



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt P 16/17
BAS-WAKU-1731/17

Warszawa, 26 października 2017 r.

TRYBUNAŁ KANCLARIA	
wpl. dnia	26. 10. 2017
L.dz.	L.zał.

Trybunał Konstytucyjny

I. Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładaam wyjaśnienia w sprawie pytania prawnego Sądu Rejonowego Poznań-Grunwald i Jeżyce w Poznaniu z 31 lipca 2017 r. (sygn. akt P 16/17) jednocześnie wnosząc o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

II. W wypadku odrzucenia przez Trybunał Konstytucyjny wniosku o umorzenie postępowania, wnoszę o stwierdzenie, że art. 15 ust. 1-2 i ust. 6 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.) w zakresie, w jakim nie określają w sposób bezpośredni statusu komornika sądowego jako podatnika podatku od towarów i usług w związku z wykonywaniem czynności egzekucyjnych, **są zgodne** z zasadą określoności prawa i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 2 Konstytucji.

Ponadto wnoszę o **umorzenie** postępowania w pozostałym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

Sąd Rejonowy Poznań-Grunwald i Jeżyce w Poznaniu Wydział II Cywilny (dalej: sąd pytający) w swoim pytaniu prawnym z 31 lipca 2017 r. zakwestionował art. 15 ust. 1-2 i 6 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.; dalej: ustawa o vat albo u.p.t.u.) oraz art. 49 ust. 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1277 ze zm.; dalej: ustawa o komornikach albo u.k.s.e.).

Przedmiotem kontroli są:

1) Art. 15 ust. 1 u.p.t.u., który stanowi, że „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 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” (ust. 2). „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” (ust. 6);

2) Art. 49 ust. 1 u.k.s.e., który przewiduje, że „W sprawach o egzekucję świadczeń pieniężnych komornik pobiera od dłużnika opłatę stosunkową w wysokości 15% wartości wyegzekwowanego świadczenia, jednak nie niższej niż 1/10 i nie wyższej niż trzydziestokrotna wysokość przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego. Jednakże w przypadku wyegzekwowania świadczenia wskutek skierowania egzekucji do wierzytelności z rachunku bankowego, wynagrodzenia za pracę, świadczenia z ubezpieczenia społecznego jak również wypłacanych na podstawie przepisów o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, zasiłku dla bezrobotnych, dodatku aktywizacyjnego, stypendium oraz dodatku szkoleniowego, komornik pobiera od dłużnika opłatę stosunkową w wysokości 8% wartości

wyegzekwowanego świadczenia, jednak nie niższej niż 1/20 i nie wyższej niż dziesięciokrotna wysokość przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego”.

II. Stan faktyczny i zarzuty sądu pytającego

1. Stan faktyczny w sprawie w której skierowano pytanie prawne, jest następujący: komornik ustalił trzy opłaty egzekucyjne na podstawie art. 49 ust. 1 ustawy o komornikach. Każdą z opłat podwyższył o podatek od towarów i usług, który naliczył w łącznej wysokości PLN. Dłużniczka domaga się obniżenia opłat egzekucyjnych o doliczony przez komornika podatek od towarów i usług. Zdaniem sądu pytającego dla rozstrzygnięcia sprawy znaczenie ma, czy opłaty egzekucyjne, których wysokość podlega weryfikacji, powinny obejmować także podatek od towarów i usług.

2. W dniu 9 czerwca 2015 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną sygn. PT1.050.1.2015.LJU.19 w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez komorników sądowych (Dz. Urz. Min. Fin. z dnia 15 czerwca 2015 r. poz. 41). Interpretacją tą zmieniono dotychczasowe stanowisko wyrażone w interpretacji ogólnej z 30 lipca 2004 r. sygn. PP10-812-802/04/MR/1556PP (Dz. Urz. Min. Fin. z 10 sierpnia 2004 r. Nr 10, poz. 93), zgodnie z którym komornicy sądowi nie byli uznawani za podatników podatku od towarów i usług, zatem nie płacili tego podatku od wykonywanych przez siebie czynności egzekucyjnych.

Minister Finansów wydając interpretację ogólną, którą zmienił swoją wcześniejszą interpretację ogólną zrealizował uprawnienia wynikające z art. 14a § 1 oraz art. 14e § 1 ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. 2017r. poz. 201 ze zm.; dalej Ordynacja podatkowa).

3. Zdaniem sądu pytającego stwierdzenie, że przepisy art. 15 ust. 1-2 i 6 ustawy o vat są zgodne z Konstytucją w zakresie podanym w wątpliwość spowoduje, że wysokość opłat przysługujących będzie musiała zostać określona z uwzględnieniem podatku od towarów i usług. Z kolei w razie stwierdzenia, że art. 49 ust. 1 ustawy o komornikach w zakwestionowanym zakresie jest

konstytucyjny, wysokość opłat należnych komornikowi będzie również obejmować podatek od towarów i usług.

Natomiast przyjęcie rozwiązania, iż art. 15 ust. 1-2 i 6 ustawy o vat we wskazanym zakresie jest niezgodny z Konstytucją umożliwi określenie opłat egzekucyjnych pobranych przez komornika z pominięciem podatku od towarów i usług. Natomiast w razie przyjęcia w świetle obowiązującego prawa, iż komornik jest podatnikiem podatku od towarów i usług, przy czym niezgodny z tym zakresem z Konstytucją okaże się art. 49 ust. 1 ustawy o komornikach, spowoduje po stronie ustawodawcy konieczność jednoznacznego określenia w ustawie co jest w tym przypadku podstawą opodatkowania. Zdaniem sądu pytającego „Do tego czasu [stwierdzenia konstytucyjności lub niekonstytucyjności – uwaga własna] przepisy o opodatkowaniu tym podatkiem czynności egzekucyjnych nie będą nadawały się do realizacji. Nie można bowiem wykonać obowiązku podatkowego, jeżeli jeden z jego elementów, jakim jest podstawa opodatkowania, nie został w należyty sposób określony w ustawie” (pytanie prawne, s. 8).

4. Zdaniem sądu pytającego art. 15 ust. 1-2 i 6 ustawy o vat jest niezgodny z art. 2 Konstytucji. Niekonstytucyjność przytoczonego artykułu polega na tym, że wskazane przepisy z zakresu podatku od towarów i usług nie określają w sposób bezpośredni, jaki jest na ich gruncie status komornika sądowego (pytanie prawne, s. 3).

Po pierwsze, naruszenie Konstytucji stanowić ma „[...] niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, który powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków, a przez to stwarza nazbyt szerokie ramy dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny.” (pytanie prawne, s. 4).

Po drugie, zdaniem sądu pytającego „status komornika sądowego jako podatnika podatku od towarów i usług oraz łączące się z tym dalsze skutki dla obrotu prawnego stanowią obecnie rezultat przeprowadzonego w sposób swobodny procesu stosowania prawa, a w mniejszym stopniu mają bezpośrednie oparcie w tekście ustawy” (pytanie prawne, s. 4).

