

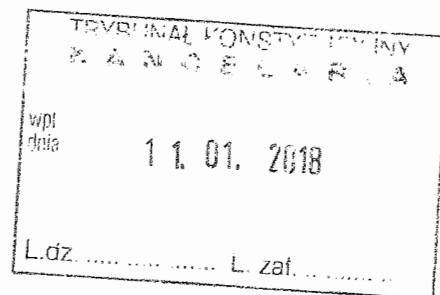


RZECZPOSPOLITA POLSKA
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia 10 stycznia 2018 r.

PK VIII TK 74.2017

P 16/17



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z pytaniem prawnym Sądu Rejonowego Poznań-Grunwald i Jeżyce w Poznaniu, „czy art. 15 ust. 1, 2 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 ze zm.) 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, jest zgodny z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej?, a w przypadku odpowiedzi pozytywnej, (...) czy art. 49 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (Dz. U. z 2017 r., poz. 1277 ze zm.) w zakresie, w jakim nie określa w sposób bezpośredni podatku od towarów i usług jako składnika opłaty stosunkowej naliczanej od wartości wyegzekwowanego świadczenia, jest zgodny z art. 2, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej?”

- na podstawie art. 42 pkt 7 oraz art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072) –

przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) przepisy art. 15 ust. 1, 2 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (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 zgodnie z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;**
- 2) przepis art. 49 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (Dz. U. z 2017 r., poz. 1277 ze zm.), w zakresie, w jakim nie określa w sposób bezpośredni podatku od towarów i usług jako składnika opłaty stosunkowej naliczanej od wartości wyegzekwowanego świadczenia, jest zgodny z art. 2 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP;**
- 3) w pozostałym zakresie postępowanie w niniejszej sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania wyroku.**

UZASADNIENIE

Pytanie prawne w niniejszej sprawie zostało sformułowane na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

W toku prowadzonych w trzech sprawach postępowań egzekucyjnych komornik wyegzekwował świadczenia dochodzone przez wierzyciela, w związku z czym wydał w każdej z nich postanowienie, w którym stwierdził zakończenie tychże postępowań oraz ustalił koszty egzekucyjne obciążające dłużnika, w tym opłaty egzekucyjne obliczone na podstawie art. 49 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia

1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (Dz. U. z 2017 r., poz. 1277 ze zm., dalej: u.k.s.e.).

W pkt. 3 każdego z wydanych postanowień komornik stwierdził, że wykonane przez niego czynności podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (dalej: podatek VAT lub podatek od towarów i usług), w związku z czym ustalone opłaty egzekucyjne zostały z tego tytułu podwyższone o stawkę tego podatku.

W wymienionych sprawach z tytułu podwyższenia wysokości opłat egzekucyjnych o podatek VAT komornik pobrał z wyegzekwowanego świadczenia łącznie kwotę PLN.

W każdej z wymienionych spraw dłużniczka w ustawowym terminie złożyła wnioski o obniżenie wysokości stosunkowej opłaty egzekucyjnej ustalonej przez komornika z uwagi na niewielki nakład pracy komornika poniesiony w toku prowadzonych egzekucji.

W dniu czerwca 2016 r. sprawy wszczęte na skutek wniosków dłużniczki zostały połączone celem łącznego rozpoznania i rozstrzygnięcia.

Rozpatrując przedmiotową sprawę, Sąd Rejonowy Poznań-Grunwald i Jeżyce w Poznaniu, dalej: Sąd pytający lub Sąd Rejonowy, powziął wątpliwości co do zgodności przepisów art. 15 ust. 1, 2 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 ze zm., dalej: ustawa VAT lub u.p.t.u.), w zakresie, w jakim nie określają w sposób bezpośredni statusu komornika sądowego jako podatnika podatku VAT w związku z wykonywaniem czynności egzekucyjnych, z przepisami art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

W uzasadnieniu pytania prawnego Sąd pytający stwierdził m.in., iż wątpliwości konstytucyjne dotyczące kwestionowanych przepisów u.p.t.u. wynikają z trudności interpretacyjnych, które powstają na tle wykładni tych regulacji w związku z koniecznością określenia statusu komornika jako podatnika

podatku VAT. Wskazał przy tym, iż zaskarżone przepisy u.p.t.u. nie określają w sposób bezpośredni, jaki jest na ich gruncie statusu komornika sądowego.

Sąd pytający zwrócił uwagę, że Minister Finansów w interpretacji z dnia 30 lipca 2004 r., dalej: interpretacja z dnia 30 lipca 2004 r. (PP10-812-802/04/MR/l556PP, Dz. Urz. Ministra Finansów z 10 sierpnia 2004 r., Nr 10, poz. 93), w sprawie czynności świadczonych przez komorników sądowych stwierdził, że komornicy sądowi – w zakresie, w jakim, stosując środki przymusu zastrzeżone dla władzy publicznej, wykonują władztwo publiczne wynikające z funkcji organu egzekucyjnego – są uznawani za organ władzy publicznej i tym samym są objęci regulacją art. 15 ust. 6 u.p.t.u., a więc nie są podatnikami podatku od towarów i usług. Stanowisko to zostało zmienione przez Ministra Finansów w interpretacji z dnia 9 czerwca 2015 r., dalej: interpretacja z dnia 9 czerwca 2015 r. (PT1.050.1.2015.LJU.19, Dz. Urz. Ministra Finansów z 15 czerwca 2015 r., poz. 41), w której wyjaśniono, że wykonywane przez komorników sądowych czynności należy uznać za podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług świadczenie usług za wynagrodzeniem, a jednocześnie nie ma do nich zastosowania wyłączenie przewidziane w art. 15 ust. 6 u.p.t.u.

Sąd pytający wskazał, iż, w związku z przedmiotową zmianą interpretacji Ministra Finansów, w orzecznictwie sądów administracyjnych powstały rozbieżności w ocenie statusu komornika jako podatnika podatku od towarów i usług. Stwierdził przy tym, iż *ostatecznie Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 6 marca 2017 r. (I FPS 8/16) orzekł, że do komornika sądowego ma zastosowanie art. 15 ust. 1 w zw. z ust. 2 u.p.t.u., a nie ma zastosowania art. 15 ust. 6 u.p.t.u. (uzasadnienie pytania prawnego, str. 3).*

W ocenie Sądu Rejonowego, istnieją podstawy do przyjęcia, że przy stanowieniu przepisów art. 15 ust. 1, 2 i 6 u.p.t.u., w zakresie, w jakim *mają one albo nie mają znajdować zastosowania do komornika sądowego* wykonującego czynności egzekucyjne, mogły zostać naruszone standardy wynikające z

wyrażonych w art. 2 Konstytucji zasad ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz poprawnej legislacji, a także z art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej.

Sąd pytający stwierdził, że na gruncie zaskarżonych przepisów u.p.t.u. status komornika jako podatnika podatku VAT został bowiem *zdekodowany* dopiero po ponad jedenastu latach od chwili ich wejścia w życie. Towarzyszył zaś temu *kwalifikowany* spór prawny, który wymagał rozstrzygnięcia w drodze uchwały NSA. W ocenie Sądu Rejonowego, w tej sytuacji nie wystąpił *oczywisty albo nawet zwykły błąd w wykładni jasnych i precyzyjnych przepisów ustawy, lecz ustalenie właściwego sensu normy prawnej wymagało reinterpretacji dotychczasowego stanowiska na podstawie głębokich analiz i pozajęzykowych odniesień* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 4). W związku z tym należy przyjąć, że status komornika jako podatnika VAT 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* (tamże).

Według Sądu pytającego, może to świadczyć o *kwalifikowanej w tym zakresie* wadliwości legislacyjnej kwestionowanych przepisów ustawy VAT. Wątpliwości te ma przy tym wzmacniać spostrzeżenie, że w art. 18 tej ustawy prawodawca zdecydował się w sposób całkowicie jednoznaczny wskazać, iż 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.

Sąd pytający stwierdził ponadto, że, w razie uznania zgodności przepisów art. 15 ust. 1, 2 i 6 u.p.t.u., w zaskarżonym zakresie, z art. 2, art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, *aktualizuje się dalszy problem konstytucyjny*.

W tym kontekście Sąd ten wskazał, że w takim przypadku usługi komornika polegające na wykonywaniu czynności egzekucyjnych podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT. Za czynności te komornik sądowy pobiera opłaty egzekucyjne, które, zgodnie z art. 49 ust. 1 u.k.s.e., wynoszą 15% albo 8% wartości wyegzekwowanego świadczenia. Tymczasem w *regulacji tej prawodawca nie określił wprost, czy wartość ta zawiera w sobie podatek od towarów i usług (metoda „w stu”), czy też stanowi jedynie podstawę opodatkowania, do której należy doliczyć podatek od towarów i usług (metoda „od sta”)* [uzasadnienie pytania prawnego, str. 5].

Sąd Rejonowy wskazał, że zagadnienie to było przedmiotem kontrowersji w piśmiennictwie oraz wywołało istotne rozbieżności w orzecznictwie sądowym. Wyrażano bowiem zarówno stanowisko, iż komornik jest uprawniony do doliczenia do opłaty egzekucyjnej kwoty stanowiącej równowartość stawki podatku VAT, jak i stanowisko, zgodnie z którym niedopuszczalne jest podwyższenie opłaty egzekucyjnej o stawkę tego podatku. Ostatecznie, w uchwale podjętej w składzie siedmiu sędziów w dniu 27 lipca 2017 r., sygn. III CZP 97/16, Sąd Najwyższy stwierdził, że komornik sądowy nie może podwyższyć opłaty egzekucyjnej, pobieranej na podstawie art. 49 ust. 1 u.k.s.e., o podatek od towarów i usług.

Sąd pytający stwierdził, że *stan, który powstał w związku z potrzebą wykładni pod tym kątem art. 49 ust. 1 u.k.s.e., również nasuwa wątpliwości co do zgodności z wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą pewności prawa (bezpieczeństwa prawnego) i zasadą poprawnej legislacji, w tym dostatecznej określoności ustawy. 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 o 28 lipca 2005 r.*

o kosztach sądowych w sprawach cywilnych, tekst jedn. Dz. U. z 2016 r., poz. 623 ze zm.) [uzasadnienie pytania prawnego, str. 5, 6].

Sąd pytający podkreślił przy tym, że ustalenie, iż wysokość opłaty naliczonej przez komornika na podstawie art. 49 ust. 1 u.k.s.e. obejmuje podatek od towarów i usług, jest wynikiem autonomicznego przystosowania treści tego przepisu przez organy stosujące prawo do nowej wykładni art. 15 ust. 1, 2 i 6 u.p.t.u. W chwili uchwalania art. 49 ust. 1 u.k.s.e. i jego późniejszych nowelizacji nie był bowiem respektowany pogląd, że komornik jest podatnikiem podatku VAT. Przedmiotowe ustalenie nie ma zatem oparcia w *jednoznacznym i precyzyjnym pod tym względem tekście ustawy. W tej mierze wystąpił więc skutek polegający na tym, że w wyniku zmiany wykładni ustawy późniejszej nastąpiła zmiana ustawy wcześniejszej, przy czym zakres tej modyfikacji nie został określony przez prawodawcę, lecz wymaga podjęcia swobodnych działań przystosowawczych przez organy powołane do stosowania prawa, a nie do jego stanowienia* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 6). W związku z tym, *można mieć wątpliwości, czy nie stoi to w sprzeczności ze wskazanymi zasadami konstytucyjnymi* (tamże).

W ocenie Sądu pytającego, problemy związane z wykładnią art. 49 ust. 1 u.k.s.e., dotyczące ustalenia, w jaki sposób należy określić zakres podstawy opodatkowania podatkiem VAT wykonywanych przez komornika sądowego czynności egzekucyjnych, tj. czy podstawą tą jest wysokość opłaty pobieranej zgodnie z art. 49 ust. 1 u.k.s.e., czy też wysokość tej opłaty umniejszona o podatek od towarów i usług wyliczony według właściwej stawki, nie powinny towarzyszyć 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.

Według Sądu pytającego, *stan, który powstał w związku z koniecznością sądowej reinterpretacji art. 49 ust. 1 u.k.s.e., nasuwa także zastrzeżenia co do zgodności z art. 64 ust. 1 Konstytucji (tamże).*

W odniesieniu do tego zarzutu Sąd Rejonowy podniósł m.in., iż przepis art. 64 ust. 1 Konstytucji ma na celu ochronę przed bezpodstawną ingerencją w sferę majątkową jednostek, zwłaszcza w drodze nakładania obowiązku ponoszenia określonych danin publicznoprawnych. Opłaty egzekucyjne mają zaś charakter świadczeń publicznych w rozumieniu tego przepisu.

