

Włodzimierz Nykiel* 

Michał Wilk** 

SPRZEDAŻ LICYTACYJNA A PRZESŁANKI ZASTOSOWANIA ART. 108 UST. 1 USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Streszczenie. Celem artykułu jest ustalenie warunków nałożenia obowiązku zapłaty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług na komornika dokumentującego dokonaną sprzedaż licytacyjną fakturą VAT w sytuacji, w której organ podatkowy uznaje, że faktura ta nie dokumentuje rzeczywistego zdarzenia gospodarczego. Artykuł koncentruje się na sankcyjno-prewencyjnym charakterze prawnym normy z art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług w kontekście prawnej roli komornika w systemie poboru tego podatku w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE, sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego.

Słowa kluczowe: VAT, komornik, faktura

* Profesor, kierownik Katedry Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: wnykiel@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0003-1617-0621>

** Doktor, adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, doradca podatkowy, e-mail: mwilk@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-7898-5220>

1. UWAGI WSTĘPNE

Artykuł 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ ustanawia obowiązek zapłaty podatku wykazanego w wystawionej fakturze VAT. W myśl tego przepisu: „w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty”.

Regulacja ta stanowi implementację art. 203 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej², w świetle którego „każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT”.

Cytowany art. 108 ust. 1 u.p.t.u. nie został ograniczony podmiotowo. W związku z tym w praktyce zrodziło się pytanie o warunki jego stosowania w sytuacji sprzedaży licytacyjnej dokumentowanej fakturą VAT wystawianą przez komornika działającego w charakterze płatnika podatku. W szczególności chodzi o przypadki, w których organ podatkowy stwierdza, że wystawiona przez komornika faktura VAT nie dokumentuje rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, oraz o sytuacje, w których doszło do naruszenia procedur postępowania egzekucyjnego.

2. CHARAKTER PRAWNY ART. 108 U.P.T.U.

Norma prawna wynikająca z zacytowanego na wstępie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. ma charakter prewencyjno-sankcyjny, a jej celem jest zapobieżenie utracie wpływów budżetowych oraz dyscyplinowanie podatników.

W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) podkreśla się wyraźnie, że w sytuacji, w której wystawca faktury we właściwym czasie wyeliminował ryzyko jakichkolwiek strat we wpływach podatkowych, zasada neutralności podatku od wartości dodanej wymaga, by podatek, który został nieprawidłowo zafakturowany, mógł być skorygowany bez uzależniania tej korekty od warunku działania wystawcy faktury w dobrej wierze³. Wskazuje to jednoznacznie na dominujący, prewencyjny cel art. 203 Dyrektywy VAT oraz art. 108 u.p.t.u. Z wyroku w sprawie C-454/98 wynika,

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 931, dalej: u.p.t.u.

² Dz.U.UE.L.2006.347.1, dalej: Dyrektywa VAT.

³ Zob. wyrok TSUE z dnia 19 września 2000 r. w sprawie Schmeink & Cofreth, AG C-454/98.

że wystawca faktury może wyeliminować wadliwą fakturę z obrotu prawnego, jeśli Skarb Państwa nie poniósł żadnej szkody z tego tytułu⁴.

W literaturze zaznacza się przy tym, że mimo dopuszczenia możliwości stosowania sankcji za wystawienie „pustej” faktury konieczne jest zachowanie w tym zakresie zasady proporcjonalności. Wymaga ona, aby sankcja była współmierna do przewinienia bądź naruszenia przepisów. W konsekwencji sankcyjny podatek nie powinien być nakładany na wystawcę faktury w sytuacji, w której naruszenie przepisów instrumentalnych (w zakresie wystawiania faktur VAT) nie doprowadziło do negatywnych skutków dotyczących wywiązywania się z obowiązków o charakterze fundamentalnym (tj. obowiązku zapłaty podatku)⁵. Innymi słowy, jeśli w danej sprawie nie doszło do uchylenia się od zapłaty podatku, nałożenie sankcyjnego podatku byłoby samo w sobie nieproporcjonalne.

W wyroku z dnia 6 listopada 2003 r. w połączonych sprawach C-78/02 Elliniko Dimosio v. Maria Karageorgou, C-79/02 Katina Petrova i C-80/02 Loukas Vlachos TSUE zauważył, że korekta faktury jest możliwa w sytuacji, w której mimo wystawienia faktury nie było możliwości uszczuplenia należności podatkowych⁶.

