

# Beata Augustyńska

---

## Kilka uwag o rygorze natychmiastowej wykonalności decyzji : na przykładzie Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej

---

Administracja : teoria, dydaktyka, praktyka nr 4 (37), 148-184

---

2014

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

## Kilka uwag o rygorze natychmiastowej wykonalności decyzji (na przykładzie Kodeksu postępowania administracyjnego<sup>1</sup> i Ordynacji podatkowej<sup>2</sup>)

I. Wejście w życie uchwalonej w 1997 r. Ordynacji podatkowej, spowodowało wyodrębnienie postępowania podatkowego z K.p.a. Nie były to pierwsze zmiany wprowadzone przez ustawodawcę w zakresie usytuowania postępowania podatkowego, które, w zależności od przyjętej koncepcji, za cel miały dekodyfikację lub unifikację postępowania administracyjnego. W rezultacie, postępowanie podatkowe było wyodrębniane ze struktur przepisów albo do nich włączane<sup>3</sup>.

Ordynacja podatkowa reguluje postępowanie podatkowe, którego celem jest realizacja zobowiązania podatkowego wynikającego z obowiązku podatkowego<sup>4</sup>, a które wolą ustawodawcy w roku 2008, wzbogaciło się o wykonanie i wstrzymanie wykona-

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, Dz. U. z 2013 r., poz. 267 ze zm., dalej: K.p.a. lub Kodeks.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa lub O.p.

<sup>3</sup> Zob. E. Ochendowski, *O dekodyfikacji postępowania administracyjnego na przykładzie Ordynacji podatkowej* [w:] *Państwo prawa. Administracja. Sądownictwo. Prace dedykowane prof. dr hab. Januszowi Łętowskiemu w 60. rocznicę urodzin*, Warszawa 1999, s. 218–221, M. Gajda-Durlik, *Dekodfikacja postępowania administracyjnego* [w:] red. J. Zimmermann, *Koncepcja systemu administracyjnego*, Warszawa 2007, s. 517–526.

<sup>4</sup> R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2013, s. 11.

nia decyzji oraz konstrukcję rygoru natychmiastowej wykonalności. Te zmiany zostały unormowane w art. 239a O.p., który stanowi, że decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Takie rozwiązanie nie było wcześniej znane w postępowaniu podatkowym i wprowadziło nową jakość do tego postępowania. Inaczej było z Kodeksem, w którym konsekwentnie utrzymano rozwiązanie oparte na założeniu, że przed upływem terminu do wniesienia odwołania decyzja nie ulega wykonaniu, a wniesienie odwołania w terminie wstrzymuje jej wykonanie, chyba, że decyzji został nadany rygor natychmiastowej wykonalności (art. 130).

Pierwsza kodyfikacja postępowania podatkowego została zawarta w odrębnym akcie prawnym względem ogólnego postępowania administracyjnego<sup>5</sup>. Podobny, rozdzielny sposób unormowań zastosowano po II wojnie światowej, przy czym ustawodawca dodatkowo dokonał podziału przepisów z zakresu spraw podatkowych<sup>6</sup>. Dążąc do unifikacji ogólnego postępowania admini-

---

<sup>5</sup> Postępowanie podatkowe regulowała ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. nr 39, poz. 346. Było to uregulowanie kompleksowe, zawierające m.in. model postępowania podatkowego, który zasadniczo różnił się od ogólnego postępowania administracyjnego w kwestii wykonalności decyzji nieostatecznych, gdyż art. 111 tejże ustawy stanowił, że wniesienie odwołania nie wstrzymuje obowiązku zapłacenia podatku w przepisany termin ani też prawa władzy do ściągnięcia wymierzonego podatku. Odmienna regulacja przewidziano w postępowaniu administracyjnym, które zostało uregulowane w Rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym, Dz. U. nr 36, poz. 341. Art. 87 tego rozporządzenia wprowadził zasadę, że przed upływem terminu do wniesienia odwołania, decyzji administracyjna nie ulega wykonaniu, a w razie wniesienia odwołania w terminie, następuje wstrzymanie wykonania decyzji. Wyjątkowo, władza mogła postanowić o natychmiastowym wykonaniu decyzji, jeżeli wskazane jest to ze względu na interes publiczny lub wyjątkowo ważny interes strony.

<sup>6</sup> Sprawy podatkowe normowały: Dekret z dnia 16 maja 1946 r., o zobowiązaniach podatkowych Dz. U. nr 27, poz. 173 i Dekret z dnia 16 maja

stracyjnego i postępowania z zakresu zobowiązań podatkowych, 1 stycznia 1981 r. postępowanie podatkowe włączono do Kodeksu postępowania administracyjnego<sup>7</sup>, na mocy ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego<sup>8</sup>. Postępowanie podatkowe unormowano w Dziale III zatytułowanym „Przepisy szczególne postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych oraz ubezpieczeń społecznych”. Mimo tej łącznej regulacji, postępowanie podatkowe zachowało swoją odrębność względem ogólnego postępowania administracyjnego m.in. w przedmiocie wykonania decyzji nieostatecznych<sup>9</sup> i opierało się na regule stanowiącej, że wniesienie odwołania od decyzji organu podatkowego nie wstrzymywało jej wykonania. Wyjątkowo, organ odwoławczy wstrzymywał wykonanie decyzji w przypadku uzasadnionym interesem społecznym lub ważnym interesem podatnika. W wyniku uwzględnienia postulatów o niezbędności samodzielnego uregulowania postępowania podatkowego wynikającej z jego specyfiki<sup>10</sup>, a także nie-

---

1946 r., o postępowaniu podatkowym, Dz. U. nr 26, poz. 174 (dalej: dekret o postępowaniu podatkowym), który obowiązywał do końca roku 1980 r. Dekret o postępowaniu podatkowym, w art. 149 stanowił, że wniesienie odwołania nie wstrzymuje wykonania decyzji, jednak władza podatkowa może wyjątkowo wstrzymać wykonanie decyzji ze względu na ważny interes strony. Było to uregulowanie obowiązujące w postępowaniu przed władzą podatkową drugiej instancji. Dekret nie normuje tej kwestii w postępowaniu przed władzą podatkową pierwszej instancji.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, Dz. U. nr 30, poz. 168. W czasie trwania prac nad tym aktem prawnym (lata 1958–1960), planowano włączenie do niego postępowania podatkowego, jednak zamiaru tego nie udało się zrealizować.

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 31 stycznia 1980 r., Dz. U. nr 4, poz. 8.

<sup>9</sup> Ówczesny Kodeks postępowania administracyjnego w art. 113 stanowił, że przed upływem terminu do wniesienia odwołania, decyzja nie podlega wykonaniu, a wniesienie odwołania w terminie, wstrzymuje jej wykonanie. Przepisy te nie mają zastosowania, gdy decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności.

<sup>10</sup> M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych* [w:] red. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 334.

adekwatności postępowania podatkowego do potrzeb wynikających z transformacji systemu podatkowego<sup>11</sup>, od 1 stycznia 1998 r., postępowanie podatkowe ponownie zostało uregulowane w odrębnym akcie prawnym – Ordynacji podatkowej, w Dziale IV zatytułowanym „Postępowanie podatkowe”<sup>12</sup>. W piśmiennictwie podkreśla się, że to jedyny realny przykład rozbicia jedności Kodeksu, w kształcie nadanym nowelą z 1980 r. podważający założenia szeroko ujętej kodyfikacji postępowania administracyjnego<sup>13</sup>.

**II.** By roztrząsać zagadnienie na tle relacji i zależności pomiędzy postępowaniem podatkowym uregulowanym w Ordynacji podatkowej oraz postępowaniem administracyjnym, warto przybliżyć, co należy rozumieć pod pojęciem postępowania administracyjnego oraz postępowania podatkowego.

W zapatrywaniach dawnej doktryny wskazywano na istnienie postępowania administracyjnego w szerokim znaczeniu oraz postępowania administracyjnego w wąskim znaczeniu. Podział ten związany był z wielością form działania administracji publicznej<sup>14</sup>. W. Dawidowicz określał postępowanie administracyjne w szerokim znaczeniu jako całokształt przepisów proceduralnych prawa administracyjnego, stosownie do których działają organy admini-

---

<sup>11</sup> Taki wniosek zawarto w uzasadnieniu do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa. W uzasadnieniu projektu przedstawiono cztery cele uchwalenia tej ustawy: 1. Ułatwienie stosowania prawa podatkowego i zwiększenie jego skuteczności poprzez skodyfikowanie w jednym akcie prawnym rangi ustawowej ogólnego prawa podatkowego; 2. Unowocześnienie i zsynchronizowanie części ogólnej prawa podatkowego z obecnym systemem prawa podatkowego, a także usunięcie unormowań noszących „piętno niechęci socjalistycznego ustawodawcy do działalności gospodarczej”; 3. Zwiększenie skuteczności poboru istniejących podatków; 4. Zwiększenie ustawowej ochrony uczestników postępowania podatkowego oraz zrównania ich praw i obowiązków, W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji Podatkowej*, Warszawa 2000, s. 8.

<sup>12</sup> M. Masternak, *Postępowanie podatkowe...*, *op. cit.*, s. 329–331.

<sup>13</sup> M. Gajda-Durlik, *Dekodyfikacja postępowania...*, *op. cit.*, s. 525.

<sup>14</sup> B. Adamiak [w:] red. B. Adamiak, J. Borkowski, A. Skoczylas, *Prawo procesowe administracyjne. Tom 9. Systemu prawa administracyjnego*, Warszawa 2010, s. 1.

stracji państwowej, natomiast kompleks przepisów prawnych regulujących działalność organów administracji państwowej w formie decyzji administracyjnej to postępowanie administracyjne w ścisłym znaczeniu<sup>15</sup>. Według B. Graczyka, szeroko rozumiane postępowanie administracyjne (procedura administracyjna) obejmuje wszystkie formy, sposoby i metody działania organów administracji państwowej, więc to co służy do realizacji zadań tych organów, a pozostaje poza „treścią” samego działania. Natomiast pod pojęciem postępowania administracyjnego w ścisłym znaczeniu, autor rozumiał grupę norm prawnych regulujących tryb postępowania organów administracji państwowej przy załatwianiu konkretnych spraw<sup>16</sup>. Z kolei J. Starościek za postępowanie administracyjne w szerokim znaczeniu, uznawał przepisy prawne regulujące sposób działania organu administracyjnego w związku z wydaniem i wykonaniem aktu administracyjnego, a także przepisy obejmujące sprawy dopuszczalności oraz warunków stosowania środków prawnych, jeżeli są używane przeciw aktowi administracyjnemu<sup>17</sup>.

