



## Cena drewna a podatki

Szanowni Państwo,

czy cena drewna ma związek z podatkami? Oczywiście. Z doświadczenia wiemy, że wszystko ma związek z podatkami. A zatem jaki to związek? 20 października 2014r. Prezes GUS ogłosił komunikat w sprawie średniej ceny sprzedaży drewna, obliczonej według średniej ceny drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały 2014 r. (opublikowano w Monitorze Polskim z 2014 r. poz. 955). Cena ta, obliczona według średniej ceny drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały 2014 r., wyniosła 188,85 zł za 1m<sup>3</sup>. Wartość ta jest podstawą do obliczenia podatku leśnego, który w 2015r. wynosi 41,55 zł od 1 ha lasu. Kwota podatku to równoważnik 0,220 m<sup>3</sup> drewna.

Informacja ta jest istotna dla tych podmiotów, które posiadają lasy i zobowiązane są do odprowadzania tego podatku. Przyjęta przez ustawodawcę metoda naliczania podatku oznacza, że im wyższa średnia cena drewna, tym wyższy podatek. W interesie fiskusa jest zatem, aby ta średnia cena drewna wzrastała. I jak widzimy dokłada on najwyższej staranności, aby tak było.

Z czego wynika taki wniosek? Spójrzmy na kolejną nowelizację przepisów związanych z dokumentacją cen transferowych. Ustawodawca ponownie rozszerza nie tylko krąg podmiotów, ale również zakres obowiązków informacyjnych, które muszą się w dokumentacji pojawić. Przypomnijmy, że przepisy wprowadzone pod koniec lat 90-tych ubiegłego wieku nakładały na podmioty powiązane obowiązek udowodnienia, że stosowane przez nich ceny mają wartość rynkową. Z biegiem lat ten obowiązek się rozszerzał, a ostatnie kilka lat to wyraźnie widoczne przyspieszenie w zakresie obowiązków dokumentacyjnych. Dla przypomnienia można wskazać, że od stycznia tego roku dokumentację muszą sporządzać również tzw. spółki hybrydowe, czyli złożone z kilku podatników, np. spółki komandytowej lub komandytowo - akcyjnej, gdzie udziałowcem jest np. spółka z o.o. lub spółka akcyjna.

Projektowane zmiany związane z dokumentacją cen transferowych, które mają wejść w życie od stycznia przyszłego roku, zmuszą podatników do tworzenia

### W tym numerze:

|  |          |
|--|----------|
| Odcliczanie VAT z duplikatu faktury  | <u>2</u> |
| Zmiany w zakresie sporządzania dokumentacji cen transferowych od 2016 roku       | <u>3</u> |
| Wyrok WSA – objęcie udziałów w spółce z o.o. za wkład pieniężny a przychód       | <u>4</u> |
| Interpretacja ogólna Ministra Finansów w sprawie zwolnienia z VAT dla komorników | <u>5</u> |
| O nas  | <u>7</u> |

dokumentacji o szerszej treści. Już obecnie, przy wielu transakcjach w grupach podmiotów powiązanych dokumentacja podatkowa to kilkadziesiąt stron opisów i kalkulacji. Oczekiwania fiskusa idą jeszcze dalej. Ryzyko po stronie podatników związane jest z sankcyjną stawką 50%, która może być nałożona na różnicę pomiędzy obrotem wykazany przez podatnika a oszacowanym przez organ podatkowy.

To oznacza, że potrzeba będzie więcej papieru, więcej drewna, a zatem średnia cena tego surowca wzrośnie. I tym samym wzrośnie podatek leśny. Tylko czy o to chodzi?

Z pozostałych opracowań polecam najnowszą interpretację ogólną Ministra Finansów, która nakłada na komorników podatek VAT. Mimo, że interpretacja ta dotyczy wąskiego kręgu osób, jest ona interesująca ze względu na termin wprowadzenia tych zmian. Po raz pierwszy Minister Finansów stwierdził w interpretacji, że nowe zasady opodatkowania obowiązują od jesieni tego roku. Czy to już czasem nie jest zastępowanie ustawodawcy?

