

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 26 marca 2015 r.(\*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zasady proporcjonalności i neutralności podatkowej – Opodatkowanie dostawy nieruchomości w ramach sprzedaży egzekucyjnej w drodze licytacji – Przepisy krajowe zobowiązujące komornika sądowego dokonującego takiej sprzedaży do obliczenia i zapłaty podatku VAT od takiej transakcji – Zapłata ceny sprzedaży do właściwego sądu i obowiązek tego sądu polegający na przekazaniu kwoty podatku VAT podlegającego zapłacie komornikowi sądowemu – Odpowiedzialność finansowa i karna komornika sądowego w wypadku braku zapłaty podatku VAT – Różnica pomiędzy terminem prawa powszechnego do zapłaty podatku VAT przez podatnika a terminem nałożonym na takiego komornika sądowego – Brak możliwości odliczenia naliczonego podatku VAT

W sprawie C-499/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 21 lutego 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 września 2013 r., w postępowaniu:

**Marian Macikowski**

przeciwko

**Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku,**

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

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

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 września 2014 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu M. Macikowskiego przez M. Kalinowskiego, radcę prawnego,
- w imieniu Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku przez T. Tratkiewicza oraz J. Kautego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę oraz A. Gawłowską, działających w charakterze pełnomocników,
- 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**

3 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek 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”.

4 Artykuł 193 rzeczony dyrektywy jest sformułowany następująco:

„Każdy 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 osobą zobowiązaną 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 osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim, w którym VAT jest należny, państwa członkowskie mogą zezwolić temu podatnikowi na wyznaczenie przedstawiciela podatkowego jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT.

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

„Każdy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty”.

9 Artykuł 250 ust. 1 tej dyrektywy brzmi następująco:

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

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 nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem 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 głównego (zwanej dalej »kodeksem postępowania cywilnego«)] są płatnikami podatku od dostawy, dokonywanej w trybie egzekucji, towarów będących własnością dłużnika 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 głównego (Dz.U. z 2005 r., nr 8, poz. 60, zwanej dalej „ordynacją podatkową”), przewiduje:

„Płatnikiem 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. Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewpłacony.

[...]

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

[...]

§ 4. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi okoliczność, o której mowa w § 1 lub 2, organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika 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 złożona w postępowaniu egzekucyjnym kwota pieniężna nie podlega natychmiastowemu wydaniu, powinna być złożona 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 wpłaceniu 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 złożenie 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 wymienić:

- 1) sumę ulegającą podziałowi;
- 2) wierzytelności i prawa osób uczestniczących w podziale;

- 3) sumę, 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:

„Niewłócznie po złożeniu 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 prowadził 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 przybicia 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., zaś o zapłacie 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 rzeczonyj 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 dotyczące 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 wynikającej 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 względzie Trybunał miał już okazję orzec, że mając na uwadze, iż przepisy art. 90 ust. 1 oraz art. 273 dyrektywy VAT, poza określonymi w nich ograniczeniami, nie precyzują ani warunków, ani obowiązków, które mogą nałożyć państwa członkowskie, należy stwierdzić, że przepisy te przyznają państwom członkowskim zakres swobodnego uznania (zob. wyrok Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 23).

37 Przepisy, do których przyjęcia państwa członkowskie są upoważnione na podstawie art. 273 dyrektywy VAT celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie powinny jednak wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów, i nie mogą podważać neutralności podatku VAT (zob. wyroki: Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 49; Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 50).

38 W niniejszej sprawie, po pierwsze, z uwag przedstawionych przez rząd polski wynika, że system pośrednika wprowadzony uregulowaniem krajowym będącym przedmiotem postępowania głównego, na podstawie którego komornik jest zobowiązany do obliczenia, pobrania i zapłaty podatku VAT od kwoty uzyskanej ze sprzedaży w trybie egzekucji, ma na celu uniknięcie sytuacji, w której podatnik, z uwagi na jego sytuację finansową, naruszy obowiązek podatkowy zapłaty podatku VAT.

39 Takie uregulowanie może zatem podlegać art. 273 dyrektywy VAT, jeżeli Rzeczpospolita Polska uważa takie przepisy za niezbędne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT.

40 Po drugie, ani art. 193, ani art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT nie sprzeciwiają się takiemu uregulowaniu.

41 Prawdą jest, że przepisy te w istocie przewidują, iż podatek nie może być należny od podatnika dokonującego opodatkowanej dostawy towarów, lub w pewnych okolicznościach od nabywcy nieruchomości, jednak funkcja komornika sądowego jako pośrednika zobowiązanego do poboru rzeczowego podatku nie wchodzi w zakres owych przepisów.

42 Artykuł 18 ustawy o podatku VAT określa bowiem funkcję komornika dokonującego sprzedaży w trybie egzekucji jako funkcję pośrednika ograniczającego się do zapewnienia poboru kwoty podatku i jej wpłaty na rzecz organów podatkowych w imieniu podatnika, od którego jest on należny, w wyznaczonym terminie. W tej sytuacji obowiązek komornika sądowego nie ma cech obowiązku podatkowego, ponieważ ten zawsze ciąży na podatniku.

