

- ***Doniosłe skutki doręczenia postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności stronie z pominięciem ustanowionego pełnomocnika - doradca podatkowy Mariusz Marecki, PricewaterhouseCoopers***

Uchwała NSA z 7 marca 2022 r., I FPS 4/21

Postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności doręczone stronie, która miała ustanowionego pełnomocnika, z naruszeniem art. 145 § 2 o.p., należy uznać za niewiążące w rozumieniu art. 212 w zw. z art. 239 tej ustawy także wtedy, gdy strona lub jej pełnomocnik wnieśli od niego zażalenie.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

W zakresie wadliwości doręczenia decyzji lub postanowienia, jako okoliczności wpływającej na byt prawny aktu, w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane są dwie przeciwstawne grupy poglądów.

Według pierwszej, wady w zakresie doręczenia decyzji nie powodują, że mamy do czynienia z decyzją nieistniejącą. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 5 marca 2009 r., sygn. akt I OSK453/08, uznał, że doręczenie decyzji innemu niż wnioskodawca podmiotowi, nawet w przypadku, gdy owemu podmiotowi przesłano tę decyzję "do wiadomości", powoduje, że decyzja taka weszła jednak do obrotu prawnego i zaczęła wywoływać skutki prawne. (...)

W orzeczeniach z grupy drugiej przyjmuje się natomiast, że decyzja niedoręczona stronie jest decyzją nieistniejącą z prawnego punktu widzenia. Aby organ administracji publicznej, który wydał decyzję, stał się nią związany, czyli aby decyzja została wprowadzona do obrotu prawnego, decyzję tę musi uprzednio doręczyć stronie. Z tą chwilą decyzja rozpoczyna dopiero swój byt prawny. Decyzja administracyjna jest oświadczeniem woli organu, a przede wszystkim jest aktem zewnętrznym. Zatem w przypadku braku doręczenia mamy do czynienia z tzw. decyzją nieistniejącą (nieaktem). Nie ma w tym zakresie znaczenia prawnego okoliczność, że strona uzyskała informację o treści decyzji, skoro nie nastąpiło to drogą oficjalnego doręczenia. Niezachowanie tych warunków powoduje także, że strona nie nabywa prawa do wniesienia odwołania od takiej nieistniejącej decyzji. (...)

Należy przypomnieć, że przepisy postępowania pełnią funkcję gwarancyjną przede wszystkim w stosunku do strony postępowania. Dotyczy to unormowań nakładających określone obowiązki na organ administracji publicznej prowadzący postępowanie. Owa funkcja gwarancyjna jest szczególnie widoczna w zakresie przepisów regulujących doręczenia (zob. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 marca 2019 r., sygn. akt I FPS 3/18, ONSAiWSA 2019, nr4, poz. 55). Te normy prawne nakładają na organ podatkowy obowiązek dokonywania doręczeń pism w określonej formie i w określonym trybie. Ma to stanowić gwarancję, że strona postępowania będzie powiadomiona o wszystkich istotnych czynnościach toczącego się postępowania, w konsekwencji czego będzie mogła chronić swoje prawa. W ten sposób realizowane są dyrektywy zasady czynnego udziału stron w postępowaniu.

Z uwagi na ochronny charakter przepisów o doręczeniach nie jest dopuszczalne, aby skutki błędu organu podatkowego w zakresie realizacji tych norm prawnych były przerzucane na stronę postępowania.

Charakter gwarancyjny mają także przepisy umożliwiające działanie strony za pośrednictwem pełnomocnika. Strona nie ma bowiem prawnego obowiązku samodzielnego działania w toku postępowania podatkowego. (...)

Przepis art. 145 § 2 O.p. łączy w sobie funkcje gwarancyjne wynikające z unormowań dotyczących doręczeń oraz przepisów odnoszących się do działań strony za pośrednictwem pełnomocników. Zgodnie z treścią tej normy prawnej jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma

dorecza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie. Jak bowiem wspomniano powyżej, pełnomocnik ma w sposób profesjonalny pilnować interesów strony. Strona może nie mieć świadomości, a przede wszystkim wiedzy w zakresie skutków prawnych otrzymanego pisma organu podatkowego. Stąd też nałożony na ten organ obowiązek komunikowania się bezpośrednio z pełnomocnikiem, z pominięciem samej strony. Strona postępowania administracyjnego, ustanawiając pełnomocnika, chroni się przed skutkami nieznajomości prawa, a jeżeli organ administracji pomija pełnomocnika w toku czynności postępowania administracyjnego, to niweczy skutki staranności strony w dążeniu do ochrony swych praw i interesów oraz otrzymania takiej ochrony prawnej, jaką powinna ona uzyskać w państwie prawa (postanowienie Sądu Najwyższego z 9 września 1993 r., sygn. akt III ARN 45/93, OSNCP 1994/5, poz. 112).