W ocenie Sądu pytającego, podwyższenie wysokości tych opłat o podatek VAT – bez wyraźnej podstawy w ustawie – zwiększa zakres obciążeń finansowych związanych z egzekucją, które ponosi dłużnik, co narusza w sposób nieuprawniony jego sferę majątkową. Uwzględnienie zaś podatku od towarów i usług w wysokości opłat egzekucyjnych prowadzi do przerzucenia ciężaru poniesienia tego podatku na komornika, *przy braku faktycznych możliwości jego rozliczenia z podatkiem od towarów i usług naliczonym wobec komornika – a w szczególność 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 (uzasadnienie pytania prawnego, str. 6, 7).* Według Sądu pytającego, ma to naruszać, w sposób pozbawiony bezpośredniej podstawy ustawowej, sferę majątkową komornika. Pośrednio zaś wpływać na funkcjonowanie i efektywność systemu egzekucji sądowej, którego organizacja i utrzymanie jest finansowane przez komorników pozyskujących środki na ten cel z opłat egzekucyjnych. Decyzja co do roli, jaką w modelu finansowania egzekucji sądowej ma pełnić podatek od towarów i usług za wykonywanie czynności egzekucyjnych, powinna przy tym 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.

Sąd pytający, uzasadniając związek pomiędzy rozstrzygnięciem sprawy, w której skierował do Trybunału Konstytucyjnego pytanie prawne, a odpowiedzią na to pytanie, podniósł, że, w przypadku stwierdzenia zgodności z Konstytucją przepisów art. 15 ust. 1, 2 i 6 u.p.t.u. w zaskarżonym zakresie, wysokość opłat przysługujących komornikowi będzie musiała zostać określona z uwzględnieniem podatku VAT. Z kolei w razie stwierdzenia konstytucyjności art. 49 ust. 1 u.k.s.e., wysokość opłat egzekucyjnych należnych komornikowi będzie obejmować również podatek VAT. Powstanie wówczas konieczność uwzględnienia stanowiska wyrażonego przez SN w uchwale z dnia 27 lipca 2017 r., sygn. CZP 97/16, zgodnie z którym komornik sądowy nie może podwyższyć opłaty egzekucyjnej o podatek VAT.

W ocenie Sądu pytającego, stwierdzenie niekonstytucyjności art. 15 ust. 1, 2 i 6 u.p.t.u., w kwestionowanym zakresie, umożliwi natomiast określenie opłat egzekucyjnych pobranych przez komornika z pominięciem podatku VAT. Przyjęcie zaś, że komornik jest podatnikiem podatku VAT, *lecz niezgodny w tym zakresie z Konstytucją jest art. 49 ust. 1 u.k.s.e., zaktualizuje po stronie prawodawcy obowiązek jednoznacznego określenia w ustawie, co jest w tym przypadku podstawą opodatkowania. Do tego czasu 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. W okolicznościach sprawy pozwoli to na ustalenie wysokości opłat egzekucyjnych przysługujących komornikowi bez podatku od towarów i usług (uzasadnienie pytania prawnego, str. 8).*

W niniejszej sprawie na wstępie konieczne jest rozważenie kwestii formalnych dotyczących zakresu dopuszczalności merytorycznego rozpoznania pytania prawnego przez Trybunał Konstytucyjny.

Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania jest bowiem obowiązany do badania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka proceduralna do wydania wyroku, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem tego postępowania (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43; 7 marca 2017 r., sygn. K 40/13, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz.12).

Zgodnie z art. 193 Konstytucji, każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na to pytanie zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed tym sądem.

Pytanie prawne powinno spełniać wymogi formalne określone w art. 52 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Zgodnie z ust. 2 pkt 4 tegoż artykułu, pytanie prawne powinno zawierać sformułowanie zarzutu niezgodności z Konstytucją kwestionowanego aktu normatywnego oraz uzasadnienie tegoż zarzutu, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie.

Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez skarżącego krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez skarżącego. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem. Uzasadnienie zarzutu

musi polegać na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej pomiędzy normami wynikającymi z kwestionowanych przepisów a normami zawartymi we wzorcach kontroli. Wymóg uzasadnienia należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 73/11, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2). *Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny* (wyrok Trybunał Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78).

Zgodnie z art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, *Trybunał przy orzekaniu jest związany zakresem zaskarżenia wskazanym we wniosku, pytaniu prawnym albo skardze konstytucyjnej*. W myśl ustępu drugiego tegoż artykułu, zakres zaskarżenia obejmuje wskazanie kwestionowanego aktu normatywnego lub jego części (określenie przedmiotu kontroli) oraz wskazanie wzorca kontroli. Tym samym oznaczenia przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym przedmiotu zaskarżenia i wzorców oraz treść zarzutów wyznaczają ramy orzekania Trybunału Konstytucyjnego w konkretnej sprawie. Trybunał Konstytucyjny nie może przy tym – wychodząc poza granice pytania prawnego, wniosku czy skargi konstytucyjnej – modyfikować zakresu kontroli (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 marca 2017 r., sygn. K 40/13, *op. cit.*). W procedurze kontroli norm ciężar dowodu, że

zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym. Obowiązkiem tegoż podmiotu jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia wzorców kontroli, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny nie może zastąpić podmiotu występującego z pytaniem prawnym (skargą konstytucyjną, wnioskiem) w wypełnieniu ustawowego obowiązku należytego uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów prawnych.

Zgodnie z art. 69 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, Trybunał w toku postępowania powinien zbadać wszystkie istotne okoliczności w celu wszechstronnego wyjaśnienia sprawy (ust. 1) oraz nie jest związany wnioskami dowodowymi uczestników postępowania i może z urzędu dopuścić dowody, jakie uzna za celowe dla wyjaśnienia sprawy (ust. 3). Reguła ta ma jednak zastosowanie dopiero wtedy, gdy sąd inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym wykazał się należyłą starannością, spełniając wszystkie wymagania konstytucyjne i ustawowe dotyczące tego środka prawnego (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 czerwca 2013 r., sygn. P 13/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 72).

Jak już wskazano, w *petitum* pytania prawnego w odniesieniu do art. 15 ust. 1, 2 i 6 ustawy VAT jako wzorce kontroli zostały wskazane przepisy art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji, zaś w odniesieniu do art. 49 ust. 1 u.k.s.e. – przepisy art. 2, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Podnieść trzeba, że Sąd pytający w pytaniu prawnym nie określił, w jaki sposób przepisy art. 15 ust. 1, 2 i 6 ustawy VAT naruszają wzorce z art. 84

i art. 217 Konstytucji, zaś art. 49 ust. 1 u.k.s.e. – przepisy art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, ani zarzutów tych nie uzasadnił.

Pytanie prawne nie zawiera szczegółowej i precyzyjnej argumentacji, która przemawiałaby za obaleniem w tym zakresie domniemania konstytucyjności zaskarżonych regulacji. W pytaniu nie zostały powołane dowody na poparcie zarzutów we wskazanym zakresie.

W tym przedmiocie, w odniesieniu do zarzutów naruszenia art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej przez przepisy art. 15 ust. 1, 2 i 6 u.p.t.u., nie można uznać za wystarczające wskazania w uzasadnieniu pytania prawnego, iż *trudności interpretacyjne powstające na tle wykładni zaskarżonych przepisów w związku z koniecznością określenia statusu komornika jako podatnika podatku od towarów i usług nasuwają wątpliwości co do zgodności tego stanu z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 4), oraz stwierdzenia, że *w świetle art. 84 Konstytucji obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków, powstaje jedynie w zakresie określonym w ustawie (...). Z kolei przepis art. 217 Konstytucji przewiduje, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków także powinno odbywać się w drodze ustawy* (tamże).

W odniesieniu do zarzutu niezgodności art. 49 ust. 1 u.k.s.e. z art. 217 Konstytucji, w kontekście przesłanki z art. 52 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, nie można uznać za wystarczające uzasadnienia tegoż zarzutu ograniczającego się – w zasadzie – do stwierdzenia, iż wątpliwości dotyczące wykładni art. 49 ust. 1 u.k.s.e. dotyczą w istocie ustalenia, w jaki sposób należy określać zakres podstawy opodatkowania w przypadku objęcia podatkiem VAT działalności komornika sądowego polegającej na wykonywaniu czynności

egzekucyjnych. *Tego rodzaju wątpliwości nie powinny zaś 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* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 6).

W pytaniu prawnym brak jest też argumentacji odnoszącej się do zarzutu niezgodności art. 49 ust. 1 u.k.s.e. z art. 84 Konstytucji. Brak jest również jakiegokolwiek uzasadnienia zarzutu niezgodności art. 49 ust. 1 u.k.s.e. z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

W niniejszej sprawie pytanie prawne nie spełnia zatem wymogów formalnych określonych z art. 52 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, w części dotyczącej zarzutów niezgodności:

- art. 15 ust.1, 2 i 6 ustawy VAT, w kwestionowanym w *petitum* pytania prawnego zakresie, z art. 84 i art. 217 Konstytucji;
- art. 49 ust. 1 u.k.s.e., w kwestionowanym w *petitum* pytania prawnego zakresie, z art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

W związku z powyższym, w tej części postępowanie w niniejszej sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

Niezależnie od powyższego zauważyć trzeba, że z uzasadnienia pytania prawnego wynika, iż została w nim powołana argumentacja dotycząca zarzutu niezgodności art. 49 ust. 1 u.k.s.e. z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

W tym kontekście podnieść należy, iż w europejskiej kulturze prawnej ugruntowana jest zasada *falsa demonstratio non nocet*, w myśl której decydujące znaczenie ma istota sprawy, a nie jej oznaczenie. Decydujące znaczenie należy

zatem przypisać nie tyle żądaniu wskazanemu w *petitum* pytania prawnego (wniosku, skargi konstytucyjnej), ile całej jego treści z uwzględnieniem argumentacji zawartej w uzasadnieniu pisma procesowego. Na pytanie prawne (wniosek, skargę konstytucyjną) składa się bowiem cała wyrażająca go treść, a w *petitum* następuje jedynie usystematyzowanie wątpliwości oraz wskazanie głównych w tym względzie wzorców kontroli. Zasada ta znajduje zastosowanie nie tylko w odniesieniu do przedmiotu kontroli, ale także wzorców kontroli (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 8 lipca 2002 r., sygn. SK 41/02, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 51; 4 lutego 2006 r., sygn. P 22/05, OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 16; 6 marca 2007 r., sygn. SK 54/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 21; 24 lutego 2009 r., sygn. SK 34/07; OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 10; 25 maja 2016 r., sygn. Kp 2/16, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 23). Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 29 lipca 2013 r., sygn. SK 12/12 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 87), *dookreślenie treści przywoływanego wzorca kontroli na podstawie zasady falsa demonstratio non nocet może prowadzić Trybunał Konstytucyjny do doprecyzowania w sentencji orzeczenia, że kontrola przedstawionych w piśmie procesowym zarzutów nastąpiła w danej sprawie w zderzeniu z wzorcem kontroli, który nie został wystawiony w petitum pisma. (...). Na podstawie treści (...) określonej w uzasadnieniu pisma przez inicjującego postępowanie, Trybunał identyfikuje przepis Konstytucji, który tę treść wyraża. W konsekwencji Trybunał przywołuje i dodaje do sentencji orzeczenia właściwy przepis Konstytucji nieoznaczony w petitum wniosku, pytania prawnego lub skargi konstytucyjnej, lecz wystarczająco omówiony w ich uzasadnieniu (...).*

W niniejszej sprawie, nie wychodząc poza zakres pytania prawnego, w oparciu o jego *petitum* i uzasadnienie, przy zastosowaniu zasady *falsa demonstratio non nocet* zasadne wydaje się przyjęcie, iż w istocie w pytaniu tym

w odniesieniu do art. 49 ust. 1 u.k.s.e. sformułowany został zarzut niezgodności z 2 i art. 64 ust. 1 Konstytucji.

W odniesieniu do zarzutu niezgodności przepisów art. 15 ust. 1, 2 i 6 u.p.t.u. z art. 2 Konstytucji, zauważyć trzeba, iż z uzasadnienia pytania prawnego wynika, że zarzut ten dotyczy naruszenia wyrażonych w wymienionym wzorcu kontroli zasad dostatecznej określoności przepisów prawa oraz zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Wymóg dostatecznej określoności przepisów prawa wynika z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady przyzwoitej legislacji.

O zasadzie tej mówi się jako *o systemie ściśle ze sobą powiązanych dyrektyw adresowanych do prawodawcy, wskazujących, jak należy dokonywać zmian w państwie prawnym* (K. Działocha, T. Balasiński, *Zasada prawidłowej legislacji jako podstawa kontroli konstytucyjności prawa*, Przegląd Legislacyjny z 2006 r., nr 3, str. 6).

Zgodnie z zasadą dostatecznej określoności przepisów prawa, powinny być one formułowane w sposób precyzyjny, jasny, komunikatywny oraz poprawny pod względem językowym.

Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a obywatelom stwarzać niepewność co do ciążących na nich obowiązków (*vide* – wyroki Trybunału

Konstytucyjnego z dnia: 30 października 2001 r., sygn. K. 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; 4 listopada 2010 r., sygn. K 19/06, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 96; 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71; 9 marca 2017 r., sygn. P 13/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 14; 25 kwietnia 2017 r., sygn. P 34/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 34). Zasady poprawnej legislacji obejmują również podstawowy, z punktu widzenia procesu prawotwórczego, etap formułowania celów, które mają zostać osiągnięte przez ustanowienie określonej normy prawnej. Stanowi to podstawę oceny, czy sformułowane ostatecznie przepisy prawne w prawidłowy sposób wyrażają wysławianą normę oraz czy nadają się do realizacji zakładanego celu (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13). Ważnym elementem zasady poprawnej legislacji jest przestrzeganie wymogów spójności logicznej i aksjologicznej systemu prawnego. Z tego względu, poprawność legislacyjna to także stanowienie przepisów prawa w sposób logiczny i konsekwentny, z poszanowaniem zasad ogólnosystemowych oraz z zachowaniem należytych aksjologicznych standardów (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 21 lutego 2006 r., sygn. K 1/05, OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 18; 23 października 2007 r., sygn. P 28/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 106 i 15 listopada 2010 r., sygn. P 32/09, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 100). Składową przyzwoitej legislacji jest również racjonalność stanowionego prawa. Legislacja nieracjonalna nie może być w demokratycznym państwie prawnym uznana za *przyzwoitą*, choćby nawet spełniała wszelkie formalne kryteria poprawności (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 maja 2005 r., sygn. P 6/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 50). Nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej ma szczególne znaczenie w prawie daninowym, w którym gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikające z zasady poprawnej legislacji, ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Pierwszy z tych przepisów formułuje

nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, natomiast drugi wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych) rozważany obowiązek ma charakter szczególny (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90; 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; 10 września 2010 r., sygn. P 44/09, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 68; 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71).

Nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasady określoności przepisów prawa jest funkcjonalnie związany z zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasada ta jest jedną z najważniejszych zasad pochodnych, wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego. Jej istotę da się przedstawić jako zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, jako niedopuszczalność kreowania organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela. Zasada ta wyraża się więc w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie zobowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny. Niejasność i nieprecyzyjność przepisów prawnych podważa zaufanie obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Regulacje prawne powinny w pełni zakładać przewidywalność co do tego, w jakim stopniu ich realizacja może wpływać na ukształtowanie pozycji prawnej jednostki w poszczególnych sytuacjach prawnych. Zasada ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez

nie prawa opiera się zatem na wymaganiu pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; 28 lutego 2012 r., sygn. K 5/11, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 16; 5 grudnia 2013 r., sygn. K 27/13, OTK ZU nr 9/A/2013, poz. 134; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 100).

Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji, *[k]ażdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.*

Przepis ten statuuje prawo podmiotowe jednostki do własności, innych praw majątkowych oraz dziedziczenia. Przewiduje konstytucyjną gwarancję ochrony tych praw od strony podmiotowej. Nakłada na ustawodawcę obowiązek kształtowania poszczególnych praw podmiotowych o charakterze ekonomicznym w taki sposób, aby zapewnić możliwość czynienia z nich użytku oraz zapewnić im ochronę. Na treść chronionego tym przepisem prawa własności składa się szereg uprawnień, w tym wolność nabywania mienia, jego zachowania, dysponowania nim, korzystania z niego oraz pobierania pożytków. Przepis art. 64 ust. 1 Konstytucji wprowadza zatem gwarancję nie tylko nabywania mienia, ale i rozporządzania nim. Uprawnienie do rozporządzania rzeczą oznacza możliwość swobodnego zachowania własności rzeczy przez jej właściciela, dopóki jest to zgodne z jego wolą, i do swobodnego przeniesienia prawa własności na inną, wybraną przez siebie, osobę na zaakceptowanych indywidualnie warunkach. Z art. 64 ust. 1 Konstytucji wynikają obowiązki ustawodawcy: pozytywny, tj. ustanowienia procedur ochrony prawa własności i innych praw majątkowych, oraz negatywny, tj. powstrzymywania się od regulacji, które owe prawa mogłyby

pozbawiać ochrony prawnej lub ją ograniczać. Ochrona zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być realna. Kryterium weryfikacji tej cechy jest skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K. 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5; 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105; 1 lipca 2014 r., sygn. SK 6/12, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 68; 28 czerwca 2016 r., sygn. SK 31/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 51; 9 marca 2017 r., sygn. P 13/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 14).

Za nieuzasadniony należy uznać zarzut niezgodności przepisów art. 15 ust. 1. 2 i 6 u.p.t.u., w zakresie, w jakim nie określają one w sposób bezpośredni statusu komornika sądowego jako podatnika podatku VAT w związku z wykonywaniem przez niego czynności egzekucyjnych, z wyrażonymi w art. 2 Konstytucji nakazem należytej określoności przepisów prawa oraz zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Przepisy art. 15 ust. 1, 2 i 6 ustawy VAT stanowią:

Art. 15.1. 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.

2. 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.

(...)

6. 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.

Przepis art. 15 ust. 1 u.p.t.u. zawiera definicję pojęcia podatnika podatku VAT, określając tym samym podmiotowy zakres opodatkowania tymże podatkiem.

Przedmiotowy zakres opodatkowania podatkiem VAT określony zaś został w przepisie art. 5 u.p.t.u., stanowiącym:

Art. 5. 1. Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem”, podlegają:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;*
- 2) eksport towarów;*
- 3) import towarów na terytorium kraju;*
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;*
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.*

2. Czynności określone w ust. 1 podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

3. Opodatkowaniu podatkiem podlegają również towary w przypadku, o którym mowa w art. 14. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio.

4. W przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności, o których mowa w ust. 1, wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa.

5. Przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, o których mowa w ust. 1, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

W kontekście niniejszej sprawy podkreślić trzeba, iż, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u., opodatkowaniu podatkiem VAT podlega odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u., rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 tej ustawy, w tym również:

- 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- 2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- 3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa (art. 8 ust. 1 pkt 1 – 3 u.p.t.u.).

W myśl art. 7 ust. 1 i 2 ustawy VAT, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, rozumie się odpowiednio przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel i przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa.

Opodatkowaniu podatkiem VAT mogą podlegać tylko te czynności, w przypadku których został spełniony jednocześnie zarówno przedmiotowy, jak i podmiotowy zakres opodatkowania, tzn. zaistniała czynność określana jako opodatkowana w rozumieniu art. 5 u.p.t.u., która została wykonana przez podmiot spełniający warunki uznania go za podatnika podatku VAT, określone w art. 15

ust. 1 tej ustawy. Wykonanie czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT przez podmiot niebędący podatnikiem tegoż podatku pozostaje zatem poza zakresem opodatkowania (*vide* – A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, 2017 r., komentarz do art. 15).

Przepis art. 15 ust. 1 u.p.t.u. definiuje podatnika podatku VAT jako każdy podmiot, niezależnie od jego formy organizacyjno – prawnej, który samodzielnie prowadzi działalność gospodarczą, niezależnie od celu oraz rezultatu takiej działalności.

W art. 15 ust. 2 u.p.t.u. została zdefiniowana działalność gospodarcza, której wykonywanie przez dany podmiot jest warunkiem zaliczenia go do kategorii podatników podatku od towarów i usług.

Przedmiotowa definicja została skonstruowana na potrzeby ustawy VAT. Nie można zatem utożsamiać działalności gospodarczej w rozumieniu u.p.t.u. z działalnością gospodarczą, o której mowa w przepisach innych aktów normatywnych, w szczególności ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1829 ze zm.) czy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm., dalej: O.p.).

Autonomiczne zdefiniowanie pojęcia działalności gospodarczej w art. 15 ust. 2 u.p.t.u. mieści się w zakresie, dopuszczalnej konstytucyjnie, autonomii prawa podatkowego będącej swojego rodzaju kompromisem pomiędzy zasadami spójności i zupełności systemu prawa, do którego prawo podatkowe przynależy, a jego niezależnością w obrębie tego systemu, głównie zaś w stosunku do innych dziedzin prawa, również należących do systemu prawa publicznego *sensu largo*. Za autonomicznym określeniem wskazanego pojęcia w art. 15 ust. 2 ustawy VAT przemawia treść wprowadzonych w tej ustawie rozwiązań dotyczących podatku VAT (*vide* – uchwała NSA z dnia 2 kwietnia 2012 r., sygn. II FPS 3/11, LEX nr 1127052 oraz A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*).

Zauważyć trzeba, że zawarta art. 15 ust. 2 u.p.t.u. definicja działalności gospodarczej ma charakter uniwersalny, ponieważ pozwala na uznanie za podatników podatku VAT, o którym mowa w art. 15 ust. 1 tej ustawy, wszystkich podmiotów, które prowadzą określoną działalność gospodarczą, uczestnicząc w profesjonalnym obrocie gospodarczym. Działalność ta została zatem zdefiniowana w relatywnie szeroki sposób, obejmując wszelką działalność usługodawców, producentów i handlowców, w tym wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

Działalność gospodarcza w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u. to działalność prowadzona zawodowo, w sposób profesjonalny. Nie musi ona prowadzić do osiągnięcia zysku, na co wskazuje użyty w tymże przepisie zwrot *bez względu na cel lub rezultat takiej działalności*. Działalność gospodarcza ma zatem miejsce także wtedy, gdy nie przyniosła żadnych widocznych efektów finansowych.

Wskazany w art. 15 ust. 2 u.p.t.u. wymóg samodzielnego (niezależnego) prowadzenia działalności gospodarczej odpowiada znamieniu prowadzenia działalności na własny rachunek i we własnym imieniu. Przez niezależność działalności gospodarczej rozumie się prowadzenie tej działalności na własne ryzyko (*vide* – A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*).

Samodzielność (niezależność) działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u. nie jest wyłączona wówczas, gdy określone podmioty wykonują odpłatnie usługi na rzecz osób trzecich, choćby wypełniały nakazy prawa lub nakazy organu publicznego. Jest to związane z zawartą w art. 8 ust. 1 pkt 3 u.p.t.u. definicją świadczenia usług, która obejmuje także przypadki *przymusowego* świadczenia usług. W myśl tego przepisu, świadczenie usług podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT ma bowiem miejsce także wówczas, gdy następuje zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu

działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa (*vide* – A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, komentarz do art. 8).

Zgodnie z art. 15 ust. 3 u.p.t.u., za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 1, nie uznaje się czynności z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 12 ust. 1 – 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r., poz. 2032 ze zm., dalej u.p.d.o.f.) [pkt 1] oraz z *tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2 – 9 u.p.d.o.f., jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich* (pkt 3).

W przepisach art. 12 u.p.d.o.f. mowa jest m.in. o przychodach ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy (ust. 1) oraz z tytułu członkostwa w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną (ust. 6). Przepisy art. 13 pkt 2 – 9 u.p.d.o.f. dotyczą tzw. działalności wykonywanej osobiście.

Zgodnie z art. 15 ust. 3a u.p.t.u., *przepis ust. 3 pkt 3 stosuje się odpowiednio do usług twórców i artystów wykonawców w rozumieniu przepisów o prawie autorskim i prawach pokrewnych, wynagradzanych w formie honorariów za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw artystycznego wykonania albo ich wykonanie, w tym również wynagradzanych za pośrednictwem organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi.*

Przepis art. 15 ust. 6 u.p.t.u. wyłącza z kategorii podatników podatku VAT organy władzy publicznej oraz urzędy je obsługujące.

Wyłączenie to ma miejsce przy spełnieniu łącznie dwóch przesłanek:

1) podmiotowej – gdyż wyłączenie odnosi się tylko do organów władzy publicznej i urzędów je obsługujących;

2) przedmiotowej – ponieważ obejmuje tylko prowadzenie czynności z zakresu władztwa publicznego (*vide* – J. Matarewicz, A. Piątkowska – Chmiel, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz*, Warszawa 2017 r., Wolters Kluwer Polska, komentarz do art. 15).

Odnosząc się do zarzutu niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów u.p.t.u., podnieść trzeba, że z przepisów u.k.s.e. regulujących status komorników sądowych wynika, iż spełniają oni przesłanki do uznania ich za podatników podatku VAT w rozumieniu przepisów art. 15 ust.1, 2 i 6 ustawy VAT.

W świetle obowiązujących regulacji prawnych komornik sądowy jest funkcjonariuszem publicznym działającym przy sądzie rejonowym (art. 1 u.k.s.e), który został wyposażony przez państwo w kompetencje władcze zarówno w stosunku do osób, jak i instytucji publicznych (art. 761, art. 764 i art. 765 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, Dz. U. z 2016 r., poz. 1822 ze zm. , dalej: k.p.c.). Odwołanie się przez ustawodawcę w art. 1 u.k.s.e. do pojęcia funkcjonariusza publicznego legitymizuje stosowanie przez komornika środków przymusu państwowego w toku podejmowanych czynności egzekucyjnych.

Komornik sądowy jest powołany do wykonywania orzeczeń sądowych w drodze przymusowej egzekucji świadczeń pieniężnych i niepieniężnych, a także wykonywania innych czynności określonych w ustawach. Zgodnie bowiem z art. 2 u.k.s.e., *czynności egzekucyjne w sprawach cywilnych wykonuje wyłącznie komornik, z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w innych ustawach. Komornik wykonuje także inne czynności przekazane na podstawie odrębnych przepisów.*

W szczególności komornik sądowy realizuje zadania w postaci: wykonywania orzeczeń sądowych w sprawach o roszczenia pieniężne i

niepieniężne oraz o zabezpieczenie roszczeń, w tym europejskich nakazów zabezpieczenia na rachunku bankowym; wykonywania 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; sporządzania protokołu stanu faktycznego przed wszczęciem procesu sądowego lub przed wydaniem orzeczenia na zarządzenie sądu lub prokuratora (art. 3 pkt 1 – 3 u.k.s.e.).

