

# SKUTECZNOŚĆ ZAŻALENIA NA RYGOR NATYCHMIASTOWEJ WYKONALNOŚCI W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Dariusz Zalewski

## 1. Wprowadzenie

Z dniem 1 stycznia 2009 r. w prawie podatkowym dokonano istotnej zmiany poprzez modyfikację przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, w zakresie wykonalności decyzji nieostatecznych. Zmiana polegała m.in. na wprowadzeniu zasady, że decyzja nieostateczna może być wykonana jedynie po zaistnieniu określonych w ustawie przesłanek. Celem nowelizacji było wyeliminowanie sytuacji, w których decyzje zapadłe w I instancji zostały wykonane (prowadząc do negatywnych, częstokroć nieodwracalnych dla podatników skutków), a następnie zostały uchylone w wyniku złożenia odwołania przez stronę postępowania.

Na gruncie zmienionych przepisów pojawiły się jednak kolejne wątpliwości interpretacyjne, m.in. co do przesłanek nadawania decyzjom nieostatecznym rygoru wykonalności, skutkujące w naturalny sposób sporami z organami podatkowymi na tym tle. Innego rodzaju zastrzeżenia są związane z problemem dalszego bytu prawnego postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności i ewentualnej skuteczności zażalenia na takie postanowienia po wydaniu decyzji podatkowej w II instancji. Kolejne problemy związane z tym zagadnie-

niem dotyczą przedmiotu samego postępowania i rozstrzygnięcia, czy ma on charakter wpadkowy w stosunku do postępowania podatkowego, czy też samodzielny. Artykuł jest próbą kompleksowego omówienia dwóch ostatnich z przedstawionych problemów oraz zaprezentowana kształtującej się linii orzeczniczej w tym zakresie.

## **2. Przesłanki nadania rygoru natychmiastowej wykonalności**

Zgodnie z obowiązującymi przepisami ordynacji podatkowej decyzja nicostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności.

Niemniej jednak art. 239b o.p. przewiduje wyjątek od powyższej zasady. I tak, w określonych sytuacjach decyzji nicostatecznej może zostać nadany rygor natychmiastowej wykonalności w następujących okolicznościach:

- 1) gdy organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych lub
- 2) gdy strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową bądź zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia, lub
- 3) gdy strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości, lub
- 4) gdy okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania jest krótszy niż 3 miesiące.

Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że powyższy przepis stosuje się tylko wtedy, gdy organ podatkowy uprawdopodobni, iż zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane, o czym stanowi art. 239b § 2 o.p. Wynika z tego, że samo zaistnienie jednej lub nawet kilku przesłanek, o których mowa w art. 239b § 1 o.p., nie jest wystarczające dla nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, koniecz-

ne jest bowiem również uprawdopodobnienie przez organ podatkowy, iż zobowiązanie z decyzji nie zostanie wykonane.<sup>1</sup>

Przepis art. 239b § 3 o.p. traktuje, że rygor natychmiastowej wykonalności decyzji jest nadawany przez organ podatkowy I instancji w drodze postanowienia. Na postanowienie to służy zażalenie, a wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania decyzji (§ 4 art. 239b o.p.).

Przywołane regulacje art. 239b o.p. wprowadzają wyjątek od zasady braku natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych wyrażonej w art. 239a o.p.

Z zestawienia ww. przepisów z art. 239e o.p., a także z wykładni systemowej (uregulowania tej instytucji w rozdziale 16a o.p.) wynika wyraźnie, że instytucja nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji odnosi się do wykonania decyzji organu I instancji, a ewentualne nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności tej decyzji następuje wyłącznie do czasu rozpoznania przez organ drugiej instancji odwołania od tej decyzji, tj. do zakończenia postępowania odwoławczego decyzją ostateczną.<sup>2</sup>

Przepis art. 239e o.p. stanowi, że decyzja ostateczna podlega wykonaniu, chyba że wstrzymano jej wykonanie – zasadą jest zatem wykonalność decyzji ostatecznej w toku instancji. Istota nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej w pierwszej instancji sprowadza się więc do możliwości wykonania tej decyzji, aż do czasu wydania i doręczenia stronie postępowania decyzji przez organ odwoławczy, która – stosownie do art. 128 o.p. – jest już decyzją ostateczną. Podsumowując, z chwilą wydania przez organ odwoławczy decyzji ostatecznej postanowienie w sprawie nadania klauzuli wykonalności decyzji nieostatecznej traci swój byt prawny.

