Acta Universitatis Wratislaviensis No 3656
PRAWO CCCXVIII Wrocław 2015

PRZEMYSŁAW OSTOJSKI
Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu
e-mail: p.ostojski@op.pl

Osoba trzecia w toku egzekucji administracyjnej z rzeczy ruchomej i nieruchomości podatnika

Uwagi wprowadzające

W praktyce obrotu prawno-gospodarczego podatnik wstępuje w różnorakie stosunki prawne, które częstokroć mają znaczenie przy późniejszym ustalaniu zakresu i podmiotów odpowiedzialnych za zobowiązania tego podatnika. Niektóre z tych stosunków przekładają się na późniejsze role procesowe podmiotów w nich uczestniczących, w tym na pozycje uczestników administracyjnego postępowania egzekucyjnego prowadzonego względem zaległości podatkowych podatnika. Inne stosunki prawne podatnika mogą mieć charakter pozaprocesowy[1].

W związku z powyższym, mówiąc o egzekucji wobec osób trzecich odpowiedzialnych za zobowiązania podatkowe podatnika, należy wyodrębnić — i odróżnić od kategorii osób trzecich w rozumieniu procesowym — kategorię osób trzecich w ujęciu materialnoprawnym, którą będzie odróżniać od tych pierwszych to, że podmioty kwalifikujące się do tej kategorii nie muszą odgrywać jakiejkolwiek roli w toczącym się postępowaniu egzekucyjnym względem zobowiązanego, a tym samym nie stają się uczestnikami tego postępowania. Jednocześnie jeśli organ egzekucyjny zamierza skierować przymus egzekucyjny wobec osoby trzeciej odpowiedzialnej za zaległości podatkowe zobowiąza-

[1] P. Przybysz, *Egzekucja administracyjna*, Warszawa 1999, s. 122; *idem*, *Administracyjne środki prawne w postępowaniu egzekucyjnym w administracji*, Warszawa 2012, s. 198–205; A. Korzeniowska, *Ochrona osób trzecich w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym*, [w:] *System egzekucji administracyjnej*, red. J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa 2004, s. 547.

© for this edition by CNS

nego, wówczas musi wszcząć odrębne postępowanie egzekucyjne, w ramach którego osoba ta uzyska status podmiotu zobowiązanego, z wszelkimi konsekwencjami stąd wypływającymi. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji[2] przewiduje jednak przypadki, w których organ egzekucyjny może sięgać do majątku osoby trzeciej, mimo że na podstawie przepisów materialnego prawa podatkowego osoba ta nie odpowiada za zaległości podatkowe zobowiązanego.

Celem niniejszego opracowania jest analiza uregulowań prawnoprocesowych zawartych w ustawie egzekucyjnej w zakresie egzekucji obowiązków pieniężnych, odnoszących się do sytuacji, w których wdrożenie środków egzekucyjnych prowadzi do ingerencji w majątek osoby trzeciej. Analiza ta zostanie ograniczona wyłącznie do dwóch środków egzekucyjnych świadczeń pieniężnych — egzekucji z ruchomości oraz z nieruchomości, raczej w celu zasygnalizowania problemu i rozpoczęcia dyskusji na poruszony w temat aniżeli kompleksowego omówienia tej problematyki. Ze względu na złożoność i wielopłaszczyznowość sytuacji osoby trzeciej w toku egzekucji administracyjnej takie całościowe ujęcie wskazanego tematu wymagałoby opracowania monograficznego. Uwagi zawarte w niniejszej pracy zostały zakotwiczone w zagadnieniach powstałych na gruncie egzekucji należności podatkowych, które tworzą zdecydowaną większość problemów występujących w praktyce.

Pojęcie osoby trzeciej

Podejmując próbę odpowiedzi na pytanie odnośnie do pojęcia osoby trzeciej odpowiedzialnej za zaległości podatkowe podatnika, należy w pierwszej kolejności dokonać zasygnalizowanego już na wstępie rozróżnienia pomiędzy procesowym i materialnym spojrzeniem na prawny status tej osoby.

