

FABIAN NALIKOWSKI

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa we Włocławku

Odpowiedzialność karna skarbową komornika sądowego jako płatnika podatku od towarów i usług

Penal fiscal liability of bailiff as the VAT payer

Streszczenie. Artykuł przedstawia zakres i istotę odpowiedzialności karnej skarbowej ponoszonej przez komorników sądowych. Komornicy, będąc płatnikami podatku VAT, są zobowiązani do obliczenia, pobrania i zapłaty podatku VAT od kwoty uzyskanej ze sprzedaży nieruchomości w trybie egzekucji. Niewykonanie tych obowiązków stanowi podstawę pociągnięcia komorników sądowych do odpowiedzialności przewidzianej w Kodeksie karnym skarbowym. Stopień dolegliwości kar i środków karnych uzależniony jest od wysokości niezapłaconego podatku. Wyrok skazujący i orzeczenie niektórych środków karnych może stanowić podstawę do odwołania komornika z pełnionej funkcji.

Słowa kluczowe: komornik; płatnik podatku; odpowiedzialność karna skarbową.

Abstract. This paper discusses the range and essence of penal fiscal liability court bailiff. The bailiffs being the VAT payers are required to calculate, collect and pay VAT on amount received from the sale of property in execution mode. Failure to comply with these obligations give rise to liability under the Polish

Penal Fiscal Code. The degree of discomfort penalties and punitive measures depends on the amount of unpaid tax. The conviction and ruling of some punitive measures could give rise to dismissal from the function bailiff.

Keywords: bailiff; taxpayer; penal fiscal liability.

1. Wprowadzenie

Komornik sądowy, stosownie do treści art. 18 ustawy z dnia 11 marca 1994 r. o podatku od towarów i usług¹, jest płatnikiem podatku od towarów i usług² od dokonanej w trybie egzekucji dostawy towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów³. Należy przy tym podkreślić, że wskazany obowiązek dotyczy także nieruchomości. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 4 listopada 2010 r.⁴ stwierdził wszakże, iż to komornik sądowy jest zobowiązany do obliczenia i wpłacenia należnego podatku VAT w związku z dokonaną w trybie egzekucji dostawą towarów polegającą na sprzedaży nieruchomości będących własnością dłużnika. Trybunał podkreślił także, powołując się na stanowisko wyrażone przez Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 15 grudnia 2006 r.⁵, że komornik ma prawną i faktyczną możliwość wykonania nałożonego na niego obowiązku, a przepisy Kodeksu postępowania cywilnego winny być rozumiane tak, aby umożliwić komornikowi wykonanie tego obowiązku.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, rozpoznając pytanie prawne Naczelnego Sądu Administracyjnego, w wyroku z dnia 26 marca

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm., dalej: ustawa o VAT.

² Dalej: podatek VAT.

³ Tak A. Bartosiewicz [w:] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*. Kraków 2004, s. 307 i n.; P. Wojnicz, *Status komornika jako płatnika podatku VAT w egzekucji sądowej*, „Przegląd Prawa Egzekucyjnego” 2007, nr 1–2, s. 37–53; Odmienne: K. Baran, *Egzekucje z nieruchomości – komornik płatnikiem VAT*, „Doradztwo Podatkowe” 2006, nr 2, s. 14–15, M. Kalinowski, *Komornik jako płatnik VAT – skutki podatkowe*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 1, s. 23–26; B. Nowakowski, *Komornik płatnikiem przy dostawie nieruchomości w trybie egzekucji?*, „Przegląd Prawa Egzekucyjnego” 2006, nr 11, s. 79 i n.

⁴ P 44/07, OTK ZU 2010 ser. A, nr 9 poz. 97, Dz.U. z 2010 r., Nr 215, poz. 1419.

⁵ III CZP 115/06, OSNG nr 10 poz. 146.

2015 r.⁶ potwierdził, że przepis art. 18 ustawy o VAT, który nakłada na komorników sądowych obowiązek obliczenia, pobrania i zapłaty VAT od kwoty uzyskanej ze sprzedaży nieruchomości w trybie egzekucji, nie jest sprzeczny z przepisami dyrektywy Rady Unii Europejskiej 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁷. Trybunał Sprawiedliwości stwierdził także, że komornik sądowy może odpowiadać całym swoim majątkiem za prawidłowe wykonywanie obowiązków płatnika pod warunkiem, że dany komornik faktycznie ma wszelkie instrumenty prawne w celu wykonania tych obowiązków⁸.