Czynności egzekucyjne to czynności organu egzekucyjnego dokonywane w toku postępowania egzekucyjnego (*vide* – A. Marciniak, *Ustawa o komornikach sądowych i egzekucji. Komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, 2014 r., komentarz do art. 2).

Komornicy podlegają ustawom i orzeczeniom sądu (art. 3 ust. 1 u.k.s.e.), a prezesi właściwych sądów kontrolują oraz nadzorują ich działalność. Organizacyjnie i funkcjonalnie komornicy powiązani są więc z władzą sądowniczą, działają bowiem przy sądach rejonowych. Podkreślić trzeba, iż nie są jednak organami władzy sądowniczej i nie sprawują wymiaru sprawiedliwości (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13; 20 stycznia 2004 r., sygn. SK 26/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 3; 17 maja 2005 r., sygn. P 6/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 50; 8 maja 2006 r., sygn. P 18/05, OTK ZU nr 5/A/2006, poz. 53; 27 lutego 2007 r., sygn. P 22/06, OTK ZU nr 2/A/2007, poz. 12; 24 lutego 2009 r., sygn. SK 34/07, OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 10; 14 października 2010 r., sygn. K 17/07, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 75).

Przy ocenie statusu komornika jako podmiotu spełniającego wymogi uznania go za podatnika podatku VAT w rozumieniu przepisów art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. w szczególności podkreślić trzeba, że, zgodnie z 3a u.k.s.e., *komornik sądowy wykonuje powierzone mu czynności na własny rachunek*.

Przepis ten został dodany ustawą z dnia 18 września 2001 r. o zmianie ustawy o komornikach sądowych i egzekucji oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 130, poz. 1452, dalej: ustawa z 2001 r.). Pozostaje on w związku z art. 6 ust. 2 tej ustawy, na mocy którego z dniem 1 stycznia 2002 r. nastąpiło rozwiązanie stosunków pracy z komornikami sądowymi. Z tym dniem komornicy sądowi przestali być pracownikami sądu i otrzymywać wynagrodzenie z budżetu państwa oraz rozpoczęli wykonywanie będących w ich kompetencji czynności na własny rachunek. Oznacza to, że komornik pokrywa koszty działalności egzekucyjnej oraz osiąga własne dochody, uzyskując w ten sposób samodzielność ekonomiczną (*vide* – A. Marciniak, *op. cit.*, komentarz do art. 3a).

Ustawa z 2001 r. w sposób zasadniczy zmieniła więc zarówno pozycję komorników, jak i system kosztów egzekucji, wprowadzając w szczególności nowe zasady wynagradzania komorników oraz sposób finansowania prowadzonej przez nich działalności egzekucyjnej. Ustawodawca odszedł od pracowniczego charakteru stosunku łączącego komornika z prezesem sądu rejonowego i nadał komornikom status zbliżony do przedstawicieli tzw. wolnych zawodów. W art. 3a u.k.s.e. ustawodawca przesądził bowiem, że komornik – mimo iż nie jest przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm.) – wykonuje czynności egzekucyjne na własny rachunek. Wprowadzona przez ustawodawcę taka właśnie formuła wykonywania czynności przez komornika musi być rozumiana jako wyraz swoistej *prywatyzacji* zawodu komornika, dotyczącej finansowania jego działalności i – co za tym idzie – jego wynagradzania (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 grudnia 2003 r., sygn. K 5/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 98; 20 stycznia 2004 r., sygn. SK 26/03, *op. cit.*; 17 maja 2005 r., sygn. P 6/04, *op. cit.*; 13 grudnia 2011 r., sygn. SK 44/09, OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 117; 13 października 2015 r., sygn. P 3/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 145).

Źródło finansowania działalności egzekucyjnej komornika sądowego stanowią opłaty egzekucyjne oraz zwrot wydatków gotówkowych.

Opłaty egzekucyjne mają charakter opłat stosunkowych, tj. obliczanych od wartości wyegzekwowanego świadczenia, albo opłat stałych, tj. oznaczonych ryczałtowo sumą pieniężną.

Opłaty stosunkowe są związane z egzekucją świadczeń pieniężnych oraz zabezpieczeniem roszczeń pieniężnych (art. 45 ust. 1, art. 49 ust. 1 u.k.s.e.). Opłaty stałe zaś – z egzekucją świadczeń niepieniężnych i dokonaniem zabezpieczenia roszczeń niepieniężnych (art. 49a ust. 1 u.k.s.e.).

Zgodnie z art. 49 ust. 1 u.k.s.e., *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.*

W wymienionych w cytowanym przepisie sprawach komornik sądowy ściąga opłatę stosunkową proporcjonalnie do wysokości wyegzekwowanego świadczenia (art. 49 ust. 1a u.k.s.e.).

Uzależnienie wysokości uzyskiwanych opłat stosunkowych od wartości realnie wyegzekwowanych świadczeń jest przejawem samodzielności ekonomicznej komornika w zakresie prowadzonej przez niego działalności.

Opłata stosunkowa uiszczana jest, co do zasady, przez dłużnika. Wyjątkiem jest sytuacja wskazana w art. 49 ust. 4 u.k.s.e., zgodnie z którym w przypadku niecelowego wszczęcia postępowania egzekucyjnego opłaty stosunkowe obciążają wierzyciela (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 czerwca 2017 r., sygn. P 63/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 55).

Zważyć ponadto należy, iż, w myśl art. 45 ust. 1 u.k.s.e., wierzyciel, składając wniosek o wykonanie postanowienia o udzieleniu zabezpieczenia roszczenia pieniężnego lub europejskiego nakazu zabezpieczenia na rachunku bankowym, za wykonanie przez komornika tegoż postanowienia lub nakazu obowiązany jest uiścić opłatę w wysokości 2% wartości roszczenia, nie mniejszą jednak niż 3% przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego i nie wyższą niż pięciokrotność tego wynagrodzenia.

Jeżeli przedmiotowa opłata nie została uiszczona wraz z wnioskiem, komornik wzywa wierzyciela do jej uiszczenia w terminie 7 dni. Do czasu uiszczenia opłaty komornik nie wykonuje postanowienia o udzieleniu zabezpieczenia lub europejskiego nakazu zabezpieczenia na rachunku bankowym. Nieuiszczenie opłaty przez wierzyciela w terminie 7 dni od dnia doręczenia mu wezwania do zapłaty powoduje zwrot wniosku (art. 45 ust. 3 u.k.s.e.).

Ustawodawca, tworząc samofinansujący się model egzekucji sądowej, wprowadził rozwiązanie, w którym komornik koszty prowadzonej przez siebie działalności egzekucyjnej pokrywa z uzyskanych opłat egzekucyjnych (art. 35 u.k.s.e.).

Koszty te obejmują:

1) koszty osobowe i rzeczowe ponoszone w związku z prowadzoną działalnością egzekucyjną;

2) koszty ochrony zajętego mienia i niezbędnej ochrony osobistej oraz ubezpieczenia mienia kancelarii i własnego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej;

3) koszty przejazdów w miejscowości będącej siedzibą komornika, korespondencji, obrotu pieniężnego, przewozu drobnych ruchomości niewymagających transportu specjalistycznego;

4) obowiązkowe opłaty na samorząd komorniczy ponoszone zgodnie z przepisami ustawy;

5) inne koszty niezbędne do wykonywania czynności egzekucyjnych oraz czynności przewidziane przepisami ustawy, jeżeli nie są pokrywane w trybie określonym w art. 39 u.k.s.e. (art. 34 u.k.s.e.).

Koszty egzekucji (w tym opłaty egzekucyjne) są ustalane w konkretnej sprawie egzekucyjnej i dotyczą stron postępowania egzekucyjnego. Natomiast koszty działalności egzekucyjnej komornika, skatalogowane w art. 34 u.k.s.e., stanowią koszty własne całej jego działalności egzekucyjnej i nie są powiązane z konkretną sprawą egzekucyjną i jej stronami.

Wskazać też należy, że, zgodnie z art. 39 ust. 1 u.k.s.e., komornikowi sądowemu należy się zwrot wydatków gotówkowych poniesionych w toku egzekucji w zakresie określonym w tej ustawie. Na pokrycie wydatków gotówkowych związanych z egzekucją komornik może żądać zaliczki od strony lub innego uczestnika postępowania, który wniósł o dokonanie czynności, uzależniając czynność od jej uiszczenia (art. 40 ust. 1 u.k.s.e.).

Dodać należy, że sąd rejonowy, przy którym działa komornik, obowiązany jest przekazać komornikowi sumy niezbędne na pokrycie wydatków związanych z postępowaniami egzekucyjnymi w sprawach osób zwolnionych w tym zakresie od kosztów sądowych (art. 40 ust. 3 u.k.s.e.).

Zgodnie z art. 63 ust. 4 u.k.s.e., dochodem komornika są pobrane i ściągnięte w danym miesiącu opłaty egzekucyjne oraz zwrot wydatków

gotówkowych za przejazdy, określone w art. 39 ust. 2 pkt 3 tej ustawy, pomniejszone o koszty działalności egzekucyjnej komornika (ewentualnie o sumy przekazane zastępcy komornika). Nadwyżka opłat nad kosztami stanowi dochód komornika, a więc staje się jego wyodrębnioną własnością. Uzyskany dochód uzależniony jest od efektywności prowadzonej przez niego działalności.

Opłaty egzekucyjne pobierane są od dłużnika (wierzyciela) za prowadzenie egzekucji, rozumianej jako zastosowanie przez komornika, przewidzianych prawem, środków przymusu w celu uzyskania należnego wierzycielowi od dłużnika świadczenia. Opłata egzekucyjna stanowi więc formę wynagrodzenia komornika za prowadzenie egzekucji oraz inne czynności wymienione w u.k.s.e., kształtując tym samym jego sytuację majątkową jako osoby fizycznej, tzw. piastuna organu. Odróżnia to opłaty egzekucyjne od podatków, które nie stanowią formy wynagrodzenia za określone czynności organów państwa oraz przekazywane są do budżetu państwa.

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 16 czerwca 2009 r., sygn. SK 5/09 (OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 84), *[z]ainicjowane w 1997 r. zmiany (kontynuowane przez nowelizacje ustawy o komornikach w 2001 i 2004 r. oraz utrwalone przez kolejne rozstrzygnięcia Trybunału) w efekcie skutkowały zmianą sytuacji komorników, którzy w konsekwencji mogli nabywać prawa majątkowe związane z opłatą za piastowanie funkcji. Prawa te wypełniane były realną treścią w miarę przekształcenia opłaty egzekucyjnej z daniny publicznej w wynagrodzenie za efektywną pracę komornika. Opłaty te obecnie stanowią wyłączone źródło dochodów komornika i pozwalają na utrzymanie jego kancelarii (art. 35 ustawy o komornikach). Nawet jeśli powstanie owych praw stanowiło „efekt uboczny” wprowadzonych zmian, które to zmiany zmierzały do celów o charakterze publicznym (sprawność egzekucji), to (...) prawa majątkowe komorników uzyskały ochronę konstytucyjną.*

W uzasadnieniu wyroku z dnia 13 października 2015 r., sygn. P 3/14 (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 145), Trybunał Konstytucyjny wskazał, że opłata egzekucyjna *z jednej strony jest (...) swoistym wynagrodzeniem za prowadzenie egzekucji, z drugiej natomiast pełni funkcję prewencyjną, aby dłużnik miał świadomość, że brak dobrowolnego wykonania tytułu egzekucyjnego wiąże się dodatkowo, poza przymusowym spełnieniem orzeczonego świadczenia, z kosztami postępowania egzekucyjnego.*

Pogląd o opłatach egzekucyjnych jako formie wynagrodzenia komornika sądowego za prowadzone czynności egzekucyjne wyrażany był przez Trybunał Konstytucyjny m.in. w uzasadnieniach wyroków z dnia: 17 maja 2005 r., sygn. P 6/04, *op. cit.*; 14 maja 2009 r., sygn. K 21/08, OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 67; 13 grudnia 2011 r., sygn. SK 44/09, *op. cit.*

Od pozycji prawnej komornika jako organu egzekucji sądowej należy więc oddzielić kwestie jego osobistego i majątkowego statusu jako określonej osoby, tzw. piastuna organu. Ukształtowanie w u.k.s.e. prawa do opłat egzekucyjnych wpływa bowiem bezpośrednio na wysokość osiąganego przez komornika dochodu, co dotyczy jego osobistych praw majątkowych podlegających ochronie konstytucyjnej (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 grudnia 2003 r., sygn. K 5/02, *op. cit.*; 20 stycznia 2004 r., sygn. SK 26/03, *op. cit.*; 14 maja 2009 r., sygn. K 21/08, *op. cit.*, 16 czerwca 2009 r., sygn. SK 5/09, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 84).

