

WYMÓG ZŁOŻENIA NOWEGO PEŁNOMOCNICTWA DO AKT POSTĘPOWANIA WPADKOWEGO W SPRAWIE NADANIA DECYZJI RYGORU NATYCHMIASTOWEJ WYKONALNOŚCI NA TLE ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH – GŁOS W DYSKUSJI

Robert Kubal, Tomasz Nowak, Aleksandra Sędkowska

1. Wstęp

Nowelizacja ordynacji podatkowej – którą dodano do ustawy rozdział 16a w dziale IV Wykonanie decyzji – spowodowała, że wśród spraw podatkowych pojawiła się kolejna grupa postępowań, zwykle określanych przez judykaturę i piśmiennictwo jako wypadkowe bądź incydentalne. Wraz z tą nowelizacją – chyba dość nieoczekiwanie dla uczestników postępowania w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności – pojawił się problem obecności w nich pełnomocnika występującego już w imieniu mandanta w sprawie „głównej”, czyli w postępowaniu wymiarowym.

W postępowaniu w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności stroną może oczywiście zastępować pełnomocnik, ale okazuje się, że nie jest jasne, czy w tym celu musi on złożyć odrębne pełnomocnictwo, ponieważ mamy do czynienia ze sprawą odrębną od wcześniej zainicjowanego postępowania wymiarowego, czy też skuteczne pozostaje pełnomocnictwo ze sprawy „głównej”, gdyż obie sprawy pozostają ze sobą ścisłym związkiem wyłączającym koniecz-

ność żądania odrębnego dokumentu pełnomocnictwa w postępowaniu wpadkowym (incydentalnym)?

Udzielona odpowiedź implikuje sposób procedowania organów podatkowych, które w wypadku wszczęcia z urzędu postępowania wpadkowego w sprawie nadania rygoru skierują pierwsze pismo procesowe w sprawie albo bezpośrednio do strony postępowania, albo do już ustanowionego w postępowaniu wymiarowym pełnomocnika. Powstałe wątpliwości powodują, że praktyka organów podatkowych bywa różna. Podobnie potrafią zachowywać się podatnicy. W zależności od sytuacji podnoszą, że rozstrzygnięcie organu w sprawie wpadkowej powinno zostać doręczone albo bezpośrednio stronie postępowania, albo pełnomocnikowi ustanowionemu w postępowaniu wymiarowym.¹

Orzecznictwo sądów administracyjnych nie wypracowało – przynajmniej dotychczas – jednolitego stanowiska co do charakteru związku postępowania „głównego” z postępowaniem w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, a w konsekwencji także co do prawidłowości doręczania pierwszego pisma procesowego w tym ostatnim postępowaniu stronie bądź wcześniej (w toku postępowania wymiarowego) ustanowionemu pełnomocnikowi. Dostrzec można obecnie dwie grupy poglądów odnośnie do przedmiotowego problemu. Pierwszy z poglądów zakłada, że konsekwencją odmienności postępowania incydentalnego w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności powinno być doręczenie rozstrzygnięcia w tej sprawie stronie postępowania.² Stanowisko odmienne każe uznać za skuteczne w postępowaniu w sprawie nadania rygoru pełnomocnictwo ogólne ze sprawy głównej (wymiarowej) i doręczać rozstrzygnięcie incydentalne temu pełnomocnikowi.³

Zasadne pozostaje zatem podjęcie przedstawionej problematyki, zwłaszcza w świetle wyraźnie rozbieżnych poglądów judykatury. Autorzy dostrzegają, że ujawnione kwestie sporne związane są przede

1 Por. wyrok WSA w Opolu z dnia 4 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Op 323/10 oraz wyrok WSA w Opolu z dnia 16 lipca 2014 r., sygn. akt I SA/Op 430/14.

2 Por. m.in. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 774/11; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 maja 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 449/13; wyrok WSA w Bydgoszczy z 19 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Bd 93/14; wyrok NSA z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. akt II FSK 2989/11.

3 Por. m.in. wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 718/13 oraz wyrok NSA z dnia 2 lipca 2014 r., sygn. akt I FSK 197/14.

wszystkim z odmiennie ocenianą odrębnością postępowania wpadkowego w stosunku do postępowania „głównego” oraz aktualną konstrukcją pełnomocnictwa w ordynacji podatkowej.

Celem artykułu pozostaje wskazanie, czym jest postępowanie wpadkowe (incydentalne) w przepisach ordynacji podatkowej i jakie są jego podstawowe cechy. Powzięte ustalenia skonfrontowane zostaną z obowiązującą w przepisach rozdziału 3 działu IV Ordynacji podatkowej regulacją dotyczącą pełnomocnictwa w sprawach podatkowych.