Nauka przedmiotu odróżniała procedurę administracyjną, która określa tryb załatwiania spraw administracyjnych przez organy administracyjne oraz przed sądami, od procesu administracyjnego, który jest trybem załatwiania indywidualnych spraw przed sądami oraz trybem załatwiania indywidualnych spraw przed organami administracyjnymi w formie zewnętrznego aktu administracyjnego. Natomiast sam tryb załatwiania spraw indywidualnych przed organami administracyjnymi, określa się jako jurysdykcyjne postępowanie administracyjne<sup>18</sup>. Termin ten, w formie przymiotnikowej charakteryzuje ogólne postępowanie admini-

---

<sup>15</sup> W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 9.

<sup>16</sup> B. Graczyk, *Postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1953, s. 13.

<sup>17</sup> J. Starościek, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1969, s. 259.

<sup>18</sup> K. Jandy-Jendrońska, J. Jendrońska, *System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego* [w:] red. T. Rabska, J. Łętowski, *System prawa administracyjnego*, t. 3, Wrocław 1978, s. 130–131.

stracyjne jako postępowanie jurysdykcyjne, w wyniku którego powstaje konstytutywna decyzja administracyjna, która jest normą jednostkową regulującą prawa i obowiązki jej adresata<sup>19</sup>.

Obecnie, przeciwstawianie pojęcia procesu administracyjnego pojęciu postępowania administracyjnego nie jest uzasadnione, ze względu na utrwaloną od dawna regulację prawną trybu postępowania przed organami administracji publicznej<sup>20</sup>. Ponadto, za jurysdykcyjne postępowanie administracyjne uważa się postępowanie w sprawach indywidualnych rozstrzyganych w drodze decyzji, na podstawie przepisów K.p.a. o postępowaniu ogólnym<sup>21</sup>. Bliskim, ale nie tożsamym z pojęciem „administracyjnego postępowania jurysdykcyjnego” jest termin „jurysdykcja administracyjna”, którą rozumieć należy jako sposób stosowania norm prawa administracyjnego<sup>22</sup>.

W doktrynie prawa administracyjnego nie występują zasadnicze rozbieżności, jeżeli chodzi o definiowanie postępowania administracyjnego<sup>23</sup>. Pojęcie ogólnego postępowania administracyjnego ukształtowało się niedługo po uchwaleniu Kodeksu w 1960 r. i od tego czasu nie jest kwestionowane. Nabrało ono nowego znaczenia po nowelizacji K.p.a. z roku 1980<sup>24</sup>, w wyniku której ustawodawca zarysował wyraźną różnicę między przepisami o postę-

---

<sup>19</sup> M. Zimmermann, *Z rozważań nad postępowaniem jurysdykcyjnym i pojęciem strony w Kodeksie postępowania administracyjnego* [w:] *Księga Pamiętowa ku czci Kamila Stefki*, Warszawa 1967, s. 433 za J. Zimmermannem, *Polska jurysdykcja administracyjna*, Warszawa 1996, s. 9.

<sup>20</sup> B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne*, Warszawa 2013, s. 102; J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne*, Warszawa 2001, s. 61.

<sup>21</sup> Cz. Martysz [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz A. Matan, *Postępowanie administracyjne ogólne*, Warszawa 2003, s. 9.

<sup>22</sup> Zob. J. Zimmermann, *Polska jurysdykcja...*, *op. cit.*, s. 9.

<sup>23</sup> Cz. Martysz [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz A. Matan, *Postępowanie administracyjne...*, *op. cit.*, s. 10.

<sup>24</sup> Ustawa z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego, Dz. U. nr 4, poz. 8 ze zm.

powaniu administracyjnym zawartymi w Kodeksie i utrzymanymi w mocy w innych ustawach. W rezultacie, można wskazać na dwa rodzaje przepisów, tj. te które tworzą ogólny system postępowania administracyjnego oraz przepisy szczególne zawarte w aktach prawnych pozakodeksowych i w samym K.p.a. Taki stan rzeczy, z pewnymi istotnymi modyfikacjami, głównie dotyczącymi wyodrębnienia w Ordynacji podatkowej postępowania administracyjnego objętego jej zakresem, zachował swoją aktualność<sup>25</sup>.

Nauka przedmiotu formułuje koncepcję postępowania administracyjnego przy uwzględnieniu kierunków regulacji materialnego prawa administracyjnego. Mając na uwadze administracyjne prawo ustrojowe oraz administracyjne prawo materialne, w których przyjmuje się wielość form działania prawnego organów administracji publicznej, a także form realizowanych w zorganizowanym zespole działań, wyróżnia się także postępowanie administracyjne w szerokim i w wąskim znaczeniu. Pod pojęciem postępowania administracyjnego w wąskim znaczeniu należy rozumieć regulowany przez prawo procesowy ciąg czynności procesowych podejmowanych przez organy administracji publicznej oraz inne podmioty postępowania w celu rozstrzygnięcia sprawy administracyjnej w formie decyzji administracyjnej<sup>26</sup>. Z kolei postępowanie administracyjne w szerokim znaczeniu, należy łączyć, nie jak tradycyjnie, z wielością form działania administracji publicznej, ale z czynnościami materialnoprawnymi jednostki i kontrolą tych czynności przez organ administracji publicznej<sup>27</sup>. W rezultacie, pojęcie postępowania administracyjnego w szerokim znaczeniu jest bardzo zbliżone do definicji postępowania administracyjnego w wąskim znaczeniu, z tym że dodatkowo zawiera element związany z kontrolą rozstrzygnięć, tj. postępowanie administracyjne w szerokim znaczeniu to regulowany przez prawo ciąg

---

<sup>25</sup> L. Żukowski [w:] L. Żukowski, R. Sawuła, *Postępowania administracyjne*, Przemysł-Rzeszów, 2012, s. 26–27.

<sup>26</sup> B. Adamiak [w:] red. B. Adamiak, J. Borkowski, A. Skoczylas, *Prawo procesowe...*, *op. cit.*, s. 3.

<sup>27</sup> *Ibidem*, s. 5.



czynności procesowych podejmowanych przez organy administracji publicznej oraz inne podmioty postępowania w celu rozstrzygnięcia sprawy administracyjnej w formie decyzji administracyjnej, a także ciąg czynności procesowych podjętych w celu weryfikacji decyzji administracyjnej<sup>28</sup>.

Nieco odmienne ujęcie prowadzi do zdefiniowania postępowania administracyjnego *sensu stricte* jako unormowany przez prawo procesowe ciąg czynności procesowych podejmowanych przez organy administracji publicznej, w celu konkretyzacji i urzeczywistnienia uprawnień lub obowiązków o charakterze materialnoprawnym. Natomiast postępowanie administracyjne *sensu largo* to unormowany przez prawo procesowe ciąg czynności procesowych organów administracji publicznej lub innych podmiotów postępowania zmierzających, bądź do urzeczywistnienia normy materialnoprawnej, bądź do ustalenia innego skutku prawnego wymaganego ustawą<sup>29</sup>.

Zwięzłe zdefiniowanie norm postępowania administracyjnego w szerokim ujęciu to całokształt przepisów procesowych prawa administracyjnego, według których działają organy administracji wykonując swoje zadania, a system norm prawnych regulujących działalność organów administracji w formie decyzji administracyjnych to postępowanie administracyjne w ujęciu wąskim<sup>30</sup>.

Znamienne, że ze względu na specyfikę prawa podatkowego, przyjmowany jest podział na postępowanie podatkowe w szerokim i wąskim znaczeniu. Postępowanie podatkowe w szerokim rozumieniu ma szczególne znaczenie, gdy procedura podatkowa oparta jest przede wszystkim na technikach samoobliczenia podatkowego oraz obliczaniu podatku przez płatnika. W tych sytu-

---

<sup>28</sup> B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne...*, *op. cit.*, s. 101.

<sup>29</sup> B. Majchrzak [w:] W. Federczyk, M. Klimaszewski, B. Majchrzak, *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 2013, s. 2-3; B. Majchrzak [w:] red. Z. Cieślak, *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 2010, s. 2-3.

<sup>30</sup> Cz. Martysz [w:] G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, *Postępowanie administracyjne...*, *op. cit.*, s. 8-9.

acjach zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, bez dokonywania wymiaru podatkowego, więc nie występuje tu typowa dla ogólnego postępowania administracyjnego sytuacja rozstrzygnięcia sprawy indywidualnej w drodze decyzji administracyjnej. Działania podatników i płatników prowadzące do przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe oraz dobrowolnej jego realizacji są ustalane przez prawo, które nadaje im określoną kolejność i przypisuje odpowiednią formę. Tworzy się „postępowanie”, które zmierza do realizacji celów leżących u podstaw konstrukcji poszczególnych ustaw podatkowych. W postępowaniu tym, klasyczna rola administracji ma miejsce w fazie kontroli podatkowej<sup>31</sup>. Tak szeroko rozumiane postępowania podatkowe, można odnieść do postępowania administracyjnego w szerokim znaczeniu, gdyż czynność prawna jednostki kształtuje jej sytuację prawną, a rolą organu administracji publicznej jest kontrola jej zgodności z prawem<sup>32</sup>.

Postępowanie podatkowe w ścisłym tego słowa znaczeniu, rozpoczyna się od wszczęcia postępowania, a kończy się wydaniem decyzji podatkowej, więc w swym generalnym kształcie odpowiada ogólnemu postępowaniu administracyjnemu<sup>33</sup>. Postępowanie podatkowe unormowane w Ordynacji podatkowej, to postępowanie w wąskim ujęciu, określane jako jurysdykcyjne postępowanie podatkowe, które można zdefiniować jako procedurę prawną, w której organy podatkowe rozstrzygają indywidualne sprawy podatkowe w decyzji. Decyzja ta to zewnętrzny akt administracyjny konkretyzujący prawa i obowiązki podmiotów, które realizują zobowiązania podatkowe<sup>34</sup>.

---

<sup>31</sup> R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 13–14.

<sup>32</sup> B. Adamiak [w:] red. B. Adamiak, J. Borkowski, A. Skoczylas, *Prawo procesowe...*, *op. cit.*, s. 6.

<sup>33</sup> R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 13.

<sup>34</sup> M. Masternak, *Postępowanie podatkowe...*, *op. cit.*, s. 333.

**III.** Konieczność ustalenia relacji i miejsca postępowania podatkowego względem postępowania administracyjnego wynika z wyłączenia stosowania przepisów K.p.a. (za wyjątkiem działów IV, V<sup>35</sup> i VIII) do postępowania podatkowego i unormowaniu go w Ordynacji podatkowej. Wprawdzie nie doprowadziło to do całkowitego oderwania postępowania podatkowego od Kodeksu, ale wpłynęło na jego postrzeganie i typologię postępowań.

