

## **II FSK 146/05 - Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie**

LEX nr 201455

### **Wyrok**

#### **Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie**

**z dnia 18 stycznia 2006 r.**

**II FSK 146/05**

**TEZA aktualna**

Współmałżonek odpowiadający za zaległość podatkową małżonka będącego podatnikiem nie jest zobowiązany jako podatnik i nie odpowiada za zobowiązanie podatkowe. Jego zobowiązanie wynika z długu małżonka-podatnika i ograniczone jest do odpowiedzialności z majątku wspólnego. Nieskierowanie tytułu wykonawczego do współmałżonka podatnika w sposób rażący narusza art. 27 § 1 u.p.e.a. i w żaden sposób nie można uznać za wypełnienie tego obowiązku określenie w tytule wykonawczym odnośników (kwadratu nr 3) dotyczących jego małżonka, bowiem nie wypełnia to dyspozycji art. 27c tej ustawy.

#### **UZASADNIENIE**

#### **Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia NSA Jerzy Rypina.

Sędziowie: NSA Edyta Anyżewska, WSA del. Anna Kwiatek (spr.).

Protokolant: Ewa Głowacka.

#### **Sentencja**

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 18 stycznia 2006 r. na rozprawie w Wydziale II Izby Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 15 października 2004 r., sygn. akt I SA/Łd 1934/03 w sprawie ze skargi Marianny P. na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 8 grudnia 2003 r., w przedmiocie uznania zarzutów na prowadzone postępowanie egzekucyjne za bezzasadne oddala skargę kasacyjną.

#### **Uzasadnienie faktyczne**

Zaskarżonym wyrokiem z dnia 15 października 2004 r., sygn. akt I SA/Łd 1934/03 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi, po rozpoznaniu skargi Marianny P., uchylił postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 8 grudnia 2003 r. oraz poprzedzające je postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego Łódź-Widzew z dnia 13 października 2003 r. wydane w przedmiocie uznania bezzasadności zarzutów na prowadzone postępowanie egzekucyjne.

W uzasadnieniu wyroku Sąd stwierdził, że skarżąca Marianna P. zgłosiła zarzut wszczęcia wobec jej majątku postępowania egzekucyjnego mimo, iż doręczony tytuł wykonawczy nr SM 2/03 nie został do niej skierowany i jej nie dotyczy, a jako zobowiązanego wymienia jedynie jej męża oraz zarzut nieistnienia po jej stronie obowiązku podatkowego.

Postanowieniem z dnia 13 października 2003 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego Łódź-Widzew uznał zarzuty za bezzasadne wyjaśniając, że tytuł wykonawczy wystawiony został zgodnie z art. 2 § 1 i art. 27 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968 ze zm.) na Zbigniewa P. zobowiązanego do zapłaty zaległości podatkowej w zryczałtowanym podatku dochodowym za 1997 r., a ponieważ odpowiedzialność za podatki obejmuje również majątek wspólny podatnika i jego współmałżonka, skarżąca wpisana została w części "5" tytułu wykonawczego. Wskazano, że odpowiedzialność małżonka podatnika powstaje z mocy prawa, a skutki prawne wyłączenia wspólności majątkowej nie odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem zawarcia umowy o ograniczeniu lub wyłączeniu wspólności ustawowej.

Postanowieniem z dnia 8 grudnia 2003 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu I instancji.

W skardze do Sądu Marianna P. zarzucała naruszenie art. 3 § 1, art. 26 § 1 i art. 27 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz art. 29 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej.

