

Wyrok z dnia 3 października 2002 r.

III RN 152/00

Ustawowy zastaw powstały przed dniem 1 stycznia 1998 r., to jest przed datą wejścia w życie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), wygaś z mocy jej art. 327, bez względu na fazę postępowania egzekucyjnego, jeżeli przedmiot zastawu nie został wcześniej sprzedany.

Przewodniczący SSN Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Andrzej Kijowski (sprawozdawca), Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 3 października 2002 r. sprawy ze skargi „C.P.” Sp. z o.o. w W. na postanowienie Izby Skarbowej w Z.G. z dnia 3 sierpnia 1999 r. [...] w przedmiocie odmowy wyłączenia spod egzekucji ruchomości, na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 24 listopada 2000 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i sprawę przekazał Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e

[...] Urząd Skarbowy w Z.G., powołując się na przepis art. 49 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.), wydał w dniu 3 grudnia 1996 r. postanowienie o zabezpieczeniu zobowiązań Spółki „E.-W.” w Z.G. ul. W. z tytułu podatku od towarów i usług. Zabezpieczenia dokonano przez zajęcie ruchomości i innych praw majątkowych Spółki. Na liście zajętych ruchomości znalazło się pięć samochodów osobowych stanowiących własność Spółki C.P., a mianowicie: 1) Citroen AX 1. Oi Spot, rok prod.1996 [...]; 2) Citroen Saxo Ili SX, rok prod.1996 [...]; 3) Citroen ZX 1, 4i Audac, rok prod. 1996 [...]; 4) Citroen Xantia 1 6i X, rok prod. 1996 [...]; 5) Citroen Saxo 1.1 rok prod.

1996 [...]. Spółka C.P. wystąpiła więc w dniu 14 stycznia 1997 r. do [...] Urzędu Skarbowego w Z.G. z wnioskiem o wyłączenie przedmiotowych samochodów spod egzekucji. Urząd z powołaniem się na przepis art. 38 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (jednolity tekst: Dz.U. z 1991 r. Nr 36, poz. 161 ze zm.) oraz art. 49 ustawy o zobowiązaniach podatkowych wydał w dniu 13 stycznia 1997 r. postanowienie [...], w którym spod egzekucji wyłączył jeden z samochodów jako będący przedmiotem umowy użyczenia, natomiast odmówił wyłączenia czterech pozostałych zajętych samochodów, znajdujących się w Spółce „E.-W. w związku z umową przechowania. Na powyższe rozstrzygnięcie Spółka C.P. wniosła w dniu 7 marca 1997 r. zażalenie do Izby Skarbowej w Z.G., która postanowieniem z tegoż dnia [...] utrzymała w mocy zaskarżone orzeczenie.

Z dniem 31 grudnia 1997 r. przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych utraciły moc, wobec czego odpadła materialnoprawna podstawa dla ustawowego zastawu wynikającego z jej art. 49. Spółka C.P. złożyła zatem wniosek o wydanie zajętych samochodów. [...] Urząd Skarbowy w Z.G. postanowieniem z dnia 16 lutego 1998 r. [...] odmówił wyłączenia przedmiotowych samochodów spod egzekucji stwierdzając, że wygaśnięcie ustawowego zastawu powstałego przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) mogłoby nastąpić gdyby wcześniej nie zostały przeprowadzone czynności egzekucyjne. Ponieważ zabezpieczone samochody na podstawie tytułów wykonawczych z dnia 23 grudnia 1997 r. [...] zostały zajęte w dniu 24 grudnia 1997 r., to stwierdzono istnienie prawa zastawu przed dniem 1 stycznia 1998 r. Od tego postanowienia Spółka C.P. odwołała się do Izby Skarbowej w Z.G., podnosząc nieuwzględnienie przez organ podatkowy pierwszej instancji zmiany stanu prawnego, która dokonała się od dnia 1 stycznia 1998 r. Izba Skarbowa w Z.G. postanowieniem z dnia 9 kwietnia 1998 r. [...] uchyliła zaskarżone rozstrzygnięcie i umorzyła postępowanie w pierwszej instancji. W uzasadnieniu tego orzeczenia Izba Skarbowa stwierdziła, że Spółka C.P. wykorzystała już prawo do dwukrotnego wystąpienia w postępowaniu egzekucyjnym prowadzonym wobec „E.-W.”. Tym samym wyczerpała możliwość dwuinstancyjnego rozpatrzenia sprawy, a w żądaniu z dnia 20 stycznia 1998 r. nie powołała żadnych okoliczności faktycznych ani nowych dowodów mogących stanowić podstawę do wznowienia postępowania. Organ odwoławczy uznał jednocześnie, że rozstrzygnięcie [...] Urzędu Skarbowego dotknięte jest kwalifikowaną wadą skutkującą stwierdzeniem jego nieważności, albowiem dotyczy sprawy już poprzednio

rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną. Zatem wniosek Spółki C.P. był niedopuszczalny, a jego rozpoznanie spowodowało bezprzedmiotowość postępowania prowadzonego w tym zakresie.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu wyrokiem z dnia 18 lutego 1999 r. [...] uchylił zaskarżone postanowienie Izby Skarbowej oraz poprzedzające je postanowienie [...] Urzędu Skarbowego w Z.G. W motywach tego wyroku NSA stwierdził, że wniosek skarżącej Spółki, jako osoby trzeciej o wydanie rzeczy w postępowaniu egzekucyjnym nasuwał wątpliwość o jaki środek prawny chodziło, więc organ pierwszej instancji powinien przed rozpatrzeniem tego wniosku postąpić zgodnie z art. 63 §2 KPA, to znaczy wezwać skarżącą do sprecyzowania jej żądania. Poza tym NSA stwierdził, że brak wyraźnego uregulowania skutków, jakie wywołało wygaśnięcie ustawowych zastawów powstałych przed wejściem w życie Ordynacji podatkowej.

Odpowiadając na pismo [...] Urzędu Skarbowego w Z.G. z dnia 11 maja 1999 r., sformułowane w nawiązaniu do wyroku NSA, Spółka C.P. pismem z 27 maja 1999 r. sprecyzowała podstawę prawną żądania zawartego w piśmie z dnia 19 stycznia 1998 r., stwierdzając, że pismo to, zatytułowane „Wniosek o wydanie zajętych samochodów” należy traktować jako domaganie się wyłączenia podanych w nim samochodów spod egzekucji. [...] Urząd Skarbowy w Z.G. postanowieniem z dnia 24 czerwca 1999 r. [...] ponownie odmówił wyłączenia przedmiotowych ruchomości spod egzekucji z uwagi na bezskuteczność wniosku. W uzasadnieniu postanowienia Urząd stwierdził, że Spółka skorzystała już z możliwości przysługującej na podstawie art. 38 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, gdyż wniosła w dniu 18 stycznia 1997 r. stosowny wniosek, a poza tym nie jest możliwe złożenie przez osobę trzecią wniosku o wyłączenie rzeczy najpierw w postępowaniu zabezpieczającym, a powtórnie w postępowaniu egzekucyjnym, nie mówiąc już o tym że czynność egzekucyjna została dokonana przed uchyleniem instytucji ustawowego zakazu, zaś organ egzekucyjny wykonuje obecnie prawa nabyte.

Na powyższe postanowienie Spółka C.P. zażaliła się w dniu 2 lipca 1999 r., zarzucając, że organ pierwszej instancji nie miał podstaw do przyjęcia powagi rzeczy osądzonej, tj. stwierdzenia, iż Spółka skorzystała już z możliwości określonej w art. 38 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Nie zachodziła bowiem tożsamość sprawy, która ma miejsce, gdy: występują w niej te same podmioty, dotyczy ona tego samego przedmiotu, obejmuje ten sam stan prawny, a zmianie nie uległ

stan faktyczny. Natomiast w przypadku objętym zażaleniem nie istnieje tożsamość stosunku prawnego, wobec którego zostały wydane najpierw postanowienia [...] Urzędu Skarbowego i Izby Skarbowej w Z.G. odpowiednio z dnia 3 grudnia 1996 r. oraz 7 marca 1997 r., a następnie postanowienia [...] Urzędu Skarbowego w Z.G. z dnia 24 czerwca 1999 r. Izba Skarbowa w Z.G. zażalenie to utrzymała w mocy postanowieniem z dnia 3 sierpnia 1999 r. [...], ponownie twierdząc, że wniosek Spółki nie może być rozpatrzony pod względem merytorycznej zasadności, gdyż ustawodawca dopuszcza jednokrotne złożenie żądania wyłączenia, niezależnie od momentu sprecyzowania wniosku, przy czym wystąpienie z takim wnioskiem w trakcie postępowania zabezpieczającego wyklucza możliwość jego ponowienia w trakcie postępowania egzekucyjnego. Dla potwierdzenia tej tezy organ drugiej instancji powołał się na stanowisko NSA zawarte w wyroku wydanym w sprawie o sygnaturze [...], nie precyzując, że chodzi o orzeczenie w sprawie Spółki C.P. przeciwko Izbie Skarbowej w Z.G. Izba Skarbowa wywiodła, że w stanie faktycznym sprawy wiążące były czynności zajęcia dokonane przez organ egzekucyjny, albowiem „samo zajęcie nie było jedynie czynnością proceduralną, lecz wywoływało przede wszystkim skutki materialnoprawne, a organ egzekucyjny wstąpił w prawa właściciela pojazdów”.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu wyrokiem z dnia 24 listopada 2000 r. [...] oddalił skargę Spółki, stwierdzając, że w toku postępowania powstał spór, czy skarżąca, występująca jako osoba trzecia, mogła zgłosić wniosek o wyłączenie samochodów spod zabezpieczenia najpierw w postępowaniu zabezpieczającym, a następnie w postępowaniu egzekucyjnym. Sąd ocenił, że samochody zostały zajęte prawidłowo, ale nie przesądził kwestii, na którą powoływał się organ podatkowy, a mianowicie, iż wygaśnięcie ustawowego zastawu nie ma wpływu na skuteczność prowadzonych czynności egzekucyjnych oraz że Spółka jako osoba trzecia w rozumieniu art. 38 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wyczerpała już tryb postępowania, w oparciu o który mogłaby żądać wyłączenia przedmiotowych samochodów spod egzekucji. W konkluzji uzasadnienia wyroku NSA uznał, że skoro organ egzekucyjny kontynuował postępowanie egzekucyjne aż do zbycia samochodów w dniu 7 maja 1999 r., to wyłączenie ich spod zajęcia nie było już możliwe, a stronie przysługuje obecnie jedynie prawo dochodzenia swoich roszczeń w drodze procesu cywilnego.

