



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 1 sierpnia 2019 r.

Pozycja 44

POSTANOWIENIE z dnia 17 lipca 2019 r. Sygn. akt P 16/17

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Zielenacki – przewodniczący
Zbigniew Jędrzejewski
Piotr Pszczółkowski
Wojciech Sych – sprawozdawca
Michał Warciński,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 17 lipca 2019 r., pytania prawnego Sądu Rejonowego Poznań-Grunwald i Jeżyce w Poznaniu, czy:

- 1) 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,
- 2) 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 sto-sunkowej naliczanej od wartości wyegzekwowanego świadczenia”, jest zgodny z art. 2, art. 64 ust. 1 i 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072 oraz z 2019 r. poz. 125) umorzyć postępowanie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. W sentencji postanowienia z 31 lipca 2017 r. (sygn. akt II Co 6541/16) Sąd Rejonowy Poznań-Grunwald i Jeżyce w Poznaniu – II Wydział Cywilny (dalej: sąd pytający) przedstawił Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne, czy:

1) 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: u.p.t.u.) „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,

2) 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 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.

Ponadto – w uzasadnieniu postanowienia – sąd pytający powziął wątpliwość odnośnie do zgodności art. 49 ust. 1 u.k.s.e. z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

1.1. Stan faktyczny poprzedzający wniesienie pytania prawnego.

W toku prowadzonych w trzech sprawach postępowań egzekucyjnych Komornik Sądowy przy Sądzie Rejonowym Poznań-Grunwald i Jeżyce – Marek Jessa (dalej: 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 u.k.s.e. W punkcie 3 każdego z wydanych postanowień komornik stwierdził, że wykonane przez niego czynności podlegały opodatkowaniu podatkiem 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 od towarów i usług komornik pobrał z wyegzekwowanego świadczenia łącznie kwotę 63 285,26 zł.

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

Sprawy wszczęte na skutek wniosków dłużnika zostały połączone celem łącznego rozpoznania i rozstrzygnięcia.

1.2. Uzasadnienie pytania prawnego.

1.2.1. Sąd pytający stwierdził m.in., że wątpliwości konstytucyjne dotyczące kwestionowanych przepisów, zawartych w art. 15 ust. 1, 2 i 6 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 od towarów i usług. Wskazał przy tym, że zaskarżone przepisy u.p.t.u. nie określają w sposób bezpośredni, jaki jest na ich gruncie status komornika sądowego.

Sąd pytający zwrócił uwagę, że Minister Finansów w interpretacji nr PP 10-812-802/04/MR/1556PP z dnia 30 lipca 2004 r. w sprawie czynności świadczonych przez komorników sądowych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 10, poz. 93) w sprawie czynności świadczonych przez komorników sądowych stwierdził, iż 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 ogólnej nr PT1.050.1.2015.LJU.19 z dnia 9 czerwca 2015 r. w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez komorników sądowych (Dz. Urz. Min. Fin. 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, że Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale składu siedmiu sędziów z 6 marca 2017 r. (sygn. akt I FPS 8/16) uznał, iż do komornika sądowego ma zastosowanie art. 15 ust. 1 w związku z art. 15 ust. 2 u.p.t.u., a nie ma zastosowania art. 15 ust. 6 u.p.t.u.

W ocenie sądu pytającego 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 Konstytucji. Na gruncie zaskarżonych przepisów u.p.t.u. status komornika jako podatnika podatku od towarów i usług 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 Naczelnego Sądu Administracyjnego. W ocenie sądu pytającego 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”. W związku z tym należy przyjąć, że status komornika jako podatnika podatku od towarów i usług oraz łączące się z tym dalsze skutki dla obrotu prawnego „stanowią obecnie rezultat przeprowadzonego w sposób swobodny procesu stosowania prawa, a w mniejszym stopniu mają bezpośrednie oparcie w tekście ustawy”.

