

Uchwała z dnia 7 maja 2010 r., III CZP 20/10

Sędzia SN Kazimierz Zawada (przewodniczący, sprawozdawca)

Sędzia SN Marek Sychowicz

Sędzia SA Jan Futro

Sąd Najwyższy w sprawie z powództwa Skarbu Państwa reprezentowanego przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w P. przeciwko Krzysztofowi M. o zobowiązanie pozwanego do znoszenia zaspokojenia się przez powoda z przedmiotu zastawu skarbowego, po rozstrzygnięciu w Izbie Cywilnej na posiedzeniu jawnym w dniu 7 maja 2010 r. zagadnienia prawnego przedstawionego przez Sąd Okręgowy w Lublinie postanowieniem z dnia 27 stycznia 2010 r.:

„Czy dopuszczalna jest droga sądowa w sprawie z powództwa wierzyciela podatkowego przeciwko właścicielowi przedmiotu obciążonego zastawem skarbowym, nie będącemu dłużnikiem osobistym, w celu zaspokojenia się przez wierzyciela podatkowego z przedmiotu zastawu skarbowego?”

podjął uchwałę:

Zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego następuje na podstawie wydanego przeciwko podatnikowi administracyjnego tytułu wykonawczego także wtedy, gdy właścicielem tego przedmiotu nie jest podatnik.

Uzasadnienie

W pozwie z dnia 7 lipca 2009 r. Skarb Państwa – Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. wniósł o zobowiązanie Krzysztofa M. do znoszenia zaspokojenia z przedmiotu zastawu skarbowego, ustanowionego na autokarze w dniu 28 grudnia 2004 r., gdy jego właścicielem był Andrzej T. – podatnik. W dniu 20 grudnia 2005 r. Adam T. sprzedał autokar Krzysztofowi M., który starał się o wykreślenie go z Centralnego Rejestru Zastawów Skarbowych, ale jego starania nie odniosły skutku. Skarga na niekorzystny dla Krzysztofa M. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu

Administracyjnego z dnia 13 czerwca 2008 r., II FSK 553/07. Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. wezwał Krzysztofa M. do zapłaty należności zabezpieczonej zastawem skarbowym na autokarze w kwocie 37 451,12 zł, na poczet należności głównej uzyskał jednak dotychczas tylko kwotę 139,10 zł.

Sąd Rejonowy postanowieniem z dnia 20 lipca 2009 r. odrzucił pozew ze względu na niedopuszczalność drogi sądowej, wyjaśniając, że zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego następuje w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym.

Sąd Okręgowy w toku rozpoznawania zażalenia Skarbu Państwa powziął wątpliwość, czy dopuszczalna jest droga sądowa w sprawie z powództwa wierzyciela podatkowego przeciwko niebędącemu dłużnikiem osobistym właścicielowi przedmiotu obciążonego zastawem skarbowym o zaspokojenie się z tego przedmiotu. Z ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (jedn. tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm. – dalej: "Ord.pod.") wynika, że zastaw skarbowy jest skuteczny wobec każdorazowego właściciela przedmiotu zastawu (art. 42 § 3), a zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego następuje w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym (art. 42 § 7). Według ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (jedn. tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm. – dalej: "u.p.e.a."), prowadzenie egzekucji administracyjnej jest możliwe tylko na podstawie administracyjnego tytułu wykonawczego (art. 26 § 1). Zdaniem Sądu Okręgowego, w obowiązującym stanie prawnym brak jednak podstaw do wydania administracyjnego tytułu wykonawczego przeciwko osobie, która odpowiada z mocy zastawu skarbowego, a nie jest podatnikiem. W szczególności nie można wydać tytułu wykonawczego przeciwko właścicielowi przedmiotu zastawu skarbowego niebędącemu podatnikiem na podstawie przepisów o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. Nie jest też możliwe prowadzenie egzekucji administracyjnej przeciwko niebędącemu podatnikiem właścicielowi przedmiotu zastawu skarbowego na podstawie tytułu wykonawczego wydanego przeciwko podatnikowi, gdyż przepisy dotyczące egzekucji z ruchomości nie pozwalają na zajęcie rzeczy niebędącej własnością zobowiązanego. W tej sytuacji, w ocenie Sądu Okręgowego, może być uzasadnione dopuszczenie zaspokojenia się wierzyciela podatkowego z przedmiotu zastawu skarbowego niebędącego własnością podatnika w egzekucji sądowej.