3. WARUNKI ZASTOSOWANIA ART. 108 UST. 1 U.P.T.U.

W STOSUNKU DO KOMORNIKA DZIAŁAJĄCEGO JAKO PŁATNIK PODATKU

Jak już wspomniano, w świetle art. 108 ust. 1 u.p.t.u. podmiot, który wystawił fakturę VAT z wykazaną kwotą podatku, jest zobowiązany do jego zapłaty. W związku z tym pojawia się pytanie o sposób zastosowania tej regulacji prawnej w sytuacji, w której fakturę VAT wystawia komornik w imieniu i na rachunek dłużnika. W szczególności ustalenia wymaga, czy odpowiedzialność za zapłatę podatku z takiej faktury ponosi podatnik czy komornik (płatnik) – jako jej wystawca.

W praktyce można spotkać się z różnymi stanami faktycznymi, w których faktura wystawiona przez komornika jest wadliwa. Najczęściej spotkać się można z sytuacją, w której faktura dokumentuje dostawę nieruchomości zwolnioną z podatku od towarów i usług (względnie niepodlegającą temu

⁴ Zob. także T. Michalik, *Komentarz do art. 108*, Warszawa 2021.

⁵ Zob. szerzej: K. Lasiński-Sulecki, *Glosa do wyroku TK z dnia 19 września 2000 r., C-454/98*, LEX/el.

⁶ Zob. także wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA): z dnia 18 kwietnia 2012 r., sygn. I FSK 813/11 oraz z dnia 18 grudnia 2012 r., sygn. I FSK 166/12.

podatkowi), ale komornik błędnie kwalifikuje daną dostawę jako opodatkowaną tym podatkiem. Można wyobrazić sobie jednak również przypadek wystawienia przez komornika faktury VAT niedokumentującej żadnego zdarzenia gospodarczego (umyślnie bądź nieumyślnie, a także w wyniku wprowadzenia w błąd przez strony transakcji).

W orzecznictwie pojawiły się w tym zakresie dwie linie orzecznicze. W należącym do pierwszej z nich wyroku NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r. (I FSK 359/12) stwierdzono, że art. 108 ust. 1 u.p.t.u. nie daje podstaw „do obciążania podatkiem osoby, która nie występuje na fakturze, lecz jest faktycznym jej autorem, bo interpretacji tego przepisu trzeba dokonywać w powiązaniu z celem, który realizuje. Wiąże się on ze szczególną rolą faktury jako sformalizowanym dokumentem (z istotnymi danymi, które są na niej ujawnione) w obrocie prawnym”. Zdaniem sądu art. 108 ust. 1 u.p.t.u. „odnosi się do osoby, która widnieje na fakturze jako jej wystawca, tj. dokonujący sprzedaży”. W tym kontekście nie byłoby żadnych podstaw do obciążenia komornika odpowiedzialnością z art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Jedynie dłużnik mógłby być adresatem decyzji określającej wysokość podatku z tego tytułu.

W ramach drugiej linii orzeczniczej wyrażono pogląd, że „nie jest [...] wystawcą faktury zobowiązanym do zapłaty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. podmiot, którego danymi bezprawnie posłużono się w treści faktury, a zatem podmiot, pod który bezprawnie »podszył się« inny podmiot”⁷. Sprawa dotyczyła osoby, która samodzielnie, bez wiedzy i zgody podatnika, posługując się jego pieczęcią firmową, wystawiła wiele faktur sprzedażowych. Podobny pogląd wyrażony został w wyroku NSA z dnia 23 października 2019 r. (I FSK 1037/17), który dotyczył podobnego stanu faktycznego.

W stanie faktycznym, w którym faktura VAT z tytułu egzekucyjnej dostawy nieruchomości została błędnie wystawiona przez komornika (w wyniku błędnej oceny stanu faktycznego przez komornika), Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) w Gliwicach w wyroku z dnia 18 grudnia 2015 r. (III SA/Gl 179/15) stwierdził, że „stosunek prawnopodatkowy pomiędzy organem podatkowym a stroną [dłużnikiem – przyp. autorów] nie powstał (jako że nie była ona podatnikiem), nie powstał zatem także obowiązek »płatnika« do wystawienia faktury i zapłaty podatku (skoro bowiem nie istniał ani podatnik, ani obowiązek podatkowy, komornik z tytułu tej sprzedaży nie był w istocie płatnikiem)”. W konsekwencji w takim stanie

⁷ Wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2017 r., I FSK 1459/15.

faktycznym (błąd komornika) zdaniem sądu sankcyjnym podatkiem powinien być obciążony komornik, a nie dłużnik. Podobne stanowisko przedstawił WSA w Warszawie w wyroku z dnia 12 czerwca 2019 r. (III SA/Wa 2954/18).

