

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62018CJ0214

WYROK TRYBUNAŹU (ósma izba)

z dnia 10 kwietnia 2019 r. ( \*1 )

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

W sprawie C-214/18

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

H.W.

przy udziale

PSM „K”,

Aleksandry Treder, działającej jako komornik sądowy przy Sądzie Rejonowym w Sopocie, TRYBUNAŁ (ósma izba),

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

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

–

w imieniu A. Treder przez M.S. Tokarza, radcę prawnego, i J. Martiniego, doradcę podatkowego,

–

w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę, działającego w charakterze pełnomocnika,

–

w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyalę, A. Armenię i B. Sasinowską, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 1, art. 2 ust. 1 lit. a) i c), art. 73 oraz art. 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r. (Dz.U. 2013, L 201, s. 4) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”).

2

Wniosek ten został złożony w ramach postępowania wszczętego przez H.W. w przedmiocie postanowienia komornik sądowej, Aleksandry Treder, do którego złożono wniosek o prowadzenie wobec H.W. postępowania egzekucyjnego w zakresie, w jakim dotyczy ono powiększenia o kwotę podatku od wartości dodanej (VAT) kwoty danych kosztów postępowania egzekucyjnego.

Ramy prawne

Prawo Unii

3

Motyw 5 dyrektywy 2006/112 stanowi:

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

4

Artykuł 1 tej dyrektywy przewiduje:

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

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

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

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

5

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

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a)

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

[...]

c)

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

6

Zgodnie z art. 9 ust. 1 owej dyrektywy:

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

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

7

Artykuł 13 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„1. Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeżeli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże, w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

[...]”.

8

Zgodnie z art. 73 owej dyrektywy:

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

9

Artyku? 78 akapit pierwszy lit. a) omawianej dyrektywy stanowi:

„Do podstawy opodatkowania wlicza si? nast?puj?ce elementy:

a)

podatki, c?a, op?aty i inne nale?no?ci, z wyj?tkiem samego VAT”.

10

Zgodnie z art. 193 tej?e dyrektywy „[k]a?dy podatnik dokonuj?cy podlegaj?cej opodatkowaniu dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug [...] obowi?zany jest do zap?aty VAT”.

Prawo polskie

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej

11

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483), w brzmieniu obowi?zuj?cym w czasie wyst?pienia okoliczno?ci faktycznych post?powania g?ównego, w art. 217 przewiduje:

„Nak?adanie podatków, innych danin publicznych, okre?lanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a tak?e zasad przyznawania ulg i umorze? oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków nast?puje w drodze ustawy”.

Ustawa o VAT

12

Artyku? 15 ust. 1, 2 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i us?ug, w brzmieniu obowi?zuj?cym w czasie wyst?pienia okoliczno?ci faktycznych post?powania g?ównego (Dz.U. z 2017 r., poz. 1221, zwanej dalej „ustaw? o VAT”), stanowi:

„1. Podatnikami s? osoby prawne, jednostki organizacyjne niemaj?ce osobowo?ci prawnej oraz osoby fizyczne, wykonuj?ce samodzielnie dzia?alno?? gospodarcz?, o której mowa w ust. 2, bez wzgl?du na cel lub rezultat takiej dzia?alno?ci.

2. Dzia?alno?? gospodarcza obejmuje wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców lub us?ugodawców, w tym podmiotów pozyskuj?cych zasoby naturalne oraz rolników, a tak?e dzia?alno?? osób wykonuj?cych wolne zawody. Dzia?alno?? gospodarcza obejmuje w szczególno?ci czynno?ci polegaj?ce na wykorzystywaniu towarów lub warto?ci niematerialnych i prawnych w sposób ci?g?y dla celów zarobkowych.

[...]

6. Nie uznaje si? za podatnika organów w?adzy publicznej oraz urz?dów obs?uguj?cych te organy w zakresie realizowanych zada? na?o?onych odr?bnymi przepisami prawa, dla realizacji których zosta?y one powo?ane, z wy??czeniem czynno?ci wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych”.

