

Sygn. akt I CK 167/05

WYROK
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 8 listopada 2005 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Marian Kocon (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Teresa Bielska-Sobkowicz

SSN Tadeusz Żyżnowski

w sprawie z powództwa K. T. i R. R.

przeciwko Skarbowi Państwa - Naczelnikowi Urzędu Skarbowego W. o zapłatę, po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej w dniu 8 listopada 2005 r., kasacji powodów od wyroku Sądu Apelacyjnego z dnia 26 października 2004 r., sygn. akt I (...),

uchyla zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje Sądowi Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania i orzeczenia o kosztach postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

Sąd Apelacyjny wyrokiem z dnia 26 października 2004 r. zmienił wyrok Sądu Okręgowego w W. w ten sposób, że oddalił powództwo, którym małżonkowie K. T. i R. R. żądali zasądzenia na ich rzecz od Skarbu Państwa - Urzędu Skarbowego 70.000 zł z odsetkami tytułem odszkodowania.

Sąd ustalił, że powodowie na podstawie nakazu zapłaty prowadzili egzekucję przeciwko dłużnikowi Jackowi Jaranowskiemu. Komornik dokonał w dniu 26 lutego 1998 r. zajęcia przypadającej temu dłużnikowi od Skarbu Państwa – Urzędu Skarbowego należności powstałej z nadwyżki podatku (VAT) naliczonego nad należnym. Pozwany Skarb Państwa - Urząd Skarbowy w dniu 5 marca 1998 r. odmówił realizacji tego zajęcia. Twierdził, że ta należność nie podlega zajęciu, gdyż jest daniną publicznoprawną. W dniu 9 kwietnia 1998 r. pozwany wypłacił dłużnikowi kwotę 70000 zł

objętą zajęciem komorniczym. Komornik postanowieniem z dnia 9 sierpnia 2001 r. umorzył postępowanie egzekucyjne z powodu jego bezskuteczności.

Na gruncie tych ustaleń Sąd Apelacyjny uznał, że nadwyżka kwoty podatku VAT naliczonego nad kwotą podatku należnego podlega na podstawie art. 831§1 pkt. 3 k.p.c. wyłączeniu spod egzekucji sądowej.

Kasacja powodów oparta na obu podstawach z art. 393¹ k.p.c. zawiera zarzut naruszenia art. 886, 887, 831, 803, 378, 366 i 233 k.p.c, art. 417 k.c. oraz art. 417 k.c., a także art. 21 ust. 6 ustawy z dnia 9 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm., dalej: „ustawa VAT”; ustawa o VAT uchylona z dniem 1 maja 2004 r. – art. 175 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), i zmierza do uchylenia zaskarżonego wyroku oraz przekazania sprawy do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Istota zagadnienia prawnego sformułowanego w kasacji sprowadza się do rozstrzygnięcia kwestii, czy kwota zwrotu różnicy podatku (nadwyżki podatku naliczonego nad należnym), o jaką chodzi w rozpatrywanej sprawie, podlegała wyłączeniu spod egzekucji sądowej na podstawie art. 831§1 pkt. 3 k.p.c.

Prawna konstrukcja ustawy o VAT, w zakresie rozwiązań istotnych dla rozstrzygnięcia przedstawionego zagadnienia, opierała się na dwóch elementach.

Pierwszym był obowiązek naliczenia podatku należnego w wysokości określonej stawką ustaloną w art. 18 ustawy VAT w sytuacji, gdy podatnik dokonał czynności będącej sprzedażą w rozumieniu ustawy. Obowiązek ten wynikał z mocy prawa. Powinnością podatnika było zatem złożenie stosownej deklaracji (art. 10 ustawy o VAT) i wpłacenie podatku w należnej wysokości na rachunek urzędu skarbowego.