1.2.2. Odnośnie do zarzutu niezgodności art. 49 ust. 1 u.k.s.e. z art. 2 Konstytucji sąd pytający podniósł, że „[w] tekście tego przepisu brak jest (...) jakichkolwiek wskazań co do podatkowej kwalifikacji («netto» lub «brutto») wysokości opłaty egzekucyjnej, wzorem innych regulacji obowiązujących w dziedzinie postępowania cywilnego (por. np. art. 89 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych, tekst jedn. Dz. U. z 2016 r., poz. 623 ze zm., lub § 4 ust. 3 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 3 października 2016 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez adwokata z urzędu, Dz. U. poz. 1714)”.

Sąd pytający uważa, że „[s]tan, który wytworzył się w związku z koniecznością sądowej reinterpretacji art. 49 ust. 1 u.k.s.e., nasuwa także zastrzeżenia co do zgodności z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Przepis ten obejmuje konstytucyjną ochroną własność i inne prawa majątkowe. Jego celem jest zapewnienie bezpieczeństwa od bezpodstawnej ingerencji w integralność sfery majątkowej jednostek, zwłaszcza w drodze nakładania obowiązku ponoszenia określonych danin publicznoprawnych”; opłaty egzekucyjne mają zaś charakter świadczeń publicznych w rozumieniu art. 49 ust. 1 u.k.s.e.

Zdaniem sądu pytającego art. 49 ust. 1 u.k.s.e. jest niezgodny z art. 217 Konstytucji, gdyż „[p]roblemy, które aktualnie powstają w związku z wykładnią art. 49 ust. 1 u.k.s.e., dotyczą w istocie ustalenia, w jaki sposób należy określać zakres podstawy opodatkowania w przypadku objęcia podatkiem od towarów i usług działalności komornika polegającej na wykonywaniu czynności egzekucyjnych. Przyjęcie metody «od sta» («netto») oznacza bowiem, że podstawą opodatkowania jest wysokość opłaty pobieranej przez komornika zgodnie z art. 49 ust. 1 u.k.s.e. Z kolei wybór metody «w stu» («brutto») prowadzi do wniosku, że podstawą (...) jest wysokość opłaty pobieranej przez komornika, lecz umniejszona o podatek od towarów i usług wyliczony według właściwej stawki. Tego rodzaju wątpliwości nie powinny towarzyszyć procesowi wykładni przepisów z zakresu prawa podatkowego. Zgodnie bowiem z art. 217 Konstytucji nie tylko nakładanie podatków, lecz również określenie pozo-

stałych elementów obowiązku podatkowego, w tym przedmiotu opodatkowania i stawek podatkowych, wymaga podstawy w ustawie”.

W ocenie sądu pytającego podwyższenie wysokości tych opłat o podatek od towarów i usług – 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 szczególności obniża o stawkę tego podatku ogólny poziom środków, które komornik zgodnie z art. 35 u.k.s.e. może przeznaczyć na pokrycie kosztów działalności egzekucyjnej”. 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 mieć podatek od towarów i usług za wykonywanie czynności egzekucyjnych, powinna przy tym zostać w sposób wyraźny wyartykułowana w przepisach przez prawodawcę, po uprzednim rozważeniu 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.

1.2.3. 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 od towarów i usług. Z kolei w razie stwierdzenia konstytucyjności art. 49 ust. 1 u.k.s.e. wysokość opłat egzekucyjnych należnych komornikowi będzie obejmować również podatek od towarów i usług. Powstanie wówczas konieczność uwzględnienia stanowiska wyrażonego przez Sąd Najwyższy w uchwale składu siedmiu sędziów z 27 lipca 2017 r. (sygn. akt III CZP 97/16), zgodnie z którym komornik sądowy nie może podwyższyć opłaty egzekucyjnej o podatek od towarów i usług. Natomiast stwierdzenie niekonstytucyjności art. 15 ust. 1, 2 i 6 u.p.t.u. w kwestionowanym zakresie „umożliwi określenie opłat egzekucyjnych pobranych przez komornika z pominięciem podatku od towarów i usług”, a „[s]twierdzenie z kolei, że w świetle obowiązującego prawa komornik jest podatnikiem podatku od towarów i usług, 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” (tak w oryginale).