Z powyższych regulacji wynika zatem, że nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji pierwszoinstancyjnej odnosi swój skutek wyłącznie do czasu wydania decyzji przez organ odwoławczy, mającej przymiot decyzji ostatecznej. Z tą chwilą ustają skutki prawne, jakie wiązały się z wydaniem postanowienia w tym przedmiocie, tj. możliwość przymusowego dochodzenia należności fiskalnych. Z tym

---

1 Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 czerwca 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 11/11, *Vademecum Doradcy Podatkowego*; K. Wieczorek–Puławska, K. Wojtowicz, Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 10, s. 29–31.

2 Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 6 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Wr 281/10.

momentem dopuszczalność wykonania obowiązku podatkowego w trybie egzekucji administracyjnej wynika już nie z faktu nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, lecz z uwagi na to, że decyzja organu odwoławczego, jako ostateczna, podlega wykonaniu z mocy prawa, bez konieczności wydawania w tym przedmiocie dodatkowego rozstrzygnięcia.

### **3. Zaskarżenie postanowień o nadaniu rygoru do sądów administracyjnych**

Z obserwacji praktyki wynika, że doradcy podatkowi kwestionują powyższe stanowisko jako nieuzasadnione. Ich zdaniem może to prowadzić do pełnej dowolności działań prowadzonych przez organ pierwszej instancji, które to działania nie są w żaden sposób weryfikowane przez organ II instancji ani przez sąd administracyjny. Podnoszą, że zaakceptowanie stanowiska o konieczności umorzenia postępowania zażaleniowego w przypadku, kiedy dochodzi do wydania decyzji podatkowej w II instancji, powoduje, iż nie jest możliwa kontrola zasadności nadania rygoru decyzji I instancji i sprawdzenia, czy rzeczywiście w sprawie wystąpiły przesłanki do zastosowania art. 239b o.p. Kwestia jest na tyle istotna, że na podstawie postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności organy mogą wszcząć postępowania egzekucyjne. Zgodnie z przepisem art. 70 § 4 o.p. bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Dla strony postępowania, której zobowiązanie podatkowe może się przedawnić, zanim organ zdoła wydać decyzję podatkową w II instancji, uniknięcie skutków związanych z nadaniem rygoru natychmiastowej wykonalności jest więc niezwykle istotne.

Z kształtującej się linii orzeczniczej wynika, że sądy zajmują stanowisko niekorzystne dla podatników. Uznając, że skoro postanowienie, którego dotyczy wniosek o stwierdzenie nieważności, zostało wyeliminowane z obrotu prawnego, to brakowało podstaw do orzekania o jego losie prawnym. Postanowienie to nie funkcjonuje już w obrocie prawnym i nie kształtuje praw i obowiązków stron. Uchylenie decyzji, której postanowienie to nadawało rygor natychmiastowej wyko-

nalności, powoduje, że postępowanie o stwierdzenie nieważności tego postanowienia jest bezprzedmiotowe i należy je umorzyć, skoro nie ma przedmiotu postępowania.