W świetle przepisów u.k.s.e. komornik sądowy jest więc organem samofinansującym się oraz ponoszącym ryzyko prowadzonej działalności (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2009 r., sygn. SK 34/07, OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 10). Przypada mu dochód albo obciąża go strata. Komornik sądowy nie może wyeliminować ryzyka związanego, z istoty rzeczy, z każdą działalnością prowadzoną samodzielnie, na własny rachunek. Wskazuje na to przyjęte przez ustawodawcę w u.k.s.e. rozwiązanie dotyczące wynagradzania

komorników sądowych, które nie zakłada, że każde postępowanie egzekucyjne ma przynosić komornikowi dochód. Nie zakłada nawet, że w toku każdego postępowania egzekucyjnego komornik otrzyma tyle, ile wynosiły jego wydatki w tym postępowaniu. Konstrukcja opłaty egzekucyjnej jako zwrotu kosztów i wynagrodzenia komornika dopuszcza, aby komornik uzyskał kwotę wyższą niż jego wydatki. Możliwa jest więc – zgodnie z tą konstrukcją – również sytuacja odwrotna, polegająca na tym, że komornik nie uzyska należytego zwrotu kosztów egzekucji prowadzonej w danej sprawie, tj. dokładnie tyle, ile wyniosły te koszty (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 maja 2009 r., sygn. K 21/08, *op. cit.*).

Status komornika w aktualnie obowiązującym stanie prawnym ma charakter hybrydowy. Z jednej strony komornik pełni funkcję publiczną, podejmując czynności w imieniu państwa, z drugiej zaś, jest *quasi*-przedsiębiorcą, albowiem jest podmiotem samofinansującym się. Dysponuje swoistym *przedsiębiorstwem* – zapleczem osobowym i materialnym w postaci kancelarii. Zgodnie bowiem z art. 5 u.k.s.e., komornik wykonuje powierzone mu czynności przy pomocy kancelarii, którą prowadzi w rewirze sądu rejonowego, przy którym został powołany. Kancelaria komornika jest jego biurem, a zarazem obsługuje jego czynności, jako aparat pomocniczy pełniący w stosunku do komornika funkcję usługową. Dla wykonywania swych zadań komornicy posiadają zatem środki osobowe i rzeczowe w postaci kancelarii komorniczych. Zgodnie z art. 79 ust. 1 u.k.s.e., komornicy tworzą własny samorząd, co wskazuje na to, że ich status *zbliża się także do kategorii tzw. wolnych zawodów, o charakterze korporacyjnym* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2011 r., sygn. SK 44/09, *op. cit.*).

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, że na samodzielny (niezależny) charakter prowadzonej przez komornika sądowego działalności gospodarczej wskazuje także okoliczność, iż podlega on przepisom o podatku

dochodowym od osób fizycznych, o ubezpieczeniach społecznych oraz o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym, dotyczącym osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą (art. 28 u.k.s.e.).

Zgodnie zaś z art. 23 u.k.s.e., komornik sądowy jest obowiązany do naprawienia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu czynności.

W myśl art. 36 ust. 1 u.k.s.e., podmiot ten zatrudnia pracowników oraz inne osoby niezbędne do obsługi kancelarii na podstawie umów o pracę, o dzieło lub zlecenia. Za działanie tych osób związane z postępowaniem egzekucyjnym komornik odpowiada jak za działania własne.

Podkreślić przy tym trzeba, iż, w świetle obowiązujących regulacji prawnych, Skarb Państwa nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązania komornika wynikające z kosztów jego działalności, jak również wynikające z zatrudnienia przez niego pracowników (art. 36 ust. 4 u.k.s.e.).

Zauważyć ponadto należy, że, zgodnie z art. 8 ust. 5 u.k.s.e., wierzyciel ma prawo wyboru komornika na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z wyjątkiem spraw o egzekucję z nieruchomości oraz spraw, w których przepisy o egzekucji z nieruchomości stosuje się odpowiednio. W przypadku wyboru komornik sądowy może działać poza obszarem swojego rewiru komorniczego.

Komornik wybrany przez wierzyciela nie może – co do zasady – odmówić wszczęcia egzekucji, wykonania postanowienia o udzieleniu zabezpieczenia, wykonania europejskiego nakazu zabezpieczenia na rachunku bankowym 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 u.k.s.e.).

W art. 8 ust. 8 u.k.s.e. ustawodawca przewidział jednak odmowę przez komornika wybranego przez wierzyciela wszczęcia egzekucji, wykonania postanowienia o udzieleniu zabezpieczenia, wykonania europejskiego nakazu

zabezpieczenia na rachunku bankowym lub podjęcia innych czynności wchodzących w zakres jego ustawowych zadań, jeśli:

1) w zakresie prowadzonych przez niego 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.

Reasumując, z przepisów u.k.s.e. regulujących status komornika sądowego wynika, że podmiot ten:

- nie prowadzi działalności w ramach stosunku zatrudnienia wiążącego go z sądem jako organem władzy publicznej, którego orzeczenia wykonuje;

- prowadzi działalność na własny rachunek, tj. finansuje tę działalność i prowadzi ją we własnym imieniu, na własną odpowiedzialność i na własne ryzyko;

- organizuje swoje zasoby osobowe i rzeczowe umożliwiające prowadzenie przez niego działalności autonomicznie i niezależnie, w ramach kancelarii komorniczej;

- jego działalność ma charakter profesjonalny, ciągły i zorganizowany;

- za swoje czynności ponosi osobistą odpowiedzialność majątkową;

- wykonuje czynności egzekucyjne i inne czynności zlecone mu przepisami prawa za wynagrodzeniem (odpłatnie), mając status zbliżony do statusu tzw. wolnych zawodów;

- pobiera z tytułu wykonywanych czynności opłaty egzekucyjne od stron postępowania egzekucyjnego (w zależności od sytuacji i rodzaju czynności – od jednej ze stron bądź od obydwu z nich);

- korzysta w wykonywaniu swoich czynności z władztwa publicznego, lecz świadczy swoje usługi jako podmiot niezależny, nie będąc w strukturze administracji publicznej ani wymiaru sprawiedliwości;

- świadczy usługi dla obydwu stron postępowania egzekucyjnego, tj. wierzyciela oraz dłużnika. Usługa świadczona dla wierzyciela przybiera postać pomocy w wyegzekwowaniu należnego wierzycielowi świadczenia, usługa dla dłużnika sprowadza się zaś do zwolnienia dłużnika od posiadania długu.

Zauważyć też należy, iż, z racji swojego statusu, komornicy sądowi swobodnie ustalają, w granicach określonych przepisami prawa, metody wykonywania swojej pracy i sami pobierają opłaty stanowiące ich dochód, nie odprowadzając ich do Skarbu Państwa. W swojej działalności muszą uwzględniać ograniczenia ustawowe wynikające z jej specyfiki, ale mimo to w sposób oczywisty dążą do uzyskania dochodu pozwalającego zarówno na utrzymanie i rozwój kancelarii, poprawę warunków pracy, podwyższenie pensji pracowników, komfort klientów oraz jakość świadczonych usług (czynności), jak i na zaspokojenie życiowych – osobistych i rodzinnych – potrzeb.

Z uwagi na przyjętą w u.k.s.e. zasadę samofinansowania działalności komorników sądowych (poza budżetem państwa) i wynikającą z tego odrębność osobistego i majątkowego statusu komornika sądowego jako określonej osoby, tzw. piastuna organu, nie może być on uznany za organ władzy publicznej w znaczeniu podmiotowym. Prowadzenie działalności zawodowej na własny rachunek nie jest wszak atrybutem organu władzy publicznej.

W związku z tym uznać należy, iż, w świetle przepisów u.k.s.e., zasadne jest przyjęcie, że komornicy sądowi prowadzą swoją działalność nie jako podmioty prawa publicznego, lecz w formie samodzielnej działalności gospodarczej, wykonywanej w ramach zbliżonych do tzw. wolnego zawodu, obejmującej profesjonalny obrót gospodarczy działalności usługodawców realizowany w sposób zorganizowany i ciągły.

Uwzględnivszy wskazany status komornika sądowego, uznać należy, iż podmiot ten spełnia określone w art. 15 ust. 1 w zw. z art. 15 ust. 2 u.p.t.u. przesłanki do uznania go za podatnika podatku VAT oraz nie podlega wyłączeniu, o którym mowa w art. 15 ust. 6 tej ustawy.

Przy zastosowaniu powszechnie przyjętych zasad wykładni przepisów prawa dopuszczalna jest zatem taka interpretacja zaskarżonych przepisów u.p.t.u., zgodnie z którą komornik sądowy może być uznany za podatnika podatku VAT – pomimo iż w przepisach tych nie został wprost wskazany jako podmiot będący takim podatnikiem.

Odnosząc się do podniesionych w pytaniu prawnym rozbieżności interpretacyjnych powstających na tle wykładni przepisów art. 15 ust. 1, 2 i 6 ustawy VAT w przedmiocie uznania na ich podstawie komorników sądowych za podatników podatku od towarów i usług, stwierdzić należy, iż rozbieżności te nie świadczą o tym, iż przepisy te są nieokreślone w stopniu naruszającym obowiązujące w tym zakresie standardy konstytucyjne, prowadząc do dowolności organów w stosowaniu tychże przepisów.

Podnieść trzeba, że występujące w praktyce trudności interpretacyjne dotyczące określonych przepisów prawa, same w sobie, nie świadczą o naruszeniu przez te przepisy zasad prawidłowej legislacji, w szczególności zaś nakazu określoności przepisów prawa, w tym także przepisów prawa podatkowego. Przyjęcie bowiem poglądu, że niezgodna z zasadami prawidłowej legislacji jest norma prawna, przy której stosowaniu w praktyce występują wątpliwości czy różnice interpretacyjne, prowadzioby do niezrozumiałej kazuistyki obowiązującego prawa ze wszelkimi ujemnymi tego konsekwencjami oraz do utożsamiania pojęcia *przepis prawny* z pojęciem *norma prawna*. Każdy akt prawny (czy konkretny przepis prawny) zawiera pojęcia o mniejszym lub większym stopniu niedookreśloności. Nieostrość czy nieokreśloność pojęć prawnych sprzyja uelastycznieniu porządku prawnego. Zwroty niedookreślone są

bowiem zawarte w klauzulach, których celem jest umożliwienie organom stosującym prawo uwzględnienie wielości okoliczności faktycznych.

Zauważyć przy tym trzeba, że w celu stwierdzenia niezgodności z Konstytucją nie wystarcza tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie niejasności tekstu prawa, wynikającej z posłużenia się przez ustawodawcę wyrażeniem czy zwrotem niedookreślonym. Niezgodność określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadniona wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, tj. gdy: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł wykładni tekstu prawnego przyjętych w danej kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii. Nie każdy zatem stopień niedookreśloności przepisów rodzi konieczność orzeczenia ich niekonstytucyjności (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 9 czerwca 2015 r., sygn. SK 47/13, OTK ZU nr 6/A/2015, poz. 8; 25 maja 2016 r., sygn. Kp 2/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 23).

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02 (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90), *dla stwierdzenia niezgodności z Konstytucją nie wystarcza (...) tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie faktu występowania niejasności lub rozbieżności interpretacyjnych. Nie w każdym przypadku nieprecyzyjne brzmienie lub niejednoznaczna treść przepisu uzasadniają bowiem tak daleko idącą ingerencję w system prawny, jaką jest wyeliminowanie z niego tego przepisu w wyniku orzeczenia Trybunału*

Konstytucyjnego. Do wyjątków należą bowiem sytuacje, gdy dany przepis jest w takim stopniu wadliwy, że w żaden sposób i przy przyjęciu różnych metod wykładni nie daje się interpretować w sposób racjonalny i zgodny z Konstytucją. (...) 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.

Przesłanką stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu jest więc tylko takie uchybienie rudymenarnym kanonom techniki prawodawczej, ujmowanym w postaci zasad przyzwoitej legislacji, które powoduje dowolność albo brak możliwości poprawnej logicznie i funkcjonalnie oraz spójnej systemowo interpretacji. Nie oznacza to jednak, że każdy przepis, przy interpretacji którego podmiot stosujący prawo jest zmuszony sięgnąć do pozajęzykowych metod wykładni, jest automatycznie niezgodny z art. 2 Konstytucji (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 27 kwietnia 2004 r., sygn. SK

16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36; 3 kwietnia 2017 r., sygn. P 17/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 23).

Sam fakt ukształtowania się w praktyce zróżnicowanej interpretacji danego przepisu nie może być więc utożsamiany z jego niejasnością. Do wyjątków należą bowiem 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. Pozbawienie mocy obowiązującej przepisu z powodu jego niejasności – co należy ponownie podkreślić w kontekście niniejszej sprawy – jest więc środkiem ostatecznym, stosowanym dopiero wtedy, gdy metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 kwietnia 2017 r., sygn. P 17/16, *op. cit.* oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 listopada 2004 r., sygn. K 18/03, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 103; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; 16 czerwca 2008 r., sygn. P 37/07; OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 80; 8 lipca 2008 r., sygn. P 36/07, OTK ZU nr 6/A/2008, poz. 103; 4 listopada 2010 r., sygn. P 44/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 97; 30 listopada 2011 r., sygn. K 1/10, OTK ZU nr 9/A/2011, poz. 99). Dopiero jeżeli dana regulacja okaże się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnione jest stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i prawa (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej – ewentualnie – przez przepisy Konstytucji ustalające szczególne wymogi co do określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 maja 2004 r., sygn. P 2/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 39; 9 października 2006 r., sygn. K 12/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 120; 12 grudnia 2006 r., sygn. P 15/05, OTK

ZU Nr 11/A/2006, poz. 171; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, *op. cit.*; 8 lipca 2014 r., sygn. K 7/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 69).