2. W piśmie z 18 września 2017 r. (znak: V.511.424.2017.KB) Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału w niniejszym postępowaniu.

3. W piśmie z 26 października 2017 r. (znak: BAS-WAKU-1731/17), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, stanowisko w sprawie zajął Marszałek Sejmu, który wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: uotpTK) ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia, a w razie nieuwzględnienia tego wniosku – wniósł on o orzeczenie, że przepisy art. 15 ust. 1-2 i 6 u.p.t.u. „w za-

kresie, w jakim nie określają w sposób bezpośredni statusu komornika sądowego jako podatnika podatku od towarów i usług w związku z wykonywaniem czynności egzekucyjnych”, są zgodne z zasadą określoności prawa i zasadą poprawnej legislacji, wywodzonymi z art. 2 Konstytucji, a także o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 uotpTK z powodu niedopuszczalności wydania orzeczenia.

4. W piśmie z 10 stycznia 2018 r. (sygn. akt PK VIII TK 74.2017) stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny, który wniósł o orzeczenie, że:

1) przepisy art. 15 ust. 1, 2 i 6 u.p.t.u. „w zakresie, w jakim nie określają w sposób bezpośredni statusu komornika sądowego jako podatnika podatku od towarów i usług w związku z wykonywaniem czynności egzekucyjnych”, są zgodne z art. 2 Konstytucji,

2) art. 49 ust. 1 u.k.s.e. „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 związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Ponadto wniósł on o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 uotpTK z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Uwagi ogólne.

Stosownie do art. 193 Konstytucji każdy sąd może przedstawić Trybunałowi pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem. W myśl art. 52 ust. 2 pkt 5 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.; dalej: uotpTK) pytanie prawne zawiera wyjaśnienie, w jakim zakresie odpowiedź na nie może mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, w związku z którą pytanie zostało zadane.

Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego – utrwalonego na gruncie ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK z 1997 r.), ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. z 2016 r. poz. 293), ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1157) oraz obowiązującej uotpTK – wynika, że pytanie prawne jest niedopuszczalne, jeżeli wątpliwości sądu co do zgodności określonego aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą mogą być usunięte w drodze wykładni albo gdy w danej sprawie można zastosować inne, niebudzące wątpliwości przepisy prawne lub akt normatywny (zob. np. postanowienia TK z: 22 października 2007 r., sygn. P 24/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 118; 27 lutego 2008 r., sygn. P 31/06, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 24 oraz 15 kwietnia 2008 r., sygn. P 26/07, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 52). Najpierw sąd zamierzający zadać pytanie prawne powinien podjąć próbę wykładni zaskarżonej normy w zgodzie z Konstytucją (por. np. postanowienia TK z: 29 marca 2000 r., sygn. P 13/99, OTK ZU nr 2/2000, poz. 68; 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36; 29 listopada 2001 r., sygn. P 8/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 268; 30 maja 2005 r., sygn. P 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 60), a dopiero niepowodzenie tej próby uzasadnia zadanie Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego. Nie można zadawać pytań prawnych w celu uzyskania wiążącej wykładni danego przepisu przez Trybunał Konstytucyjny (por. postanowienie TK o sygn. P 16/03). Pytanie prawne ma służyć przede wszystkim prawidło-

wemu rozstrzygnięciu przez pytający sąd konkretnej sprawy, a także – co oczywiste – wyeliminowaniu z obrotu prawnego niekonstytucyjnego przepisu. Rozpoznawanie pytań prawnych przez Trybunał Konstytucyjny jest zatem ograniczone przedmiotem rozstrzygania przez pytający sąd (por. postanowienie TK z 19 maja 2015 r., sygn. P 18/13, OTK ZU nr 5/A/2015, poz. 70).

