzygnąć, iż do podstawy opodatkowania komorników sądowych wchodzi **wyłącznie kwoty z tytułu pobieranych opłat egzekucyjnych**. Brak takiego przepisu będzie prowadził do sporów, czy zwrot wydatków gotówkowych podlega opodatkowaniu czy też mu nie podlega. Natomiast w sytuacji, w której zwrot wydatków gotówkowych podlegałby opodatkowaniu, kwoty tego zwrotu podlegałyby pomniejszeniu o podatek od towarów i usług. W konsekwencji komornik odzyskiwałby poniesione kwoty wydatków gotówkowych pomniejszone o podatek od towarów i usług. Mógłby on wprowadzić "zniwelować" tę sytuację w pewnym zakresie poprzez odliczenie podatku naliczonego związanego z nabyciem towarów i usług, z tytułu których przysługuje zwrot wydatków gotówkowych, jednakże ze względu na unormowania zawarte w ustawie o podatku od towarów i usług nie cały podatek naliczony związany z tymi zakupami mógłby zostać odliczony. Tytułem przykładu można choćby wskazać, że wśród zwrotu wydatków gotówkowych mieszczą się koszty doręczenia korespondencji, które w wypadku kancelarii komorniczych stanowią stosunkowo wysoką kwotę. Jeśli zostaną one opodatkowane, to komornik uiszcza od nich podatek należny. Jednak jeśli komornik nabędzie usługi pocztowe, które będą zwolnione od podatku od towarów i usług na mocy art. 43 ust. 1 pkt 17 ustawy o podatku od towarów i usług albo też w celu wysłania korespondencji nabędzie znaczki pocztowe zwolnione od podatku na mocy art. 43 ust. 1 pkt 4 tej ustawy, nie zostanie mu naliczony podatek od towarów i usług, który mógłby odliczyć w celu zniwelowania podatku należnego. Podobnie będzie z opłatami z tytułu przekazania wyegzekwowanych kwot wierzycielowi. Będzie to oznaczało, że część ciężaru podatku od towarów i usług będzie musiał ponieść sam komornik sądowy. To zaś stałoby w oczywistej sprzeczności z zasadą, że to ostateczny konsument ponosi ciężar podatku od towarów i usług, oraz z unormowaniem zawartym w art. 39 ust. 1 i 2 u.k.s.e., który przewiduje bezwzględną zasadę, iż komornik powinien uzyskać zwrot pełnej kwoty poniesionych przez niego wydatków gotówkowych poniesionych w toku egzekucji.*

Wprowadzenie opodatkowania komorników sądowych podatkiem VAT spowoduje również, że niekonstytucyjny stanie się przepis art. 63 ust. 1-3 w zw. z ust. 4 u.k.s.e. Z przepisu art. 63 ust. 4 u.k.s.e. wynika, że dla celów ustalenia dochodu pobieranego przez zastępcę komornika nie uwzględnia się faktu zapłaty przez komornika zastępowanego podatku VAT. Zatem zastępcy komornika przysługuje prawo pobrania należnej mu opłaty bez pomniejszania jej o należny podatek VAT. To zaś będzie oznaczało, że w wypadku gdy zastępca pobierze pełną opłatę, to komornik zastępowany będzie musiał uiszczyć od niej podatek VAT. Tego rodzaju rozwiązanie jest niezgodne z konstytucyjną zasadą ochrony własności.

Na tle instytucji zastępstwa komornika sądowego pojawia się również kwestia ustalenia, **czy zastępca komornika sądowego jest podatnikiem podatku od towarów i usług** oraz kwestia, czy należy go traktować jako osobę świadczącą usługę egzekucyjną, czy też jako osobę świadczącą usługę na rzecz zastępowanego komornika sądowego. Kwestia ta nie może być rozstrzygnięta w oparciu o obowiązujące unormowania prawne. Stąd też, by uniknąć sporów na tym tle, konieczna jest interwencja ustawodawcza, która jednoznacznie rozstrzygnie ten problem.



