

ORZECZNICTWO W SPRAWACH PODATKOWYCH

Komentarze do wybranych orzeczeń

redakcja naukowa
Bogumił Brzeziński, Wojciech Morawski

KOMENTARZE ORZECZNICZE

AUTORZY

Paweł Banasik
Radosław Baraniewicz
Stanisław Bogucki
Tomasz Brzezicki
Tomasz Burczyński
Dagmara Dominik-Ogińska
Jacek Drzazga
Michał Goj
Dariusz Grudziński
Sławomir Krempa
Marcin Kukuła
Andrzej Ladziński
Krzysztof Lasiński-Sulecki
Michał Leconte
Paweł Majka
Mariusz Marecki
Wojciech Morawski
Michał Nielepkowicz
Adam Nita
Jarosław Ostrowski
Ewa Prejs
Jowita Pustuł
Izabela Rymanowska
Kamil Szczęsny
Adam Waławczyk
Krzysztof Winiarski
Paulina Wojszko
Joanna Zawiejska-Rataj
Adam Zdunek

ORZECZNICTWO W SPRAWACH PODATKOWYCH

Komentarze do wybranych orzeczeń

Edycja 2015

**redakcja naukowa
Bogumił Brzeziński, Wojciech Morawski**

KOMENTARZE ORZECZNICZE

Recenzent

Dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski, prof. UMK

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne i łamanie

Violet Design Wioletta Kowalska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2017

ISBN: 978-83-8092-835-0

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przykopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	9
Od redakcji	13
Rozdział I	
Zagadnienia ogólne prawa podatkowego	15
<i>Andrzej Ladziński, Tomasz Burczyński</i>	
Zarzut nieważności uchwały wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przed sądem administracyjnym (wyrok NSA z dnia 27 października 2015 r., I FSK 831/14)	15
<i>Stanisław Bogucki</i>	
Nadanie klauzuli natychmiastowej wykonalności nieostatecznej decyzji na podstawie przesłanki krótszego niż 3 miesiące okresu do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2015 r., II FSK 2903/13) ...	21
<i>Michał Goj</i>	
Pozorność na gruncie art. 199a o.p. a klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2016 r., II FSK 3162/13)	35
<i>Andrzej Ladziński, Kamil Szczyński</i>	
Zawieszenie postępowania w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości wskutek wszczęcia postępowania na podstawie art. 189 ¹ k.p.c. przez inny organ (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 października 2015 r., I SA/Wr 1244/15)	45
<i>Joanna Zawiejska-Rataj</i>	
Postępowanie karne skarbowe a przedawnienie zobowiązania podatkowego (wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2016 r., II FSK 1532/15)	53
<i>Wojciech Morawski</i>	
Wariantywność stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego (wyrok NSA z dnia 27 listopada 2015 r., II FSK 2614/13)	63

<i>Mariusz Marecki, Jacek Drżazga</i> Zakres autonomii Ministra Finansów przy zmianach interpretacji indywidualnych (wyrok NSA z dnia 25 września 2015 r., I FSK 563/14)	71
<i>Adam Nita</i> Granice czasowe dla orzekania o odpowiedzialności spadkobiercy (wyrok NSA z dnia 11 marca 2015 r., I FSK 230/14)	80
<i>Tomasz Brzezicki</i> Właściwość organu egzekucyjnego a stanowisko wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym w administracji (uchwała NSA z dnia 8 grudnia 2014 r., II FPS 5/14)	90
<i>Adam Zdunek</i> Właściwość miejscowa organu kontroli skarbowej (wyrok NSA z dnia 22 października 2015 r., II FSK 1362/15)	98
Rozdział II	
Podatki dochodowe	109
<i>Paweł Majka</i> Niepubliczny zakład opieki zdrowotnej nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2015 r., II FSK 2344/13)	109
<i>Michał Leconte, Adam Waclawczyk</i> Ustalenie miejsca uzyskania przychodu w przypadku podatników o ograniczonym obowiązku podatkowym (wyrok NSA z dnia 4 marca 2015 r., II FSK 346/13)	121
<i>Krzysztof Winiarski</i> Działalność gospodarcza czy sprzedaż niekomercyjna – próba rozstrzygnięcia problemu (wyroki NSA z dnia 9 kwietnia 2015 r., II FSK 773/13, i z dnia 4 marca 2015 r., II FSK 855/14)	132
<i>Adam Waclawczyk, Michał Leconte</i> Powstanie przychodu podatkowego po stronie likwidowanej spółki kapitałowej w związku z przeniesieniem majątku na wspólników (wyrok NSA z dnia 15 lipca 2015 r., II FSK 1211/13)	150
<i>Jarosław Ostrowski</i> Programy opcyjne a napiwki w kontekście przychodów ze stosunku pracy (wyroki NSA z dnia 9 kwietnia 2015 r., II FSK 730/13, i z dnia 9 marca 2016 r., II FSK 216/15)	161

Ewa Prejs

Umorzenie przez bank długu z tytułu zawartych umów opcji walutowych jako przychód podatkowy (wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2016 r., II FSK 2805/13) ... 175

Joanna Zawiejska-Rataj

Nagroda z zysku dla pracowników a koszty uzyskania przychodów (uchwały NSA z dnia 22 czerwca 2015 r., II FPS 3/15, i z dnia 1 lutego 2016 r., II FPS 5/15) 186

