

### Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z 7.5.2010 r., sygn. III CZP 20/10

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

1. Uchwała Sądu Najwyższego podjęta została na gruncie stanu faktycznego sprawy, w której pozwem z 7.7.2009 r., złożonym do Sądu Rejonowego, Skarb Państwa – Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. domagał się zobowiązania pozwanego Krzysztofa M. do znoszenia zaspokojenia z przedmiotu zastawu skarbowego w postaci autokaru. Zastaw skarbowy na autokarze powstał w dniu 28.12.2004 r., kiedy właścicielem autokaru był Andrzej T. – podatnik. W dniu 20.12.2005 r., Adam T. sprzedał autokar Krzysztofowi M., który nie ponosi odpowiedzialności osobistej za zabezpieczone zobowiązanie podatkowe.

Sąd Rejonowy postanowieniem z 20.7.2009 r. odrzucił pozew ze względu na niedopuszczalność drogi sądowej (art. 199 § 1 pkt 1 k.p.c.) stwierdzając, że zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego następuje w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym. Z kolei Sąd Okręgowy w toku rozpoznawania zażalenia Skarbu Państwa na postanowienie Sądu Rejonowego wyraził przekonanie, że w obowiązującym stanie prawnym brak jest podstaw do wydania administracyjnego tytułu wykonawczego przeciwko osobie, która odpowiada z mocy zastawu skarbowego, a nie jest podatnikiem. W szczególności nie można wystawić 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. Przepisy dotyczące egzekucji z ruchomości nie pozwalają bowiem na zajęcie rzeczy niebędącej własnością zobowiązanego.

W tej sytuacji, w ocenie Sądu Okręgowego, uzasadnione może być dopuszczenie zaspokojenia się wierzyciela podatkowego z przedmiotu zastawu

skarbowego niebędącego własnością podatnika w toku egzekucji sądowej. Zastaw skarbowy jest bowiem postacią zastawu, zgodnie zaś z kodeksem cywilnym zaspokojenie zastawnika następuje według przepisów o sądowym postępowaniu egzekucyjnym (art. 312 k.c.).

Swoje wątpliwości Sąd Okręgowy zawarł w następującym pytaniu prawnym skierowanym do Sądu Najwyższego: „czy dopuszczalna jest droga sądowa w sprawie z powództwa wierzyciela podatkowego przeciwko właścicielowi przedmiotu obciążonego zastawem skarbowym, niebędącemu dłużnikiem osobistym, w celu zaspokojenia się przez wierzyciela podatkowego z przedmiotu zastawu skarbowego?”.

W uchwale z 7.5.2010 r. Sąd Najwyższy nie udzielił wprost odpowiedzi na pytanie prawne Sądu Okręgowego. W uzasadnieniu uchwały Sąd Najwyższy zajął bowiem stanowisko, zgodnie z którym wystarczającą podstawą prowadzenia egzekucji z przedmiotu zastawu skarbowego jest administracyjny tytuł wykonawczy wydany przeciwko podatnikowi. Nie ma przy tym znaczenia fakt, że aktualnym właścicielem tego przedmiotu nie jest już podatnik. Dzieje się tak dlatego, że przedmiot zastawu skarbowego należy traktować jak rzecz lub prawo zajęte w toku egzekucji. W konsekwencji, zdaniem Sądu Najwyższego, nie istniała w ogóle potrzeba rozstrzygnięcia w sprawie zagadnienia dopuszczalności realizacji zastawu skarbowego na drodze sądowej.

2. Głosowana uchwała Sądu Najwyższego zasługuje na szczególną uwagę, ponieważ dotyczy problemu prawnego, który ma znaczenie decydujące z punktu widzenia realizacji przez instytucję zastawu skarbowego tzw. funkcji zabezpieczającej. Funkcja ta polega na zapewnieniu skuteczności przymusowej realizacji należności podatkowych<sup>1</sup>. Z założenia bowiem Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego powinny uzyskać zaspokojenie zobowiązania podatkowego z przedmiotu obciążonego zastawem skarbowym bez względu na to, kto jest jego aktualnym właścicielem.

Przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują jednak możliwości wydania decyzji podatkowej ustalającej odpowiedzialność nabywcy przedmiotu zastawu skarbowego w związku z istnieniem tego rodzaju zabezpieczenia<sup>2</sup>. Pozbawione podstaw prawnych staje się tym samym wystawienie administracyjnego tytułu wykonawczego przeciwko nabywcy przedmiotu zastawu

---

<sup>1</sup> Zastaw skarbowy może wyjątkowo zabezpieczać także inne należności – zob. chociażby art. 49b ustawy z 27.8.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (t.j.: Dz.U. z 2008 r., Nr 14, poz. 92 ze zm.).

<sup>2</sup> Por. art. 44 o.p.

skarbowego<sup>3</sup>, o ile nie jest on podatnikiem, następcą prawnym podatnika lub osobą trzecią ponoszącą odpowiedzialność osobistą za zobowiązanie podatkowe<sup>4</sup>. Tymczasem egzekucja administracyjna może być prowadzona w zasadzie wyłącznie na podstawie administracyjnego tytułu wykonawczego<sup>5</sup>. Pojawia się zatem wątpliwość czy w obowiązującym stanie prawnym zabezpieczenie w postaci zastawu skarbowego ma walor rzeczywisty czy tylko iluzoryczny<sup>6</sup>.

Sąd Najwyższy podejmując głosowaną uchwałę słusznie założył, że z punktu widzenia realizacji funkcji zabezpieczającej zastawu skarbowego, zasadnicze znaczenie ma kwestia czy w sytuacji braku tytułu wykonawczego wystawionego przeciwko zastawcy skarbowemu możliwe jest prowadzenie przeciwko niemu egzekucji administracyjnej. Dopiero w przypadku negatywnego rozstrzygnięcia tej kwestii aktualne stawałoby się pytanie prawne sformułowane przez Sąd Okręgowy o dopuszczalność realizacji zastawu skarbowego na drodze sądowej<sup>7</sup>.

Sąd Najwyższy stwierdził, że zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego następuje na podstawie wydanego przeciwko podatnikowi administracyjnego tytułu wykonawczego także wtedy, gdy właścicielem tego przedmiotu nie jest już podatnik. Teza ta zasługuje na akceptację. Jednakże argumentacja, jaką przedstawił Sąd Najwyższy na poparcie tej tezy opiera się na niekompletnej i częściowo błędnej wykładni obowiązujących przepisów prawa.

3. W uzasadnieniu głosowanej uchwały Sąd Najwyższy posłużył się czterema metodami wykładni: literalną, celowościową, historyczną oraz wykładnią systemową przepisów podatkowych regulujących zastaw skarbowy. Na płaszczyźnie wykładni literalnej Sąd Najwyższy dokonał interpretacji przepisu art. 42 § 7 o.p., wskazując, że zgodnie z jego treścią zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego następuje w trybie egzekucji administracyjnej. Analizując znaczenie językowe cytowanego przepisu Sąd Najwyższy doszedł do trafnego wniosku, że dotyczy on nie tylko sytuacji, gdy zastawcą skarbowym jest podatnik lub inna osoba ponosząca osobistą odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe. Brzmienie przepisu wskazuje bowiem, że tryb eg-

<sup>3</sup> Nie ma w takim przypadku zastosowania przepis art. 28a u.p.e.a.

<sup>4</sup> Zob. art. 112 o.p.

<sup>5</sup> Wyjątki od tej zasady są nieliczne – zob. na przykład art. 117 u.p.e.a.

<sup>6</sup> Zob. szerzej S. Saltarius, *Realizacja zastawu skarbowego w egzekucyjnym postępowaniu administracyjnym*, „Przegląd Prawa Egzekucyjnego” 2008, nr 6–9, s. 81 i n.

<sup>7</sup> W literaturze takie rozwiązanie zaproponowali m.in. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Oleśńska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 351.

zekucji administracyjnej jest właściwy również w przypadku, gdy zastawcą jest osoba, która nie ponosi osobistej odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe zabezpieczone zastawem skarbowym.

Zastrzeżeń nie budzą też rozważania Sądu Najwyższego dokonane w ramach wykładni celowościowej przepisów podatkowych, odwołujące się do istoty zastawu skarbowego. Sąd Najwyższy słusznie zauważył, że funkcja zabezpieczająca tego ograniczonego prawa rzeczowego przejawia się w tym, że wierzyciel podatkowy powinien mieć możliwość zaspokojenia się z przedmiotu obciążonego zastawem skarbowym, choćby przedmiot ten wyszedł już z majątku zobowiązanego. Zatem niedopuszczalność prowadzenia egzekucji administracyjnej przeciwko zastawcy, który nie ponosi odpowiedzialności osobistej za zobowiązanie podatkowe, czyniłaby zastaw skarbowy instytucją martwą.

Rozstrzygające dla sformułowania tezy głosowanej uchwały miała jednak argumentacja historyczna i systemowa przedstawiona w jej uzasadnieniu. W ramach wykładni historycznej Sąd Najwyższy odwołał się do przepisów o zastawie zawartych w ustawie z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych<sup>8</sup> (dalej u.z.p.). Sąd Najwyższy zauważył, że na gruncie tej ustawy przyjmowano, iż po zajęciu u podatnika przedmiotu zastawu, egzekucja z obciążonego nim przedmiotu mogła być bezwzględnie kontynuowana. Jednakże konieczną podstawę prowadzenia egzekucji z przedmiotu zastawu stanowił wówczas tytuł wykonawczy wystawiony przeciwko podatnikowi. Z punktu widzenia dopuszczalności prowadzenia egzekucji nie miało przy tym znaczenia czy podatek pozostawał nadal właścicielem przedmiotu zastawu. Aby prowadzić czynności egzekucyjne skierowane do przedmiotu zastawu, nie była więc w ogóle potrzebna decyzja o odpowiedzialności obecnego właściciela przedmiotu zastawu za zobowiązanie podatnika<sup>9</sup>.

Powyższy pogląd, nakazujący traktować przedmiot zastawu jako rzecz lub prawo zajęte w toku egzekucji, utrwalony w okresie obowiązywania przepisów u.z.p., Sąd Najwyższy uznał, bez głębszej refleksji, za aktualny również na gruncie Ordynacji podatkowej. Swoje rozumowanie Sąd Najwyższy wsparł argumentami z zakresu wykładni systemowej, zestawiając unormowania Ordynacji podatkowej z regulacjami u.p.e.a. Posługując się tą metodą wykładni Sąd Najwyższy zauważył, że 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, rolę wpisu

<sup>8</sup> T.j.: Dz.U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.

<sup>9</sup> Zob. chociażby wyrok NSA w Lublinie z 11.3.1998 r., I SA/Lu 182/97, LEX nr 34123.

do protokołu zajęcia ma pełnić wpis zastawu skarbowego do rejestru zastawów skarbowych<sup>10</sup>. Z kolei funkcję doręczenia odpisu protokołu zajęcia zobowiązanemu ma w przypadku zastawu skarbowego realizować przewidziane w art. 42 § 6 o.p. zawiadomienie podatnika<sup>11</sup> o dokonaniu wpisu zabezpieczenia do rejestru zastawów skarbowych<sup>12</sup>.

O ile wskazane wyżej argumenty przedstawione przez Sąd Najwyższy na płaszczyźnie wykładni językowej i celowościowej zasługują na akceptację, o tyle argumenty przytoczone w ramach wykładni historycznej i systemowej należy ocenić krytycznie. Wydaje się bowiem, że na gruncie obowiązującego aktualnie stanu prawnego przekonanie, iż przedmiot zastawu skarbowego można traktować jak rzecz lub prawo, które zostały zajęte w sensie egzekucyjnym, jest nieuzasadnione. Dzieje się tak dlatego, że przed wejściem w życie Ordynacji podatkowej postrzeganie przedmiotu zastawu skarbowego tak, jak gdyby został on zajęty w toku egzekucji, opierało się przede wszystkim na treści art. 49 u.z.p. Zgodnie z tym przepisem Skarbowi Państwa z tytułu zobowiązań podatkowych przysługiwało ustawowe prawo zastawu na wszystkich przedmiotach służących podatnikowi do wykonywania działalności zarobkowej, niezależnie od tego, czyją własność przedmioty te stanowią. Powstanie prawa zastawu na określonych składnikach majątkowych było jednak uwarunkowane ich zajęciem w zakładzie podatnika. Fakt zajęcia u podatnika takich czy innych składników majątkowych wywoływał z kolei skutki towarzyszące zajęciu, tj. umożliwiał kontynuowanie egzekucji administracyjnej z zajętych przedmiotów, a w szczególności ich sprzedaż licytacyjną. Tym samym dopuszczalność prowadzenia egzekucji z rzeczy obciążonych zastawem była oczywista.