Po trzecie, „wątpliwości wzmacnia spostrzeżenie, że w oddalonym (początkowo) o zaledwie trzy jednostki redakcyjne przepisie, na potrzeby innej

sytuacji procesowej i podatkowej, prawodawca zdecydował się w sposób całkowicie jednoznaczny wskazać, iż – *verba legis* – 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). Taką dyspozycję zawiera bowiem art. 18 u.p.t.u” (pytanie prawne, s. 5).

Sąd pytający również kwestionuje konstytucyjność art. 15 ust. 1-2 i 6 ustawy o vat z art. 84 i art. 217 Konstytucji, jednak nie wskazuje zarzutów oraz żadnego uzasadnienia.

5. Z kolei niekonstytucyjność art. 49 ust. 1 ustawy o komornikach z art. 2 Konstytucji polega na tym, że „W tekście tego przepisu brak jest bowiem jakichkolwiek wskazań co do podatkowej kwalifikacji („*netto*” lub „*brutto*”) wysokości opłaty egzekucyjnej, wzorem innych regulacji obowiązujących w dziedzinie postępowania cywilnego (por. np. art. 89 ust 4. ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych, tekst jedn. Dz. U. z 2016 r., poz. 623 ze zm., lub § 4 ust. 3 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 3 października 2016 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez adwokata z urzędu, Dz. U. poz. 1714)” (pytanie prawne, s. 5-6).

Zdaniem sądu pytającego „Stan, który wytworzył się w związku z koniecznością sądowej reinterpretacji art. 49 ust. 1 u.k.s.e., nasuwa także zastrzeżenia co do zgodności z art. 64 ust. 2 Konstytucji. Przepis ten obejmuje konstytucyjną ochronę własności i inne prawa majątkowe. Jego celem jest zapewnienie bezpieczeństwa od bezpodstawnej ingerencji w integralność sfery majątkowej jednostek, zwłaszcza w drodze nakładania obowiązku ponoszenia określonych danin publicznoprawnych.

Zdaniem sądu pytającego art. 49 ust. 1 ustawy o komornikach jest niezgodny z art. 217 Konstytucji. Mianowicie „Problemy, które aktualnie powstają w związku z wykładnią art. 49 ust. 1 u.k.s.e., dotyczą w istocie ustalenia, w jaki sposób należy określać zakres podstawy opodatkowania w przypadku objęcia podatkiem od towarów i usług działalności komornika polegającego na wykonywaniu czynności egzekucyjnych. Przyjęcie metody „od sta” („*netto*”) oznacza bowiem, że podstawą opodatkowania jest wysokość opłaty pobieranej przez komornika zgodnie z art. 49

ust. 1 u.k.s.e. Z kolei wybór metody „w stu” („*brutto*”) prowadzi do wniosku, że podstawą jest wysokość opłaty pobieranej przez komornika, lecz umniejszona o podatek od towarów i usług wyliczony według właściwej stawki. Tego rodzaju wątpliwości nie powinny towarzyszyć procesowi wykładni przepisów z zakresu prawa podatkowego. Zgodnie bowiem z art. 217 Konstytucji nie tylko nakładanie podatków, lecz również określenie pozostałych elementów obowiązku podatkowego, w tym przedmiotu opodatkowania i stawek podatkowych, wymaga podstawy w ustawie” (pytanie prawne, s. 6).

Potwierdzeniem tego jest art. 84 Konstytucji, zgodnie z którym każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Opłaty egzekucyjne mają charakter świadczeń publicznych w rozumieniu tego przepisu. Podwyższenie rozmiaru tych opłat o podatek od towarów i usług – ponosi dłużnik, co narusza w sposób nieuprawniony jego sferę majątkową. Z kolei uwzględnienie podatku od towarów i usług w wysokości opłat egzekucyjnych prowadzi do przerzucenia na komornika ciężaru ponoszenia tego podatku – przy braku faktycznych możliwości jego rozliczenia z podatkiem od towarów i usług naliczonych wobec komornika – a w szczególności obniża o stawkę tego podatku ogólny poziom środków, które komornik zgodnie z art. 35 u.k.s.e. może przeznaczyć na pokrycie kosztów działalności egzekucyjnej. Mając na uwadze, że ostatecznie komornik wykonuje czynności egzekucyjne na własny rachunek (art. 3a u.k.s.e) godzi to w sposób pozbawiony bezpośredniej podstawy ustawowej w jego sferę majątkową.[...] Decyzja co do roli, jaką w modelu finansowania egzekucji sądowej ma pełnić podatek od towarów i usług za wykonywanie czynności egzekucyjnych, powinna zostać w sposób wyraźny wyartykułowana w przepisach przez prawodawcę, po uprzednim rozważaniu wszystkich możliwych konsekwencji, które mogą się z tym wiązać. Nie może to natomiast zależeć od kształtowanej wyłącznie przez sądy, a w związku z tym uznaniowej, wykładni art. 49 ust. 1 u.k.s.e.” (pytanie prawne, s. 6-7).

III. Analiza formalnoprawna

1. Według art. 193 Konstytucji oraz art. 33 ust. 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: ustawa o TK), każdy sąd może przedstawić Trybunałowi

Konstytucyjnymu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem.

2. Na wstępie należy zaznaczyć, iż sąd pytający zakwestionował konstytucyjność przepisów w zakresie, w jakim „nie określają” one oczekiwanego elementu przez sąd pytający. Innymi słowy, w kwestionowanych przepisach przez sąd pytający brakuje unormowań, bez których, ze względu na naturę objętej aktem regulacji, mogą one budzić wątpliwości konstytucyjności.

Na tej podstawie rozstrzygnięcia wymaga stwierdzenie, czy ma miejsce w pytaniu prawnym tzw. pominięcie ustawodawcze (określane także jako zaniechanie względne), podlegające kognicji sądu konstytucyjnego, czy też zaniechanie ustawodawcze wykraczające poza jego kompetencje orzecznicze. Trybunał Konstytucyjny w aktualnym stanie prawnym nie ma kompetencji do orzekania o zaniechaniach ustawodawcy polegających na niewydaniu aktu ustawodawczego, choćby obowiązek jego wydania wynikał z norm konstytucyjnych. W przypadku natomiast aktu ustawodawczego wydanego i obowiązującego, Trybunał Konstytucyjny ma kompetencję do oceny jego konstytucyjności również z tego punktu widzenia, czy w jego przepisach nie brakuje unormowań, bez których, ze względu na naturę objętej aktem regulacji, może on budzić wątpliwości natury konstytucyjnej. Zarzut niekonstytucyjności może więc dotyczyć zarówno tego, co ustawodawca w danym akcie unormował, jak i tego, co w akcie tym pominął, choć postępując zgodnie z konstytucją powinien był unormować (wyrok TK z 3 grudnia 1996 r., sygn. akt K 25/95).

Trybunał Konstytucyjny ocenia zatem w takiej sytuacji pełną treść normatywną kwestionowanego przepisu, w tym brak określonych elementów normatywnych, których istnienie warunkowałoby konstytucyjność regulacji (wyrok TK z 13 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 53/04).