Zapraszam do lektury.



dr Krzysztof Biernacki

## Warto się zastanowić – nowe rozwiązania podatkowe

### Odliczanie VAT z duplikatu faktury

**„ Od 1 stycznia 2014 r. obowiązują zmienione regulacje dotyczące zasad wystawiania duplikatów faktur, a zawarto je w art. 106l ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 z późn. zm). Wynika z nich m.in., że duplikat faktury można wystawić jeżeli pierwotna faktura uległa zniszczeniu lub zaginięciu”.**

Faktury zgodnie ze swoim celem służą dokumentowaniu zdarzeń gospodarczych i stanowią podstawę odliczenia podatku naliczonego. Występują jednak przypadki, że część z nich ulega uszkodzeniu lub zaginięciu – w tej sytuacji konieczne jest wystawienie duplikatu faktury.

Od 1 stycznia 2014 r. obowiązują zmienione regulacje dotyczące zasad wystawiania duplikatów faktur, a zawarto je w art. 106l ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 z późn. zm). Wynika z nich m.in., że duplikat faktury można wystawić jeżeli pierwotna faktura uległa zniszczeniu lub zaginięciu. Tylko w takim przypadku podatnik lub osoba przez niego upoważniona ma prawo wystawić nową fakturę, która będzie zawierała dokładnie te same dane, co jej pierwsza wersja. Elementami dodatkowymi zgodnie z przepisami, które muszą się na niej znaleźć są: słowo DUPLIKAT oraz data wystawienia duplikatu.

Istnieje także możliwość wystawienia duplikatu faktury przez nabywcę towaru, jeśli z wnioskiem takim występuje sprzedawca. Jest on zobowiązany do wystawienia faktu-

ry także wówczas, jeśli to on był osobą wystawiającą fakturę pierwotną lub korzystał z usługi samofakturowania. Przepisy prawne o podatku VAT nie zawierają jednak żadnych informacji co do obniżania podatku należnego o podatek naliczony wynikający z duplikatu faktury. Oznacza to, że duplikat ten powinno traktować się dokładnie tak, jak pierwotną, tradycyjną fakturę.

Zgodnie z ustawą o VAT, jeśli towary lub usługi wykorzystywane są do czynności opodatkowanych, to podatnikowi przysługuje prawo odliczenia kwoty podatku naliczonego od podatku należnego. Przy dokonywaniu odliczenia konieczne jest wyznaczenie momentu powstania obowiązku podatkowego, a ponadto - podatnik musi być w posiadaniu faktury dokumentującej daną transakcję.

Podstawową zasadą upoważniającą do dokonywania takich odliczeń jest spełnienie kilku warunków. Przede wszystkim odliczeń może dokonywać jedynie podatnik podatku VAT, przy którym nabyciu naliczono podatek. Po drugie nabyte towary lub usługi muszą być wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych - takich, których następstwem będzie zaistnienie momentu obowiązku podatkowego. Liczne interpretacje indywidualne czy decyzje dyrektorów izb skarbowych podkreślają, że towary i usługi, które po nabyciu nie są przeznaczone i wykorzystywane do czynności opodatkowanych, co znaczy, że przeznaczone są do wykorzystania w czynnościach zwolnionych od podatku VAT bądź niepodlegających temu podatki - nie mogą stanowić

podstawy do odliczania podatku naliczonego od podatku należnego. Znaczenie tu mają przede wszystkim okoliczności nabycia towarów i usług, w odniesieniu do rodzaju działalności gospodarczej, prowadzonej przez podatnika.

Rozliczeń podatku należnego i naliczonego można dokonać w okresie, w którym:

- \* powstał obowiązek podatkowy,
- \* podatnik posiada fakturę potwierdzającą transakcję,
- \* rzeczywiście nabyto towary lub usługi.