43 Czyniąc to, z jednej strony komornik sądowy nie wkracza w kompetencję ani obowiązek podatnika i ogranicza się do zapewnienia wpłaty kwoty podatku VAT odpowiadającej konkretnej transakcji na rzecz organów podatkowych.

44 Z drugiej strony uregulowanie sporne w postępowaniu głównym nie przewiduje, aby komornik był solidarnie zobowiązany do zapłaty podatku VAT z rzeczonym podatnikiem. Nie jest on też przedstawicielem podatkowym podatnika w rozumieniu art. 204 dyrektywy VAT.

45 Z rozważań tych wynika, iż art. 9, 193 i art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie 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.

*W przedmiocie pytania drugiego lit. a)*

46 Poprzez pytanie drugie lit. a) sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona przepisowi prawa krajowego, takiemu jak będący 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 stanowią część porządku prawnego 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 jeśli 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 niezbędne 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 uznawałoby 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 wypowiedanie 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 zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona przepisowi prawa krajowego, takiemu jak będący 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 odsyłającego.

*W przedmiocie pytania drugiego lit. b)*

54 Poprzez pytanie drugie lit. b) sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 206, 250 i 252 dyrektywy VAT oraz zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisowi prawa krajowego, takiemu jak będący przedmiotem postępowania głównego, na podstawie którego wskazany w tym przepisie płatnik ma obowiązek obliczyć, pobrać i wpłacić kwotę podatku VAT z tytułu sprzedaży towarów dokonanej w trybie egzekucji, bez możliwości odliczenia kwoty podatku naliczonego przez dostawcę w okresie od początku okresu rozliczeniowego do daty pobrania podatku od podatnika.

55 Należy przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. w szczególności 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 także *Gran Via Moinești*, C-257/11, EU:C:2012:759, pkt 21).

56 Ponadto z art. 206 i 250 dyrektywy VAT wynika, że kwota podatku VAT wpłacona do Skarbu Państwa powinna być kwotą netto, czyli kwotą uwzględniającą odliczenia, jakich należy dokonać, oraz że wszystkich tych odliczeń należy dokonać w odniesieniu do okresu rozliczeniowego, w którym powstały.

57 W postępowaniu głównym to podatnik jest właścicielem towarów sprzedawanych w drodze licytacji przez komornika sądowego, a nie płatnik, który jest zobowiązany do złożenia deklaracji podatku VAT uwzględniającej transakcję sprzedaży tych towarów. To także podatnik, a nie płatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku VAT należnego z tytułu tej transakcji. Odliczenie to dotyczy okresu rozliczeniowego, w którym miała miejsce rzeczona transakcja.

58 Jeżeli płatnik dokonuje wpłaty podatku VAT należnego z tytułu tej samej transakcji po złożeniu deklaracji przez podatnika, to sytuacja taka może być uzasadniona na podstawie art. 206 zdanie drugie dyrektywy VAT, który uprawnia państwa członkowskie do pobierania zaliczek.

59 W wypadku mechanizmu wprowadzonego przez art. 18 ustawy o podatku VAT dostawca nie dysponuje kwotą podatku VAT należnego z tytułu transakcji dokonanej w trybie sprzedaży egzekucyjnej. Z tego względu nie może on wykorzystać tej kwoty do odliczenia podatku naliczonego przez podatnika, lecz zachowuje prawo do tego odliczenia. Jeśli zatem podatek naliczony przez podatnika, właściciela towarów sprzedanych w drodze licytacji, z tytułu transakcji dokonanych w danym okresie rozliczeniowym, do odliczenia którego ma on prawo, jest wyższy od podatku VAT należnego z tytułu sprzedaży tych towarów, to podatnik może ewentualnie otrzymać zwrot nadpłaty od organów podatkowych.

60 Należy zatem stwierdzić, że taki mechanizm jest zgodny z przepisami dyrektywy VAT oraz że w szczególności nie narusza on przepisów art. 250 i 252 owej dyrektywy.

61 W konsekwencji na pytanie drugie lit. b) należy odpowiedzieć, iż art. 206, 250 i 252 dyrektywy VAT oraz zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one przepisowi prawa krajowego, takiemu jak będący przedmiotem postępowania głównego, na podstawie którego wskazany w tym przepisie płatnik ma obowiązek obliczyć, pobrać i wpłacić kwotę podatku VAT 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.

### **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 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 od wartości dodanej od kwoty uzyskanej z owej transakcji w wymaganym terminie.**

**2) Zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona przepisowi prawa krajowego, takiemu jak będący 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 zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one przepisowi prawa krajowego, takiemu jak będący przedmiotem postępowania głównego, na podstawie którego wskazany w tym przepisie płatnik 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.