Trybunał musi podchodzić z ostrożnością do tego rodzaju zarzutów, aby działalnością orzeczniczą nie wkraczać w sferę tworzenia prawa zastrzeżoną, co do zasady, dla władzy ustawodawczej. Możliwość oceny konstytucyjności pominięć prawodawczych powinna zatem podlegać regule *exceptiones non sunt extendendae* (postanowienie TK z 1 marca 2017 r., sygn. akt K 13/14). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał wyjątkowy charakter kontroli konstytucyjności pominięć

legislacyjnych. Trybunał w swoim orzecznictwie wielokrotnie też wskazywał na problemy z rozróżnieniem zaniechania prawodawczego, które nie podlega jego kognicji, i pominięcia prawodawczego, które może być przedmiotem badania przez Trybunał, a w szczególności na brak wystarczająco precyzyjnych kryteriów rozróżnienia (zob. postanowienia TK z: 11 grudnia 2002 r., sygn. akt SK 17/02; 29 listopada 2010 r., sygn. akt P 45/09; 5 marca 2013 r., sygn. akt K 4/12 oraz wyroki TK z: 8 września 2005 r., sygn. akt P 17/04; 6 listopada 2012 r., sygn. akt K 21/11).

Ze względu na skutki rozstrzygnięć w przedmiocie konstytucyjności pominięcia legislacyjnego, kontrola tego typu braków ma charakter wyjątkowy (zob. postanowienie TK z 2 września 2002 r., sygn. akt K 17/02), a na podmiocie, który ją inicjuje, ciążą surowsze wymagania co do sposobu uzasadnienia zarzutu niekonstytucyjności. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu z 9 lipca 2002 r. (sygn. akt K 1/02): „Podmioty uprawnione do inicjowania kontroli aktów normatywnych mogą zatem kwestionować pominięcie w danym akcie normatywnym unormowania określonych zagadnień, jednak muszą wtedy precyzyjnie określić zagadnienie, które nie zostało unormowane, oraz powołać jako podstawę kontroli przepisy konstytucyjne, z których – zdaniem tego podmiotu – wynika obowiązek unormowania w danym akcie pominiętych zagadnień. Ten, kto kwestionuje pominięcie określonych regulacji, powinien przy tym wskazać związek między zaskarżonym aktem normatywnym a konstytucyjnym obowiązkiem ustanowienia danych regulacji”. Inaczej ujmując „postawione zarzuty muszą być precyzyjne i nie mogą polegać na wskazaniu, że przepis nie zawiera konkretnej regulacji, której istnienie zadowalałoby wnioskodawcę. Gdyby istniała możliwość zaskarżenia przepisu pod zarzutem, iż nie zawiera on regulacji, które w przekonaniu wnioskodawcy winny się w nim znaleźć, każdą ustawę lub dowolny jej przepis można byłoby zaskarżyć w oparciu o tego rodzaju przesłankę negatywną. Gdyby ustawodawca uznał za celowe takie ukształtowanie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, zawarłby stosowną normę w Ustawie Zasadniczej [...]” (wyrok TK z 19 listopada 2001 r., sygn. akt K 3/00). Nie może to także prowadzić do „uzupełniania” obowiązującego stanu prawnego o rozwiązania pożądane z punktu widzenia inicjatora postępowania, ponieważ wykraczałoby poza konstytucyjną rolę TK jako „negatywnego ustawodawcy” i naruszałoby to zasadę podziału władzy (zob. m.in. wyroki TK z: 19 listopada 2001 r., sygn. akt K 3/00; 13 listopada 2007 r., sygn. akt P 42/06).

Analiza treści pytania prawnego oraz wykazane w nim zarzuty sądu pytającego w ocenie Sejmu prowadzą do stwierdzenia, iż sąd pytający domaga się uzupełnienia kwestionowanych przepisów, wskazując jako przykład art. 18 ustawy o vat. Na tej podstawie istotą pytania prawnego w zasadzie pozostaje żądanie uzupełnienia kwestionowanych przepisów o dodatkową treść. Potwierdzeniem tego jest również zarzut sądu pytającego w myśl, którego „W tekście tego przepisu [art. 49 ust. 1 ustawy o komornikach – uwaga własna] brak jest bowiem jakichkolwiek wskazań co do podatkowej kwalifikacji („netto”) lub („brutto”) wysokości opłaty egzekucyjnej, wzorem innych regulacji obowiązujących w dziedzinie postępowania cywilnego (por. np. art. 89 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych, tekst jedn. Dz. U. z 2016 r., poz. 623 ze zm., lub § 4 ust. 3 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 3 października 2016 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez adwokata z urzędu, Dz.U. poz. 1714)” (pytanie prawne, s. 5-6). W ocenie Sejmu zarzuty sformułowane w pytaniu prawnym dotyczą zaniechania legislacyjnego. W pytaniu prawnym sąd pytający domaga się kontroli przepisów ustawy o vat oraz ustawy o komornikach w zakresie, w jakim nie określają one oczekiwanego (pożądanego) przez sąd pytający elementu. Żądania ze strony sądu pytającego tak daleko idących zmian stanu prawnego powodują, że w istocie jednak treść pytania prawnego nie pozostawia wątpliwości, że zarzucana niekonstytucyjność dotyczy zaniechania ustawodawczego, które pozostaje poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego (por. postanowienie TK z 14 maja 2009 r., sygn. akt Ts 189/08). W świetle powyższych ustaleń Sejm wnosi o umorzenie postępowania w całości na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK, ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

3. Odrębną kwestią pozostają rażące deficyty w warstwie argumentacyjnej pytania prawnego. W opinii Sejmu wątpliwe jest, czy wysuwane przez sąd pytający zarzuty zostały uzasadnione w sposób dostateczny i pozwalający na obalenie domniemania konstytucyjności, tj. czy zostały spełnione warunki formalne wymienione w art. 52 ust. 2 pkt 4 ustawy o TK. Zgodnie z tym przepisem, wniosek albo pytanie prawne powinny zawierać „sformułowanie zarzutu [...] oraz jego uzasadnienie, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie”. Powyższe oznacza, że sąd pytający powinien w uzasadnieniu pytania prawnego przedstawić

proces myślowy, jaki doprowadził go do tezy o niezgodności kwestionowanej normy z określonymi przepisami aktu hierarchicznie wyższego. Ergo, powinien on dokonać wykładni przepisów wskazanych jako przedmiot i wzorzec kontroli, tj. ustalić wynikające z nich normy prawne, porównać je oraz wykazać zachodzącą pomiędzy nimi sprzeczność (M. Wiącek, *Pytanie prawne sądu do Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2012, nr 1, s. 312).

