

WYROK TRYBUNAŹU (pierwsza izba)

z dnia 26 marca 2015 r. (*)

Odeszanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartoŹci dodanej – Zasady proporcjonalnoŹci i neutralnoŹci podatkowej – Opodatkowanie dostawy nieruchomoŹci w ramach sprzedaŹy egzekucyjnej w drodze licytacji – Przepisy krajowe zobowiŹzujŹce komornika sŹdowego dokonujŹcego takiej sprzedaŹy do obliczenia i zapŹaty podatku VAT od takiej transakcji – ZapŹata ceny sprzedaŹy do wŹaŹciwego sŹdu i obowiŹzek tego sŹdu polegajŹcy na przekazaniu kwoty podatku VAT podlegajŹcego zapŹacie komornikowi sŹdowemu – OdpowiedzialnoŹŹ finansowa i karna komornika sŹdowego w wypadku braku zapŹaty podatku VAT – RóŹnica pomiŹdzy terminem prawa powszechnego do zapŹaty podatku VAT przez podatnika a terminem naŹoŹonym na takiego komornika sŹdowego – Brak moŹliwoŹci odliczenia naliczonego podatku VAT

W sprawie CŹ499/13

majŹcej za przedmiot wnioŹek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zŹoŹony przez Naczelnego SŹd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 21 lutego 2013 r., które wpŹynŹo do TrybunaŹu w dniu 16 wrzeŹnia 2013 r., w postŹpowaniu:

Marian Macikowski

przeciwno

Dyrektorowi Izby Skarbowej w GdaŹsku,

TRYBUNAŹ (pierwsza izba),

w skŹadzie: A. Tizzano, prezes izby, S. Rodin, A. Borg Barthet (sprawozdawca), E. Levits i F. Biltgen, sŹdziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzglŹdniajŹc pisemny etap postŹpowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 wrzeŹnia 2014 r.,

rozwaŹywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu M. Macikowskiego przez M. Kalinowskiego, radcŹ prawnego,
- w imieniu Dyrektora Izby Skarbowej w GdaŹsku przez T. Tratkiewicza oraz J. Kautego, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocników,
- w imieniu rzŹdu polskiego przez B. MajczynŹ oraz A. GawŹowskŹ, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung oraz L. Lozano Palacios, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 6 listopada 2014 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni zasad proporcjonalności i neutralności podatkowej, a także art. 9, 193, 199, 206, 250 i 252 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy M. Macikowskim, komornikiem sądowym, a Dyrektorem Izby Skarbowej w Gdańsku w przedmiocie braku zapłaty w terminie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) z tytułu sprzedaży nieruchomości dokonanej w trybie egzekucji.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

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

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym 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”.

4 Artykuł 193 rzeczonej dyrektywy jest sformułowany następująco:

„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”.

5 Artykuł 199 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy stanowi:

„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”.

6 Artykuł 204 dyrektywy VAT przewiduje:

„1. 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 czonkowskie 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 podatek 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.

Państwa członkowskie nie mogą jednakże stosować możliwości, o której mowa w akapicie drugim, do podatników niemających siedziby na terytorium Wspólnoty w rozumieniu art. 358 pkt 1, którzy wybrali procedurę szczególnie dla usług świadczonych drogą elektroniczną.

2. Możliwość przewidziana w ust. 1 akapit pierwszy podlega warunkom i procedurom określonym przez każde państwo członkowskie”.

7 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”.

8 Artykuł 206 rzeczony dyrektywy stanowi:

„Kiedy podatek 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”.

9 Artykuł 250 ust. 1 tej dyrektywy brzmi następująco:

„Kiedy podatek 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”.

10 Artykuł 252 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje:

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

11 Artykuł 273 tej dyrektywy stanowi:

„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”.

Prawo polskie

Ustawa o podatku VAT

12 Artykuł 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) stanowi:

„Nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań o odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyjątkiem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych”.