Rozpoczynając od analizy pozycji procesowej osoby trzeciej w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, trzeba zwrócić uwagę, że w orzecznictwie sądowym i doktrynie prawa zakres pojęciowy tego uczestnika postępowania jest rozumiany w sensie szerokim i wąskim. W najogólniejszym ujęciu przez osoby trzecie rozumie się wszelkie podmioty inne niż zobowiązany i wierzyciel, a ściślej rzecz ujmując — podmioty niewskazane w tytule wykonawczym oraz niebędące wierzycielem lub organem egzekucyjnym albo podmiotami występującymi w ich imieniu[3]. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego w kate-

[2] Tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 1619 z późn. zm.; dalej: „u.p.e.a." albo „ustawa egzekucyjna".

[3] Por. P. Przybysz, *op. cit.*, s. 137.

© for this edition by CNS

gorii osób trzecich — w omawianym znaczeniu — wyróżniono nawet dłużnika zajętej wierzytelności oraz osobę władającą dokumentem, którego posiadanie jest warunkiem koniecznym wykonywania prawa do wierzytelności przy egzekucji z wierzytelności z rachunku bankowego związanej z tym dokumentem (art. 84 § 1 u.p.e.a.). Tym samym NSA znacznie poszerzył krąg podmiotów oznaczonych jako „inni uczestnicy postępowania egzekucyjnego”[4]. Z kolei P. Przybysz obejmuje pojęciem osób trzecich także następców prawnych zobowiązanego oraz osoby odpowiedzialne za wykonanie obowiązków i z tego względu zajmujące w postępowaniu egzekucyjnym pozycję zbliżoną do pozycji zobowiązanego[5]. Autor ten wskazuje na sytuację stosowania przymusu egzekucyjnego wobec ustawowego przedstawiciela zobowiązanego lub wobec osoby, do której należy bezpośrednie czuwanie nad wykonywaniem przez zobowiązanego obowiązków tego rodzaju, jakim jest egzekwowany obowiązek (art. 120 § 2 u.p.e.a.), a także na szczególną sytuację małżonka zobowiązanego, który może między innymi występować w postępowaniu egzekucyjnym w charakterze osoby trzeciej i ponosić odpowiedzialność rzeczową albo być osobą trzecią i nie ponosić odpowiedzialności rzeczowej[6].

W ujęciu węższym za osobę trzecią w rozumieniu procesowym uznaje się w orzecznictwie sądowym i literaturze przedmiotu jedynie osobę, która nie będąc zobowiązanym, rości sobie prawa do rzeczy lub innego prawa majątkowego, z którego prowadzi się egzekucję, i złożyła wniosek o wyłączenie spod egzekucji tego prawa do rzeczy lub innego prawa majątkowego (art. 38 § 1 u.p.e.a.)[7]. Osobie tej przysługuje następnie prawo do wniesienia powództwa o zwolnienie od egzekucji administracyjnej (art. 40 § 2 u.p.e.a.). Żądanie to przysługuje *verba legis* osobie, która nie jest zobowiązanym[8]. Godzi się zauważyć, że w przypadku egzekucji z nieruchomości ustawa egzekucyjna przewiduje szczególne unormowanie w art. 110t, który stanowi, że w opisie nieruchomości

---

[4] Zob. wyrok NSA z 12 stycznia 1999 r., III SA 4503/97, ONSA 2000, nr 1, poz. 20; odmiennie w odniesieniu do dłużnika zajętej wierzytelności: NSA w wyroku z 24 kwietnia 2002 r., Sa/Sz 2054/00, CBOSA; zob. P. Grzegorczyk, *Powództwo o zwolnienie spod egzekucji administracyjnej*, [w:] *Aktualne problemy postępowania egzekucyjnego w administracji*, red. A. Skoczylas, J. Stankowski, Wrocław 2013, s. 148–149.

