

## **Uchwała z dnia 15 grudnia 2006 r., III CZP 115/06**

*Sędzia SN Marek Sychowicz (przewodniczący, sprawozdawca)*

*Sędzia SN Hubert Wrzeszcz*

*Sędzia SN Kazimierz Zawada*

Sąd Najwyższy w sprawie z wniosku M. Urzędu Skarbowego w K. przeciwko „A.P.”, sp. z o.o. w K. o egzekucję świadczeń pieniężnych, po rozstrzygnięciu w Izbie Cywilnej na posiedzeniu jawnym w dniu 15 grudnia 2006 r. zagadnienia prawnego przedstawionego przez Sąd Okręgowy w Białymstoku postanowieniem z dnia 14 września 2006 r.:

"1. Czy wymieniając sumę ulegającą podziałowi w planie podziału w myśl art. 1024 § 1 pkt 1 k.p.c. należy kwotę wpłaconą przez nabywcę nieruchomości pomniejszyć o kwotę podatku VAT w sprawach egzekucyjnych, w których dłużnik należał do podmiotów objętych tym podatkiem; czy też uwzględnić kwotę ww. podatku w kosztach egzekucyjnych zgodnie z art. 1025 § 1 pkt 1 k.p.c. lub w należnościach przewidzianych w art. 1025 § 1 pkt 7 k.p.c.

2. czy brak wystawienia przez komornika faktury VAT przewidzianej w § 24 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 95 poz. 798) stanowił przeszkodę w sporządzeniu planu podziału kwoty uzyskanej z egzekucji przez sąd w stanie prawnym przed zmianą kodeksu postępowania cywilnego, która weszła w życie dnia 5 lutego 2005 r.; czy też okoliczność ta nie podlega badaniu przez sąd przy sporządzaniu przedmiotowego planu podziału?"

podjął uchwałę:

**1. Jeżeli na dłużniku spoczywa obowiązek podatkowy związany ze sprzedażą towarów, w planie podziału sumy uzyskanej z egzekucji z nieruchomości jako sumę ulegającą podziałowi (art. 1024 § 1 pkt 1 k.p.c.) wymienia się kwotę uzyskaną z egzekucji, pomniejszoną o podatek od towarów i usług.**

**2. Niewystawienie przez komornika faktury potwierdzającej dokonanie sprzedaży nie stanowi przeszkody do sporządzenia planu podziału sumy uzyskanej z egzekucji.**

### **Uzasadnienie**

Postanowieniem z dnia 25 maja 2006 r. Sąd Rejonowy w Bielsku Podlaskim oddalił zarzuty wniesione przez działającego w imieniu Skarbu Państwa Naczelnika M. Urzędu Skarbowego przeciwko sporządzonemu przez ten Sąd planowi podziału pomiędzy wierzycieli sumy uzyskanej przez egzekucję z nieruchomości prowadzonej w stosunku do "A.P.", spółki z o.o. Sąd stwierdził, że przepisy kodeksu postępowania cywilnego nie przewidują możliwości przeznaczenia z sumy uzyskanej przez egzekucję z nieruchomości jakiegokolwiek kwoty na zapłatę podatku od towarów i usług, a uznanie komornika za płatnika tego podatku wymagałoby obejścia tych przepisów.

W zażaleniu Naczelnik M. Urzędu Skarbowego podniósł, że sprzedaż nieruchomości w toku egzekucji jest odpłatną dostawą towarów w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm. – dalej: „ustawa o VAT”) i jeżeli na dłużniku spoczywa obowiązek podatkowy związany ze sprzedażą, podlega ona podatkowi od towarów i usług, oraz że stosownie do art. 18 ustawy komornik jest płatnikiem tego podatku i ma obowiązek naliczenia go, pobrania i wpłacenia w imieniu podatnika właściwemu organowi podatkowemu.

