



Warszawa, dnia 27 stycznia 2017 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER ROZWOJU I FINANSÓW**

PT8.056.5.2016.WCX.720

Odpowiadając na Pana pismo z dnia 6 października 2016 r. (data wpływu do Ministerstwa Finansów 27 października 2016 r.) dot. poprawy płynności budżetu państwa poprzez regulację zajęć wierzytelności związanych z obrotem gospodarczym w nowelizacji ustawy o VAT, które zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz. U. poz. 1195) zostało zakwalifikowane jako petycja, uprzejmie informuję.

Przedstawiony w Pana wystąpieniu problem związany jest z dokonywaniem przez komorników sądowych i skarbowych zajęć wierzytelności z faktur w wartościach brutto (wraz z podatkiem VAT wykazany w fakturze). W efekcie, kwoty z tytułu zajętych faktur uiszczane są przez „kontrahentów dłużnika” bezpośrednio na konta komorników, co w Pana opinii skutkuje tym, że w praktyce u „dłużników (podatników)” dochodzi do braku możliwości odprowadzenia kwoty podatku z tytułu zajętej faktury na konto właściwego dla podatnika urzędu skarbowego.

W Pana ocenie opisana sytuacja wynika z niekorzystnych dla Ministerstwa Finansów i Skarbu Państwa przepisów prawnych w ustawie o VAT i jest spowodowana niespójnością art. 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710, z późn. zm.), dalej: ustawa o VAT, który w obecnym brzmieniu nakłada na komorników i inne organy egzekucyjne obowiązek płatnika VAT wyłącznie z tytułu dostaw towarów będących własnością „dłużnika” realizowanych przez te podmioty w trybie egzekucji, prowadzącą do naruszenia art. 2 Konstytucji RP.

W celu wyeliminowania tej niespójności proponuje Pan wprowadzenie do art. 18 ustawy o VAT, na końcu przepisu wyrazów: „*a także wierzytelności zajętych w obrocie gospodarczym*”.

Proponowana regulacja nakładałaby na organy egzekucyjne oraz komorników sądowych obowiązek płatnika podatku od towarów i usług także z tytułu transakcji dokumentowanych fakturami, które zostały zajęte jako wierzytelność „dłużnika (podatnika)” [w celu większej czytelności przedstawienia omawianego zagadnienia w piśmie będę posługiwać się określeniem „wierzytelność sprzedawcy”, a nie „wierzytelność dłużnika”].

Poprzez wprowadzenie proponowanych regulacji chce Pan zrealizować cel ochrony budżetu państwa oraz cel ochrony dłużników, w stosunku do których komornicy sądowi dokonali obecnie, lub w przyszłości będą dokonywać, zajęć wierzytelności z wystawionych przez sprzedawców faktur.

Zgodnie z powyższym przepisem art. 18 ustawy o VAT, organy egzekucyjne określone w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U.



z 2014 r. poz. 1619, z późn. zm.) oraz 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.

Z treści powyższego przepisu wynika, że komornik sądowy jest płatnikiem podatku od dostawy towaru dokonywanej w trybie egzekucji, w przypadku gdy wykonuje czynności egzekucyjne.

Przepis art. 18 ustawy o VAT nie mówi zatem o jakichkolwiek czynnościach egzekucyjnych komornika, ale o czynnościach, w wyniku których dochodzi do dostawy towaru w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

Definicja płatnika zawarta jest w art. 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.), dalej: Ordynacja podatkowa.

Zgodnie z tym przepisem, 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.

Przepis art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej stanowi, że płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony.

W świetle cyt. wyżej przepisów, płatnikami podatku od towarów i usług (czyli podmiotami zobowiązanymi do obliczania, poboru podatku od podatnika i wpłaty podatku na konto organu podatkowego) mogą być organy egzekucyjne oraz komornicy sądowi.

Sformułowanie „płatnik” nie oznacza, że organy te stają się automatycznie z tytułu wykonania powyższych czynności podatnikami podatku od towarów i usług, lecz pełnią jedynie rolę płatnika w odniesieniu do podatku należnego z tytułu sprzedanych (zlicytowanych) towarów należących do podatnika, w stosunku do którego toczy się postępowanie egzekucyjne.

Art. 18 ustawy o VAT wprowadza zatem szczególną – na gruncie przepisów tej ustawy – regulację, kiedy to należny podatek jest pobierany i odprowadzany do urzędu skarbowego przez płatnika, a nie przez podatnika. Płatnik pełni w tym przypadku rolę pośrednika pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym, przekazując organowi środki pieniężne podatnika. Jest to uzasadnione charakterem odpłatnej dostawy następującej w ramach wykonywania czynności egzekucyjnych. Jeżeli bowiem dłużnik niesolidnie spłaca swoje zobowiązania i w celu wyegzekwowania należności wszczęto przeciwko niemu postępowanie egzekucyjne, to istnieją podstawy do uznania, że nie uiszcza również podatku należnego w związku z dostawą mającą miejsce w ramach egzekucji.