2. Podmiotowy zakres odpowiedzialności

Komornik sądowy, będąc w świetle powyższych ustaleń płatnikiem podatku VAT, może zatem ponosić odpowiedzialność karną skarbową za niepobranie podatku VAT (art. 78 k.k.s.), niewpłacenie w terminie pobranego podatku (art. 77 k.k.s.), niezłożenie informacji podatkowej (art. 80 § 2 k.k.s.) albo też niedopełnienie obowiązku nadzoru (art. 84 k.k.s.). W świetle art. 79 k.k.s. nie jest natomiast zobowiązany do wyznaczenia osoby realizującej obowiązki płatnika podatku VAT i złożenia w tym zakresie stosownej deklaracji podatkowej. Odpowiedzialność komornika za przestępstwa i wykroczenia podatkowe nie wyłącza możliwości poniesienia przez niego odpowiedzialności na gruncie prawa karnego powszechnego – za niedopełnienie obowiązków (art. 231 k.k.), odpowiedzialności podatkowej czy wreszcie odpowiedzialności dyscyplinarnej – na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji⁹.

⁶ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 26 marca 2015 r. w sprawie C-499/13 *Marian Macikowski przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku*, Dz.Urz. UE 2015/C 171/04.

⁷ Dz.Urz. UE 2006/L 374/1 ze zm.

⁸ Zob. Z. Makowski, *Komornik płatnikiem podatku VAT – co zmienił wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 8, s. 13–20.

⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 790 ze zm., dalej: u.k.s.e., zob. art. 71–78a u.k.s.e. Por. także V. Konarska-Wrzosek, *Odpowiedzialność karna komornika sądowego*,

Podmiotem przestępstw i wykroczeń skarbowych zawartych w art. 77–78 k.k.s. może być tylko osoba będąca płatnikiem podatku, zdolna do ponoszenia odpowiedzialności z uwagi na wiek i stopień poczytalności (por. art. 5 i art. 10 k.k.s.). Wskazane czyny są zatem czynami indywidualnymi właściwymi. Płatnikiem podatku, zgodnie z art. 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁰ w związku z art. 53 § 30 k.k.s., jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, zobowiązana na podstawie przepisów prawa do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu¹¹. Komornik sądowy, w świetle regulacji zawartych w art. 18 ustawy o VAT i w art. 10 ust. 1 pkt 1 i 11 u.k.s.e. (wiek 26 lat i pełna zdolność do czynności prawnych), może zatem podlegać odpowiedzialności na zasadach określonych w Kodeksie karnym skarbowym.

Podstawowe znaczenie dla określenia, czy komornik w konkretnym przypadku będzie podlegał przedmiotowemu obowiązkowi, ma ustalenie, czy czynność polegająca na dostawie towarów (zbyciu nieruchomości) w trybie egzekucji powoduje powstanie obowiązku podatkowego po stronie dłużnika. Innymi słowy, istota odpowiedzialności sprowadza się do określenia, czy dłużnik w konkretnym przypadku jest podatnikiem podatku VAT, czy też nie podlega takiemu obowiązkowi. Brak zaktualizowanego obowiązku podatkowego po stronie dłużnika wyklucza bowiem także możliwość ponoszenia odpowiedzialności przez płatnika podatku¹².

Czynności polegające na dostawie towarów (sprzedaży egzekucyjnej nieruchomości) dokonane przez osobę prawną są zawsze czynnościami podatnika (domniemanie podmiotowości podatkowej osób prawnych). Natomiast w przypadku zbycia nieruchomości będących własnością osób

„Przegląd Prawa Egzekucyjnego” 2006, nr 12, s. 71–87; P. Rączka, *Odpowiedzialność dyscyplinarna komornika sądowego*, „Przegląd Prawa Egzekucyjnego” 2006, s. 89–108.

¹⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm., dalej: o.p.

¹¹ Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Znaczenie terminów z zakresu prawa podatkowego występujących w kodeksie karnym skarbowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 2, s. 74 i n.