W przypadku ustawy o vat, w odniesieniu do art. 84 i art. 217 Konstytucji, przywołanych w charakterze wzorców kontroli, należy stwierdzić, że w pytaniu prawnym sąd jedynie powołuje się na niekonstytucyjność wskazanych przepisów ustawy zasadniczej, jednakże nie formułuje zarzutu rzekomej niezgodności, w tym również nie wskazuje żadnych argumentów czy dowodów. Szczególnie rażący jest zupełny brak uzasadnienia zarzutu. Tego typu okoliczność ma również miejsce w przypadku ustawy o komornikach, gdzie sąd pytający wskazuje niekonstytucyjność art. 64 ust. 2 Konstytucji jednocześnie pomijając konieczność wskazania zarzutu, jak i uzasadnienia. Jak wskazuje Trybunał: „Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów w kontekście każdego wzorca kontroli nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie” (wyrok TK z 23 października 2012 r., sygn. akt SK 11/12). W pytaniu prawnym jedyną „argumentacją” jest przytoczenie treści wskazanych przepisów Konstytucji, co należy uznać za niewystarczające do obalenia domniemania konstytucyjności zaskarżonych przepisów.

Na tej podstawie w ocenie Sejmu postępowanie dotyczące kontroli zgodności art. 15 ust. 1-2 i ust. 6 ustawy o vat w zakresie, w jakim nie określa w sposób bezpośredni statusu komornika sądowego jako podatnika podatku od towarów i usług w związku z wykonywaniem czynności egzekucyjnych, z art. 84 i art. 217 Konstytucji, podlega umorzeniu, ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia. Ponadto postępowanie dotyczące kontroli zgodności art. 49 ust. 1 ustawy o komornikach w zakresie, w jakim nie określa w sposób bezpośredni podatku od towarów i usług jako składnika opłaty stosunkowej naliczanej od wartości wyegzekwowanego świadczenia, z art. 64 ust. 2 Konstytucji podlega umorzeniu, ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

4. Według art. 193 Konstytucji oraz art. 33 ust. 3 ustawy o TK, każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub

ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem. Artykuł 193 Konstytucji formułuje zatem trzy przesłanki, których łączne spełnienie warunkuje dopuszczalność przedstawienia Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego: 1) przesłanka podmiotowa, zgodnie z którą pytanie prawne może być przedstawione wyłącznie przez sąd rozumiany jako państwowy organ władzy sądowniczej; 2) przesłanka przedmiotowa, zgodnie z którą pytanie prawne ma dotyczyć zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą; 3) przesłanka funkcjonalna, która uzasadnia wystąpienie z pytaniem prawnym jedynie wtedy, gdy od odpowiedzi na nie zależy rozstrzygnięcie konkretnej sprawy zawisłej przed sądem (zob. postanowienia TK z: 29 marca 2000 r., sygn. akt P 13/99; 10 października 2000 r., sygn. akt P 10/00; 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt P 16/03; 6 lutego 2007 r., sygn. akt P 33/06).

Niespełnienie którejkolwiek z przesłanek kontroli w trybie pytania prawnego stanowi przeszkodę formalną w prowadzeniu merytorycznego badania konstytucyjności zaskarżonych norm. Powstaje wtedy konieczność umorzenia postępowania z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku (zob. np. postanowienia TK z: 3 marca 2009 r., sygn. akt P 63/08; 30 czerwca 2009 r., sygn. akt P 34/07; 26 czerwca 2013 r., sygn. akt P 13/12).

Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego „pytanie prawne jest niedopuszczalne w wypadku, gdy wątpliwości sądu co do zgodności danego aktu normatywnego z Konstytucją mogą być usunięte w drodze wykładni albo gdy w danej sprawie można zastosować inne, niebudzące wątpliwości przepisy lub inny akt normatywny. Najpierw sądy powinny bowiem dokonywać wykładni ustaw w zgodzie z Konstytucją [...], a dopiero gdy te zabiegi zakończą się niepowodzeniem, powstaje możliwość przedstawienia Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego” (postanowienie TK z 27 lutego 2008 r., sygn. akt P 31/06).

Należy też zaznaczyć, że zgodnie z utrwalonym stanowiskiem Trybunału: „[P]ytanie prawne nie może być środkiem służącym usuwaniu wątpliwości dotyczących wykładni przepisów; Trybunał nie może również rozstrzygać wątpliwości prawnych związanych ze stosowaniem przez sądy wymiaru sprawiedliwości. Nie jest zadaniem Trybunału Konstytucyjnego i pozostaje poza jego kognicją precyzowanie przepisów prawa przez wybór wiążącej wykładni” (por. postanowienia

TK z: 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt P 16/03; 12 lutego 2008 r., sygn. akt P 62/07; 4 października 2010 r., sygn. akt P 12/08).

Opłata stosunkowa, o której mowa w art. 49 ust. 1 ustawy o komornikach, jak już wyżej ustalono, stanowi wynagrodzenie dla komornika. Opłaty stosunkowe są pobierane w sprawach o egzekucję świadczeń pieniężnych (art. 49 ust. 1 i 2) oraz w sprawach o zabezpieczenie roszczeń pieniężnych (art. 45 ust. 1). Opłata ta ściągana jest zasadniczo od dłużnika, z wyjątkiem sytuacji określonej w art. 49 ust. 4, kiedy uiszcza ją wierzyciel.

Przytoczone zarzuty w pytaniu prawnym wynikają z przyjęcia konstrukcji, w myśl której sąd pytający kwestionuje przepisy ustawy o komornikach, dokładnie art. 49 ust. 1, w całkowitym oderwaniu od systemu prawnego, w szczególności nie uwzględniając ustawy o vat. W związku z ustaleniem, że komornicy są podatnikami podatku od towarów i usług (zob. wydana w składzie 7 sędziów uchwała NSA z 6 marca 2017 r., sygn. akt I FPS 8/16; wyrok NSA z 30 maja 2017 r., sygn. akt I FSK 1830/16), podstawy opodatkowania nie należy doszukiwać się w ustawie o komornikach, lecz w ustawie o vat. A zatem wszystkie elementy obowiązku podatkowego, wbrew temu co wskazuje sąd pytający są określone w ustawie.

Na podstawie art. 29a ust. 1 ustawy o vat podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę podatku. Z kolei zgodnie z art. 29a ust. 6 pkt 1 tej ustawy, podstawa opodatkowania obejmuje podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku. Na tej podstawie należy przyjąć, iż konieczne było zastosowanie innych niebudzących wątpliwości przepisów, tj. art. 29 ust. 1 oraz art. 29a ust. 6 pkt 1 ustawy o vat.

Zatem kwota otrzymanego przez komornika wynagrodzenia za wyświadczone usługi zawiera już podatek należny. W celu ustalenia podstawy opodatkowania należy odjąć od otrzymanej należnej komornikowi kwoty wartość podatku należnego, obliczonego metodą „w stu”.