13

Artyku? 19a ust. 1 ustawy o VAT przewiduje:

„Obowi?zek podatkowy powstaje z chwil? dokonania dostawy towarów lub wykonania us?ugi, z zastrze?eniem ust. 5 i 7–11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1”.

14

Artyku? 29a ust. 1 i art. 29a ust. 6 pkt 1 tej ustawy stanowi:

„1. Podstaw? opodatkowania, z zastrze?eniem ust. 2–5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zap?at?, któr? dokonuj?cy dostawy towarów lub us?ugodawca otrzyma? lub ma otrzyma? z tytu?u sprzeda?y od nabywcy, us?ugobiorcy lub osoby trzeciej, w??cznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dop?atami o podobnym charakterze maj?cymi bezpo?redni wp?yw na cen? towarów dostarczanych lub us?ug ?wiadczonych przez podatnika.

[...]

6. Podstawa opodatkowania obejmuje:

1)

podatki, c?a, op?aty i inne nale?no?ci o podobnym charakterze, z wyj?tkiem kwoty podatku [...].”

Ustawa o komornikach s?dowych i egzekucji

15

Komornicy s?dowi podlegaj? przepisom ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach s?dowych i egzekucji, w brzmieniu obowi?zuj?cym w czasie wyst?pienia okoliczno?ci faktycznych post?powania g?ównego (Dz.U. z 2017 r., poz. 1277, zwanej dalej „ustaw? o komornikach”).

16

Artyku? 28 ustawy o komornikach przewiduje:

„Do komornika stosuje si? przepisy o podatku dochodowym od osób fizycznych, o ubezpieczeniach spo?ecznych oraz o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym, dotycz?ce osób prowadz?cych pozarolnicz? dzia?alno?? gospodarcz?”.

17

Artyku? 34 tej ustawy stanowi:

„Koszty dzia?alno?ci egzekucyjnej komornika obejmuj?:

1)

koszty osobowe i rzeczowe ponoszone w zwi?zku z prowadzon? dzia?alno?ci? egzekucyjn?;

2)

koszty ochrony majątku mienia i niezbędnej ochrony osobistej oraz ubezpieczenia mienia kancelarii i własnego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej;

3)

koszty przejazdów w miejscowości siedziby komornika, korespondencji, obrotu pieniężnego, przewozu drobnych ruchomości niewymagających transportu specjalistycznego;

4)

obowiązkowe opłaty na samorząd komorniczy ponoszone zgodnie z przepisami ustawy;

5)

inne koszty niezbędne do wykonywania czynności egzekucyjnych oraz czynności przewidziane przepisami ustawy, jeżeli nie są pokrywane w trybie określonym w art. 39”.

18

Zgodnie z art. 35 wspomnianej ustawy:

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

19

Artykuł 43 tej ustawy stanowi:

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

20

Artykuł 49 ustawy o komornikach przewiduje:

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

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

[...]

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

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

21

Artykuł 51 tej ustawy stanowi:

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

1)

wprowadzenie w posiadanie nieruchomości i usunięcie z niej ruchomości; w przypadku przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych opłata pobiera się od każdej izby składowej się na pomieszczenie przedsiębiorstwa;

2)

wprowadzenie zarządcy w zarząd nieruchomości lub przedsiębiorstwa oraz za wprowadzenie dozorczy w dozór nieruchomości;

3)

opróżnienie lokalu z rzeczy lub osób, z tym że odrębna opłata pobiera się od każdej izby;

4)

egzekucję odebrania rzeczy.

2. Przy opróżnianiu lokali mieszkalnych nie pobiera się odrębnej opłaty od pomieszczeń stanowiących: przedpokoje, alkowy, korytarze, werandy, łazienki, spiżarnie, loggie i podobnych.

3. Przy opróżnianiu pomieszczeń i lokali niemieszkalnych, w szczególności garażu, stajni, obory lub sklepu, pobiera się opłatę za każde pomieszczenie, jak za izbę”.