13 Zgodnie z brzmieniem art. 18 tej ustawy:

„Organy egzekucyjne określone w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji [...] oraz komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania cywilnego [ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. nr 43, poz. 296), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych postępowania gównego (zwanej dalej »kodeksem postępowania cywilnego«)] są podatnikami podatku od dostawy, dokonywanej w trybie egzekucji, towarów budowlanych własności domu nika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów”.

Ordynacja podatkowa

14 Artykuł 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych postępowania gównego (Dz.U. z 2005 r., nr 8, poz. 60, zwanej dalej „ordynacją podatkową”), przewiduje:

„Podatnikiem jest 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”.

15 Artykuł 30 ordynacji podatkowej stanowi:

„§ 1. Podatnik, który nie wykona obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobraný lub podatek pobraný, a niewpłacony.

[...]

§ 3. Podatnik lub inkasent odpowiada za należności wymienione w § 1 lub 2 całym swoim majątkiem.

[...]

§ 4. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi okoliczności, o której mowa w § 1 lub 2, organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej podatnika lub inkasenta, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku.

[...]”.

Kodeks postępowania cywilnego

16 Artykuł 808 § 1 kodeksu postępowania cywilnego stanowi:

„Jeżeli zotrzaona w postępowaniu egzekucyjnym kwota pieniężna nie podlega natychmiastowemu wydaniu, powinna być zotrzaona na rachunek depozytowy sądu [...]”.

17 Artykuł 998 § 1 kodeksu postępowania cywilnego stanowi:

„Po uprawomocnieniu się przybicia i wykonaniu przez nabywcę warunków licytacyjnych lub postanowieniu o ustaleniu ceny nabycia i wpaceniu całej ceny przez Skarb Państwa sąd wydaje postanowienie o przysądzeniu własności”.

18 Artykuł 999 § 1 tego kodeksu przewiduje:

„Prawomocne postanowienie o przysądzeniu własności przenosi własność na nabywcę i jest tytułem do ujawnienia na rzecz nabywcy prawa własności w katastrze nieruchomości oraz przez wpis w księdze wieczystej lub przez zotrzenie dokumentów do zbioru dokumentów. Prawomocne postanowienie o przysądzeniu własności jest także tytułem egzekucyjnym do wprowadzenia nabywcy w posiadanie nieruchomości”.

19 Artykuł 1023 § 1 tego kodeksu ma następujące brzmienie:

„Organ egzekucyjny sporządza plan podziału pomiędzy wierzycieli sumy uzyskanej z egzekucji z nieruchomości”.

20 Artykuł 1024 § 1 kodeksu postępowania cywilnego przewiduje:

„W planie podziału należy wymieni:

- 1) sumy ulegające podziałowi;
- 2) wierzytelności i prawa osób uczestniczących w podziale;
- 3) sumy, jaka przypada każdemu z uczestników podziału;
- 4) sumy, które mają być wypłacone, jak również sumy, które pozostawia się na rachunku depozytowym sądu, ze wskazaniem przyczyn uzasadniających wstrzymanie ich wypłaty.

[...]”.

21 Artykuł 1035 tego kodeksu stanowi:

„Niezwłocznie po zotrzeniu na rachunek depozytowy sądu sumy ulegającej podziałowi komornik sporządza projekt planu podziału sumy uzyskanej z egzekucji i przedkłada go sądowi. W razie potrzeby sąd wprowadza do planu zmiany i uzupełnienia; w przeciwnym wypadku plan zatwierdza”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