2. Przedmiot pytania prawnego i wzorce kontroli.

2.1. Sąd Rejonowy Poznań-Grunwald i Jeżyce w Poznaniu (dalej: sąd pytający) uczynił w swoim pytaniu prawnym przedmiotem kontroli 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: u.p.t.u.) oraz 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.).

2.2. Zakwestionowane przepisy stanowią odpowiednio:

– art. 15 ust. 1, 2 i 6 u.p.t.u.:

„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”;

– 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”.

2.3. W pytaniu prawnym jako wzorce kontroli zostały powołane:

– odnośnie do art. 15 ust. 1, 2 i 6 u.p.t.u. art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji;

– odnośnie do art. 49 ust. 1 u.k.s.e. art. 2, art. 64 ust. 1 i 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

3. Umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności art. 15 ust. 1, 2 i 6 u.p.t.u. z art. 84 i art. 217 Konstytucji oraz w zakresie badania zgodności art. 49 ust. 1 u.k.s.e. z art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

3.1. W uzasadnieniu rozpatrywanego pytania prawnego – na co trafnie zwrócili uwagę Prokurator Generalny oraz Marszałek Sejmu – sąd pytający nie uzasadnił zarzutu niezgodności art. 15 ust. 1, 2 i 6 u.p.t.u. z art. 84 i art. 217 Konstytucji ani zarzutu niezgodności art. 49 ust. 1 u.k.s.e. z art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

3.2. Trybunał przypomina w związku z tym, że wskazanie w pytaniu prawnym wzorca kontroli, przy respektowaniu generalnej zasady, jaką jest domniemanie konstytucyjności aktu normatywnego, bez szczegółowego odniesienia się do niego w uzasadnieniu lub lakoniczne sformułowanie zarzutu niekonstytucyjności nie może zostać uznane za „sformułowanie zarzutu niezgodności z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą kwestionowanego aktu normatywnego oraz jego uzasadnienie, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie” w rozumieniu art. 52 ust. 2 pkt 4 uotpTK. W świetle utrwalonej praktyki orzeczniczej wymóg ten należy bowiem rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów stawianych w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli (przy czym jako wzorzec należy rozumieć normę konstytucyjną, której podstawą może być jeden lub kilka powiązanych przepisów Konstytucji). Jak podkreślił Trybunał w wyroku z 19 października 2010 r. o sygn. P 10/10 (OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78): „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”. Merytoryczne rozpoznanie sprawy uzależnione jest nie tylko od precyzyjnego oznaczenia przez sąd pytający wzorców konstytucyjnych, ale i zgodnej z orzecnictwem konstytucyjnym ich interpretacji oraz odpowiedniego (adekwatnego) przyporządkowania do przedmiotu kontroli. Aktualny pozostaje pogląd sformułowany w postanowieniu TK z 26 czerwca 2013 r. o sygn. P 13/12 (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 72), że „[d]opóki sąd nie powoła przekonujących motywów mających świadczyć o niezgodności kwestionowanego przepisu ze wskazanymi wzorcami kontroli, Trybunał musi uznawać je za zgodne z wzorcem kontroli. Pytanie prawne, w którym sąd ograniczyłby się do wyrażenia przekonania o niezgodności przepisu z Konstytucją bądź wskazania istniejących w tej kwestii wątpliwości, nie może podlegać rozpoznaniu przez Trybunał (...). Trybunał Konstytucyjny podkreśla jednocześnie, że jest on zobowiązany do zbadania wszystkich okoliczności sprawy w celu wszechstronnego wyjaśnienia nie będąc zarazem związanym wnioskami dowodowymi uczestników postępowania (art. 19 ustawy o TK [z 1997 r.; obecnie: art. 69 ust. 1 i 3 uotpTK]). Nie oznacza to w żadnym wypadku przerzucenia ciężaru dowodzenia na Trybunał przez podmiot inicjujący postępowanie w sprawie. Powyższa reguła postępowania może bowiem znaleźć zastosowanie dopiero wówczas, gdy ten podmiot wykazał należyłą staranność, spełniając wszystkie ustawowe wymagania wynikające m.in. z art. 32 ustawy o TK [z 1997 r.; obecnie: art. 52 uotpTK]”. W niniejszej sprawie sąd pytający nie przedstawił w istocie żadnych argumentów świadczących o naruszeniu art. 84 i art. 217 Konstytucji przez art. 15 ust. 1, 2 i 6 u.p.t.u. oraz art. 49 ust. 1 u.k.s.e. ani o naruszeniu przez ten ostatni przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji.