Rozpoznając zażalenie, Sąd Okręgowy w Białymstoku powziął poważne wątpliwości, które jako zagadnienia prawne przedstawił do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu. Sąd Okręgowy zauważył – odnosząc się do orzecznictwa

Naczelnego Sądu Administracyjnego, poglądów wyrażonych w piśmiennictwie prawniczym i praktyki komorników oraz sądów powszechnych w sprawach egzekucyjnych – że nałożenie na komornika obowiązków płatnika podatku od towarów i usług może budzić wątpliwości. Przychylił się do poglądu, że komornik jest takim płatnikiem, uznał natomiast za wątpliwe, w jaki sposób kwota podatku od towarów i usług naliczona przez komornika powinna być uwzględniona przy sporządzaniu planu podziału sumy uzyskanej przez egzekucję z nieruchomości. (...)

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

W piśmiennictwie nie ma zgodności poglądów co do tego, czy sprzedaż dokonywana w ramach egzekucji prowadzonej na podstawie przepisów kodeksu postępowania cywilnego jest objęta podatkiem od towarów i usług i czy komornik jest płatnikiem tego podatku. Także praktyka komorników i sądów powszechnych nie jest w tym zakresie jednolita. W wyrokach z dnia 8 maja 1998 r., I SA/Lu 398/97 (nie publ.) i z dnia 20 września 1999 r., I SA/Ka 65/98 (nie publ.) Naczelny Sąd Administracyjny stanął na stanowisku, że sprzedaż dokonywana w toku egzekucji sądowej nie powoduje powstania obowiązku zapłacenia podatku od towarów i usług, a w wyroku z dnia 18 grudnia 2003 r., I SA/Łd 8/02 (nie publ.) uznał, że w przypadku egzekucji prowadzonej pod nadzorem sądu komornik ani sąd nie jest płatnikiem tego podatku. Odmienne zapatrywanie Naczelny Sąd Administracyjny wyraził w wyroku z dnia 29 lipca 2005 r., I FSK 111/05 ("Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego" 2006, nr 4, poz. 68), stwierdzając, że gdy toczy się postępowanie związane z egzekucją sądową, płatnikiem podatku od towarów i usług jest komornik, nawet gdy wynikiem egzekucji jest przeniesienie własności przez licytację. Należy także odnotować pogląd Ministra Finansów wyrażony w interpretacji Nr PP5-0331-04/MZ/2006/PP-249 z dnia 28 lutego 2006 r. (Dz.Urz. Min. Finans. Nr 3, poz. 31), według którego, w przypadku egzekucyjnej sprzedaży nieruchomości, komornik jest płatnikiem podatku od towarów i usług.

Sąd Okręgowy trafnie uznał, że jeżeli na dłużniku spoczywa obowiązek podatkowy związany ze sprzedażą towarów, sprzedaż nieruchomości w wyniku egzekucji sądowej podlega podatkowi od towarów i usług, którego płatnikiem jest komornik. Stosownie do art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Według art. 7 ust. 1 pkt 1, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do

rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu. Okoliczność, że sprzedaż rzeczy w wyniku egzekucji sądowej jest odpłatną dostawą towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1, podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, potwierdza art. 18, w myśl którego komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów kodeksu postępowania cywilnego są płatnikami podatku od dostawy, dokonywanej w trybie egzekucji, towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów.

Na uzasadnienie poglądu kwestionującego obciążenie podatkiem od towarów i usług sprzedaży dokonywanej w ramach egzekucji sądowej, a w szczególności spoczywanie na komorniku obowiązków płatnika tego podatku, wskazuje się, że przepisy kodeksu postępowania cywilnego, według których prowadzona jest egzekucja, uniemożliwiają komornikowi wypełnienie obowiązków płatnika, gdyż – w razie skierowania egzekucji do nieruchomości – nie dokonuje on czynności egzekucyjnych stanowiących sprzedaż towarów dłużnika i nie jest prawnym ani faktycznym dysponentem ceny nabycia rzeczy. Podnosi się również, że przepisy kodeksu postępowania cywilnego dotyczące egzekucji z nieruchomości nie uwzględniają mechanizmu obliczania, pobierania i odprowadzania podatku od towarów i usług. Do skutecznej sprzedaży nieruchomości w wyniku egzekucji sądowej dochodzi nie na skutek czynności komornika, lecz na skutek wydania przez sąd postanowienia o przysądzeniu własności (art. 998 i 999 k.p.c.), a dysponentem ceny nabycia złożonej na rachunek depozytowy sądu (art. 967 k.p.c.) nie jest komornik, lecz sąd. Jednakże skoro ustawa o VAT stanowi, że podatkowi od towarów i usług podlega sprzedaż dokonana w wyniku egzekucji i płatnikiem tego podatku jest komornik, przepisy kodeksu postępowania cywilnego dotyczące egzekucji należy wyklądać tak, aby zapewnić wykonanie przepisów tej ustawy.

