

97/9/A/2010

**WYROK**

z dnia 4 listopada 2010 r.

**Sygn. akt P 44/07\***

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Teresa Liszcz – przewodniczący  
Zbigniew Cieślak – sprawozdawca  
Maria Gintowt-Jankowicz  
Wojciech Hermeliński  
Adam Jamróz,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem Sejmu oraz Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 4 listopada 2010 r., pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu:

czy art. 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.) w zakresie, w jakim nakłada na komorników sądowych obowiązki płatnika od dokonywanej w trybie egzekucji dostawy nieruchomości będącej własnością dłużnika, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

**Art. 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z 2005 r. Nr 14, poz. 113, Nr 90, poz. 756, Nr 143, poz. 1199 i Nr 179, poz. 1484, z 2006 r. Nr 143, poz. 1028 i 1029, z 2007 r. Nr 168, poz. 1187 i Nr 192, poz. 1382, z 2008 r. Nr 74, poz. 444, Nr 130, poz. 826, Nr 141, poz. 888 i Nr 209, poz. 1320, z 2009 r. Nr 3, poz. 11, Nr 116, poz. 979, Nr 195, poz. 1504 i Nr 215, poz. 1666 oraz z 2010 r. Nr 57, poz. 357, Nr 75, poz. 473 i Nr 107, poz. 679) w zakresie, w jakim nakłada na komorników sądowych obowiązki płatnika podatku od dokonywanej w trybie egzekucji dostawy towarów, polegającej na sprzedaży nieruchomości będącej własnością dłużnika, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

**UZASADNIENIE**

**I**

1. Postanowieniem z 28 czerwca 2007 r. (sygn. akt I SA/Po 357/06) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu zwrócił się z pytaniem prawnym, czy art. 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej ustawa o VAT) w zakresie, w jakim nakłada na komorników sądowych obowiązki płatnika

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 16 listopada 2010 r. w Dz. U. Nr 215, poz. 1419.

od dokonywanej w trybie egzekucji dostawy nieruchomości będącej własnością dłużnika, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

1.1. Stan faktyczny związany z wniesionym przez sąd pytaniem prawnym przedstawiał się następująco. Pismem z 15 lutego 2005 r. Komornik Sądowy Rewiru X przy Sądzie Rejonowym w Poznaniu wystąpił do Naczelnika Urzędu Skarbowego z zapytaniem, czy w wypadku sprzedaży egzekucyjnej nieruchomości dokonanej w trybie przepisów ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296, ze zm.; dalej: k.p.c.) komornik sądowy jest płatnikiem podatku od towarów i usług w rozumieniu art. 18 w związku z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT.

Postanowieniem z 7 marca 2005 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań – Śródmieście w Poznaniu stwierdził, że komornik sądowy w sytuacji, gdy nie wykonuje czynności egzekucyjnych w rozumieniu przepisów k.p.c. przy sprzedaży nieruchomości, jako że przeniesienie własności następuje po uprawomocnieniu się postanowienia sądu o przysądzeniu własności – nie jest płatnikiem podatku od dokonywanej w trybie egzekucji dostawy nieruchomości będącej własnością dłużnika oraz nie ma obowiązku wystawienia w imieniu dłużnika i na jego rachunek faktury potwierdzającej dokonanie dostawy nieruchomości.

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu decyzją z 16 grudnia 2005 r. uchylił z urzędu postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego z powodu rażącego naruszenia prawa. W uzasadnieniu decyzji, powołując się na art. 18 ustawy o VAT oraz § 27 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, zasad wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 97, poz. 971), uznano, że w wypadku sprzedaży egzekucyjnej nieruchomości dokonanej w trybie przepisów k.p.c. komornik jest płatnikiem podatku od towarów i usług od dokonywanej w trybie egzekucji dostawy nieruchomości będącej własnością dłużnika, jak również ma obowiązek wystawienia w imieniu dłużnika i na jego rachunek faktury potwierdzającej dokonanie dostawy nieruchomości.

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, decyzją z 6 marca 2006 r. wydaną na skutek wniesienia odwołania, utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Na powyższą decyzję z 6 marca 2006 r. wniesiono następnie skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, w której zarzucono naruszenie art. 14b § 5 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa), art. 18 ustawy o VAT, art. 84 Konstytucji oraz art. 21 VI dyrektywy Rady WE z 17 maja 1977 r. (77/388/EEC) w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. U. L 145 z 13 czerwca 1977 r., s. 1).

1.2. W uzasadnieniu pytania prawnego Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, powołując się na kwestionowany art. 18 ustawy o VAT, jak również art. 5 ust. 1 i art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, art. 8 ordynacji podatkowej oraz art. 758, art. 759, art. 921 § 1, art. 1023 i art. 1025 k.p.c., stwierdził, że komornik nie ma prawnych możliwości wykonania obowiązków płatnika.

Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, z art. 1023 i art. 1025 k.p.c. wypływa wniosek, zgodnie z którym w planie podziału sumy uzyskanej z egzekucji nie można przeznaczyć jakiegokolwiek kwoty na zapłatę podatku od towarów i usług. Jeżeli plan podziału sporządza komornik, to nie może on bez naruszenia art. 1025