Od wejścia w życie Ordynacji podatkowej cytowany wyżej art. 49 u.z.p. nie ma już jednak odpowiednika w obowiązujących przepisach prawnych. Dlatego brak jest obecnie podstaw dla traktowania przedmiotu obciążonego zastawem skarbowym jako zajętego w postępowaniu egzekucyjnym. Tymczasem wydaje się, że trafna skądinąd teza głosowanej uchwały powinna opierać się nie tyle na argumentach z zakresu wykładni historycznej, ile przede

---

<sup>10</sup> § 1 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z 24.12.2002 r. w sprawie rejestru zastawów skarbowych oraz Centralnego Rejestru Zastawów Skarbowych (Dz.U. Nr 240, poz. 2068 ze zm.).

<sup>11</sup> Zastawnikiem skarbowym może być także płatnika lub inkasenta, następcę prawnego lub osobę trzecią odpowiadającą za zaległości podatkowe.

<sup>12</sup> Zob. A. Huchla [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 181.



wszystkim na wnioskach sformułowanych na płaszczyźnie wykładni systemowej. Inaczej jednak niż założył to Sąd Najwyższy, wykładnia systemowa dotycząca instytucji zastawu skarbowego nie może ograniczać się do zestawienia przepisów Ordynacji podatkowej z przepisami u.p.e.a., lecz powinna obejmować również unormowania prywatnoprawne. Konstrukcja normatywna zastawu skarbowego jest bowiem wzorowana na konstrukcji zastawu cywilistycznego.

4. W pierwszej kolejności, posługując się metodą wykładni systemowej, należało zwrócić uwagę na treść dwóch przepisów regulujących administracyjne postępowanie egzekucyjne. W szczególności zgodnie z art. 26 § 1 u.p.e.a. egzekucja administracyjna może być prowadzona, na płaszczyźnie personalnej, w zasadzie wyłącznie na podstawie tytułu wykonawczego skierowanego przeciwko „zobowiązanemu”. Z kolei zgodnie z art. 1a pkt 20 u.p.e.a. „zobowiązany”, w rozumieniu przyjętym w postępowaniu egzekucyjnym, jest podmiot, który nie wykonał w terminie obowiązku o charakterze pieniężnym lub niepieniężnym.

Z zestawienia obu cytowanych wyżej przepisów u.p.e.a. wynika w sposób nie budzący wątpliwości, że właściciel przedmiotu obciążonego zastawem skarbowym, który nie ponosi jednocześnie odpowiedzialności osobistej za zobowiązanie podatkowe, nie jest „zobowiązany” w rozumieniu u.p.e.a. Nie dotyczy go bowiem w ogóle obowiązek spełnienia świadczenia pieniężnego, którym jest świadczenie podatkowe. Wydaje się natomiast, że zastawca ma wówczas na gruncie przepisów u.p.e.a. pozycję osoby trzeciej, która może rościć sobie prawa do rzeczy zajętej w toku egzekucji<sup>13</sup>.

Dopiero w dalszej kolejności należało poddać analizie trzeci przepis regulujący egzekucję administracyjną, tj. art. 97 § 2 u.p.e.a. Zgodnie z jego treścią w toku egzekucji administracyjnej zajęciu podlegają wyłącznie ruchomości „zobowiązanego”. Tymczasem, jak już wyżej zaznaczono, właściciel przedmiotu obciążonego zastawem skarbowym, który nie ponosi odpowiedzialności osobistej za zobowiązanie podatkowe, nie jest „zobowiązany” w rozumieniu u.p.e.a.<sup>14</sup>

Treść powyższych trzech przepisów u.p.e.a. zdaje się więc przemawiać zdecydowanie przeciwko tezie głosowanej uchwały Sądu Najwyższego. Jeżeli bowiem zastawca skarbowy nie ma w toku egzekucji administracyjnej

<sup>13</sup> Zob. art. 38 i art. 40 u.p.e.a.

<sup>14</sup> Analogicznie należy traktować sytuację, gdy zastawem skarbowym obciążone zostało inne prawo niż prawo własności ruchomości.

pozycji zobowiązanego, to mogłoby się wydawać, że w świetle art. 97 § 2 u.p.e.a. nie jest w ogóle dopuszczalne zajęcie jego rzeczy, choćby była obciążona zastawem skarbowym. Z kolei z rzeczy, której nie można zająć, nie można też przeprowadzić egzekucji i zaspokoić wierzyciela podatkowego. Zastaw skarbowy okazywałby się więc zabezpieczeniem nieskutecznym.