22 Marian Macikowski jest komornikiem sądowym przy Sądzie Rejonowym w Chojnicach.

- 23 Na wniosek wierzyciela prowadzi on postępowanie egzekucyjne wobec Royal sp. z o.o. (zwanej dalej „spółką Royal”), która była podatnikiem VAT.
- 24 W ramach tego postępowania M. Macikowski przeprowadził egzekucję nieruchomości będącej własnością spółki Royal.
- 25 Licytacja wskazanej nieruchomości odbyła się w dniu 16 lutego 2007 r. Sąd Rejonowy w Chojnicach postanowieniem z dnia 22 marca 2007 r., które stało się prawomocne w dniu 22 sierpnia 2007 r., przysądził własność tej nieruchomości na rzecz małżeństwa Babińskich za cenę przybita w kwocie 1 424 201 złotych polskich (PLN). Cena ta została przez nabywców w całości zapłacona na rachunek tego sądu.
- 26 Postanowieniem z dnia 27 października 2008 r. M. Macikowski sporządził projekt planu podziału owej sumy, w którym między innymi wskazał kwotę 256 823,13 PLN jako podatek VAT do zapłaty na rachunek Urzędu Skarbowego w Chojnicach.
- 27 W dniu 26 stycznia 2009 r. M. Macikowski wystąpił do Sądu Rejonowego w Chojnicach o przekazanie na jego rachunek kwoty 256 823,13 PLN, aby jako płatnik mógł uiścić podatek VAT należny z tytułu przeniesienia własności zlicytowanej nieruchomości spółki Royal.
- 28 Sąd Rejonowy w Chojnicach przekazał tę kwotę na rachunek M. Macikowskiego dopiero po uprawomocnieniu się planu podziału. W konsekwencji komornik wystawił fakturę VAT dokumentującą sprzedaż nieruchomości w dniu 31 sierpnia 2009 r., za o zapłaconie podatku poinformował organ podatkowy w dniu 2 września 2009 r.
- 29 Naczelnik Urzędu Skarbowego w Chojnicach, powołując się między innymi na art. 18 ustawy o podatku VAT w związku z art. 8 i art. 30 §§ 1, 3 i 4 ordynacji podatkowej, orzekł o odpowiedzialności M. Macikowskiego jako płatnika podatku VAT z tytułu pobranego, a niewpłaconego w terminie tego podatku w kwocie 256 823,13 PLN od sprzedaży nieruchomości spółki Royal. Zdaniem tego organu M. Macikowski, prowadząc postępowanie egzekucyjne, miał obowiązek wystawić w listopadzie 2007 r. w imieniu dłużnika, czyli spółki Royal, fakturę VAT dokumentującą sprzedaż nieruchomości tej spółki na kwotę brutto 1 424 201 PLN, w tym podatek 256 823,13 PLN, oraz uiścić ten podatek do dnia 25 grudnia 2007 r. na rachunek właściwego urzędu skarbowego.
- 30 Wyrokiem z dnia 10 października 2011 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku oddalił skargę M. Macikowskiego na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 23 listopada 2009 r. w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej płatnika za pobrany i niewpłacony w terminie podatek VAT z tytułu sprzedaży nieruchomości spółki Royal w trybie egzekucji. W uzasadnieniu sąd ten podkreślił, że jest on związany w tej sprawie wykładnią Naczelnego Sądu Administracyjnego, który nie zakwestionował podstawy prawnej rzeczowej decyzji i uznał, że istniały prawne możliwości wywiązania się przez M. Macikowskiego z obowiązków wynikających z art. 18 ustawy o podatku VAT.
- 31 Marian Macikowski złożył skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego. W podstawie kasacyjnej zarzucił on dokonanie w tym wyroku błędnej wykładni art. 18 ustawy o podatku VAT poprzez nieuwzględnienie przepisów prawa Unii normujących konstrukcję podatku VAT, to jest przepisów dyrektywy VAT.