k.p.c. ująć w nim kwoty należnej z tytułu podatku od towarów i usług. Przewidziany w tym przepisie obowiązek uwzględniania kwot podatków ma zastosowanie jedynie pod warunkiem zgłoszenia wierzytelności zgodnie z zasadami określonymi w art. 1036 k.p.c., co nie jest możliwe w odniesieniu do kwoty podatku należnego od sprzedaży egzekucyjnej. Natomiast pominięcie ustanowionej w art. 1025 k.p.c. kolejności zaspokojenia spowodowałoby, że do podziału sumy uzyskanej z egzekucji pomiędzy wierzycieli i inne osoby uczestniczące w podziale (art. 1036 k.p.c.) pozostałaby cena nabycia nieruchomości pomniejszona o należny podatek od towarów i usług. Tymczasem zgodnie z ustalonymi w doktrynie poglądami, sumę ulegającą podziałowi w egzekucji z nieruchomości stanowi cena nabycia składająca się z kwoty złożonej do depozytu sądowego powiększona o nadwyżkę uzyskaną z dochodu w toku zarządzania nieruchomością. Nie jest więc możliwe wydzielenie z sumy uzyskanej z egzekucji kwoty odpowiadającej podatkowi, ujęcie jej w planie podziału w odrębnej pozycji i przekazanie jej komornikowi. Doprowadziłoby to do wykreowania odrębnej kategorii zaspokojenia, wyprzedzającej wszelkie inne wymienione w art. 1025 k.p.c., co nie znalazłoby podstawy w obowiązujących przepisach prawa.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu zwrócił uwagę, że warunkiem koniecznym, aby płatnik mógł wywiązać się z nałożonego na niego obowiązku, jest dysponowanie kwotą pieniężną, której część, po dokonaniu stosownego odliczenia, płatnik wpłaca w formie podatku lub zaliczki na podatek na rachunek organu podatkowego we właściwym terminie. Warunek ten nie został spełniony w wypadku egzekucji z nieruchomości, gdyż komornik nie ma w praktyce możliwości pobrania z uzyskanej ceny sprzedaży jakiegokolwiek kwoty i wpłacenia jej na rachunek organu podatkowego. Kwotami uzyskanymi w trakcie egzekucji dysponuje bowiem sąd, a nie komornik. Na rachunek komornika wpływa jedynie kwota rękojmi, która musi zostać przekazana na rachunek sum depozytowych sądu.

W ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, gdyby jednak przyjąć, że możliwe jest pominięcie ustanowionej w art. 1025 k.p.c. kolejności zaspokajania i uznać, jakoby do podziału sumy uzyskanej z egzekucji pomiędzy wierzycieli i inne osoby uczestniczące w podziale (art. 1036 k.p.c.) pozostała cena nabycia nieruchomości pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, to i tak w określonych stanach faktycznych wypełnienie nałożonego na komornika obowiązku jako płatnika nie byłoby możliwe. Zwrócić bowiem należy uwagę na sytuacje uregulowane w art. 958 § 1, art. 982 § 2 i 3 oraz art. 984 § 1 k.p.c. Przepisy te regulują zasady przejmowania w trakcie postępowania egzekucyjnego nieruchomości. W tych wypadkach wierzyciele mają uprawnienie do potrącenia własnych wierzytelności z wierzytelnością z tytułu ceny za przejętą nieruchomość. Stąd też, gdy wysokość wierzytelności podmiotów przejmujących nieruchomości (z uwzględnieniem zaliczenia w kolejności wynikającej z art. 1025 k.p.c.) będzie przewyższać część sumy oszacowania, a zatem gdy nie będzie środków na rachunku depozytowym sądu egzekucyjnego, z których komornik jako płatnik mógłby uzyskać właściwą kwotę na uregulowanie należności dłużnika z tytułu podatku od towarów i usług albo też gdy otrzymana kwota będzie niższa od kwoty podatku, komornik nadal nie będzie mógł wykonywać obowiązków płatnika.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu wskazał również, że nawet gdyby sądy powszechne, działając bez wyraźnej podstawy prawnej, przelewały na rzecz komorników należne kwoty podatku od towarów i usług, komornicy zaś podejmowałiby wszelkie działania w celu wypełnienia obowiązków płatników, to i tak mogą oni ponieść odpowiedzialność za wadliwe wykonywanie nałożonych na nich obowiązków płatników. Odpowiedzialność ta mogłaby powstać bowiem albo z tytułu niepobrania podatku, albo też za nieterminowe wpłacenie go na rachunek organu podatkowego. Obowiązek podatkowy

podatku od towarów i usług powstaje bowiem z chwilą przeniesienia prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel. W postępowaniu egzekucyjnym nabycie własności nieruchomości następuje z chwilą uprawomocnienia się postanowienia sądu o przysądzeniu własności. Tymczasem sąd egzekucyjny nie będzie mógł przekazać komornikowi z sumy uzyskanej z egzekucji kwoty podatku do czasu uprawomocnienia się planu podziału. Kwota podatku od towarów i usług musi być bowiem uwzględniona w planie podziału; przy tym nie jest ona wykazywana jako kwota podlegająca podziałowi, lecz wykazywana w odrębnej kategorii (por. uchwała Sądu Najwyższego z 15 grudnia 2006 r., sygn. akt III CZP 115/06, OSNC nr 10/2007, poz. 146). Tymczasem plan podziału może być wykonany przez sąd egzekucyjny wyłącznie po jego uprawomocnieniu się. To zaś, jak wskazuje praktyka, może trwać od kilku do kilkunastu miesięcy.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu zauważył, że nie tylko przepisy kodeksu postępowania cywilnego stoją na przeszkodzie wykonaniu nałożonego na komornika obowiązku płatnika. Przede wszystkim wykonywanie obowiązków komornika uniemożliwia brak dostatecznej regulacji w ustawie o VAT. W pierwszej kolejności komornik próbujący realizować obowiązek płatnika z tytułu egzekucyjnej sprzedaży nieruchomości napotka na przeszkodę w ustaleniu, czy w ogóle sprzedaż takiej nieruchomości powoduje powstanie obowiązku w zakresie podatku od towarów i usług. Dłużnik, w stosunku do którego prowadzona jest egzekucja z nieruchomości, nie ma obowiązku składania komornikowi czy jakiemukolwiek innemu organowi oświadczenia o tym, że w związku z dokonaną sprzedażą pozostaje podatnikiem podatku od towarów i usług. Również komornik nie ma żadnych podstaw prawnych do żądania złożenia takiego oświadczenia.