Michał Goj

Gdy zagraniczny fundusz chce skorzystać ze zwolnienia podatkowego (wyroki NSA z dnia 29 września 2015 r.: II FSK 3106/14 oraz II FSK 85/15) 195

Radosław Baraniewicz, Sławomir Krempa

Przychody z tytułu objęcia udziałów (akcji) w zamian za aport (wyrok siedmiu sędziów NSA z dnia 20 lipca 2015 r., II FSK 1772/13) 206

Izabela Rymanowska, Michał Goj

Zapłata przez pracodawcę/zleceniodawcę zaległych składek na ubezpieczenie społeczne a przychód podlegający opodatkowaniu po stronie pracownika/zleceniobiorcy (wyrok NSA z dnia 27 października 2015 r., II FSK 1891/13) 215

Radosław Baraniewicz, Sławomir Krempa

Konwersja długu na kapitał przez potrącenie jako wkład niepieniężny (wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2015 r., II FSK 2494/13) 222

Jowita Pustul

Nowelizacja przepisów dotyczących opodatkowania operacji przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę z o.o. (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 lipca 2015 r., I SA/Gd 755/15) 230

Rozdział III

Podatki obrotowe 239

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Neutralność VAT w imporcie (wyrok TSUE z dnia 25 czerwca 2015 r. w sprawie C-187/14 *Skatteministeriet przeciwko DSV Road A/S*) 239

Dagmara Dominik-Ogińska

Dopuszczalność zaskarżenia postanowienia w przedmiocie przedłużenia terminu zwrotu kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do czasu zakończenia weryfikacji w ramach kontroli podatkowej (postanowienie WSA w Kielcach z dnia 14 stycznia 2016 r., I SA/Ke 9/16) 248

<i>Mariusz Marecki, Paulina Wojszko</i> Nadpłata powstała wskutek orzeczenia TSUE eliminującego wykładnię prawa krajowego niezgodną z prawem unijnym (wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2014 r., I FSK 1204/14)	260
<i>Paulina Wojszko, Jacek Drzazga</i> Kryteria decydujące o możliwości zastosowania obniżonej stawki VAT w świetle zasady neutralności VAT (wyrok NSA z dnia 16 listopada 2015 r., I FSK 759/14)	270
Rozdział IV	
Podatki majątkowe	279
<i>Paweł Banasik, Marcin Kukula</i> Pojęcie względów technicznych a postęp techniczny (wyrok NSA z dnia 10 września 2015 r., II FSK 1972/13)	279
<i>Michał Nielepkowicz</i> Pojęcie budynku w podatku od nieruchomości na przykładzie silosów (wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16 grudnia 2015 r., I SA/Bd 941/15, nieprawomocny)	289
<i>Paweł Majka</i> Znaczenie ewidencji gruntów i budynków w podatku od nieruchomości (wyrok NSA z dnia 19 listopada 2015 r., II FSK 2365/13)	299
<i>Michał Nielepkowicz</i> Tymczasowe obiekty budowlane w podatku od nieruchomości (wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 stycznia 2015 r., I SA/OI 911/14)	309
<i>Paweł Banasik, Dariusz Grudziński</i> Podstawa opodatkowania budowli stanowiących element środka trwałego (wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2016 r., II FSK 2243/15)	317
Bibliografia	327
Autorzy	333

Wykaz skrótów

Akty prawne

- dyrektywa VAT** dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1)
- k.c.** ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.)
- Konstytucja RP** Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.p.** ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1666 z późn. zm.)
- k.p.c.** ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.)
- k.s.h.** ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1578 z późn. zm.)
- o.p.** ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
- p.g.k.** ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1629 z późn. zm.)
- p.p.s.a.** ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.)
- pr. bud.** ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 290 z późn. zm.)
- p.u.s.a.** ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1066)
- rozporządzenie nr 2454/93** rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG)

- nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. WE L 253 z 11.10.1993, s. 1)
- TFUE** Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47)
- TWE** Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. Urz. UE C 321E z 29.12.2006, s. 37)
- u.d.l.** ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1638)
- u.f.i.** ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 157 z późn. zm.)
- u.k.s.** ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 720 z późn. zm.)
- u.k.w.h.** ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 790 z późn. zm.)
- u.p.a.** ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 752 z późn. zm.)
- u.p.d.o.f.** ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
- u.p.d.o.p.** ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
- u.p.e.a.** ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 599 z późn. zm.)
- u.p.o.l.** ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.)
- u.p.t.u.** ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.)
- ustawa nowelizująca z dnia 6 listopada 2008 r.** ustawa z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316 z późn. zm.)
- ustawa nowelizująca z dnia 29 sierpnia 2014 r.** ustawa z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1328 z późn. zm.)
- u.s.u.s.** ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 963 z późn. zm.)