W myśl art. 19a ust. 1 w związku z art. 19a ust. 8 ustawy o vat obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wykonania usługi. W przypadku zaś otrzymania przez

podatnika przed wykonaniem usługi całości lub części zapłaty (zaliczki) na poczet jego wynagrodzenia, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tejże zapłaty (w odniesieniu do otrzymanej kwoty). Jednocześnie w odniesieniu do czynności wykonywanych przez komorników sądowych, dla których występują oni jako podatnicy podatku od towarów i usług, wprowadza się w przepisach wykonawczych do ustawy o vat szczególny – późniejszy niż wynikający z ww. zasady ogólnej – moment powstania obowiązku podatkowego. Obowiązek podatkowy od czynności egzekucyjnych oraz innych czynności przekazanych komornikom sądowym na podstawie odrębnych przepisów powstawał będzie zatem w chwili otrzymania całości lub części opłaty egzekucyjnej składającej się na wynagrodzenie komornika (w odniesieniu do otrzymanej kwoty). Jeśli natomiast przed wykonaniem usługi komornik otrzyma część zapłaty (tj. zaliczkę), obowiązek podatkowy od otrzymanej kwoty powstanie na zasadach określonych w ustawie o vat, tj. z chwilą jej otrzymania.

Biorąc powyższe pod uwagę, należy stwierdzić, że sąd pytający zarzuca kwestionowanemu przepisowi brak jakichkolwiek wskazań co do podatkowej kwalifikacji („netto” lub brutto”) wysokości opłaty egzekucyjnej. Sąd pytający całkowicie pomija konieczność zastosowania wykładni systemowej zewnętrznej, która polega na zastosowaniu przepisu prawa (w tym przypadku ustawy o komornikach) w odniesieniu do aktów prawnych innych dziedzin, w tym przypadku prawa podatkowego, a dokładnie ustawy o vat. Dokonanie wykładni systemowej pozwala przyjąć, iż spełnia wymagania sądu co do wyraźnych wskazań w zakresie podatkowej kwalifikacji wysokości opłaty egzekucyjnej. Jednak konieczne jest zastosowanie przepisów ustawy o vat, które każdemu podatnikowi podatku od towarów i usług wyraźnie wskazują podstawę opodatkowania. Wobec tego, zdaniem Sejmu podnoszony przez sąd pytający brak co do wskazań podatkowej kwalifikacji w kontekście całego systemu prawa jest pozorny. Na tej podstawie zdaniem Sejmu pytanie prawne jest niedopuszczalne, gdyż wątpliwości sądu pytającego mogły zostać usunięte poprzez zastosowanie przepisów ustawy o vat (art. 29a ust. 1 w zw. z art. 29a ust. 6 pkt 1), które nie pozostawiają wątpliwości co do ich adekwatności zastosowania przez sąd pytający.

III. Wzorce kontroli

1. Zgodnie z art. 2 Konstytucji: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. W orzecznictwie TK z klauzuli demokratycznego państwa prawnego wywodzone są pewne zasady szczegółowe, wyznaczające określony w ten sposób model państwa. W pytaniu prawnym sąd pytający przede wszystkim wskazuje na naruszenia art. 2 Konstytucji, które sprowadzają się do uchybienia zasadzie pewności prawa i zasadzie poprawnej legislacji, w tym określoności ustawy.

Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego (por. wyrok TK z 28 października 2009 r., sygn. akt Kp 3/09) zasada określoności prawa polega na tym, że „norma konstytucyjna nakazująca zachowanie odpowiedniej określoności regulacji prawnych ma charakter zasady prawa. Nakłada to na ustawodawcę obowiązek jej optymalizacji w procesie stanowienia prawa. Ustawodawca powinien dążyć do możliwie maksymalnej realizacji wymogów składających się na tę zasadę. Tym samym stopień określoności konkretnych regulacji podlega każdorazowej relatywizacji w odniesieniu do okoliczności faktycznych i prawnych, jakie towarzyszą podejmowanej regulacji. Relatywizacja ta stanowi naturalną konsekwencję nieostrości języka, w którym redagowane są teksty prawne oraz różnorodności materii podlegającej normowaniu” (wyrok TK z 19 grudnia 2012 r., sygn. akt K 9/12 i postanowienie TK z 11 lutego 2014 r., sygn. akt P 50/11). Wymaganie określoności przepisów prawnych jako jedna z zasad przyzwoitej legislacji spełnione jest – zdaniem TK - jeśli przepisy formułowane są w sposób poprawny, precyzyjny i jasny, co ma szczególne znaczenie w przypadku ochrony praw i wolności (wyrok TK z 11 stycznia 2000 r., sygn. K. 7/99; podobnie wyrok TK z 25 listopada 2003 r., sygn. akt K 37/02). Podstawowym elementem zasady określoności jest poprawność konstrukcji przepisu z punktu widzenia językowego i logicznego. Poprawność przepisu, jak podkreśla Trybunał Konstytucyjny, oznacza, że jest on właściwie skonstruowany z językowego i logicznego punktu widzenia (wyrok TK z 11 grudnia 2009 r., sygn. akt Kp 8/09). Dopiero po spełnieniu tego warunku można przystąpić do oceny przepisów w aspekcie pozostałych kryteriów. „Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych nie budzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw.

Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalała na wyegzekwowanie” (wyrok TK z 21 marca 2001 r., sygn. akt K 24/00; zob. także wyroki TK z: 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02; 29 października 2003 r., sygn. akt K 53/02).

Naruszeniem wymagań konstytucyjnych jest – zdaniem TK – niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisu powodujące niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Ustawodawca nie może poprzez niejasne sformułowanie przepisu pozostawiać organom stosującym prawo nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to wyraża zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Kierując się tą zasadą TK prezentuje stanowisko, że „przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny (np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw, art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego” (wyroki TK z: 30 października 2001 r., sygn. akt K 33/00; 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02), z której wywodzony jest nakaz należytej określoności stanowionych przepisów (wyroki TK z: 29 października 2003 r., sygn. akt K 53/02; 30 marca 2004 r., sygn. akt K 32/03), „niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednołitości w stosowaniu prawa” (wyrok TK z 3 listopada 2004 r., sygn. akt K 18/03). Sam zaś fakt praktyki zróżnicowanej na tle zwrotu niedookreślonego nie może być utożsamiany z jego "niejasnością" (wyrok TK z 16 czerwca 2008 r., sygn. akt P 37/07).

Trybunał Konstytucyjny, powołując się na swoje wcześniejsze interpretacje, wyraził następujący podgląd: „[...] błędy techniki legislacyjnej uzasadniają zarzut niezgodności z art. 2 Konstytucji tylko w wyjątkowych wypadkach. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające» (zob. także

wyroki TK z: 8 lipca 2008 r., sygn. akt P 36/07; 4 listopada 2010 r., sygn. akt P 44/07; 30 listopada 2011 r., sygn. akt K 1/10). Założenie, jakoby «każdy przepis, przy interpretacji którego podmiot stosujący prawo (zwłaszcza sąd) jest zmuszony sięgnąć do pozajęzykowych metod wykładni, jest automatycznie niezgodny z art. 2 Konstytucji», Trybunał uznał za nieprawidłowe (postanowienia TK: z 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt P 16/03; z 5 kwietnia 2017 r., sygn. akt P 17/16).