Interwencji ustawodawczej wymaga również unormowanie zagadnienia **momentu powstania obowiązku podatkowego** z tytułu usług świadczonych przez komornika sądowego. Unormowanie to jest niewątpliwie składnikiem uregulowań stanowiących przedmiot podatku. Stąd też, w myśl art. 217 Konstytucji, musi zostać zawarte w ustawie podatkowej.

Tymczasem brak dostosowania momentu zajścia zdarzenia podlegającego opodatkowaniu, a więc w konsekwencji momentu powstania zobowiązania podatkowego, do sytuacji w jakiej znajdują się komornicy sądowi, może prowadzić do wielu negatywnych konsekwencji. Zasadniczo komornicy sądowi pobierają opłaty egzekucyjne z wyegzekwowanych od dłużnika kwot. Jednakże w wypadku gdy jest sporządzany plan podziału (np. w egzekucji z nieruchomości), mogą oni otrzymać należną im opłatę w ramach wykonania tego planu. To zaś może mieć miejsce szereg miesięcy czy też lat po ukończeniu czynności egzekucyjnych. Dodatkowo jeśli będzie trwał spór o wysokość opłaty egzekucyjnej, może to przedłużyć o dalszy okres wypłatę komornikowi należnej mu opłaty. Zatem w części przypadków obowiązek zapłaty podatku od opłat egzekucyjnych może powstać przed przekazaniem ich komornikowi. To zaś będzie oznaczało, że będzie on musiał niekiedy ponosić znaczny ciężar podatku, mimo nieotrzymania żadnej kwoty na jego pokrycie. To zaś wskazuje, że moment powstania obowiązku zapłaty podatku musi zostać ustalony w drodze ustawowej i musi zostać dostosowany do specyfiki egzekucji sądowej.

Kolejny problem, na który natkną się komornicy sądowi w związku z nałożeniem na nich obowiązku podatkowego (podatku VAT), a który może zostać rozwiązany jedynie w drodze interwencji ustawodawczej, jest **problem korekty należnej opłaty egzekucyjnej wiele lat po jej pobraniu**. Zgodnie z art. 19a ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, *"w odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznaje się również za wykonaną, w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę"*. W oparciu o ten przepis u komorników sądowych będzie powstawał obowiązek zapłaty podatku od każdej opłaty pobranej od części wyegzekwowanego świadczenia. Natomiast kończąc postępowanie egzekucyjne komornik sądowy jest obowiązany wydać postanowienie ustalające koszty postępowania, w którym również ustalana jest wysokość należnej opłaty. W wypadku szeregu postępowań egzekucyjnych (np. w egzekucji świadczeń alimentacyjnych), postanowienie takie może zostać wydane kilkanaście lat od daty pobrania opłaty. Tymczasem dopiero w chwili wydania i zaskarżenia przez dłużnika tego postanowienia, sąd może obniżyć opłatę egzekucyjną (np. w oparciu o przepisy art. 49 ust. 7 w zw. z ust. 10 u.k.s.e.). W związku z tym należy zapewnić komornikowi sądowemu prawo do obniżenia podstawy opodatkowania o obniżoną kwotę opłaty, nawet gdyby to obniżenie nastąpiło wiele lat po zapłacie podatku. W innym bowiem wypadku komornik sądowy będzie obciążony podatkiem od przychodu, którego nie osiągnął. To zaś byłoby sprzeczne z prawem, w tym z przepisami unijnymi normującymi konstrukcję podatku od wartości dodanej.

Kolejnym zagadnieniem które wymaga rozstrzygnięcia normatywnego, jest **zagadnienie wystawiania faktur**. Jak wykazano powyżej, komornicy są szczególnego rodzaju organami państwowymi – organami egzekucyjnymi, wyposażonymi w określone władcze kompetencje zarówno wobec osób (np. art. 761 i art. 764 k.p.c.), jak i wobec innych instytucji władzy publicznej (art. 761 i art. 765 k.p.c.), uprawnionymi do nakładania kar, z czego wynika, że są