- u.z.e.i.p.** ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 476 z późn. zm.)
- u.z.o.z.** ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89 z późn. zm.)
- w.k.c.** rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. WE L 302 z 19.10.1992, s. 1)

Czasopisma

- M. Pod.** Monitor Podatkowy
- M. Praw.** Monitor Prawniczy
- PiP** Państwo i Prawo
- POP** Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
- PPH** Przegląd Prawa Handlowego
- Prz. Pod.** Przegląd Podatkowy
- Sam. Teryt.** Samorząd Terytorialny

Inne skróty

- CBOSA** Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
- GIKS** Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej
- IS** izba skarbową
- NFZ** Narodowy Fundusz Zdrowia
- NSA** Naczelny Sąd Administracyjny
- NZOZ** niepubliczny zakład opieki zdrowotnej
- PKOB** Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych
- PKWiU** Polska Klasyfikacja Wytrobów i Usług
- SN** Sąd Najwyższy
- TSUE** Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- UKS** urząd kontroli skarbowej
- US** urząd skarbowy
- WSA** wojewódzki sąd administracyjny

Od redakcji

Powiedzenie, że orzecznictwo podatkowe sądów administracyjnych odgrywa istotną rolę w funkcjonowaniu systemu podatkowego, jest współcześnie zwykłym truizmem. Nie będzie nim już jednak postulat wnikliwego analizowania tego orzecznictwa, nie tylko w celu ustalenia, jak ma być, ale przede wszystkim dlaczego zdaniem sądów ma być tak, jak one twierdzą. Pojawia się tu potrzeba pogłębionej analizy rozumowania spotykanego w uzasadnieniach wyroków sądów administracyjnych w sprawach podatkowych, przede wszystkim w celu znalezienia możliwie stałych punktów odniesienia w formułowaniu sądowych hipotez interpretacyjnych oraz rozpoznania kryteriów wyboru stosowanych przez sądy, gdy takich hipotez w konkretnej sytuacji jest więcej.

Te dwie przesłanki – poznanie stanowiska sądów w konkretnych sprawach oraz rekonstrukcja sposobu rozumowania sądów w sprawach podatkowych – uzasadniają potrzebę refleksji nad orzecznictwem podatkowym, w szczególności tym najnowszym. Książka, którą oddajemy do rąk Czytelników, ma temu służyć. Kilkadziesiąt znaczących wyroków sądów administracyjnych w sprawach podatkowych, wydanych zasadniczo w 2015 r., zostało poddanych analizie przez wybitnych znawców polskiego prawa podatkowego. Dobór analizowanych orzeczeń ma w pewnej mierze charakter subiektywny. Mamy nadzieję, że spotka się on z akceptacją Odbiorców.

Opracowania zawarte w książce są w części efektem żywej dyskusji podczas obrad konferencji *Wiosenny przegląd orzecznictwa podatkowego*, zorganizowanej przez Ośrodek Studiów Fiskalnych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu w dniach 14–15 kwietnia 2016 r. Mają one w pełni autorski charakter i nie można ich wiązać ze społecznymi rolami pełnionymi przez ich twórców – doradców podatkowych, pracowników naukowych czy sędziów sądów administracyjnych.

Redaktorzy i Wydawnictwo składają w tym miejscu podziękowania autorom poszczególnych fragmentów za to, że zechcieli podzielić się swoją wiedzą z szerszym audytorium.

Książka o takim profilu ukazuje się w Polsce chyba po raz pierwszy, jest to więc rodzaj eksperymentu wydawniczego. Jego ewentualna kontynuacja zależeć będzie przede wszystkim od tego, jak książka zostanie odebrana przez Czytelników.

ROZDZIAŁ I

ZAGADNIENIA OGÓLNE

PRAWA PODATKOWEGO

Andrzej Ladziński, Tomasz Burczyński

Zarzut nieważności uchwały wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przed sądem administracyjnym (wyrok NSA z dnia 27 października 2015 r., I FSK 831/14)

Sąd administracyjny ma na podstawie art. 1 § 1 p.u.s.a. oraz art. 3 § 1 p.p.s.a. obowiązek oceny i odniesienia się do zarzutu nieważności uchwały wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, podniesionego w trybie art. 252 § 4 k.s.h., w toku postępowania sądowoadministracyjnego.

1. Kluczowe przepisy

Art. 252 k.s.h.

§ 1. Osobom lub organom spółki, wymienionym w art. 250, przysługuje prawo do wytoczenia przeciwko spółce powództwa o stwierdzenie nieważności uchwały wspólników sprzecznej z ustawą. Przepisu art. 189 Kodeksu postępowania cywilnego nie stosuje się.

[...]

§ 3. Prawo do wniesienia powództwa wygasa z upływem sześciu miesięcy od dnia otrzymania wiadomości o uchwale, jednakże nie później niż z upływem trzech lat od dnia powzięcia uchwały.

§ 4. Upływ terminów określonych w § 3 nie wyłącza możliwości podniesienia zarzutu nieważności uchwały.

Art. 1 § 1 p.u.s.a.

Sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej oraz rozstrzyganie sporów kompetencyjnych i o właściwość między organami jednostek samorządu terytorialnego, samorządowymi kolegiami odwoławczymi i między tymi organami a organami administracji rządowej.

Art. 3 § 1 p.p.s.a.

Sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie.