Zauważyć trzeba, że w praktyce orzeczniczej na tle stosowania zaskarżonych przepisów u.p.t.u. istotnie występowały rozbieżności dotyczące ustalenia, czy komornik sądowy jest podatnikiem podatku VAT w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u., czy też ma do niego zastosowanie wyłączenie podmiotowe, o którym mowa w art. 15 ust. 6 tej ustawy. Innymi słowy, istniały rozbieżności co uznania komornika sądowego za podatnika podatku VAT na podstawie kwestionowanych przepisów u.p.t.u.

W tym kontekście wskazać należy, że kwestia opodatkowania czynności podejmowanych przez komornika sądowego była przedmiotem odmiennej oceny w ramach interpretacji ogólnej dokonanej przez Ministra Finansów w trybie art. 14a O.p.

W interpretacji z dnia 30 lipca 2004 r. Minister Finansów prezentował stanowisko, zgodnie z którym komornicy sądowi nie są podatnikami podatku VAT, gdyż ma do nich zastosowanie wyłączenie podmiotowe przewidziane w art. 15 ust. 6 u.p.t.u., a tym samym wykonywane przez nich czynności egzekucyjne nie podlegają opodatkowaniu tym podatkiem.

W interpretacji z dnia 9 czerwca 2015 r. Minister Finansów, działając na podstawie art. 14a oraz art. 14e § 1 O.p., zmienił wskazaną interpretację ogólną z dnia 30 lipca 2004 r., przyjmując, iż *wykonywane przez komorników czynności należy uznać za podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług świadczenie usług za wynagrodzeniem. Jednocześnie do czynności tych nie ma zastosowania wyłączenie, o którym mowa w art. 15 ust. 6 ustawy VAT, a zatem podlegają one opodatkowaniu na zasadach ogólnych.*

W odniesieniu do wskazanej zmiany interpretacji Ministra Finansów, dotyczącej uznania komorników za podatników podatku VAT, podnieść trzeba,

iż interpretacja wydana w trybie art. 14a Ordynacji podatkowej nie ma charakteru źródła prawa i nie ma charakteru wiążącego dla sądów administracyjnych.

Zauważyć przy tym wypada, że w piśmiennictwie podnoszono, iż w okresie obowiązywania interpretacji z dnia 30 lipca 2004 r. (a nawet przed jej wydaniem), a zatem na długo przed wydaniem interpretacji z dnia 9 czerwca 2015 r., Ministrowi Finansów znane było orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wcześniej – do 31 grudnia 2008 r. – Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, dalej: Trybunał Sprawiedliwości) uznające, iż komornicy są podatnikami VAT i w zakresie realizacji swoich obowiązków zawodowych nie występują jako organy władzy publicznej. Podnoszono, iż wskazują na to orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości powołane w interpretacji z dnia 9 czerwca 2015 r. zmieniającej interpretację z dnia 30 lipca 2004 r., m.in. wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia: 26 marca 1987 r., sygn. C-235/85 oraz postanowienie Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 maja 2008 r., sygn. C-456/07 [vide – J. Matarewicz, A. Piątkowska – Chmiel, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz*, Warszawa 2017 r., Wolters Kluwer Polska, komentarz do art. 15].

W odniesieniu do interpretacji z dnia 9 czerwca 2015 r. na marginesie zauważyć należy, iż Minister Finansów zajął w niej stanowisko, zgodnie z którym do końca września 2015 r. komornicy sądowi zostali zwolnieni z obowiązku zapłaty podatku od towarów i usług z tytułu wykonywanych przez nich czynności.

W samej interpretacji, jak i w broszurze informacyjnej Ministerstwa Finansów z 21 września 2015 r. pt. *Opodatkowanie podatkiem vat czynności wykonywanych przez komorników sądowych* (www.finance.mf.gov.pl), wskazano, że zwolnienie komorników sądowych z obowiązku zapłaty podatku z tytułu wykonywanych przez nich czynności do końca września 2015 r. uzasadnione jest m.in. wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą zaufania obywateli

do państwa oraz zasadami ochrony w przypadku zmiany interpretacji wynikającymi z przepisów O. p.

Rozbieżności dotyczące uznania komornika sądowego za podatnika podatku VAT występowały także w orzecznictwie sądowoadministracyjnym.

Prezentowane było stanowisko, zgodnie z którym komornik sądowy jest podatnikiem podatku VAT (m.in. w wyrokach WSA: w Gdańsku – z dnia 25 maja 2016 r., I SA/Gd 330/16; w Kielcach – z dnia 30 czerwca 2016 r., sygn. I SA/Ke 295/16; w Opolu – z dnia 2 sierpnia 2016 r., I SA/Op 243/16; w Gorzowie Wlkp. – z dnia 11 sierpnia 2016 r., I SA/Go 175/16; we Wrocławiu – z dnia 25 sierpnia 2016 r., I SA/Wr 281/16; w Krakowie – z dnia 7 października 2016 r., I SA/Kr 825/16; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Wyrażane było również odmienne stanowisko, m.in. w wyrokach WSA: w Poznaniu – z dnia 14 czerwca 2016 r., sygn. I SA/Po 309/16; w Rzeszowie – z dnia 30 czerwca 2016 r., sygn. I SA/Rz 373/16; w Łodzi – z dnia 6 lipca 2016 r., sygn. I SA/Łd 338/16; w Bydgoszczy – z dnia 9 sierpnia 2016 r., I SA/Bd 330/16; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

W kontekście niniejszej sprawy podnieść trzeba, że wskazane rozbieżności interpretacyjne, dotyczące statusu komornika jako podatnika podatku VAT, zostały ostatecznie rozstrzygnięte przez NSA, który, po rozpoznaniu zagadnienia prawnego przedstawionego przez skład orzekający Izby Finansowej tegoż Sądu w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2016 r., poz. 718 ze zm., dalej: p.p.s.a.), w dniu 6 marca 2017 r. w składzie 7 sędziów podjął uchwałę o sygn. I FPS 8/16, w której treści 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 z późn. zm.), ma zastosowanie art. 15 ust. 1 w zw. z ust. 2, a nie ma zastosowania art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11*

marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.) [LEX nr 2237328].

Podkreślić przy tym trzeba, że, zgodnie z art. 269 § 1 p.p.s.a, jeżeli jakkolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi. Przepis art. 187 § 1 i 2 stosuje się odpowiednio.

Przepis art. 269 § 1 p.p.s.a. nie pozwala żadnemu składowi sądu administracyjnego rozstrzygnąć sprawy w sposób sprzeczny ze stanowiskiem zawartym w uchwale i przyjmować wykładni prawa odmiennej od tej, która została przyjęta przez skład poszerzony NSA. Przepis ten jednoznacznie obliguje bowiem składy orzekające sądów administracyjnych do podjęcia w rozpoznawanych sprawach rozstrzygnięć zgodnie ze stanowiskiem zajęтым w uchwale, albo, jeżeli nie podzielają tego stanowiska, do wystąpienia z wnioskiem o rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego przez odpowiedni skład NSA (*vide* – wyroki NSA z dnia: 9 grudnia 2016 r., sygn. II GSK 805/15, LEX nr 2190701; 10 marca 2017 r., sygn. II OSK 1752/15, LEX nr 2304019; 8 czerwca 2017 r., sygn. I FSK 1285/15, LEX nr 2314141).

Stanowisko przedstawione przez NSA w powołanej uchwale o sygn. I FPS 8/16 zostało zaakceptowane przez sądy administracyjne (*vide* – wyroki NSA z dnia: 19 maja 2017 r., sygn. I FSK 217/17, LEX nr 2296255; 25 maja 2017 r., sygn. I FSK 2071/16, LEX nr 23094`18; 26 maja 2017 r., sygn. I FSK 94/17, LEX nr 2307401; 30 maja 2017 r., sygn. I FSK 1873, LEX nr 2324221; 6 czerwca 2017 r., sygn. I FSK 52/17, LEX nr 2321296; 21 września 2017 r., sygn. I FSK 1191/17, LEX nr 2356938; 22 września 2017 r., sygn. I FSK 1836, LEX nr 2389887; 13 października 2017 r., sygn. I FPS 1932/16, LEX nr 2393026).

Zasadne jest zatem przyjęcie, iż, po podjęciu przez NSA uchwały o sygn. I FPS 8/16, w orzecznictwie sądowoadministracyjnym ukształtowana została jednolita, powszechna i stała linia orzecznicza, zgodnie z którą do komornika sądowego ma zastosowanie przepis art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u., nie ma natomiast zastosowania przepis art. 15 ust. 6 tej ustawy. Innymi słowy, taka wykładnia wymienionych przepisów u.p.t.u., zgodnie z którą komornik sądowy jest podatnikiem podatku VAT.

Niezależnie od powyższego należy zwrócić uwagę, iż definicje podatnika i działalności gospodarczej, sformułowane, odpowiednio, w przepisach art. 15 ust. 1 i 2 ustawy VAT, są zbieżne z definicjami tych pojęć zawartymi w przepisie art. 9 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L.2006.347.1 ze zm., dalej: Dyrektywa 2006/112/WE), zgodnie z którym *podatnikiem* (podatku VAT – przypis własny) *jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.*

Pojęcia podatnika podatku VAT i działalności gospodarczej były podobnie uregulowane także w przepisach art. 4 ust. 1 i 2 obowiązującej wcześniej Szóstej Dyrektywy Rady 77/388/EWG 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 (Dz. U. UE. L.1977.145.1 ze zm., dalej: Szósta Dyrektywa), które stanowiły:

Art. 4. 1. „Podatnikiem” jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza, określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych.

W związku z tym, przy wykładni kwestionowanych przepisów u.p.t.u. w zakresie określenia na ich podstawie podmiotów będących podatnikami podatku VAT, uwzględnić należy także orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, dotyczące określenia podatników tegoż podatku w rozumieniu przepisów art. 9 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/UE oraz art. 4 ust. 1 i 2 obowiązującej wcześniej szóstej Dyrektywy. Należy przy tym podkreślić, iż orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości stanowi część *acquis communautaire*.

W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości – zarówno pod rządami Szóstej Dyrektywy, jak i w okresie obowiązywania Dyrektywy 2006/112/UE – prezentowane było stanowisko, iż dla uznania określonej działalności jako działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT w rozumieniu przepisów Szóstej Dyrektywy konieczne jest, aby taka działalność była prowadzona samodzielnie (niezależnie), a więc przede wszystkim nie w ramach stosunku zatrudnienia, oraz aby była ona prowadzona na własne ryzyko (*vide* – wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 stycznia 2000 r. w sprawie o sygn. sygn. C-23/98; www.eur-lex.europa.eu). Za podatnika podatku VAT należy zatem uznać każdą osobę, która wykonuje samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności (*vide* – wyroki Trybunału Sprawiedliwości z dnia: 26 marca 1987 r. w sprawie o sygn. C-235/85; 4 grudnia 1990 r., w sprawie o sygn. C-186/89; 12 września 2000 r., w sprawie o sygn. C-

260/98; 16 września 2008 r., w sprawie o sygn. C-288/07, www.eur-lex.europa.eu). Tylko czynności wykonywane odpłatnie mogą być uznane za pozostające w systemie podatku VAT i jako takie nadać podmiotowi status podatnika podatku VAT. Istotnym elementem, pozwalającym na uznanie samodzielności prowadzonej działalności gospodarczej, jest ponoszenie ryzyka związanego z tą działalnością. W sytuacji, gdy podmiot nie ponosi takiego ryzyka, nie można przyznać mu statusu podatnika podatku VAT (*vide* – wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 stycznia 2000 r. w sprawie o sygn. C-23/98, LEX nr 82695).