Zdaniem autora uchylenie decyzji, której postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności dotyczyło, jest okolicznością o decydującym znaczeniu dla sprawy. Wylimitowanie z obrotu prawnego postanowienia o nadaniu klauzuli natychmiastowej wykonalności decyzji wymiarowej – przez uchylenie tej decyzji – skutkowało bezprzedmiotowością postępowania zażaleniowego w zakresie eliminacji tego postanowienia. Postępowanie to nie mogło być prowadzone, skoro nie istniało już postanowienie, którego ono dotyczyło. Powyższe stanowi, że w sprawach tego rodzaju zasadne jest uznanie prawidłowości zastosowania regulacji art. 208 § 1 o.p. (w związku z art. 219 o.p.), obligującej organ podatkowy do umorzenia postępowania, gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe. Należy zauważyć, że rozstrzygnięcie to ma charakter związany, nie zaś uznaniowy, co oznacza, iż zaistnienie przesłanki bezprzedmiotowości tworzy dla organu nakaz, a nie możliwość umorzenia postępowania w sprawie, bez względu na skutki takiego stanu rzeczy dla stron postępowania. Dokonując umorzenia postępowania w sprawie, organ podatkowy nie ocenia prawidłowości i wartości merytorycznej aktu, którego postępowanie dotyczy.

#### **4. Niejednolitość rozstrzygnięć sądów administracyjnych**

Należy mieć na uwadze, że podobny problem do rozstrzyganego w przedmiotowej sprawie zagadnienia procesowego rozpoznawał Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 24 października 2011 r.,<sup>3</sup> w której udzielono odpowiedzi na pytanie, czy wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu na podstawie art. 33a § 1 pkt 2 i 3 o.p. powoduje bezprzedmiotowość postępowania odwoławczego dotyczącego tej decyzji i konieczność zastosowania art. 233 § 1 pkt 3 tej ustawy.

---

3 Uchwała NSA z dnia 24 października 2011 r. I FPS 1/11, ONSAiWSA 2012, nr 1, s. 2.

W przywołanej uchwale NSA stwierdził, że za pozytywną odpowiedź na to pytanie przemawia przede wszystkim okoliczność, iż w sytuacji, gdy nie ma już przedmiotu zaskarżenia, gdyż decyzja o zabezpieczeniu wygasła z mocy prawa ze względu na treść art. 33a § 1 pkt 2 i 3 o.p. z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub też wysokość zwrotu, organ odwoławczy może jedynie umorzyć postępowanie odwoławcze.

Zdaniem autora ocenę prawną z powyższej uchwały należy w pełni podzielić co do kwestii związanych z rozstrzygniem bytu prawnego postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności. Z momentem wydania decyzji utrzymującej w mocy decyzję organu I instancji przedmiot zaskarżenia – postanowienie naczelnika urzędu skarbowego, którym nadaje on decyzji organu I instancji rygor natychmiastowej wykonalności – przestaje istnieć.

W związku z powyższym okoliczność ta powoduje bezprzedmiotowość postępowania odwoławczego dotyczącego tej decyzji i konieczność zastosowania art. 233 § 1 pkt 3 o.p. Skoro postanowienie o nadaniu rygoru nie funkcjonuje już w obrocie prawnym, to postępowanie zażaleniowe na to postanowienie jest bezprzedmiotowe i należy je umorzyć na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 w zw. z art. 208 § 1 o.p., ponieważ nie ma przedmiotu postępowania.

Szczególne sytuacja procesowa związana z tym, że w wyniku wcześniejszego wydania decyzji ostatecznej w sprawie określenia zobowiązania skarżącej niż rozpatrzenie przez organ zażalenia na postanowienie w sprawie nadania rygoru spowodowała oczywistą bezprzedmiotowość dalszego procesowania (decyzji nie ma w obrocie prawnym). Nawet gdyby założyć, że dalsze postępowanie doprowadzi do stwierdzenia uchybień, to i tak nie można już ich w tym postępowaniu skorygować. W przypadku gdyby takie nieprawidłowości jednak zaistniały, to ich korekta możliwa jest jedynie w tzw. trybach nadzwyczajnych (wznowienie postępowania, uchylenie postanowienia lub stwierdzenie nieważności).