Kolejną kwestią pozostaje okoliczność, od jakiej podstawy opodatkowania ma zostać pobrany podatek. Na podstawie art. 18 ustawy o VAT nie sposób ustalić zakres obowiązku ciążącego na komorniku jako płatniku podatku od towarów i usług. Analizując kwestionowany przepis, trzeba zwrócić uwagę na to, że nakłada on na komornika obowiązki płatnika podatku od towarów i usług „od dostawy dokonanej w trybie egzekucji”. Z przepisu tego można zatem wyprowadzić wniosek, że komornik powinien obliczyć i pobrać podatek od dokonanej przez siebie sprzedaży. Istota podatku od towarów i usług polega na ustalaniu zobowiązania podatkowego jako różnicy między tzw. podatkiem należnym i naliczonym. Zarówno kwota podatku należnego, jak i naliczonego ustalane są w okresach miesięcznych. W tych okresach oblicza się również kwotę zobowiązania ciążącego na podatniku. Ustawa o podatku od towarów i usług reguluje sposób obliczania kwoty podatku należnego, podatku naliczonego oraz kwoty zobowiązania podatkowego. Natomiast nie reguluje ona w żadnym przepisie sposobu ustalania podatku od pojedynczej czynności dokonanej przez podatnika. Tymczasem art. 18 ustawy o VAT stanowi, że wymienione w nim podmioty są płatnikami podatku od konkretnej czynności, polegającej na dokonaniu dostawy określonej rzeczy. W szczególności niewyjaśnione pozostaje, w jaki sposób zapewnić podatnikowi prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.

Dodatkowo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu zwrócił uwagę na rozbieżności w orzecznictwie sądowym dotyczące kwestii płatnika podatku od towarów i usług w przypadku egzekucji z nieruchomości. W niektórych orzeczeniach komornik sądowy jest uznawany za płatnika takiego podatku (por. wyrok WSA z 28 lutego 2007 r., sygn. akt I SA/Po 198/06, niepubl.), w innych zaś wyłącza się ten podmiot z kręgu zobowiązanych (por. sygn. akt III CZP 115/06).

Wszystko powyższe powoduje, zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, że art. 18 ustawy o VAT narusza zasadę demokratycznego państwa prawnego przez naruszenie zasady przyzwoitej legislacji (brak dostatecznej określoności przepisu),

zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa oraz sprawiedliwości społecznej.

2. Pismem z 22 kwietnia 2009 r. stanowisko w sprawie zajął Marszałek Sejmu, wnosząc o uznanie, że art. 18 ustawy o VAT jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

Uzasadniając powyższe, Marszałek Sejmu stwierdził, że do podatku od towarów i usług należnego z tytułu sprzedaży nieruchomości w drodze egzekucji nie mają zastosowania przepisy o kolejności zaspokajania wierzytelności, ponieważ dotyczą one tych należności podatkowych, które zostały zgłoszone przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego. W tym przypadku mamy do czynienia z sytuacją, gdy obowiązek podatkowy powstaje w związku z wykonywaniem czynności egzekucyjnych, co powoduje, że z oczywistych względów podatek od towarów i usług nie może wchodzić do tych wierzytelności, które są zaspokajane zgodnie z przepisami k.p.c. W szczególności z tych względów ustawodawca uczynił komornika sądowego płatnikiem tego podatku, gdyż pozwala to lepiej zabezpieczyć interesy fiskalne. Jak bowiem wiadomo, komornik sądowy nie jest płatnikiem należności podatkowych zaspokajanych zgodnie z przepisami k.p.c.

Zdaniem Marszałka Sejmu, prawidłowy przebieg transakcji sprzedaży w drodze egzekucji, przy uwzględnieniu konieczności odprowadzenia podatku od towarów i usług, powinien kształtować się następująco. Komornik, wystawiając rzecz na sprzedaż, powinien ustalić jej cenę wywoławczą i poinformować, że do ostatecznej ceny uzyskanej w drodze licytacji doliczony zostanie podatek od towarów i usług, zgodnie z obowiązującą dla danej transakcji stawką. W związku z tym nabywca rzeczy obowiązany jest zapłacić cenę powiększoną o ten podatek, który następnie będzie odprowadzony przez komornika, jako płatnika podatku od towarów i usług należnego, na rachunek urzędu skarbowego właściwego dla sprzedawcy. Za taką wykładnią przepisów przemawia również to, że stawki powyższego podatku są stawkami procentowymi, a nie kwotowymi. Wobec tego wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu powyższego podatku od sprzedaży w drodze licytacji jest znana dopiero po zakończeniu tej licytacji, ponieważ jest pochodną ceny uzyskanej w drodze licytacji.

Marszałek Sejmu przypomniał również pogląd Sądu Najwyższego przedstawiony w uchwale z 15 grudnia 2006 r. (sygn. akt III CZP 115/06), zgodnie z którym, jeżeli na dłużniku spoczywa obowiązek podatkowy związany ze sprzedażą towarów, w planie podziału sumy uzyskanej z egzekucji z nieruchomości jako sumę ulegającą podziałowi (art. 1024 § 1 pkt 1 k.p.c.) wymienia się kwotę uzyskaną z egzekucji, pomniejszoną o podatek od towarów i usług. Jednocześnie Sąd Najwyższy podkreślił: „skoro ustawa o VAT stanowi, że podatki od towarów i usług podlega sprzedaż dokonana w wyniku egzekucji i płatnikiem tego podatku jest komornik, przepisy kodeksu postępowania cywilnego dotyczące egzekucji należy wyklądać tak, aby zapewnić wykonanie przepisów tej ustawy”.

3. Prokurator Generalny zajął stanowisko w sprawie w piśmie z 11 maja 2009 r., w którym wniósł o stwierdzenie, że art. 18 ustawy o VAT w zakresie, w jakim odnosi się do komorników sądowych jako płatników podatku od dostawy dokonywanej w trybie egzekucji z nieruchomości będącej własnością dłużnika, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

W uzasadnieniu stanowiska Prokurator Generalny podkreślił, że kwestionowany przepis nie uzależnia statusu komornika sądowego jako płatnika podatku od towarów i usług od podejmowania przez komornika czynności egzekucyjnych, których bezpośrednim skutkiem jest przeniesienie prawa własności określonego towaru. Wymaga jedynie, aby dostawa towarów dokonywana była w ramach postępowania egzekucyjnego, w którym komornik sądowy bierze udział na którymkolwiek z jego etapów. Zatem zastrzeżenie

niektórych czynności egzekucyjnych w toku egzekucji z nieruchomości dla sądów nie wyłącza możliwości uznania komornika sądowego za płatnika podatku przy egzekucyjnej sprzedaży nieruchomości.