W wyroku z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie o sygn. C-235/85 (przyt. za uzasadnieniem uchwały NSA z dnia 6 marca 2017 r., sygn. I FPS 8/16, *op. cit.*) Trybunał Sprawiedliwości przedstawił pogląd, zgodnie z którym nie jest wyłączona samodzielność prowadzenia działalności gospodarczej w odniesieniu do podmiotów, które wykonują ją odpłatnie na rzecz osób trzecich, choćby wypełniały one nakazy prawa lub nakazy organu publicznego. Stwierdził przy tym, że w świetle neutralnego charakteru pojęcia *działalność gospodarcza* nieistotna jest okoliczność, że działalność notariuszy i komorników polega na wykonywaniu obowiązków przyznanych i regulowanych przez prawo w interesie publicznym. Przepis art. 6 Szóstej Dyrektywy przewiduje bowiem wyraźnie, że niektóre czynności wykonywane z mocy prawa podlegają systemowi VAT (pkt 10 wyroku). Wszystkie usługi świadczone przez przedstawicieli wolnych zawodów lub zwodów uważanych za takie, co do zasady, podlegają podatkowi VAT (pkt 11 wyroku). W omawianym wyroku Trybunał Sprawiedliwości, odnosząc się do kwestii wyłączenia czynności wykonywanych przez komorników i notariuszy spod opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 4 ust. 5 Szóstej Dyrektywy, stwierdził ponadto, że okoliczność, iż podmioty te przy wykonywaniu czynności urzędowych realizują uprawnienia władzy publicznej, nie oznacza, że mogą korzystać z przedmiotowego wyłączenia. Wynika to z tego,

że podmioty te prowadzą działalność nie jako podmioty rządzące się prawem publicznym, ponieważ nie są częścią administracji publicznej, ale w formie niezależnej działalności gospodarczej prowadzonej w ramach wykonywania wolnego zawodu (pkt 22 wyroku). Trybunał Sprawiedliwości wskazał ponadto, że notariusze i komornicy nie są osobami związanymi z pracodawcą umową o pracę lub innym stosunkiem prawnym tworzącym relację pracownik – pracodawca. 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 (choć podlegają pewnym ograniczeniom prawnym w tym zakresie) ustalać, w jaki sposób będą wykonywać swoją pracę, i sami otrzymują środki, z których pochodzą ich dochody. Fakt, iż podlegają kontroli dyscyplinarnej władz publicznych oraz że ich wynagrodzenie jest ustalane przez przepisy prawa, nie stanowi wystarczających podstaw do uznania ich za osoby związane więzami prawnymi z pracodawcą w rozumieniu artykułu 4 ust. 4 Szóstej Dyrektywy (pkt 14 wyroku). Również w postanowieniu z dnia 21 maja 2008 r. w sprawie o sygn. C-456/07 (www.eur-lex.europa.eu) Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że działalność komornika sądowego nie jest zwolniona z opodatkowania podatkiem VAT tylko dlatego, że polega ona na dokonywaniu aktów należących do prerogatyw władz publicznych. Wykonuje on bowiem swoją działalność w formie samodzielnej działalności gospodarczej i nie jest włączony w struktury administracji publicznej. Podobne stanowisko prezentował Trybunał Sprawiedliwości m.in. w wyroku z dnia 12 listopada 2009 r. o sygn. C-154/08; LEX nr 534713.

Stwierdzić zatem należy, iż ukształtowana w orzecznictwie sądowoadministracyjnym linia orzecznicza, zgodnie z którą komornik sądowy jest podatnikiem podatku VAT, znajduje oparcie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości.

W świetle przytoczonej argumentacji brak jest podstaw do stwierdzenia, iż kwestionowane regulacje u.p.t.u. są niejasne w sposób kwalifikowany, a tym samym naruszają standardy konstytucyjne dotyczące określoności przepisów prawa.

W zaskarżonych przepisach art. 15 ust. 1–2 u.p.t.u. w sposób wystarczająco precyzyjny i jasny zostały określone przesłanki uznania danego podmiotu za podatnika podatku VAT, zaś w art. 15 ust. 6 tej ustawy – przesłanki wyłączenia określonej grupy podmiotów z kategorii podatników podatku od towarów i usług.

Przepisy te pozwalają bowiem na ustalenie, czy określone podmioty spełniają warunki do zaliczenia ich do podatników podatku od towarów i usług. Oczywiście w tym przedmiocie niezbędne jest uwzględnienie regulacji prawnych normujących status tych podmiotów oraz prowadzonej przez nie działalności.

Jak już wskazano w niniejszym stanowisku, przy zastosowaniu powszechnie przyjętych i dopuszczalnych metod wykładni możliwa jest racjonalna, poprawna logicznie i funkcjonalnie oraz spójna systemowo wykładnia przepisów art. 15 ust. 1, 2 i 6 u.p.t.u., zgodnie z którą komornicy sądowi są podatnikami podatku VAT – pomimo iż w przepisach tych nie został określony wprost ich status jako podatników tegoż podatku.

Zauważyć należy, że konieczność uwzględnienia przepisów u.k.s.e., regulujących status komorników sądowych oraz określających cechy prowadzonej przez nich działalności, celem stwierdzenia, czy w świetle kwestionowanych przepisów u.p.t.e. spełniają oni warunki do uznania ich za podatników podatku VAT, mieści się w granicach ogólnie stosowanych metod wykładni przepisów prawa.

Podnieść trzeba, że występujące w praktyce rozbieżności interpretacyjne, dotyczące zaskarżonych przepisów u.p.t.u., w przedmiocie uznania na ich

podstawie komorników sądowych za podatników podatku VAT, nie dają podstaw do stwierdzenia, iż przepisy te cechuje kwalifikowana niejasność.

Występujące rozbieżności dają się bowiem usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejedności w stosowaniu prawa.

Wskazuje na to omawiana uchwała NSA z dnia 6 marca 2017 r., sygn. I FPS 8/16 oraz ukształtowana w oparciu o nią jednolita linia orzecznicza sądów administracyjnych, zgodnie z którą komornicy sądowi zostali uznani za podatników podatku VAT w rozumieniu przepisu art. 15 ust. 1 w zw. z art. 15 ust. 2 u.p.t.u., do których nie ma zastosowania wyłączenie, o którym mowa w art. 15 ust. 6 tej ustawy.

Nie zachodzą zatem okoliczności wskazujące, iż kwestionowane regulacje u.p.t.u. naruszają konstytucyjną zasadę określoności przepisów prawa. Poprzez swoją nieokreśloność nie kreują one także rozwiązania stwarzającego swoistą *pułapkę* prawną dla ich adresatów.

Niezależnie od powyższego zauważyć trzeba, że za niekonstytucyjnością kwestionowanych regulacji ustawy VAT nie przemawia także okoliczność, iż ustawodawca w art. 18 tej ustawy wyraźnie wskazał komornika sądowego jako płatnika podatku od towarów i usług.

Zgodnie z tym przepisem, *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.*

Zauważyć trzeba, iż wskazanie w art. 18 u.p.t.u. komorników sądowych jako płatników podatku VAT wynika ze specyfiki materii unormowanej w tymże przepisie.

Wprowadzona tam konstrukcja prawna jest nietypowa z systemowego punktu widzenia. Dotyczy bowiem szczególnej, w przypadku podatku VAT, sytuacji, kiedy to podatek ów jest pobierany i odprowadzany do urzędu skarbowego przez płatnika, a nie podatnika (*vide* – J. Matarewicz, A. Piątkowska – Chmiel, *op. cit.*, komentarz do art. 18). Wprowadzenie regulacji zawartej w art. 18 u.p.t.u. jest uzasadnione szczególnym charakterem odpłatnej dostawy, następującej w ramach wykonywania czynności egzekucyjnych. W sytuacji, gdy istnieją podstawy do przyjęcia, że podatnik podatku VAT jest niesolidnym dłużnikiem (wszczęto przeciwko niemu postępowanie egzekucyjne), prawdopodobne jest bowiem, że nie uiszczy on podatku VAT w związku z dostawą mającą miejsce w ramach egzekucji. Podatnik, będący dłużnikiem, zazwyczaj nie otrzymuje też kwot uzyskanych przez organ egzekucyjny ze sprzedaży towarów dokonywanych w ramach egzekucji. Prawdopodobne jest zatem, że nie miałby on środków finansowych na uiszczenie należnego podatku.

Zgodnie z art. 18 u.p.t.u., komornik sądowy wykonujący czynności egzekucyjne jest jedynie płatnikiem od dokonanej dostawy egzekucyjnej. Komornik sądowy nie wchodzi zatem w kompetencje i zakres obowiązków podatnika podatku VAT. Przewidziana w omawianym przepisie dostawa dotyczy towarów będących własnością lub posiadanych z naruszeniem obowiązujących przepisów przez podatnika podatku VAT, a nie przez komornika sądowego. Przepis art. 18 u.p.t.u. nie dotyczy zatem komornika sądowego jako podatnika. W jego świetle komornik sądowy jest zobowiązany jedynie do dokonania zapłaty podatku VAT, za pomocą środków majątkowych dłużnika (podatnika), z których prowadzona jest egzekucja. Na gruncie ustawy VAT pobranie podatku od towarów i usług od podatnika ma przy tym charakter specyficzny. Płatnik pobiera bowiem od nabywców ceny brutto, na cele zaś związane z egzekucją przeznacza jedynie kwoty netto uzyskane ze sprzedaży (*vide* – A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, komentarz do art. 18).

Ustanowienie organu egzekucyjnego płatnikiem podatku VAT ma zatem zapewnić odprowadzenie należnego podatku od sprzedaży przez organ przeprowadzający dostawę w ramach czynności egzekucyjnych. Chodzi o uniknięcie sytuacji, w której podatnik podatku VAT, ze względu na swoją sytuację finansową, naruszy obowiązek zapłaty tego podatku. Wskazanie przez ustawodawcę w art. 18 u.p.t.u. komornika sądowego jako płatnika podatku VAT jest więc niezbędne dla zapewnienia sprawnego poboru tegoż podatku, w określonej sytuacji faktycznej i prawnej.

Przepis art. 18 dotyczy zatem całkowicie odmiennej materii, aniżeli będąca przedmiotem unormowania przez przepisy art. 15 ust. 1, 2 i 6 u.p.t.u.

Z tych względów bezpodstawne jest doszukiwanie się analogii pomiędzy wskazaniem w art. 18 u.p.t.u. komornika sądowego jako płatnika podatku VAT a brakiem wskazania tegoż podmiotu w zaskarżonych w niniejszej sprawie przepisach tej ustawy.

W świetle przytoczonej argumentacji należy uznać, iż przepisy 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 wyrażonymi w art. 2 Konstytucji zasadami określoności przepisów prawa oraz ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Za niezasadne należy uznać także zarzuty dotyczące niekonstytucyjności przepisu art. 49 ust. 1 u.k.s.e.

Przepis ten określa wysokość opłaty stosunkowej pobieranej przez komornika sądowego w sprawach o egzekucję świadczeń pieniężnych. Uzależnia

wysokość opłaty stosunkowej od wartości wyegzekwowanego świadczenia, określając równocześnie maksymalną i minimalną wartość tejże opłaty.

W myśl art. 46 ust. 1 u.k.s.e., do wartości egzekwowanego świadczenia lub zabezpieczonego roszczenia, stanowiącej podstawę ustalenia opłaty stosunkowej, wlicza się odsetki, koszty i inne należności podlegające egzekucji lub zabezpieczeniu wraz ze świadczeniem głównym w dniu złożenia wniosku lub rozszerzenia egzekucji. Zgodnie zaś z art. 46 ust. 2 tej ustawy, do wartości tej nie wlicza się kosztów toczącego się postępowania egzekucyjnego, wykonania postanowienia o udzieleniu zabezpieczenia lub europejskiego nakazu zabezpieczenia na rachunku bankowym oraz kosztów zastępstwa przez adwokata lub radcę prawnego w tym postępowaniu.

Z *petitum* oraz uzasadnienia pytania prawnego wynika, iż Sąd pytający źródła naruszenia przez art. 49 ust. 1 u.k.s.e. wyrażonych w art. 2 Konstytucji zasad dostatecznej określoności przepisów prawa oraz pewności prawa upatruje w nieokreśleniu przez ustawodawcę w kwestionowanym przepisie, czy wskazana w nim wartość opłaty stosunkowej zawiera w sobie podatek VAT (tj. jest wyliczana przy zastosowaniu tzw. metody „w stu”), czy też stanowi podstawę opodatkowania, do której należy doliczyć podatek VAT (tj. jest wyliczana przy zastosowaniu tzw. metody „od stu”). Brak w kwestionowanym przepisie jakichkolwiek wskazań co do podatkowej kwalifikacji (netto lub brutto) wysokości opłaty egzekucyjnej stwarzać ma problemy interpretacyjne dotyczące ustalenia, w jaki sposób należy określać zakres podstawy opodatkowania w przypadku objęcia podatkiem VAT działalności komornika sądowego polegającej na wykonywaniu czynności egzekucyjnych, oraz wywoływać w orzecznictwie sądowym rozbieżności dotyczące ustalenia, czy przy pobieraniu wskazanej opłaty komornik może jej wartość określoną na podstawie kwestionowanego przepisu u.k.s.e. podwyższyć o naliczony od tejże wartości podatek VAT, czy też jest to

niedopuszczalne (*vide* – cytowany wcześniej fragment uzasadnienia pytania prawnego, str. 6).

Jak już wskazano w niniejszym stanowisku, w świetle przepisów u.p.t.u. komornicy są podatnikami podatku VAT, a tym samym od pobieranych przez nich za wykonywane czynności opłat egzekucyjnych (w tym opłat stosunkowych, o których mowa w art. 49 ust. 1 tej ustawy) powinien być odprowadzany podatek VAT.

Zauważyć trzeba, iż sposób określenia podstawy opodatkowania podatkiem VAT jest uregulowany w przepisach u.p.t.u.