W przypadku, kiedy podatnik nie może posługiwać się fakturą, ponieważ uległa zniszczeniu lub zaginięciu, konieczne musi postarać się o uzyskanie duplikatu, który ma taką samą moc, jak faktura pierwotna. Tym samym zasadne jest odliczanie podatku naliczonego przez firmy, które posiadają jedynie duplikat faktury, jeśli nie zostało to zrobione z faktury pierwotnej.

W przypadku, kiedy podatek naliczony został już odliczony od podatku należnego, a faktura zaginęła lub zniszczyła się - podatnik po otrzymaniu duplikatu nie może przeprowadzić tej czynności ponownie.

**„ W przypadku, kiedy podatnik nie może posługiwać się fakturą, ponieważ uległa zniszczeniu lub zaginięciu, konieczne musi postarać się o uzyskanie duplikatu, który ma taką samą moc, jak faktura pierwotna. Tym samym zasadne jest odliczanie podatku naliczonego przez firmy, które posiadają jedynie duplikat faktury, jeśli nie zostało to zrobione z faktury pierwotnej”.**

## Co nowego w podatkach w 2015r.

### Zmiany w zakresie sporządzania dokumentacji cen transferowych od 2016 roku

Rząd opublikował projekt zmian do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych a w ich ramach przedstawił zmiany w zakresie przygotowywania dokumentacji cen transferowych między podmiotami powiązanymi.

Zgodnie z uzasadnieniem przedstawionym przez Ministerstwo Finansów, wprowadzenie zmian legislacyjnych ma na celu dostosowanie krajowych regulacji w zakresie cen transferowych do wytycznych dyrektywy Unii Europejskiej z 27 stycznia 2015 r. o zapobieganiu agresywnego planowania podatkowego oraz implementację wytycznych OECD w ramach inicjatywy BEPS (Base Erosion and Profit Shifting Action Plan). Zmiany najprawdopodobniej wejdą w życie już 1 stycznia 2016 r.

Najistotniejsze zmiany dotyczą:

1. Rozbudowanie zakresu wymaganej dokumentacji o nowe elementy, takie jak opis otoczenia konkurencyjnego czy przeprowadzonych w przeszłości restrukturyzacji. Wymagany będzie także opis „innych zdarzeń ujętych w księgach rachunkowych”, jeżeli mają one wpływ na dochód lub stratę podatnika i zostały ustalone między podmiotami powiązanymi m.in. umowy zarządzania płynnością, umowy o podziale kosztów, umowy spółki lub inne umowy o podobnym charakterze. Nowością będzie też obowiązek przedstawienia opisu zgodności warunków transakcji i zdarzeń z warunkami rynkowymi.

W przypadku podatników, których przychody lub koszty w danym roku podatkowym wyniosą powyżej 2 000 000 euro, dokumentacja powinna zawierać opis dodatkowych zdarzeń obejmujący:

\* wskazanie rodzaju i przedmiotu

transakcji, mających istotny wpływ na wysokość dochodu (straty),

\* opis zgodności warunków transakcji ustalonych z podmiotami powiązanymi z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty,

\* dane finansowe, w tym przepływy pieniężne dotyczące transakcji lub innych zdarzeń,

\* dokumenty mające istotny wpływ na transakcje lub inne zdarzenia,

\* opis analizy aktywów, funkcji i ryzyk,

\* opis metody i sposobu kalkulacji dochodów wraz z uzasadnieniem ich wyboru,

\* algorytm kalkulacji rozliczeń dotyczących transakcji lub innych zdarzeń, wraz ze sposobem wyliczenia wartości rozliczeń wpływających na dochód (stratę) podatnika lub jego współnika,

\* Informacje finansowe podatnika, uzupełnione sprawozdaniem finansowym po jego zatwierdzeniu.