organami władzy publicznej, czego symbolicznym wyrazem jest prawo używania pieczęci urzędowej z godłem państwa (art. 4 u.k.s.e.). Są oni organizacyjnie i funkcjonalnie powiązani z władzą sądowniczą, bowiem działają przy sądzie rejonowym, nie będąc jednak organami władzy sądowniczej i nie sprawując wymiaru sprawiedliwości. Powoływani przez Ministra Sprawiedliwości komornicy podlegają ustawie i orzeczeniom sądu (art. 3 ust. 1 u.k.s.e.), a prezesi właściwych sądów nie tylko kontrolują, lecz także nadzorują ich działalność. Reasumując: komornicy sądowi są organami państwa powołanymi do wykonywania orzeczeń sądowych w drodze przymusowej egzekucji świadczeń pieniężnych i niepieniężnych, a także wykonywania innych czynności określonych w ustawach, posiadającymi władcze kompetencje wobec innych podmiotów stosunków prawnych, a dla wykonywania swoich zadań posiadającymi środki osobowe i rzeczowe w postaci kancelarii komorniczych.

Zgodnie z orzecznictwem Sądu Najwyższego (zob. m.in. postanowienie z 14 marca 2000 r., sygn. akt II CKN 496/00, OSN 9/2000, s. 74-75) komornik nie jest stroną postępowania egzekucyjnego; podejmuje on czynności na wniosek uprawnionego podmiotu, jednak nie zawiera z nim umowy o charakterze cywilnoprawnym, zatem nie łączy go ze stroną stosunek o charakterze prywatnoprawnym, ale o charakterze publicznoprawnym. Przymusowe wykonywanie wyroków w sprawach cywilnych nie odbywa się w drodze osobistych działań wierzyciela ani osób, którym zleca on wykonanie konkretnego wyroku, lecz odbywa się w drodze działań organów państwa, działających nie na zlecenie wierzyciela, ale w ramach własnych uprawnień. Wierzyciela i komornika nie łączy stosunek zlecenia. Komornik działa w imieniu państwa, którego jednym z zadań jest zapewnienie wykonania wyroków sądowych.

Wobec tego komornik świadczy usługę publiczną, za nabywcę której nie można uznać ani wierzyciela, ani też dłużnika. Tymczasem z przepisów art. 106b i następnych ustawy o podatku od towarów i usług wynika, że **podatnik ma obowiązek wystawienia faktury, która powinna zostać wystawiona na rzecz nabywcy usługi**. Wobec tego, że - jak wskazano wyżej - trudno wskazać nabywcę usługi świadczonej przez komornika sądowego, konieczne jest normatywne rozstrzygnięcie tej kwestii.

Ponadto należałoby rozważyć **zwolnienie komorników sądowych od obowiązku wystawiania faktur, jeśli taka faktura miałaby być wystawiana na rzecz dłużnika**. Dłużnik nie ma bowiem prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, bowiem podatek nie ma związku z osiąganiem przychodów opodatkowanych. Tymczasem jeśli komornik w ciągu miesiąca pobiera opłaty od kilku, czy kilkunastu tysięcy dłużników, musiałby on wystawić taką ilość faktur. Wystawienie takiej ilości faktur wiązałoby się zaś z bardzo rozległymi obowiązkami, dla wykonania których komornicy sądowi musieliby zatrudnić w kancelarii dodatkowe osoby. Biorąc zaś pod uwagę to, że rentowność bardzo wielu kancelarii jest już obecnie bardzo niska, doprowadzi to do poważnych problemów finansowych. Jest to tym bardziej uzasadnione jeśli na komorników sądowych miałby spaść ciężar podatku od towarów i usług oraz ciężar nieodliczonego podatku od zwrotu wydatków gotówkowych.

Wydaje się również konieczne **zwolnienie komorników sądowych od obowiązku ewidencjonowania sprzedaży usług przy wykorzystaniu kas rejestrujących**. Nie jest bowiem celowe obciążanie komorników tym obowiązkiem, skoro bezwzględnie wszystkie przychody, w tym również opłaty, muszą zostać zaewidencjonowane w księdze pieniężnej.



Zatem dodatkowe ewidencjonowanie tych samych zdarzeń w dwóch urządzeniach rejestrujących nie wydaje się uzasadnione. Ponadto księga pieniężna może zastąpić również ewidencję podatku należnego pobieranego od opłat egzekucyjnych.