Szczególnie widoczne jest to przy doręczeniach postanowień o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności. Doręczenie takiego postanowienia organu podatkowego pierwszej instancji nie tylko rozpoczyna bieg terminu do wniesienia zażalenia (skutek procesowy). Przy czym warto podkreślić, że wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania decyzji. Oznacza to, że po doręczeniu postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności wierzyciel od razu może zainicjować postępowanie egzekucyjne celem wyegzekwowania obowiązku wynikającego z nieostatecznej decyzji, co z kolei wywołać może również daleko idące skutki materialnoprawne. Zastosowanie środków egzekucyjnych może bowiem doprowadzić do przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 § 4 O.p.). (...)

Uwzględnienie powyższych uwag powoduje, że należy uznać za bezskuteczne doręczenie postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności bezpośrednio stronie, z pominięciem ustanowionego pełnomocnika. Przyjęcie odmiennej tezy, tj. że mimo naruszenia art. 145 § 2 O.p. doręczenie jest skuteczne, albowiem stronie zakomunikowano treść postanowienia, a organ podatkowy uzewnętrznił swoją wolę, niweczyłoby funkcje gwarancyjne tego przepisu. Czyniłoby tę regulację wręcz zbędną. Organ podatkowy, doręczając takie postanowienie bezpośrednio stronie, łamie w sposób oczywisty obowiązek doręczenia tego aktu pełnomocnikowi strony.

Skoro czynność procesowa doręczenia postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności stronie, która miała ustanowionego pełnomocnika, była wadliwa, albowiem naruszała art. 145 § 2 O.p., to doręczenie nie miało miejsca. W konsekwencji doręczenie aktu jest bezskuteczne. Brak skutecznego doręczenia powoduje, że nie powstają żadne skutki materialnoprawne ani procesowe będące następstwem prawidłowego doręczenia. W szczególności postanowienie nie wchodzi do obrotu prawnego w rozumieniu art. 212 O.p. w zw. z art. 219 O.p. nie rozpoczyna swojego biegu termin do wniesienia środka zaskarżenia. Organ podatkowy nie może konwalidować tej wadliwej czynności. Zobowiązany jest jedynie do ponowienia czynności doręczenia postanowienia ustanowionemu pełnomocnikowi. (...)

W tezach przywołanych w ramach drugiej grupy poglądów judykatury, przedstawionych w uzasadnieniu postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 grudnia 2021 r., prezentowany jest pogląd, że skutki naruszenia art. 145 § 2 O.p. winny być oceniane w aspekcie wpływu tego uchybienia na wynik sprawy. Wskazuje się, że doręczenie decyzji czy postanowienia z pominięciem pełnomocnika jest skuteczne, jeżeli nie wywołuje dla strony ujemnych skutków procesowych.

W odniesieniu do powyższego przede wszystkim należy podkreślić, że ustawodawca nie wprowadził "braku dla strony ujemnych skutków procesowych" jako przesłanki uznawania pism za prawidłowo doręczone. W przypadku tej czynności mamy do czynienia albo z sytuacją

gdy doszło do skutecznego doręczenia, albo do takiego doręczenia nie doszło w związku z naruszeniem przepisów regulujących te czynności. Ocena skuteczności doręczenia ma więc charakter "zero-jedynkowy". W każdym wypadku naruszenia art. 145 § 2 O.p. uchybienie to ma wpływ na wynik sprawy w rozumieniu art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. Przecież wadliwość doręczenia sprawia, jak wyżej wskazano, że postanowienie nie wchodzi do obrotu prawnego, nie rozpoczyna biegu terminu do wniesienia zażalenia. (...)

Wątpliwości składu orzekającego kierującego zagadnieniem prawnym celem rozstrzygnięcia przez skład poszerzony zdaje się wywoływać kwestia terminowego złożenia zażalenia na postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności. Należy odnotować, że w wielu orzeczeniach składy orzekające sądów administracyjnych wskazywały, że fakt terminowego złożenia odwołania od decyzji doręczonej w sposób wadliwy świadczy o dotarciu decyzji do osoby, która złożyła odwołanie. Złożenie zatem odwołania od decyzji organu pierwszej instancji oznacza, że decyzja ta weszła do obrotu prawnego - w rozumieniu art. 212 O.p. (wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 listopada 2019 r.: sygn. akt I GSK 258/17 i I GSK 188/17). Podkreśla się, że określony w art. 145 § 2 O.p. obowiązek doręczenia decyzji pełnomocnikowi i liczenie terminu do wniesienia odwołania od daty doręczenia pełnomocnikowi został ustalony w interesie stron postępowania. (...)