Zdaniem TK „w celu stwierdzenia niezgodności z Konstytucją nie wystarcza tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie niejasności tekstu prawa, wynikające z posłużenia się przez ustawodawcę wyrażeniem czy zwrotem niedookreślonym. Zwroty niedookreślane są bowiem zawarte w klauzulach, których celem jest umożliwienie organom stosującym prawo - zwłaszcza sądom - uwzględnienie wielości okoliczności faktycznych. Jednak korzystanie z tej kompetencji nie może być arbitralne; zatem organ stosujący prawo musi wyraźnie wskazać, w sposób czytelny dla stron i otoczenia, jaką treścią w danym wypadku nasycił zwrot niedookreślony. Nośnikiem takiej informacji jest uzasadnienie rozstrzygnięcia (także wypadkowego), dokonane wobec osoby zainteresowanej, czy to ustnie, czy pisemnie. Sam fakt istnienia zróżnicowanej praktyki sądowej na tle zwrotu niedookreślonego nie jest świadectwem wadliwości takiego przepisu. Istnienie takiej praktyki jest bowiem wyrazem wykorzystania potencjału, jaki zawiera taki przepis, i nie jest tożsame z istnieniem jego konstytucyjnie nagannej niejasności. Nie w każdym zatem wypadku nieprecyzyjne brzmienie lub niejednoznaczna treść przepisu uzasadniają tak daleko idącą ingerencję w system prawny, jaką jest wyeliminowanie z niego tego przepisu w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Do wyjątków należą sytuacje, gdy dany przepis, zawierający zwrot niedookreślony będzie sam w sobie w takim stopniu wadliwy, że w żaden sposób, przy przyjęciu różnych metod wykładni, nie daje się interpretować w sposób racjonalny i zgodny z Konstytucją” (wyrok TK z 16 czerwca 2008 r., sygn. akt P 37/07).

Z uwagi na zasadę stosowania wykładni zgodnej z Konstytucją stwierdzenie niekonstytucyjności z powołaniem się na zasadę określoności przepisu możliwe jest wówczas, gdy nie sposób usunąć wątpliwości wskutek zastosowania reguł wykładni prawa (zob. postanowienie TK z 5 kwietnia 2005 r., sygn. akt K 43/01; wyroki TK z: 28 czerwca 2005 r., sygn. akt SK 56/04; 13 września 2005 r., sygn. akt K 38/04; 15 stycznia 2009 r., sygn. akt K 45/07; 13 lipca 2011 r., sygn. akt P 10/09).

IV. Analiza zgodności

1. Zgodność art. 15 ust. 1- 2 i ust. 6 ustawy o vat z art. 2 Konstytucji.

Treść zaskarżonych przepisów odwołuje się do definicji pojęcia podatnika. Definicja pojęcia podatnika ma zasadnicze znaczenie dla zakresu opodatkowania. Stosownie do 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. Z kolei stosownie do ust. 2 ww. artykułu działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły do celów zarobkowych. Definicja działalności gospodarczej na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług ma charakter uniwersalny, i obejmuje swym zakresem wszystkie podmioty, które prowadzą określoną działalność, uczestnicząc w profesjonalnym obrocie gospodarczym.

Podkreślić należy, że ww. przepisy określają bardzo szeroko krąg podmiotów uznawanych za podatników podatku od towarów i usług, co stanowi wyraz realizacji zasady powszechności opodatkowania tym podatkiem. Podatnikiem staje się bowiem każdy podmiot – niezależnie od jego statusu prawnego – tzn. osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która samodzielnie wykonuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców (art. 15 ust. 2 ustawy o vat).

Ograniczenie powszechności opodatkowania tym podatkiem następuje poprzez zwolnienie określonych grup podatników z opodatkowania, ze względu na rodzaj prowadzonej działalności (np. w przypadku rolników) lub ze względu na skalę osiąganego obrotu z działalności (tzw. drobni przedsiębiorcy).

Przechodząc do statusu komornika sądowego jako podatnika podatku od towarów i usług to zauważyć należy, że działa on przy sądzie rejonowym i wykonuje czynności egzekucyjne w sprawach cywilnych oraz inne czynności przekazane na podstawie odrębnych przepisów, w szczególności: wykonywanie orzeczeń sądowych w sprawach o roszczenia pieniężne i niepieniężne oraz o zabezpieczenie roszczeń; 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; sporządzanie protokołu stanu faktycznego przed wszczęciem procesu sądowego lub przed wydaniem orzeczenia na zarządzenie sądu lub prokuratora (art. 2 ust. 3 pkt 1-3 ustawy o komornikach).

Zgodnie z art. 3a ustawy o komornikach, komornik wykonuje czynności na własny rachunek. Zdaniem TK „Formuła „wykonywanie czynności, [...], «na własny rachunek» winna być rozumiana zgodnie z duchem reformy wprowadzonej przez ustawę nowelizującą z 2001 r. jako wyraz «prywatyzacji» zawodu komornika. «Prywatyzacja» ta dotyczy finansowania działalności komornika i, co za tym idzie, jego wynagradzania” (wyrok TK z 20 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 26/03). W kolejnym orzeczeniu TK stwierdza, iż „Zasadnicze znaczenie z punktu widzenia nowelizacji miało odejście od pracowniczego charakteru stosunku łączącego komornika z prezesem sądu rejonowego. Aktualnie status prawny komornika ma specyficzną cechę bowiem zbliża się do statusu przedstawicieli innych tzw. wolnych zawodów, ale zarazem zachowuje przymiot funkcjonariusza państwowego (art. 1 u.k.s.e.). [...] Takie rozwiązanie miało umożliwić tworzenie nowych kancelarii komorniczych z uwzględnieniem potrzeb obrotu prawnego, bez względu na możliwości finansowe resortu sprawiedliwości. Miało też doprowadzić do zwiększenia konkurencyjności, a tym samym i efektywności egzekucji sądowej” (wyrok TK z 24 lutego 2003 r., sygn. akt K 28/02).