Sądy administracyjne rozstrzygające spory w podobnych sprawach zajmowały z reguły stanowisko, że skoro postanowienie o nadaniu rygoru nie funkcjonuje już w obrocie prawnym, to postępowanie zażaleniowe od tego postanowienia jest bezprzedmiotowe i należy je umorzyć

na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 o.p., ponieważ nie ma przedmiotu postępowania.<sup>4</sup>

Nie jest to jednak stanowisko jednoznaczne. Przy tym widoczna jest wyraźna rozbieżność orzecznictwa w łonie samego NSA. O ile wyrok NSA z 18 stycznia 2013 r., sygn. akt I GSK 161/11, CBOSA, wyraźnie wskazuje, że: „Rygor natychmiastowej wykonalności «upada» z mocy samego prawa wraz z wydaniem w sprawie decyzji ostatecznej. Oznacza to, że po rozpoznaniu sprawy przez organ odwoławczy zażalenie na postanowienie o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności staje się bezprzedmiotowe”. Odmienny pogląd prezentowany jest w innym nieco późniejszym orzeczeniu NSA z 24 października 2013 r., sygn. akt I FSK 1531/12, CBOSA. Zgodnie z tym poglądem: „Z uwagi na skutki wynikające z faktu nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, a w szczególności wpływu wszczęcia postępowania egzekucyjnego na okres przedawnienia zobowiązania podatkowego, prawo podatnika do poddania kontroli instancyjnej rozstrzygnięcia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności musi być realne. Skoro nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności jest uregulowaniem wyjątkowym, poddanym ustawowym, precyzyjnie określonym warunkom i co ważne będącym odstępstwem [od] zasady wykonywania jedynie decyzji ostatecznych, to kontrola takich postanowień nie może być iluzoryczna. [...] Organ drugiej instancji umarzając postępowanie zażaleniowe w trybie art. 233 § 1 pkt 3 o.p., nie ma żadnej gwarancji, że zaskarżone postanowienie organu pierwszej instancji jest zgodne z prawem. Co więcej, samo wydanie decyzji ostatecznej nie powoduje «bezwzględno» wyeliminowania z obrotu prawnego postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności, gdyż decyzja ta może, w wyniku poddania jej kontroli sądowoadministracyjnej, zostać uchylona, a wynikająca z niej wykonalność wstrzymana (art. 152 p.p.s.a.)”.

---

4 Zob.: m.in. NSA w wyroku z dnia 20 września 2012 r., sygn. akt I FSK 1893/11; WSA w Olsztynie w wyroku z 10 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SA/OI 258/14; WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 4 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Wr 903/10 i w orzeczeniu z dnia 7 października 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 801/08; WSA w Gdańsku w wyrokach z dnia 8 czerwca 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 378/11 oraz z dnia 22 września 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 611/10, treść wyroków dostępna w *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

Przeciwnie do tego ostatniego orzeczenia poglądy ukształtowały się w piśmiennictwie i to zarówno w zakresie bytu prawnego decyzji o zabezpieczeniu, jak i postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności. Wynika z nich, że wygaśnięcie decyzji powoduje, iż postępowanie odwoławcze jest bezprzedmiotowe i należy je umorzyć, skoro nie ma przedmiotu zaskarżenia. Jednym ze skutków wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu jest niemożność rozpoznania odwołania od tej decyzji.<sup>5</sup> Z kolei B. Dauter<sup>6</sup> podkreśla, że wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu powoduje oczywistą bezprzedmiotowość dalszego procesowania (decyzji nie ma w obrocie prawnym). Nawet gdyby założyć, że dalsze postępowanie doprowadzi do stwierdzenia uchybień, to i tak nie można już ich w tym postępowaniu skorygować. Z kolei, jak stwierdził J. Orłowski,<sup>7</sup> wygaśnięcie z mocy prawa decyzji o zabezpieczeniu powoduje brak prawnej i faktycznej podstawy orzekania w postępowaniu odwoławczym. Taka decyzja nie funkcjonuje już w obrocie prawnym i nie kształtuje praw i obowiązków strony. W tego rodzaju sytuacji możliwe byłoby jedynie zadeklarowanie, że decyzja organu I instancji została wydana z naruszeniem prawa. Tymczasem tego rodzaju rozstrzygnięcia nie przewidują przepisy art. 233 o.p.<sup>8</sup>