Na tę decyzję spółka złożyła skargę do wojewódzkiego sądu administracyjnego, powołując się m.in. na okoliczności wynikające z postanowienia sądu rejestrowego. Na rozprawie przed wojewódzkim sądem administracyjnym pełnomocnik spółki postawił zarzut nieważności uchwały współników w trybie art. 252 § 4 k.s.h. Sąd pierwszej instancji oddalił skargę, nie uwzględniając powyższego zarzutu. Powołał się m.in. na konieczność wniesienia w odpowiednim terminie powództwa do sądu powszechnego oraz uchwałę Sądu Najwyższego.

2. Stan faktyczny sprawy

Spółka otrzymała decyzję wymiarową wydaną przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w przedmiocie podatku od towarów i usług. Wniosła od tej decyzji odwołanie. Po wniesieniu przez spółkę odwołania osobą uprawnioną do reprezentacji spółki została – powołana stosowną uchwałą – osoba skazana prawomocnym wyrokiem sądu karnego za przestępstwo uniemożliwiające jej pełnienie funkcji w organach zarządzających spółek prawa handlowego. Powyższe ustalił i ujawnił po kilku miesiącach sąd rejestrowy, który odmówił dokonania wpisu tej osoby do Krajowego Rejestru Sądowego. W okresie pomiędzy podjęciem uchwały a wydaniem postanowienia przez sąd rejestrowy wspomniana osoba cofnęła odwołanie spółki, wskutek czego dyrektor izby skarbowej jako organ odwoławczy wydał decyzję o umorzeniu postępowania odwoławczego.

3. Stanowiska stron

W skardze kasacyjnej spółki do Naczelnego Sądu Administracyjnego został m.in. (w powiązaniu z przepisami postępowania) podniesiony zarzut naruszenia art. 252 § 4 k.s.h., przez błędne przyjęcie, że przepis ten nie mógł stanowić podstawy zarzutu nieważności uchwały w toku postępowania sadowoadministracyjnego. W konsekwencji tego – zdaniem spółki – sąd pierwszej instancji nie uchylił decyzji uwzględniającej wniosek o cofnięcie odwołania złożony przez osobę nieuprawnioną do reprezentowania spółki. Spółka akcentowała także, że nie była podmiotem legitymowanym do wniesienia stosownego powództwa, zatem zarzut był jej jedynym środkiem obrony.

Organ podatkowy nie podzielił powyższego stanowiska, wnosząc na rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym o oddalenie skargi kasacyjnej.

4. Rozstrzygnięcie sądu

Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zażalenie od wyroku sądu pierwszej instancji oraz decyzję dyrektora izby skarbowej.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego istotą sporu w sprawie było ustalenie, czy wobec nieważności uchwały wspólników komplementariusza spółki dokonane przez niego cofnięcie odwołania złożonego od decyzji organu pierwszej instancji było skuteczne i w konsekwencji czy dyrektor izby skarbowej był uprawniony do umorzenia postępowania odwoławczego. Zdaniem NSA rozstrzygnięcie tego zagadnienia nie jest możliwe bez dokonania analizy charakteru sankcji uchwał organów spółek handlowych sprzecznych z prawem (art. 252 i art. 425 k.s.h.). Kontrowersja dotyczy bowiem określenia, czy uchwała sprzeczna z prawem jest bezwzględnie nieważna, czy też mamy do czynienia z sankcją nieważności względnej, na którą możemy się powoływać dopiero wtedy, gdy sąd stwierdzi taką nieważność w toku procesu wytoczonego na podstawie art. 252 k.s.h. (art. 425 k.s.h.), a więc skutek nieważności następuje *ex tunc*. Naczelny Sąd Administracyjny uznał wszakże, że z punktu widzenia kwestii związanych z rozstrzygnięciem rozpoznawanej sprawy wywody natury cywilistycznej można ograniczyć do jednego z aspektów, które zostały poruszone w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 18 września 2013 r., III CZP 13/13, a dotyczącej art. 252 § 4 k.s.h. (analogicznie art. 425 § 4 k.s.h.). Zgodnie z art. 252 § 4 k.s.h. upływ terminów do wytoczenia

powództwa o stwierdzenie nieważności uchwały nie wyłącza podniesienia zarzutu nieważności uchwały. Sąd Najwyższy, uzasadniając swoje stanowisko, wskazuje na nieograniczoną czasowo i podmiotowo możliwość podniesienia zarzutu nieważności uchwały. Co – zdaniem NSA – doniosło, dopuszczalność zgłoszenia takiego zarzutu jest możliwa nawet pomimo braku wyroku stwierdzającego nieważność takiej uchwały. Abstrahując od tego, czy Sąd Najwyższy tym samym pośrednio (wbrew kategoriście sformułowanej tezie) nie utrzymał tradycyjnie rozumianej cechy sankcji nieważności bezwzględnej, należy się zastanowić, czy taki zarzut może zostać skutecznie podniesiony w toku postępowania sądowoadministracyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny doszedł do wniosku, że skoro Sąd Najwyższy przewidział możliwość powoływania się na nieważność w dowolnym czasie w celu obrony, to wojewódzki sąd administracyjny bezpodstawnie wywiódł, że zarzut ten można powołać tylko po upływie terminów przewidzianych w § 3 art. 252 k.s.h. Tymczasem ustawodawca posługuje się sformułowaniem „upływ terminów określonych w § 3 nie wyłącza możliwości podniesienia zarzutu nieważności uchwały”. Innymi słowy, rozumowanie wojewódzkiego sądu administracyjnego było nieprawidłowe, ponieważ stanowiło niedopuszczalną *interpretatio restrictiva*, powodując zawężenie sytuacji, w których można podnosić omawiany zarzut, co jest niezgodne z brzmieniem cytowanego przepisu. Błędne rozumienie zarzutu z art. 252

§ 4 k.s.h. może prowadzić do negatywnych konsekwencji choćby z powodu, na który powołuje się spółka, a mianowicie, że nie posiadała legitymacji do wytoczenia powództwa o unieważnienie uchwały powołującej osobę, która cofnęła odwołanie złożone do organu drugiej instancji.