22

Artykuł 54 omawianej ustawy stanowi:

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

23

Zgodnie z art. 63 ust. 4 tej ustawy:

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

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych

24

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

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

## Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

25

Wierzyciel H.W., PSM „K”, zwrócił się do A. Treder, komornik sądowej przy Sądzie Rejonowym w Sopocie (Polska) o wszczęcie postępowania egzekucyjnego wobec dłużnika. Postanowieniem z dnia 4 października 2016 r. komornik A. Treder zakończył postępowanie egzekucyjne, ustalił koszty owego postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 49 ust. 1 ustawy o komornikach i powiększył je o kwotę VAT.

26

Kurator ustanowiony dla nieobecnego dłużnika złożył zażalenie na to postanowienie do Sądu Rejonowego w Sopocie Wydział I Cywilny, podnosząc, że komornik błędnie podwyższył kwotę opłat egzekucyjnych o VAT, z tego względu, że owe opłaty, ustalone na podstawie art. 49 ust. 1 ustawy o komornikach, już zawierały VAT.

27

Postanowieniem z dnia 9 marca 2017 r. sąd ten zawiesił postępowanie na zgodny wniosek stron, czekając na rozstrzygnięcie przez Sąd Najwyższy (Polska) zagadnienia, czy opłata egzekucyjna ustalona przez komornika sądowego na podstawie tego przepisu powinna być powiększona o należność z tytułu VAT, czy też zawiera już w sobie kwotę VAT.

28

W dniu 27 lipca 2017 r. Sąd Najwyższy orzekł, że komornik sądowy nie może podwyższyć opłaty egzekucyjnej, pobieranej na podstawie art. 49 ust. 1 ustawy o komornikach, o kwotę VAT. Zdaniem tego sądu niezamieszczenie w ustawie o komornikach wzmianki o możliwości doliczenia kwoty VAT do opłaty egzekucyjnej powoduje, że opłata ta – na podstawie art. 29a ust. 1 w związku z ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT – należy traktować jako należność brutto, zawierając już VAT.

29

Po podjęciu postępowania przed Sądem Rejonowym w Sopocie Wydział I Cywilny zainteresowana komornik wystąpiła z wnioskiem, aby sąd ten zwrócił się do Trybunału o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w zakresie zgodności z przepisami dyrektywy 2006/112 stanowiska, zgodnie z którym opłata egzekucyjna, ustalona przez komornika sądowego na podstawie art. 49 ust. 1 ustawy o komornikach, zawiera w sobie kwotę należnego VAT.

30



Sąd odsyła cy wyjaśnienia, że opłaty egzekucyjne, do których jest uprawniony komornik świadczący usługi w ramach postępowania egzekucyjnego, są określone w ustawie. Przed dniem 9 czerwca 2015 r. uważano, że komornik sądowy podlega zwolnieniu przewidzianemu w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, a zatem nie jest podatnikiem VAT w zakresie tych usług. Według stanowiska Ministra Finansów wydanego w tym dniu uznano, że komornik sądowy nie podlega temu przepisowi, a zatem jest podatnikiem VAT w zakresie tych usług. Ponadto stwierdzono, że należny VAT jest zawarty w kwocie pobranych opłat egzekucyjnych. Jednakże zmiana ta nie doprowadziła do zmiany ustawy krajowej regulującej granice wysokości pobieranych opłat egzekucyjnych. W konsekwencji opłaty pobierane przez komornika sądowego faktycznie zostały obniżone o kwotę odpowiadającą należnemu VAT.

31

To stanowisko Ministra Finansów potwierdził w dniu 6 marca 2017 r. Sąd Najwyższy. Sąd ten uznał, że komornik sądowy podlega przepisom art. 15 ust. 1 w związku z ust. 2 ustawy o VAT, ponieważ wykonuje on działalność nie w formie podmiotu prawa publicznego, lecz w formie samodzielnej działalności gospodarczej, wykonywanej w ramach wolnego zawodu, a w związku z tym nie przysuguje mu wyłączenie przewidziane w art. 15 ust. 6 tej ustawy i w art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

32

Sąd odsyła cy przyjmuje wykładni, zgodnie z którą komornik sądowy jest podatnikiem VAT z tytułu wykonywanych przez niego czynności egzekucyjnych. Ponadto uważa on, że stanowisko Sądu Najwyższego, zgodnie z którym nie może on podwyższyć opłaty egzekucyjnej o VAT, jest zasadne.