2. Czym jest postępowanie wpadkowe?

Przepisy ustaw podatkowych, w szczególności ordynacji podatkowej, nie zawierają legalnej definicji postępowania wpadkowego. Nie zawierała jej również ordynacja podatkowa z 15 marca 1934 r.⁴ Niemniej ustawa ta dzieliła w art. 38 rozstrzygnięcia władzy skarbowej na orzeczenia i postanowienia. Za orzeczenie uznany został akt władzy skarbowej, wydany w toku postępowania wymiarowego i odwoławczego, mocą którego nakłada się, zmniejsza lub uchyla podatek lub grzywnę. Wszelkie inne akty określone zostały jako postanowienia. Zatem już przepisach ustawy z 1934 r. doszukiwać się można źródła zróżnicowania postępowań wpadkowych w stosunku do postępowania wymiarowego. Podstawą tego zróżnicowania – i to również na poziomie używanej obecnie terminologii – okazuje się również procedura administracyjna. Artykuł 72 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym dokonuje mianowicie podziału decyzji na główne oraz incydentalne.⁵ Te pierwsze załatwiają sprawę, będącą przedmiotem postępowania, co do jej istoty, względnie sprawę kończą w danej instancji, drugie rozstrzygają inne kwestie⁶ wynikające w toku postępowania.

W konsekwencji trafne będzie, zdaniem Autorów, przeniesienie na grunt prawa podatkowego dorobku nauki prawa administracyjnego w tym zakresie i przyjęcie, że za postępowanie wpadkowe w prawie

4 Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja Podatkowa (Dz.U. Nr 39, poz. 346).

5 Rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym (Dz.U. poz. 341).

6 Zachowano oryginalną pisownię obowiązującą w II Rzeczypospolitej.

podatkowym należy uznać postępowanie, które służy do rozstrzygania innych kwestii wynikających w toku postępowania wymiarowego. Tak postępowanie wpadkowe definiuje G. Łaszczyca,⁷ przywołując bogaty dorobek polskich administratywistów, m.in. I. Wajnesa, Z. Rolnickiego, W. Supińskiego, M. Baumgarta, H. Habela, J. Pokrzywnickiego, E. Ise-rzona.⁸ Nadmienić warto, że sformułowana definicja pozostaje spójna z podglądami obecnymi na gruncie prawa cywilnego. Zdaniem bowiem T. Erecińskiego przez postępowanie wpadkowe należy rozumieć postępowanie wynikłe w toku trwania postępowania sądowego.⁹

Z kolei judykatura nie stroni od swoistej, kazuistycznej formuły nazwania postępowaniem wpadkowym, względnie incydentalnym, poszczególnych rodzajów spraw wynikłych w toku procedowania w sprawie głównej. Za postępowanie wpadkowe zostało m.in. uznane m.in. postępowanie w sprawie zawieszenia postępowania;¹⁰ w sprawie sprostowania oczywistej omyłki;¹¹ w sprawie przywrócenia terminu;¹² w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności;¹³ w sprawie nałożenia kary porządkowej.¹⁴ Nie brak oczywiście w orzecznictwie sądów administracyjnych rozstrzygnięć podejmujących się zdefiniowania, czym jest postępowanie wpadkowe. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia z dnia z dnia 12 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 1281/13, określił je jako podporządkowane przedmiotowemu celowi załatwienia sprawy podatkowej, co związane jest z celem postępowania wpadkowego wobec postępowania wymiarowego.¹⁵

Wskazany katalog nie jest oczywiście kompletny. Postępowaniem incydentalnym będzie również postępowanie w sprawie wyznaczenia innego organu podatkowego do załatwienia sprawy (art. 131b o.p.), a także w sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy (art. 200a § 3 i 4 o.p.). Ten kazuistyczny sposób wskazywania w judykaturze, które z po-

7 G. Łaszczyca, *Postanowienie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, s. 40.

8 *Ibidem*, s. 40–41.

9 Por. T. Ereciński, [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. Postępowanie rozpoznawcze*, t. II, red. T. Ereciński, wyd. IV, Warszawa 2012, s. 108.

10 Wyrok NSA z dnia 3 lipca 2014 r., sygn. akt II GSK 620/13.

11 Wyrok NSA z dnia 17 lipca 2014 r., sygn. akt I FSK 867/13.

12 Wyrok NSA z dnia 27 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 1015/12.

13 Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 825/12.

14 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 12 czerwca 2012 r., sygn. akt II SA/Bk 1143/13.

15 Także w wyroku z dnia 12 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 1194/13.

stępowania będzie postępowaniem wpadkowym w stosunku do postępowania głównego, wynika – jak można sądzić – z konstrukcji ordynacji podatkowej. Ustawa ta w sposób wyraźny wyodrębnia szereg postępowań wpadkowych dotyczących spraw wynikłych w toku postępowania wymiarowego. Niemniej każda z wymienionych spraw w pełni odpowiada przywołanej definicji wypracowanej na gruncie prawa administracyjnego, potwierdzając tym samym jej uniwersalny charakter.