A zatem celem ustanowienia organu egzekucyjnego (w tym komornika sądowego) płatnikiem podatku VAT, jako organu, który ma zapewnić odprowadzenie należnego podatku od sprzedaży w ramach postępowania egzekucyjnego jest stworzenie zabezpieczenia w sytuacji, gdy istnieją podstawy do przyjęcia, że podatnik będący niesolidnym dłużnikiem nie będzie skory do uiszczenia podatku należnego w związku z dostawą mającą miejsce w toku egzekucji.

Kwestie związane z wypełnianiem obowiązku komorników sądowych jako płatników podatku od towarów i usług, wynikającego z art. 18 ustawy o VAT były przedmiotem rozstrzygnięć

Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Trybunału Konstytucyjnego oraz Sądu Najwyższego. Przepisy te nie zostały zakwestionowane ani w kontekście zgodności z Konstytucją RP, ani zgodności z prawem unijnym.

TSUE w wyroku z dnia 26 marca 2015 r. sygn. C-499/13 orzekł o zgodności art. 18 ustawy o VAT z prawem unijnym, wskazując przy tym na konieczność posiadania przez komornika instrumentów prawnych umożliwiających wykonanie ciążącego na nim obowiązku. W tej natomiast kwestii wypowiedział się już wcześniej Trybunał Konstytucyjny, który w wyroku z dnia 4 listopada 2010 r. sygn. P 44/07 orzekł, że art. 18 ustawy o VAT jest zgodny z art. 2 Konstytucji RP. Trybunał Konstytucyjny potwierdził stanowisko Sądu Najwyższego zawarte w uchwale z dnia 15 grudnia 2006 r. (sygn. akt III CZP 115/06), iż komornicy sądowi mają prawne możliwości (na gruncie przepisów ustawy z dnia 19 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego¹, zwanym dalej „kpc”) wykonania obowiązku płatnika VAT z tytułu dostawy towarów (nieruchomości) realizowanej (przez nich) w wyniku egzekucji.

Sąd Najwyższy, którego opinia nie została zakwestionowana przez Trybunał Konstytucyjny, w ww. uchwale stwierdził, że skoro ustawa o VAT stanowi, że podatkiem 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. „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.²), czemu nie sprzeciwia się art. 948 § 2 k.p.c. 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. Zdaniem Sądu Najwyższego „Przepisy kodeksu postępowania cywilnego nie uniemożliwiają komornikowi wykonania jego obowiązków płatnika podatku od towarów i usług (art. 8 Ordynacji podatkowej)”. Należy jednak zauważyć, że przedmiotem analizy Sądu Najwyższego w ww. uchwale były tylko kwestie związane z realizacją obowiązku płatnika przez komornika na podstawie art. 18 ustawy o VAT, tj. w sytuacji gdy komornik dokonuje w trybie egzekucji dostawy towarów będących własnością dłużnika.

Odnosząc się do propozycji przedstawionych w Pana piśmie należy w pierwszej kolejności zauważyć, że art. 18 ustawy o VAT dotyczy sytuacji, w której to sam komornik lub organy egzekucyjne sprzedają w drodze egzekucji towar dłużnika oraz wystawiają z tytułu dokonanej transakcji fakturę (vide art. 106c ustawy o VAT). Z momentem otrzymania zapłaty powstaje obowiązek podatkowy z tytułu dokonanej w trybie egzekucji dostawy towarów (vide art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. c ustawy o VAT). Komornik lub organ egzekucyjny mają obowiązek, jako płatnicy, wpłacenia podatku VAT z tytułu tej transakcji w terminie wynikającym z art. 103 ustawy o VAT, tj. co do zasady w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy (tj. komornik lub organ egzekucyjny otrzymał zapłatę z tytułu dostawy towarów w trybie egzekucji).

Zawarta w piśmie propozycja oznacza, że komornik/organy egzekucyjne miałyby być płatnikiem podatku VAT od dostawy towarów lub świadczenia usług, dokonanych nie przez siebie, ale przez samego sprzedawcę (sprzedawca wystawia fakturę z tytułu dokonanych czynności).

Nałożenie na komornika sądowego/organy egzekucyjne obowiązków płatnika w sytuacji, gdy zajmują wierzytelność z faktur wystawionych wcześniej przez sprzedawcę, w związku

¹ Dz. U. z 2014 r. poz. 101, z późn. zm.