Prokurator Generalny, powołując się na pogląd wyrażony przez Sąd Najwyższy w uchwale z 15 grudnia 2006 r. (sygn. akt III CZP 115/06), wywiódł, że wątpliwości dotyczące treści art. 18 ustawy o VAT dają się usunąć w drodze wykładni. Wobec tego podnoszona niejasność i brak dostatecznej określoności kwestionowanego przepisu nie przekroczyły poziomu, który uzasadniałby uznanie go za niezgodny z Konstytucją. Skoro ustawa o VAT przewiduje obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży towarów w ramach egzekucji i płatnikiem tego podatku jest komornik, to przepisy k.p.c. należy wyklądać w taki sposób, ażeby zapewnić wykonanie przepisów ustawy o VAT. Jest to możliwe na gruncie obowiązującego stanu prawnego, czemu dał wyraz Sąd Najwyższy w wyżej wskazanym orzeczeniu.

W ocenie Prokuratora Generalnego, rozbieżność orzecznictwa podatkowego i sądowego niewątpliwie jest zjawiskiem niepożądanym, destabilizującym poczucie pewności prawa u adresatów norm, jednakże nie może być utożsamiana z niekonstytucyjnością samego przepisu ustawowego, na którego tle doszło do jej zaistnienia. Właśnie w celu wyeliminowania takiego stanu rzeczy ustawodawca przewidział możliwość zwrócenia się, na podstawie art. 14a-14d ordynacji podatkowej, o udzielenie przez właściwe organy pisemnej wiążącej je interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach, w których nie toczy się postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa albo postępowanie przed sądem administracyjnym. Taka właśnie sytuacja zaistniała też w sprawie rozpoznawanej przez pytający sąd, gdyż skarżący komornik sądowy, dążąc właśnie do stabilizacji sytuacji podatkowej, skorzystał z instytucji interpretacji podatkowej.

W świetle powyższego Prokurator Generalny przyjął, że obowiązujące przepisy k.p.c. i ustawy o VAT umożliwiają komornikowi sądowemu wypełnienie obowiązków płatnika podatku od towarów i usług. Jeżeli zatem istnieją normatywne możliwości wykonania obowiązków płatnika, to brak jest podstaw do uznania zasadności zarzutu niezgodności art. 18 ustawy o VAT z zasadą demokratycznego państwa prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji. Jednocześnie Prokurator Generalny zauważył, że podnoszony zarzut braku stosownych uregulowań pozwalających na uwzględnienie w toku egzekucji z nieruchomości mechanizmu obliczania, pobierania i odprowadzania podatku od towarów i usług nie odnosi się do treści normatywnej art. 18 ustawy o VAT, ale do przepisów k.p.c. dotyczących egzekucji z nieruchomości, ewentualnie sposobu ich stosowania.

4. 14 maja 2010 r. stanowisko w niniejszej sprawie, ze względu na jej charakter, zajął Minister Finansów, który nie był uczestnikiem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym. W ocenie Ministra, art. 18 ustawy o VAT w zakresie, w jakim nakłada na komorników sądowych obowiązki płatnika podatku od dokonywanej w trybie egzekucji dostawy nieruchomości będącej własnością dłużnika, nie jest niezgodny z art. 2 Konstytucji.

W uzasadnieniu Minister Finansów stwierdził, że w świetle przepisów ustawy o VAT dostawa nieruchomości w trybie egzekucji jest odpłatną dostawą towarów podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Zdaniem Ministra Finansów, art. 18 ustawy o VAT w sposób niebudzący wątpliwości czyni komornika sądowego wykonującego czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów k.p.c. płatnikiem tego podatku od dokonywanej w trybie egzekucji dostawy towarów stanowiących własność dłużnika. Przy czym warunek uznania komornika za płatnika jest spełniony również wtedy, gdy w trakcie prowadzenia egzekucji będzie on dokonywał tylko niektórych

czynności egzekucyjnych (tak jak ma to miejsce w przypadku egzekucji z nieruchomości). W ocenie Ministra Finansów, art. 18 ustawy o VAT jest sformułowany w sposób precyzyjny i poprawny pod względem językowym oraz jasno określa to, jakie obowiązki i w jakich okolicznościach zostały nałożone na określone podmioty. W związku z tym, w ramach egzekucji z nieruchomości dłużnika będącego podatnikiem podatku od towarów i usług komornik sądowy musi uwzględnić, że elementem ceny jest ten podatek, a dostawa nieruchomości powinna zostać potwierdzona wystawieniem przez komornika faktury.

Minister Finansów zaznaczył również, że komornicy sądowi mają prawne możliwości wykonania obowiązku płatnika podatku od towarów i usług. Uzasadniając to twierdzenie, Minister odwołał się do ustaleń zawartych w uchwale Sądu Najwyższego z 15 grudnia 2006 r. (sygn. akt III CZP 115/06), w której wywiedziono przede wszystkim, że przepisy k.p.c. dotyczące egzekucji należy wyklądać tak, aby zapewnić wykonanie przepisów ustawy o VAT, a tryb prowadzenia egzekucji z nieruchomości wymusza współdziałanie sądu i komornika sądowego w celu wykonania obowiązków nałożonych na te podmioty.