Skutkiem tego Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że od wymogu uzyskania orzeczenia stwierdzającego nieważność uchwały istnieją pewne wyjątki wynikające z art. 252 § 4 k.s.h. Konstrukcja zarzutu oznacza jednak, że w razie jego uznania będzie on skuteczny tylko w ramach sporu prawnego, w którym został on podniesiony, i tylko między uczestnikami owego sporu, a więc – tak jak w przedmiotowej sprawie – nieważność uchwały będzie dotyczyła nieskuteczności czynności cofnięcia odwołania, co skutkuje nieuprawnionym umorzeniem postępowania przez dyrektora izby skarbowej.

Naczelny Sąd Administracyjny zastrzegł przy tym, że zarzut ten nie może być skutecznie formułowany w toku orzekania o solidarnej odpowiedzialności członka zarządu za zaległości spółki na podstawie art. 116 o.p. z uwagi na szczególnie charakter tej regulacji.

5. Kontekst orzecniczy i poglądy doktryny

Bezspornie orzeczeniem ściśle powiązanym z omawianą sprawą jest uchwała SN z dnia 18 września 2013 r., III CZP 13/13. Jednakże poza nią nie ma orzecznictwa sądów,

w szczególności sądów administracyjnych, dotyczącego podobnych stanów faktycznych. Także wskazane przez NSA orzeczenia odnoszące się do członków zarządu nie stanowią kontekstu orzeczniczego. Natomiast istnieją w tej mierze poglądy doktryny¹, ale odnoszą się one do uchwały Sądu Najwyższego i skutków prawnych wyroku stwierdzającego nieważność uchwały organu spółki kapitałowej.

6. Ocena wyroku i jego skutki praktyczne

Stanowisko zajęte przez Naczelny Sąd Administracyjny zasługuje na aprobatę. Kluczowe znaczenie ma przesądzenie przez NSA, że sąd administracyjny jest władny i obowiązany rozpatrzyć merytorycznie

¹ Wypowiedzi przedstawicieli piśmiennictwa dotyczące uchwały SN z dnia 18 września 2013 r., III CZP 13/13 (powołane w uzasadnieniu wyroku NSA): M. Dumkiewicz, A. Kidyba, *Konstytucyjny charakter wyroku sądu stwierdzającego nieważność sprzecznej z umową uchwały wspólników; zaskarżenie uchwały spółki*, Monitor Prawa Handlowego 2014, nr 1, s. 38 i n.; R.L. Kwaśnicki, A. Lewińska, *Bez wyroku nie ma nieważności (bezprawnej) uchwały spółki*, M. Praw. 2014, nr 7, s. 381 i n.; A. Kappes, *Konstytucyjny charakter wyroku stwierdzającego nieważność uchwały? – krytycznie o uchwale składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 18 września 2013 r., III CZP 13/13*, PPH 2014, nr 9, s. 34 i n.; W.J. Katner, K. Osajda, *Niezgodne z prawem uchwały wspólników spółek kapitałowych – uwagi na tle uchwały składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 18 września 2013 r., III CZP 13/13*, PPH 2014, nr 9, s. 18 i n.; P. Piniór, *Obowiązek wykonania uchwały sprzecznej z prawem*, PPH 2014, nr 9, s. 55.

zarzut nieważności uchwały zgłoszony w toku postępowania sądowoadministracyjnego. Umożliwia to skarżącym (ale zapewne nie tylko im) podważenie skutków prawnych takiej uchwały na potrzeby danego postępowania, gdyż następstwem uwzględnienia zarzutu będzie stwierdzenie jej nieważności oraz pominięcie przez sąd rozpatrujący sprawę sądowoadministracyjną. Jest to szczególnie istotne w przypadkach, w których skarżący nie będzie miał legitymacji do wniesienia stosownego powództwa do sądu powszechnego. W istocie, sąd administracyjny w świetle tego wyroku ma się zachować jak sąd cywilny i ocenić daną uchwałę na gruncie prawa cywilnego, w szczególności przepisów dotyczących nieważności czynności prawnej.

Ponadto w świetle komentowanego orzeczenia nie jest konieczne oczekiwanie na upływ terminów do zaskarżenia takiej uchwały, a co z tego pośrednio wynika – weryfikowanie, czy uprawniony do złożenia powództwa podmiot je złożył, i oczekiwanie na rozstrzygnięcie sprawy cywilnej. Niewątpliwie orzeczenie NSA stanowi krok w kierunku zwiększania zakresu i skuteczności kontroli administracji publicznej sprawowanej przez sądy administracyjne. Naczelny Sąd Administracyjny wprowadził tylko jeden (zrozumiały) wyjątek dotyczący członków zarządu – teoretycznie można sobie zatem wyobrazić podważanie wszystkich rodzajów uchwał, do których odnosi się art. 252 k.s.h. (i jego odpowiednik dotyczący spółki akcyjnej), na podstawie ich zwykłej sprzeczności z prawem.