¹² Zob. M. Kalinowski, *Komornik jako płatnik podatku od towarów i usług. Uwagi na marginesie uchwały Sądu Najwyższego z dnia 15 grudnia 2006 r. (III CZP 115/06)*, „Przegląd Prawa Egzekucyjnego” 2008, nr 6–9, s. 7–9.

fizycznych ich status podatkowy nie zawsze jest tak oczywisty. Przy tym podstawą do zróżnicowania sytuacji prawnych tych osób jest to, czy przedmiotem dostawy towarów jest nieruchomości stanowiąca składnik majątku osobistego dłużnika, czy też nieruchomości będąca częścią aktywów przedsiębiorstwa prowadzonego przez osobę fizyczną. W pierwszym przypadku bowiem dłużnik nie jest podatnikiem podatku VAT, a wskazana czynność nie podlega opodatkowaniu. Komornik sądowy, dokonując sprzedaży nieruchomości, nie będzie zatem zobowiązany do obliczenia i wpłacenia należnego podatku na rachunek właściwego organu podatkowego. Natomiast w drugiej sytuacji, gdy dłużnik prowadzący działalność gospodarczą nabył nieruchomości jako podatnik VAT bądź też włączył ten składnik majątkowy do prowadzonej działalności, sprzedaż nieruchomości w trybie egzekucji będzie podlegała opodatkowaniu na zasadach określonych w ustawie o VAT. Komornik sądowy będzie zatem zobligowany do obliczenia, pobrania i wpłacenia należnego podatku na rzecz właściwego organu podatkowego. Może zatem ponieść odpowiedzialność karną skarbową za niewykonanie bądź niewłaściwe wykonanie ciążących na nim obowiązków.

Podmiotem czynu zabronionego z art. 80 § 2 k.k.s. jest płatnik zobowiązany do złożenia informacji podatkowych. Status płatnika podatku stanowi znamię kwalifikujące czyn sprawcy. Komornik sądowy, będąc płatnikiem podatku VAT, odpowiada zatem na podstawie przepisu przewidującego surowszą karę za niezłożenie informacji podatkowych aniżeli inny podmiot zobowiązany do złożenia deklaracji podatkowej.

Natomiast w przypadku wykroczenia skarbowego wskazanego w art. 84 k.k.s. podmiotem czynu zabronionego może być każdy, na kim ciążył obowiązek nadzoru nad przestrzeganiem reguł obowiązujących w działalności danego przedsiębiorcy lub innej jednostki organizacyjnej. Komornik sądowy z racji zajmowanego stanowiska będzie zatem zobowiązany do nadzorowania działalności pracownika, któremu powierzył wykonywanie obowiązków w zakresie obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku VAT na

rachunek właściwego organu podatkowego¹³. Należy przy tym podkreślić, że powyższy przepis ma charakter subsydiarny i może być stosowany wyłącznie wtedy, gdy czyn sprawcy nie wyczerpuje znamion innych przestępstw lub wykroczeń skarbowych zawartych w rozdziale 6 k.k.s.

Na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. odpowiedzialność karną skarbową może ponieść także osoba niebędąca płatnikiem, która na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy bądź też faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności sprawami finansowymi komornika sądowego, np. doradca podatkowy czy osoba prowadząca księgi rachunkowe odpowiedzialna za przekazanie pobranego podatku na rachunek właściwego organu podatkowego¹⁴. Podmiotowy zakres odpowiedzialności jest w tym przypadku względnie szeroki. Należy jednakże wyłączyć z kręgu odpowiedzialności osoby wykonujące czynności ściśle wykonawcze, pozbawione samodzielności decyzyjnej¹⁵.

Czyny zabronione określone w art. 77–78 k.k.s. i art. 80 § 2 k.k.s. mają charakter umyślny, przy czym mogą być one popełnione z zamiarem bezpośrednim lub zamiarem ewentualnym. Oznacza to, że sprawcą może być także ten, kto wprowadzie nie chce nie wpłacać podatku, jednakże – nie mając pewności, czy ciąży na nim taki obowiązek – nie realizuje tego obowiązku w całości lub w części, godząc się z tym, że zaniechanie działania może wypełniać znamiona czynu zabronionego¹⁶. Nie wymaga się od sprawcy zachowania nakierowanego na osiągnięcie określonego konkretnego celu (zamiar kierunkowy), np. uzyskania korzyści majątkowej. Natomiast niedopełnienie obowiązku nadzoru może być popełnione także nieumyślnie – przede wszystkim na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach (niedbalstwa).

¹³ Zob. V. Konarska-Wrżosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 278 i n.