[5] P. Przybysz, *op. cit.*, s. 201.

[6] *Ibidem*, s. 202–205.

[7] Zob. M. Masternak, [w:] T. Jędrzejewski, M. Masternak, P. Rączka, *Administracyjne postępowanie egzekucyjne*, Toruń 2011, s. 91; A. Skoczylas, *Postępowanie egzekucyjne w administracji*, [w:] *System prawa administracyjnego*, t. 9. *Prawo procesowe administracyjne*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2010, s. 376; W. Grześkiewicz, *Egzekucja administracyjna — teoria i praktyka*, Warszawa 2006, s. 107; M. Szubiakowski, [w:] M. Wierzbowski, M. Szubiakowski, A. Wiktorowska, *Postępowanie administracyjne — ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2012, s. 348.

[8] Szerzej: P. Grzegorczyk, *op. cit.*, s. 146.

© for this edition by CNS

wyszczególnia się oszacowaną przez rzeczoznawcę majątkowego wartość praw osób trzecich zgłoszonych do nieruchomości, budowli lub innych urządzeń albo przynależności lub pożytków oraz rzeczy, które znajdują się we władaniu osób trzecich. Przepis ten stosuje się odpowiednio w przypadku licytacji wydzielonej części nieruchomości[9]. Pojęciem procesowym osoby trzeciej w węższym rozumieniu będę posługiwał się w dalszych rozważaniach na temat egzekucji z ruchomości oraz z nieruchomości.

W ujęciu materialnym osobą trzecią jest podmiot, który na podstawie szczegółowej podstawy prawa materialnego może ponosić odpowiedzialność za wykonanie ciążącego na podatniku obowiązku, który został poddany egzekucji administracyjnej. Podmiot ten z reguły nie uczestniczy w postępowaniu egzekucyjnym, skierowanym względem majątku podatnika. Nie oznacza to jednak, że nie posiada on zdolności do uzyskania formalnego statusu osoby trzeciej w tym postępowaniu. Jak już bowiem wspomniano, ustawodawca dopuszcza możliwość wystąpienia przez ten podmiot ze wskazanym powyżej wnioskiem o wyłączenie określonego składnika majątkowego spod egzekucji, a następnie powództwa o zwolnienie spod egzekucji administracyjnej[10]. Ujmując rzecz ogólniej, należy stwierdzić, że uprawnienie to jest refleksem podstawy materialnej ponoszenia przez ten podmiot odpowiedzialności obok lub zamiast zobowiązanego[11]. Dochodzi wówczas do uzyskania przez ten sam podmiot, prócz statusu osoby trzeciej, również pozycji procesowej uczestnika postępowania.

Różnorodność poglądów na temat pojęcia osoby trzeciej pozwala zauważyć, że dopuszczalność złożenia przez osobę trzecią wspomnianych środków prawnych z art. 38 § 1 i art. 40 § 2 u.p.e.a., a w konsekwencji udział tej osoby w postępowaniu egzekucyjnym, dotyczy sytuacji, w których egzekucja administracyjna — a ściślej rzecz biorąc, co do zasady, zajęcie egzekucyjne — dotyka praw majątkowych tej osoby. Przypadek taki może dotyczyć wszelkich stosunków prawnych, w których jako podmioty praw podlegających egzekucji występują równocześnie zobowiązany oraz osoba trzecia. Przykłady tych stosunków prawnych definiuje ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, która w odniesieniu do niektórych środków egzekucji świadczeń pieniężnych (m.in. egzekucji z rzeczy ruchomej i egzekucji z nieruchomości) przewiduje szczegółowe uregulowania odnoszące się do tej problematyki.

---

[9] Zob. R. Kujawiński, K. Sobieralski, *Egzekucja administracyjna z nieruchomości*, Wrocław 2010, s. 66; R. Hauser, A. Skoczylas, [w:] *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, red. R. Hauser, A. Skoczylas, Warszawa 2012, s. 545 i powołana tam literatura; ponadto: C. Martysz, *Egzekucja administracyjna z nieruchomości*, [w:] *System egzekucji administracyjnej*..., s. 425; S. Gurgul, *Dochodzenie praw osobistych i roszczeń w postępowaniu egzekucyjnym (sądowym i administracyjnym) oraz upadłościowym. Część I*, „Monitor Prawa Handlowego" 2012, nr 1, s. 41.

[10] Por. P. Grzegorczyk, *op. cit.*, s. 146.

[11] Podobnie: P. Przybysz, *op. cit.*, s. 201.

© for this edition by CNS

Osoba trzecia w toku egzekucji z rzeczy ruchomej

Do egzekucji z ruchomości zobowiązanego poborca skarbowy przystępuje przez jej zajęcie, tzn. wpisanie do protokołu zajęcia i jego podpisanie (art. 98 § 1 u.p.e.a.). Specyfiką egzekucji z ruchomości jest to, że przeszkody do prowadzenia egzekucji z ruchomości nie stanowi okoliczność, iż rzecz ta nie znajduje się we władaniu zobowiązanego (art. 97 § 2 u.p.e.a.); może znajdować się ona we władaniu współmałżonka zobowiązanego (pozostającego z nim we wspólności majątkowej małżeńskiej) albo osoby trzeciej[12]. W orzecznictwie sądowym wskazuje się, że w przypadku, gdy rzecz ruchoma znajduje się w mieszkaniu lub innym miejscu zajmowanym przez dłużnika wspólnie z osobami trzecimi, zwłaszcza z członkami rodziny, to — gdy nic innego nie wynika z charakteru rzeczy lub innych szczególnych okoliczności — organ egzekucyjny może przyjąć, że jest ona co najmniej we współwładaniu dłużnika, co upoważnia go do jej zajęcia[13]. Natomiast jeśli zajęta rzecz pozostaje we władaniu zobowiązanego, poborca skarbowy nie musi ustalać, czyją jest ona własnością. Poborca nie ma też obowiązku ustalania istnienia lub nieistnienia praw osób trzecich do rzeczy pozostającej we władaniu zobowiązanego, przy czym jednak zobowiązany powinien wymienić poborcy znajdujące się w jego władaniu ruchomości, do których osobom trzecim służy prawo żądania wyłączenia ich spod egzekucji, i podać dane tych osób[14].

Wskazując na powyższe rozwiązanie zakładające dopuszczalność prowadzenia egzekucji z ruchomości, pomimo władania rzeczą zobowiązanego przez osobę trzecią, trzeba mieć na uwadze, że w praktyce częstokroć ruchomość ta stanowi przedmiot współwłasności tych podmiotów. Chodzi przy tym — tak samo jak przy egzekucji z rachunku bankowego — o osobę trzecią w rozumieniu prawa materialnego, zwłaszcza zaś o jedną z osób, o których mowa w rozdziale 15 Ordynacji podatkowej. Przypadek wspomnianej współwłasności zobowiązanego i osoby trzeciej rodzi problemy o charakterze zarówno prawnym, jak i faktycznym. Ustawodawca przewidział w zakresie egzekucji z ruchomości szczególne rozwiązanie — odróżniające ten środek egzekucyjny od egzekucji z nieucho-

---

[12] Odmiennie niż w egzekucji sądowej, trudno sobie wyobrazić, by rzecz, do której kierowana jest egzekucja administracyjna, była we władaniu wierzyciela — por. wyrok SN z 15 lutego 2001 r., II CKN 385/00, OSNC 2001, nr 7–8, poz. 122; Z. Merchel, *Egzekucja z ruchomości*, Sopot 1996, s. 62.

[13] Por. wyrok SN z 15 lutego 2001 r., IV CR 550/90, LEX nr 9051.

[14] Por. W. Grześkiewicz, [w:] *Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Komentarz*, red. D.R. Kijowski, Warszawa 2010, s. 874; podobnie na gruncie egzekucji sądowej: E. Wengerek, *Sądowe postępowanie egzekucyjne w sprawach cywilnych*, Warszawa 1978, s. 169. Zgłoszenie poborcy skarbowemu praw osób trzecich leży w interesie zobowiązanego, który w myśl art. 168a u.p.e.a. ponosi odpowiedzialność odszkodowawczą wobec osób, które roszczą sobie prawo do rzeczy lub prawa majątkowego, z których przeprowadzono egzekucję przez sprzedaż rzeczy lub wykonanie prawa majątkowego.

© for this edition by CNS

mości, dopuszczające dokonanie zajęcia ruchomości pozostającej nie tylko we współwłasności ułamkowej, ale i w wypadku, gdy do rzeczy przysługuje zobowiązanemu i osobie trzeciej współwłasność łączna. Chodzi przede wszystkim o przypadek umowy spółki cywilnej (art. 860 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. — Kodeks cywilny[15]). Otóż przepisy art. 97 § 4–4b u.p.e.a. stanowią, że można dokonać zajęcia ruchomości stanowiącej współwłasność łączną spółki nieposiadającej osobowości prawnej lub współwłasność w częściach ułamkowych, której zobowiązany jest współwłaścicielem, jeżeli pozostali współwłaściciele wyrażą zgodę na sprzedaż takiej ruchomości. Po sprzedaży ruchomości organ egzekucyjny każdemu z pozostałych współwłaścicieli przekazuje kwotę uzyskaną ze sprzedaży, odpowiadającą ich części ułamkowej we współwłasności lub udziałowi określonemu w umowie spółki. Jeżeli organ egzekucyjny nie uzyskał zgody, ustawa przewiduje dopuszczalność prowadzenia egzekucji wyłącznie w odniesieniu do udziału we współwłasności ułamkowej; wówczas organ dokonuje zajęcia udziału zobowiązanego we współwłasności. Zajęcie części ułamkowej współwłasności ruchomości następuje w sposób przewidziany dla zajęcia ruchomości, lecz sprzedaży podlega tylko zajęty udział zobowiązanego. Innym współwłaścicielom lub każdemu z nich przysługuje prawo nabycia zajętego udziału zobowiązanego po cenie oszacowania tego udziału. Jeżeli zamiar nabycia zajętego udziału zgłosi więcej niż jeden współwłaściciel, organ egzekucyjny sprzedaje udział temu współwłaścicielowi, który zaoferował najwyższą cenę. Natomiast w przypadku współwłasności łącznej, gdy pozostali współwłaściciele nie wyrażą zgody na sprzedaż zajętej ruchomości w całości, kontynuowanie czynności egzekucyjnych względem tej ruchomości jest niedopuszczalne. Reguła ta jest o tyle logiczna, o ile współwłasność łączna jest współwłasnością bezudziałową, dlatego nie jest możliwe zajęcie udziału w tej ruchomości. Z tego powodu w orzecznictwie sądowym stwierdza się, że przepis art. 97 § 4a u.p.e.a., w przeciwieństwie do art. 97 § 4 tej ustawy, nie uwzględnia współwłasności łącznej, a tym samym spod działania art. 97 § 4a u.p.e.a. została wyłączona spółka cywilna, w której obowiązuje współwłasność łączna[16].

W przypadku gdy organ egzekucyjny, pomimo braku zgody współwłaściciela (osoby trzeciej) na sprzedaż ruchomości, dokonał jej zajęcia, podmiotowi temu przysługuje — jak wskazano już powyżej — możliwość złożenia wniosku o wyłączenie prawa do tej rzeczy spod egzekucji (art. 38 § 1 u.p.e.a.), a następnie powództwo do sądu powszechnego o zwolnienie tego prawa od egzekucji administracyjnej (art. 40 § 2 u.p.e.a.)[17]. W takiej sytuacji podmiot ten występuje bowiem w roli osoby trzeciej w rozumieniu procesowym. Dotyczy to także sytuacji skierowania egzekucji do rzeczy ruchomej wchodzącej w skład majątku osobistego

[15] Tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 121.