Dodatkowo z racji odpowiedniego uwzględnienia przy orzekaniu rozstrzygnięcia sądu rejestrowego orzeczenie NSA pozwala zachować spójność rozstrzygnięć sądowych, która jest wartością trudną do przecenienia w obecnych realiach.

7. Moment i sposób podniesienia zarzutu

Z praktycznego punktu widzenia należy podkreślić, że zarzut musi zostać podniesiony w toku postępowania sądowoadministracyjnego, zatem najpóźniej w skardze kasacyjnej. Możliwość podniesienia takiego zarzutu na rozprawie kasacyjnej jest iluzoryczna, a w każdym razie ryzykowna, z uwagi na zasadę związania NSA podstawami skargi kasacyjnej.

Najlepiej podnosić analizowany zarzut w skardze do wojewódzkiego sądu administracyjnego albo na rozprawie przed tym sądem. W tym ostatnim przypadku należy zadbać, aby osnowa zarzutu została utrwalona w protokole rozprawy, najlepiej ze zwięzłym uzasadnieniem. Wtedy wojewódzki sąd administracyjny będzie zobowiązany niewątpliwie rozpatrzyć zarzut oraz odnieść się do niego w pisemnych motywach wyroku, a ewentualne braki w tej mierze będzie można objąć zarzutem nienależytego wyjaśnienia podstawy prawnej rozstrzygnięcia (art. 141 § 4 p.p.s.a. w powiązaniu z art. 252 § 4 k.s.h.).

Trzeba też przyjąć na gruncie wyroku NSA, że analogiczne zasady obowiązują

w przypadku spółki akcyjnej, choć wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego bezpośrednio jej nie dotyczy. Niemniej w treści uzasadnienia tego wyroku znalazły się liczne odniesienia do przepisów kodeksu spółek handlowych dotyczących spółki akcyjnej.

8. Podsumowanie

Orzeczenie stanowi krok naprzód w zakresie sprawowania przez sądy administracyjne efektywnej kontroli nad administracją publiczną. Jego znaczenie zdecydowanie wykracza poza stan faktyczny, w którym

zostało wydane. Daje również skarżącym dodatkowy środek prawny pozwalający skutecznie bronić ich praw. Trudno w tym momencie jednoznacznie ocenić, czy zapoczątkuje ono linię orzecznictwa, która utrwali zajęte przez NSA stanowisko. Niemniej ze względu na pogłębiony charakter rozważań sądu oraz istotną wartość dodaną dla praw procesowych skarżących w sprawach sądowoadministracyjnych jest to bardzo prawdopodobne. Skoro mowa o skarżących, to trzeba zauważyć, że nie ma przeszkód, aby taki zarzut postawił również inny uczestnik postępowania, w tym organ administracji.

Allegation of invalidity of the resolution of the shareholders of a limited liability company before the administrative court

The judgment of the Supreme Administrative Court (NSA) of 27 October 2015 (I FSK 831/14) applies to the remedy of illegal resolutions issued by the governing bodies of capital companies, as provided for in the commercial law. The NSA pointed out that the administrative courts have a duty to examine, in the course of the proceedings, the grounds of invalidity of a resolution and reject the resolution as illegal. The judgment extends the rights of applicants and provides for the possibility of effective control of the public administration.

Stanisław Bogucki

Nadanie klauzuli natychmiastowej wykonalności nieostatecznej decyzji na podstawie przesłanki krótszego niż 3 miesiące okresu do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2015 r., II FSK 2903/13)

Organ podatkowy, który nadaje decyzji nieostatecznej rygor natychmiastowej wykonalności z powołaniem się na przesłankę z art. 239b § 1 pkt 4 o.p., powinien w myśl art. 239b § 2 o.p. wskazać na takie okoliczności stwarzające ryzyko niewykonania zobowiązania podatkowego, które wiążą się z krótszym niż trzymiesięcznym okresem jego przedawnienia; taką okolicznością może być między innymi czas niezbędny do uzyskania przez decyzję nieostateczną waloru ostateczności.

1. Kluczowe przepisy

Art. 239b o.p.

§ 1. Decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy: [...]

4) okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się, jeżeli organ podatkowy uprawdopodobni, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane.

2. Stan faktyczny sprawy

Decyzją z dnia 5 listopada 2012 r. naczelnik urzędu skarbowego określił skarżącemu

zobowiązanie podatkowe w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych. Postanowieniem z dnia 4 grudnia 2012 r. tenże organ nadał decyzji z dnia 5 listopada 2012 r. rygor natychmiastowej wykonalności z uwagi na wystąpienie określonej w art. 239b § 1 pkt 4 o.p. przesłanki zbliżającego się upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego określonego tą decyzją, który przypadał na koniec 2012 r. Postanowieniem z dnia 21 stycznia 2013 r. organ odwoławczy nie uwzględnił zażalenia skarżącego i zaskarżone postanowienie utrzymał w mocy. Wyrokiem z dnia 11 czerwca 2013 r., I SA/Wr 419/13, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu – po rozpoznaniu sprawy ze skargi skarżącego na postanowienie

organu odwoławczego z dnia 21 stycznia 2013 r. w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności – uchylił zaskarżone postanowienie. Uwzględniając skargę, WSA we Wrocławiu stwierdził, że organy podatkowe nie uprawdopodobniły, iż zobowiązanie orzeczone decyzją organu pierwszej instancji nie zostanie wykonane, za uprawdopodobnienie zaś nie może być uznane korzystanie przez stronę z uprawnień procesowych, w tym przede wszystkim z prawa do złożenia odwołania.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku WSA we Wrocławiu do Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł organ odwoławczy. Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 15 grudnia 2015 r., II FSK 2903/13, uchylił zaskarżony wyrok w całości i oddalił skargę, tym samym uznając, że organy podatkowe prawidłowo przyjęły w sprawie wystąpienie przesłanek z art. 239b § 1 pkt 4 i § 2 o.p., pozwalających na nadanie nieostatecznej decyzji z dnia 5 listopada 2012 r. rygoru natychmiastowej wykonalności.

3. Stanowiska stron

Według organów podatkowych pierwszej i drugiej instancji przesłanka zawarta w art. 239b § 1 pkt 4 o.p., uzasadniająca nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej z dnia 5 listopada 2012 r., została zrealizowana, ponieważ termin do upływu przedawnienia zobowiązania określonego tą decyzją, który

przypadał na koniec 2012 r., był w dacie wydania zaskarżonego postanowienia krótszy niż 3 miesiące. Ponadto został również spełniony warunek wskazany w art. 239b § 2 o.p., dotyczący wykazania przez organ podatkowy istnienia prawdopodobieństwa niewykonania zobowiązania określonego wymienioną decyzją. Rychły upływ terminu przedawnienia zobowiązania objętego postępowaniem, brak przymiotu ostateczności i wykonalności określającej to zobowiązanie decyzji wymiarowej, graniczące z pewnością prawdopodobieństwo rozpoznania odwołania po upływie terminu przedawnienia oraz postawa samego skarżącego wysoce uprawdopodobniały, że zobowiązanie nie zostałoby dobrowolnie wykonane przed jego wygaśnięciem na skutek upływu terminu przedawnienia.

Zdaniem skarżącego treść zaskarżonego postanowienia oraz okoliczności jego wydania zmierzały do obejścia przez organ podatkowy pierwszej instancji przepisów dotyczących przedawnienia zobowiązania podatkowego. Stało się to natychmiast po tym, jak skarżący złożył odwołanie od decyzji z dnia 5 listopada 2012 r. określającej zobowiązanie podatkowe. Ponadto skarżący zarzucił, że organ podatkowy pierwszej instancji nie uprawdopodobnił swojego stanowiska, iż zobowiązanie nie zostanie wykonane. Z kolei sama okoliczność kończącego się okresu przedawnienia nie może stanowić, zdaniem skarżącego, uzasadnienia dla nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Tym samym organ pierwszej instancji naruszył art. 239b

§ 1 i § 2 o.p. przez połączenie przesłanek z art. 239b § 1 pkt 4 i art. 239b § 2 o.p. i przyjęcie, że krótki okres pozostały do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego stanowi jednocześnie o uprawdopodobnieniu, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, pomimo że przesłanki te są samodzielne i niezależne od siebie.

4. Rozstrzygnięcie sądu

Przedmiotem sporu w sprawie było istnienie przesłanek nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności na podstawie art. 239b § 1 pkt 4 i § 2 o.p. W sprawie bezsporne dla organu podatkowego, co również zaakceptował WSA we Wrocławiu, było istnienie przesłanki z art. 239b § 1 pkt 4 o.p. Rozbieżności zachodziły w zakresie przesłanki z art. 239b § 2 o.p., według którego przepis § 1 stosuje się, jeżeli organ podatkowy uprawdopodobni, iż zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane.

Sąd pierwszej instancji podzielił stanowisko skarżącego, że organ podatkowy nie uprawdopodobnił powyższej okoliczności. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu sformułował przy tym pogląd, zgodnie z którym za takie uprawdopodobnienie nie może być uznane nieodbieranie wezwań przez podatnika czy brak reakcji na wspomniane wezwania, a także brak dobrowolnej wpłaty zobowiązania podatkowego przez podatnika, skoro jest zasadą,