Zdaniem Ministra Finansów, bezzasadne są zarzuty Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, że wykonywaniu obowiązków komornika sądowego jako płatnika podatku od towarów i usług w przypadku dokonywanej w trybie egzekucji dostawy nieruchomości stoi na przeszkodzie brak dostatecznej regulacji w ustawie o VAT. W szczególności komornik ma możliwość ustalenia, czy w związku ze sprzedażą egzekucyjną nieruchomości zachodzi obowiązek podatkowy, na podstawie oświadczenia dłużnika lub informacji uzyskanych od odpowiednich organów w związku z uprawnieniem wynikającym z art. 2 ust. 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (Dz. U. z 2006 r. Nr 167, poz. 1191, ze zm.). Natomiast do określenia podstawy opodatkowania, momentu powstania obowiązku podatkowego i terminu dokonania wpłaty podatku mają zastosowanie ogólne unormowania ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy o VAT, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1 ustawy o VAT. Za moment wydania nieruchomości w trybie dostawy egzekucyjnej należy przyjąć moment uprawomocnienia się postanowienia o przysądzeniu własności. Jeżeli dostawa nieruchomości w trybie egzekucji powinna być potwierdzona fakturą, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w siódmym dniu, licząc od dnia wydania nieruchomości (art. 19 ust. 4 ustawy o VAT). W przypadku natomiast, gdy przedmiotem tej dostawy są lokale lub budynki, obowiązek podatkowy powstaje, zgodnie z art. 19 ust. 10 ustawy o VAT, z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż trzydziestego dnia, licząc od dnia wydania towaru. Do określania podstawy opodatkowania w przypadku dostawy w trybie egzekucji z nieruchomości znajduje zastosowanie art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, a zatem podstawę tę stanowi cena nabycia nieruchomości pomniejszona o należny podatek od towarów i usług. Stosownie zaś do art. 103 ust. 1 ustawy o VAT podatek powinien być uiszczony w terminie do dwudziestego piątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Jeżeli jednak podatnik składa deklaracje za okresy kwartalne, wówczas obowiązek zapłaty podatku powstaje do dwudziestego piątego dnia miesiąca następującego po kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy (art. 103 ust. 2 ustawy o VAT).

Minister Finansów nie zgodził się również z twierdzeniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, że skoro kwota podatku od towarów i usług musi być uwzględniona w planie podziału sumy uzyskanej z egzekucji, to sąd egzekucyjny nie może przekazać komornikowi tej kwoty do czasu uprawomocnienia się planu podziału, co wpływa na niemożność terminowego wywiązania się przez tego komornika z obowiązku

płatnika. Albowiem zdaniem Ministra, z uchwały Sądu Najwyższego z 15 grudnia 2006 r. (sygn. akt III CZP 115/06) wynika, że w planie podziału sumy uzyskanej z egzekucji z nieruchomości jako sumę ulegającą podziałowi należy wymienić kwotę uzyskaną z egzekucji, odpowiadającą cenie sprzedaży nieruchomości, pomniejszoną o podatek od towarów i usług oraz że podatek od towarów i usług nie może być uznany za należność, którą uwzględnia się w planie podziału sumy uzyskanej z egzekucji jako przypadającą wierzycielowi egzekwującemu lub innemu uczestnikowi podziału.

W ocenie Ministra Finansów, bezzasadny jest zarzut Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, że wykonanie obowiązków komornika jako płatnika uniemożliwia brak w przepisach ustawy o VAT przepisu regulującego sposób ustalania podatku od pojedynczej czynności dokonanej przez podatnika, a w szczególności niewyjaśnienie, w jaki sposób zapewnić podatnikowi prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. W tym kontekście Minister podkreślił, że komornik nie jest podatnikiem z tytułu dostawy nieruchomości w trybie egzekucji. Komornik ma wyłącznie obliczyć podatek według właściwej stawki i odprowadzić do urzędu skarbowego (jeżeli na dłużniku spoczywa obowiązek podatkowy w związku z tą transakcją). Komornik nie ma możliwości przypisania pojedynczej dostawie podatku naliczonego, gdyż nie może przejąć całego rozliczenia podatnika za określony okres. Podatek od tej dostawy jest rozliczany przez podatnika – dłużnika w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu dostawy nieruchomości w trybie egzekucji (dłużnik zalicza ten podatek do podatku należnego i rozlicza z podatkiem naliczonym). Ewentualna nadpłata powstała w związku z wpłatą dokonaną przez płatnika może zostać podatnikowi zwrócona lub zaliczona na poczet zaległości podatkowych w trybie ordynacji podatkowej.

5. W odpowiedzi na pismo Trybunału Konstytucyjnego, 27 sierpnia 2010 r. Minister Finansów przedstawił dodatkowe wyjaśnienia w sprawie, w których w szczególności zaprezentował statystykę w zakresie wywiązywania się komorników z obowiązków płatnika podatku od towarów i usług od dokonywanej w trybie egzekucji dostawy nieruchomości będącej własnością dłużnika (podatnika podatku od towarów i usług). Została ona przygotowana na podstawie wyników badania zleconego izbom skarbowym: w Bydgoszczy, w Łodzi, w Katowicach, w Rzeszowie, we Wrocławiu i w Zielonej Górze. Badanie to objęło po pięciu komorników działających na terenie każdej izby, którzy najczęściej byli obowiązani do realizowania obowiązków płatnika, w okresie od czerwca 2006 r. do 27 sierpnia 2010 r. Na tej podstawie Minister Finansów stwierdził, że w przeważającej większości komornicy dobrowolnie wykonali obowiązki płatnika podatku od towarów i usług od dokonywanej w trybie egzekucji dostawy nieruchomości. W przypadku izb skarbowych we Wrocławiu, w Katowicach i w Rzeszowie w każdym przypadku egzekucji z nieruchomości prowadzonych wobec podatników podatku od towarów i usług komornicy dobrowolnie wykonali obowiązki płatnika. Z niepełnych danych zaprezentowanych przez Izbę Skarbową w Bydgoszczy wynika, że na 37 egzekucji z nieruchomości nie wykazano przypadków niewywiązywania się komorników z obowiązku płatnika, poza zgłoszoną jedną sytuacją przymusowego wyegzekwowania tego obowiązku. Przy tym był on jedynym wykazanim przez organy podatkowe przypadkiem przymusowego wyegzekwowania obowiązku płatnika podatku od towarów i usług. Pozostałe organy podatkowe przekazały informację o kilku przypadkach niewywiązania się komorników z tego obowiązku. W Izbie Skarbowej w Łodzi na wykazaną ogólną liczbę 32 egzekucji prowadzonych wobec podatników podatku od towarów i usług odnotowano 5 takich sytuacji. W Izbie Skarbowej w Zielonej Górze – na ogólną liczbę 9 egzekucji były 4 przypadki niewywiązania się przez komorników z obowiązków płatnika. Wśród przyczyn

niewywiązania się z tego obowiązku wskazano m.in. na następujące okoliczności: przekazanie przez sąd kwoty netto z tytułu egzekucyjnej sprzedaży nieruchomości; brak informacji dotyczącej uprawomocnienia się postanowienia sądu o przysądzeniu własności nieruchomości; zajęcie przez komornika stanowiska, że w istniejącym stanie prawnym wykonywanie przez niego czynności płatnika podatku od towarów i usług jest niemożliwe.

Dodatkowo Minister Finansów podniósł, że z informacji nadesłanych przez organy skarbowe wynika wniosek, zgodnie z którym problemy ze stosowaniem art. 18 ustawy o VAT nie mają charakteru istotnego lub też wyróżniającego się na tle innych przepisów dotyczących funkcjonowania podatku od towarów i usług.

## II

Na rozprawę 4 listopada 2010 r. nie stawił się prawidłowo powiadomiony przedstawiciel sądu występującego z pytaniem prawnym. Pozostali uczestnicy postępowania podtrzymali zajęte w pismach stanowiska.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. 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 pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem”. Reguła ta została powtórzona w art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK). Trybunał Konstytucyjny kilkakrotnie rozważał warunki, jakie musi spełniać pytanie prawne. Między innymi w postanowieniu z 29 marca 2000 r. (sygn. P 13/99, OTK ZU nr 2/2000, poz. 68) wskazał, że „dopuszczalność przedstawienia pytania prawnego została (...) uwarunkowana trzema przesłankami: podmiotową, przedmiotową i funkcjonalną”. W niniejszej sprawie nie budzi wątpliwości Trybunału Konstytucyjnego spełnienie wszystkich tych wymogów dopuszczalności pytania prawnego. Uprawnionym do rozstrzygania w sprawie leżącej u podstaw pytania jest Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, zaskarżony został akt o charakterze normatywnym, a od wyniku oceny zgodności kwestionowanego przepisu z Konstytucją zależy treść orzeczenia w sprawie zawisłej przed pytającym sądem.

2. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w uzasadnieniu pytania prawnego wskazał na rozbieżności występujące w orzecznictwie sądowym i organów administracyjnych na tle art. 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa o VAT), dotyczące uznania komornika sądowego za płatnika podatku od towarów i usług w przypadku egzekucji z nieruchomości oraz związane z możliwością określenia sposobu wykonania przez komornika tego obowiązku. Znaczny zakres tych rozbieżności skłonił Trybunał Konstytucyjny do zajęcia merytorycznego stanowiska w sprawie. Niejednolita linia orzecznictwa sądowego i administracyjnego nie pozwala bowiem jednostkom przewidywać skutków podejmowanych przez nie działań, nie służy budowaniu zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, a przez to wzmacnianiu realizacji zasady państwa prawnego (zob. wyrok TK z 15 grudnia 2008 r., sygn. P 57/07, OTK ZU nr 10/A/2008, poz. 178). Dokonując analizy orzecznictwa w rozpatrywanym zakresie, można wskazać na dwie – krańcowo różne – grupy rozstrzygnięć. Po pierwsze – rozstrzygnięcia uznające

komorników sądowych za płatników podatku od towarów i usług, a tym samym wskazujące na możliwość realizacji przez nich tego obowiązku (por. np. uchwała SN z 15 grudnia 2006 r., sygn. akt III CZP 115/06, OSNC nr 10/2007, poz. 146; wyrok NSA z 29 lipca 2005 r., sygn. akt I FSK 111/05, Lex nr 173072; interpretacja nr PP5-0331-04/MZ/2006/PP-249 Ministra Finansów z 28 lutego 2006 r., Dz. Urz. MF nr 3, poz. 31; wyrok WSA z 5 czerwca 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 385/07, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA z 12 lipca 2007 r., sygn. akt I SA/Op 63/07, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA z 20 lipca 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 13/07, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Warszawie z 17 lutego 2009 r., sygn. akt IPPP1-443-46/09-2/PR). Po drugie – rozstrzygnięcia, w których komornikom sądowym odmawia się przymiotu płatnika podatku od towarów i usług (por. np. wyrok NSA z 18 grudnia 2003 r., sygn. akt I SA/Łd 8/02, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; informacja Dyrektora Izby Skarbowej w Krakowie z 9 marca 2005 r., sygn. akt PP-1/005/2/36/05; wyrok WSA z 27 lutego 2007 r., sygn. akt I SA/Po 1095/06, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA z 28 lutego 2007 r., sygn. akt I SA/Po 198/06, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

3. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu zarzuca art. 18 ustawy o VAT naruszenie zasad przyzwoitej legislacji. Są one funkcjonalnie związane z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa (zob. wyrok TK z 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217). Zasady przyzwoitej legislacji obejmują między innymi wymóg dostatecznej określoności przepisów, które powinny być formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów klarownych i 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 winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. 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 do oceny, czy sformułowane ostatecznie przepisy prawne w prawidłowy sposób wyrażają wysławianą normę oraz czy nadają się do realizacji zakładanego celu (zob. wyrok TK z 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13).

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 14 czerwca 2000 r. (sygn. P 3/00) „Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na 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. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego, jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa a także prognozowanie działań własnych” (OTK ZU nr 5/2000, poz. 138).

Pytający sąd jako kolejny wzorzec konstytucyjny wskazuje zasadę sprawiedliwości. W ślad za nauką należy przyjąć, że występuje wiele możliwych znaczeń pojęcia sprawiedliwości, nieraz przeciwstawnych (np. każdemu to samo, każdemu według

jego pracy, każdemu według jego potrzeb). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasada sprawiedliwości oznacza m.in. równe traktowanie, a więc stosowanie takiej samej miary wobec wszystkich zainteresowanych, ocenianie ich sytuacji według tych samych kryteriów oraz poświęcanie równej wagi ich potrzebom i interesom (zob. orzeczenie TK z 9 marca 1988 r., sygn. U 7/87, OTK 1988, poz. 1). Na podstawie art. 2 Konstytucji może być konstruowane szczególne prawo podlegające ochronie, jakim jest prawo do sprawiedliwego traktowania, jeśli zarazem jest ono odnoszone do sfery stosunków objętych gwarancjami konstytucyjnymi, choćby ogólnie ujętymi (zob. wyrok TK z 12 grudnia 2001 r., sygn. SK 26/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 258). Jest ono sprzężone z obowiązkiem państwa stania na straży sprawiedliwości społecznej przez zaniechanie aktów (działań) mogących stać z nią w sprzeczności oraz eliminowanie takich aktów, które uznano za godzące w tę zasadę. Dotyczy to zarówno etapu stanowienia, jak i stosowania prawa (zob. sygn. SK 26/01).

4. Zgodnie z art. 18 ustawy o VAT, organy egzekucyjne określone w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968, ze zm.) oraz komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296, ze zm.; dalej: k.p.c.) są płatnikami podatku od dostawy, dokonywanej w trybie egzekucji, towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, podstawowe znaczenie dla wyniku kontroli konstytucyjności tego przepisu ma uwzględnienie reguły, zgodnie z którą punktem wyjścia orzeczeń Trybunału jest zawsze założenie racjonalnego działania ustawodawcy i domniemanie zgodności ustaw z Konstytucją, a także wzgląd na konstytucyjną rolę władzy ustawodawczej (zob. np. orzeczenie TK z 26 kwietnia 1995 r., sygn. K 11/94, OTK 1995, poz. 12; zdanie odrębne sędzi M. Gintowt-Jankowicz od wyroku TK z 11 maja 2007 r., sygn. K 2/07, OTK ZU nr 5/A/2007, poz. 48 i cytowane tam orzeczenia). W myśl bowiem ustaleń zawartych w wyroku z 21 marca 2005 r. (sygn. P 5/04, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 26), „Stanowienie prawa, a więc także wybór najwłaściwszych wariantów legislacyjnych, jest rolą parlamentu. Trybunał Konstytucyjny jest powołany jedynie do badania, czy parlament nie narusza przy tym norm, zasad i wartości ustanowionych w Konstytucji (...) nie jest natomiast właściwy do oceny słuszności czy celowości działań ustawodawcy, bo pozostaje to w ramach politycznej swobody działań parlamentu, za które ponosi on odpowiedzialność przed elektoratem”. Jak wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny, opisana wyżej swoboda jest ograniczona zasadami i przepisami konstytucyjnymi oraz obowiązkiem poszanowania chronionych przez te zasady i przepisy wartości. Trybunał Konstytucyjny może zaś interweniować tylko w przypadkach, gdy ustawodawca przekroczył jej zakres w sposób na tyle drastyczny, że naruszenie tych zasad jest ewidentne (tak np. orzeczenie TK z 9 stycznia 1996 r., sygn. K 18/95, OTK ZU nr 1/1996, poz. 1). Musi mieć przy tym na uwadze, że wynikająca z art. 10 Konstytucji zasada podziału władz wyklucza jego udział w wykonywaniu władzy ustawodawczej – co nakazuje mu powściągliwość w ocenie wniosków i skarg kwestionujących przyjęte rozwiązania normatywne, ponieważ związany jest zarówno domniemaniem racjonalności ustawodawcy, jak i domniemaniem konstytucyjności badanych przepisów (zob. wyrok TK z 20 kwietnia 2004 r., sygn. K 45/02, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 30).

Trybunał Konstytucyjny przypomniał ponadto, że organy władzy publicznej powinny nadawać przepisom takie znaczenie, żeby nie były one sprzeczne z ustawą zasadniczą i aby najlepiej realizowały normy konstytucyjne (por. postanowienie TK z 15 kwietnia 2008 r., sygn. P 26/07, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 52). Możliwość przyjęcia takiej

wykładni danego przepisu, która jest zgodna z Konstytucją, w dużej mierze ogranicza dopuszczalność obalenia domniemania konstytucyjności kwestionowanej przed Trybunałem regulacji prawnej, ze względu na wyżej wskazane założenia.

5. W ocenie Trybunału, treść art. 18 ustawy o VAT nie zawiera sformułowań, które wywoływałyby wątpliwości interpretacyjne. Przepis ten jasno określa w szczególności to, że komornik sądowy jest płatnikiem podatku od dostawy dokonanej w wyniku prowadzenia określonego rodzaju egzekucji, ilekroć podejmuje on czynności egzekucyjne, a zatem jakiegokolwiek (choćby niektóre) formalne, oparte na przepisach procesowych działania wywołujące skutek prawny dla prowadzonej egzekucji. Przy czym w powyższym przepisie brak jest jednoznacznego wymogu, aby komornik jako przysły płatnik dokonywał – w trakcie prowadzenia określonego rodzaju egzekucji – czynności, której bezpośrednim skutkiem jest przeniesienie prawa własności określonego towaru (zob. interpretacja nr PP5-0331-04/MZ/2006/PP-249 Ministra Finansów z 28 lutego 2006 r.). Również cel wprowadzenia kwestionowanego przepisu wydaje się nie budzić wątpliwości. Ustanowienie organu egzekucyjnego (w tym komornika sądowego) płatnikiem podatku od towarów i usług ma zapewnić odprowadzenie należnego podatku od sprzedaży w ramach postępowania egzekucyjnego, a zatem w sytuacji, gdy istnieją podstawy do przyjęcia, że podatnik będący niesolidnym dłużnikiem nie będzie skory do uiszczenia podatku należnego w związku z dostawą mającą miejsce w toku egzekucji (zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 263).

Pojęcie płatnika podatku zostało zdefiniowane w art. 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.). Przepis ten stanowi, że płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Tym samym płatnik jest podmiotem „pośredniczącym” między organem podatkowym a podatnikiem, „wyręczającym” ten ostatni podmiot w wykonaniu ciężącego na nim obowiązku zapłaty podatku. Zatem obowiązek płatnika wobec organu podatkowego powstanie tylko wówczas, gdy będzie istniał stosunek podatkowoprawny między tym organem i podatnikiem, którego treścią będzie obowiązek świadczenia określonej kwoty podatku (zob. M. Kalinowski, *Komornik jako płatnik podatku od towarów i usług. Uwagi na marginesie uchwały Sądu Najwyższego z dnia 15 grudnia 2006 r. (III CZP 115/06)*, „Przegląd Prawa Egzekucyjnego” 2008, nr 6-9, s. 8; por. też A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op.cit.*, s. 265).