33

Niemniej jednak, ponieważ nie nastąpiła żadna zmiana przepisów przewidująca zwiększenie pobieranych opłat w celu pokrycia kosztów związanych z opodatkowaniem komorników sądowych podatkiem VAT, sąd odsyła cy ma wątpliwości co do zgodności z prawem Unii, a w szczególności z zasadami neutralności VAT i proporcjonalności, stanowiska Sądu Najwyższego przedstawionego w pkt 28 niniejszego wyroku, zgodnie z którym należy uznać, że opłaty egzekucyjne pobierane przez komorników sądowych stanowią należność brutto, zawierającą już VAT.

34

W tym względzie sąd odsyła cy zastanawia się z jednej strony, czy przyjęcie, że opłaty egzekucyjne pobrane przez komorników sądowych zawierają już VAT, oznacza naruszenie reguły, zgodnie z którą podatek ten powinien być ponoszony przez końcowego konsumenta, oraz, z drugiej strony, czy w istocie zasada proporcjonalności, która została zinterpretowana w pkt 2 sentencji wyroku z dnia 26 marca 2015 r., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), stoi na przeszkodzie temu, by kwota opłat mogła już zawierać VAT.

35

W tych okolicznościach Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1)

Czy w świetle systemu [VAT] wynikającego z dyrektywy [2006/112], w szczególności jej art. 1, art. 2 ust. 1 lit. a) i c) oraz art. 73 w związku z art. 78 akapit pierwszy lit. a) oraz wywiezionej z nich zasady neutralności [VAT], będącej ogólną zasadą prawa Unii, dopuszczalne jest – biorąc pod uwagę treść art. 29a ust. 1 oraz art. 29a ust. 6 pkt I [ustawy o VAT] w związku z brzmieniem art. 49 ust. 1, art. 35 oraz art. 63 ust. 4 [ustawy o komornikach] – przyjęcie stanowiska, iż w pobieranych przez komorników sądowych opłatach egzekucyjnych zawarta jest kwota podatku od towarów i usług [tj. VAT]?

W przypadku pozytywnej odpowiedzi na to pytanie:

2)

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

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

36

Poprzez pytania prejudycjalne, które należy przeanalizować szczególnie, sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy przepisy dyrektywy 2006/112 oraz zasady neutralności VAT i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce administracyjnej właściwych organów krajowych, takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego, zgodnie z którą przyjmuje się, że VAT od usług świadczonych przez komornika sądowego w ramach postępowania egzekucyjnego jest zawarty w pobieranych przez niego opłatach egzekucyjnych.

37

Na wstępie w pierwszej kolejności należy stwierdzić, że dyrektywa 2006/112, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r., uchyliła szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), nie wprowadzając istotnych zmian w stosunku do tej ostatniej. Ponieważ odpowiednie przepisy dyrektywy 2006/112 mają zasadniczo identyczny treść jak przepisy szóstej dyrektywy 77/388, orzecznictwo Trybunału dotyczące tej ostatniej dyrektywy ma również zastosowanie do dyrektywy 2006/112.

38

W drugiej kolejności, jak wynika z pkt 32 niniejszego wyroku, należy stwierdzić, że zadane pytania opierają się na założeniu, zgodnie z którym, po pierwsze, komornik sądowy, taki jak w postępowaniu głównym, prowadzi działalność gospodarczą nieobjętą mechanizmem wyłączenia z opodatkowania przewidzianym w art. 13 dyrektywy 2006/112 dla podmiotów prawa publicznego, a po drugie, prawo krajowe nie zezwala na podwyższenie o kwotę należnego VAT opłat egzekucyjnych pobranych za egzekucję prowadzoną przez komornika sądowego.