Zgodnie z art. 29a ust. 1 u.p.t.u., *podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, 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.*

W art. 29a ust. 6 u.p.t.u. zostały określone dodatkowe elementy wchodzące w skład podstawy opodatkowania podatkiem VAT.

Przepis ten stanowi:

Art. 29a. (...).

6. Podstawa opodatkowania obejmuje:

1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;

2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Z regulacji zawartych w art. 29a ust. 1 i ust. 6 pkt 1 u.p.t.u. wynika, że podstawą opodatkowania podatkiem VAT jest więc wszystko, co stanowi zapłatę,

którą usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży usługi od usługobiorcy, z wyjątkiem kwoty podatku VAT. Podstawą tą jest więc kwota należna za usługę, od której należy odjąć wartość podatku VAT.

Opłaty stosunkowe, o których mowa w art. 49 ust. 1 u.k.s.e., co należy ponownie podkreślić, pomimo ich publicznoprawnego charakteru, z punktu widzenia komornika sądowego jako podmiotu wykonującego samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy VAT, stanowią formę jego wynagrodzenia za wykonane czynności (usługi). Innymi słowy, są swoistą formą zapłaty za te czynności.

Tym samym, przy określeniu podstawy ich opodatkowania podatkiem VAT mają bezpośrednie zastosowanie przepisy art. 29a ust.1 i ust. 6 pkt 1 u.p.t.u.

W świetle regulacji zawartych w tych przepisach, podstawą opodatkowania podatkiem VAT opłat stosunkowych będą więc pobrane przez komornika sądowego opłaty stosunkowe, których wartość zostanie pomniejszona o wartość podatku VAT.

Innymi słowy, w przypadku opłat stosunkowych pobranych przez komornika sądowego, o których mowa w art. 49 ust. 1 u.k.s.e., podstawa opodatkowania podatkiem VAT powinna być obliczana z zastosowaniem tzw. metody „w stu”.

Brak wyraźnego wskazania w art. 49 ust. 1 u.k.s.e., czy opłata egzekucyjna zawiera podatek VAT, pozostaje więc bez znaczenia dla określenia podstawy opodatkowania tymże podatkiem przedmiotowych opłat.

Sposób ustalenia (metoda obliczania) podstawy opodatkowania podatkiem VAT pobranych przez komornika opłat stosunkowych, o których mowa w tym przepisie, wynika bowiem jednoznacznie z przepisów art. 29a ust. 1 i 6 pkt 1 u.p.t.u.

Na marginesie zauważyć należy, iż, zgodnie z art. 767 § 1¹ k.p.c., z zakresu skargi na czynności komornika zostały wyłączone kwestie uiszczenia przez niego podatku VAT.

Reasumując, w świetle obowiązującego stanu prawnego nieokreślenie przez ustawodawcę w art. 49 ust. 1 u.k.s.e. podatku od towarów i usług jako składnika opłaty stosunkowej naliczanej przez komornika sądowego od wartości wyegzekwowanego świadczenia nie ma wpływu na określenie zakresu podstawy opodatkowania podatkiem VAT tychże opłat. Sposób określenia podstawy opodatkowania podatkiem VAT czynności egzekucyjnych komornika wynika bowiem jednoznacznie z przepisów u.p.t.u. określających podstawę opodatkowania tymże podatkiem.

Zauważyć ponadto należy, iż, przy zastosowaniu powszechnie przyjętych metod wykładni przepisów prawa, dopuszczalna jest interpretacja przepisu art. 49 ust. 1 u.k.s.e., zgodnie z którą komornik sądowy nie jest uprawniony do podwyższenia opłaty stosunkowej o naliczony od niej podatek VAT.

Z treści art. 49 ust. 1 u.k.s.e. wynika bowiem, iż zostały w nim ściśle określone zasady obliczania oraz górna i dolna granica opłaty stosunkowej. Jak już wskazano, kwestia uwzględnienia podatku VAT w wartości opłaty stosunkowej, o której mowa w art. 49 ust. 1 u.k.s.e., wynika zaś z przepisów u.p.t.u.

Określony w art. 49 ust. 1 u.k.s.e. sposób ustalenia (kalkulacji) wartości opłaty egzekucyjnej wskazuje, iż wyliczona na jego podstawie kwota jest tą, którą powinien uiścić zobowiązany podmiot. Niezamieszczenie przez ustawodawcę w u.k.s.e. regulacji przewidującej możliwość doliczenia wartości podatku VAT do tej kwoty powoduje, iż należy ją traktować jako należność brutto, zawierającą już ten podatek.

Dodać należy, iż wynikająca z omawianych przepisów art. 29a ust. 1 i 6 pkt 1 u.p.t.u. metoda obliczania podstawy opodatkowania podatkiem VAT w

żadnym przypadku nie stanowi podstawy do podwyższenia pobranej przez komornika sądowego opłaty egzekucyjnej o kwotę tegoż podatku – z uwagi na brak wyraźnej regulacji ustawowej w tym przedmiocie.

Odnosząc się do podniesionej w pytaniu prawnym kwestii rozbieżności interpretacyjnych dotyczących problematyki dopuszczalności podwyższenia wartości opłat egzekucyjnych określonych na podstawie art. 49 ust. 1 u.k.s.e. o naliczony od tejże wartości podatek VAT, zauważyć trzeba, iż w orzecznictwie sądów powszechnych kształtowana jest aktualnie jednolita linia orzecznicza, zgodnie z którą komornik sądowy nie może podwyższyć pobranej opłaty stosunkowej o podatek VAT.

W tym kontekście podnieść trzeba, że Sąd Najwyższy, w składzie 7 sędziów, po rozpoznaniu zagadnienia prawnego przedstawionego przez Sąd Okręgowy i przekazanego przez SN do rozstrzygnięcia powiększonemu składowi tegoż sądu, w dniu 27 lipca 2017 r. podjął uchwałę o sygn. III CZP 97/16 (LEX 2327886), w której stwierdził, że *komornik sądowy nie może podwyższyć opłaty egzekucyjnej, pobieranej na podstawie art. 49 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1138 z późn. zm.), o podatek od towarów i usług.*

Podobne stanowisko prezentowane było także we wcześniejszym orzecznictwie SN (*vide* – uchwała SN z dnia 7 lipca 2017 r., sygn. III CZP 34/16, LEX nr 2067024 oraz przytoczone tam orzeczenia).

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, iż, jak wskazano wcześniej w niniejszym stanowisku, występowanie w praktyce orzeczniczej rozbieżności interpretacyjnych dotyczących przepisów prawa nie oznacza, iż przepisy te są niedookreślone w stopniu naruszającym standardy konstytucyjne.

Uznać zatem należy, iż brak jest podstaw do przyjęcia, że przepis art. 49 ust. 1 u.k.s.e., w zaskarżonym zakresie, narusza zasady określoności przepisów prawa i pewności prawa wyrażone w art. 2 Konstytucji.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 64 ust. 1 Konstytucji, w oparciu o uzasadnienie pytania prawnego zauważyć należy, że w istocie problem dotyczy zgodności z tymże wzorcem stanu prawnego, w którym obowiązek uiszczenia podatku VAT od opłat egzekucyjnych pobranych przez komornika nie ma podstawy ustawowej, lecz wynika z *ukształtowanej wyłącznie przez sądy, a w związku z tym uznaniowej, wykładni art. 49 ust. 1 u.k.s.e.* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 9) – co wynikać ma z naruszającej standardy konstytucyjne nieokreśloności tegoż przepisu polegającej na niewskazaniu w tymże przepisie podatku VAT jako składnika opłaty stosunkowej naliczanej od wartości egzekwowanego świadczenia. Uwzględnienie podatku VAT w wysokości opłat egzekucyjnych godzić ma, w sposób pozbawiony podstawy ustawowej, w sferę praw majątkowych komornika sądowego, gdyż, nakładając na niego obowiązek uiszczenia tego podatku, obniża poziom środków finansowych, które komornik może przeznaczyć na pokrycie kosztów działalności egzekucyjnej.

Ze sposobu sformułowania wskazanego zarzutu oraz argumentacji przytoczonej w uzasadnieniu pytania prawnego należy uznać, iż naruszenie przez kwestionowaną regulację art. 64 ust. 1 Konstytucji zostało powiązane z naruszeniem wzorca z art. 2 ustawy zasadniczej.

Zarzut ten należy uznać za nieuzasadniony.

W tym kontekście po raz kolejny podkreślić trzeba, iż wliczenie podatku VAT do wartości opłaty stosunkowej, o której mowa w art. 49 ust. 1 u.k.s.e., wynika z przepisów art. 29a ust. 1 i ust. 6 pkt 1 u.p.t.u. Znajduje zatem podstawę w przepisach rangi ustawowej.

Zauważyć ponadto należy, że z zasady neutralności podatku VAT wynika, iż ów podatek stanowi element wynagrodzenia należnego dostawcy towarów i usług. Podatek od wartości dodanej, jako obciążający konsumpcję, jest bowiem zawarty w cenie towarów i usług, którą – co do zasady – uiszcza nabywca. Na tak rozumianą zasadę neutralności nie ma wpływu metoda obliczania podatku VAT

(„w *stu*” czy „od *stu*”), ponieważ w każdym przypadku jego ostateczny koszt spada na zobowiązanego do zapłaty opłaty egzekucyjnej.

Z uwagi na konstrukcję podatku od towarów i usług komornik sądowy jako podatnik podatku VAT nie ponosi bowiem ekonomicznego ciężaru tego podatku, gdyż otrzymuje go w ramach wynagrodzenia za świadczone usługi. Nie należy więc utożsamiać obowiązku ponoszenia ciężaru ekonomicznego podatku VAT (w sytuacji, gdy jest on wliczany do wartości opłaty egzekucyjnej jako wynagrodzenia za świadczone usługi, ciężar ten ponosi dłużnik lub, w wyjątkowych sytuacjach, wierzyciel) z odprowadzeniem tej daniny przez komornika do Skarbu Państwa kosztem ewentualnej utraty przez komornika części zysku. Wywołane takim odliczeniem zmniejszenie dochodu komornika sądowego nie może zmienić opisanej reguły określania podstawy opodatkowania podatkiem VAT wynikającej z przepisów u.p.t.u. (*vide* – wyroki NSA z dnia: 19 maja 2017 r., sygn. I FSK 217/17, LEX nr 2296255; 6 czerwca 2017 r., sygn. I FSK 6/17, LEX nr 2314276 oraz uchwała SN z dnia 27 lipca 2016 r., sygn. III CZP 97/16, *op. cit.*).

Jak już podniesiono w niniejszym stanowisku, przepis art. 49 ust. 1 u.k.s.e. nie narusza konstytucyjnych standardów dotyczących określoności przepisów prawa. Dopuszczalna konstytucyjnie jest zaś jego interpretacja, zgodnie z którą komornik sądowy nie może podwyższyć opłaty stosunkowej pobranej na podstawie tego przepisu o kwotę podatku VAT.

Wskazać ponadto należy, że zarzut naruszenia praw majątkowych, których ochronę gwarantuje przepis art. 64 ust. 1 Konstytucji, mógłby być uzasadniony w sytuacji, gdyby założeniem ustawodawcy – założeniem normatywnym, a nie wynikającym tylko z sytuacji faktycznej – była konieczność ponoszenia kosztów działalności egzekucyjnej z własnego majątku komornika sądowego, i to majątku, który nie pochodzi z opłat egzekucyjnych w innych

sprawach. Brak jest podstaw do przyjęcia takiej tezy w odniesieniu do art. 49 ust. 1 u.k.s.e.

W niniejszej sprawie nie wykazano, aby nieuchronnym skutkiem uwzględnienia podatku VAT w opłacie egzekucyjnej była niemożność pokrycia kosztów wykonywania działalności egzekucyjnej przez komorników sądowych z ich dochodów uzyskiwanych z prowadzonej działalności.

Odrębną kwestią jest brak w przepisach u.k.s.e. regulacji uprawniającej komorników sądowych do podwyższenia opłaty egzekucyjnej o kwotę podatku od towarów i usług.

Problematyka ta nie jest jednak poruszana w pytaniu prawnym w niniejszej sprawie w kontekście zarzutu niezgodności kwestionowanych regulacji z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Na marginesie jedynie zauważyć wypada, iż kwestia wprowadzenia regulacji umożliwiającej komornikom sądowym podwyższenie opłaty ustalonej na podstawie art. 49 ust. 1 u.k.s.e. o kwotę odpowiadającą wysokości zawartej w tejże opłacie podatku VAT (na wzór regulacji wprowadzonej w art. 89 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r., Dz. U. z 2016 r., poz. 623 ze zm.) mieści się w zakresie przysługującej ustawodawcy, dopuszczalnej konstytucyjnie, swobody regulacyjnej.

Jak wynika z unormowań zawartych w u.k.s.e. i u.p.t.u., brak takiej regulacji w aktualnie obowiązującym stanie prawnym jest świadomym wyborem ustawodawcy. Brak taki należy zatem ocenić w kategoriach zaniechania ustawodawczego, które nie może być przedmiotem orzekania przez Trybunał Konstytucyjny.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego