

Sygn. akt V CSK 725/14

POSTANOWIENIE

Dnia 14 października 2015 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Dariusz Zawistowski (przewodniczący)

SSN Maria Szulc

SSN Katarzyna Tyczka-Rote (sprawozdawca)

w sprawie z wniosku Skarbu Państwa-Naczelnika
Urzędu Skarbowego w W.
przy uczestnictwie "P." S.A. w upadłości układowej z siedzibą w C.
o wpis hipoteki przymusowej łącznej,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym
w Izbie Cywilnej w dniu 14 października 2015 r.,
skargi kasacyjnej wnioskodawcy od postanowienia Sądu Okręgowego w L.
z dnia 16 maja 2014 r.,

**uchyla zaskarżone postanowienie i przekazuje sprawę Sądowi
Okręgowemu do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia o
kosztach postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

Po rozpatrzeniu sprawy na skutek skargi na negatywne dla wnioskodawcy postanowienie referendarza, Sąd Rejonowy w L. postanowieniem z dnia 3 marca 2014 r. oddalił wniosek Skarbu Państwa - Naczelnika Urzędu Skarbowego w W. o wpis w czterech księgach wieczystych prowadzonych dla nieruchomości, których właścicielem jest uczestnik postępowania „P.” S.A. w upadłości układowej, hipoteki przymusowej łącznej w kwocie 1 560 234 zł. Sąd ten ustalił, że wnioskodawca domaga się wpisania hipoteki łącznej na podstawie tytułu wykonawczego z dnia 22 listopada 2013 r., określającego wierzytelność dłużnika „P.” S.A. z tytułu podatku od towarów i usług za wrzesień 2013 r. z odsetkami liczonymi od października 2013 r., kosztami upomnienia i kosztami egzekucyjnymi. W dniu 2 października 2013 r. Sąd Rejonowy ogłosił upadłość uczestnika z możliwością zawarcia układu, co zostało uwzględnione we wpisie do wskazanych we wniosku ksiąg wieczystych dokonany 28 listopada 2013 r. Sąd wyjaśnił, że zgodnie z treścią art. 81 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 233 - dalej „p.u.n.”) przeszkodą do wpisu wnioskowanej hipoteki łącznej jest ogłoszenie upadłości właściciela nieruchomości już po złożeniu wniosku o wpis tej hipoteki w wypadku, kiedy wniosek nie został złożony na więcej niż 6 miesięcy przed dniem wniesienia wniosku o ogłoszenie upadłości.

Postanowieniem z dnia 16 maja 2014 r. Sąd Okręgowy oddalił apelację wnioskodawcy od powyższego postanowienia.

Sąd Okręgowy przyjął, że co do zasady możliwe jest obciążenie składników masy upadłości hipoteką po ogłoszeniu upadłości. Nie podzielił jednak poglądu wnioskodawcy, że w przypadku zobowiązania podatkowego o istnieniu wierzytelności i odpowiadającego jej długu ze zobowiązania podatkowego można mówić dopiero po upływie terminu płatności podatku, czyli w tej konkretnej sytuacji - po 25 października 2013 r. Sąd stanął na stanowisku, że obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe w wypadku podatku od towarów i usług powstają jednocześnie, a zdarzeniem rodzącym powinność poniesienia przez podatnika przymusowego świadczenia pieniężnego jest wydanie towaru lub wykonanie usługi. Z tą chwilą już powstaje dług (obowiązek spełnienia świadczenia), a w terminie do

25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy podatnik jest jedynie obowiązany do obliczenia i zapłacenia podatku. Sąd Okręgowy wskazał, że korelatem długu jest wierzytelność, którą stanowi uprawnienie organu podatkowego do przyjęcia należnej sumy, a po 25 dniu miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy - do żądania i egzekwowania należności podatkowej.

W konsekwencji Sąd Okręgowy uznał, że wierzytelność przysługująca wnioskodawcy z tytułu podatku od towarów i usług za wrzesień 2013 r. powstała w tym samym miesiącu, a więc przed ogłoszeniem upadłości uczestnika postępowania w dniu 2 października 2013 r. Wobec tego, na podstawie art. 81 ust. 1 p.u.n., nie mogła zostać zabezpieczona przez obciążenie hipoteką przymusową nieruchomości upadłego, wchodzącej w skład masy upadłości, ponieważ stanowiła wierzytelność powstałą przed ogłoszeniem upadłości.

Wnioskodawca zaskarżył postanowienie Sądu Okręgowego w całości skargą kasacyjną opartą na podstawie naruszenia prawa materialnego (art. 398³ § 1 k.p.c.) i zarzucił błędną wykładnię art. 353 § 1 k.c. w zw. z art. 19 ust. 1 i ust. 4 ustawy z dnia z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2014 r. (Dz.U. z 2011 r., poz. 177 ze zm.) oraz art. 4 i art. 5 ustawy z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jedn. tekst Dz.U. 2015 r., poz. 613 - dalej „o.p.”) polegającą na utożsamieniu momentu powstania obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego, a także art. 81 ust. 1 p.u.n. przez niewłaściwe zastosowanie i przyjęcie, że mimo powstania zobowiązania podatkowego wnioskodawcy po ogłoszeniu upadłości niedopuszczalny jest wpis hipoteki przymusowej łącznej do ksiąg wieczystych w celu jej zabezpieczenia.