3.3. Powyższe przemawia za umorzeniem postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 uotpTK w zakresie badania zgodności:

- art. 15 ust. 1, 2 i 6 u.p.t.u. z art. 84 i art. 217 Konstytucji;
- art. 49 ust. 1 u.k.s.e. z art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

4. Umorzenie postępowania w pozostałym zakresie.

4.1. Trybunał stwierdza, że przesłanką skutecznego skorzystania przez sąd z uprawnień wynikających z art. 193 Konstytucji jest wykazanie wystąpienia w sprawie poważnych

wątpliwości prawnych tego sądu, a zarazem niezbędności oczekiwanej odpowiedzi dla rozstrzygnięcia sprawy. Nakłada to na sąd obowiązek szczegółowego uzasadnienia, że dotychczasowe orzecznictwo (tak krajowe, jak i międzynarodowe) oraz doktryna nie dają podstaw do usunięcia poważnych wątpliwości prawnych, które pozostają w związku przyczynowym z rozstrzygnięciem sprawy. Z tego względu o wątpliwościach w rozumieniu art. 193 ustawy zasadniczej może być mowa wtedy, gdy za różnymi możliwymi interpretacjami przepisów przemawiają doniosłe – w ocenie sądu pytającego – argumenty prawne, gdy ponadto: brak jest wypowiedzi – z jednej strony – Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Luksemburgu lub Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w Strasburgu, a z drugiej – Sądu Najwyższego lub Naczelnego Sądu Administracyjnego, odnoszących się do dostrzeżonego zagadnienia prawnego, albo w tym zakresie orzecznictwo sądowe jest sprzeczne. Nie chodzi zatem o wątpliwości jedynie sądu formułującego pytanie prawne, które powinny zostać wyjaśnione w drodze dokonanej samodzielnie wykładni prawa, ale istniejące wątpliwości w rozstrzyganiu przedstawionego zagadnienia, ujawnione w dotychczasowej praktyce orzeczniczej.

4.2. Analiza uzasadnienia rozpatrywanego pytania prawnego prowadzi do wniosku, że sąd pytający – skupiając się na interpretacji ogólnej nr PT1.050.1.2015.LJU.19 Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2015 r. w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez komorników sądowych (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 41), w której wyjaśniono, iż 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. – nie wziął pod uwagę jednej, acz kluczowej – tak dla tegoż sądu, jak i dla Trybunału Konstytucyjnego – okoliczności. Mianowicie: Rzeczpospolita Polska jest od 1 maja 2004 r. członkiem Unii Europejskiej, co implikuje konieczność uwzględniania przez jej organa również przepisów prawa europejskiego (tzw. pierwotnego – traktatów i innych umów między państwowych oraz tzw. pochodnego – przepisów o bezpośrednim i pośrednim skutku, stanowiących przez upoważnione do tego podmioty) przy rozstrzyganiu konkretnych stanów faktycznych.