² Obecnie art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (Dz. U. poz. 915), dalej „ustawa o informowaniu o cenach towarów i usług”.

z dokonaniem przez sprzedawcę dostawy towarów czy świadczenia usług, powodowałoby podwójne opodatkowanie tej samej czynności (chyba, że zadziałałaby wcześniej tzw. ulga na złe długi, o czym będzie mowa dalej). Zgodnie z systemem VAT to sprzedawca rozlicza VAT od dokonanej przez siebie sprzedaży (pomijam tutaj rozwiązanie w postaci odwróconego obciążenia jako rozwiązania wyjątkowego). System VAT opiera się na zasadzie memoriałowej, zatem generalnie obowiązek w VAT powstaje w momencie dostawy towarów lub wykonania usługi (niezależnie, czy podatnik otrzymał wynagrodzenie, czy nie). Sprzedawca zatem powinien rozliczyć VAT w deklaracji mimo brak zapłaty (pomijam na razie tutaj rozwiązania związane ze szczególnym momentem powstania obowiązku podatkowego), a w propozycji Pana (gdy sprzedawca nie doczekał się od swojego kontrahenta zapłaty i „uruchomił” postępowanie egzekucyjne) ponownie dochodziłoby do obowiązku rozliczenia VAT od tej samej transakcji. Takie rozwiązanie prowadziłoby nie tylko do naruszenia przepisów krajowych, czy unijnych (VAT w Unii Europejskiej jest zharmonizowany), ale naruszałoby samą konstrukcję podatku VAT.

Należy jednak wskazać, że sprzedawca, który pomimo upływu terminu płatności wskazanego na fakturze nie uzyskał zapłaty, może jednak w systemie VAT odzyskać odprowadzony do urzędu VAT, korzystając z tzw. „ulgi na złe długi”.

Zasady rozliczenia podatku od towarów i usług w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności zostały określone w przepisach art. 89a i art. 89b ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 89a ust. 1 tej ustawy, podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Korekta dotyczy również podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona.

W myśl art. 89a ust. 1a ustawy o VAT, nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną w przypadku, gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.

W przypadku natomiast gdy po złożeniu deklaracji podatkowej, w której dokonano korekty, o której mowa w ust. 1, należność została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie, wierzyciel obowiązany jest do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta. W przypadku częściowego uregulowania należności, podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku należnego zwiększa się w odniesieniu do tej części (art. 89a ust. 4 ustawy o VAT).

Powyższe oznacza, że nawet jeśli postępowanie egzekucyjne zostało uruchomione po zastosowaniu ulgi na złe długi, to nie ma uzasadnienia, aby komornik „ściągać” należność od dłużnika rozliczał VAT za sprzedawcę bo odwrotnie niż ma to miejsce przy dłużniku, nie ma podstaw podejrzewać, że sprzedawca nie rozliczy w takich przypadkach tego podatku (jak wspomniano, w tym przypadku, w drodze korekty).

W przypadku natomiast transakcji między przedsiębiorcami, do których znalazłaby zastosowanie kasowa metoda rozliczania podatku (jako rozwiązanie szczególne), to przy braku zapłaty sprzedawca w ogóle nie wykazuje tej transakcji dla VAT i nie rozlicza tego podatku. Podatek ten rozliczy, gdy komornik „ściągnie” od dłużnika należność (w kwocie brutto). I tutaj nie ma

podstaw sądzić, że sprzedawca nie rozliczy otrzymanych od komornika należności z budżetem państwa.

Zarówno w metodzie memoriałowej jak i kasowej zobowiązanie komornika aby „ściągał” należność dla sprzedawcy tylko w kwocie netto a nie brutto pozbawiałaby sprzedawcę środków jakie musi wygospodarować na rozliczenie VAT. Przejęcie natomiast rozliczenia VAT-u przez komornika nie miałoby uzasadnienia praktycznego (to nie sprzedawca - wierzyciel nie chce regulować swoich zobowiązań lecz dłużnik), ale i unijnego.

System funkcjonujący w Polsce (ale też w Unii Europejskiej) nie sprawia, aby dochodziło przy egzekucji należności pieniężnych do strat „na podatku VAT”. Jeszcze raz należy podkreślić, że egzekwowane należności odnoszą się do transakcji, których obowiązek rozliczenia spoczywa na sprzedawcy a nie nabywcy (pomijam tutaj system odwróconego obciążenia). Nie ma też podstaw, aby w tym systemie chronić dłużnika, a nie wierzyciela. Wierzyciel, jak wspomniano, ma możliwość zastosowania ulgi na złe długi.

Przedstawiając powyższe uprzejmie informuję, że gdyby uznał Pan zaprezentowane wyjaśnienia za wymagające dalszej dyskusji, to możliwe jest spotkanie w tej sprawie w Departamencie Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów (tel. do sekretariatu 22 694 36 24).

Z upoważnienia Ministra Rozwoju i Finansów
Dyrektor
Departamentu Podatku od Towarów i Usług

Tomasz Tratkiewicz