Analiza orzecznictwa sądowego w tym zakresie prowadzi do wniosku, że część składów orzekających przychyła się do możliwości obciążenia komornika odpowiedzialnością za wystawienie wadliwej faktury na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Trzeba jednak wyraźnie zwrócić uwagę na charakter spraw, w których zapadły te wyroki. Chodziło w nich bowiem o to, czy podatnicy mogą uwolnić się od odpowiedzialności z art. 108 ust. 1 u.p.t.u. w sytuacjach, w których – upraszczając – wystawienie przez inny podmiot faktury VAT nie nastąpiło z przyczyn leżących po ich stronie. Sądy – w ramach drugiej z przedstawionych wyżej linii orzeczniczych – przyjęły, że w takich sytuacjach co do zasady odpowiedzialność ponosić będzie wystawca faktury. Wydaje się, że jest to stanowisko zgodne z sankcyjno-prewencyjną rolą, jaką w systemie VAT pełni art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Tak więc jeśli już mówimy o rozbieżności w orzecznictwie sądowym w tym zakresie, to dotyczy ona spraw, w których wadliwość faktury spowodowana była przyczynami leżącymi po stronie komornika. W takich sytuacjach w części orzeczeń sądy administracyjne dopuszczają nałożenie na komornika obowiązku zapłaty podatku na podstawie art. 108 u.p.t.u.

Trzeba jednak wyraźnie podkreślić, że taka wykładnia tego przepisu nakazywałaby przyjąć, że w sytuacji, w której wystawca faktury został wprowadzony w błąd przez podatnika, nie może być mowy o jego odpowiedzialności za wystawienie wadliwej faktury i nałożeniu na ten podmiot obowiązku zapłaty podatku na podstawie art. 108 u.p.t.u.

Przykładem takiej sytuacji może być sformułowane przez podatnika polecenie wystawienia faktury określonej treści przez podmiot upoważniony do wystawiania faktur. Analogicznie – komornik wystawiający fakturę VAT z tytułu dokonanej sprzedaży egzekucyjnej nie może ponosić odpowiedzialności z art. 108 ust. 1 u.p.t.u. w sytuacji, w której okazałoby się, że transakcja dotknięta jest nieprawidłowościami, które skutkują tym, że w sprawie nie doszło do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel (np. w przypadku, w którym doszło do „zмовy” pomiędzy dłużnikiem i wierzycielem) – o ile z materiału dowodowego nie wynika, że wiedział on o tych nieprawidłowościach.

Takie podejście do interpretacji art. 108 ust. 1 u.p.t.u. jest nie tylko zbieżne z obydwojma wyżej zaprezentowanymi liniami orzeczniczymi

polskich sądów administracyjnych, ale także odpowiada wyrokowi Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 listopada 2010 r. (P 44/07) oraz TSUE z dnia 26 marca 2015 r. w sprawie C-499/13 Marian Manikowski.

Trzeba przy tym zauważyć, że jeśli celem art. 108 ust. 1 u.p.t.u. ma być dyscyplinowanie wystawców faktur do staranności przy ich wystawianiu, to jak pogodzić z tym celem praktykę obciążania odpowiedzialnością z tego przepisu komorników niemających świadomości ewentualnych nieprawidłowości po stronie dłużników i wierzycieli. Byłoby to rażąco sprzeczne nie tylko z wykładnią celowościową tego unormowania, ale także z zasadą proporcjonalności.

4. ELEMENTY POJĘCIA DOSTAWY TOWARÓW NA GRUNCIE SYSTEMU VAT A PODSTAWY PRAWNE WYDANIA DECYZJI Z ART. 108 U.P.T.U.

W świetle art. 5 ust. 1 u.p.t.u. opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

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

Co istotne, zgodnie z art. 5 ust. 2 u.p.t.u. czynności wymienione powyżej podlegają opodatkowaniu „niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa”. Stanowi to wyraz przyjęcia w polskiej konstrukcji podatku od towarów i usług koncepcji przewagi ekonomicznej treści czynności nad jej prawną formą.