3. O odrębności postępowania wpadkowego słów kilka

O ile możliwe było wskazanie – m. in. dzięki dorobkowi nauki prawa administracyjnego – co należy rozumieć w prawie podatkowym pod pojęciem postępowania wpadkowego (incydentalnego),¹⁶ znacznie trudniejsze okazuje się wyodrębnienie jednolitych cech, które charakteryzowałyby ten rodzaj postępowań. Przede wszystkim dostrzec można zróżnicowanie stopnia autonomiczności poszczególnych postępowań incydentalnych w stosunku do postępowania wymiarowego. Do takiego stwierdzenia upoważnia brzmienie przepisu art. 165 § 5 o.p., który wyłącza obowiązek wydania przez organ postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie:

- ustalenia zobowiązań podatkowych, które zgodnie z odrębnymi przepisami ustalane są corocznie, jeżeli stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres, nie uległ zmianie;
- umorzenia zaległości podatkowych w przypadkach, o których mowa w art. 67d § 1;
- nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności;
- zabezpieczenia.

Odrębność postępowania w sprawie zabezpieczenia od postępowania w sprawie głównej była już przedmiotem oceny piśmiennictwa i judykatury. Jeszcze w stanie prawnym sprzed 9 listopada 2010 r., czyli

16 G. Łaszczyca zaznacza, że w języku prawniczym spotykać można również określenia postępowanie uboczne, pomocnicze, akcesoryjne, a nawet akcydentalne. Por. G. Łaszczyca, *Postępowanie administracyjne...*, op. cit., s. 306. Celem zachowania terminologicznej spójności proponujemy używanie w prawie podatkowym utrwalonych już pojęć postępowania wpadkowego względnie incydentalnego.

przed dodaniem do art. 165 § 5 o.p. punktu 4,¹⁷ podnoszona była konieczność wydania postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie zabezpieczenia na majątku podatnika. B. Dauter podkreślał, że organ podatkowy jest wówczas zobowiązany do podporządkowania się regułom prawa procesowego, przez które rozumie się cały ciąg czynności, jakie należy podjąć od chwili wszczęcia postępowania do chwili jej rozstrzygnięcia.¹⁸ Także judykatura wskazywała na konieczność stosowania przepisów działu IV ordynacji podatkowej w sprawach dotyczących zabezpieczenia. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 czerwca 2005, sygn. akt I FSK 35/05, zastrzegł, że z treści regulacji zawartych w ordynacji podatkowej nie wynika, aby w przypadku postępowania, o którym mowa [w sprawie zabezpieczenia – przyp. Autorów] mogły zostać wyłączone jakiekolwiek zasady postępowania uregulowane w dziale IV ordynacji podatkowej”.¹⁹ Nowelizacja art. 165 § 5 wyłączyła wprawdzie obowiązek wydawania w sprawie postępowania w przedmiocie zabezpieczenia postanowienia o wszczęciu postępowania, co nie oznacza jednak zniesienia odrębności tego postępowania w stosunku do postępowania wymiarowego.

Podobnie, za odrębne od postępowania wymiarowego należy uznać postępowanie w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, za czym opowiedzieli się m.in. tacy przedstawiciele piśmiennictwa jak B. Dauter²⁰ czy R. Dowgier.²¹ Aprobując w pełni stanowiska obu Autorów, warto dodatkowo wskazać na następujące argumenty, uzasadniające tezę o odrębności postępowania w sprawie rygoru od postępowania wymiarowego:

Z treści art. 239b § 3 o.p. wynika, że rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nadawany jest przez organ podatkowy pierwszej instancji (w drodze postanowienia). Zgodnie zaś z art. 13 § 1 pkt 1 o.p.

17 Pkt 4 został dodany do art. 165 § 5 przez art. 1 pkt 14 ustawy z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników Dz.U. Nr 197, poz. 1306.

18 B. Dauter, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2007, s. 222.

19 Źródło: CBOSA.

20 B. Dauter, [w:] B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 6, Warszawa 2011 s. 892.

21 R. Dowgier, Czy nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności następuje w odrębnym postępowaniu, w którym wymagane jest złożenie odrębnego pełnomocnictwa?, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 12, s. 44–48.

organem podatkowym pierwszej instancji, stosownie do swojej właściwości, jest naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa. W przypadku więc decyzji organu kontroli skarbowej rygor natychmiastowej wykonalności będzie nadawać organ podatkowy, który jest wierzycielem obowiązków wynikających z tej decyzji. Organ kontroli skarbowej może jedynie wystąpić do organu właściwego (naczelnika urzędu skarbowego) z wnioskiem o nadanie, wydanej przez siebie decyzji, rygoru natychmiastowej wykonalności. W takim stanie faktycznym i prawnym właściwość obu organów jest różna, nie ma zatem bezpośredniego przełożenia postępowania wymiarowego na postępowanie w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności.