[16] Zob. m.in. wyrok WSA w Warszawie z 25 maja 2004 r., III SA3392/02, ONSAiWSA 2006, nr 2, poz. 47.

[17] P. Grzegorczyk, *op. cit.*, s. 140 i n.

© for this edition by CNS

małżonka zobowiązanego, odpowiadającego za zobowiązania wyłącznie majątkiem wspólnym (art. 29 § 1 Ordynacji).

Osoba trzecia w toku egzekucji z nieruchomości

Przedmiotem egzekucji z nieruchomości może być własność nieruchomości, użytkowanie wieczyste, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz prawo do lokalu mieszkalnego w domu budowanym przez spółdzielnię mieszkaniową w celu przeniesienia jego własności na członka spółdzielni[18]. Ustawa egzekucyjna ustala w art. 110b szerszy niż w przypadku pozostałych środków egzekucyjnych krąg uczestników postępowania egzekucyjnego z nieruchomości. Prócz zobowiązanego — który może być zastępowany przez pełnomocnika — i wierzyciela, uczestnikami postępowania w tym przypadku będą osoby, którym przysługują ograniczone prawa rzeczowe lub roszczenia albo prawa osobiste zabezpieczone na nieruchomości, a poza tym — jeżeli przedmiotem egzekucji jest użytkowanie wieczyste — organ, który zawarł umowę o oddanie nieruchomości w użytkowanie wieczyste (przykładowo przedstawiciel Skarbu Państwa albo gminy). Wymienione podmioty stają się uczestnikami postępowania bądź na skutek ich wskazania przez wierzyciela, bądź na skutek zgłoszenia swoich praw i roszczeń w toku egzekucji (zgłoszenie to, zgodnie z art. 115c § 1 pkt 2 u.p.e.a., może być dokonane aż do dnia uprawomocnienia się postanowienia o przyznaniu własności)[19].

Należy podzielić pogląd, że wszystkie wymienione podmioty, niebędące zobowiązanym ani wierzycielem, należy zaliczyć do kategorii osób trzecich[20]. Pomimo że osoby te nie są czynnie ani biernie zainteresowane przebiegiem egzekucji, dotyka ona ich sfery prawnomajątkowej. Od podmiotów tych trzeba odróżnić nabywcę nieruchomości, który nabył nieruchomość od zobowiązanego przed licytacją publiczną (art. 110f u.p.e.a.). Zyskuje on bowiem *ex lege* status zobowiązanego, a nie osoby trzeciej[21].

Należy zwrócić uwagę, że w przypadku, gdy współwłaścicielem albo współużytkownikiem wieczystym nieruchomości wraz z zobowiązanym jest osoba trzecia w ujęciu materialnoprawnym, wówczas — podobnie jak w przypadku egzekucji z innych składników majątkowych objętych współwłasnością — do wszczęcia i prowadzenia egzekucji z nieruchomości wobec wskazanej osoby

---

[18] L. Klat-Wertelecka, *Egzekucja administracyjna w praktyce*, Gdańsk 2013, s. 204.

[19] S. Gurgul, *op. cit.*, s. 39; por. też J. Jankowski, *Uczestnicy postępowania egzekucyjnego*, Łódź 1992, s. 80.

[20] Szerzej: A. Korzeniowska, *op. cit.*, s. 546–547; P. Przybysz, *op.cit.*, s. 198–202; A. Skoczylas, *Postępowanie…*, s. 376.

[21] R. Hauser, A. Skoczylas, *op. cit*., s. 520.