4.2.1. Odnośnie do problemu objęcia komorników sądowych (na gruncie u.k.s.e.) podatkiem od towarów i usług należy zgodzić się z sądem pytającym, że art. 15 ust. 1, 2 i 6 u.p.t.u. odczytywany w sposób redukcjonistyczny mógłby budzić wątpliwości interpretacyjne. Niemniej jednak analiza tego przepisu powinna uwzględniać postanowienia dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1; dalej: Dyrektywa 112), zastępującej Szóstą dyrektywę 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977 r., s. 1; Dz. Urz. UE Polskie Wydanie Specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23; dalej: Szósta Dyrektywa), oraz wydane na ich podstawie orzecznictwo luksemburskie.

W oparciu o postanowienia Szóstej Dyrektywy Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z 26 marca 1987 r., sygn. akt 235/85, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Niderlandów (CELEX: 61985CJ0235) – odnosząc się do holenderskich przepisów w przedmiocie ustroju notariatu i zawodu komornika, które miały zbliżoną formę do regulacji u.k.s.e. – stwierdził, co następuje:

– „[w] świetle neutralnego charakteru pojęcia «działalność gospodarcza» fakt, że działalność notariuszy i komorników polega na wykonywaniu obowiązków przyznanых i regulowanych przez prawo w interesie publicznym, jest irrelevantny. Artykuł 6 Szóstej Dyrektywy, co więcej, wyraźnie przewiduje, że konkretne rodzaje działalności podejmowane w wy-

konaniu przepisów prawnych powinny być przedmiotem systemu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej” (pkt 10 – ang. *„In view of the neutral character of the term ‘economic activities’, the fact that the activities of notaries and bailiffs consist in the performance of duties which are conferred and regulated by law in the public interest is irrelevant. Indeed, Article 6 of the Sixth Directive expressly provides that certain activities carried on in pursuance of the law shall be subject to the system of VAT”*);

– „wszystkie usługi świadczone za wynagrodzeniem przez przedstawicieli wolnych zawodów lub zawodów uważanych za takie, co do zasady, podlegają podatkowi od wartości dodanej” (pkt 11 *in fine* – ang. *„all services effected for consideration by members of the liberal professions or professions considered as such are in principle subject to VAT”*);

– „[n]otariusze i komornicy (...) nie są związani z władzami publicznymi jako pracownicy ponieważ nie są włączeni do administracji publicznej. Prowadzą działalność na własny rachunek i własną odpowiedzialność; mogą swobodnie, chociaż podlegają pewnym ograniczeniom prawnym, ustalać w jaki sposób będą wykonywać swoją pracę i sami otrzymują środki, z których pochodzą ich dochody. Fakt, iż podlegają kontroli dyscyplinarnej władz publicznych (podobna sytuacja występuje także w przypadku innych zawodów regulowanych) oraz że ich wynagrodzenie jest ustalane przez prawo nie stanowi wystarczających podstaw do uznania ich za osoby związane więzami prawnymi z pracodawcą w rozumieniu art. 4 ust. 4 [Szóstej Dyrektywy]” (pkt 14 – ang. *„Notaries and bailiffs (...) are not bound to the public authorities as employees since they are not integrated into the public administration. They carry out their activities on their own account and on their own responsibility; they are free, subject to certain limits imposed by statute, to arrange how they shall perform their work and they themselves receive the emoluments which make up their income. The fact that they are subject to disciplinary control under the supervision of the public authorities (a situation to be found in other regulated professions) and the fact that their remuneration is determined by statute are not sufficient grounds for regarding them as persons who are bound by legal ties to an employer within the meaning of Article 4(4) [of the Sixth Directive]”*);

– „skoro notariusze i komornicy w Holandii prowadzą niezależną działalność gospodarczą, polegającą na świadczeniu usług podmiotom trzecim, za co otrzymują płatności na własną rzecz, to muszą być oni uznani za podatników dla celów podatku od wartości dodanej, w rozumieniu art. 4 ust. 1 i 2 Szóstej Dyrektywy” (pkt 15 – ang. *„inasmuch as they carry out independently economic activities consisting in the supply of services to third parties, in return for which they receive fees for their own account, notaries and bailiffs in the Netherlands must be regarded as taxable persons for VAT purposes, within the meaning of Article 4(1) and (2) of the Sixth Directive”*);