Za zwolnieniem komorników od obowiązku prowadzenia kas fiskalnych przemawia również kilka innych argumentów. Po pierwsze, ze względu na to, że komornicy sądowi nie pozostają w stosunkach prawnych ani z wierzycielami, ani też z dłużnikami, nie można określić, komu miałby być wydawany paragon fiskalny. Ponadto w szeregu wypadków komornik sądowy nie ma osobistego kontaktu z wierzycielami, ani też z dłużnikami i stąd nie jest w stanie ustalić, czy pobrana kwota opłaty jest kwotą pochodzącą od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, czy też od rolników ryczałtowych, a więc kwotą podlegającą ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących. Należy też wskazać, że często wpłaty na rzecz komornika sądowego albo wpływają na rachunek bankowy, albo też są pobierane z wyegzekwowanych kwot, co oznacza, że komornik nie będzie mógł wywiązać się z obowiązku wydania paragonu fiskalnego. W końcu ze względu na specyfikę uzyskiwania przez komornika sądowego przychodów z tytułu opłat egzekucyjnych, konieczne byłoby stworzenie całego zespołu regulacji normujących moment, w którym mają oni obowiązek dokonania rejestracji przychodu w kasie rejestrującej.

Niezależnie od powyższego, nawet jeżeli przyjąć zasadność obciążenia komorników sądowych obowiązkami w zakresie podatku VAT, wskazać należy, że niezwykle krótki okres „zwolnienia” od tego obowiązku (do 30 września 2015 r.) **nie daje żadnej realnej możliwości przygotowania kancelarii komorniczych do nowych zadań.** W szczególności zwrócić należy uwagę, że wszystkie kancelarie komornicze w Polsce funkcjonują w oparciu o programy komputerowe, służące również do naliczania opłat i rozliczania wydatków. Nie ulega wątpliwości, iż zmiana w statusie prawnopodatkowym komorników sądowych wymaga daleko idących zmian oprogramowania i dostosowania go do nowej sytuacji. Nie ma możliwości, by tego typu operacje przeprowadzone mogły być w ciągu trzech miesięcy.

Reasumując powyższe wywody wskazać należy, że – jak podniesiono na wstępie niniejszego pisma – przyjęta przez Ministra Finansów interpretacja z dnia 9 czerwca 2015 r. jest wadliwa merytorycznie, nie uwzględnia pozycji ustrojowej komorników sądowych i w sposób niezasadny, pozaustawowy, nakłada na komorników sądowych obowiązek niewynikający z ustawy. Ponadto nałożenie na komorników nowych obowiązków dokonane zostało z pominięciem jakichkolwiek analiz stanu egzekucji sądowej w Polsce i skutków, jakie wynikną z nałożenia na komorników sądowych obowiązku podatkowego. Zmiana statusu podatkowego komornika sądowego nie została poprzedzona odpowiednimi zmianami obowiązujących aktów prawnych i ich dostosowania do zmienianej sytuacji. Wreszcie wprowadzenie nowych zasad w niezwykle krótkim okresie uniemożliwia komornikom podjęcie stosownych działań organizacyjnych i wdrożenie instrumentów pozwalających na realizację nałożonego obowiązku podatkowego.

Skutkiem nieprzemyślanej decyzji Ministra Finansów będzie zapaść systemu egzekucji sądowej i niewydolność systemu przymusu realizowanego przez komorników sądowych. Tymczasem nakładanie obowiązków podatkowych winno uwzględniać nie tylko interesy



Krajowa Rada Komornicza

ul. Szpitalna 4/10 | 00-031 Warszawa | tel. 22 827 71 13 | faks 22 827 29 76 | krk@komornik.pl | www.komornik.pl

fiskalne Skarbu Państwa, ale również względy społeczne i stabilizację działalności organów publicznych.

Mając powyższe na uwadze Krajowa Rada Komornicza apeluje o uchylenie interpretacji z dnia 9 czerwca 2015 r. i odstąpienie od prób nałożenia na komorników sądowych obowiązków podatkowych w sposób pozaustawowy.

Prezes
Krajowej Rady Komorniczej

Rafał Fronczek