Jedną z podstawowych czynności rodzących powstanie obowiązku podatkowego w VAT jest dostawa towarów. Czynność ta została zdefiniowana w art. 7 ust. 1 jako „przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel”. Przepis ten stanowi implementację art. 14 ust. 1 Dyrektywy VAT, w myśl którego „»dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”⁸.

⁸ W wersji anglojęzycznej Dyrektywy VAT: „the transfer of the right to dispose of tangible property as owner”.

W jednolitym w tym zakresie orzecznictwie TSUE podkreśla się, że dla uznania, iż w danym przypadku doszło do opodatkowanej VAT dostawy towarów, nie ma znaczenia, czy doszło do przeniesienia własności w rozumieniu prawa danego państwa członkowskiego⁹. W wyroku z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV TSUE wskazał, że „dostawa towarów nie odnosi się do zbycia prawa własności zgodnie z procedurami przewidzianymi w obowiązującym prawie krajowym, lecz obejmuje wszelkie zbycie majątku rzeczowego przez jedną stronę, która upoważnia drugą stronę do dysponowania w rzeczywistości tym majątkiem, tak jakby była jego właścicielem. Ten pogląd zgodny jest z celem dyrektywy, która została opracowana między innymi w celu oparcia wspólnego systemu VAT na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu. Celowi temu mogłaby zagrozić sytuacja, gdyby warunek zaistnienia dostawy towarów – będącej jedną z trzech transakcji podlegających opodatkowaniu – różnił się w poszczególnych państwach członkowskich, jak to ma miejsce w przypadku warunków rządzących przeniesieniem prawa własności w prawie cywilnym”¹⁰.

Uzasadnieniem takiej konstrukcji podstawowej dla podatku od wartości dodanej transakcji, jaką jest dostawa towarów, jest potrzeba harmonizacji systemu VAT w obrębie Unii Europejskiej. Gdyby uznanie danej czynności za dostawę towarów warunkowane było spełnieniem szczególnych przesłanek kształtowanych np. przez prawo cywilne danego państwa członkowskiego, to nieuniknione byłoby zaistnienie przypadków, w których ta sama czynność byłaby odmiennie traktowana na potrzeby VAT w różnych państwach. Z punktu widzenia celów, jakim przyświecało wprowadzenie wspólnego systemu VAT (neutralność, promocja rozwoju rynku wewnętrznego itd.), byłoby to zjawisko wysoce niepożądane.

W literaturze wskazuje się, że kluczowym elementem dostawy towarów jest przejście faktycznej kontroli nad rzeczą i możliwości dysponowania nią¹¹. Dostawa towarów sprowadza się zatem do przeniesienia ekonomicznego władztwa nad towarem – konsekwencje cywilnoprawne dokonanej czynności są zatem drugorzędne.

⁹ Zob. także wyroki TSUE z dnia 21 listopada 2013 r. w sprawie C-494/12 Dixons Retail plc oraz z dnia 3 czerwca 2010 r. w sprawie C-237/09 państwo belgijskie v. Nathalie De Fruytier.

¹⁰ T. Michalik, *VAT. Komentarz do art. 108*.

¹¹ Ibidem.

Z unijną koncepcją dostawy towarów, rozumianą jako przejście ekonomicznego władztwa nad rzeczą, koresponduje art. 5 ust. 2 u.p.t.u. Zgodnie z tym przepisem czynności podlegające opodatkowaniu VAT (a zatem także dostawa towarów) są objęte podatkiem „niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa”.

Jak już wspomniano, art. 108 u.p.t.u. ma zastosowanie wówczas, gdy wystawiona przez dany podmiot faktura VAT nie dokumentuje rzeczywistego zdarzenia gospodarczego. Innymi słowy, jeśli faktura dokumentuje dokonanie dostawy towarów w rozumieniu art. 7 u.p.t.u., to nie może być mowy o zastosowaniu art. 108 u.p.t.u.