32 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny, uznając, że rozpatrzenie skargi kasacyjnej wymaga dokonania wykładni przepisów prawa Unii, postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy w świetle systemu podatku VAT 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 ustawy o podatku VAT, który wprowadza odstępstwa 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:

a) Czy w świetle zasady proporcjonalności, będącej ogólną zasadą prawa unijnego, dopuszczalny jest przepis prawa krajowego taki jak art. 18 ustawy o podatku VAT, z którego wynika między innymi, 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?

b) Czy w świetle art. 206, 250 i 252 dyrektywy VAT oraz wynikających z niej zasady neutralności dopuszczalny jest przepis prawa krajowego, taki jak art. 18 ustawy o podatku VAT, który powoduje, że wskazany w tym przepisie płatnik ma obowiązek obliczyć, pobrać i wpłacić kwotę podatku VAT 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 VAT, oraz odpowiedniej stawki tego podatku, bez pomniejszenia tej kwoty o kwotę podatku naliczonego od początku okresu rozliczeniowego do daty pobrania podatku od podatnika?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

33 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 9, 193 i art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisowi prawa krajowego, takiemu jak będący przedmiotem postępowania głównego, który w ramach sprzedaży nieruchomości w trybie egzekucji nakłada na płatnika, czyli komornika sądowego, który dokonał tej sprzedaży, obowiązek obliczenia, pobrania i zapłaty podatku VAT od kwoty uzyskanej z owej transakcji w wymaganym terminie.

34 Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy stwierdzić, po pierwsze, że art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT upoważnia państwa członkowskie do wyznaczenia, w wypadku dostawy nieruchomości zbywanych w ramach procedury przymusowej licytacji, nabywcy nieruchomości jako osoby zobowiązanej do zapłaty podatku VAT, pod warunkiem że ma on status podatnika, dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT i unikania oszustw podatkowych.

35 Po drugie, z art. 273 dyrektywy VAT wynika, że państwa członkowskie mogą wprowadzić inne obowiązki, które uznają one za niezbędne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT i unikania oszustw podatkowych.

36 W tym wzgl?dzie Trybuna? mia? ju? okazj? orzec, ?e maj?c na uwadze, i? przepisy art. 90 ust. 1 oraz art. 273 dyrektywy VAT, poza okre?lonymi w nich ograniczeniami, nie precyzuj? ani warunków, ani obowi?zków, które mog? na?o?y? pa?stwa cz?onkowskie, nale?y stwierdzi?, ?e przepisy te przyznaj? pa?stwom cz?onkowskim zakres swobodnego uznania (zob. wyrok Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, pkt 23).

37 Przepisy, do których przyj?cia pa?stwa cz?onkowskie s? upowa?nione na podstawie art. 273 dyrektywy VAT celem zapewnienia prawid?owego poboru podatku i unikni?cia oszustw podatkowych, nie powinny jednak wykracza? poza to, co jest konieczne do osi?gni?cia tych celów, i nie mog? podwa?a? neutralno?ci podatku VAT (zob. wyroki: Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, pkt 49; K?ub, C?153/11, EU:C:2012:163, pkt 50).

38 W niniejszej sprawie, po pierwsze, z uwag przedstawionych przez rz?d polski wynika, ?e system po?rednika wprowadzony uregulowaniem krajowym b?d?cym przedmiotem post?powania g?ównego, na podstawie którego komornik jest zobowi?zany do obliczenia, pobrania i zap?aty podatku VAT od kwoty uzyskanej ze sprzeda?y w trybie egzekucji, ma na celu unikni?cie sytuacji, w której podatnik, z uwagi na jego sytuacj? finansow?, naruszy obowi?zek podatkowy zap?aty podatku VAT.

39 Takie uregulowanie mo?e zatem podlega? art. 273 dyrektywy VAT, je?eli Rzeczpospolita Polska uwa?a takie przepisy za niezb?dne do zapewnienia prawid?owego poboru podatku VAT.

40 Po drugie, ani art. 193, ani art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT nie sprzeciwiaj? si? takiemu uregulowaniu.