Rzecznik Praw Obywatelskich zaskarżył ten wyrok rewizją nadzwyczajną, zarzucając rażące naruszenie art. 327 ustawy Ordynacja podatkowa, a także art. 156 §

1 pkt 3 KPA, polegające na zabezpieczeniu należności pieniężnych z tytułu zobowiązań podatkowych innego podmiotu przez zajęcie ruchomości stanowiących własność Spółki C.P., przy czym na tej podstawie i z powołaniem się na przepis art. 57 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, iż podstawą prawną zajęcia w postępowaniu egzekucyjnym przeciwko „E.-W.” samochodów stanowiących własność Spółki C.P. był art. 49 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, który stanowił, że ustawowe prawo zastawu przysługuje Skarbowi Państwa na wszystkich przedmiotach służących podatnikowi do wykonywania działalności zarobkowej, niezależnie od tego czyją byłyby własnością, jeżeli zostały zajęte w zakładzie podatnika. Ustawa - Ordynacja podatkowa, obowiązująca od dnia 1 stycznia 1998 r. uchyliła jednak ustawę o zobowiązaniach podatkowych, stanowiąc w art. 327, że wygasły ustawowe zastawy powstałe przed dniem jej wejścia w życie. Oznacza to, że ustawowe prawo zastawu powstałe na podstawie art. 49 ustawy o zobowiązaniach podatkowych wygasło i nie mogło nadal stanowić materialnoprawnej podstawy dla prowadzenia postępowania egzekucyjnego wobec przedmiotowych samochodów, przy czym chodzi tu o każdą fazę tego postępowania, chyba że przed dniem 1 stycznia 1998 r. doszło do sprzedaży egzekucyjnej. Dopiero wówczas uprawniony (to jest wierzyciel publicznie - czy prywatnoprawny) uzyskałby prawnomaterialny tytuł do środków pieniężnych służących zaspokojeniu. Innymi słowy, pomimo zajęcia przedmiotowych samochodów ich właścicielem pozostawała Spółka C.P.

Rzecznik Praw Obywatelskich zauważył też, że organy podatkowe stosowały inną miarę wobec poczynąń własnych i zachowań skarżącej Spółki. Twierdzenie Izby Skarbowej, że „gdyby w 1996 r. Naczelnik [...] Urzędu Skarbowego w Z.G. wiedział o przyszłej zmianie stanu prawnego - to przedmiotem zabezpieczenia byłyby inne prawa i rzeczy” nie odpowiada stanowi faktycznemu sprawy. Izba stwierdza, że w obecnej chwili, gdy zobowiązany nie posiada już żadnego majątku, to kwota zabezpieczona i egzekwowana z pojazdów samochodowych nie może zostać zaspokojona z innego majątku dłużnika, co byłoby możliwe w dacie zabezpieczenia. Tym samym Izba Skarbowa potwierdziła, że w chwili zajęcia podatnik posiadał majątek, ale Urząd Skarbowy wolał zająć rzeczy ruchome osoby trzeciej. Pozwolił następnie na wyzby-