Zastaw skarbowy jest postacią zastawu, zgodnie zaś z art. 312 k.c. zaspokojenie zastawnika następuje według przepisów o sądowym postępowaniu egzekucyjnym.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zastaw skarbowy regulują przepisy zawarte w rozdziale 3 Ordynacji podatkowej (art. 41-46), dotyczącym zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Regulacja ta ma odpowiednie zastosowanie także do zastawu, o którym mowa w art. 27 ust. 1 w związku z art. 32 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jedn. tekst: Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 ze zm.).

Zgodnie z art. 41 § 1 Ord.pod. – stosowanym odpowiednio w myśl § 3 również do należności przypadających od płatników lub inkasentów, następców prawnych oraz osób trzecich odpowiadających za zaległości podatkowe – Skarbowi Państwa i jednostkom samorządu terytorialnego z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2, a także z tytułu zaległości podatkowych stanowiących ich dochód oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości przysługuje zastaw skarbowy – z zastrzeżeniem § 2 – na wszystkich będących własnością podatnika oraz stanowiących współwłasność łączną podatnika i jego małżonka rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, jeżeli wartość poszczególnych rzeczy lub praw wynosi w dniu ustanowienia zastawu co najmniej kwotę określoną w obwieszczeniu ogłoszonym na podstawie art. 119 § 2 Ord.pod. Zastaw ten jest, co sugeruje już jego nazwa, skuteczny – stosownie do art. 42 § 3 Ord.pod. – tak jak unormowane w art. 306-335 k.c. prawo o odpowiadającej mu nazwie, wobec każdorazowego właściciela przedmiotu zastawu, a ściślej, wobec każdorazowego uprawnionego, któremu przysługuje prawo będące przedmiotem zastawu, z pierwszeństwem przed prawami jego wierzycieli osobistych. Do powstania tego zastawu konieczny jest wpis do rejestru zastawów skarbowych, zastaw ten bowiem powstaje z dniem dokonania wpisu do rejestru zastawów skarbowych (art. 42 § 1 Ord.pod.).

O dokonaniu wpisu urząd skarbowy zawiadamia podatnika, płatnika lub inkasenta, następcę prawnego lub osobę trzecią odpowiadającą za zaległości podatkowe (art. 42 § 6 Ord.pod.). Wpis zastawu skarbowego może być dokonany na podstawie doręczonej decyzji, jednej z wymienionych w art. 44 § 1 Ord.pod., lub na podstawie deklaracji wykazującej zobowiązanie podatkowe powstające z mocy prawa, gdy zobowiązanie to nie zostało wykonane w określonym czasie, licząc od

upływu terminu płatności (art. 44 § 2 Ord.pod.). Ze względu na potrzebę zapewnienia pewności obrotu rzeczami i prawami, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego, osobom zainteresowanym udostępniane są wypisy z rejestru zastawów skarbowych. Zainteresowany może zwrócić się do organu prowadzącego rejestr o wydanie wypisu z rejestru zawierającego informację o obciążeniu określonych rzeczy lub praw zastawem skarbowym oraz o wysokości zabezpieczonego zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej (art. 46 § 6 Ord.pod.).

Jak wynika z art. 41 § 1 Ord.pod., co potwierdza także art. 42a § 1 Ord.pod., zastaw skarbowy może powstać tylko na rzeczach ruchomych lub zbywalnych prawach majątkowych osoby zobowiązanej do spełnienia świadczenia podatkowego, stanowiących co najmniej przedmiot jej wspólności majątkowej małżeńskiej. Możliwość obciążenia zastawem skarbowym tylko ruchomości i praw majątkowych osoby zobowiązanej do świadczenia podatkowego łączy się ściśle z funkcją zabezpieczającą ustanowienia zastawu skarbowego. Funkcja ta przejawia się w tym, że z przedmiotów wchodzących w skład majątku zobowiązanego, którym ponosi on odpowiedzialność osobistą za swoje zobowiązania o charakterze podatkowym, wierzyciel podatkowy po obciążeniu tych przedmiotów zastawem skarbowym dzięki skuteczności tego zastawu wobec każdorazowego ich właściciela może się zaspokoić, choćby przedmioty te już wyszły z majątku zobowiązanego. Kwestia, w jakim trybie następuje zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego nie była do dnia 1 stycznia 2003 r. wyraźnie rozstrzygnięta, choć istniały mocne wskazówki przemawiające za właściwością egzekucji administracyjnej (zob. art. 27 § 1 pkt 4 u.p.e.a.).