41 Prawd? jest, ?e przepisy te w istocie przewiduj?, i? podatek nie mo?e by? nale?ny od podatnika dokonuj?cego opodatkowanej dostawy towarów, lub w pewnych okoliczno?ciach od nabywcy nieruchomości, jednak funkcja komornika s?dowego jako po?rednika zobowi?zanego do poboru rzeczowego podatku nie wchodzi w zakres owych przepisów.

42 Artyku? 18 ustawy o podatku VAT okre?la bowiem funkcj? komornika dokonuj?cego sprzeda?y w trybie egzekucji jako funkcj? po?rednika ograniczaj?cego si? do zapewnienia poboru kwoty podatku i jej wp?aty na rzecz organów podatkowych w imieniu podatnika, od którego jest on nale?ny, w wyznaczonym terminie. W tej sytuacji obowi?zek komornika s?dowego nie ma cech obowi?zku podatkowego, poniewa? ten zawsze ci??y na podatniku.

43 Czyni?c to, z jednej strony komornik s?dowy nie wkracza w kompetencj? ani obowi?zek podatnika i ogranicza si? do zapewnienia wp?aty kwoty podatku VAT odpowiadaj?cej konkretnej transakcji na rzecz organów podatkowych.

44 Z drugiej strony uregulowanie sporne w post?powaniu g?ównym nie przewiduje, aby komornik by? solidarnie zobowi?zany do zap?aty podatku VAT z rzeczonym podatnikiem. Nie jest on te? przedstawicielem podatkowym podatnika w rozumieniu art. 204 dyrektywy VAT.

45 Z rozwa?a? tych wynika, i? art. 9, 193 i art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie sprzeciwiaj? si? one przepisowi prawa krajowego, takiemu jak b?d?cy przedmiotem post?powania g?ównego, który w ramach sprzeda?y nieruchomości w trybie egzekucji nak?ada na p?atnika, czyli komornika s?dowego, który dokona? tej sprzeda?y, obowi?zek obliczenia, pobrania i zap?aty podatku VAT od kwoty uzyskanej z owej transakcji w wymaganym terminie.

W przedmiocie pytania drugiego lit. a)

46 Poprzez pytanie drugie lit. a) sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy zasada proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona przepisowi prawa krajowego, takiemu jak błądowy przedmiotem postępowania głównego, na podstawie którego komornik sądowy odpowiada całym swoim majątkiem za kwotę podatku VAT od kwoty uzyskanej ze sprzedaży nieruchomości dokonanej w trybie egzekucji, w wypadku gdy nie wykona on obowiązku pobrania i wpłacenia tego podatku.

47 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem państwa członkowskie podczas wykonywania powierzonych im dyrektywami Unii uprawnień muszą przestrzegać ogólnych zasad prawa, które stanowi porządek prawny Unii, w tym w szczególności zasad pewności prawa i proporcjonalności (zob. podobnie wyroki: *Schloßstrasse*, C-396/98, EU:C:2000:303, pkt 44; „*Goed Wonen*”, C-376/02, EU:C:2005:251, pkt 32).

48 Odnosząc się w szczególności do zasady proporcjonalności należy przypomnieć, że nawet jeżeli przepisy ustanowione przez państwa członkowskie na podstawie dyrektywy VAT zmierzają do możliwie skutecznej ochrony praw budżetu państwa, to nie powinny one jednak wykraczać poza to, co jest niezbędnym do osiągnięcia tego celu (zob. podobnie wyroki: *Molenheide i in.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, pkt 47; a także *Federation of Technological Industries i in.*, C-384/04, EU:C:2006:309, pkt 30).

49 W szczególności nie można uznać za proporcjonalne uregulowania, które uznawają osoby komornika sądowego za odpowiedzialnego za zachowanie, jakiego nie można mu przypisać osobiście.

50 W tym względzie rzeczony komornik musiałby posiadać instrumenty prawne do wykonania swego zadania, tak aby powstanie jego odpowiedzialności nie zależało od elementów, na które nie miałby żadnego wpływu, w tym także od działań lub zaniechań przypisywanych osobom trzecim.