Powyższego stanowiska nie sposób zaakceptować z dwóch powodów. Po pierwsze, według tego poglądu ocena skuteczności doręczenia uzależniona byłaby od aktywności procesowej strony. Jeśli bowiem podmiot ten złożyłby w terminie środek zaskarżenia, pomimo naruszenia przez organ podatkowy art. 145 § 2 O.p., to faktycznie dokonałby konwalidacji wadliwej czynności organu. Nie można zatem różnicować sytuacji w zależności od tego, czy został wniesiony w terminie środek zaskarżenia, czy też tej czynności procesowej zaniechano.

Po drugie, w wielu wypadkach środek zaskarżenia składany jest celowo. Stronie bowiem zależy na usunięciu stanu niepewności wynikającego z braku wprowadzenia do obrotu prawnego aktu wadliwie doręzonego. Dąży ona zatem do uzyskania wypowiedzi procesowej organu podatkowego, w której zostanie potwierdzona bezskuteczność doręczenia. Na ten stan niepewności zwrócił uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 30 października 2013 r., sygn. akt II GSK 2099/12.(...)

To usunięcie stanu niepewności co do wadliwości doręczenia jest niezwykle istotne w przypadku postanowień o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności. Decyzja nieostateczna, której postanowieniem nadano rygor natychmiastowej wykonalności, może podlegać przymusowemu wykonaniu już po doręczeniu tego postanowienia. Wniesienie zażalenia nie wstrzymuje jego wykonania. Zastosowanie środka egzekucyjnego może doprowadzić do przerwania biegu terminu przedawnienia. Strona w postępowaniu egzekucyjnym, w stanie prawnym obowiązującym po 30 lipca 2020 r., będzie mogła jedynie doprowadzić do zawieszenia postępowania egzekucyjnego, wnosząc zarzut w sprawie egzekucji administracyjnej, oparty na podstawie z art. 33 § 2 pkt 5 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2020 r. poz. 1427 ze zm.).

Oznacza to, że wniesienie zażalenia na postanowienie wadliwie doręczone nie konwaliduje tej czynności. (...)

Orzeczenia powiązane

uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 marca 2019 r. I FPS 3/18;
wyroki NSA z 3 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 991/12; z 19 marca 2015 r., sygn. akt I FSK 2160/13; z 9 listopada 2016 r., sygn. akt I FSK 501/15; z 1 lutego 2017 r., sygn. akt I

FSK 1213/15; z 12 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 1015/15; z 28 czerwca 2018 r., sygn. akt I FSK 1518/16; oraz wyroki NSA z 11 kwietnia 2017 r., sygn. akt I FSK 1452/15; z 17 września 2020 r., sygn. akt I FSK 1658/17; z 1 września 2020 r., sygn. akt II FSK 1561/18; z 11 września 2018 r., sygn. akt II FSK 2966/13; z 16 czerwca 2020 r., sygn. akt I FSK 344/20.

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Tj. Dz. U. z 2022 r., poz. 2651)

Art. 145. § 1. Pisma doręcza się stronie, a gdy strona działa przez przedstawiciela - temu przedstawicielowi.

§ 2. Jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie.

Art. 212. Organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Decyzje, o których mowa w art. 67d, wiążą organ podatkowy od chwili ich wydania

Art. 219. Do postanowień stosuje się odpowiednio przepisy art. 208, 210 § 2a i § 3-5 oraz art. 211-215, a do postanowień,

na które przysługuje zażalenie, oraz postanowień, o których mowa w art. 228 § 1, stosuje się również art. 240-249 oraz art. 252, z tym że zamiast decyzji, o których mowa w art. 243 § 3, art. 245 § 1 i art. 248 § 3, wydaje się postanowienie.

Art. 228. § 1. Organ odwoławczy stwierdza w formie postanowienia:

1) niedopuszczalność odwołania;

Art. 239. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale do zażaleń mają odpowiednie zastosowanie przepisy dotyczące odwołań.

Główne problemy

1. Skutki wadliwości doręczenia: dwa poglądy w orzecznictwie sądów administracyjnych.
2. "Zero-jedynkowy" charakter skuteczności doręczenia - co zdecydowało?
3. Skutki wykrycia błędnego doręczenia na różnych etapach postępowania.
4. Okiem doradcy, czyli: czy klient (podatnik) zawsze będzie zadowolony?