Ponadto, po wydaniu i doręczeniu decyzji wymiarowej organ podatkowy pierwszej instancji, zgodnie z zasadą dewolucji kompetencji, traci uprawnienie do podejmowania czynności w sprawie już przez siebie rozstrzygniętej. Zawarta w § 3 art. 239b o.p. norma kompetencyjna zastrzegająca uprawnienie organu pierwszej instancji do wydania postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności wskazuje na wyłom w opisaney zasadzie i także dowodzi odrębności tego postępowania.²²

Dalej zauważyć należy, iż przesłanki nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności w sposób bezpośredni nie są związane z treścią decyzji wymiarowej. Są bowiem, przede wszystkim, związane z sytuacją majątkową strony postępowania, a w konsekwencji z możliwością wykonania zobowiązania podatkowego w przyszłości. Okoliczności dotyczące przesłanek zastosowania rygoru natychmiastowej wykonalności nie muszą być wcale podejmowane wyłącznie w ramach postępowania podatkowego, które nie zostało zakończone decyzją ostateczną. Organ podatkowy pierwszej instancji właściwy do nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności ma bowiem uprawnienie do przeprowadzenia postępowania dowodowego pozwalającego na sprawdzenie istnienia przesłanek z art. 239b § 1 o.p. Należy także podkreślić, iż celem tego postępowania jest umożliwienie organom podjęcia czynności zmierzających do wykonania obowiązku podatkowe-

22 Por: wyrok WSA w Opolu z dnia 15 października 2010 r., sygn. akt I SA/Op 319/10; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 774/11, CBOSA.

go, wynikającego z nieostatecznej jeszcze decyzji, w drodze egzekucji administracyjnej.²³ Przy tym rozstrzygnięcie o wykonaniu decyzji następuje w oderwaniu od postępowania odwoławczego prowadzonego w postępowaniu wymiarowym. Może się więc zdarzyć, że nadanie rygoru zostanie rozstrzygnięte wyłącznie na podstawie dowodów zgromadzonych w tym, dotyczącym rygoru, postępowaniu.

Na autonomiczność postępowania w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności wskazuje także treść art. 239b § 4 o.p. Przepis ten przewiduje zażalenie na postanowienie w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, jednocześnie stanowiąc, iż wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania decyzji. Zatem mimo możliwości zaskarżenia postanowienie to może wywoływać określone skutki materialnoprawne dla strony postępowania. Istotne jest więc nie tylko to, aby sprawa nadania rygoru natychmiastowej wykonalności była przedmiotem postępowania w drugiej instancji bez zbędnej zwłoki i w terminie szybszym niż termin rozpatrzenia odwołania, a w dalszej konsekwencji ewentualnie znalazła swój finał w sądzie administracyjnym, ale również to, że kontrola postanowienia w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności ma doniosłe znaczenie w zakresie skuteczności zastosowania na tej podstawie środka egzekucyjnego.²⁴

Różnica między postępowaniem wymiarowym a postępowaniem w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności dotyczyć też będzie zgromadzonej dokumentacji. Na akta postępowania w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności składają się bowiem dokumenty, które odbiegają swym zakresem przedmiotowym od akt postępowania dotyczącego określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Zawierają one głównie informacje o sytuacji majątkowej podatnika, o jego działaniach zmierzających do zbywania majątku, informacje o prowadzonych wobec podatnika postępowaniach egzekucyjnych, mogą też zawierać dane dotyczące upływu terminu przedawnienia zobowiązania. Zawartość akt postępowania w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności determinowana jest więc oko-

23 Wyrok NSA z dnia 24 października 2013 r., sygn. akt I FSK 1531/12, CBOSA.

24 Por.: NSA w wyroku z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. akt II FSK 2989/11, CBOSA.

licznościami faktycznymi związanymi z sytuacją podatnika oraz przesłankami wynikającymi z art. 239b § 1–4 oraz § 2 o.p.²⁵

Trzeba też zauważyć, że sam ustawodawca wskazał, iż: „z uwagi na obszerność problematyki związanej z wykonaniem decyzji organu podatkowego zasadne jest umiejscowienie kompleksowych regulacji tego zagadnienia w nowym rozdziale 16a działu IV Ordynacji podatkowej” oraz że: „Postępowanie w sprawie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji jest formalnie wyodrębnione od postępowania odwoławczego” (Sejm RP VI kadencji, druk nr 951). W konsekwencji rozdział Wykonanie decyzji został zawarty w dziale IV Ordynacji podatkowej, w którym znajdują się przepisy regulujące postępowanie podatkowe. W ramach tego działu prawodawca rozróżnił w poszczególnych rozdziałach etapy postępowania podatkowego jako odrębne postępowania. Wyróżnił on postępowanie zwykłe, na które składa się kilka rozdziałów, postępowanie odwoławcze, postępowanie zażaleniowe, wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji, uchylenie lub zmianę decyzji ostatecznej, wygaśnięcie decyzji. „Wykonanie decyzji” ustawodawca umieścił pomiędzy postępowaniem zażaleniowym a postępowaniem nadzwyczajnym – wznowieniem postępowania.

Uwzględniając reguły wykładni systemowej wewnętrznej, należy więc zauważyć, iż umiejscowienie przepisów regulujących wykonanie decyzji w jednym rozdziale 16a ordynacji podatkowej, który z kolei znajduje się pomiędzy innymi postępowaniami z zakresu działu IV Postępowanie podatkowe, wskazuje na wolę prawodawcy nadania temu postępowaniu rangi postępowania odrębnego (odmiennie niż ma to miejsce w kodeksie postępowania administracyjnego, gdzie rygor nadawany jest w treści decyzji, co w dalszym toku postępowania wymusza połączenie merytorycznego rozpatrywania odwołania z badaniem zasadności nadania rygoru natychmiastowej wykonalności). Na przywołane stanowisko ustawodawcy zwrócił uwagę NSA w wyroku z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. akt II FSK 2989/11.