– „nawet przy założeniu, że wykonując swoje czynności służbowe notariusze i komornicy wykonują uprawnienia władzy publicznej z tytułu mianowania ich na urząd publiczny, nie można uznać, iż korzystają oni ze zwolnienia przewidzianego w art. 4 ust. 5 [Szóstej Dyrektywy]. Powodem jest to, że wykonują tę działalność nie jako podmiot prawa publicznego, ponieważ nie należą do administracji publicznej, ale w formie niezależnej działalności gospodarczej, wykonywanej w ramach wolnego zawodu” (pkt 22 – ang. *„even assuming that in performing their official services notaries and bailiffs exercise the powers of a public authority by virtue of their appointment to public office, it does not follow that they may enjoy the exemption provided for in Article 4(5) [of the Sixth Directive]. The reason is that they pursue those activities, not in the form of a body governed by public law, since they are not part of the public administration, but in the form of an independent economic activity carried out in the exercise of a liberal profession”*).

Z kolei w postanowieniu z 21 maja 2008 r., sygn. akt C-456/07, Karol Mihal przeciwko Daňový úrad Košice V (Dz. Urz. UE z 15.08.2008 r. C 209, s. 17) Trybunał Sprawiedliwości uznał, że „[d]ziałalność wykonywana przez jednostkę, taka jak działalność komornika

sądowego, nie jest zwolniona z podatku od wartości dodanej z tego tylko powodu, że polega ona na dokonywaniu aktów należących do prerogatyw władzy publicznej. Gdyby nawet w ramach wykonywania jego funkcji, komornik sądowy dokonywał takich aktów, to w rozumieniu przepisów, takich jak te w sprawie przed sądem krajowym, wykonuje on działalność nie w formie podmiotu prawa publicznego, jako że nie jest włączony w strukturę administracji publicznej, lecz w formie samodzielnej działalności gospodarczej, wykonywanej w ramach wolnego zawodu, a w związku z tym nie przysługuje mu zwolnienie przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku”.

Ponadto – w orzecznictwie polskim, w ślad właśnie za judykaturą luksemburską – kwestia objęcia komorników sądowych podatkiem od towarów i usług została wyjaśniona w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 6 marca 2017 r., sygn. akt I FPS 8/16 (ONSAiWSA nr 5/2017, poz. 75), której sentencja brzmi: „Do komornika sądowego, którego status wynika z ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (Dz. U. z 2015 r. poz. 790 ze zm.), ma zastosowanie art. 15 ust. 1 w zw. z ust. 2, 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 ze zm.)”.

4.2.2. Odnośnie zaś do kwestii nieokreślenia wprost przez art. 49 ust. 1 u.k.s.e. podatku od towarów i usług jako składnika opłaty stosunkowej naliczanej od wartości wyegzekwowanego świadczenia Trybunał Konstytucyjny również wskazuje na konieczność holi-stycznego odczytywania tego przepisu – przez pryzmat postanowień Dyrektywy 112. W wyroku z 7 listopada 2013 r., sygn. akt C-249/12 oraz C-250/12, Corina-Hrisi Tulică przeciwko Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor oraz Călin Ion Plavoșin przeciwko Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații i Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș (Dz. Urz. UE z 11.01.2014 r. C 9, s. 10) Trybunał Sprawiedliwości uznał bowiem, że „Dyrektywę Rady 2006/112/WE (...), a w szczególności jej art. 73 i 78 należy interpretować w ten sposób, że jeżeli cena towaru została ustalona przez strony bez żadnej wzmianki dotyczącej podatku od wartości dodanej, a dostawcą tego towaru jest osoba zobowiązana z tytułu podatku od wartości dodanej należnego w związku z czynnością podlegającą opodatkowaniu, ustalona cena, w przypadku gdy dostawca nie może odzyskać od nabywcy podatku od wartości dodanej, którego żąda organ podatkowy, powinna być uznana za cenę obejmującą już podatek od wartości dodanej”.