W konsekwencji kluczowym elementem, który należy ustalić w postępowaniu podatkowym, którego celem jest zweryfikowanie poprawności rozliczeń danego podmiotu na gruncie VAT, jest potwierdzenie, czy w odniesieniu do danej czynności dokumentowanej fakturą VAT doszło do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Z drugiej strony poprawność, prawidłowość czy zgodność ze szczegółowymi zasadami dokonywania czynności prawnej, wyznaczonymi przez przepisy szczególne prawa cywilnego czy postępowania cywilnego, nie ma znaczenia prawnego dla ustalenia, czy w sprawie doszło do dokonania dostawy towarów.

Abstrahując w tym miejscu od bogatego orzecznictwa TSUE i polskich sądów administracyjnych odnoszących się do tzw. dobrej wiary w VAT, trzeba zwrócić uwagę na szczególny status komornika. W świetle art. 18 u.p.t.u. komornik, dokonując sprzedaży licytacyjnej, działa w charakterze płatnika. Jest zatem zobowiązany do obliczenia, pobrania oraz wpłacenia podatku z tytułu dostawy egzekucyjnej na rachunek właściwego organu podatkowego. W literaturze trafnie wskazuje się, że celem regulacji, które nakładają na komornika sądowego obowiązki płatnika, jest zapewnienie skutecznego poboru podatku. Ma to szczególne znaczenie w odniesieniu do dostawy egzekucyjnej, w ramach której podatnikiem jest dłużnik, a więc podmiot, co do solidności którego można mieć uzasadnione wątpliwości¹².

W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 listopada 2010 r. (P 44/07) wyraźnie wskazano, że komornik jest jedynie „podmiotem pośredniczącym” pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem, „wyręczającym” podatnika w wykonaniu ciężącego na nim obowiązku podatkowego. W orzeczeniu tym Trybunał Konstytucyjny badał zgodność z Konstytucją RP regulacji nakładających na komorników sądowych obowiązki płatnika podatku.

¹² Zob. A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2020.

Elementem oceny zgodności z Konstytucją RP art. 18 u.p.t.u. było ustalenie, czy komornik sądowy w praktyce ma faktyczną i prawną możliwość realizacji obowiązków płatnika podatku. Trybunał Konstytucyjny nie dopatrzył się sprzeczności tej regulacji z ustawą zasadniczą właśnie dlatego, że w toku analizy prawnej doszedł do wniosku, iż komornicy mają możliwość wywiązania się z obowiązków nałożonych na nich przez prawo w tym zakresie.

Warto zauważyć, że również TSUE przeprowadził analizę legalności art. 18 u.p.t.u. – tu: z Dyrektywą VAT. W wyroku z dnia 26 marca 2015 r. w sprawie C-499/13 Marian Manikowski TSUE podkreślił, że art. 18 u.p.t.u. jest zgodny z prawem unijnym – choć pod pewnymi warunkami. Trybunał zaznaczył, że „zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona przepisowi prawa krajowego, na podstawie którego komornik sądowy odpowiada całym swoim majątkiem za kwotę podatku od wartości dodanej od kwoty uzyskanej ze sprzedaży nieruchomości dokonanej w trybie egzekucji w wypadku, gdy nie wykona on obowiązku pobrania i wpłacenia tego podatku, pod warunkiem że dany komornik sądowy faktycznie posiada wszelkie instrumenty prawne w celu wykonania tego obowiązku”. Oznacza to, że niezgodne z prawem unijnym byłoby ustanowienie takich regulacji krajowych, które nakładałyby na komornika obowiązki płatnika podatku z tytułu dokonywanych dostaw w ramach postępowania egzekucyjnego w sytuacji, w której komornik nie miałby instrumentów faktycznych i prawnych służących wykonaniu tych obowiązków¹³.

Uderzająca zbieżność poglądów polskiego Trybunału Konstytucyjnego oraz TSUE w tym zakresie prowadzi do wniosku, że działanie organu władzy państwowej, które prowadziłyby do nałożenia na komornika obowiązków niemożliwych do spełnienia, byłoby sprzeczne z Konstytucją RP oraz unijną zasadą proporcjonalności.

Warto przy tym podkreślić, że w sytuacji, w której komornik pobrał podatek i wpłacił go na rachunek właściwego urzędu skarbowego, nie istnieje ryzyko uszczuplenia należności podatkowych Skarbu Państwa. Jeśli tak, to rola komornika – jako płatnika – została odegrana. Jak już wspominaliśmy, elementem normy z art. 108 u.p.t.u. powinno być ustalenie, czy w danej sprawie istnieje zagrożenie naruszenia interesu Skarbu Państwa. Jest to wykluczone w sytuacji, w której komornik wpłaca należny podatek na rachunek właściwego urzędu skarbowego.