O związkach między postępowaniem podatkowym, a postępowaniem administracyjnym świadczy to, że postępowanie podatkowe należy do grup postępowań jurysdykcyjnych. Jest rodzajem procesu administracyjnego, który zawsze będzie występował w określonej relacji do ogólnego postępowania administracyjnego, gdyż jak wynika z praktyki stosowania prawa w obrębie spraw podatkowych, mimo zautonomizowania postępowania podatkowego, K.p.a. nadal wyznacza podstawowy standard oraz stały punkt odniesienia dla ocen i reguł wykładni przepisów postępowania podatkowego<sup>36</sup>.

Jak wynika z klasyfikacji i poglądów<sup>37</sup>, postępowanie podatkowe nie jest odrębnym postępowaniem, a stanowi specyficzną

---

<sup>35</sup> Dział V K.p.a. został skreślony na mocy art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. nr 153, poz. 1271), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2004 r.

<sup>36</sup> M. Gajda-Durlik, *Dekodifikacja postępowania...*, *op. cit.*, s. 524.

<sup>37</sup> W nauce przedmiotu wskazuje się na istnienie dwóch rodzajów przepisów, tj. przepisy tworzące ogólny system postępowania administracyjnego oraz przepisy szczególne zawarte w aktach prawnych pozakodeksowych i w samym K.p.a. W tym drugim przypadku chodzi m.in. o wyodrębnienie w Ordynacji podatkowej postępowania administracyjnego objętego jej zakresem. L. Żukowski [w:] L. Żukowski, R. Sawuła, *Postępowania administracyjne...*, *op. cit.*, s. 27. Doktryna zalicza do systemu procedury administracyjnej postępowanie administracyjne, które dziś jest uregulowane w K.p.a i Ordynacji podatkowej; W. Chróścielewski, J. P. Tarno, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2013, s. 19–20. Inne postrzeganie systemu procedury administracyjnej polega na zaliczeniu do niej m.in.: tzw. ogólnego postępowania administracyjnego

uregulowanego w K.p.a., tzw. egzekucji administracyjnej i przepisów postępowania podatkowego zawartych w Ordynacji podatkowej, red. M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Postępowanie administracyjne - ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2011, s. 4. Kolejny pogląd na system proceduralnego prawa administracyjnego dzieli normy, na te zawarte w K.p.a. oraz na te zawarte w innych aktach prawnych. W skład drugiej kategorii norm wchodzi m.in. normy regulujące postępowania i sprawy wyłączone spod zakresu obowiązywania K.p.a., tj.: postępowanie w sprawach karnych skarbowych czy postępowanie w sprawach uregulowanych w Ordynacji podatkowej, A. Wróbel [w:] K. Chorąży, W. Taras, A. Wróbel, *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2009, s. 15-17. Nauka przedmiotu dzieli postępowania administracyjne na: postępowanie ogólne i postępowanie szczególne, a do tego ostatniego rodzaju zalicza się postępowanie podatkowe, R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa..., op. cit.*, s. 12. W zbliżonej klasyfikacji postępowań administracyjnych wyróżnia się szczególne postępowania administracyjne, zwane także postępowaniami autonomicznymi lub specjalnymi, do których należą m.in. postępowanie w sprawach podatkowych (oparte na przepisach Ordynacji podatkowej), E. Bojanowski, J. Lang, *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2001, s. 5-7, 13-14, J. Lang [w:] red. J. Lang, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2013, s. 19-20. Wśród postępowań jurysdykcyjnych, biorąc pod uwagę metody i zakres regulacji przepisami K.p.a., można rozróżnić, postępowania ogólne, postępowania odrębne (szczególne) oraz postępowania wyłączone. Do grupy postępowań wyłączonych, zalicza się m.in. postępowania w sprawach regulowanych w Ordynacji podatkowej, red. T. Woś, *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 2013, s. 84 i 88. Postępowanie podatkowe należy do prawa publicznego i wykazuje wiele cech charakterystycznych dla tego prawa, zwłaszcza prawa administracyjnego. Dlatego traktowanie postępowania podatkowego jako administracyjnego postępowania szczególnego, przystosowanego do załatwiania spraw podatkowych, jest w pełni uzasadnione. Wynika to z tego, że obowiązujące rozwiązania prawne z zakresu postępowania podatkowego, zasadniczo nie odbiegają od modelu ogólnego postępowania administracyjnego uregulowanego w K.p.a., M. Masternak, *Postępowanie podatkowe..., op. cit.*, s. 333-334. Do cech przesądzających o przynależności postępowania podatkowego do kręgu postępowań administracyjnych zalicza się: brak kontrydiktoryjności postępowania, podwójną rolę organu, tj. organ jest podmiotem prowadzącym postępowanie oraz podmiotem stosunku materialno prawnego, występowanie stosunku administracyjnoprawnego o nierównorzędnej sytuacji jego podmiotów, a także

formę postępowania administracyjnego. Za sprawą tej specyficznej formy, zaliczane jest do szczególnego postępowania administracyjnego, zwanego także postępowaniem autonomicznym lub specjalnym. Stan ten wynika z powiązań i wspólnych cech występujących w postępowaniu podatkowym oraz postępowaniu administracyjnym. Na przynależność postępowania podatkowego do rodziny postępowań administracyjnych nie wpłynęły rozbieżności istniejące pomiędzy tymi postępowaniami, wyodrębnienie przez doktrynę osobnej gałęzi prawa – prawa podatkowego, ani także wyłączenie postępowania podatkowego ze struktur K.p.a. i uregulowanie go w Ordynacji podatkowej.

**IV.** Postępowanie podatkowe uregulowane w Ordynacji podatkowej, przejęło wiele rozwiązań z postępowania administracyjnego unormowanego w Kodeksie. Takim uregulowaniem, które zostało odwzorowane i dostosowane do potrzeby postępowania podatkowego, jest m. in. rygor natychmiastowej wykonalności<sup>38</sup>

Wprowadzenie konstrukcji rygoru natychmiastowej wykonalności do unormowań Ordynacji podatkowej nastąpiło w roku 2008<sup>39</sup>. Jednak, by doszło do tego, musiała się zmienić jedna z re-

---

jednostronne i władcze regulowanie sytuacji podmiotów przez organ, R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 306.

<sup>38</sup> Innym przetransponowanym rozwiązaniem z K.p.a. do O.p. jest rozprawa. Nastąpiło to dnia 1 stycznia 2007 r. na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. nr 217, poz. 1590. W przeciwieństwie do rozprawy z K.p.a., rozprawa w O.p. jest częścią postępowania odwoławczego i służy wyjaśnieniu istotnych okoliczności stanu faktycznego. Celem takiego uregulowania jest ograniczenie do zbędnego minimum możliwości zlecenia przeprowadzania dodatkowego postępowania organowi pierwszej instancji. Szerzej: B. Dauter [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 658–569. W nauce przedmiotu sceptycznie odniesiono się do rozprawy unormowanej w takim kształcie. Zob. R. Sawuła, *Rozprawa w postępowaniu podatkowym – uwagi na tle nowelizacji Ordynacji podatkowej*, *Casus* 2006, nr 42, s. 18–20.

<sup>39</sup> Ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. nr 209, poz. 1318.

guł postępowania podatkowego dotycząca wstrzymania wykonania decyzji, według której wniesienie odwołania od decyzji organu podatkowego nie wstrzymywało jej wykonania. Rozwiązanie to obowiązujące w Ordynacji podatkowej w latach 1997–2008 okazało się wyjątkowo nietrwałe i wielokrotnie zmieniane. Kolejne nowelizacje Ordynacji podatkowej obrazują zmieniające się stanowisko ustawodawcy w kwestii wykonania i wstrzymania wykonania decyzji. Można zaobserwować stopniowe odchodzenie od przyjętych unormowań, ich modyfikowanie, a także łagodzenie poprzez wprowadzanie kolejnych odstępstw oraz wyjątków<sup>40</sup>.

---

<sup>40</sup> W latach 1997–2002, obowiązywała reguła, że wniesienie odwołania od decyzji organu podatkowego nie wstrzymuje jej wykonania, a wyjątkiem od tej zasady była możliwość wstrzymania wykonania decyzji w całości lub w części przez organ podatkowy na wniosek strony ze względu na szczególnie ważny interes strony (art. 224 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r., Dz. U. nr 137, poz. 926). Jedną ze zmian, wprowadzoną ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. nr 169 poz. 1387, był wyjątek od dotychczas obowiązującej reguły w zakresie wykonania decyzji nieostatecznej, tj. powstała możliwość wstrzymania wykonania decyzji w granicach określonych w odwołaniu – do dnia upływu terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego (art. 224 a teźże ustawy), por. E. Szot [w:] red. D. Malinowski, *Postępowanie w sprawach podatkowych. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2004, s. 231–238. Na mocy ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. nr 143, poz. 1199, m.in. organ podatkowy, z urzędu lub na wniosek strony, wstrzymuje (a nie jak było dotychczas „może wstrzymać”), w drodze postanowienia wykonanie decyzji w całości lub w części, w przypadku uzasadnionym ważnym interesem strony lub (co było *novum*) interesem publicznym (art. 224 § 2 teźże ustawy), por. S. Presnarowicz [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, S. Presnarowicz, P. Pietrasz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 780–785. Kolejna nowelizacja (ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. nr 217, poz. 1590), wprowadziła następny wyjątek od reguły wykonania decyzji nieostatecznych – wykonanie określonej w ustawie decyzji podatkowej podlegało wstrzymaniu w zakresie, w jakim w złożonym wniosku zostanie uprawdopodobnione zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku do czasu wydania ostatecznej decyzji (art. 224c teźże ustawy), por. B. Adamiak [w:]

Ostatecznie, ustawodawca uchylił wcześniej obowiązujące przepisy z art. 224, 224a, 224b i 224c, a w zamian dodał nowy rozdział 16 a zatytułowany „Wykonanie decyzji” (art. 239 a–j Ordynacji podatkowej).