39

Należy wyjaśnić, że odpowiedź Trybunału na zadane pytania przyjmuje za punkt wyjścia, że owe zażalenia są szkodliwe.

40

Po pierwsze, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112 zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług, a do etapu sprzedaży detalicznej, ogólnego podatku konsumpcyjnego odpowiednio proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

41

W tym względzie z art. 2 ust. 1 i art. 9 tej dyrektywy wynika, że ów wspólny system jest oparty na ogólnej zasadzie, zgodnie z którą każdy rodzaj działalności mającej charakter gospodarczy jest co do zasady opodatkowany VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 19 stycznia 2017 r., National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28, pkt 36). Podatkowi VAT podlega zatem każde świadczenie usług dokonywane odpowiednio przez podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2013 r., Komisja/Francja, C-197/12, niepublikowany, EU:C:2013:202, pkt 30).

42

Po drugie, jeżeli chodzi o możliwość odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT jest pobierany od każdej usługi świadczonej odpowiednio przez podatnika, Trybunał wyjaśnia już, że wszystkie zwolnienia muszą być wyraźne i precyzyjne (zob. podobnie wyrok z dnia 26 marca 1987 r., Komisja/Niderlandy, 235/85, EU:C:1987:161, pkt 19). Ponadto określenia użyte do sformułowania zwolnienia w każdym wypadku należy interpretować ściśle (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

43

Wynika z tego, że jeżeli świadczenie usług nie wchodzi w zakres zwolnień przewidzianych przez dyrektywę 2006/112, podlega ono opodatkowaniu VAT na podstawie art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy.

44

Po trzecie, zgodnie z art. 193 dyrektywy 2006/112, do zapłaty VAT jest zobowiązany podatnik dokonujący podlegającego opodatkowaniu świadczenia usług.

45

W konsekwencji, gdy komornik sądowy świadczy usługę taką jak bieżąca przedmiotem postępowania głównego, skoro usługa ta nie wchodzi w zakres przewidzianych ową dyrektywą zwolnień, jest on zobowiązany do zapłaty VAT od tej czynności.

46

W odniesieniu do ustalenia podstawy opodatkowania należy w niniejszym wypadku VAT, z art. 73 i art. 78 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika, że w wypadku świadczenia usług podstawa opodatkowania, oprócz samego VAT, obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą

us?ugodawca otrzyma w zamian za dane ?wiadczenie us?ug, od nabywcy, us?ugobiorcy lub osoby trzeciej.

47

Natomiast dyrektywa ta nie zawiera ?adnego wyra?nego uregulowania dotycz?cego kwestii, czy op?aty egzekucyjne pobierane przez komornika s?dowego powinny zawiera? nale?ny VAT, czy te? nie. Rozstrzygni?cie tej kwestii nale?y zatem do pa?stw cz?onkowskich.

48

W badanym wypadku, jak wynika z pkt 38 niniejszego wyroku, zgodnie z prawem krajowym kwoty op?aty egzekucyjnej pobranej przez komornika s?dowego nie mo?na podwy?szy? o VAT. Zwa?ywszy, ?e podstawa opodatkowania, jak wyja?niono w pkt 46 niniejszego wyroku, oprócz samego VAT zawiera wszystko, co stanowi otrzyman? zap?at?, nale?y uzna?, ?e kwota danych op?at egzekucyjnych zawiera ju? ten podatek.

49

Taka wyk?adnia jest te? zgodna z zasad? neutralno?ci VAT. Pozwala ona bowiem podatnikom uczestniczy? w zap?acie VAT w tej samej proporcji od ca?ej kwoty otrzymanej z tytu?u opodatkowanych transakcji.