Według art. 42 § 7 Ord.pod., dodanego z mocą od dnia 1 stycznia 2003 r., zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Przepis ten nie rozróżnia jednak przypadku, w którym właścicielem przedmiotu zastawu skarbowego jest osoba zobowiązana do spełnienia świadczenia podatkowego, oraz przypadku, w którym właścicielem przedmiotu zastawu skarbowego jest osoba niezobowiązana do spełnienia świadczenia podatkowego, należy zatem przyjąć, że dotyczy obu tych przypadków. Jego praktyczne znaczenie ujawnia się przede wszystkim w odniesieniu do drugiego przypadku, ponieważ w pierwszym zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego może nastąpić już na zasadach ogólnych ze

względu na przynależność tego przedmiotu do majątku zobowiązanego, którym ponosi on odpowiedzialność osobistą za swoje zobowiązania o charakterze podatkowym, nie ulega zaś wątpliwości, że w tym zakresie właściwa jest egzekucja administracyjna. Zgodnie z zasadą, że w egzekucji administracyjnej realizowane są administracyjne tytuły wykonawcze (por. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 9 lipca 2009 r., III CZP 44/09, OSNC 2010, nr 2, poz. 27), podstawą zaspokojenia z przedmiotu zastawu skarbowego w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym powinien być administracyjny tytuł wykonawczy (art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 § 1 u.p.e.a.).

Gdy właścicielem przedmiotu zastawu skarbowego jest podatnik, zaspokojenie z tego przedmiotu następuje niewątpliwie na podstawie administracyjnego tytułu wykonawczego wydanego przeciwko podatnikowi (art. 27 § 1 pkt 2 u.p.e.a.). Administracyjny tytuł wykonawczy wydany przeciwko podatnikowi uzasadnia jednak prowadzenie egzekucji administracyjnej w celu zaspokojenia się z przedmiotu zastawu skarbowego także wtedy, gdy właścicielem tego przedmiotu jest inna osoba niż podatnik. Niedopuszczalność prowadzenia egzekucji administracyjnej z przedmiotu zastawy skarbowego na podstawie administracyjnego tytułu wykonawczego wydanego przeciwko podatnikowi w przypadku, gdy nie jest on właścicielem tego przedmiotu, przy jednoczesnej niemożności wydania administracyjnego tytułu wykonawczego przeciwko osobie będącej właścicielem tego przedmiotu, oznaczałaby, że interwencja ustawodawcy polegająca na dodaniu do art. 42 Ord.pod. przepisu § 7, stanowiącego, iż zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, uczyniłaby zastaw skarbowy w praktycznie doniosłym zakresie instytucją martwą. Wniosek o niedopuszczalności prowadzenia egzekucji administracyjnej z przedmiotu zastawu skarbowego na podstawie administracyjnego tytułu wykonawczego wydanego przeciwko podatnikowi w przypadku, gdy nie jest on właścicielem tego przedmiotu, nie ma jednak uzasadnionych podstaw.

Zastaw skarbowy unormowany w art. 41-46 Ord.pod. zastąpił zastaw ustawowy, o którym była mowa w art. 23 i 49 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jedn. tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm. – dalej: "u.z.p."). Na tle art. 23 i 49 u.z.p. przyjmowano, że po zajęciu – w trybie art. 97 i nast. u.p.e.a. – przedmiotu zastawu znajdującego się we władaniu podatnika, egzekucja z tego przedmiotu na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego

przeciwko podatnikowi mogła być prowadzona, zgodnie z istotą zastawu, przejawiającą się w jego skuteczności wobec każdorazowego właściciela obciążonego przedmiotu, choćby podatnik nie był już właścicielem tego przedmiotu. Nie była w takim razie potrzebna do prowadzenia czynności egzekucyjnych dotyczących przedmiotu zastawu decyzja o odpowiedzialności właściciela przedmiotu zastawu za zobowiązania podatnika (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 14 marca 1997 r., I CKN 52/97, nie publ. oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 marca 1998 r., I SA/Lu 182/97, nie publ.). Celem wprowadzenia zastawu skarbowego było wyeliminowanie niepewności, jaką stwarzał zastaw ustawowy uregulowany w art. 23 i 49 u.z.p., w szczególności wskutek jego niejawności, a nie dokonanie zmiany w zakresie podstaw prowadzenia egzekucji z przedmiotu zastawu w razie przejścia jego własności na inną osobę niż osoba zobowiązana do spełnienia zabezpieczonego świadczenia podatkowego.