¹⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Płatnik jako podmiot odpowiedzialności karnej skarbowej*, „Monitor Prawniczy” 2002, nr 10, s. 455–456; P. Tatarczak, J. Tatarczak, *Odpowiedzialność karna skarbową doradców podatkowych i księgowych*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 1, s. 25–26. Szerzej F. Nalikowski, *Odpowiedzialność za działanie w cudzym interesie (art. 9 § 3 k.k.s.)*, „Państwo i Prawo” 2011, nr 2, s. 95–103.

¹⁵ Zob. L. Wilk, *Przedmiot ochrony art. 79 kodeksu karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2004, nr 9, s. 100–108.

¹⁶ Tak A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Płatnik...*, s. 456.

3. Przedmiotowy zakres odpowiedzialności

Przechodząc do znamion przedmiotowych, należy stwierdzić, że w przypadku czynu zabronionego określonego w art. 78 k.k.s. zachowanie płatnika musi polegać na niepobraniu należnego podatku albo też pobraniu go w kwocie niższej od należnej. Przy tym dysponentem kwoty uzyskanej ze sprzedaży nieruchomości nie jest komornik, lecz sąd egzekucyjny. Stąd też, w związku z pojawiającymi się wątpliwościami dotyczącymi możliwości wykonania przez komornika przedmiotowego obowiązku, Sąd Najwyższy w cytowanej uchwale stwierdził, że sąd egzekucyjny nie może nie uwzględnić wniosku komornika o wypłacenie z kwoty uzyskanej z egzekucji należnej kwoty podatku, jeśli tylko działania komornika są legalne¹⁷. Przedmiotem opodatkowania może bowiem być wyłącznie działalność zgodna z prawem¹⁸. Nie można przy tym wykluczyć, że komornik nie „pobierze” należnego podatku, gdyż sąd nie przekaze komornikowi wskazanej kwoty. Przepisy Kodeksu postępowania cywilnego nie nakładają na sąd takiego obowiązku. Jednakże w tym przypadku płatnik nie ma obowiązku przekazywania podatku, którego nie pobrał z przyczyn od niego niezależnych¹⁹.

Należy także zwrócić uwagę, że przepisy ustawy o VAT przewidują przedmiotowe zwolnienia z podatku, dotyczące m.in.: terenów niezbudowanych innych niż tereny budowlane i przeznaczone pod budowę (art. 43 ust. 1 pkt 9), budynków i budowli i ich części, gdy dostawa dokonywana jest w ramach pierwszego zasiedlenia, albo pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynków lub budowli minął okres krótszy niż dwa lata (art. 43 ust. 1 pkt 10). Niewłaściwe zakwalifikowanie dostawy towarów (sprzedaży egzekucyjnej nieruchomości) jako czynności zwolnionej z podatku VAT i w rezultacie niepobranie należnego podatku może skutkować dla płatnika odpowiedzialnością karną skarbową na podstawie art. 78 k.k.s. Komornik nie zawsze dysponuje wiarygodnymi informacjami

¹⁷ Zob. Uchwała SN z 15 grudnia 2006 r., III CZP 115/06, OSNG nr 10 poz. 146.

¹⁸ Zob. Uchwała SN z dnia 19 lipca 1973 r., IV KZP 13/73, OSNKW 1973, nr 9, poz. 104.

¹⁹ M. Małek, *Prof. Witold Modzelewski o obowiązku zapłaty VAT – szkolenie dotyczące obowiązku zapłaty podatku od towarów i usług przez komorników sądowych w siedzibie Rady Izby Komorniczej w Gdańsku*, „Nowa Currenda” 2011, nr 3, s. 23–36.

czy dokumentami potwierdzającymi określony stan faktyczny, a dłużnik – podatnik może nie być zainteresowany ujawnieniem okoliczności skutkujących tym, że czynność będzie podlegała opodatkowaniu. Można zatem stwierdzić, że na gruncie prawa karnego skarbowego w razie pojawienia się wątpliwości dotyczących zaistnienia przesłanek uprawniających do zwolnienia dostawy towarów z podatku VAT komornik winien pobrać podatek, gdyż wtedy nie naraża się na odpowiedzialność karną skarbową.