Powyższe orzeczenie legło też u podstaw:

– uchwały SN z 7 lipca 2016 r., sygn. akt III CZP 34/16 („Monitor Prawniczy” nr 15/2016, s. 787), której sentencja brzmi: „Komornik sądowy, określając wysokość kosztów postępowania egzekucyjnego, nie może podwyższyć opłaty egzekucyjnej, ustalonej na podstawie art. 49 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 790 ze zm.), o stawkę podatku od towarów i usług”;

– uchwały składu siedmiu sędziów SN z 27 lipca 2017 r., sygn. akt III CZP 97/16 (OSNC nr 12/2017, poz. 131), której sentencja brzmi: „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 (jedn. tekst: Dz.U. z 2016 r. poz. 1138 ze zm.), o podatek od towarów i usług”.

4.3. Ponadto należy zauważyć, że obowiązująca od 1 stycznia 2019 r. ustawa z dnia 22 marca 2018 r. o komornikach sądowych (Dz. U. poz. 771, ze zm.; dalej: ustawa z 2018 r.) – w przeciwieństwie do art. 43 u.k.s.e. – wyraźnie wskazuje, że „[o]płata egzekucyjna stanowi niepodatkową należność budżetową o charakterze publicznoprawnym pobieraną za czynności,

o których mowa w art. 3 ust. 3 pkt 1 i 2, na zasadach określonych w ustawie z dnia 28 lutego 2018 r. o kosztach komorniczych (Dz. U. poz. 770)” (art. 149 ust. 1), a „[u]zyskane opłaty egzekucyjne, po potrąceniu wynagrodzenia prowizyjnego komornika, stanowią dochód budżetu państwa i podlegają przekazaniu na rachunek, o którym mowa w art. 196 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2077 oraz z 2018 r. poz. 62), urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę kancelarii, w terminie do 5 dnia miesiąca kalendarzowego następującego po miesiącu, w którym zostały uzyskane” (art. 149 ust. 2).

Skoro zatem polski ustawodawca od 30 listopada 1997 r. do 31 grudnia 2018 r. (okres obowiązywania u.k.s.e.) nie uznawał komornika sądowego za organ władzy publicznej (jak jest to obecnie w art. 3 ust. 1 ustawy z 2018 r.), a tenże wykonywał działalność na własny rachunek (art. 3a u.k.s.e.), to – uwzględnivszy relewantne postanowienia prawa europejskiego w zakresie podatku od wartości dodanej – rekonstrukcja obowiązku fiskalnego komornika na gruncie art. 15 u.p.t.u. oraz kwestia zawarcia w opłacie egzekucyjnej, o której mowa w art. 49 ust. 1 u.k.s.e., należnej kwoty podatku od towarów i usług nie budzą wątpliwości.

4.4. Poczynione ustalenia stanowią wystarczającą podstawę do zakwestionowania w niniejszej sprawie przesłanki funkcjonalnej pytania prawnego. W zaistniałych okolicznościach sąd pytający powinien zatem – kierując się dyrektywą zawartą w art. 9 Konstytucji – rozstrzygnąć sprawę w oparciu również o relewantne postanowienia prawa europejskiego, objaśnione w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości w sposób dostateczny.

4.5. Tym samym – na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 uotpTK – postępowanie podlega umorzeniu w zakresie badania zgodności:

- art. 15 ust. 1, 2 i 6 u.p.t.u. z art. 2 Konstytucji;
- art. 49 ust. 1 u.k.s.e. z art. 2 i art. 64 ust. 1 Konstytucji.

W tym stanie rzeczy postanowiono jak w sentencji.