Trafny jest wyrażony w piśmiennictwie pogląd, że przedmiot zastawu skarbowego należy traktować jako zajęty w rozumieniu przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Zgodnie z art. 98 § 1 i 2 u.p.e.a., do zajęcia ruchomości dochodzi przez wpisanie jej do protokołu zajęcia, którego odpis doręcza się zobowiązanemu. Jeżeli chodzi o zastaw skarbowy, wymaganiom tym odpowiada wpis zastawu skarbowego do rejestru zastawów skarbowych, który zawiera dane identyfikujące przedmiot zastawu (§ 1 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2002 r. w sprawie rejestru zastawów skarbowych oraz Centralnego Rejestru Zastawów Skarbowych (Dz.U. Nr 240, poz. 2068 ze zm.), oraz przewidziane w art. 42 § 6 Ord.pod. zawiadomienie o dokonaniu wpisu do rejestru zastawów skarbowych. Nasuwa się tu porównanie z zajęciem zabezpieczającym (art. 1a pkt 19 u.p.e.a.); traktowanie przedmiotu zastawu skarbowego jako zajętego w rozumieniu przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji ma pełne uzasadnienie we wskazanej funkcji zabezpieczającej zastawu skarbowego. Skoro ustanowienie zastawu skarbowego służy przygotowaniu ewentualnego przyszłego przymusowego wykonania zabezpieczonego obowiązku, wykładnia przepisów, których zastosowanie w związku z tym zastawem wchodzi w grę, nie powinna pomijać tej jego funkcji, lecz pozostawać z nią w zgodzie.

Poza tym istota zastawu skarbowego pozostała taka sama, jak zastawu, który był unormowany w art. 23 i 49 u.z.p.; jest on skuteczny wobec każdorazowego właściciela przedmiotu zastawu, ta zaś jego cecha narzuca rozwiązanie dopuszczające zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego na podstawie wydanego przeciwko podatnikowi administracyjnego tytułu wykonawczego także wtedy, gdy podatnik przestał być właścicielem tego przedmiotu. Sens ustanowienia zastawu skarbowego na przedmiotach należących do majątku podatnika w okolicznościach uzasadniających traktowanie ich jako rzeczy lub praw zajętych jest przecież taki, aby zmiany właściciela tych przedmiotów nie stanowiły przeszkody do zaspokojenia się z nich przez wierzyciela podatkowego.

Do tego rozwiązania dostosowana jest określona w art. 27 § 1 u.p.e.a. treść tytułu wykonawczego. Zgodnie z tym przepisem, tytuł wykonawczy, obok oznaczenia wierzyciela i zobowiązanego, zawiera m.in. wskazanie zabezpieczenia należności pieniężnej przez ustanowienie zastawu skarbowego. Z wystawionego przeciwko podatnikowi tytułu wykonawczego dotyczącego zobowiązania zabezpieczonego zastawem skarbowym wynika więc, że zobowiązanie to może być zaspokojone także z przedmiotu obciążonego zastawem bez względu na to, czyją jest własnością.

Jednocześnie zapewniona jest odpowiednia ochrona interesów właściciela przedmiotu zastawu skarbowego niebędącego podatnikiem; nabywca określonych rzeczy lub praw, na których może być ustanowiony zastaw skarbowy, ma dzięki uregulowaniu zawartemu w art. 46 Ord.pod. możliwość dowiedzenia się, czy do takiego ich obciążenia doszło. Poza tym osoba, która uważa się za właściciela rzeczy lub podmiot innych praw, do których skierowano egzekucję z tytułu obciążenia zastawem skarbowym, kwestionująca to obciążenie, może wystąpić z żądaniem ich wyłączenia spod egzekucji w postępowaniu administracyjnym (art. 38 i 40 § 1 u.p.e.a.), a w razie nieuwzględnienia tego żądania, wytoczyć powództwo przed sąd według przepisów kodeksu postępowania cywilnego o ich zwolnienie spod egzekucji (art. 40 § 2 u.p.e.a.).

Z przeprowadzonej wykładni wynika, że rozstrzygając przedstawione zagadnienie prawne należało w podjętej na podstawie art. 390 § 1 k.p.c. uchwale orzec, iż zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego następuje na podstawie wydanego przeciwko podatnikowi administracyjnego tytułu wykonawczego także wtedy, gdy właścicielem tego przedmiotu nie jest podatnik.