We wnioskach skarżący domagał się uchylenia w całości zaskarżonego postanowienia i orzeczenie co do istoty sprawy w drodze zmiany postanowienia Sądu Rejonowego i wpisania hipoteki przymusowej łącznej zgodnie z wnioskiem; ewentualnie uchylenia w całości zaskarżonego postanowienia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania temu Sądowi.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zgodnie z ukształtowaną już w orzecznictwie wykładnią art. 81 ust. 1 p.u.n., w wyniku nowelizacji tego przepisu, dokonanej ustawą z dnia 6 marca 2009 r. o zmianie ustawy - Prawo upadłościowe i naprawcze, ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym oraz ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. Nr 53, poz. 434), przedmiotem jego regulacji jest wyłącznie kwestia obciążania składników masy upadłości hipotekami zabezpieczającymi wierzytelności powstałe przed ogłoszeniem upadłości, natomiast nie wynika z niego zakaz dokonywania takich zabezpieczeń co do wierzytelności powstałych po ogłoszeniu upadłości (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 5 marca 2015 r., V CSK 467/13, nie publ.), w tym zabezpieczania należności publicznoprawnych powstałych po ogłoszeniu upadłości z możliwością zawarcia układu (por. postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 10 lipca 2013 r., V CSK 412/12, OSNC 2014/3/34 i V CSK 413/12, nie publ.). Spór w niniejszej sprawie ogniskuje się wokół problemu, kiedy powstaje należność publicznoprawna z tytułu podatku od towarów i usług, rozumiana jako zobowiązanie podatkowe. Sądy rozstrzygające niniejszą sprawę utożsamiły chwilę powstania obowiązku i zobowiązania podatkowego wiążąc je z momentem dokonania czynności stanowiących źródło obowiązku podatkowego, skarżący natomiast wywodzi, że należność podatkowa, rozumiana jako zobowiązanie do świadczenia podatku, rodzi się dopiero w momencie nadejścia terminu płatności zobowiązania podatkowego.

W przepisach ordynacji podatkowej zawarte są definicje obowiązku podatkowego (art. 4 o.p.) i zobowiązania podatkowego (art. 5 o.p.). Obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Natomiast zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Wprawdzie w piśmiennictwie podnosi się, że sposób sformułowania obydwu definicji nie pozwala odkodować ich znaczenia w drodze wykładni językowej, ponieważ pojęcie nieskonkretyzowanej powinności przymusowego świadczenia przy zastosowaniu tej metody wykładni jest wewnętrznie sprzeczne, jako

że powinność przymusowego świadczenia musi mieć określony przedmiot. Poszukując rozwiązania w wykładni systemowej przyjęto jednak, że obowiązek podatkowy poprzedza zobowiązanie podatkowe i ma charakter nieskonkretyzowanego stosunku prawnopodatkowego wynikłego z podjęcia przez podatnika czynności, które mogą uzasadniać zastosowanie wobec niego materialnych przepisów prawa podatkowego. Zobowiązanie podatkowe natomiast jest wynikającą z obowiązku podatkowego skonkretyzowaną powinnością świadczenia podatku, sprecyzowaną w drodze złożenia przez podatnika deklaracji lub w drodze dokonania wymiaru przez organ podatkowy. O ile obowiązek podatkowy ma charakter potencjalny, nie jest określony, ani wymagalny i mieści w sobie jedynie powinność wymiaru, w odniesieniu do podatku od towarów i usług wyrażającą się w obowiązku złożenia w określonym terminie deklaracji, o tyle zobowiązanie wyraża się konkretną, kwotą do zapłacenia, jest wymagalne i może być przymusowo wyegzekwowane. Zgodzić się więc należy z wnioskodawcą, że zabezpieczone hipoteką może być dopiero zobowiązanie podatkowe, gdyż dopiero na tym etapie obowiązek potencjalny i nieokreślony przybiera formę konkretną, spełniającą zawarte w art. 65 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece jedn. tekst Dz.U. z 2013 r., poz. 707 ze zm.) wymaganie, aby hipotekowana wierzytelność nie tylko wynikała z określonego stosunku ale także była oznaczona. Podlegające zabezpieczeniu zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od towarów i usług powstaje więc dopiero z upływem terminu do złożenia deklaracji i dokonania wpłaty podatku (art. 19 ust. 1 i ust. 4 w zw. z art. 99 ustawy z dnia z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług). Jak wynika z ustaleń Sądu Okręgowego - termin ten przypadł już po ogłoszeniu upadłości uczestnika. W konsekwencji stanowisko Sądu odwoławczego, oparte na przekonaniu, że należność podatkowa powstała już w chwili dostarczenia towaru lub wykonania usługi było błędne. Konieczne jest więc uchylenie zaskarżonego postanowienia i rozpatrzenie sprawy z uwzględnieniem

przytoczonej wykładni powołanych przepisów (art. 398¹⁵ § 1 k.p.c. w zw. z art. 13 § 2 k.p.c.).

Orzeczenie o kosztach postępowania kasacyjnego wynika z treści art. 398²¹ w zw. z art. 391 § 1, art. 108 § 2 i art. 13 § 2 k.p.c.

kc