2. Wprowadzenie obowiązku przygotowania analiz porównawczych (tzw. *benchmarking study*) jako obowiązkowego elementu dokumentacji dla podmiotów, których obroty przekraczają 10 mln EUR rocznie;

3. W miejsce dotychczasowych progów, warunkujących powstanie obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych uzależnionych od wartości transakcji z podmiotami powiązanymi, proponuje się uzależnienie tego obowiązku od wysokości całkowitych rocznych przychodów lub kosztów danego podmiotu (bez względu na wartość transakcji z podmiotami powiązanymi) i dotyczyć ma podmiotów u których przychody lub koszty przekroczą w roku podatkowym równowartość 2 000 000 euro.

4. Objęcie obowiązkiem dokumentacyjnym spółek, niebędących osobami prawnymi – do tej pory obo-

wiązkiem tym objęci byli podatnicy podatku dochodowego (a więc nie spółki osobowe, a ich wspólnicy);

5. Wprowadzenie obowiązku załączania do dokumentacji cen transferowych dokumentacji grupowej (tzw. *masterfile*), jak również dla części podmiotów informacji o wysokości dochodu i podatku zapłaconego przez podmioty zależne (jeśli polski podmiot jest jednostką dominującą w grupie kapitałowej);

6. Zmianę definicji podmiotów powiązanych kapitałowo – dotychczasowy próg 5% bezpośredniego lub pośredniego udziału zostaje powiększony do 20%.

Inne obowiązki:

Zgodnie z projektem zmian, przygotowanie dokumentacji stanie się w praktyce elementem przygotowania zeznania podatkowego, gdyż podmioty osiągające przychody powyżej 10 000 000 euro będą zobowiązane załączyć do deklaracji sprawozdanie wskazujące transakcje realizowane przez podatnika z podmiotami powiązanymi. Jednocześnie zostaną one zwolnione z obowiązku składania formularza ORD-U, zawierającego informacje o umowach zawartych przez podatnika z nierezydentami. Pozostałe elementy dokumentacji muszą być przygotowane w takim samym terminie.

Dodatkowo, w przypadku podatników CIT – członek zarządu będzie zobowiązany do złożenia wraz z deklaracją CIT pisemnego oświadczenia, że kompletna dokumentacja podatkowa została przygotowana.



## NSA wymyślił – kontrowersyjne wyroki sądów

### Wyrok WSA – objęcie udziałów w spółce z o.o. za wkład pieniężny a przychód

Nabycie udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością przez osobę fizyczną w zamian za wkład pieniężny nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Skoro bowiem przepis art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT stanowi, że za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się nominalną wartość udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni, objętych w zamian za wkład niepieniężny, to a contrario przyjęć należy, że ustawodawca ze zdarzeniem w postaci objęcia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością w zamian za wkład pieniężny nie wiąże skutków podatkowych. Tak uznał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 18 grudnia 2014 r., sygn. akt I SA/Sz 1179/14.

Wnioskodawca jest osobą fizyczną, posiadającą polskie obywatelstwo i stale zamieszkującą w Polsce, która zamierza objąć udziały w podwyższonym kapitale zakładowym Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Kapitał zakładowy Spółki ma zostać podwyższony o 100% poprzez utworzenie nowych udziałów w takiej ilości i wartości nominalnej jak dotychczasowe udziały w kapitale zakładowym Spółki. Udziały mają zostać objęte po ich wartości nominalnej w zamian za wkład pieniężny. Na skutek objęcia udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym Spółki, Wnioskodawca będzie posiadać 50% udziałów Spółki, co da Wnioskodawcy prawo do 50% głosów na zgromadzeniu wspólników Spółki oraz do udziału w 50% dywidendy przekazanej uchwałą zgromadzenia wspólników Spółki do podziału a także do udziału w wysokości 50% w majątku likwidowanej spółki pozostałym po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli Spółki.