© for this edition by CNS

musi istnieć odrębna podstawa prawna (zob. zwłaszcza art. 108 § 1 ordynacji)[22]. Egzekucję tę musi poprzedzać także doręczenie tej osobie odrębnego upomnienia oraz odrębnego tytułu wykonawczego. Dlatego egzekucję wobec podmiotu będącego współwłaścicielem albo współużytkownikiem wieczystym nieruchomości podlegającej egzekucji należy pojmować w kategoriach odrębnej egzekucji (z ułamkowej części nieruchomości), realizowanej w ramach odrębnego postępowania egzekucyjnego.

Powyższy przypadek trzeba odróżnić od sytuacji, w której nieruchomość albo jej część składowa lub pożytki są przedmiotem roszczeń osoby trzeciej w ujęciu procesowym. Wówczas to, równolegle do toczącego się ewentualnego sporu dotyczącego praw związanych z nieruchomością, ustawodawca umożliwia takiej osobie wystąpienie do organu egzekucyjnego z żądaniem wyłączenia składnika majątkowego spod egzekucji (art. 38 § 1 u.p.e.a.). Przy tym żądanie wyłączenia spod egzekucji rzeczy lub prawa majątkowego nie może być zgłoszone, jeżeli z rzeczy lub prawa została już przeprowadzona egzekucja przez sprzedaż rzeczy lub wykonanie prawa majątkowego (art. 44 u.p.e.a.). Z kolei biegły rzeczoznawca dokonujący wyceny nieruchomości powinien uwzględnić regulację zawartą w art. 110t u.p.e.a. Przepis stanowi, iż jeśli grunt, obiekt budowlany, przynależności lub pożytki znajdują się we władaniu osoby trzeciej albo do składników tych osoba trzecia zgłosiła określone prawo, przy szacowaniu wartości nieruchomości rzeczoznawca majątkowy powinien oznaczyć: wartość spornego składnika i wartość całości nieruchomości po wyłączeniu tego składnika; wartość całości nieruchomości z uwzględnieniem i bez uwzględnienia praw, które pozostają w mocy bez zaliczenia na cenę nabycia; wartości praw nieokreślonych sumą pieniężną, obciążających nieruchomość, w szczególności świadczeń z tytułu takich praw (art. 110t w zw. z art. 110s § 2 u.p.e.a.)[23]. Dane te należy zawrzeć w protokole opisu i oszacowania wartości nieruchomości oraz w wycenie nieruchomości dokonanej przez biegłego rzeczoznawcę majątkowego. Poza tym informacja wynikająca z opisu i oszacowania wartości nieruchomości o prawach osób trzecich zamieszczana jest również w obwieszczeniu o licytacji nieruchomości, w którym organ zawiera wzmiankę, że prawa osób trzecich nie będą przeszkodą do licytacji i przyznania nabywcy własności nieruchomości bez zastrzeżeń, jeżeli osoby te nie wystąpiły wcześniej o wyłączenie nieruchomości lub jej przynależności spod egzekucji. W obwieszczeniu tym organ egzekucyjny zamieszcza również wyjaśnienie, że użytkowanie, służebności i prawa dożywotnika, jeżeli nie są ujawnione w księdze wieczystej lub przez złożenie dokumentu do zbioru dokumentów i nie zostaną zgłoszone najpóźniej na 3 dni przed rozpoczęciem licytacji, nie będą uwzględnio-

[22] Por. P. Przybysz, *op. cit.*, s. 205, który przywołuje tu sytuację małżonka odpowiedzialnego solidarnie ze zobowiązanym za egzekwowany obowiązek. Jak się wydaje, autorowi chodzi tu o przypadek z art. 111 § 4 Ordynacji podatkowej.

[23] Zob. R. Kujawiński, K. Sobieralski, *op. cit.*, s. 66; R. Hauser, A. Skoczylas, *op. cit*., s. 545 — i powołana tam literatura; ponadto C. Martysz, *op. cit*., s. 425; S. Gurgul, *op. cit.*, s. 41.