Za prowadzenie egzekucji i inne czynności wymienione w ustawie komornik pobiera opłaty egzekucyjne. Wykonywana przez komornika działalność ma charakter zarobkowej działalności gospodarczej, charakteryzuje się ona bowiem samodzielnością finansową, jak również specyficznym rodzajem konkurencyjności, gdyż w myśl obecnie obowiązujących przepisów istotne jest to, że wierzyciel ma prawo wyboru komornika na terytorium RP, z wyjątkiem spraw o egzekucję z nieruchomości oraz spraw, w których przepisy o egzekucji z nieruchomości stosuje się odpowiednio. Wierzyciel, dokonując wyboru komornika, składa wraz z wnioskiem o wszczęcie egzekucji oświadczenie na piśmie, że korzysta z prawa wyboru komornika. Komornik wybrany przez wierzyciela nie może odmówić wszczęcia egzekucji, wykonania postanowienia o udzieleniu zabezpieczenia lub podjęcia innych czynności wchodzących w zakres jego ustawowych zadań, jeżeli byłyby prowadzone w obszarze właściwości sądu apelacyjnego obejmującego jego rewir (art. 8 ust. 7

ustawy o komornikach). Jednakże ustawa przewiduje również sytuację, w której komornik wybrany przez wierzyciela może odmówić wszczęcia egzekucji, wykonania postanowienia o udzieleniu zabezpieczenia lub podjęcia innych czynności wchodzących w zakres jego ustawowych zadań. Ustawa wskazuje nam trzy takie okoliczności: 1) w zakresie prowadzonych przez danego komornika egzekucji zaległość przekracza sześć miesięcy; 2) wpływ wszystkich spraw w danym roku przekroczył 5000, a skuteczność w zakresie prowadzonych przez niego egzekucji w roku poprzednim nie przekroczyła 35%; 3) wpływ wszystkich spraw w danym roku przekroczył 10 000 (art. 8 ust. 8 ustawy o komornikach). Wobec tego należy uznać, że czynności wykonywane przez komorników stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy o vat. Stanowisko to potwierdza również orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, stanowiące część *acquis communautaire*, do którego przestrzegania Polska jest zobowiązana jako członek Unii Europejskiej (przykładowo wyrok TSUE z 26 marca 2015 r. w sprawie Macikowski, sygn. akt C-499/13 oraz orzeczenia TSUE: z 21 maja 2008 r. w sprawie C-456/07 Karol Mihal przeciwko Danovy Urad Kosice V. i z 26 marca 1987 r. w sprawie 235/85 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Holandii).

Trybunał Konstytucyjny zwracając uwagę w wyroku z 13 grudnia 2011 r. w sprawie o sygn. akt SK 44/09, że pozycja komorników – pomimo ścisłych powiązań z sądem – zbliża się do kategorii tzw. wolnego zawodu. W konkluzji tego orzeczenia Trybunał Konstytucyjny uznał, że status komornika w obowiązującym porządku prawnym ma charakter hybrydowy. Z jednej strony komornik pełni funkcję publiczną, podejmując czynności w imieniu państwa, z drugiej zaś, jest *quasi-przedsiębiorcą*, albowiem dysponuje swoistym „przedsiębiorstwem” – zapleczem osobowym i materialnym w postaci kancelarii, którą ma obowiązek utrzymywać na poziomie odpowiednim do godności urzędu i posiadanych środków (art. 3 ust. 2 pkt 3 *in fine* u.k.s.e.).

W tym miejscu należy również wskazać uchwałę Sądu Najwyższego z 23 marca 2016 r. (sygn. akt III CZP 4/16), w której dokonano charakterystyki pozycji i statusu notariusza, a która może być analogicznie odczytywana w stosunku do komorników sądowych. Zdaniem Sądu Najwyższego „notariusz samodzielnie finansuje i prowadzi swoją działalność, przy wykorzystaniu osobistych zdolności i kwalifikacji, na własne ryzyko, oraz ponosi za swoje czynności osobistą odpowiedzialność majątkową, spełnia zatem podstawowe, konstrukcyjne kryteria

wolnego zawodu. Nie budzi także wątpliwości, że działalność notariusza spełnia wymagania ciągłości, profesjonalizmu oraz zorganizowania. Trudno również wyeliminować z prowadzonej przez notariuszy działalności motyw zysku. Obiektywnie rzecz ujmując, notariusz - jak każdy przedsiębiorca - musi kierować się kalkulacją zysku i straty. Musi wprawdzie uwzględniać także nieuniknione ograniczenia ustawowe wynikające ze specyfiki prowadzonej działalności, dąży jednak, co oczywiste, do uzyskania dochodu pozwalającego mu nie tylko na zaspokojenie życiowych - osobistych i rodzinnych - potrzeb, ale także na rozwój kancelarii, poprawę warunków pracy, podwyższenie pensji pracowników, komfort klientów oraz jakość świadczonych usług (czynności). Odpowiada to w pełni cesze zarobkowości, ocenianej z punktu widzenia wolnego rynku, bez wnikania w osobiste pobudki poszczególnych notariuszy, które mogą być i zapewne są bardzo szlachetne, jednak przy tej ocenie nie mają istotnego znaczenia. Dla tej oceny nieistotny jest także sposób wynagradzania notariuszy, uwzględniający narzucony przez państwo system opłat – stawek taksy notarialnej. (...) Przyjęcie takiego mechanizmu nie oznacza jednak, że działalność zawodowa notariuszy jest pozbawiona charakteru zarobkowego, zwłaszcza przy uwzględnieniu, iż – jak przyjmuje się powszechnie – w działalności gospodarczej (zawodowej) osiąganie zysku i działanie w celu jego osiągnięcia nie jest konieczne. (...) Decydujące jest więc raczej dążenie do osiągnięcia jak najlepszego wyniku ekonomicznego, przy czym w szczególnych, wyjątkowych wypadkach działalnością gospodarczą może być także działalność, która z założenia nie przynosi zysku i jest takiego motywu pozbawiona (por. uzasadnienie uchwały Sądu Najwyższego z 30 listopada 1992 r., sygn. akt III CZP 134/92, OSNCP 1993, nr 5, poz. 79, oraz uzasadnienie uchwały Sądu Najwyższego z 9 marca 1993 r., sygn. akt III CZP 156/92). (...) Z tych względów zarobkowego charakteru działalności notariusza nie podważa fakt, że w pewnych sytuacjach ustawa „zmusza” go do podejmowania czynności nieopłacalnych albo przynoszących stratę”. W ocenie Sejmu powyższe uwagi dotyczące notariuszy są w pełni adekwatne do aktualnego statusu komorników sądowych.

Wobec powyższych argumentów wskazać należy, iż pozycja ustrojowa komorników sądowych jest w zasadzie umiejscowiona w ramach tzw. wolnych zawodów (adwokaci, radcy prawni), komornicy pełnią funkcję publiczną w czasie podejmowania czynności w imieniu państwa, jednakże z racji powierzenia komornikom wykonywania orzeczeń sądowych i przyjętych wobec nich zasad

finansowania - poza budżetem państwa - nie można przyjąć, że stanowią organ władzy publicznej. Wysokość opłat egzekucyjnych jest reglamentowana prawnie, podobnie jak w przypadku adwokatów, radców prawnych i notariuszy. Komornicy stanowią korporację ochrony prawa, a ich ustawowe kompetencje pozostają w stałej symbiozie z organami władzy publicznej, co do zakresu uprawnień do których należy m. in. wymiar sprawiedliwości, wydawanie orzeczeń.