Zadano pytanie czy nabycie przez Wnioskodawcę 50% udziałów

Spółki wskutek objęcia nowoutworzonych udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym Spółki w zamian za wkład pieniężny równy wartości nominalnej obejmowanych udziałów spowoduje w dacie objęcia tych udziałów po stronie Wnioskodawcy powstanie przychodu (dochodu) podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w wysokości różnicy pomiędzy wniesionym do Spółki wkładem pieniężnym a wartością majątku spółki (ustaloną np. na podstawie bilansu), przypadającego na te udziały?

Zdaniem wnioskodawcy nie powstanie przychód podlegający opodatkowaniu. Ze stanowiskiem takim nie zgodził się fiskus. Dopiero po złożeniu skargi WSA uznał stanowisko Wnioskodawcy w tej sprawie za prawidłowe.

Istotę sporu w przedmiotowej sprawie stanowiła odmienna ocena powstania przychodu podlegającego opodatkowaniu w sytuacji objęcia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością powstałych w wyniku podwyższenia kapitału zakładowego w sytuacji, gdy wartość kapitałów własnych spółki (wartość bilansowa majątku spółki) jest wielokrotnie wyższa aniżeli wartość majątku zakładowego spółki.

Za słuszny należy uznać sformułowany w skardze wniosek, nabycie udziałów w spółce z o.o. przez osobę fizyczną w zamian za wkład pieniężny nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Skoro bowiem przepis art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT stanowi, że za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się nominalną wartość udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni, objętych w zamian za wkład niepieniężny, to a contrario przyjęć należy, że usta-

wodawca ze zdarzeniem w postaci objęcia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością w zamian za wkład pieniężny nie wiąże skutków podatkowych.

Brak jest zatem w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych przepisu określającego wysokość przychodu w przypadku objęcia udziałów w spółce kapitałowej w zamian za wkład pieniężny. Nie oznacza to jednak, że przychody wynikające z objęcia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością są całkowicie wyłączane z opodatkowania, bowiem stosownie do art. 23 ust. 1 pkt 38 ustawy o PIT nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na objęcie lub nabycie (...) udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, (...); wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów (akcji) (...). Tym samym w sytuacji zbycia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością objętych w zamian za wkład pieniężny może powstać przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Skutek taki powstanie, o ile cena uzyskana przez zbywającego z tytułu ich sprzedaży przewyższy koszt ich uzyskania, jakim będzie kwota uprzednio poniesionych wydatków na ich objęcie. Zazwyczaj cena uzyskana ze sprzedaży w udziałów będzie różna od wartości kapitału zakładowego przypadającego na zbywany udział w sytuacji, gdy wystąpi różnica pomiędzy kapitałem zakładowym a wartością bilansową spółki.

W tym momencie zatem omawiana różnica będzie miała wpływ na wysokość przychodu podatnika i w tym momencie będzie podlegała opodatkowaniu stosownie do treści art. 30b ust. 1 i 2 pkt 4 u.p.d.o.f.



## O czym warto pamiętać

### Interpretacja ogólna Ministra Finansów w sprawie zwolnienia z VAT dla komorników



Wykonywane przez komorników czynności należy uznać za podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług świadczenie usług za wynagrodzeniem. Jednocześnie do tych czynności nie ma zastosowania wyłączenie, o którym mowa w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, a zatem podlegają one opodatkowaniu na zasadach ogólnych - wyjaśnił Minister Finansów w interpretacji ogólnej z dnia 9 czerwca 2015 r., o sygn. PT1-050.1.2015.LJU.1.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.) - dalej: „ustawa o VAT” - opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Jednocześnie w świetle art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, świadczeniem usług jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy. Podkreślić tu należy, że świadczeniem usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, jest m.in. świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imie-

niu lub nakazem wynikającym z mocy prawa (art. 8 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT).