Aby właściwie ocenić znaczenie powołanych wyżej przepisów u.p.e.a., należało jednak, czego nie uczynił Sąd Najwyższy, dokonać dodatkowo, w ramach wykładni systemowej zewnętrznej, porównania wybranych regulacji podatkowych z regulacjami kodeksu cywilnego. Otóż należało przede wszystkim zwrócić uwagę na istotę cywilistycznego prawa zastawu, która została wyrażona w treści art. 306 § 1 k.c. Sprowadza się ona do uzyskania przez zastawnika uprawnienia do „dochodzenia zaspokojenia” z rzeczy bez względu na to, czyją stała się własnością i pierwszeństwem przed wierzycielami osobistymi właściciela rzeczy, wyjąwszy tych, którym z mocy ustawy przysługuje pierwszeństwo szczególne. Z kolei w art. 316 k.c. ustawodawca zastrzegł, że zastawnik może „dochodzić zaspokojenia” z rzeczy obciążonej zastawem bez względu na ograniczenie odpowiedzialności dłużnika wynikające z przepisów prawa spadkowego.

Cytowane wyżej przepisy k.c. mają nie tylko znaczenie materialnoprawne, polegające m.in. na uchyleniu ograniczenia odpowiedzialności zastawcy wynikającego z norm prawa spadkowego. Treść art. 306 § 1 k.c. oraz art. 316 k.c. ma bowiem także istotne znaczenie procesowe. Użycie w tych przepisach zwrotu „dochodzenie zaspokojenia” stanowi bowiem uzasadnienie normatywne do realizowania zabezpieczonej wierzytelności bezpośrednio od zastawcy<sup>15</sup>, nawet gdyby nie był on w ogóle dłużnikiem osobistym zastawnika. W konsekwencji, w przypadku zastawu cywilistycznego, ustawodawca stworzył jednoznaczną podstawę prawną do formułowania przez wierzyciela powództwa o zapłatę skierowanego bezpośrednio przeciwko właścicielowi przedmiotu zastawu, który nabył ten przedmiot od jego dłużnika osobistego<sup>16</sup>. Następnie wydany przeciwko zastawcy prawomocny wyrok, po zaopatrzeniu go w klauzulę wykonalności, stanowić będzie podstawę wszczęcia egzekucji sądowej z przedmiotu obciążonego zastawem.

Tymczasem na gruncie podatkowym omawiane zagadnienie dotyczące realizacji zastawu zostało uregulowane w sposób odmienny niż w prawie

---

<sup>15</sup> Z ograniczeniem odpowiedzialności zastawcy wyłącznie do przedmiotu obciążonego zastawem.

<sup>16</sup> Pisze na ten temat obszernie A. Marciniak, *Dochodzenie roszczeń zabezpieczonych zastawem lub hipoteką*, Sopot 2001, s. 57 i n.

cywilnym. Zgodnie bowiem z treścią art. 42 § 3 o.p. zastaw skarbowy „jest skuteczny” co do zasady<sup>17</sup> wobec każdorazowego właściciela przedmiotu zastawu (*erga omnes*) i ma pierwszeństwo przed jego wierzycielami osobistymi. Podobnie jak ma to miejsce w przypadku art. 306 § 1 k.c. oraz art. 316 k.c., również art. 42 § 3 o.p. ma nie tylko określone znaczenie materialno-prawne, ale także procesowe. Zwrot „jest skuteczny”, użyty w art. 42 § 3 o.p., stanowi przede wszystkim materialno-prawną podstawę odpowiedzialności rzeczowej nabywcy rzeczy obciążonej zastawem skarbowym. Znaczenie procesowe tego przepisu opiera się natomiast, inaczej niż ma to miejsce w przypadku art. 306 § 1 k.c. oraz art. 316 k.c., nie tyle na stworzeniu możliwości prawnej wdrożenia stosownego postępowania przeciwko zastawcy skarbowemu celem uzyskania przeciwko niemu tytułu wykonawczego. Wydaje się bowiem, że ustawowe zastrzeżenie, że zastaw skarbowy „jest skuteczny” wobec każdorazowego właściciela przedmiotu zastawu, oznacza bezpośrednią skuteczność czynności egzekucyjnych skierowanych do przedmiotu zastawu skarbowego, bez względu na osobę zastawcy. Z punktu widzenia dopuszczalności egzekucji z przedmiotu zastawu skarbowego bez znaczenia prawnego jest więc okoliczność czy przedmiot ten znajduje się nadal w majątku osoby, która w postępowaniu egzekucyjnym występuje w charakterze zobowiązanego, czy też nie.