© for this edition by CNS

ne w dalszym toku egzekucji i wygasną z chwilą, w której postanowienie o przyznaniu własności stanie się ostateczne (art. 110w § 3 pkt. 7–8 u.p.e.a.).

Wnioski

Problem dopuszczalności egzekucji administracyjnej względem majątku osoby trzeciej odpowiedzialnej za zaległości podatkowe zobowiązanego oraz sytuacji osoby trzeciej w toku administracyjnego postępowania egzekucyjnego pojawia się w chwili, gdy egzekucja administracyjna (a ściślej rzecz biorąc, zajęcie egzekucyjne) dotyka praw majątkowych tej osoby. Zagadnienie to jest zakotwiczone w normach materialnego prawa podatkowego, które wyznaczają sytuacje, w których z jednej strony organ egzekucyjny powinien uwzględnić wniosek osoby trzeciej o wyłączenie prawa majątkowego spod egzekucji, z drugiej zaś — normy te tworzą podstawę do wszczęcia i prowadzenia odrębnego postępowania egzekucyjnego w stosunku do majątku osoby trzeciej. W badanym przypadku chodzi o normy wynikające z przepisów Ordynacji podatkowej o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich (rozdział 15, art. 107 i n.), które kształtują podstawy materialnoprawne do przeniesienia odpowiedzialności za zaległości podatkowe podatnika na wskazane w tych przepisach osoby trzecie.

W rezultacie analizy szczegółowych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, odnoszących się do egzekucji z rzeczy ruchomej i egzekucji z nieruchomości, należy stwierdzić, że w toku egzekucji administracyjnej ustawodawca uzależnia ścisłe urzeczywistnienie wskazanych norm prawa materialnego podatkowego od skorzystania przez osobę trzecią z przysługującego jej prawa do złożenia wniosku o wyłączenie prawa majątkowego spod egzekucji. W przeciwnym wypadku dopuszczalne jest wkroczenie przez administracyjny organ egzekucyjny w sferę prawnie chronioną osoby trzeciej (ingerencja w majątek tej osoby), mimo że osoba ta nie jest ani podmiotem egzekwowanego obowiązku, ani też nie jest objęta odpowiedzialnością z tytułu zobowiązania podatkowego (art. 97 § 4, art. 110t i art. 110w § 3 pkt 7–8 w zw. z art. 38 § 1 u.p.e.a.).

Godzi się zauważyć, że we wspomnianych przypadkach badane przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji dają wyraz temu, co w nauce określane jest mianem służebnej funkcji norm prawa procesowego wobec norm prawa materialnego[24]. I w tym wypadku prawo procesowe jest bowiem instrumentem, za pomocą którego wprowadza się w życie normy prawa materialnego.

---

[24] J. Filipek, *Założenia strukturalne procesu administracyjnego*, [w:] *Studia z dziedziny prawa administracyjnego*, red. L. Bar, Wrocław 1971, s. 206; Z. Janowicz, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądem administracyjnym*, Warszawa-Poznań 1982, s. 13; B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne*, Warszawa 2012, s. 21–23.

© for this edition by CNS

Third party in the course of administrative enforcement to movable and immovable property of a taxpayer

Summary

The article concerns the issue of the situation of a third party in the course of enforcement proceedings to movable and immovable property of a taxpayer. The analysis carried out in the study concerns the legal basis of interfering into the assets of the third party in the course of enforcement of tax arrears.

The results of the study reveal that pending the course of the enforcement proceedings the legislator determined the realization of the material tax law from the benefit of the party which is the usage of the right to exclude the assets from execution. Otherwise the interference in the assets of a third party is permissible, even though that person is not the subject of enforceable obligation, nor is it subject to liability in respect of tax liability.

Keywords: third party in administrative enforcement, administrative execution of pecuniary obligations, enforcement to movables, enforcement to immovable property, execution of the share in the ownership of property

© for this edition by CNS