Należy zauważyć, że powyższe czynności podlegają opodatkowaniu, jeżeli są wykonywane przez podatnika podatku od towarów i usług.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Należy tu również zauważyć, że zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT 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.

Użyta na potrzeby podatku od towarów i usług definicja działalności gospodarczej jest tożsama z definicją zawartą w art. 9 ust. 1 akapit drugi Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L Nr 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. z) - dalej: „Dyrektywa 2006/112/WE”, a przed 1 stycznia 2007 r. w art. 4 ust. 2 Szóstej Dyrektywy Rady Unii Europejskiej z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej - ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L Nr 145 z 13.06.1977, str. 1, z późn. zm.).

Analizując zakres pojęcia „działalność gospodarcza” TSUE wskazywał, że jest ono bardzo szerokie i zawiera wszelkie usługi świadczone przez wolne zawody, oraz ma charakter obiektywny w tym znaczeniu, że działalność gospodarcza jest rozpatrywana per se bez względu na jej cele lub skutki (wyrok w sprawie 235/85 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Holandii, pkt 8).

We wskazanym wyżej wyroku TSUE rozważał zagadnienie, czy notariusze i komornicy w Holandii prowadzą działalność, którą rządzą normalne reguły ekonomiczne, a tym samym, czy można uznać ją za działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów o podatku od wartości dodanej. W pkt 10 tego wyroku zauważył, że: „W świetle neutralnego charakteru pojęcia „działalność gospodarcza”, fakt, iż działalność notariuszy i komorników polega na wykonywaniu obowiązków przyznanym i regulowanym przez prawo w interesie publicznym, jest nieistotny. Co więcej, artykuł 6 szóstej dyrektywy przewiduje wyraźnie, że niektóre czynno-

## O czym warto pamiętać

### Interpretacja ogólna Ministra Finansów w sprawie zwolnienia z VAT dla komorników cd.

ści wykonywane z mocy prawa podlegają systemowi VAT.”. Dodatkowo TSUE zauważył, że wszystkie usługi świadczone za wynagrodzeniem przez przedstawicieli wolnych zawodów lub zawodów uważanych za takie, co do zasady, podlegają podatkowi od wartości dodanej (pkt 11).

Ponadto w wyroku tym TSUE stwierdził, że skoro notariusze i komornicy w Holandii prowadzą niezależną działalność gospodarczą, polegającą na świadczeniu usług podmiotom trzecim, za co otrzymują płatności na własną rzecz, to muszą być oni uznani za podatników dla celów podatku VAT, w rozumieniu artykułu 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy (pkt 15).

Jednocześnie TSUE odniósł się do kwestii wyłączenia spod opodatkowania VAT na podstawie art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy (ustanawiającego wyłączenia spod reżimu VAT podmiotów prawa publicznego) czynności wykonywanych przez notariuszy i komorników wskazując, że nawet jeśli przy wykonywaniu urzędowych czynności notariusze i komornicy realizują uprawnienia władzy publicznej, nie oznacza to, że mogą korzystać z powyższego wyłączenia. Powodem jest fakt, że prowadzą tę działalność nie jako podmiot rządzący się prawem publicznym, ponieważ nie są częścią administracji publicznej, ale w formie niezależnej działalności gospodarczej prowadzonej w ramach wykonywania wolnego zawodu (pkt 22). W wyroku tym TSUE analizując, czy do czynności wykonywanych przez notariuszy i komorników ma zastosowanie art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy wyłączający z systemu VAT osoby związane z pracodawcą umową o pracę lub innym stosunkiem prawnym tworzącym relację pracodawca-pracownik zauważył, że „notariusze i komornicy nie są

związani z władzami publicznymi jako pracownicy ponieważ nie są włączeni do administracji publicznej. Prowadzą działalność na własny rachunek i własną odpowiedzialność; mogą swobodnie, chociaż podlegają pewnym ograniczeniom prawnym, ustalać w jaki sposób będą wykonywać swoją pracę i sami otrzymują środki, z których pochodzą ich dochody. Fakt, iż podlegają kontroli dyscyplinarnej władz publicznych (podobna sytuacja występuje także w przypadku innych zawodów regulowanych) oraz że ich wynagrodzenie jest ustalane przez prawo nie stanowi wystarczających podstaw do uznania ich za osoby związane więzami prawnymi z pracodawcą w rozumieniu artykułu 4 (4).”(pkt 14).