Natomiast w kwestii alternatywnego sposobu realizacji znamion czynu zabronionego opisanego w art. 78 k.k.s, tzn. pobrania przez komornika podatku w niższej wysokości, należy stwierdzić, iż w ustawie o VAT w odniesieniu do nieruchomości poza stawką podstawową 23% przewidziano także stawkę obniżoną 8% – dla budynków i lokali zaliczonych do tzw. budownictwa społecznego. W związku z tym nieuzasadnione zastosowanie przez komornika w konkretnym przypadku stawki 8% zamiast 23% i w następstwie pobranie podatku w niższej wysokości także może wyczerpywać znamiona czynu zabronionego określonego w art. 78 k.k.s.

W przypadku czynu zabronionego określonego w art. 77 k.k.s. zachowanie sprawcy musi polegać na niewpłaceniu pobranego podatku w terminie na rachunek właściwego organu. Wskazane znamiona wypełnia także czyn polegający na wpłaceniu podatku po terminie, jak również wpłaceniu jedynie części pobranego (przekazanego przez sąd) podatku²⁰. W razie egzekucyjnej sprzedaży nieruchomości obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się postanowienia sądu o przysądzenia własności. Płatnik jest zatem zobowiązany do wpłacenia pobranego podatku w terminie do 25. dnia każdego miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, lub do 25. dnia miesiąca następującego po kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy – w przypadku tzw. małych podatników. Podziałowi podlega suma uzyskana z licytacji pomniejszona o kwotę należnego podatku. W planie podziału nie uwzględnia się wszakże kwoty należnego podatku VAT. Oznacza to, że może być ona przekazana komornikowi także przed uprawomocnieniem się planu podziału. Płatnik ma zatem możliwość realizacji nałożonego

²⁰ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 356.

na niego obowiązku bez narażenia się na odpowiedzialność karną skarbową z tego tytułu²¹. Natomiast w przypadku, gdy komornik nie wpłaci w terminie przekazanego przez sąd podatku w całości, również wypełnia znamiona czynu zabronionego określonego w art. 77 k.k.s.

Zachowanie sprawcy opisane w art. 80 § 2 k.k.s. polega na niezłożeniu w terminie właściwemu organowi wymaganej informacji podatkowej. Komornicy sądowi w świetle art. 84 § 1 o.p. są bowiem zobowiązani sporządzać i przekazywać właściwym organom podatkowym informacje wynikające ze zdarzeń prawnych, które mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może nałożyć na określoną grupę podmiotów, w tym m.in. płatników podatku, obowiązek składania zeznań, wykazów, informacji lub deklaracji (art. 85 o.p.) W przepisach wykonawczych stanowi się, iż komornicy sądowi przekazują właściwemu organowi podatkowemu w terminie do 15. dnia każdego miesiąca pisemne informacje o dokonanych w ciągu ubiegłego miesiąca sprzedażach egzekucyjnych towarów oraz kwocie podatków, o których mowa w art. 18 ustawy o VAT²².

Komornik sądowy może także ponosić odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe polegające na niedopełnieniu obowiązku nadzoru nad przestrzeganiem reguł obowiązujących w działalności danego przedsiębiorcy lub jednostki organizacyjnej (art. 84 k.k.s.). Nadzór w tym przypadku nie ogranicza się wyłącznie do kontroli przestrzegania zasad wynikających z obowiązujących przepisów prawa podatkowego. Nadzorujący ma także możliwość stosowania środków prowadzących do usunięcia stwierdzonych naruszeń. Należy bowiem przyjąć, że komornik, powierzając pracownikowi wypełnianie obowiązków płatnika, winien nadzorować ich wypełnianie. Stąd też, gdy pracownikowi zostanie przypisana odpowiedzialność za czyn określony w art. 77 k.k.s. lub art. 78 k.k.s. w związku z art. 9 § 3 k.k.s. komornik może ponieść odpowiedzialność za wykro-

²¹ Zob. powołany wyrok TK z 4 listopada 2010 r., P 44/07; Por. M. Kalinowski, *Komornik jako płatnik VAT ...*, s. 22–23.

²² Zob. § 3 ust. 1 pkt 1 Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 czerwca 2004 r. w sprawie określenia rodzajów i zakresu informacji przekazywanych organom podatkowym przez sądy, komorników sądowych i notariuszy oraz terminu, formy wypisu aktu i sposobu ich przekazywania, Dz.U. Nr 156, poz. 1640 ze zm.

czenie skarbowe zawarte w art. 84 k.k.s. nawet wtedy, gdy niedopełnienie nadzoru miało charakter nieumyślny.