Uznając skargę za zasadną Sąd wskazał, że wprawdzie małżonek zobowiązanego podatnika musi poddać się egzekucji w zakresie określonym w art. 29 § 1 Ordynacji podatkowej, to jest z majątku wspólnego, jednakże w stosunku do skarżącej egzekucja wszczęta została bez wymaganej prawem podstawy w postaci tytułu wykonawczego, a więc z naruszeniem art. 26 § 1 i art. 27c ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Zgodnie z ostatnio wymienionym przepisem, jeżeli egzekucja ma być prowadzona zarówno z majątku wspólnego zobowiązanego i jego małżonka, jak i z majątków osobistych, tytuł wykonawczy wystawia się na oboje małżonków. Dokonując wykładni tego przepisu, Sąd podzielił pogląd zawarty w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 18 września 2002 r., sygn. akt III CZP 49/02, że ma on zastosowanie w sytuacji, gdy egzekucja ma być prowadzona z majątku wspólnego zobowiązanego i jego małżonka. Sąd zwrócił uwagę, że w przepisie tym mowa jest o zobowiązanym i jego małżonku, przy czym zobowiązanym w rozumieniu art. 1a pkt 20 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji jest wyłącznie podatnik, a jego małżonek takiego statusu nigdy nie ma. Odpowiednio do tego, odpowiedzialność zobowiązanego (podatnika) obejmuje jego majątek odrębny i majątek wspólny zobowiązanego i jego małżonka. Jeśli zatem w analizowanym przepisie wyraźnie różnicuje się zobowiązanego i jego małżonka, traktując tylko jednego z małżonków za zobowiązanego, wówczas - przynajmniej w zakresie egzekucji należności stanowiących zobowiązania podatkowe - musi to oznaczać, że przepis ten ma zastosowanie właśnie wtedy, gdy tylko jeden z małżonków jest zobowiązanym w rozumieniu ustawy, a drugi takiego statusu nie ma, a jedynie zachodzi podstawa do prowadzenia egzekucji z majątku wspólnego zobowiązanego i jego małżonka.

Sąd stwierdził, że z akt administracyjnych nie wynika, by tytuł wykonawczy wystawiony został na małżonkę zobowiązanego, to jest na skarżącą. Zakreślenie w poz. 9 tytułu wykonawczego, wystawionego na małżonka skarżącej, kwadratu nr 3 o treści: "osoba fizyczna, za której zobowiązania odpowiada również współmałżonek", jest jednym z elementów identyfikacji zobowiązanego. Nie wypełnia jednak dyspozycji art. 27c ustawy o

postępowaniu egzekucyjnym w administracji, podobnie jak wskazanie danych małżonka zobowiązanego w rubrykach 379 do 388 tytułu wykonawczego. Sąd podniósł również, że w zawiadomieniu pracodawcy skarżącej o zajęciu jej wynagrodzenia za pracę jako podstawę prawną organ podał art. 72 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, a przepis ten stanowi podstawę zajęcia wynagrodzenia za pracę zobowiązanego, którego to statusu skarżąca nie miała.

W skardze kasacyjnej Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania lub o jego uchylenie i oddalenie skargi zarzucając naruszenie art. 27c w związku z art. 26 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym poprzez jego błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że w sytuacji, gdy jeden z małżonków jest zobowiązany, a drugi statusu tego nie posiada (ponosi jedynie odpowiedzialność za zobowiązania współmałżonka), nie jest możliwe prowadzenie egzekucji z ich majątku wspólnego w oparciu o tytuł wykonawczy wystawiony na obojga małżonków, sporządzony według ustalonego wzoru.

W ocenie wnoszącej skargę kasacyjną, stwierdzenie Sądu o wszczęciu wobec Marianny P. postępowania egzekucyjnego z naruszeniem wskazanych przepisów nie znajduje uzasadnienia. Organ wskazał, że jest bezspornym, iż status zobowiązanego posiada wyłącznie podatnik, nie zaś jego małżonek. W celu prowadzenia egzekucji z majątku wspólnego zobowiązanego i jego małżonka niezbędne jest wystawienie tytułu wykonawczego na obojga małżonków. Rację ma również Sąd podnosząc, że podstawą wszczęcia egzekucji jest tytuł wykonawczy sporządzony według ustalonego wzoru. Organ podkreślił jednak, iż stosowanie innych niż przewidziane przez ustawodawcę wzorów tytułów wykonawczych nie jest możliwe, a w aktualnym stanie prawnym wzory tytułów wykonawczych stosowanych w egzekucji należności pieniężnych stanowią załączniki nr 4-7 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. Nr 137, poz. 1541 ze zm.). Wnoszący skargę organ nie zgodził się z poglądem Sądu, że określenie w tytule wykonawczym kwadratu nr 3 o treści: "osoba fizyczna, za której zobowiązania odpowiada również współmałżonek" oraz wskazanie danych małżonka zobowiązanego w rubrykach 379 do 388 tytułu wykonawczego, nie jest wystarczające do uznania skutecznego wystawienia tego tytułu na obojga małżonków. W przeciwnym razie, w aktualnym stanie prawnym nie byłoby możliwości przymusowej realizacji odpowiedzialności małżonka zobowiązanego, bowiem w przepisach wykonawczych brak jest stosownego wzoru tytułu wykonawczego, który spełniałby wymogi określone przez Sąd.