Drugim elementem było rozliczenie podatku wynikające z przyznania podatnikowi uprawnienia do obniżenia kwoty podatku naliczonego za następne okresy rozliczeniowe o kwotę podatku należnego (19 ust. I i art. 21 ust. I ustawy o VAT). Rozliczenie polegało na złożeniu deklaracji i uzyskaniu zwrotu nadwyżki (podatku naliczonego nad należnym) w wysokości określonej przepisami. Zwrot tej nadwyżki podatku następował z reguły w wysokości zadeklarowanej przez podatnika, gdyż jej kwotę przyjmowano z deklaracji podatkowej, chyba że urząd skarbowy wydał decyzję określającą podatek w innej wysokości. Istniała bowiem możliwość podjęcia postępowania wyjaśniającego, zgodnie z art. 21 ust. 6 ustawy o VAT, którego celem było dodatkowe sprawdzenie zasadności zwrotu w ramach tak zwanego postępowania wyjaśniającego. W jego zaś

rezultacie mogły być podjęte czynności prowadzące do wydania decyzji określającej wysokość podatku w odmiennej wysokości niż wynikało to ze złożonej deklaracji.

Podkreślenia wymaga, że obowiązek obliczenia i wpłacenia podatku jak też obowiązek złożenia deklaracji po dokonaniu czynności objętej opodatkowaniem wynikał bezpośrednio z mocy prawa. Także z mocy prawa na skutek złożenia deklaracji uruchamiany był mechanizm zwrotu nadwyżki podatku.

Analiza formy prawnej działania, o której mowa w art. 21 ust. 6 ustawy o VAT, a w szczególności to, że ustawodawca nie przewidywał wydania rozstrzygnięcia (wyjąwszy wskazaną sytuację wydania decyzji określającej wysokość podatku), jak też istota czynności podatnika i organu polegająca jedynie na przekazaniu stosownego wniosku i jego sprawdzeniu pod kątem rzetelności przedstawionych danych oraz pod kątem rachunkowym, uzasadnia zakwalifikowanie działania organu skarbowego jako tzw. czynności materialno - techniczne administracji.

Stosownie do art. 831 § 1 pkt. 3 k.p.c. egzekucji nie podlegają prawa niezbywalne, tj. takie, które nie mogą być skutecznie przeniesione na inną osobę. Jeżeli natomiast na podstawie takiego prawa dłużnik otrzymał już konkretne świadczenia majątkowe (np. pieniądze), to egzekucja z przedmiotu tego świadczenia jest dopuszczalna. Egzekucję należy uznać za dopuszczalną i wtedy, gdy dłużnik wprowadził świadczenia jeszcze nie otrzymał, ale mu je przyznano, albo też dłużnik na podstawie prawa niezbywalnego wystąpił już z roszczeniem o pewne świadczenie majątkowe. Z podobną sytuacją mamy do czynienia w ustalonym stanie faktycznym sprawy, gdyż, jak wskazano, na skutek złożenia przez dłużnika deklaracji w celu skorzystania z prawa do pomniejszenia podatku uruchamiany był mechanizm zwrotu kwoty różnicy podatku (nadwyżki podatku naliczonego nad należnym). Oznacza to m. in., że, wbrew odmiennemu zapatrywaniu Sądu Apelacyjnego, już tylko z tych względów ograniczenie egzekucji na podstawie 831 § 1 pkt. 3 k.p.c. nie dotyczyło kwoty różnicy podatku podlegającej zwrotowi. Tego stanowiska nie podważa podnoszona przez ten Sąd okoliczność, że instytucja zwrotu tej kwoty była uregulowana autonomicznie w ustawie o VAT. Przepisy owej ustawy dotyczące postępowania w przedmiocie zwrotu różnicy podatku nie zawierały bowiem wyraźnych wyłączeń odnośnie do prowadzenia postępowania egzekucyjnego. Ponadto, tzw. autonomia prawa podatkowego (w tym ustawy o VAT) przemawiałaby za poglądem, że art. 831 § 1 pkt. 3 k.p.c. nie miał w sprawie w ogóle zastosowania.

Skoro Sąd Apelacyjny, wydając zaskarżony wyrok, wyszedł z odmiennych założeń, należało - z mocy art. 393¹³ k.p.c. - orzec jak w sentencji.