W uzasadnieniu projektu nowelizacji wprowadzającą powyższą zmianę wskazano, że jedna z ogólnych zasad postępowania podatkowego stanowi o doprowadzaniu, w miarę możliwości, do dobrowolnego wykonania decyzji podatkowych. Dotychczasowe unormowania mogły skutkować trudno odwracalnymi szkodami w związku z przymusowym wykonywaniem decyzji. Takie decyzje były uchylane lub unieważniane, z czym łączyły się finansowe obciążenie dla budżetu państwa w postaci odszkodowań czy oprocentowanych nadpłat. Dlatego nowe rozwiązanie opiera się na dwóch założeniach: wstrzymaniu wykonania decyzji w czasie trwania postępowania odwoławczego oraz oznaczonych regułach wykonalności decyzji ostatecznej. Przyjęta konstrukcja w tym zakresie jest wzorowana na tych, istniejących w K.p.a.<sup>41</sup>

Na gruncie postępowania podatkowego, rygor natychmiastowej wykonalności można określić jako instytucję prawną o charakterze procesowym, niesamoistnym w stosunku do indywidualnego aktu administracyjnego, do którego odnosi się, i wywołującą skutki w postaci natychmiastowej wykonalności tego aktu w trybie postępowania egzekucyjnego w administracji. W konsekwencji, akt staje się wykonalny i zaczyna stanowić tytuł egzekucyjny, mimo że nie jest ostateczny<sup>42</sup>.

V. W Ordynacji podatkowej nastąpiło odwrócenie dotychczasowej reguły w zakresie wykonania podatkowej decyzji nieostatecznej. Podatkowa decyzja nieostateczna nakładająca na stronę

---

B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2007, s. 883–887.

<sup>41</sup> Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 9 września 2008 r., druk nr 951, s. 13.

<sup>42</sup> P. Ostojki, *Rygor natychmiastowej wykonalności w polskim postępowaniu podatkowym*, ZNSA 2010, nr 4, s. 74.

obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba, że nadano jej rygor natychmiastowej wykonalności (art. 239a O.p.). Źródła takiego sformułowania należy poszukiwać w art. 130 § 1 i § 3 pkt 2 K.p.a., który stanowi, że przed upływem terminu do wniesienia odwołania decyzja nie ulega wykonaniu, chyba, że decyzji został nadany rygor natychmiastowej wykonalności. Rygor natychmiastowej wykonalności może zostać nadany decyzji, od której służy odwołanie (zd. 1 art. 108 § 1 K.p.a.).

Zarówno w Ordynacji podatkowej jak i w Kodeksie, rygor natychmiastowej wykonalności może zostać nadany decyzji nieostatecznej, różnica między tymi ustawami dotyczy sposobu określenia takiej decyzji. W wyniku niekonsekwencji ustawodawcy pojęcia będące synonimami zostały odmiennie określone. W przypadku O.p., jest to „decyzja nieostateczna” (art. 239a), zaś w przypadku K.p.a. – „decyzja od której służy odwołanie” (zd. 1 art. 108 § 1). Za podatkową decyzję nieostateczną przyjmuje się taką decyzję, po wydaniu której nie upłynął jeszcze termin do wniesienia odwołania albo decyzję, od której strona wniosła odwołanie, a które jeszcze nie zostało rozpoznane<sup>43</sup>. Decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, stają się decyzjami ostatecznymi<sup>44</sup>. Natomiast decyzja, od której służy odwołanie ze zd. 1 art. 108 § 1 K.p.a., to decyzja nieostateczna w każdej postaci. Decyzję można nazwać nieostateczną od momentu jej wydania, aż do bezskutecznego upływu terminu do jej zaskarżenia w drodze odwołania, ewentualnie – wydania przez organ odwoławczy postanowienia stwierdzającego uchybienie terminu, względnie niedopuszczalności odwołania, bądź do momentu wydania decyzji przez organ odwoławczy, niezależnie od treści tej decyzji. Ponad-

---

<sup>43</sup> I. Zgierska [w:] red. H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 1343.

<sup>44</sup> S. Presnarowicz [w:] red. C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 1104.



to, decyzją nieostateczną jest decyzja, od której wniesiono odwołanie i nie zostało ono rozpoznane<sup>45</sup>.

Do decyzji, którym może zostać nadany rygor natychmiastowej wykonalności na gruncie Kodeksu należy zaliczyć także decyzje wydane w pierwszej instancji przez ministrów oraz samorządowe kolegia odwoławcze, od których nie służy odwołanie, a wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy. Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy jest równoważny odwołaniu. Wynika to z treści art. 127 § 3 K.p.a., który stanowi, że do wniosku stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące odwołań od decyzji, a także z aktualnie przyjętego stanowiska doktryny w tej kwestii<sup>46</sup>.

Jedną z zasadniczych różnic pomiędzy uregulowaniami Ordynacji podatkowej i Kodeksu dotyczy określenia rodzaju decyzji, jakiej może zostać nadany rygor natychmiastowej wykonalności. W O.p. jest to decyzja, która nakłada na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>47</sup>. Warto zwrócić uwagę, że to sformułowanie dotyczy tylko „obowiązku”, co związane jest z tym, że decyzje rozstrzygające o uprawnieniu nie podlegają egzekucji administracyjnej<sup>48</sup>, więc nie mogą zostać opatrzone rygorem natychmiastowej wykonalności, stanowiącym podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego i wszczęcia postępowania egzekucyjnego.

---

<sup>45</sup> R. Sawuła, *Wstrzymanie wykonania rozstrzygnięć wydawanych w postępowaniu administracyjnym*, Przemyśl–Rzeszów 2008, s. 93.

<sup>46</sup> M. Dyl [w:] red. M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 584, M. Dyl [w:] red. R. Hauser, M. Wierzbowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 458, A. Wróbel [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 676, W. Dawidowicz, *Zarys procesu administracyjnego*, Warszawa 1989, s. 144–145.

<sup>47</sup> Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Dz. U. z 2012 r., poz. 1015 z późn. zm., dalej: u.p.e.a.

<sup>48</sup> B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2013, s. 997, M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa. 366 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013, s. 562.

Ordynacja podatkowa nie definiuje „decyzji nakładającej obowiązek w trybie przepisów o postępowania egzekucyjnym w administracji” ani nie wyjaśnia terminu „obowiązku”, w związku z tym należy odwołać się do u.p.e.a. Na gruncie O.p. za obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowania egzekucyjnym w administracji uznaje się tylko obowiązek podlegający egzekucji wymieniony w art. 2 § 1 u.p.e.a. (czyli obowiązek pieniężny), a nie obowiązek o charakterze niepieniężnym<sup>49</sup>.

W K.p.a nie przewidziano specjalnego rodzaju decyzji, które można nadać rygor natychmiastowej wykonalności. Jednak opatrzenie decyzji administracyjnej rygorem natychmiastowej wykonalności powoduje, że rozstrzygnięcie zawarte w decyzji jest wymagalne i wierzyciel ma podstawy do wystawienia tytułu wykonawczego, co tym samym jest podstawą do wszczęcia postępowania egzekucyjnego. Dlatego nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności jest możliwe tylko względem decyzji potencjalnie podlegających egzekucji<sup>50</sup>.

Według art. 239b § 1 O.p., organ podatkowy może nadać decyzji nieostatecznej rygor natychmiastowej wykonalności w enumeratywnie wyliczonych przypadkach. Do tych okoliczności zalicza się sytuacje, kiedy organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych, albo gdy strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia. Innymi przesłankami są sytuacje, kiedy strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości albo gdy okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące.

---

<sup>49</sup> B. Dauter [w:] S. Babiarz, D. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 933.

<sup>50</sup> M. Dyl [w:] red. M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Kodeks postępowania...*, *op. cit.*, s. 590.

Przesłanki wyliczone w art. 239b § 1 O.p. w bezpośredni sposób nie są związane z treścią decyzji określającej lub ustalającej zobowiązanie podatkowe, jednak wymagają od organu podatkowego zbierania pewnych informacji. Chodzi o dane dotyczące sytuacji majątkowej zobowiązanego oraz informacje związane z prowadzeniem egzekucji administracyjnej w innych sprawach. Organ podatkowy musi być zorientowany, czy istnieje możliwość ustanowienia skutecznej hipoteki przymusowej albo zastawu skarbowego albo czy strona nie wyzbywa się majątku, a także czy nie zbliża się okres przedawnienia<sup>51</sup>. By zastosować rygor natychmiastowej wykonalności, organ musi posiadać szeroką wiedzę w zakresie sytuacji majątkowej i prawnej podatnika, a także czynności przez niego podejmowanych, związanych ze stanem majątkowym<sup>52</sup>. Zebranie i posiadanie tych informacji jest niezbędne do prawidłowego zastosowania przesłanek nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności zawartych w Ordynacji podatkowej.

Pierwsza przesłanka, na którą powołując się można nadać decyzji podatkowej rygor natychmiastowej wykonalności, normuje sytuację, kiedy organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych (art. 239b § 1 pkt 1 O.p.). Organ podatkowy może uzyskiwać informacje o toczącym się postępowaniu egzekucyjnym w zakresie innych należności pieniężnych z różnych źródeł, takich jak komornik sądowy, administracyjny organ egzekucyjny czy wierzyciel należności pieniężnych<sup>53</sup>. Ustawodawca nie skonkretyzował tu, o jakie postępowania egzekucyjne chodzi, w związku z tym, należy przyjąć, że nie

---

<sup>51</sup> A. Mudrecki, *Wykonalność decyzji podatkowych* [w:] red. R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009, s. 308.

<sup>52</sup> M. Siemienowicz, *Funkcjonowanie w obrocie prawnym rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji podatkowej* [w:] red. M. Popławski, *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, Białystok 2011, s. 329.

<sup>53</sup> B. Dauter [w:] S. Babiarz, D. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 936.

chodzi tylko o egzekucję należności pieniężnych, a także należności cywilnych i administracyjnych. Źródłem takiego sformułowania jest przekonanie, że skoro podatnik nie wykonał dobrowolnie innych zobowiązań, to także nie wykona zobowiązania wynikającego z decyzji podatkowej<sup>54</sup>. Tak szerokie rozumienie tej przesłanki widoczne jest w judykaturze. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 26 lipca 2011 r. stwierdzono, że decyzji prawidłowo nadano rygoru natychmiastowej wykonalności w oparciu o przesłankę toczącego się postępowania egzekucyjnego wierzytelności cywilnoprawnych, nawet jeżeli to postępowanie zostało zakończone, o czym organ nie posiadał informacji<sup>55</sup>. Takie stanowisko, jak podkreślił ten sąd w innym wyroku<sup>56</sup>, związane jest, z tym, że w posiadaniu organu podatkowego pierwszej instancji powinny znaleźć się pisemnie potwierdzone informacje, że wobec strony danego postępowania podatkowego prowadzone jest aktualnie (jest w toku) postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych. Oznacza to, że jakiegokolwiek formalnie wszczęte i prowadzone (formalnie niezakończone) postępowanie egzekucyjne (np. w zakresie należności cywilnoprawnych, administracyjnych) jest przesłanką do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności w rozumieniu art. 239b § 1 pkt 1 O.p. Okoliczność nieposiadania przez organ podatkowy informacji o zakończeniu takiego postępowania egzekucyjnego, nie jest przeszkodą w nadaniu decyzji podatkowej rygoru natychmiastowej wykonalności.