O tym, że postępowanie w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności stanowi odrębne postępowanie, przekonuje również wprost treść art. 165 § 5 pkt 3 op. Powołana regulacja przewiduje, że przepisów § 2 i § 4 nie stosuje się do postępowania

25 Por.: wyrok WSA z dnia 28 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Bd 262/12, CBOSA.

w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Wynika zatem z powyższego, że w postępowaniu w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności nie wydaje się postanowienia o wszczęciu tego postępowania, w sytuacji gdy postępowanie jest wszczynane z urzędu, nadto – zgodnie z art. 200 § 2 pkt 1 o.p. – w takim postępowaniu nie wyznacza się stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. W orzecnictwie dotyczącym interpretacji art. 165 § 5 pkt 3 zarysował się przeważający pogląd, że to właśnie powołana norma wskazuje na odrębność i samoistność omawianego postępowania, skoro znosi ona obowiązek wydania, w postępowaniu w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, postanowienia o wszczęciu tego postępowania. Gdyby bowiem postępowanie to toczyło się w ramach postępowania „głównego”, zamieszczanie tej normy byłoby zbędne.²⁶

Ponadto zwrócić uwagę należy na fakt, iż do postępowania w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności nie stosuje się jedynie § 2 i § 4 art. 165 o.p., które to przepisy odnoszą się do sytuacji, gdy wszczęcie postępowania następuje z urzędu. Przepisy o.p., w tym art. 239a czy też art. 239b, nie zawierają jednak zastrzeżeń, iż postępowanie w sprawie nadania rygoru może być zainicjowane jedynie z urzędu (jak to ma miejsce np. w przypadku wszczęcia postępowania kontrolnego przez organ kontroli skarbowej²⁷). Wydaje się zatem, że inicjatywa w tym zakresie może przysługiwać nie tylko organowi podatkowemu, ale także i stronie lub podmiotom działającym na prawach strony (np. organizacji społecznej, prokuratorowi). Wówczas datą wszczęcia postępowania będzie dzień doręczenia żądania organowi podatkowemu – zgodnie z art. 165 § 3 op. Należy bowiem w tym miejscu zauważyć, iż ustawodawca nie wyłączył zastosowania powyższe-

26 Por. wyrok WSA z 4 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Op 323/10; wyrok WSA z 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 774/11; wyrok WSA z 15 października 2010 r., sygn. akt I SA/Op 320/10; wyrok WSA z 13 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Ld 128/12; wyrok WSA z dnia 28 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Bd 262/12; wyrok WSA z 11 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 16/13; wyrok NSA z 16 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 718/13; wyrok NSA z 30 kwietnia 2014 r., sygn. akt I GSK 103/13; wyrok NSA z 17 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2028/12; wyrok WSA z 19 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Bd 93/14; wyrok WSA z 13 listopada 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 1123/13; wyrok WSA z 21 maja 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 449/13, CBOSA.

27 Art. 13 ust.1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 z późn. zm.) stanowi bowiem, iż wszczęcie postępowania kontrolnego następuje wyłącznie z urzędu w formie postanowienia.

go przepisu w stosunku do postępowań wymienionych w § 5 art. 165 o.p. Wobec zatem możliwości wszczęcia postępowania w sprawie rygoru natychmiastowej wykonalności na wniosek, argument „z braku postanowienia o wszczęciu postępowania” nie jest uzasadnieniem wystarczającym dla tezy zakładającej brak odrębności powyższego postępowania w stosunku do postępowania głównego (wymiarowego).

Przedstawiona argumentacja sprawia, że nie znajduje akceptacji Autorów niniejszej publikacji teza zawarta w wyroku NSA z dnia 16.01.2014 r., sygn. akt II FSK 718/13, zakładająca, iż postępowanie o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności jest postępowaniem „prowadzonym w czasie i w trakcie trwania postępowania podatkowego, a więc jest postępowaniem w zakresie załatwianej sprawy podatkowej – incydentalnym, wpadkowym i podporządkowanym przedmiotowemu celowi postępowania podatkowego” oraz iż „W zakresie wymiaru podatku sprawa administracyjna załatwiana i rozstrzygana jest w postępowaniu w przedmiocie określenia bądź ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w celu doprowadzenia do stwierdzenia i zapłaty należnego podatku”. Taki pogląd błędnie utożsamia cel postępowania wymiarowego z celem postępowania egzekucyjnego. Celem postępowania podatkowego zakończonego decyzją, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności, jest przecież jedynie określenie wysokości zobowiązania podatkowego, a nie doprowadzenie do wykonania przez zobowiązanego podatnika obowiązku. Nadanie rygoru wykonalności decyzji nieostatecznej nie służy bowiem konkretyzacji wysokości zobowiązania, ma raczej charakter postępowania pomocniczego, służebnego dla przyszłego postępowania egzekucyjnego. Nie można również uznać, iż rygor natychmiastowej wykonalności ma doprowadzić do dobrowolnego wykonania zobowiązania przez podatnika, bowiem nawet bez rygoru może on, jeżeli zechce, nieostateczną decyzję wykonać.

