

- **Organ właściwy do wydania postanowienia w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności – doradca podatkowy Tomasz Siennicki, Kolibski Nikończyk Dec & Partnerzy SKA**

Uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 października 2024 r., II FPS 2/24

W stanie prawnym obowiązującym od 1 marca 2017 r. organem podatkowym pierwszej instancji, w rozumieniu art. 239b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.), nadającym rygor natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, o której mowa w art. 83 ust. 4 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1947 z późn. zm.), jest właściwy dla strony naczelnik urzędu skarbowego.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia orzeczenia

(...)

Wskazanie na odrębność postępowania w przedmiocie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności od tzw. postępowania wymiarowego stanowiło podstawę dla przyjęcia, że postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego wydaje właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego (...).

W tym kontekście wskazać należy na podnoszoną w orzecznictwie dystynkcję zachodzącą między "odrębnością postępowania" a "odrębnością sprawy" (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 lipca 2018 r. sygn. akt I FSK 1661/16) oraz służebny (niesamoistny) charakter postępowania o nadanie rygoru wykonalności względem postępowania podatkowego (...).

Istotny bowiem dla ustalenia organu właściwego rzeczowo dla wydania postanowienia w przedmiocie nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności, jest nie sam tylko niesamoistny charakter tego postanowienia (zależny od decyzji, w stosunku do której się odnosi), lecz przede wszystkim zakres kognicji samego organu, wyposażonego w ustawowo przyznane w tym względzie kompetencje. To przede wszystkim charakter tych kompetencji, nie zaś kwestia samej tylko oceny w przedmiocie zależności określonych aktów stosowania prawa, przesądza o kompetencji danego organu jako właściwego rzeczowo do rozpoznania sprawy danego rodzaju.

Kluczowe w tym przedmiocie zagadnienie stanowi wykładnia art. 239b § 3 Ordynacji podatkowej w kontekście rozstrzygnięcia, który organ podatkowy spośród wymienionych w art. 13 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, jest organem podatkowym pierwszej instancji w rozumieniu art. 239b § 3 Ordynacji podatkowej, właściwym dla wydania postanowienia w przedmiocie nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności (...).

Wejście w życie ustawy o KAS (z dniem 1 marca 2017 r.) miało charakter systemowy i wiązało się z dokonaniem istotnych zmian w strukturze i organizacji organów skarbowych. Nastąpiło wówczas połączenie pionów administracji podatkowej, celnej i kontroli skarbowej oraz utworzono w ten sposób Krajową Administrację Skarbową. Przestały istnieć urzędy kontroli skarbowej, a większość ich zadań przejęły nowoutworzone urzędy celno-skarbowe. Ustawa o KAS normuje kompetencje naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego w jednej ustawie, zaś treść obecnego art. 28 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS nie zawiera już takiego wyłączenia, jakie zawarte było w art. 5 ust. 1 pkt 1 in fine nieobowiązującej ustawy o urzędach i izbach skarbowych. Oznacza to, iż wyłączna kompetencja w przedmiocie samego już poboru podatku, spoczywa na naczelniku urzędu skarbowego. Z mocy art. 28 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS naczelnik urzędu skarbowego uzyskał więc wyłączną kompetencję

wierzycielską. Powyższe pozostaje spójne z treścią z art. 33 ustawy o KAS, który pozbawia naczelnika urzędu celno-skarbowego jakichkolwiek zadań poborowych i wierzycielskich.

Z tej perspektywy wyjaśnić należy, że z treści art. 13 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej wynika, że zarówno naczelnik urzędu skarbowego, jak i naczelnik urzędu celno-skarbowego są organami pierwszej instancji - co istotne - "stosownie do swojej właściwości". Zgodnie z art. 15 Ordynacji podatkowej, organy podatkowe z urzędu przestrzegają swojej właściwości rzeczowej i miejscowej (§ 1), a właściwość ta jest ustalana z uwzględnieniem również zakresu zadań i terytorialnego zasięgu działania organów podatkowych, określonych na podstawie odrębnych przepisów (§ 2). Natomiast w myśl art. 16 tej ustawy, właściwość rzeczową organów podatkowych ustala się według przepisów określających zakres ich działania. W odniesieniu do zakresu działania naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego przepisami tymi są przepisy ustawy o KAS.

W tym kontekście wskazać należy na ustawowe zadania naczelnika urzędu skarbowego wynikające z art. 28 ust. 1 ustawy o KAS, w zestawieniu z określonymi w art. 33 ust. 1 tej ustawy zadaniami naczelnika urzędu celno-skarbowego, podkreślając przy tym, że wśród zadań powierzonych do realizacji naczelnikowi urzędu skarbowego znalazły się, m.in. pobór podatków, wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych oraz wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych (art. 28 ust. 1 pkt 1 i 3-4), które to zadania nie zostały wymienione w tej ustawie w odniesieniu do naczelnika urzędu celno-skarbowego. Na tym tle należy zwrócić uwagę, że:

- instytucja rygoru natychmiastowej wykonalności jest elementem szeroko rozumianego poboru podatków;
- ustanowienie wierzycielem organu podatkowego oznacza przeniesienie na ten organ nie tylko wszelkich praw w zakresie realizacji obowiązków wynikających z decyzji, lecz także wszelkich obowiązków związanych z doprowadzeniem do jej wykonania, w tym wydania postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej;
- zastosowanie rygoru natychmiastowej wykonalności dla decyzji nieostatecznych ma bezpośredni związek z egzekucją administracyjną należności pieniężnych.

Dodać do tego należy, iż za zasadnością powyższej argumentacji przemawiają również reguły wykładni teleologicznej.