## 5. Zaskarżanie postanowienia o rygorze w trybie nadzwyczajnym

Naczelny Sąd Administracyjny w podobnych sprawach na tle rozstrzygnięcia problemu prawnego prawidłowości umarzenia postępowania zażaleniowego jako bezprzedmiotowego na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 o.p. zajmował też stanowisko odmienne od wskazywanego powyżej.<sup>9</sup> Wynikało ono jednak z oceny przez sąd tego typu sprawy w innym stanie prawnym związanym ze specyficznym trybem skarżenia posta-

5 Tak też R. Mastalski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2010, s. 238.

6 B. Dauter, [w:] B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka–Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 209.

7 J. Orłowski, Głosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 listopada 2002 r. /III SA 820/01/, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2003, z. 4, s. 390.

8 Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 1, Toruń 2007, s. 301.

9 Zob. wyrok NSA z dnia 9 lutego 2012 r., I FSK 508/11, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.



nowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności – w trybie nadzwyczajnym.

Skarżenie postanowienia w sprawie nadania rygoru w trybie zwykłym zażaleniowym, nawet gdyby założyć, że dalsze postępowanie doprowadzi do stwierdzenia uchybień, powoduje niemożność skorygowania ich w dalszym postępowaniu. Z odmienną sytuacją mamy natomiast do czynienia w trybie nadzwyczajnym. Uchylenie postanowienia przez organ odwoławczy oznacza wyeliminowanie tego rozstrzygnięcia ze skutkiem od daty uchylecia (*ex nunc*). Stwierdzenie jego nieważności wywołuje natomiast skutki od chwili jego wydania (*ex tunc*). W tej ostatniej sytuacji postanowienie należy potraktować tak, jakby nigdy nie zostało wydane. Ma to swoje znaczenie dla czynności prawnych podjętych na podstawie takiego postanowienia, w tym dla zastosowania środka egzekucyjnego. W takim przypadku uzasadnione jest merytoryczne rozpoznanie sprawy w przedmiocie zasadności wydania postanowienia o nadanie rygoru nieostatecznej decyzji podatkowej. W trybie zwykłym zażaleniowym ewentualnych uchybień związanych z zasadnością i poprawnością procedury w kwestii nadania decyzji nieostatecznej rygoru wykonalności skorygować już nie sposób.

Na tle powyższego należy zauważyć, że wydanie postanowienia o nadaniu klauzuli wykonalności, a następnie zastosowanie środka egzekucyjnego stanowi ciąg czynności, które podejmuje organ podatkowy, chcąc uchronić się przed skutkami upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Gdyby jednak postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności zostało wyeliminowane z obrotu prawnego ze skutkiem *ex tunc*, to automatycznie należałoby przyjąć, że podjęta czynność egzekucyjna została wydana bezprawnie, a zatem nie mogłaby zostać uznana za czynność wywołującą skutki prawne, wśród których w myśl art. 70 § 4 o.p. należy wymienić przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Wyeliminowanie orzeczenia o uchyleniu postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności ze skutkiem *ex tunc* jest możliwe, ale jedynie wówczas, gdy postanowienie o nadaniu rygoru jest skarżone w trybie nadzwyczajnym, np. w drodze złożenia wniosku o stwierdzenie jego nieważności i ze wskazaniem, że w sprawie zachodzi jedna z przesłanek wymienionych w art. 247 o.p. Oznacza to więc, że gdy po-

stanowienie o nadaniu rygoru jest zaskarżone w zwykłym trybie zażaleniovym, na podstawie art. 239b § 4 o.p., i nawet gdyby zostało ono wyeliminowane przez organ II instancji, to skutki prawne zostałyby wywarte od daty uchylecia (*ex nunc*), a więc nie zostałyby automatycznie wyeliminowane skutki w zakresie podjęcia egzekucji na podstawie nadanej klauzuli. Stanowisko zgodne z powyższym poglądem zajmowały również inne sądy administracyjne, poza wskazywanym już orzeczeniem NSA z dnia 9 lutego 2012 r.<sup>10</sup>

## **6. Umocowanie pełnomocnika w postępowaniu w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności**

Z postępowaniem w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności jest również związany problem kwestii uznania umocowania pełnomocnika strony w postępowaniu podatkowym do działania w postępowaniu związanym z nadaniem rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji organu I instancji. Przyjęcie stanowiska, że postępowanie o nadanie rygoru jest postępowaniem wpađkowym w stosunku do podatkowego oznacza, iż umocowanie strony dla pełnomocnika obejmuje swoim zakresem także działanie w sprawach związanych z rygorem.