Art. 239b § 1 pkt 2 O.p. reguluje drugą przesłankę umożliwiającą nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Chodzi o sytuację, gdy strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za

---

<sup>54</sup> I. Zgierska [w:] red. H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 1346.

<sup>55</sup> I FSK 910/10. Wszystkie cytowane wyroki pochodzą z Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

<sup>56</sup> Wyrok NSA z dnia 26 lipca 2011 r., I FSK 1044/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia. Za takim unormowaniem przemawia potencjalna nieskuteczność egzekucji należności pieniężnych w całości lub w części, gdyby podatnik nie posiadał takiego majątku<sup>57</sup>.

W judykaturze wskazuje się, że na organie podatkowym w zakresie ustalania posiadania bądź nieposiadania przez podatnika takiego majątku, nie ciąży obowiązek wyliczenia, jakimi składnikami majątkowymi dysponuje podatnik. Do powołania się na przesłankę z art. 239b § 1 pkt 2 O.p. wystarczy wykazanie przez organ podatkowy, że podatnik nie posiada takiego majątku, który z uwagi na swą wartość umożliwiłby ustanowienie na nim stosownego zabezpieczenia<sup>58</sup>.

Kolejna przesłanka, na którą może powołać się organ podatkowy przy opatrywaniu decyzji rygiorem natychmiastowej wykonalności występuje, gdy strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości (art. 239b § 1 pkt 3 O.p.). W nauce przedmiotu wskazuje się na nieprecyzyjne sformułowanie przesłanki „dokonywanie przez stronę czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości”, a także na brak definicji określenia „majątek znacznej wartości”. Pod pojęciem „majątku znacznej wartości” w kontekście jego zbywania przez stronę, powinno się rozumieć zbywanie takiej części majątku, która w proporcji do pozostałej części majątku, będącej w dyspozycji strony, uniemożliwia zaspokojenia obowiązku wynikającego z decyzji<sup>59</sup>.

W judykaturze zaznaczono, że „zbycie” jest terminem bardzo szerokim, pod którym należy rozumieć wszelkie czynności, w ramach których następuje przeniesienie prawa do rozporządzania przedmiotem tych czynności jak właściciel. Do takich czynności zaliczyć można m.in.: umowę sprzedaży, zamiany, darowizny,

---

<sup>57</sup> B. Dauter [w:] S. Babiarez, D. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 936.

<sup>58</sup> Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2011 r., II FSK 1157/10.

<sup>59</sup> B. Dauter [w:] S. Babiarez, D. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 937.

a także przeniesienie własności poprzez wniesienie aportu do spółki<sup>60</sup>. Wątpliwości nie budzi, że wniesienie aportem do spółki jawnej przedsiębiorstwa stanowiącego własność skarżącego jako osoby fizycznej, stanowi wyzbycie się tego majątku. Wynika to z uniemożliwienia albo znacznego obniżenia możliwości wykonania obowiązku podatkowego w przyszłości<sup>61</sup>. Równie zgodne stanowisko występuje w kwestii traktowania dokonywania darowizn, zwłaszcza na rzecz bliskich, jako zbywania majątku<sup>62</sup>. Konkludując, orzecznictwo sądów administracyjnych pozwala na stwierdzenie, że „zbywaniem majątku” jest każde przeniesienie majątku, zarówno ruchomego, nieruchomego jak i praw majątkowych, w drodze czynności prawnej niezależnie czy czynność została dokonana odpłatnie czy nieodpłatnie albo czy świadczenia stron są ekwiwalentne<sup>63</sup>. Jednakże, przepis ten nie obejmuje przedsiębiorców zbywających majątek obrotowy o znacznej wartości w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, gdyż nie jest to działanie mające na celu uniemożliwienie lub ograniczenie egzekucji należności podatkowych. Takie działanie zalicza się do standardowych czynności związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej<sup>64</sup>.

Przez „zbywanie majątku znacznej wartości”, orzecznictwo rozumie czynność strony, która polega na wyzbyciu się składnika bądź składników majątku, które nie posiadają same w sobie znacznej wartości, lecz dopiero w porównaniu do wartości pozo-

---

<sup>60</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 11 kwietnia 2012 r., I SA/Bd 143/12.

<sup>61</sup> Wyrok NSA z dnia 22 lutego 2012 r., I FSK 570/11.

<sup>62</sup> Wyrok NSA z dnia: 22 lutego 2012 r., 570/11, 12 stycznia 2012 r., II FSK 2381/10.

<sup>63</sup> H. Sęk, *Rygor natychmiastowe natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych – problemy orzecznicze*, Konferencja Szkoleniowa sędziów Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z udziałem sędziów wojewódzkich sądów administracyjnych, Augustów, 16–18 czerwca 2014 r., s. 10 (**masz powiel.**).

<sup>64</sup> J. Brolik, *Postępowanie w sprawie nadania nieostatecznej decyzji podatkowej rygoru natychmiastowej wykonalności*, Jurysdykcja Podatkowa 2012, nr 3, s. 28.

stałego należącego do podatnika majątku, stanowią jego znaczącą wartość. Zwrócono też uwagę na obowiązek ciążyący na organie podatkowym w postaci ustalenia całego majątku podatnika, na podstawie możliwych dostępnych dowodów oraz ich wszechstronnej oceny oraz w zgodzie z zasadą prawdy materialnej, a następnie ustalenia proporcji majątku zbywanego do jego całkowitej wartości<sup>65</sup>.

Ostatnia przesłanka nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności dotyczy sytuacji, gdy okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące (art. 239b § 1 pkt 4 O.p.). W przeciwieństwie do przesłanek wymienionych w art. 239b § 1 pkt 1–3 Ordynacji podatkowej, które są ściśle związane z sytuacją majątkową podatnika, to przesłanka wymieniona w pkt 4 dotyczy jedynie obiektywnego okresu pozostającego do upływu terminu przedawnienia. W takiej sytuacji decydujące znaczenie ma jedynie wskazanie, jaki okres (musi być krótszy niż 3 miesiące) pozostaje do upływu terminu przedawnienia<sup>66</sup>. W wyroku z dnia 7 lutego 2012 r.<sup>67</sup> NSA wskazał na specyficzny charakter tej przesłanki, gdyż okoliczność upływu terminu przedawnienia zobowiązania, krótszego niż trzy miesiące, ma charakter rozłączny, więc wystąpienie tej przesłanki daje samodzielną podstawę do nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Zwrócono także uwagę, że co do zasady zaistnienie tej przesłanki w kontekście czasu trwania postępowania odwoławczego, może spowodować trwałą utratę możliwości wykonania decyzji. Wynika to z tego, że wydanie decyzji przez organ podatkowy lub wniesienie od niej odwołania nie przerywa, ani nie zawiesza biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowe-

---

<sup>65</sup> Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2011 r., II FSK 1709/10. Zbieżne stanowisko zostało podtrzymane w wyrokach z dnia 9 stycznia 2014 r., II FSK 83/12 – II FSK 85/12.

<sup>66</sup> Oprócz tego, organ podatkowy winny jest uprawdopodobnić, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane (art. 239b § 2 O.p.), wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2014 r., II FSK 439/12.

<sup>67</sup> I GSK 799/10.

go, którego dotyczy ta decyzja. Nie jest aprobowana sytuacja, kiedy odwołanie jest wnoszone tylko w celu doprowadzenia do przedawnienia się zobowiązania podatkowego (czyli do jego wygaśnięcia), a nie w celu uzyskania merytorycznej weryfikacji decyzji w toku instancji. Stanowisko to podtrzymano w wyroku z dnia 12 marca 2014 r.<sup>68</sup>, w którym zwrócono uwagę, że odwołanie będąc elementem powodującym niewykonalność decyzji, nie może być jednocześnie instrumentem prowadzącym do przedawnienia się zobowiązania podatkowego, dlatego kiedy okres do przedawnienia jest krótki, rodzi się potrzeba nadania decyzji podatkowej rygoru natychmiastowej wykonalności. Z drugiej strony, jak wskazano w wyroku tego sądu z dnia 6 sierpnia 2013 r.<sup>69</sup>, nie można nadawać decyzji podatkowej rygoru natychmiastowej wykonalności, tylko po to, by doprowadzić do przerwania biegu terminu przedawnienia (powołując się na wadliwe przesłanki nadania rygoru). Stwierdzono, że pozbawienie mocy rygoru natychmiastowej wykonalności (w wyniku uchylecia postanowienia o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności) prowadzi do tego, że zastosowane środki egzekucyjne nie przerywają biegu terminu przedawnienia (w związku z upadkiem skutków materialnoprawnych). Wyrok ten stanowił przełamanie dotychczasowej utrwalonej linii orzecznictwa sądów administracyjnych<sup>70</sup>. Kwestia rodzaju skutków (*ex nunc /ex tunc*) jakie wywołuje uchylene postanowienia o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności stała się podstawą do podjęcia przez NSA uchwały z dnia 28 kwietnia 2014 r.<sup>71</sup> W uchwale tej podniesiono, że uchylene postanowienia nadającego decyzji rygor natychmiastowej wykonalności stanowi przesłankę umorzenia postępowa-

---

<sup>68</sup> I FSK 523/13.

<sup>69</sup> II FSK 2530/11.

<sup>70</sup> W. Morawski, *Bezprawne nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności a przerwanie biegu terminu przedawnienia – zwrot w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego* (Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 sierpnia 2013 r., II FSK 2530/11), *Przegląd Podatkowy* 2014, nr 1, s. 44–48.

<sup>71</sup> I FPS 8/13.



nia egzekucyjnego. W konsekwencji, uchyleniu ulegają dokonane czynności egzekucyjne, łącznie ze środkami egzekucyjnymi, a co za tym idzie, uchyleniu podlega skutek w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia. Ponadto, następstwem umorzenia postępowania egzekucyjnego jest przywrócenie stanu sprzed wszczęcia egzekucji, z czym wiązać należy skutek *ex tunc*.

W judykaturze wyrażono dobitnie pogląd, że nie do zaakceptowania jest także takie działanie organów podatkowych, w wyniku którego dochodzi do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej w warunkach przedawnienia. Prowadziłoby do wyegzekwowania nieistniejącego już obowiązku podatkowego i niewątpliwie naruszałoby prawa podatnika, jako strony postępowania podatkowego<sup>72</sup>.