Po pierwsze bowiem, istotny w tym względzie pozostaje, podnoszony w wyżej wskazanym orzecznictwie, związek postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności z takimi instytucjami prawnymi, jak pobór podatków czy konstrukcja prawna wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym w sprawach z zakresu egzekucji zobowiązań podatkowych. Zastosowanie instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności dla decyzji nieostatecznych ma też bezpośredni związek z egzekucją administracyjną należności pieniężnych. Zgodnie bowiem z art. 239a Ordynacji podatkowej 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. Brak rygoru wykonalności decyzji nieostatecznej oznacza, że należność wynikająca z takiej decyzji nie może być dochodzona w drodze egzekucji. Przepis ten nie obejmuje dobrowolnego wykonania decyzji (por. W. Gurba, B. Dauter (w:) S. Babiarz, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 239a LEX/e).

Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności może być bowiem traktowane jako czynność zmierzająca do poboru podatku. Za przyjęciem takiego właśnie rozumienia przedmiotowego zagadnienia przemawiają również argumenty podnoszone w uzasadnieniu do przedmiotowej nowelizacji (zob. uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826 z dnia 3 czerwca 2016 r.).

(...) Tymczasem do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego, zgodnie z art. 33 ust. 1 ustawy o KAS należy m.in. wykonywanie kontroli celno-skarbowej z wyłączeniem kontroli, o której mowa w dziale IIB Ordynacji podatkowej oraz art. 54 ust. 2 pkt 9 (pkt 1), ustalanie i

określanie podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów (pkt 2); obejmowanie towarów procedurami celnymi oraz wykonywanie innych czynności przewidzianych przepisami prawa celnego (pkt 5); wymiar należności celnych i podatkowych oraz innych opłat, związanych z przywozem i wywozem towarów (pkt 6), a także prowadzenie w pierwszej instancji postępowań w sprawach celnych przewidzianych przepisami prawa celnego oraz w sprawach podatkowych związanych z przywozem lub wywozem towarów (pkt 7).

Zakres kognicji obu wymienionych organów wskazuje tym samym, na bardziej ogólny charakter kompetencyjny naczelnika urzędu skarbowego oraz wyspecjalizowany do spraw z zakresu prawa celnego charakter zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego skoncentrowanego również na wykrywaniu przestępstw podatkowych w sprawach, w których rozmiar, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny może zagrażać bezpieczeństwu finansowemu państwa. To również naczelnik urzędu skarbowego, nie zaś naczelnik urzędu celno-skarbowego jest organem egzekucyjnym w rozumieniu art. 19 ust. 1 u.p.e.a. To w końcu naczelnik urzędu skarbowego prowadzi, jak to zostało wyżej wskazane ewidencję podatników i płatników (art. 28 ust. 1 pkt 6 ustawy o KAS) oraz wykonuje czynności z zakresu egzekucji i zabezpieczenia administracyjnej należności pieniężnych (art. 28 ust. 1 pkt 4 ustawy o KAS). Nadanie rygoru decyzji nieostatecznej wymaga bowiem znajomości sytuacji ekonomicznej danego podatnika i bezpośrednio wiąże się z obowiązkiem jej niezwłocznego wykonania. Obie powyższe przestrzenie znajdują się w przedmiocie zainteresowania naczelnika urzędu skarbowego, który w odróżnieniu do wyspecjalizowanego w obszarze należności celnych i wykrywania nadużyć podatkowych dużych rozmiarów, naczelnika urzędu celno-skarbowego, jest organem posiadającym szerszą wiedzę co do okoliczności stanowiących podstawę dla wyrażenia oceny w przedmiocie ziszczenia się przesłanek wydania postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności.

Do wskazanych w art. 239b § 1 Ordynacji podatkowej, przesłanek uzasadniających nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji ostatecznej należą bowiem okoliczności, w ramach których: organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych (pkt 1) lub 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 (pkt 2), lub strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości (pkt 3), lub okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące (pkt 4).

Wskazane przesłanki są przede wszystkim związane z sytuacją majątkową strony postępowania, jej stosunkiem do wykonania nałożonego obowiązku oraz możliwościami wykonania tego obowiązku w drodze potencjalnej egzekucji. Nie są zaś bezpośrednio związane z treścią decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w drodze przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. To zatem kompetencje naczelnika urzędu skarbowego, nie zaś naczelnika urzędu celno-skarbowego dają instrumenty i wiedzę co do określenia przesłanek nadania rygoru natychmiastowej wykonalności (...).

Nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności nie stanowi czynności z zakresu wymiaru daniny, jej ustalenia, czy określenia. Zobowiązuje natomiast jej adresata do niezwłocznego jej wykonania pod rygorem wszczęcia postępowania egzekucyjnego w tym przedmiocie (...).

Wyroki powiązane

wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2023 r. sygn. akt I FSK 615/20
wyrok NSA z dnia 9 grudnia 2021 r. sygn. akt I FSK 1712/19
wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2024 r. sygn. akt II FSK 91/23

Przepisy

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997, Nr 78, poz. 483)

Art. 7 Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U z 2025 r., poz. 111)

Art. 120 Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa.

Art. 239b § 3 Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nadawany jest przez organ podatkowy pierwszej instancji w drodze postanowienia.

Art. 13 § 1 pkt 1 Organem podatkowym, stosownie do swojej właściwości, jest naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa - jako organ pierwszej instancji;

Główne problemy

1. Naczelnik UCS jako organ pierwszej instancji
2. Kompetencje Naczelnika US w zakresie egzekucji zobowiązań a nadanie rygoru wykonalności
3. Szef KAS jako organ właściwy do nadania rygoru wykonalności oraz delegacja tych kompetencji na Naczelników UCS właściwych do prowadzenia postępowań GAAR.