### **Uzasadnienie prawne**

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw.

Zgodnie z art. 183 § 1 ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. 2002 r. Nr 153, poz. 1270 ze zm. - dalej "p.p.s.a."), Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, co oznacza, że związany jest w szczególności wskazaną w niej podstawą.

W niniejszej sprawie Sąd I instancji przyjął, że na podstawie tytułu wykonawczego, wystawionego przez wierzyciela będącego jednocześnie organem egzekucyjnym,

skierowanego do męża Marianny P., prowadzona była egzekucja z jej majątku odrębnego, a więc z przekroczeniem zakresu jej odpowiedzialności i bez wymaganej podstawy w postaci tytułu wykonawczego.

Odpowiedzialność podatników pozostających w związku małżeńskim obejmuje majątek odrębny podatnika oraz majątek wspólny podatnika i jego małżonka (art. 29 § 1 Ordynacji podatkowej).

Zakres majątku odrębnego i majątku wspólnego małżonków określają przepisy Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego.

Zasady prowadzenia egzekucji administracyjnej określają przepisy Rozdziału 3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Zgodnie z art. 26 § 1 - § 4 tej ustawy, wierzyciel będący jednocześnie organem egzekucyjnym przystępuje z urzędu do egzekucji na podstawie wystawionego przez siebie tytułu wykonawczego sporządzonego według ustalonego w drodze rozporządzenia Ministra Finansów wzoru. Wzór ten zawiera treść określoną w art. 27 § 1 ustawy. Brak chociażby jednego z elementów wskazanych w art. 27 § 1 ustawy powoduje niedopuszczalność egzekucji. Jednym z tych elementów tytułu wykonawczego jest wskazanie podmiotu, na którego tytuł jest wystawiony i do którego skierowana jest egzekucja administracyjna.

Ustawodawca w art. 27 § 1 pkt 2 ustawy używa w tym zakresie sformułowania "wskazanie imienia i nazwiska lub firmy zobowiązanego i jego adresu". Definicję zobowiązanego zamieszczono w art. 1a pkt 20 ustawy. W myśl tej definicji zobowiązanym jest między innymi osoba fizyczna, która nie wykonała w terminie obowiązku o charakterze pieniężnym. Oznacza to, że zobowiązanym za zobowiązanie podatkowe jest podatnik. Ponieważ współmałżonek podatnika odpowiada za zobowiązanie podatkowe małżonka majątkiem wspólnym, ustawodawca w art. 27c ustawy ustalił zasadę, że w takim przypadku wierzyciel wystawia tytuł wykonawczy na oboje małżonków.

Jest rzeczą oczywistą, że współmałżonek odpowiadający za zaległość podatkową małżonka będącego podatnikiem nie jest zobowiązanym jako podatnik i nie odpowiada za zobowiązanie podatkowe. Jego zobowiązanie wynika z długu małżonka-podatnika i ograniczone jest do odpowiedzialności z majątku wspólnego.

W związku z tym, Marianna P. jest zobowiązana z majątku wspólnego z tytułu zobowiązania podatkowego współmałżonka, co wprost wynika z art. 29 § 1 Ordynacji podatkowej i zgodnie z art. 27c ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jeżeli egzekucja ma być prowadzona z ich majątku wspólnego, tytuł wykonawczy powinien być wystawiony na oboje małżonków. W tym stanie rzeczy, nieskierowanie tytułu wykonawczego do Marianny P. w sposób rażący narusza art. 27 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji i w żaden sposób nie można uznać za wypełnienie tego obowiązku określenie w tytule wykonawczym odnośników (kwadratu nr 3) dotyczących jej małżonka, bowiem nie wypełnia to dyspozycji art. 27c ustawy.

Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 184 p.p.s.a., orzekł jak w sentencji.