Prowadzenie egzekucji z nieruchomości należy do komornika (art. 921 § 1 k.p.c.), a tylko niektóre czynności, określone w ustawie, podejmuje sąd, co wymusza odpowiednie współdziałanie tych organów; komornik ma obowiązek umożliwienia wykonania obowiązków należących do sądu, a sąd, jako organ egzekucyjny, powinien umożliwić wykonanie obowiązków, które spoczywają na komorniku. Poza tym sąd, działając na podstawie art. 759 § 2 k.p.c., ma obowiązek z urzędu podejmowania wszelkich czynności zmierzających do zapewnienia

należytego wykonania egzekucji przez komornika, przez co należy rozumieć wykonywanie przez komornika nie tylko obowiązków określonych przepisami kodeksu postępowania cywilnego, ale i określonych przepisami innych ustaw oraz przepisami wydanymi na ich podstawie.

Jeżeli na dłużniku spoczywa obowiązek podatkowy związany ze sprzedażą towarów, oszacowanie nieruchomości powinno uwzględniać, że jej cena obejmować będzie podatek od towarów i usług (zob. art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach, Dz.U. Nr 97, poz. 1050 ze zm.), czemu nie sprzeciwia się art. 948 § 2 k.p.c. Wprawdzie nie wspomina on o potrzebie uwzględnienia przy oszacowaniu nieruchomości podatku od towarów i usług, ale nie można pominąć, że przepisy ustawy o VAT nakazują pobranie tego podatku w razie egzekucyjnej sprzedaży nieruchomości. Konsekwentnie, cena wywołania (art. 965, 983 k.p.c.) i wymieniona w projekcie planu podziału sumy uzyskanej z egzekucji suma ulegająca podziałowi (art. 1035 w związku z art. 1024 § 1 pkt 1 k.p.c.) także powinny uwzględniać podatek od towarów i usług. Ponieważ oszacowania nieruchomości dokonuje biegły powołany przez komornika (art. 948 § 1 k.p.c.), a określenie ceny wywołania oraz sporządzenie projektu planu podziału sumy uzyskanej z egzekucji należą do komornika (art. 953 § 1 pkt 3, art. 1035 k.p.c.), jego obowiązkiem jest zadbanie, żeby w cenie oszacowania, cenie wywołania i w sumie ulegającej podziałowi uwzględniony został podatek od towarów i usług.

Sąd, działając na skutek skargi na czynności komornika lub z urzędu (art. 759 § 2 k.p.c.), powinien zwrócić uwagę komornikowi, jeżeli jego czynności nie uwzględniają przepisów ustawy o VAT. Również sąd, dokonując czynności dla niego zastrzeżonych, w szczególności sporządzając plan podziału sumy uzyskanej z egzekucji (art. 1035 k.c. w brzmieniu sprzed zmiany dokonanej ustawą z dnia 2 lipca 2004 r. o zmianie ustawy – kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 172, poz. 1804) lub oceniając projekt takiego planu sporządzony i przedłożony przez komornika (art. 1035 k.c.), a także rozpoznając zarzuty wniesione przeciwko planowi (art. 1027 k.p.c.), powinien z urzędu wziąć pod uwagę zastosowanie przez komornika przepisów ustawy o VAT. Jeżeli komornik w dotychczas dokonanych czynnościach pominął podatek od towarów i usług od egzekucyjnej sprzedaży nieruchomości, to sąd powinien uwzględnić ten podatek w sporządzanym przez siebie lub poddanym kontroli sporządzonym przez komornika planie podziału sumy uzyskanej z egzekucji. Nie stoi temu na

przeszkodzie niewystawienie przez komornika faktury, źródłem opodatkowania podatkiem od towarów i usług nie jest bowiem wystawienie faktury, lecz opodatkowaniu podlegają czynności wymienione przez ustawę (art. 5 ust. 1 ustawy o VAT), niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa (art. 5 ust. 2 ustawy o VAT).