4. Kary i środki karne

Typy podstawowe przestępstw skarbowych zawarte w art. 77 § 1 k.k.s. i art. 78 § 1 k.k.s. zagrożone są karą grzywny do 720 stawek dziennych lub karą pozbawienia wolności do – odpowiednio – 3 i 2 lat albo obiema tymi karami łącznie. Zastosowanie w tym przypadku sankcji alternatywno-kumulatywnej pozostawia sądom względnie szeroki zakres swobody w ramach ustawowego wymiaru kary. Także kara grzywny przewidziana za powyższe przestępstwa skarbowe charakteryzuje się maksymalną rozpiętością, począwszy od 616,60 zł do 17 758 080 zł (10 x 1/30 x 1850 zł - 720 x 400 x 1/30 x 1850 zł; zob. art. 23 k.k.s.).

Wskazane przestępstwa w typie uprzywilejowanym zagrożone są wyłącznie karą grzywny do 720 stawek dziennych. Podstawą wyodrębnienia typów uprzywilejowanych w tym przypadku jest wysokość niezapłaconego podatku – nie może ona przekraczać dwustukrotności minimalnego wynagrodzenia, tzn. obecnie kwoty 370 tys. zł (200 x 1850 zł). Jeżeli wskazana wartość nie przewyższa pięciokrotności minimalnego wynagrodzenia, albo też w wypadku mniejszej wagi (por. art. 53 § 8 k.k.s.) – art. 80 § 4 k.k.s., sprawca odpowiada za wykroczenie skarbowe. Czyn zagrożony jest zatem karą grzywny określaną kwotowo w wysokości od 1/10 minimalnego wynagrodzenia do jego dwudziestokrotności (185 zł – 37 tys. zł). Taką karą zagrożone jest także wykroczenie skarbowe określone w art. 84 k.k.s. Natomiast typ kwalifikowany przestępstwa skarbowego zawarty w art. 80 § 2 k.k.s. – karą grzywny do 180 stawek dziennych. Jeżeli zaś sprawca złożył nieprawdziwą informację, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych.

W odniesieniu do przestępstw skarbowych określonych w art. 77 § 1–2 k.k.s. ustawodawca przewiduje możliwość nadzwyczajnego złagodzenia kary albo nawet odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego, gdy przed wszczęciem postępowania sprawca wpłacił w całości pobrany podatek na rachunek właściwego organu. W przypadku zaś wy-

kroczenia skarbowego z art. 77 § 3 k.k.s. sąd może odstąpić od wymierzenia kary, jeżeli przed wszczęciem postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe w sprawca wpłacił w całości pobrany podatek na rzecz właściwego organu. Ponadto karze nie podlega także ten sprawca, który po popełnieniu czynu zabronionego zawiadomił o tym organy powołane do ściągania, ujawniając wszystkie okoliczności tego czynu, i w wyznaczonym terminie uiszczył uszczuploną należność publicznoprawną (art. 16 k.k.s.).

Kodeks karny skarbowy przewiduje również możliwość orzeczenia środków karnych wobec sprawcy czynu zabronionego. W przypadku przestępstw skarbowych mogą to być zarówno środki o charakterze majątkowym, np. przepadek korzyści majątkowych lub ściąganie ich równowartości, jak i środki karne o charakterze osobistym, m.in. zakaz wykonywania określonego zawodu, pozbawienie praw publicznych czy podanie wyroku do publicznej wiadomości. W odniesieniu do komorników sądowych, ze względu na wymóg posiadania nieskazitelnego charakteru i korzystania z pełni praw obywatelskich (art. 10 ust. 1 i 2 u.k.s.e.), wyrok skazujący orzeczony za przestępstwo skarbowe i wymierzenie środka karnego w postaci zakazu wykonywania zawodu lub pozbawienia praw publicznych stanowi obligatoryjną przesłankę odwołania z urzędu przez Ministra Sprawiedliwości.