Wydaje się jednak, że powyższy pogląd nie jest właściwy. Po wydaniu i doręczeniu decyzji organ I instancji, zgodnie z zasadą dewolucji kompetencji, traci uprawnienie do podejmowania czynności w sprawie już przez siebie rozstrzygniętej (z wyjątkiem przypadków dozwolonych przez ustawodawcę). Środek zaskarżenia w postaci odwołania ma bowiem charakter dewolutywny, co oznacza, że jego złożenie przenosi kompetencje do rozpatrzenia sprawy na organ odwoławczy. Zawarta w § 3 art. 239b o.p. norma kompetencyjna, zastrzegająca uprawnienie organu podatkowego I instancji do wydania postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności, wskazuje na wyłom w opisanej zasadzie i dowodzi odrębności tego postępowania. Na tę odrębność

---

10 Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 grudnia 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 1389/12 i wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 listopada 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 815/12.

zwraca uwagę w piśmiennictwie m.in. B. Dauter,<sup>11</sup> podnosząc, że „postępowanie w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności zostało wyodrębnione z postępowania odwoławczego i powinno być prowadzone i zakończone niezależnie od tego postępowania”.

Ponadto również norma wynikająca z art. 165 § 5 pkt 3 o.p. wskazuje na odrębność i samoistność omawianego postępowania, skoro znosi ona obowiązek wydania w tym przedmiocie odrębnego postanowienia o wszczęciu tego postępowania, jednocześnie wyraźnie odgraniczając je od postępowania podatkowego. Gdyby postępowanie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności toczyło się w ramach postępowania „głównego”, to zamieszczanie tej normy byłoby zbędne.<sup>12</sup>

Tezę tę wspierają zapatrywania wyrażane w piśmiennictwie. P. Pietrasz,<sup>13</sup> zwracając uwagę na wymienione w art. 165 o.p. wyjątki od zasady wszczynania z urzędu postępowania w formie postanowienia, przytacza m.in. przypadek nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności i wyraża pogląd o odrębności postępowania o nadaniu rygoru od postępowania odwoławczego, uzasadniając to specyfiką tej instytucji i względami szybkości postępowania.

Wreszcie należy zwrócić uwagę, że ustawodawca zawęził możliwość nadania rygoru natychmiastowej wykonalności wyłącznie do organów podatkowych pierwszej instancji. Oznacza to, że możliwości nadania rygoru natychmiastowej wykonalności nie ma przykładowo dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej, gdyż nie jest on organem podatkowym I instancji w rozumieniu art. 13 § 1 pkt 1 o.p. W takim przypadku organ kontroli skarbowej powinien zawsze każdorazowo występować do właściwego naczelnika urzędu skarbowego z wnioskiem o nadanie wydanej przez siebie decyzji nieostatecznej – rygoru natychmiastowej wykonalności. Możliwość przekazania kompetencji do nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności organowi innemu niż ten, który decyzję tę wydał, dodatkowo przekonuje

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

12 Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 listopada 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 873/12; wyrok WSA w Opolu z dnia 4 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Op 323/10, Lex nr 657971; wyrok WSA w Łodzi z dnia 13 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Łd 128/12; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 25 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Bd 262/12, Vademecum Doradcy Podatkowego.