Z sądu jako organu władzy publicznej, obowiązane do działania powodującego wykonanie obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy, powinno takiego działania nie zdejmując niewykonanie przez komornika obowiązków nałożonych na niego przez ustawę o VAT i rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 95, poz. 798), a także to, że odpowiedzialność za niedopełnienie obowiązków płatnika podatku spoczywa na komorniku (art. 30 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.).

Przepisy kodeksu postępowania cywilnego nie uniemożliwiają komornikowi wykonania jego obowiązków płatnika podatku od towarów usług (art. 8 Ordynacji podatkowej). Po uprawomocnieniu się postanowienia o przysądzeniu własności, przenoszącego własność nieruchomości z dłużnika na nabywcę (art. 999 § 1 k.p.c.), komornik może obliczyć należny podatek, przyjmując za podstawę obliczenia złożoną na rachunek depozytowy sądu cenę sprzedaży. Może też wystawić fakturę, potwierdzającą dokonanie sprzedaży (§ 24 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r.). Okoliczność, że dysponentem ceny nabycia nieruchomości w wyniku egzekucyjnej jej sprzedaży nie jest komornik, lecz sąd, nie uniemożliwia komornikowi pobrania podatku i wpłacenia go organowi podatkowemu. Wniosek komornika o wypłacenie ze złożonej na rachunek depozytowy sądu ceny nabycia kwoty podatku i wpłacenia go organowi podatkowemu nie może nie zostać uwzględniony przez sąd, jeżeli podjęte przez komornika czynności są zgodne z prawem; kontroli w tym zakresie może – i powinien – dokonać sąd rozpoznając wniosek komornika (art. 759 § 2 k.p.c.). Wprawdzie przed zmianą kodeksu postępowania cywilnego, dokonaną ustawą z dnia 2 lipca 2004 r., plan podziału sumy uzyskanej z egzekucji podlegał sporządzeniu niezwłocznie po uprawomocnieniu się postanowienia o przysądzeniu własności nieruchomości, a po

tej zmianie plan ten sporządza się niezwłocznie po złożeniu na rachunek depozytowy sądu sumy ulegającej podziałowi (ceny nabycia nieruchomości), to jednak wskazane możliwości działania komornika i związane z nimi obowiązki sądu są takie same.

Naliczona przez komornika kwota podatku od towarów i usług powinna być uwzględniona przy sporządzaniu planu podziału sumy uzyskanej przez egzekucję z nieruchomości, nie może jednak być uwzględniona – co sugeruje Sąd Okręgowy – ani jako koszty egzekucyjne (art. 1025 § 1 pkt 1 k.p.c.), ani jako należności, do których stosuje się przepisy działu III Ordynacji podatkowej (art. 1025 § 1 pkt 7 k.p.c.).

Przepisy art. 811 § 1 pkt 1 i art. 816 § 1 pkt 1 d.k.p.c. stanowiły, że kosztami egzekucyjnymi podlegającymi w pierwszej kolejności zaspokojeniu z sumy uzyskanej przez egzekucję są nieuiszczone w toku postępowania opłaty sądowe, koszty doręczeń, koszty opisu, oszacowania i ogłoszeń, przechowania lub nadzoru nieruchomości, koszty zarządu nieruchomości, ustanowionego w drodze egzekucji. Artykuł 1025 § 1 pkt 1 k.p.c., będący odpowiednikiem tych przepisów, nie wymienia należności, które są kosztami egzekucyjnymi w jego rozumieniu. W literaturze jak i w praktyce przyjmuje się, że są to koszty niezbędne do celowego przeprowadzenia egzekucji, które dłużnik powinien zwrócić wierzycielowi, a które w myśl art. 770 k.p.c. ściąga się wraz z wyegzekwowanym roszczeniem (uchwała Sądu Najwyższego z dnia 4 sierpnia 2006 r., III CZP 48/06, OSNC 2007, nr 5, poz. 70), tj. nieuiszczone w toku postępowania opłaty, koszty doręczeń, koszty opisu i oszacowania, ogłoszeń, zarządu nieruchomości, a także koszty uzyskania klauzuli wykonalności. Do kosztów egzekucyjnych nie można zatem zaliczyć podatku od towarów i usług, należnego od ceny sprzedaży nieruchomości w drodze egzekucji; obowiązek jego zapłaty wiąże się ze sprzedażą nieruchomości, bez względu na to w jakim trybie doszło do sprzedaży.