**VI.** Ustawodawca zastrzegł w art. 239b § 2 O.p., że rygor natychmiastowej wykonalności może zostać nadany, jeżeli organ podatkowy uprawdopodobni, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane. Wnioskować z tego można, że organ podatkowy nie tylko jest zobowiązany do udowodnienia istnienia co najmniej jednej z czterech przesłanek z art. 239b § 1 O.p., ale także do uprawdopodobnienia, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane. Takie stanowisko zgodne jest z poglądem, że ustalenie istnienia jednej z czterech przesłanek z art. 239b § 1 O.p. nie oznacza automatycznie, że decyzji nieostatecznej może zostać nadany rygor natychmiastowej wykonalności. Konieczne jest jeszcze uprawdopodobnienie, że zobowiązanie wynikające z takiej decyzji nie zostanie wykonane, a co za tym idzie, samo wystąpienie przesłanki (z art. 239b § 1 O.p.) nie oznacza automatycznego ziszczenia się przesłanki z art. 239b § 2 O.p.<sup>73</sup>

Przepis z art. 239b § 2 O.p. zawiera niedookreślone sformułowanie „uprawdopodobnienia” niewykonania decyzji, które winien wykazać organ podatkowy. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że uprawdopodobnienie jest instytucją postępowania cywil-

---

<sup>72</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 maja 2010 r., I SA/Wr 311/10.

<sup>73</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 maja 2014 r., I SA/Gl 344/13.

nego oraz administracyjnego. Art. 243 Kodeksu postępowania cywilnego<sup>74</sup> stanowi, że zachowanie szczegółowych przepisów o postępowaniu dowodowym nie jest konieczne, ilekroć ustawa przewiduje uprawdopodobnienie zamiast dowodu. Termin „uprawdopodobnienie” nie jest obcy K.p.a., jednak nie odnosi się do rygoru natychmiastowej wykonalności<sup>75</sup>. Okoliczności faktyczne mogą zostać ustalone bez przeprowadzania postępowania dowodowego, tylko gdy przepisy szczegółowe K.p.a. przewidują uprawdopodobnienie istnienia tych okoliczności<sup>76</sup>. Organ administracji publicznej, opierając się na zasadzie prawdy obiektywnej, z której wynika jego obowiązek do podjęcia w toku postępowania wszelkich niezbędnych kroków do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, wyposażony został w konstrukcję „uprawdopodobnienia”, jako zastępczy środek dowodu w znaczeniu ścisłym, surrogat dowodu. Na gruncie Kodeksu „uprawdopodobnienie” stanowi podstawę do podjęcia tylko określonych czynności, które nie rozstrzygają o istocie sprawy, a dotyczą kwestii wynikających w toku postępowania (tzw. zagadnień incydentalnych)<sup>77</sup>.

W doktrynie prawa podatkowego „uprawdopodobnianie” wiąże się z ustalaniem jakiegoś faktu w oparciu o wiarygodne środki dowodowe, które pozwalają na przekonanie się przez organ podatkowy o zgodności danych faktów z rzeczywistością. Z kolei „uprawdopodobnienie, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane”, polega na wykazaniu, że między sytuacją majątkową zobowiązanego do zapłacenia określonej kwoty, a brakiem możliwości wyegzekwowania należności musi istnieć związek przyczynowy, który według zasad logicznego rozumowa-

---

<sup>74</sup> Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego, Dz. U. z 2014 r., poz. 101.

<sup>75</sup> W K.p.a. „uprawdopodobnienie” występuje w: art. 24 § 3 i dotyczy okoliczności z § 1 tegoż artykułu, art. 27 § 1 oraz art. 84 § 2 (uprawdopodobnienie ma zastosowanie na skutek odesłania), a także art. 58 § 1.

<sup>76</sup> B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 365.

<sup>77</sup> G. Łaszczyca [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Postępowanie administracyjne...*, *op. cit.*, s. 512–513, 516.

nia wskazuje na bezskuteczność egzekucji, gdy będzie ona przeprowadzana w późniejszym terminie<sup>78</sup>.

W nauce przedmiotu istnieje najczęściej zdystansowany stosunek do konstrukcji uprawdopodobnienia niewykonania obowiązku wynikającego z decyzji. Rozwiązanie to uznawane jest za osobliwe, gdyż samo stwierdzenie zaistnienia jeden z wyliczonych przesłanek w art. 239b § 1 O.p. niejako pokrywa się z uprawdopodobnieniem, a w każdym razie czyni je bardzo łatwym<sup>79</sup>. Doktryna krytycznie ocenia unormowanie oparte na uprawdopodobnieniu, co wiąże się z tym, że nie daje ono pewności, a jedynie wiarygodność wystąpienia przesłanki niewykonania zobowiązania wynikającego z decyzji. Co więcej, takie sformułowanie uznawane jest za podważenie znaczenia odejścia od wykonalności decyzji nieostatecznych dla praw jednostki<sup>80</sup>. W rekomendacjach dla judykatury wskazuje się, że uprawdopodobnieniu podlega okoliczność, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane i nie można utożsamiać takiego uprawdopodobnienia z obowiązkiem organu wykazania istnienia występowania enumeratywnie wymienionych przesłanek nadania rygoru natychmiastowej wykonalności z art. 239b § 1 O.p.<sup>81</sup>

O „uprawdopodobnieniu” wielokrotnie wypowiedziały się sądy administracyjne<sup>82</sup>. Według NSA „uprawdopodobnienie” wystąpie-

---

<sup>78</sup> S. Presnarowicz [w:] red. C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 1107–1108.

<sup>79</sup> Z. Kmiecik, *Wykonanie decyzji administracyjnej w świetle przepisów Ordynacji podatkowej* [w:] red. J. Połuszny, Z. Czarnik, R. Sawuła, *Instytucje procesu administracyjnego i sądownictwa administracyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Ludwikowi Żukowskiemu*, Przemysł–Rzeszów, s. 198. Podobnie I. Zgierska [w:] red. H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 1345.

<sup>80</sup> B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 999.

<sup>81</sup> H. Sęk, *Rygor natychmiastowej...*, *op. cit.*, s. 3.

<sup>82</sup> M.in. wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2012 r., I FSK 135/12, wyrok NSA z dnia 10 lipca 2012 r., II FSK 2659/10, wyrok WSA w Szczecinie z dnia 14 lipca 2010 r., I SA/Sz 287/10, wyrok WSA w Olsztynie z dnia 9 czerwca 2010 r., I SA/OI 323/10. O braku wykazania uprawdopodobnienia orzekł w nieprawomocnym

nia danej okoliczności oznacza wykazanie, iż zachodzi duże prawdopodobieństwo zmaterializowania się jej. Ponadto, przyjęcie pojęcia „uprawdopodobnienie” znajduje również przełożenie na zasady dowodzenia ziszczenia się wskazanej przesłanki, czyli możliwości niewykonania zobowiązania wynikającego z decyzji. Zastosowanie przez ustawodawcę sformułowania „uprawdopodobnienia” oznacza, że od organu podatkowego nie wymaga się wykazania okoliczności za pomocą przewidzianych przepisami procedury dowodów, a rygory uznania jego twierdzeń są złagodzone i odformalizowane<sup>83</sup>. O charakterze „uprawdopodobnienia” przypomniął NSA w wyroku z dnia 25 kwietnia 2014 r.<sup>84</sup> wskazując, że uprawdopodobnienie jest środkiem zastępczym dowodu w znaczeniu ścisłym niedający pewności, a jedynie wiarygodność twierdzenia o faktach. Jest to środek zwolniony od ścisłych formalności dowodowych i umożliwiający przyspieszenie postępowania. Należy mieć na uwadze, że różnica między udowodnieniem a uprawdopodobnieniem nie polega na obniżeniu wiarygodności stwierdzonych faktów, a na odformalizowaniu czynności zmierzających do ich ustalenia, nie wyłączając przy tym stosowania zasady prawdy obiektywnej.

Kwestia uprawdopodobnienia jest najbardziej problematyczna w przypadku przesłanki z art. 239b § 1 pkt 4 O.p. (okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące). Wątpliwości dotyczą tego, czy krótki czas do upływu terminu przedawnienia sam w sobie stanowi o uprawdopodobnieniu, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane, czy może uprawdopodobnienie należy łączyć z innymi

---

wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 11 marca 2014 r., I SA/Rz 39/14. Sąd wskazał na brak uprawdopodobnienia przesłanki z art. 239b § 1 pkt 4 O.p. (okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące) przez organy podatkowe, które jedynie wskazały na obiektywne istnienie okresu przedawnienia, krótszego niż 3 miesiące, co nie może być uznane za spełnienie przesłanki uprawdopodobnienia.

<sup>83</sup> Wyrok z dnia 30 grudnia 2012 r., II FSK 2659/10, wyrok z 21 maja 2013 r., I FSK 730/12.

<sup>84</sup> II FSK 1427/12.

okolicznościami, takimi jak sytuacja finansowa i majątkowa zobowiązanego, wywiązywanie się z zobowiązań podatkowych albo zachowania procesowe podatnika. W stosunku do tej rozbieżnej interpretacji zarysowały się dwie linie orzecznicze. Zgodnie z pierwszym poglądem, uprawdopodobnienie przesłanki z art. 239b § 1 pkt 4 O.p. polega na wykazaniu występowania takich okoliczności faktycznych, które potwierdzają, że z tego powodu zobowiązanie podatkowe wskazane w decyzji nie zostanie wykonane. Wszelkie okoliczności dotyczące sytuacji majątkowej podatnika lub jego działań są bez znaczenia. Niewykonanie zobowiązania wynika z bardzo krótkiego okresu jaki pozostał do upływu terminu przedawnienia, a nie ze względu na stan majątku, zasoby finansowe czy dotychczasową postawę podatnika<sup>85</sup>. Według drugiego stanowiska, okoliczności odnoszące się do upływu terminu przedawnienia, nie mogą same w sobie uzasadniać obawy niewykonania zobowiązania podatkowego. Dlatego, uprawdopodobnienie, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane musi się wiązać z wykazaniem związku przyczynowego między sytuacją majątkową zobowiązanego do zapłacenia określonej kwoty, a brakiem możliwości wyegzekwowania należności<sup>86</sup>. Owy związek przyczynowy, według zasad logicznego rozumowania wskazuje na bezskuteczność egzekucji w późniejszym terminie. Do uprawdopodobnienia, że zobowiązanie wynikające z treści decyzji nie zostanie wykonane dochodzi przez wskazanie, w szczególności okoliczności związanych z sytuacją majątkową i finansową zobowiązanego, a także jego działaniami<sup>87</sup>.