Należy dodać, że samo skazanie prawomocnym wyrokiem za przestępstwo skarbowe, które może być popełnione wyłącznie umyślnie, stanowi przesłankę odwołania komornika sądowego z zajmowanego stanowiska. Także prawomocne orzeczenie niektórych środków karnych – pozbawienia praw publicznych czy zakazu wykonywania zawodu – stanowi podstawę obligatoryjnego odwołania komornika z urzędu (art. 15 ust. 1 u.k.s.e.). Skazanie za wykroczenie skarbowe zawarte w art. 84 k.k.s. może natomiast stanowić fakultatywną przesłankę odwołania komornika ze stanowiska z uwagi na utratę cechy niezbędnej do piastowania urzędu w postaci nieskazitelnego charakteru²³.

²³ Zob. V. Konarska-Wrzošek, *Odpowiedzialność karna...*, s. 87.

5. Podsumowanie

Komornik sądowy jest płatnikiem podatku od towarów i usług. Oznacza to – zgodnie z przestawioną w niniejszym artykule tezą – że komornik, poza koniecznością obliczenia, pobrania i wpłacenia należnego podatku, może ponosić także odpowiedzialność karną skarbową za niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie wskazanych obowiązków. Przy tym nie wyklucza to ponoszenia także innych rodzajów odpowiedzialności. Kodeks karny skarbowy w rozdziale zatytułowanym: „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji” szczegółowo określa znamiona poszczególnych typów czynów zabronionych związanych m.in. z obowiązkami płatnika podatku i przewiduje określone sankcje za te czyny. W katalogu kar i środków karnych przewidzianych za wskazane przestępstwa i wykroczenia skarbowe dominują kary i środki karne o charakterze majątkowym. Istota odpowiedzialności karnej skarbowej przejawia się bowiem przede wszystkim w zadawaniu sprawcy dolegliwości o charakterze ekonomicznym. Przy tym stopień dolegliwości kar i środków karnych uzależniony jest przede wszystkim od wysokości niezapłaconego podatku.

Bibliografia:

- Baran K., *Egzekucje z nieruchomości – komornik płatnikiem VAT*, „Doradztwo Podatkowe” 2006, nr 2, s. 14–15.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Płatnik jako podmiot odpowiedzialności karnej skarbowej*, „Monitor Prawniczy” 2002, nr 10, s. 454–459.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *VAT. Komentarz*, Zakamycze, Kraków 2004.
- Brzeziński B., Kalinowski M., *Znaczenie terminów z zakresu prawa podatkowego występujących w kodeksie karnym skarbowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 2, s. 71–103.
- Kalinowski M., *Komornik jako płatnik VAT – skutki podatkowe*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 1, s. 23–26.
- Kalinowski M., *Komornik jako płatnik podatku od towarów i usług. Uwagi na marginesie uchwały Sądu Najwyższego z dnia 15 grudnia 2006 r. (III CZP 115/06)*, „Przegląd Prawa Egzekucyjnego” 2008, nr 6–9, s. 5–24.

- Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Skorupka J., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
- Konarska-Wrzosek V., *Odpowiedzialność karna komornika sądowego*, „Przegląd Prawa Egzekucyjnego” 2006, nr 12, s. 71–88.
- Makowski Z., *Komornik płatnikiem podatku VAT – co zmienił wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 8, s. 13–20.
- Małek M., *Prof. Witold Modzelewski o obowiązku zapłaty VAT – szkolenie dotyczące obowiązku zapłaty podatku od towarów i usług przez komorników sądowych w siedzibie Rady Izby Komorniczej w Gdańsku*, „Nowa Currenda” 2011, nr 3, s. 23–36.
- Nalikowski F., *Odpowiedzialność za działanie w cudzym interesie (art. 9 § 3 k.k.s.)*, „Państwo i Prawo” 2011, nr 2, s. 95–103.
- Nowakowski B., *Komornik płatnikiem przy dostawie nieruchomości w trybie egzekucji?*, „Przegląd Prawa Egzekucyjnego” 2006, nr 11, s. 79–96.
- Rączka P., *Odpowiedzialność dyscyplinarna komornika sądowego*, „Przegląd Prawa Egzekucyjnego” 2006, nr 12, s. 89–108.
- Tataczak P., Tataczak J., *Odpowiedzialność karna skarbową doradców podatkowych i księgowych*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 1, s. 24–28.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2007.
- Wilk L., *Przedmiot ochrony art. 79 kodeksu karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2004, nr 9, s. 100–108.
- Wojnicz P., *Status komornika jako płatnika podatku VAT w egzekucji sądowej*, „Przegląd Prawa Egzekucyjnego” 2007, nr 1-2, s. 37–53.