cie się majątku przez dłużnika, nie czyniąc żadnych starań, żeby z tego majątku dokonać egzekucji należności podatkowych, a teraz przyznaje konieczność prowadzenia egzekucji z majątku osoby trzeciej. W tej sytuacji nieprawdziwa jest teza, że organy podatkowe zastosowały środek zabezpieczający najmniej uciążliwy dla zobowiązanego. Tymczasem dzięki nieodpowiedniemu zachowaniu organów podatkowych należność miała za podatnika zapłacić osoba trzecia, i to mimo uchylecia w toku postępowania egzekucyjnego podstawy jego zastosowania wobec rzeczy stanowiących jej własność.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna zasługuje na uwzględnienie. Podstawowy problem, który był przedmiotem skargi do Naczelnego Sądu Administracyjnego sprowadzał się do oceny skutków wygaśnięcia ustawowego zastawu z art. 49 ustawy o zobowiązaniach podatkowych w związku z wejściem w życie z dniem 1 stycznia 1998 r. postanowień ustawy Ordynacja podatkowa. Przepis art. 327 Ordynacji podatkowej stanowi, że ustawowe zastawy powstałe przed dniem jej wejścia w życie ulegają wygaśnięciu. Znaczy to, że we wspomnianej dacie odpadła prawnomaterialna podstawa prowadzenia postępowania egzekucyjnego wobec samochodów osobowych stanowiących własność Spółki z o.o. C.P. Do zajęcia tych samochodów w postępowaniu egzekucyjnym prowadzonym wobec Spółki „E.-W.” doszło bowiem na podstawie art. 49 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, który to przepis postanawiał, że Skarbowi Państwa z tytułu zobowiązań podatkowych przysługuje ustawowe prawo zastawu na wszystkich przedmiotach służących podatnikowi do wykonywania działalności zarobkowej, niezależnie od tego, czyją własność przedmioty te stanowią, jeżeli zostały one zajęte w zakładzie podatnika. Rację ma przy tym Rzecznik, gdy twierdzi, że wygaśnięcie ustawowego prawa zastawu odnosiło się do każdej fazy postępowania egzekucyjnego, chyba że przed dniem 1 stycznia 1998 r. zostałyby ono zakończone przez dokonanie sprzedaży egzekucyjnej.

Zastaw na podstawie art. 49 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, w przeciwieństwie do zastawu z art. 23 ustawy, aktualizującego się w momencie zaistnienia okoliczności, z którymi prawo łączy powstanie zobowiązania podatkowego lub doręczenia decyzji wymiarowej, powstawał z chwilą zajęcia, a więc dokonania określonej czynności egzekucyjnej. Z mocy art. 327 Ordynacji podatkowej odpadła podstawa

tego postępowania wobec rzeczy ruchomych stanowiących własność Spółki C.P. Pozbawiona wszelkiej doniosłości jest zatem sugestia organów podatkowych o rzekomej niemożności przerwania toczącego się postępowania egzekucyjnego, nie mówiąc już o oczywiście błędnym stanowisku, iż zajęcie ma nie tylko charakter czynności proceduralnej, lecz wywołuje również skutki materialnoprawne, polegające na wstąpieniu przez organ egzekucyjny w prawa właściciela zajętych pojazdów.

Tymczasem jedynym materialnoprawnym skutkiem zajęcia na podstawie przepisu art. 49 uchylonej ustawy o zobowiązaniach podatkowych było właśnie powstanie ustawowego prawa zastawu, a więc ograniczonego prawa rzeczowego służącego zabezpieczeniu określonej wierzytelności, w tym przypadku publicznoprawnej należności podatkowej. Skutek ten, wskazany w art. 306 w związku z art. 326 KC, polega na tym, że rzecz ruchoma zostaje obciążona prawem, na mocy którego wierzyciel może dochodzić zaspokojenia z rzeczy bez względu na to, czyją stała się własnością i z pierwszeństwem przed osobistymi wierzycielami właściciela rzeczy, wyjąwszy tych, którym z mocy ustawy przysługuje pierwszeństwo szczególne. Organ egzekucyjny nie wstąpił i nie mógł wstąpić w prawa właściciela pojazdów. Nawet gdyby doszło do zajęcia egzekucyjnego sensu stricto, to zajęcie ma charakter proceduralnej czynności techniczno - prawnej, nie prowadzącej do zmiany prawa własności. Taka zmiana dokonałaby się dopiero w momencie sprzedaży egzekucyjnej, dzięki której uprawniony wierzyciel publicznoprawny uzyskałby prawnomaterialny tytuł do środków pieniężnych służących zaspokojeniu. Doktryna i judykatura postępowania egzekucyjnego są zgodne, że na przykład w razie egzekucji z ruchomości (art. 845 KPC) wierzyciel wskutek zajęcia uzyskuje jedynie prawo zaspokojenia z tej ruchomości, co dłużnika nie pozbawia własności zajętej ruchomości. Wynika stąd, że samochody zajęte na rzecz Skarbu Państwa w dniu 3 grudnia 1996 r. w zakładzie Spółki „E.-W.” pozostawały nadal własnością Spółki C.P., zaś od dnia 1 stycznia 1998 r. utraciły status ruchomości będących przedmiotem ustawowego zastawu.

Z powyższych względów Sąd Najwyższy na podstawie art. 236 ust. 2 Konstytucji RP oraz art. 393¹³ § 1 KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzekł jak w sentencji.

=====