W odniesieniu do zarzutu sądu pytającego wobec nie określania, przez art. 15 ust. 1-2 i 6 ustawy o vat, w sposób bezpośredni, jaki jest na ich gruncie status komornika, należy przyjąć, iż przepisy wobec wszystkich wyraźnie określają: 1) zakres podmiotowy (tj. kto jest podatnikiem na gruncie ustawy o vat), 2) zakres przedmiotowy (tj. jaką działalność obejmuje opodatkowaniem podatkiem vat). A zatem - co wskazano już wyżej - ustawa o vat określa bardzo szeroko krąg podmiotów uznawanych za podatników podatku od towarów i usług, co stanowi wyraz realizacji zasady powszechności opodatkowania tym podatkiem. Dlatego też - w ocenie Sejmu - wadliwe jest uzasadnienie zarzutu zawartego w pytaniu prawnym, w którym błędnie przyjmuje się, że ustawodawca sformułował tekst przepisów niejasno (art. 15 ust. 1-2 i 6 ustawy o vat) przez co pozostawił - zdaniem sądu pytającego - organom mającym je stosować nadmierną swobodę przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności praw jednostki.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego „niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające. Z reguły niejasność przepisu powodująca jego niekonstytucyjność musi mieć charakter „kwalifikowany”, przez wystąpienie określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie mają miejsca w każdym przypadku wątpliwości co do rozumienia określonego przepisu. Dlatego tylko daleko idące, istotne rozbieżności interpretacyjne albo już występujące w praktyce, albo - jak to ma miejsce w przypadku kontroli prewencyjnej - takie, których z bardzo wysokim

prawdopodobieństwem można się spodziewać w przyszłości, mogą być podstawą stwierdzenia niezgodności z Konstytucją określonego przepisu prawa” (wyrok TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. akt P 13/02).

W rozpatrywanej sprawie w ocenie Sejmu właściwe rozumienie kwestionowanych przepisów (art. 15 ust. 1-2 i 6 ustawy o vat) w oparciu o wykładnię gramatyczną i logiczną nie może budzić wątpliwości. Analiza jego treści nie wykazuje jednak takiego stopnia niejasności, która skutkowałaby jego niekonstytucyjnością, wręcz przeciwnie, jego wyeliminowanie z porządku prawnego spowodowałoby niebezpieczne konsekwencje dla funkcjonowania finansów publicznych, burząc – z naruszeniem art. 2 Konstytucji – koherencję ich ustawowej regulacji prawnej.

W kwestionowanym przez sąd pytający przypadku możliwe jest ustalenie przez każdą osobę, a więc również przez komornika, czy jest podatnikiem podatku od towarów i usług w oparciu o art. 15 ust. 1-2 i 6 ustawy o vat. Analiza tych przepisów wobec komorników wskazuje, że prowadzą oni działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o vat i w konsekwencji objęci są zakresem opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Wykonywane przez komornika sądowego czynności, określone w ustawie o komornikach, w szczególności składające się na postępowanie egzekucyjne, stanowią odpłatne świadczenie usług w myśl ustawy o vat. Komornik świadczy usługi względem wierzyciela i dłużnika. Usługa świadczona wobec wierzyciela przybiera postać pomocy w wyegzekwowaniu należnego wierzycielowi świadczenia, usługa dla dłużnika sprowadza się zaś do zwolnienia dłużnika od posiadania długu. Komornik pobiera wynagrodzenie w postaci opłat egzekucyjnych, wobec tego świadczona przez komornika na rzecz wierzyciela oraz dłużnika usługa ma charakter odpłatny w rozumieniu ustawy o vat. Z tego względu należy uznać, iż komornik jest podatnikiem podatku od towarów i usług i nie dotyczy go wyłączenie przewidziane w art. 15 ust. 6 ustawy o vat. Stanowisko to również znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (zob. wydana w składzie 7 sędziów uchwała NSA z 6 marca 2017 r., sygn. akt I FPS 8/16; wyrok NSA z 30 maja 2017 r., sygn. akt I FSK 1830/16).

Podkreślić należy w tym miejscu, że kwestia statusu komorników sądowych jako podatników podatku od towarów i usług była przedmiotem rozważań przez Naczelnego Sąd Administracyjny (uchwała NSA z 6 marca 2017 r., sygn. akt I FPS 8/16). W uchwale tej NSA szczegółowo omówił kwestię, czy komornik sądowy

prowodzi opodatkowaną działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 1 w związku z art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług i stwierdził „że do komornika sądowego, którego status wynika z ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (Dz. U. z 2015 r. poz. 790 ze zm.), ma zastosowanie art. 15 ust. 1 w zw. z ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.), ponieważ wykonuje on działalność nie w formie podmiotu prawa publicznego, lecz w formie samodzielnej działalności gospodarczej, wykonywanej w ramach wolnego zawodu, a w związku z tym nie przysługuje mu wyłączenie przewidziane w art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług oraz art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z dnia 11 grudnia 2006 r., s. 1, ze zm.).

Zauważyć ponadto należy, że stanowisko zaprezentowane w ww. uchwale NSA zostało zaaprobowane przez składy orzekające sądów administracyjnych (przykładowo wyroki NSA z: 30 maja 2017 r, sygn. akt I FSK 1830/16, 30 maja 2017 r., sygn. akt I FSK 1804/16).

Należy również wskazać, że przepisy ustawy o vat przewidują dla komorników zwolnienie „podmiotowe” - przysługuje ono przedsiębiorcom z uwagi na limit obrotów. Zgodnie z art. 113 ust. 1 ustawy o vat „Zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 000 zł. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku”. Wybór zwolnienia podmiotowego jest prawem podatnika.

W dalszej kolejności wskazać należy, że art. 18 ustawy o vat, jednoznacznie wskazuje na komorników sądowych. Jednakże artykuł ten dotyczy określenia płatnika podatku od towarów i usług i wynika ze specyfiki komentowanego zagadnienia oraz z okoliczności, iż ustawa o vat nie definiuje pojęcia płatnika. Na gruncie ustawy o vat funkcja płatnika przybiera szczególny charakter. Płatnik pobiera bowiem od nabywców towarów ceny brutto (z podatkiem od towarów i usług), natomiast na cele związane z egzekucją przeznacza tylko kwoty netto. W art. 18 ustawy o vat, w przypadku dokonywanej w trybie egzekucji przez komornika sądowego dostawy towarów (nieruchomości lub rzeczy ruchomych) będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów, komornik ten jest płatnikiem podatku od towarów i usług z tytułu tejże dostawy (wyrok TK z 4 listopada 2010 r., sygn. akt P 44/07).

Mając powyższe na uwadze zdaniem Sejmu, niezasadnym jest argumentowanie wadliwości przepisów ustawy o vat polegającej, zdaniem sądu pytającego, na niewskazaniu wprost jako podatników podatku od towarów i usług komorników faktem, że jeden z przepisów ustawy o vat wskazuje komorników, jako płatników podatku od towarów i usług w sytuacji określonej w art. 18 ustawy o vat.

Podsumowując przedstawione argumenty, Sejm stwierdza, że art. 15 ust. 1-2 i 6 ustawy o vat w zakresie, w jakim nie określają w sposób bezpośredni statusu komornika sądowego jako podatnika podatku od towarów i usług w związku z wykonywaniem czynności egzekucyjnych, są **zgodne** z art. 2 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU



Marek Kuchciński