W Kodeksie także określono okoliczności, kiedy organ administracji publicznej może nadać rygor natychmiastowej wykonalno-

---

<sup>85</sup> M.in. wyroki NSA z dnia: 19 kwietnia 2013 r., I GSK 1438/11, 3 lipca 2013 r., I FSK 1307/12, 13 grudnia 2013 r., I FSK 1807/12 oraz 12 marca 2014 r., I FSK 523/12.

<sup>86</sup> M.in. wyroki NSA z dnia: 10 sierpnia 2011 r., I FSK 1210/10, 25 kwietnia 2012, II FSK 1975/10, 30 maja 2012 r., II FSK 2333/10, 10 lipca 2012 r., II FSK 2659/10, 18 grudnia 2012 r., FSK 135/12 i 16 stycznia 2014 r., II FSK 1102/13.

<sup>87</sup> H. Sęk, *Rygor natychmiastowej..., op. cit.*, s. 5-7.

ści decyzji administracyjnej (zd. 1 art. 108 § 1 K.p.a.). Dopuszczalność zastosowania rygoru natychmiastowej wykonalności jest uzależniona od wykazania przez organ „niezbędności” danej przesłanki. Kodeks nie zawiera definicji tego terminu, jednak przyjmuje się, że wykonanie decyzji będzie niezbędne, kiedy nie można się obejść w danym czasie i w zaistniałej sytuacji bez wykonania praw lub obowiązków, o których rozstrzyga decyzja, gdyż zwłoka w ich wykonaniu zagraża dobrom chronionym. Takie zagrożenie musi mieć charakter realny<sup>88</sup>.

**VII.** Do zamkniętego katalogu dóbr, ze względu na ochronę których organ administracji publicznej może nadać decyzji administracyjnej rygor natychmiastowej wykonalności zalicza się: „ochronę zdrowia lub życia ludzkiego”, „zabezpieczenie gospodarstwa narodowego przed ciężkimi stratami”, bądź „inny interes społeczny” lub „wyjątkowo ważny interes strony” (zd. 1 art. 108 § 1 K.p.a.). Jednak, mimo sformułowania zamkniętego katalogu tych przesłanek, (których nie można interpretować rozszerzająco<sup>89</sup>), ustawodawca zaliczył do niego „inny interes społeczny”, który jest pojęciem bardzo pojemnym. W rezultacie teoretycznie zamknięty katalog, w praktyce może stać się katalogiem otwartym<sup>90</sup>.

W regulacjach Kodeksu nie ma definicji poszczególnych przesłanek, na które może się powołać organ administracji publicznej nadając decyzji administracyjnej rygor natychmiastowej wykonalności. Są to przesłanki związane z ustawowo określonym interesem społecznym lub interesem strony. Organ wykazując istnienie danej przesłanki, winien uwzględnić interes społeczny oraz słuszny interes obywateli, czyli urzeczywistnić ogólną zasadę wyrażoną w art. 7 K.p.a.<sup>91</sup> Największe wątpliwości interpretacyjne budzi przesłanka „innego interesu społecznego”, w stosunku do

---

<sup>88</sup> R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 608.

<sup>89</sup> Wyrok NSA z 24 maja 1983 r., I SA 20/83, ONSA 1983, nr 1, poz. 36.

<sup>90</sup> Por. W. Dawidowicz, *Zarys procesu...*, *op. cit.*, s. 145.

<sup>91</sup> M. Dyl [w:] red. M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Kodeks postępowania...*, *op. cit.*, s. 586.

której doktryna wskazuje, że nie ma trwałej, stałej definicji, a jej treść musi być oceniana odrębnie w każdym przypadku<sup>92</sup>.

W przeciwieństwie do unormowań Ordynacji podatkowej, w której organ podatkowy może nadać decyzji rygor natychmiastowej wykonalności tylko z urzędu (art. 239b § O.p.), w Kodeksie organ administracji publicznej może nadać rygor z urzędu albo na wniosek (zd. 1 art. 108 § 1 K.p.a.). Uznaje się, że organ z urzędu może nadać decyzji administracyjnej rygor natychmiastowej wykonalności z uwagi na „ochronę zdrowia lub życia ludzkiego”, „zabezpieczenie gospodarstwa narodowego przed ciężkimi stratami” bądź „inny interes społeczny”, zaś strona może wnieść o nadanie rygoru natychmiastowej decyzji ze względu na jej „wyjątkowo ważny interes”<sup>93</sup>. W tym ostatnim przypadku, organ administracji publicznej może żądać od strony stosowego zabezpieczenia (zd. 2 art. 108 § 2 K.p.a.). W nauce przedmiotu za „stosowne zabezpieczenie”, to takie zabezpieczenie, które uwzględniia konsekwencje skutków, jakie wywoła wykonanie decyzji<sup>94</sup>.

Przepisy Ordynacji podatkowej stanowią, że organem właściwym do nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności jest organ podatkowy pierwszej instancji (art. 239b § 3 O.p.). W odróżnieniu do Ordynacji podatkowej, w Kodeksie nie określono organu właściwego do nadawania decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności. W związku z nieuregulowaniem tej kwestii, pojawiły się rozbieżne stanowiska w tym zakresie. Zdaniem W. Chróścielewskiego, nie ma przeszkód by rygor natychmiastowej wykonalności został nadany przez organ odwoławczy. Argumentami przemawiającymi za takim stanowiskiem są: ekonomika procesowa oraz brak wyłączenia możliwości nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności przez organ

---

<sup>92</sup> M. Wyrzykowski, *Pojęcie interesu społecznego w prawie administracyjnym*, Warszawa 1986, s. 209.

<sup>93</sup>A. Wróbel [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, *Kodeks postępowania...*, op. cit., s. 676.

<sup>94</sup> R. Sawuła, *Zabezpieczenie w postępowaniu administracyjnym* [w:] red. E. Ura, *Jednostka wobec działań administracji publicznej*, Rzeszów 2001, s. 394.

odwoławczy. Odmienny pogląd sformułował L. Żukowski podnosząc, że ani wykładnia funkcjonalna przepisów z zakresu odwołań w K.p.a., ani wykładnia gramatyczna przepisów z art. 108, art. 130 § 3 i art. 135 K.p.a., nie stanowi podstawy do nadawania decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności w postępowaniu odwoławczym. Ponadto, ustawodawca nieprzypadkowo umieścił przepisy dotyczące rygoru natychmiastowej wykonalności w rozdziale dotyczącym wydawania decyzji przez organ pierwszej instancji<sup>95</sup>.

Jeżeli chodzi o formę nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, regulacje Ordynacji podatkowej dopuszczają tylko postanowienie, na które służy zażalenie, które nie wstrzymuje wykonania decyzji (art. 239b § 4 O.p.). Takie rozwiązanie motywowane było formalnym wyodrębnieniem postępowania, na które służy zażalenie, w sprawie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji, od postępowania odwoławczego. Nie skorzystano z rozwiązań zawartych w przepisach Kodeksu w zakresie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności bezpośrednio w treści decyzji, gdyż w dalszym toku postępowania wymusza to połączenie merytorycznego rozpatrywania odwołania z badaniem zasadności nadania rygoru natychmiastowej wykonalności i tym samym opóźnia się rozstrzygnięcie w kwestii nadania rygoru natychmiastowej wykonalności<sup>96</sup>.

Na gruncie Ordynacji podatkowej, rygor natychmiastowej wykonalności może zostać nadany decyzji nieostatecznej przez organ podatkowy I instancji (art. 239b § 3 O.p.) od chwili wydania tego rozstrzygnięcia. Zgodnie z art. 165 § 5 pkt 3 O.p., wszczęcie postępowania o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności nie wymaga w tym przedmiocie wydania postanowienia. Możliwość nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej kończy się wraz z upływem terminu do wniesienia odwołania, najpóźniej do chwili wydania decyzji przez podatkowy organ odwoławczy. W razie nadania rygoru natychmiastowej wyko-

---

<sup>95</sup> L. Żukowski, Recenzja pracy W. Chróścielewskiego, *Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, SPE, t. 66, s. 81.

<sup>96</sup> *Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie..., op. cit.*, s. 16.



nalności po wydaniu decyzji przez podatkowy organ odwoławczy, czynność taką należałoby uznać za dokonaną bez podstawy prawnej<sup>97</sup>.

W Kodeksie rygor natychmiastowej wykonalności może przybrać formę elementu decyzji administracyjnej lub postanowienia, na które służy zażalenie<sup>98</sup> (art. 108 § 2 K.p.a.). W związku z tymi dwiema możliwościami, rygor natychmiastowej wykonalności może zostać nadany decyzji administracyjnej od razu przy jej wydaniu albo decyzja może zostać opatrzona rygorem natychmiastowej wykonalności w późniejszym terminie. W przypadku nadania decyzji administracyjnej rygoru natychmiastowej wykonalności w drodze postanowienia, może to nastąpić tylko w okresie biegu terminu do wniesienia odwołania, gdy strony nie zaskarżą decyzji, a w przypadku wniesienia odwołania – do momentu wydania decyzji przez organ odwoławczy<sup>99</sup>.

W Ordynacji podatkowej znajdują się przepisy dotyczące rygoru natychmiastowej wykonalności, które nie posiadają pierwowzoru w regulacjach Kodeksu, a wynikają ze specyfiki postępowania podatkowego. Takim przepisem jest art. 239d O.p. wskazujący, jakim decyzjom nie nadaje się rygoru natychmiastowej wykonalności. Do tego kręgu zaliczono decyzję ustalającą lub określającą wysokość zobowiązania podatkowego, wysokość zwrotu podatku lub wysokość odsetek za zwłokę albo orzekającą o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, osoby trzeciej albo spadkobiercy, w zakresie objętym wnioskiem, o którym mowa w art. 14m § 3<sup>100</sup>. Wyłączenie możliwości opatrzenia rygorem

---

<sup>97</sup> S. Presnarowicz [w:] red. C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 1112.

<sup>98</sup> Według art. 143 K.p.a. wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania postanowienia.

<sup>99</sup> J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 466–467.

<sup>100</sup> Chodzi o decyzje: ustalające wysokość zobowiązania podatkowego, określające wysokość zobowiązania podatkowego, określające wysokość zwrotu podatku, określające wysokość zwrotu podatku, określające wysokość odsetek za zwłokę, orzekające o odpowiedzialności podatkowej płatnika, orzekające

natychmiastowej wykonalności tego rodzaju decyzji wynika z konieczności zapewnienia bezpieczeństwa dla podatników, którzy zastosowali się do wiążącej interpretacji w zakresie prawa podatkowego, a która następnie została zmieniona<sup>101</sup>.