51 W tym kontekście należy przypomnieć, że w kompetencji Trybunału nie leży wypowiedzianie się, w ramach systemu współpracy sądowej ustanowionej w art. 267 TFUE, o wykładni przepisów krajowych ani orzekanie o poprawności wykładni zastosowanej przez sąd odsyłający. Trybunał jest bowiem zobowiązany uwzględnić, zgodnie z podziałem kompetencji między nim a sądami krajowymi, określony w postanowieniu odsyłającym stan faktyczny i prawny, w jaki wpisują się pytania prejudycjalne (wyroki: *Fundación Gala-Salvador Dalí i VEGAP*, C-518/08, EU:C:2010:191, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo; a także *Logstor ROR Polska*, C-212/10, EU:C:2011:404, pkt 30).

52 Do sądu odsyłającego należy zatem zbadanie, czy komornicy sądowi posiadają wszelkie instrumenty prawne w celu wykonania ciążącego na nich obowiązku pobrania i wpłacenia podatku VAT od sprzedaży towaru dokonanej w trybie egzekucji w terminie, jeżeli tylko wykonują swoje obowiązki prawidłowo i zgodnie z prawem.

53 W konsekwencji na pytanie drugie lit. a) należy odpowiedzieć, iż zasada proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona przepisowi prawa krajowego, takiemu jak błądowy przedmiotem postępowania głównego, na podstawie którego komornik sądowy odpowiada całym swoim majątkiem za kwotę podatku 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 dany komornik sądowy faktycznie posiada wszelkie instrumenty prawne w celu wykonania tego obowiązku, czego zbadanie należy do sądu

odsy?aj?cego.

W przedmiocie pytania drugiego lit. b)

54 Poprzez pytanie drugie lit. b) s?d odsy?aj?cy zasadniczo d??y do ustalenia, czy art. 206, 250 i 252 dyrektywy VAT oraz zasad? neutralno?ci podatkowej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one przepisowi prawa krajowego, takiemu jak b?d?cy przedmiotem post?powania g?ównego, na podstawie którego wskazany w tym przepisie p?atnik ma obowi?zek obliczy?, pobra? i wp?aci? kwot? podatku VAT z tytu?u sprzeda?y towarów dokonanej w trybie egzekucji, bez mo?liwo?ci odliczenia kwoty podatku naliczonego przez dostawc? w okresie od pocz?tku okresu rozliczeniowego do daty pobrania podatku od podatnika.

55 Nale?y przypomnie?, ?e z utrwalonego orzecznictwa wynika, i? prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi integraln? cz??? mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie mo?e by? ograniczane. Jest ono wykonywane w sposób bezpo?redni w stosunku do ca?ego podatku obci??aj?cego transakcje powoduj?ce naliczenie podatku (zob. w szczególno?ci wyroki: *Gabalfrisa i in.*, od C?110/98 do C?147/98, EU:C:2000:145, pkt 43; *Kittel i Recolta Recycling*, C?439/04 i C?440/04, EU:C:2006:446, pkt 47; *Mahagében i Dávid*, C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, pkt 38; a tak?e *Gran Via Moine?ti*, C?257/11, EU:C:2012:759, pkt 21).

56 Ponadto z art. 206 i 250 dyrektywy VAT wynika, ?e kwota podatku VAT wp?acona do Skarbu Pa?stwa powinna by? kwot? netto, czyli kwot? uwzgl?dniaj?c? odliczenia, jakich nale?y dokona?, oraz ?e wszystkich tych odlicze? nale?y dokona? w odniesieniu do okresu rozliczeniowego, w którym powsta?y.