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przy czym przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (art. 7 ust. 1 ustawy o VAT). W świetle art. 2 pkt 6 ustawy o VAT, towarami są rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki i budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty. Unormowania te wskazują, że przeniesienie prawa własności nieruchomości w toku postępowania egzekucyjnego powinno podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (zob. P. Wojnicz, *Status komornika jako płatnika podatku VAT w egzekucji sądowej*, „Przegląd Prawa Egzekucyjnego” 2007, nr 1-2, s. 46). Określenie „dostawa towaru” obejmuje bowiem prawomocne postanowienie o przysądzeniu własności w rozumieniu art. 999 § 1 k.p.c., a zbywane podczas licytacji prawo mieści się w pojęciu towaru zdefiniowanym w art. 2 pkt 6 ustawy o VAT (zob. *ibidem*, s. 46-47). Obowiązek z tego tytułu obciąża

podatnika, którym może być – zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT – osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej oraz osoba fizyczna, wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

6. W świetle praktyki związanej z realizacją przez komorników sądowych obowiązku płatnika podatku od towarów i usług argumentem na rzecz niekonstytucyjności art. 18 ustawy o VAT nie może być również to, że komornik nie ma prawnej i faktycznej możliwości wykonania nałożonego na niego obowiązku. Na istnienie takich możliwości jednoznacznie bowiem wskazuje Sąd Najwyższy w uchwale z 15 grudnia 2006 r. (sygn. akt III CZP 115/06), stwierdzając przede wszystkim: „skoro ustawa o VAT stanowi, że podatкови od towarów i usług podlega sprzedaż dokonana w wyniku egzekucji i płatnikiem tego podatku jest komornik, przepisy kodeksu postępowania cywilnego dotyczące egzekucji należy wyklądać tak, aby zapewnić wykonanie przepisów tej ustawy. Prowadzenie egzekucji z nieruchomości należy do komornika (art. 921 § 1 k.p.c.), a tylko niektóre czynności, określone w ustawie, podejmuje sąd, co wymusza odpowiednie współdziałanie tych organów; komornik ma obowiązek umożliwienia wykonania obowiązków należących do sądu, a sąd, jako organ egzekucyjny, powinien umożliwić wykonanie obowiązków, które spoczywają na komorniku”.

Tym samym, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, nie ma sprzeczności między treścią normatywną art. 18 ustawy o VAT i unormowaniem wynikającym z k.p.c. Potwierdził to również Sąd Najwyższy w wyżej wskazanej uchwale, wywodząc, że: „podatek od towarów i usług nie może (...) być uznany za należność, którą uwzględnia się w planie podziału sumy uzyskanej z egzekucji jako przypadającą wierzycielowi egzekwującemu lub innemu uczestnikowi podziału (art. 1024 pkt 2 i 3 w związku z art. 1025 § 1 pkt 2-10 k.p.c.), gdyż Skarb Państwa, będący wierzycielem tej należności podatkowej, nigdy nie jest wierzycielem egzekwującym tę należność w postępowaniu, w którym sporządza się plan podziału ani nie jest innym podmiotem mogącym uczestniczyć w podziale sumy uzyskanej z egzekucji w tym postępowaniu (art. 1036 k.p.c.). Jest tak nawet wówczas, gdy Skarb Państwa jest wierzycielem egzekwującym inną przysługującą mu należność (także podatkową) lub uczestniczy w podziale sumy uzyskanej z nieruchomości z tytułu innej przysługującej mu należności (także podatkowej). Nie wchodzi zatem w grę uwzględnienie podatku od towarów i usług w planie podziału sumy uzyskanej przez egzekucję z nieruchomości jako należności, których dotyczy art. 1025 § 1 pkt 7 k.p.c.” (sygn. akt III CZP 115/06). Innymi słowy, w przypadku, gdy sprzedaż nieruchomości w trybie egzekucji podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, suma ulegająca podziałowi, którą wymienia się w planie podziału, powinna być pomniejszona o podatek od towarów i usług. Obowiązek podatkowy następuje w związku ze zbyciem tej nieruchomości w postępowaniu egzekucyjnym, a zatem kwota tego podatku jako określona dopiero w związku ze sprzedażą nie należy do tych, które urząd skarbowy powinien zgłosić najpóźniej w terminie licytacji (por. art. 954 pkt 2 k.p.c.), jak również nie jest objęta należnością wymienioną w art. 1025 k.p.c. W związku z tym, podatek od towarów i usług nie może być objęty planem podziału i zaspokajany w kolejności, według zasad przewidzianych w art. 1025 i art. 1024 k.p.c.

Dodatkowo zauważyć należy, że dane statystyczne przedstawione na wezwanie Trybunału Konstytucyjnego przez Ministra Finansów nie potwierdzają braku faktycznych możliwości wykonania przez komorników sądowych obowiązku płatnika podatku od towarów i usług. Podstaw do tego stwierdzenia dostarczają wyniki badań dotyczących okresu od 2006 r. do 27 sierpnia 2010 r., przeprowadzonych przez izby skarbowe: w Bydgoszczy, w Łodzi, w Katowicach, w Rzeszowie, we Wrocławiu i w Zielonej Górze na

próbie obejmującej po pięciu komorników na terenie każdej izby, którzy najczęściej byli obowiązani do realizowania obowiązków płatnika. Z tych danych wynika, że komornicy w przeważającej większości dobrowolnie wykonali obowiązki płatnika podatku od towarów i usług od dokonywanej w trybie egzekucji dostawy nieruchomości będącej własnością dłużnika będącego podatnikiem tego podatku.

7. W kontekście dotychczasowych ustaleń Trybunał Konstytucyjny podtrzymał stanowisko wyrażone w wyroku z 13 października 2008 r., sygn. K 16/07 (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136), zgodnie z którym niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, że 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. W niniejszej sprawie wątpliwości interpretacyjne dotyczyły nie tyle i nie przede wszystkim art. 18 ustawy o VAT, ile całokształtu unormowań związanych z wykonaniem przez komorników sądowych obowiązku płatnika podatku od towarów i usług od dokonywanej w trybie egzekucji dostawy nieruchomości będącej własnością dłużnika. Niemniej jednak wyżej przytoczony pogląd wyrażony w wyroku o sygn. K 16/07 znajduje odpowiednie zastosowanie także w niniejszej sprawie.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.