Należy dodatkowo wskazać, że kwestia wyłączenia spod opodatkowania czynności wykonywanych przez komorników sądowych była ponownie przedmiotem rozważań TSUE w sprawie C-456/07 Karol Mihal przeciwko Danovy Urad Kosice V, który w postanowieniu z dnia 21 maja 2008 r., stwierdził, że: „Działalność wykonywana przez jednostkę, taka jak działalność komornika sądowego, nie jest zwolniona z podatku od wartości dodanej z tego tylko powodu, że polega ona na dokonywaniu aktów należących do prerogatyw władzy publicznej. Gdyby nawet w ramach wykonywania jego funkcji, komornik sądowy dokonywał takich aktów, to w rozumieniu przepisów, takich jak te w sprawie przed sądem krajowym, wykonuje on działalność nie w formie podmiotu publicznego, jako że nie jest włączony w strukturę administracji publicznej, lecz w formie samodzielnej działalności gospodarczej, wykonywanej w ramach wolnego zawodu, a w związku z tym nie przysługuje mu zwolnienie przewidziane w art. 4 ust. 5

akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 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.”

Przenosząc powyższe tezy wynikające z wyroków TSUE na sytuację działających w Polsce komorników sądowych - zwanych dalej: „komornikami”, należy w pierwszej kolejności wskazać, że ich działalność reguluje m.in. ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (Dz. U. z 2011 r. Nr 231, poz. 1376, z późn. zm.) - dalej: „ustawa o komornikach”. Zgodnie z art. 1 tej ustawy komornik jest funkcjonariuszem publicznym działającym przy sądzie rejonowym. Komornik jest podmiotem uprawnionym do wykonywania czynności egzekucyjnych w sprawach cywilnych, a ponadto wykonuje inne czynności przekazane na podstawie odrębnych przepisów (art. 2 ust. 1 ustawy o komornikach).

Zgodnie z art. 2 ust. 3 ustawy o komornikach, komornikom powierzono w szczególności następujące zadania:

1. wykonywanie orzeczeń sądowych w sprawach o roszczenia pieniężne i niepieniężne oraz o zabezpieczenie roszczeń;
2. wykonywanie innych tytułów wykonawczych wydanych na podstawie odrębnych przepisów oraz tytułów egzekucyjnych, które zgodnie z odrębnymi przepisami podlegają wykonaniu w drodze egzekucji sądowej bez zaopatrywania ich w klauzulę wykonalności;
3. sporządzanie protokołu stanu faktycznego przed wszczęciem procesu sądowego lub przed wydaniem orzeczenia na zarządzenie sądu lub prokuratora.