57 W post?powaniu g?ównym to podatnik jest w?a?icielem towarów sprzedawanych w drodze licytacji przez komornika s?dowego, a nie p?atnik, który jest zobowi?zany do z?o?enia deklaracji podatku VAT uwzgl?dniaj?cej transakcj? sprzeda?y tych towarów. To tak?e podatnik, a nie p?atnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku VAT nale?nego z tytu?u tej transakcji. Odliczenie to dotyczy okresu rozliczeniowego, w którym mia?a miejsce rzeczona transakcja.

58 Je?eli p?atnik dokonuje wp?aty podatku VAT nale?nego z tytu?u tej samej transakcji po z?o?eniu deklaracji przez podatnika, to sytuacja taka mo?e by? uzasadniona na podstawie art. 206 zdanie drugie dyrektywy VAT, który uprawnia pa?stwa cz?onkowskie do pobierania zaliczek.

59 W wypadku mechanizmu wprowadzonego przez art. 18 ustawy o podatku VAT dostawca nie dysponuje kwot? podatku VAT nale?nego z tytu?u transakcji dokonanej w trybie sprzeda?y egzekucyjnej. Z tego wzgl?du nie mo?e on wykorzysta? tej kwoty do odliczenia podatku naliczonego przez podatnika, lecz zachowuje prawo do tego odliczenia. Je?li zatem podatek naliczony przez podatnika, w?a?iciela towarów sprzedanych w drodze licytacji, z tytu?u transakcji dokonanych w danym okresie rozliczeniowym, do odliczenia którego ma on prawo, jest wy?szy od podatku VAT nale?nego z tytu?u sprzeda?y tych towarów, to podatnik mo?e ewentualnie otrzyma? zwrot nadp?aty od organów podatkowych.

60 Nale?y zatem stwierdzi?, ?e taki mechanizm jest zgodny z przepisami dyrektywy VAT oraz ?e w szczególno?ci nie narusza on przepisów art. 250 i 252 owej dyrektywy.

61 W konsekwencji na pytanie drugie lit. b) nale?y odpowiedzie?, i? art. 206, 250 i 252 dyrektywy VAT oraz zasad? neutralno?ci podatkowej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie sprzeciwiaj? si? one przepisowi prawa krajowego, takiemu jak b?d?cy przedmiotem post?powania g?ównego, na podstawie którego wskazany w tym przepisie p?atnik ma obowi?zek obliczy?, pobra? i wp?aci? kwot? podatku VAT z tytu?u sprzeda?y towarów dokonanej w trybie egzekucji,

bez możliwości odliczenia kwoty podatku naliczonego w okresie od początku okresu rozliczeniowego do daty pobrania podatku od podatnika.

W przedmiocie kosztów

62 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuły 9, 193 i art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się one przepisowi prawa krajowego, takiemu jak białe przedmiotem postępowania głównego, który w ramach sprzedaży nieruchomości w trybie egzekucji nakłada na podatnika, czyli komornika sądowego, który dokonał tej sprzedaży, obowiązek obliczenia, pobrania i zapłaty podatku od wartości dodanej od kwoty uzyskanej z owej transakcji w wymaganym terminie.**

2) **Zasada proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona przepisowi prawa krajowego, takiemu jak białe przedmiotem postępowania głównego, na podstawie którego komornik sądowy odpowiada całym swoim majątkiem za kwotę podatku od wartości dodanej 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 dany komornik sądowy faktycznie posiada wszelkie instrumenty prawne w celu wykonania tego obowiązku, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.**

3) **Artykuły 206, 250 i 252 dyrektywy 2006/112 oraz zasady neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się one przepisowi prawa krajowego, takiemu jak białe przedmiotem postępowania głównego, na podstawie którego wskazany w tym przepisie podatnik ma obowiązek obliczyć, pobrać i wpłacić kwotę podatku od wartości dodanej z tytułu sprzedaży towarów dokonanej w trybie egzekucji, bez możliwości odliczenia kwoty podatku naliczonego w okresie od początku okresu rozliczeniowego do daty pobrania podatku od podatnika.**

Podpisy

* Język postępowania: polski.