Podatek od towarów i usług nie może też być uznany za należność, którą uwzględnia się w planie podziału sumy uzyskanej z egzekucji jako przypadającą wierzycielowi egzekwującemu lub innemu uczestnikowi podziału (art. 1024 pkt 2 i 3 w związku z art. 1025 § 1 pkt 2-10 k.p.c.), gdyż Skarb Państwa, będący wierzycielem tej należności podatkowej, nigdy nie jest wierzycielem egzekwującym tę należność w postępowaniu, w którym sporządza się plan podziału ani nie jest innym podmiotem mogącym uczestniczyć w podziale sumy uzyskanej z egzekucji w

tym postępowaniu (art. 1036 k.p.c.). Jest tak nawet wówczas, gdy Skarb Państwa jest wierzycielem egzekwującym inną przysługującą mu należność (także podatkową) lub uczestniczy w podziale sumy uzyskanej z nieruchomości z tytułu innej przysługującej mu należności (także podatkowej). Nie wchodzi zatem w grę uwzględnienie podatku od towarów i usług w planie podziału sumy uzyskanej przez egzekucję z nieruchomości jako należności, których dotyczy art. 1025 § 1 pkt 7 k.p.c.

Podstawą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jest obrót, którym jest kwota uzyskana ze sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku (art. 29 ust. 1 ustawy o VAT). Przy egzekucyjnej sprzedaży nieruchomości podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług jest zatem cena nabycia nieruchomości, pomniejszona o należny podatek. Do podziału sumy uzyskanej z egzekucji pomiędzy wierzycieli egzekwujących i inne osoby uczestniczące w podziale (art. 1036 k.p.c.) pozostaje zatem cena nabycia nieruchomości pomniejszona o należny podatek od towarów i usług. W planie podziału sumy uzyskanej przez egzekucję z nieruchomości, jako sumę ulegającą podziałowi (art. 1024 § 1 pkt 1 k.p.c.) – jeżeli na dłużniku spoczywa obowiązek podatkowy związany ze sprzedażą towarów – należy więc wymienić kwotę uzyskaną z egzekucji, odpowiadającą cenie sprzedaży nieruchomości, pomniejszoną o podatek od towarów i usług, ewentualnie powiększoną o nadwyżkę dochodów po pokryciu wydatków związanych z zarządem nieruchomością (art. 941 k.p.c.).

Należy zauważyć, że pomniejszenie sumy uzyskanej z egzekucji z nieruchomości o kwotę podatku od towarów i usług może spowodować, iż wierzytelności osób uczestniczących w podziale nie zostaną w pełni zaspokojone a nawet wierzytelności podlegające zaspokojeniu w dalszej kolejności nie zostaną zaspokojone w ogóle (art. 1025 i 1026 k.p.c.). Z drugiej zaś strony, gdy kwota naliczonego podatku od towarów i usług jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do zwrotu różnicy (art. 87 ust. 1 ustawy o VAT). Nie jest wykluczone, że dłużnikowi, właśnie ze względu na naliczenie podatku od egzekucyjnej sprzedaży nieruchomości, zostanie zwrócona część pobranego od niego podatku. W takiej sytuacji niezaspokojonym wierzycielom dłużnika pozostaje możliwość skierowania egzekucji do wierzytelności przysługującej dłużnikowi z tytułu zwrotu podatku lub wprost do kwoty otrzymanej przez dłużnika z tego tytułu.



Z tych względów Sąd Najwyższy podjął uchwałę, jak wyżej (art. 390 § 1 k.p.c.).