Kodeks nie zawiera katalogu unormowań, które by wykluczały możliwość nadania konkretnym kategoriom decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Takie pośrednie zastrzeżenie znajduje się w art. 28 ust. 1 ustawy prawo budowlane<sup>102</sup>, który stanowi, że roboty budowlane można rozpocząć jedynie na podstawie ostatecznej decyzji o pozwoleniu na budowę. W związku z takim uregulowaniem, przyjmuje się, że podstawą rozpoczęcia budowy nie może być decyzja nieostateczna, która podlega natychmiastowemu wykonaniu<sup>103</sup>. Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności pozwoleniu na budowę, powinno prowadzić do uznania, że decyzja w tej części, która stanowi klauzulę rygoru natychmiastowej wykonalności, jest dotknięta wadą nieważności. Jeżeli rygor natychmiastowej wykonalności został nadany po wydaniu decyzji, tj. w drodze postanowienia, to takie postanowienie jest wadliwe w takim samym stopniu, jak ta część decyzji, która zawiera rygor natychmiastowej wykonalności<sup>104</sup>.

Kolejny przepis dotyczący rygoru natychmiastowej wykonalności związany z charakterem postępowania podatkowego to art. 239b § 3 O.p., który stanowi, że nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności nie skraca terminu płatności, wynikającej z decyzji lub przepisu prawa. Z kolei art. 239c Ordynacji podatkowej nor-

---

o odpowiedzialności podatkowej inkasenta, orzekające o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, orzekające o odpowiedzialności podatkowej spadkobiercy – w zakresie objętym wnioskiem, o którym mówi art. 14m § 3 Ordynacji podatkowej.

<sup>101</sup> A. Mudrecki, *Wykonalność decyzji...*, *op. cit.*, s. 310.

<sup>102</sup> Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, Dz. U. z 2013 r., poz. 1409.

<sup>103</sup> A. Ostrowska [w:] red. A. Gliniecki, *Prawo budowlane. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 180.

<sup>104</sup> J. Dessoulavy-Śliwiński [w:] red. Z. Niewiadomski, *Prawo budowlane. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 328.

muje kwestię rygoru natychmiastowej wykonalności z mocy prawa<sup>105</sup>. Taki przymiot posiada decyzja o zabezpieczeniu, chyba, że przyjęto zabezpieczenie o którym mowa w art. 33d § 2 O.p.<sup>106</sup> Zabezpieczenie jest ustanawiane, gdy zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, czyli w celu ochrony interesu Skarbu Państwa. Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności z mocy prawa decyzji o zabezpieczeniu, powoduje, że będzie ona wykonalna od razu bez potrzeby wydawania odrębnego postanowienia<sup>107</sup>.

---

<sup>105</sup> K.p.a. normuje natychmiastowe wykonanie decyzji z mocy ustawy (art. 130 § 3 pkt 2 K.p.a.), jednak taka konstrukcja nie jest tożsama z rygorem natychmiastowej wykonalności, mimo zbliżonych skutków. Por. Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa–Poznań 1995, s. 281, K. Glibowski [w:] red M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Kodeks postępowania...*, *op. cit.*, s. 734. Natychmiastowa wykonalność z mocy ustawy występuje w ustawach szczególnych w postaci różnych sformułowań, takich jak „nadaje się rygor natychmiastowej wykonalności” i „podlega rygorowi natychmiastowej wykonalności” (np. art. 34a pkt 3 Ustawy z dnia 20 marca 2009 r. o bezpieczeństwie imprez masowych, Dz. U. z 2013 r., poz. 611 z późn. zm. – Decyzji o przerwaniu imprezy masowej nadaje się rygor natychmiastowej wykonalności, art. 23 pkt 4 Ustawy z dnia 18 kwietnia 2002 r. o stanie kłęski żywiolowej, Dz. U. nr 62, poz. 558 z późn. zm. – Decyzje podlegają natychmiastowemu wykonaniu z chwilą ich doręczenia lub ogłoszenia).

<sup>106</sup> Według art. 33d § 2 Ordynacji podatkowej, zabezpieczenie wykonania decyzji następuje przez przyjęcie przez organ podatkowy, na wniosek strony, zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z tej decyzji wraz z odsetkami za zwłokę, w formie: 1) gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej; 2) poręczenia banku; 3) weksla z poręczeniem wekslowym banku; 4) czeku potwierdzonego przez krajowy bank wystawcy czeku; 5) zastawu rejestrowego na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski – według ich wartości nominalnej; 6) uznania kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego; 7) pisemnego, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej.

<sup>107</sup> B. Dauter [w:] S. Babiaryz, D. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 939.

**VIII.** Mimo wielu podobieństw pomiędzy regulacjami Ordynacji podatkowej oraz Kodeksu (wynikających z przetransponowania większości przepisów z K.p.a. do O.p.), do nowelizacji Ordynacji podatkowej w roku 2008, istniała zasadnicza różnica w kwestii wykonania i wstrzymania wykonania decyzji. Całkowite odejście od obowiązującej od lat reguły względnej suspensywności odwołania od decyzji podatkowej, oparto na dwóch założeniach: wstrzymaniu wykonania decyzji w czasie trwania postępowania odwoławczego oraz wykonalności decyzji ostatecznej. Dodatkowo, wprowadzono konstrukcję rygoru natychmiastowej wykonalności, jako odstępstwo od zasady niewykonywania decyzji nieostatecznych. Zmiany te wynikały z tego, że ustawodawcy nie udało się zrealizować postulatu, który doprowadził do wyodrębnienia postępowania podatkowego ze struktur K.p.a., jakim była konieczność stworzenie nowej procedury podatkowej odrębnej od tej uregulowanej w Kodeksie. Przepisy normujące postępowanie podatkowe zostały przetransponowane z Kodeksu albo z pewnymi modyfikacjami, albo wprost, a próby wprowadzenia nowych rozwiązań okazały się niekiedy nietrafione i wymagały licznych zmian. Te zabiegi, obce dla kodyfikacji postępowania podatkowego, które było wzorowane na ogólnym postępowaniu administracyjnym, doprowadziły do rozchwiania wewnętrznej spójności dotychczasowego modelu<sup>108</sup>. Takie działania nie służą spójności porządku prawnego oraz niekorzystnie wpływają na ochronę praw obywateli<sup>109</sup>. Zmiany przeprowadzone na przestrzeni lat, zarówno w stosunku do samych przepisów regulujących postępowanie podatkowe, jak i kolejne dekodyfikacje oraz unifikacje postępowania administracyjnego rzutują na jakość przepisów z zakresu prawa podatkowego. Pytanie o celowość i racjonalność działań, którymi winien kierować się ustawodawca, pozostaje bez odpowiedzi.

Oceniając regulację z zakresu wykonalności decyzji ostatecznych i rygoru natychmiastowej wykonalności, nie można pominąć, że rozwiązania te stanowią odwzorowanie przepisów z Kodeksu,

---

<sup>108</sup> M. Masternak, *Postępowanie podatkowe...*, *op. cit.*, s. 334.

<sup>109</sup> Por. E. Ochendowski, *O dekodyfikacji...*, *op. cit.*, s. 221–227.

a także tego, że zawierają pewne mankamenty. Przesłanki nadania rygoru natychmiastowej wykonalności są określeniami nieostrymi i nieprecyzyjnymi, których interpretacją zajęła się doktryna i judykatura. Oprócz tego, na organ podatkowy nałożono dodatkowe obowiązki zbierania informacji o podatniku i jego stanie majątkowym, a także zastosowano dość osobliwe rozwiązanie oparte na uprawdopodobnieniu. Z drugiej strony, te zmiany bezsprzecznie wprowadziły korzystniejsze dla podatników niż do tej pory zasady wykonywania decyzji podatkowych<sup>110</sup>. Są na ogół oceniane pozytywnie, mimo, że ich źródłem była głównie dbałość o źródło podatkowe, poprzez odstąpienie od natychmiastowego poboru podatku, jeśli nie ma istotnych okoliczności uzasadniających takie działanie i umożliwienie uzyskiwania podatnikowi dalszych dochodów lub nabywania składników majątkowych<sup>111</sup>. Należy wskazać, że regulacje wprowadzone do Ordynacji podatkowej, nie zostały automatycznie powielone. Można stwierdzić, że wybrano te przepisy, które odpowiadają specyfice postępowania podatkowego i podjęto wobec nich próbę udoskonalenia względem przepisów kodeksowych<sup>112</sup>. W rezultacie są to unormowania ściśle związane z postępowaniem podatkowym, które uwzględniają jego charakter i specyfikę. Ponadto, należy podkreślić stabilności rozwiązań Ordynacji podatkowej w zakresie wykonalności decyzji podatkowych od chwili ich wprowadzenia (w roku 2008). Daje to podstawy do stwierdzenia, że ustawodawca opracował optymalny model przepisów, który najlepiej sprawdza się w postępowaniu podatkowym.

---

<sup>110</sup> A. Kubala, *Nowe zasady wykonalności decyzji podatkowych*, Doradztwo Podatkowe 2009, nr 4, s. 28.

<sup>111</sup> A. Mudrecki, *Wykonalność decyzji...*, *op. cit.*, s. 306.

<sup>112</sup> Oceniając regulacje K.p.a. w zakresie rygoru natychmiastowej wykonalności, należy zwrócić uwagę, że przepisy te praktycznie nie uległy zmianom od uchwalenia K.p.a.

## ABSTRACT

### Several notes on order of immediate enforceability of a decision (on an example of the Code of Administrative Procedure and Tax Regulations)

The publication presents the order of immediate enforceability regulated by the Code of Administrative Procedure and Tax Regulations. Primarily this solution functioned in the Code of Administrative Procedure and since 2008, in relation with introduction of the rule of enforceability of final decisions to the Tax Regulations it is also applied in matters of taxation.

The article contains a comparison of selected aspects of the order of immediate enforceability from both acts while taking into account both differences and similarities between regulations. The discussed matters relate among others to prerequisites, a way of granting the order of immediate enforceability to a non-final decision, a public administrative organ competent to apply the order and also a time limit in which one can choose such solution.

The author indicates that both in the Code of Administrative Procedure and Tax Regulations the order of immediate enforceability was based on the same principles. However, these are not solutions identical, despite the fact that provisions of the Code of Administrative Procedure were a prototype, because the legislator did not perform automatic duplication and taking over the construction of the order of immediate enforceability to the Tax Regulations.