Wyraźna autonomia postępowania incydentalnego dotyczy tylko tych dwóch postępowań (w przedmiocie zabezpieczenia i nadania rygoru). Analiza kolejnych przepisów ordynacji wskazuje, że w niektórych przypadkach charakter związku między postępowaniem wpadkowym a postępowaniem wymiarowym wyłącza wręcz możliwość rozdzielenia od siebie pełnomocnictwa ze sprawy głównej i wpadkowej, czy też możliwość ustanowienia pełnomocnika tylko w sprawie wpadkowej.

Chodzi np. o postępowanie w sprawie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania. Zgodnie bowiem z art. 162 § 2 o.p. *in fine*, jednocześnie z wniesieniem podania – w tym wypadku podania o przywrócenie terminu – należy dopełnić czynności, dla której ustanowiony był termin. W świetle uchwały NSA z dnia 21 kwietnia 2009 r., sygn. akt II FPS 9/08, niedopełnienie obowiązku złożenia odwołania jednocześnie z wnioskiem o przywrócenie terminu do jego wniesienia, o którym mowa w art. 162 § 2 o.p., stanowi brak formalny podania. Ustawodawca nie przewidział więc – co zresztą pozostaje zrozumiałe ze względu na „ekonomikę” postępowania – że może dojść do zróżnicowania sposobu, w jaki strona będzie występować w postępowaniu głównym, tutaj odwoławczym oraz w postępowaniu wпадkowym w sprawie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania. Podatnik, chcąc przywrócić termin, musi wnieść jednocześnie podanie o przywrócenie terminu oraz samo odwołanie. W praktyce czyni to niemożliwym, a przynajmniej zbędnym, wyznaczenie odrębnego pełnomocnika do sprawy wпадkowej. Przepis art. 163 § 2 o.p. wskazuje przy tym, że w sprawie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania lub zażalenia organ właściwy do jego rozpatrzenia postanawia ostatecznie, co wyłącza możliwość dalszego prowadzenia postępowania podatkowego.

Podobnie przepisy ordynacji podatkowej zdają się dopuszczać możliwość doręczenia rozstrzygnięcia organu, w wypadku działania z urzędu, wyłącznie stronie postępowania lub ustanowionemu w sprawie głównej pełnomocnikowi, w sytuacji gdy organ rozstrzyga w sprawie uzupełnienia decyzji lub sprostowania zamieszczonego w decyzji pouczenia (art. 213 o.p.) oraz w sprawie sprostowania błędów rachunkowych i oczywistych omyłek (art. 215 o.p.). Przepisy te umiejscowione są w rozdziale 13 działu IV Decyzje. Zastosowana wykładnia systemowa wewnętrzna wskazywałaby, że w wypadku procedowania „z urzędu” adresatem rozstrzygnięcia o uzupełnieniu decyzji, jak i o jej sprostowaniu powinien być adresat decyzji „pierwotnej”. Dopiero w wypadku złożenia ewentualnego zażalenia bądź odwołania przez stronę może ona ustanowić nowego pełnomocnika.

Odmienne uregulowana została również w ordynacji podatkowej możliwość kontroli instancyjnej postępowań wпадkowych. W większości przypadków wydane postanowienie wпадkowe jest zaskarżalne.

Jednak na niektóre postanowienia wpadkowe zażalenie nie przysługuje (art. 131b, art. 162 § 2 o.p.).

Dokonana analiza wybranych postępowań wpadkowych prowadzi do wniosku, że nie mają one w przepisach ordynacji podatkowej jednolitego charakteru. Przede wszystkim, co już zostało wskazane, różny jest ich stopień autonomii w stosunku do postępowania głównego (wymiarowego). Postępowanie w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności oraz w sprawie zabezpieczenia zostało – w ocenie Autorów – wprost uznane przez ustawodawcę za odrębne postępowanie podatkowe.

4. Kto powinien być adresatem rozstrzygnięcia organu I instancji w sprawie zabezpieczenia oraz nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności – strona czy pełnomocnik ze sprawy głównej?

Charakterystyczne, że różnice poglądów odnośnie do konieczności złożenia nowego pełnomocnictwa do postępowania wpadkowego dotyczą w praktyce tylko postępowań w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Przed dodaniem do działu IV ordynacji rozdziału 16a kwestia konieczności złożenia odrębnego dokumentu pełnomocnictwa do postępowania wpadkowego nie była przedmiotem aż takich rozbieżności interpretacyjnych. Warto zauważyć, że problem ten nie występuje w zasadzie w procedurze administracyjnej,²⁸ co skłania do uznania, że w przepisach kodeksu postępowania administracyjnego kwestia wpadkowa zawsze pozostaje ściśle związana z postępowaniem głównym. Brak zresztą na gruncie tej ustawy przepisu analogicznego do art. 165 § 5 o.p. Podobny problem nie występuje również w procedurze cywilnej.²⁹

Odmienność procedury podatkowej, tak wyraźnie różnicująca postępowania w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności oraz w sprawie zabezpieczenia spośród innych postępowań

28 G. Łaszczyca poświęca w swojej monografii odrębny rozdział problematyce doręczeń postanowień, nie podnosząc jednak – jako spornego – problemu doręczenia postanowień wydanych w sprawach incydentalnych pełnomocnikowi ustanowionemu w sprawie głównej, zob. G. Łaszczyca, *Postępowanie administracyjne...*, *op. cit.*, s. 395–415.