13 P. Pietrasz, [w:] R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, LEX/el., komentarz do art. 165.

do stanowiska, że nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności stanowi odrębne postępowanie.<sup>14</sup>

Należy zatem stwierdzić, że postępowanie o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności jest postępowaniem odrębnym od postępowania odwoławczego, co rodzi obowiązek organu podatkowego I instancji doręczenia wydanego postanowienia – jako pierwszej czynności w tym postępowaniu – nie pełnomocnikowi reprezentującemu stronę w postępowaniu pierwszoinstancyjnym bądź odwoławczym, lecz samej stronie.

Zgodnie z art. 137 § 2 i § 3 o.p. pełnomocnictwo powinno być udzielone na piśmie lub złożone do protokołu poprzez dołączenie do akt jego oryginału lub urzędowo poświadczonego odpisu, co rodzi konieczność każdorazowego złożenia do akt toczącej się odrębnie sprawy odrębnego dokumentu pełnomocnictwa, nawet jeśli zakres umocowania określony w pełnomocnictwie ogólnym jest szeroki.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 11 kwietnia 2008 r.<sup>15</sup> uznał, że organ nie jest uprawniony do ustalania, czy pełnomocnictwo było w ogóle udzielane stronie i poszukiwania takiego dokumentu w aktach innych postępowań. Zdaniem NSA wykonywanie zastępstwa procesowego przed tym samym organem, ale w różnych sprawach (wszczętych odrębnie) rodzi, co do zasady, każdorazowo obowiązek dołączenia do akt każdej sprawy pełnomocnictwa. Tym samym złożenie dokumentu umocowania do jednej z kilku spraw prowadzonych przez ten sam organ, nawet gdy będzie to pełnomocnictwo ogólne, nie zwalnia z obowiązku załączenia oryginału lub jego poświadczonej kopii do akt kolejnej sprawy. Powyższy pogląd jest charakterystyczny i zgodny z utrwaloną linią orzecznictwa sądów administracyjnych.

Wszczynając postępowanie z urzędu, organ skarbowy informuje o tym fakcie stronę. Jeżeli strona chce, by jej interesy reprezentował pełnomocnik, to powinna udzielić mu pełnomocnictwa. Aby organ dowiedział się o tej okoliczności, pełnomocnik musi zmanifestować wolę działania w imieniu reprezentowanego poprzez złożenie stosownego oświadczenia na piśmie do akt danej sprawy lub ustnie do proto-

---

14 Zob. D. Zalewski, Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji organu kontroli skarbowej, *Lex/el*.

15 Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2008r. II FSK 128/08, *Lex* nr 360005.

kołu. Istotne jest więc, by pełnomocnik ujawnił chęć działania w cudzym imieniu w danym postępowaniu. Organ nie może natomiast z urzędu traktować danej osoby jako pełnomocnika, nie można bowiem wykluczyć, że z pewnych względów osoba ta nie będzie chciała uczestniczyć w konkretnej sprawie w takim charakterze, mimo iż posiada pełnomocnictwo o odpowiedniej treści. W takiej sytuacji posłużenie się przez organ pełnomocnictwem złożonym na potrzeby innego postępowania, choćby swym zakresem obejmowało ono przedmiot postępowania, do którego akt nie zostało załączone, a następnie procedowanie z udziałem rzekomego pełnomocnika, naraża organ na zarzut pozbawienia strony czynnego udziału w postępowaniu.

## **7. Podsumowanie**

Podsumowując, warto wskazać, że sądy administracyjne zgodnie z utrwaloną linią orzecznictwa zasadnie rozstrzygają, iż w przypadku dążenia do eliminacji negatywnych skutków związanych z przerwaniem biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wydania postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności jedynym skutecznym sposobem jest zaskarżenie tego postanowienia w trybach nadzwyczajnych. Stwierdzenie nieważności takiego postanowienia wywołuje skutki od chwili jego wydania (*ex tunc*). W takim przypadku właściwe jest merytoryczne rozpoznanie sprawy w przedmiocie zasadności wydania postanowienia o nadaniu rygoru nieostatecznej decyzji podatkowej. W trybie zwykłym zażaleniowym ewentualnych uchybień związanych z zasadnością i poprawnością procedury w kwestii nadania decyzji nieostatecznej rygoru wykonalności skorygować już nie sposób.