## O czym warto pamiętać

### Interpretacja ogólna Ministra Finansów w sprawie zwolnienia z VAT dla komorników

W myśl art. 2 ust. 2 ustawy o komornikach powyższe czynności komornik pełni osobiście, z wyjątkiem przypadków określonych w przepisach prawa. Czynności określone w art. 2 ustawy o komornikach, komornik wykonuje na własny rachunek (art. 3a ww. ustawy). Dodatkowo należy wskazać, że zgodnie z art. 43 ustawy o komornikach, komornik pobiera opłaty egzekucyjne za prowadzenie egzekucji i za inne czynności, do których ma umocowanie. Koszty działalności egzekucyjnej komornik pokrywa z uzyskanych opłat egzekucyjnych (art. 35 ww. ustawy), a dodatkowo komornikowi należy się zwrot wydatków gotówkowych poniesionych w toku egzekucji, w zakresie określonym ustawą (art. 39 ust. 1 tej ustawy). W myśl art. 40 ust. 1 ustawy o komornikach na pokrycie wydatków komornik może żądać zaliczki od strony lub innego uczestnika postępowania, który wniósł o dokonanie czynności, uzależniając czynność od jej uiszczenia. Ponadto należy wskazać, że sąd rejonowy, przy którym działa komornik, przekazuje komornikowi sumy niezbędne na pokrycie wydatków w sprawach osób zwolnionych w tym zakresie od kosztów sądowych (art. 40 ust. 3 ww. ustawy).

Analizując powyższe uregulowania oraz tezy wynikające z orzeczeń TSUE należy zauważyć, iż komornik – wykonując w szczególności czynności egzekucyjne – prowadzi

działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT działając w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. Powyższe potwierdzone zostało również w postanowieniu NSA z dnia 21 lutego 2013 r. sygn. akt: I FSK 22-1/12, stanowiącym wniosek do TSUE o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, i nie zostało zakwestionowane w wyroku TSUE z dnia 26 marca 2015 r. w sprawie C-499/13.

Reasumując, wykonywane przez komorników czynności należy uznać za podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług świadczenie usług za wynagrodzeniem. Jednocześnie do tych czynności nie ma zastosowania wyłączenie, o którym mowa w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, a zatem podlegają one opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że wyjaśnienia zawarte w interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 30 lipca 2004 r. nr PP10-812-802/04/MR/1556PP (Dz. Urz. Ministra Finansów z 10

sierpnia 2004 r., Nr 10, poz. 93), są nieaktualne.

Mając na uwadze:

\* zaprezentowane w interpretacji ogólnej z dnia 30 lipca 2004 r. stanowisko, zgodnie z którym komornicy sądowi nie byli uznawani za podatników podatku od towarów i usług,

\* wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadę zaufania obywateli do państwa (określaną również jako zasada lojalności państwa wobec obywatela),

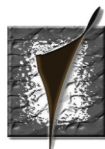
\* treść art. 14m §2 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa, przewidującego zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku przez okres w nim wskazany, znajdującego zastosowanie w niniejszej sprawie do komorników (jako osób, w stosunku do których zastosowanie się do ww. interpretacji z dnia 30 lipca 2004 r. wyłączyło możliwość ich rejestracji jako podatników i kwartalnego rozliczania VAT, co w kontekście wyrażonej w art. 14k §2 Ordynacji podatkowej zasady nieszkodzenia wymaga objęcia ich ochroną przewidzianą w art. 14m §2 pkt 2 Ordynacji podatkowej dla podatników rozliczających się kwartalnie) komornicy są zwolnieni z obowiązku zapłaty podatku od towarów i usług, z tytułu wykonywanych przez nich czynności za wynagrodzeniem, do końca miesiąca września 2015 r.



## Kim jesteśmy

Kancelaria świadczy usługi szeroko pojętego doradztwa dla przedsiębiorców od 2004 roku. W dotychczasowym okresie współpracowała przy świadczeniu usług doradztwa podatkowego również na rzecz klientów międzynarodowych. Obecnie Kancelaria specjalizuje się w doradztwie podatkowym i prawnym związa-

nym z przekształceniami przedsiębiorstw oraz tworzeniem tzw. planów sukcesji. Złożoność transakcji narzuca konieczność świadczenia tzw. doradztwa zintegrowanego, które obejmuje pomoc zarówno doradcy podatkowego, jak również radcy prawnego, doradcy finansowego oraz biegłego rewidenta.



KANCELARIA  
**INITIUM**  
dr Krzysztof Biernacki



biuro@kancelaria-initium.pl

www.kancelaria-initium.pl