¹³ A. Wesołowska, *Status komornika na gruncie podatku VAT. Glosa do wyroku TS z dnia 26 marca 2015 r., C-499-13*, LEX/el.

Dostawa towarów to przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Wynika to bezpośrednio z art. 7 ust. 1 u.p.t.u., dyrektywy VAT, co potwierdza i rozwija bogate orzecznictwo TSUE i polskich sądów administracyjnych oraz doktryna podatkowa. Nie ulega wątpliwości, że stwierdzenie istnienia ewentualnej „zmowy” pomiędzy stronami transakcji, mającej na celu uzyskanie korzyści podatkowych, nie może mieć znaczenia prawnego dla ustalenia, czy w sprawie doszło w ogóle do dokonania dostawy towarów.

Obciążenie komornika odpowiedzialnością za ewentualną wadliwość transakcji stałoby wówczas w jaskrawej sprzeczności z tezami wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 listopada 2010 r. (P 44/07) oraz TSUE w sprawie C-499/14. W orzeczeniach tych warunkowo dopuszczono zgodność odpowiednio: z Konstytucją RP oraz zasadą neutralności VAT nałożenia na komorników obowiązków płatnika podatku od towarów i usług. Trybunał Konstytucyjny oraz TSUE wskazały wyraźnie, że wymogiem dopuszczalności art. 18 u.p.t.u. jest zagwarantowanie faktycznych możliwości wywiązania się przez komornika z obowiązków płatnika nałożonych tym przepisem oraz odpowiednimi przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁴. Przykładowo – wydaje się, że można wymagać od komornika ustalenia stanu faktycznego niezbędnego do opodatkowania VAT dostawy nieruchomości (np. ustalenia statusu dłużnika jako podatnika VAT). W tym zakresie część sądów administracyjnych dopuszcza nawet zastosowanie względem komornika art. 108 ust. 1 u.p.t.u. w razie wystawienia faktury VAT z naliczonym podatkiem w sytuacji, w której transakcja nie podlegała opodatkowaniu.

Trzeba jednak bardzo wyraźnie podkreślić, że w przypadku, w którym komornik wystawia fakturę VAT, co do której organ podatkowy twierdzi, że nie dokumentuje rzeczywistego zdarzenia gospodarczego – decyzja z art. 108 ust. 1 u.p.t.u. może być wydana wyłącznie względem dłużnika – o ile komornik nie wiedział o ewentualnych nieprawidłowościach leżących po stronie dłużnika (ewentualnie dłużnika i wierzyciela).

Wydanie decyzji na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. względem komornika w sytuacji, w której podstawą jest domniemana przez organ podatkowy „zmowa” pomiędzy wierzycielami a dłużnikami, stanowi jaskrawe, widoczne „na pierwszy rzut oka” naruszenie Konstytucji RP oraz zasady neutralności w VAT.

¹⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.

BIBLIOGRAFIA

Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2020.

Lasiński-Sulecki K., *Glosa do wyroku TK z dnia 19 września 2000 r., C-454/98*, LEX/el.

Michalik T., *VAT. Komentarz do art. 108*, Warszawa 2021.

Wesołowska A., *Status komornika na gruncie podatku VAT. Glosa do wyroku TS z dnia 26 marca 2015 r., C-499-13*, LEX/el.

AUCTION SALE AND PREREQUISITES FOR APPLICATION OF ARTICLE 108 PARAGRAPH 1 OF THE VAT ACT

Summary. The purpose of the article is to determine the conditions for imposing an obligation to pay tax under Article 108 Section 1 of the Law on Goods and Services Tax on a bailiff who documents an auction sale with VAT invoice in a situation where the tax authority considers that the invoice does not document a real economic event. The article focuses on the sanction-preventive legal nature of the provision of Article 108 paragraph 1 of the Law on Goods and Services Tax in the context of the legal role of the bailiff in the system of collection of this tax in the light of case law of the Court of Justice of the EU, administrative courts and the Constitutional Court.

Keywords: VAT, bailiff, invoice