50

Ponadto wyk?adnia ta jest zgodna z zasad?, wed?ug której VAT to podatek ponoszony przez konsumenta ko?cowego. Skoro bowiem na podstawie prawa krajowego nie ma mo?liwo?ci podwy?szenia podlegaj?cej pobraniu op?aty egzekucyjnej o dodatkow? kwot? odpowiadaj?c? nale?nemu VAT, uznanie tej op?aty za zawieraj?c? ju? ten podatek prowadzi do tego, ?e podstawa opodatkowania VAT pobieranego przez organy podatkowe nie mo?e przewy?sza? faktycznie poniesionej przez ko?cowego konsumenta zap?aty, od której zosta? obliczony VAT, który ostatecznie jest ponoszony przez tego konsumenta (zob. podobnie wyroki: z dnia 24 pa?dziernika 1996 r., Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, pkt 19; z dnia 7 listopada 2013 r., Tulic? i Plavo?in, C?249/12 i C?250/12, EU:C:2013:722, pkt 34, 35).

51

Ta sama wyk?adnia jest te? zgodna z zasad? proporcjonalno?ci, bowiem nie wykracza ona poza to, co jest niezb?dne do osi?gni?cia celu zwi?zanego z konieczno?ci? zagwarantowania poboru tego podatku, a ów sposób ustalenia podstawy opodatkowania jest zgodny z podstawow? zasad? wspólnego systemu VAT wyja?nion? w pkt 40 i 41 niniejszego wyroku, czyli opodatkowaniem VAT ka?dego rodzaju dzia?alno?ci gospodarczej.

52

Wniosku tego nie podwa?a wyk?adnia zasady proporcjonalno?ci zawarta w pkt 2 sentencji wyroku z dnia 26 marca 2015 r., Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201), który leg? u podstaw drugiego pytania zadanego przez s?d odsy?aj?cy. W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e w owym pkt 2 Trybuna? orzek?, i? zasada proporcjonalno?ci nie sprzeciwia si? przepisowi prawa krajowego, na podstawie którego komornik s?dowy odpowiada ca?ym swoim majątkiem za kwot? VAT od kwoty uzyskanej ze sprzeda?y nieruchomości dokonanej w trybie egzekucji, w wypadku gdy nie wykona on obowi?zku pobrania i wp?acenia tego podatku, pod warunkiem ?e faktycznie posiada on wszelkie instrumenty prawne w celu wykonania tego obowi?zku. Powy?sza? odpowied? nale?y odczytywa? w ?wietle okoliczno?ci sprawy, w której zapad? wyrok z dnia 26 marca 2015 r.,

Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), które są odmienne od okoliczności sprawy w postępowaniu głównym. W odróżnieniu bowiem od niniejszej sprawy w postępowaniu głównym sprawa, w której zapadł powyższy wyrok, dotyczyła sytuacji komornika sądowego nie jako podatnika VAT, lecz jako osoby zobowiązanej do zapłaty tego podatku na rzecz innego podatnika, który do czasu wyrażenia zgody przez właściwy sąd krajowy nie mógł dysponować kwotą uzyskaną w ramach danej sprzedaży egzekucyjnej i dokonał zapłaty VAT z tego tytułu w terminach przewidzianych prawem krajowym. Ponadto w niniejszej sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym z informacji przekazanych Trybunałowi nie wynika, aby komornik sądowy był pozbawiony środków prawnych pozwalających mu, jako podatnikowi VAT, na spełnienie swego obowiązku podatkowego.

53

W świetle powyższych rozważań na zadane pytania należy odpowiedzieć, iż przepisy dyrektywy 2006/112 oraz zasady neutralności VAT i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie praktyce administracyjnej właściwych organów krajowych, takiej jak bieżąca przedmiotem postępowania głównego, zgodnie z którą przyjmuje się, że VAT od usług świadczonych przez komornika sądowego w ramach postępowania egzekucyjnego jest zawarty w pobieranych przez niego opłatach egzekucyjnych.

W przedmiocie kosztów

54

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

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

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

Biltgen

Fernlund

Rossi

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

Sekretarz

A. Calot Escobar

Prezes ósmej izby

F. Biltgen

( \*1 ) J?zyk post?powania: polski.