Można zatem powiedzieć, że istota skuteczności zastawu skarbowego sprowadza się na gruncie egzekucyjnym do pewnej fikcji prawnej. Polega ona na traktowaniu przedmiotu obciążonego zastawem skarbowym, nawet wbrew obiektywnej rzeczywistości będącej wynikiem jego zbycia na rzecz innej osoby, tak jakby przedmiot ten był nadal składnikiem majątku zobowiązanego. Dlatego dopuszczalne jest egzekucyjne zajęcie, a następnie sprzedaż składnika majątkowego, takiego jak na przykład samochód osobowy, chociażby faktycznie nie należał on już do majątku podatnika, którego wskazano w tytule wykonawczym.

5. Podsumowując należy stwierdzić, że Sąd Najwyższy, podejmując glosowaną uchwałę, prawidłowo zidentyfikował problem, który leżał u podstaw pytania prawnego sformułowanego przez Sąd Okręgowy. Problem ten sprowadzał się do kwestii dopuszczalności i ewentualnej podstawy prowadzenia egzekucji administracyjnej przeciwko zastawcy skarbowemu, który nie ponosi odpowiedzialności osobistej za zobowiązanie podatkowe. Sąd Najwyższy

---

<sup>17</sup> Por. art. 42 § 4 o.p.



prawidłowo też ustalił, że egzekucja administracyjna może być prowadzona przeciwko zastawcy skarbowemu nawet w sytuacji, gdy nie został przeciwko niemu wystawiony administracyjny tytuł wykonawczy. Jako podstawa prowadzenia egzekucji administracyjnej wystarczy wówczas tytuł wykonawczy wystawiony przeciwko podatnikowi lub innemu podmiotowi ponoszącemu odpowiedzialność osobistą za zobowiązanie podatkowe, od którego aktualny zastawca skarbowy nabył przedmiot zabezpieczenia.

Rozumowanie, które doprowadziło Sąd Najwyższy do sformułowania powyższego wniosku było jednak obarczone błędami. W szczególności w sposób nieuzasadniony Sąd Najwyższy posłużył się, w ramach wykładni historycznej i systemowej, argumentami, które przestały być aktualne po uchyleniu przepisów u.z.p. i wejściu w życie Ordynacji podatkowej. W obecnym stanie prawnym traktowanie przedmiotu zastawu skarbowego jako zajętego w toku egzekucji, inaczej niż miało to miejsce w przypadku zastawu ustawowego uregulowanego w u.z.p., pozbawione jest już bowiem podstawy normatywnej.

Tymczasem prawidłowo sformułowana teza głosowanej uchwały znajduje swoje uzasadnienie w argumentach z zakresu wykładni systemowej, opierającej się na zestawieniu przepisów podatkowych z przepisami u.p.e.a. oraz przepisami prawa cywilnego. Rezultatem zastosowania tej metody wykładni powinno być ustalenie, że bezwzględna skuteczność zastawu skarbowego uzasadnia podejmowanie czynności egzekucyjnych z przedmiotu zastawu niezależnie od tego, kto jest jego aktualnym właścicielem. Czynności egzekucyjne skierowane do rzeczy lub prawa obciążonych zastawem skarbowym są bowiem skuteczne nawet w sytuacji, gdy zastawca nie ponosi odpowiedzialności osobistej za należność zabezpieczoną tym prawem. Warunkiem koniecznym, ale też wystarczającym, prowadzenia egzekucji administracyjnej jest wówczas istnienie tytułu wykonawczego wystawionego przeciwko podatnikowi lub innej osobie, która ponosi odpowiedzialność osobistą za zobowiązanie podatkowe. W konsekwencji, zgodnie ze stanowiskiem, które zajął Sąd Najwyższy w głosowanej uchwale, rozstrzygnięcie zagadnienia zawartego wprost w pytaniu prawnym Sądu Okręgowego o dopuszczalność drogi sądowej do realizacji zastawu skarbowego, było bezprzedmiotowe.

*Piotr Czernski \**

---

\* Dr Piotr Czernski – Sąd Rejonowy w Lubartowie.