29 Por. art. 333 i nast. kpc.

incydentalnych, rodzi jednak konieczność co najmniej weryfikacji poglądów obecnych na gruncie prawa administracyjnego.³⁰ Jednoznaczne stanowisko w tej mierze zajmuje m.in. R. Dowgier,³¹ w którego ocenie postępowanie w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności ma charakter odrębny od postępowania zakończonego decyzją, w której rygor ten jest nadawany. W konsekwencji nawet ogólne pełnomocnictwo złożone do akt postępowania głównego nie rozciąga się na postępowanie w sprawie nadania rygoru.

Autorzy niniejszego artykułu zwracają z kolei uwagę, że odrębność postępowań, o których mowa w art. 165 § 5 pkt 3 i 4 o.p., a w konsekwencji poprawność doręczenia rozstrzygnięcia w tych sprawach bezpośrednio stronie albo pełnomocnikowi ustanowionemu w sprawie głównej, powinna być oceniana w świetle uprawnień procesowych strony bez względu na to, czy jest to postępowanie główne, czy postępowanie incydentalne. Ocena ta prowadzi do wniosku, że podatnik powinien mieć możliwość skorzystania ze swoich procesowych gwarancji, w tym do ustanowienia pełnomocnika w postępowaniu incydentalnym, jeśli tylko jest ono wyraźnie odrębne od postępowania wymiarowego.

W niektórych przypadkach przepisy ordynacji podatkowej wręcz wykluczają możliwość ustanowienia nowego pełnomocnika w sprawie wynikłej w toku postępowania głównego. Tak jest w sytuacji procedowania w sprawie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania. Jednak w przypadku postępowań wymienionych w art. 165 § 5 pkt 3 i 4 o.p., w których może wystąpić nowy pełnomocnik, koncepcja skierowania rozstrzygnięcia – będącego też zwykle pierwszym piśmem w sprawie – bezpośrednio stronie postępowania może jej uprawnień naruszać. Okazuje się bowiem, że działanie za pośrednictwem pełnomocnika w postępowaniu wymiarowym nie będzie niosło dla podatnika żadnych pozytywnych skutków związanych z udzieleniem pełnomocnictwa, jeśli tylko organ podatkowy zainicjuje postępowanie w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności lub w sprawie zabezpieczenia. Tym samym niejako bezużyteczna okazać się może instytucja pełnomocnictwa, skoro podatnik ze względu na

30 Co pozostaje zresztą kolejnym przykładem wyodrębniania się (autonomizacji) procedur podatkowych z procedur prawa administracyjnego.

31 R. Dowgier, *Czy nadanie...*, *op. cit.*, s. 44–48.

mogące się wyłonić w toku sprawy głównej potencjalne postępowania incydentalne (w sprawie rygoru oraz w sprawie zabezpieczenia) musi zachowywać się tak, jakby pełnomocnika w ogóle nie ustanowił. Warto przy tym podnieść, że doręczenie rozstrzygnięcia wpadkowego bezpośrednio podatnikowi czyni bezużytecznym ustanowienie pełnomocnika w sprawie wymiarowej w okolicznościach opisanych w art. 147 § 1 o.p., czyli w razie wyjazdu podatnika za granicę na okres co najmniej dwóch miesięcy. Pełnomocnictwo to nie uchroni bowiem podatnika przed doręczeniem mu w trybie zastępczym (art. 149 o.p.), względnie w trybie fikcji prawnej doręczenia rozstrzygnięcia w sprawie zabezpieczenia lub w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności i rozpoczęciem biegu terminu do złożenia środka zaskarżenia.

Przyjęcie z kolei koncepcji, że rozstrzygnięcie w sprawach incydentalnych, wymienionych w art. 165 § 5 pkt 3 i 4 o.p., powinno być doręczane pełnomocnikowi ustanowionemu w postępowaniu głównym, ignoruje przede wszystkim uprawnienie strony do swobodnego korzystania z prawa do ustanowienia pełnomocnika w sprawach o nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności oraz zabezpieczenia, w których podatnik może mieć wolę nieujawniania dotychczasowemu pełnomocnikowi elementów sprawy związanych np. ze swoim majątkiem (postępowanie w sprawie zabezpieczenia), czy jego zbywaniem (postępowanie w sprawie rygoru).

Istota problemu zdaje się kryć w konstrukcji art. 137 § 3 o.p., zgodnie z którym pełnomocnik dołącza do akt oryginał lub urzędowo poświadczony odpis pełnomocnictwa. Nie można zatem w obecnym stanie prawnym ustanowić pełnomocnika do sprawy, która jeszcze się nie toczy, nie istnieją bowiem akta takiej sprawy. W orzecznictwie utrwalony jest bowiem pogląd, iż szerokie określenie zakresu pełnomocnictwa obejmującego możliwe postępowania w zakresie wymiaru podatków, czynności kontroli skarbowej, egzekucji administracyjnej oraz postępowania sądowego nie zmienia oceny, iż jest ono skuteczne wyłącznie dla sprawy, do której akt zostało złożone. W każdym innym postępowaniu, zgodnie z regułami w nim obowiązującymi, strona powinna wskazać pełnomocnika, jeżeli chce działać za jego pośrednictwem. Ustanowienie pełnomocnika w postępowaniu podatkowym nie rozciąga się na wszystkie kolejne postępowania i czynności, w których strona

bierze udział.³² Organ nie jest uprawniony ani zobowiązany do poszukiwania, czy innym organom bądź w innym postępowaniu takie pełnomocnictwo zostało udzielone. Przy tym przez akta, o których mowa w art. 137 § 3 o.p., należy rozumieć akta konkretnego postępowania podatkowego albo kontroli podatkowej.³³

5. Podsumowanie

Rozbieżności orzecznictwa sądów administracyjnych co do poprawności doręczenia rozstrzygnięcia w sprawie zabezpieczenia oraz w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności są niewątpliwie następstwem dostrzeżonych sprzeczności między wyodrębnionymi spośród spraw wypadkowych postępowaniami w sprawie zabezpieczenia oraz nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności a – najpewniej –nieprzystającą do tego rozwiązania konstrukcją pełnomocnictwa, umożliwiającą ujawnienie się pełnomocnika dopiero po wszczęciu postępowania. W wypadku braku konieczności wydania postanowienia o wszczęciu postępowania, z czym mamy do czynienia w odniesieniu do postępowania w sprawie zabezpieczenia oraz w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, pełnomocnik będzie mógł być ustanowiony dopiero na etapie postępowania odwoławczego (zażaleniowego w wypadku sprawy o nadanie rygoru), co może implikować twierdzenie o pozbawieniu strony takiego postępowania ochrony prawnej.

Linia orzecznicza uznająca ważność pełnomocnictwa ogólnego w sprawie o nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności po części stara się tę sytuację „uzdrowić”, jednak wykładnia tam zaprezentowana zdaje się mieć charakter prawotwórczy. Wydaje się, iż przyjęty w tych orzeczeniach model interpretacyjny opierał się na idei jednoetapowego, czysto klaryfikacyjnego, językowego odczytania przepisu (art. 165 § 5 pkt 3 i 4 o.p.), bez korzystania z innych, dalszych analiz i rekonstrukcji znaczenia tego przepisu, co wskazuje na swoisty reduk-

32 Tak: NSA w wyroku z dnia 23 grudnia 2008 r., sygn. akt II FSK 1344/07, CBOSA.

33 Por. wyrok NSA z dnia 18 listopada 2009 r., sygn. akt I FSK 1843/07, CBOSA.

cjonizm interpretacyjny.³⁴ Takie postępowanie, z uwagi na argumentację powyżej przedstawioną, rodzi pytanie o jego prawidłowość, albowiem pozornie tylko uzyskano wrażenie jasności przepisu i odstąpiono od dalszych zabiegów interpretacyjnych, opierając się na zasadzie *clara non sunt interpretanda*. Tymczasem brak wymogu wydawania postanowienia o wszczęciu postępowania w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności nie może być utożsamiany, co wykazano powyżej, z uznaniem, iż takie postępowanie nie jest postępowaniem podatkowym.

Zdaniem Autorów argumenty – powyżej zaprezentowane – uzasadniają twierdzenie o odrębnym charakterze postępowania w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Wnioski te poprzedzone były analizą wskazanych powyżej przepisów z wykorzystaniem wielu dyrektyw interpretacyjnych, nie tylko wykładni językowej, ale i systemowej oraz funkcjonalnej, wspierając się przy tym wykładnią historyczną i operatywną (dokonywaną w orzeczeniach sądów administracyjnych) oraz doktrynalną.

Dostrzeżone jednak mankamenty przyjęcia takiego poglądu, przejawiające się m.in. w możliwym pozbawieniu strony ochrony prawnej, wymagać będą – w ocenie Autorów – zmian systemowych, np. w postaci nowelizacji przepisów dotyczących instytucji pełnomocnictwa w przepisach ordynacji podatkowej, która umożliwi występowanie pełnomocnika we wszystkich potencjalnych postępowaniach wpadkowych towarzyszących postępowaniu wymiarowemu. Zasadny wydaje się zresztą postulat *de lege ferenda* ustanowienia stałego pełnomocnika, do którego kierowane byłoby także postanowienie o wszczęciu postępowania. Odpowiadałoby to dynamice dzisiejszych stosunków społeczno-gospodarczych.

34 E. Łętowska, Zwrot nadpłaconej akcyzy, czyli między zasadą *effet utile* i redukcjonizmem interpretacyjnym sądów krajowych (cz. II), „Europejski Przegląd Sądowy” 2012, nr 1, s. 4–5.