że obowiązek określony w decyzji organu podatkowego pierwszej instancji nie jest wymagalny. Korzystanie przez skarżącego z jego uprawnień procesowych, a mianowicie z prawa do złożenia odwołania na podstawie art. 220 w związku z art. 127 o.p., zdaniem WSA we Wrocławiu również nie może decydować o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności. Regułą powinno być, że przed upływem terminu przedawnienia przewidzianego w art. 70 § 1 o.p. powinny być wydane dwie decyzje, zarówno przez organ podatkowy pierwszej, jak i organ podatkowy drugiej instancji, ponieważ dopiero decyzja ostateczna podlega wykonaniu, wyjątkowo zaś decyzji organu podatkowego pierwszej instancji można nadać rygor natychmiastowej wykonalności. W konkluzji WSA we Wrocławiu podał, że w sprawie nadanie takiego rygoru nie byłoby konieczne, gdyby nie opieszałość organów podatkowych, która była głównym powodem zaistniałej sytuacji, a mianowicie późnego zainicjowania czynności sprawdzających w celu weryfikacji oświadczenia podatnika, tj. pod koniec 2011 r., a w konsekwencji późnego wszczęcia postępowania podatkowego w dniu 14 września 2012 r. i wydania decyzji w dniu 5 listopada 2012 r. przez organ podatkowy pierwszej instancji. Powyższa sytuacja spowodowała, że naruszono również zasadę szybkości postępowania wyrażoną w art. 125 § 1 w związku z art. 280 o.p.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego jest bezsporne, że w sprawie ziszczył się warunek z art. 239b § 1 pkt 4 o.p.,

a mianowicie okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego był krótszy niż 3 miesiące. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego spełniona została również druga przesłanka: przepisu art. 239b § 2 o.p. nie można przy tym interpretować tak, jak to czyni sąd pierwszej instancji czy też skarżący, a także częściowo organy podatkowe. Organy podatkowe mają możliwość określania wysokości zobowiązania podatkowego do czasu upływu terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p. Przepisy art. 239b § 1 pkt 4 i § 2 o.p. także nie wykluczają możliwości wydawania decyzji wymiarowych na krótko przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Postępowanie takie, wprawdzie niepożądane, znajduje jednak oparcie w obowiązujących przepisach i nie może być rozpatrywane w kategorii zawinienia czy opieszałości organu podatkowego. Przesłanki z art. 239b § 2 o.p. nie można odczytywać w oderwaniu od treści normatywnej art. 239b § 1 o.p. W związku z tym, jeśli okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące (art. 239b § 1 pkt 4 o.p.), to uprawdopodobnienie przesłanki przewidzianej w art. 239b § 2 o.p. polega na wykazaniu, że zachodzą takie okoliczności faktyczne, które potwierdzają, że z tego powodu zobowiązanie podatkowe z decyzji nie zostanie wykonane. W tym zakresie bez znaczenia są wszystkie okoliczności odnoszące się do sytuacji majątkowej czy też działań podatnika w stosunku do jego

majątku. Okoliczności te mogłyby mieć wyłącznie znaczenie w przypadku zaistnienia pozostałych przesłanek z art. 239b § 1 pkt 1–3 o.p. Odmienna wykładnia przepisu art. 239b § 2 o.p. przekreślałaby znaczenie przesłanki z art. 239b § 1 pkt 4 o.p. Skoro do upływu terminu przedawnienia pozostał bardzo krótki okres, przez ustawodawcę wyznaczony na czas krótszy niż 3 miesiące, to w aspekcie prawdopodobieństwa dobrowolnego niewykonania zobowiązania podatkowego nie mają żadnego znaczenia okoliczności faktyczne dotyczące wielkości majątku podatnika, jego zasobów finansowych czy dotychczasowej postawy w zakresie uiszczania danin publicznoprawnych. Przesłanki wymienione w art. 239b § 1 o.p. stanowią odrębne punkty odniesienia do uprawdopodobnienia (przewidzianego w art. 239b § 2 o.p.), że zobowiązanie nie zostanie wykonane. Jeżeli organ podatkowy powołuje się na to, że w myśl art. 239b § 1 pkt 4 o.p. decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, ponieważ okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące, to chcąc wypełnić warunek wynikający z art. 239b § 2 o.p., powinien wskazać na takie okoliczności stwarzające ryzyko niewykonania zobowiązania podatkowego, które wiążą się z krótszym niż trzymiesięcznym okresem jego przedawnienia. Taką okolicznością może być między innymi czas niezbędny do uzyskania przez decyzję nieostateczną waloru ostateczności.

5. Kontekst orzeczniczy i poglądy doktryny

5.1. W piśmiennictwie zwraca się uwagę – z czym należy się zgodzić – że kwestia uprawdopodobnienia, o którym mowa w art. 239b § 2 o.p., jest najbardziej problematyczna w przypadku przesłanki nadania nieostatecznej decyzji klauzuli natychmiastowej wykonalności z art. 239b § 1 pkt 4 o.p.¹ Wyrażony został również pogląd, że uwzględniając skomplikowany charakter spraw podatkowych i czas trwania postępowania odwoławczego, niezbędne jest zapewnienie minimalnego okresu umożliwiającego wykonanie zobowiązania podatkowego, więc w powoływanym przepisie prawodawca postanowił, iż w powoływanym obszarze prawnie znaczący okres do upływu terminu zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące². Jednocześnie zgodnie wskazuje się, że przepis art. 239b § 1 o.p. o nadaniu nieostatecznej decyzji klauzuli natychmiastowej wykonalności stosuje się tylko wtedy, gdy organ podatkowy uprawdopodobni, iż zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane, o czym stanowi art. 239b § 2 o.p.³

¹ Zob. B. Augustyńska, *Kilka uwag o rygorze natychmiastowej wykonalności (na przykładzie Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej)*, Administracja. Teoria, Dydaktyka, Praktyka 2014, nr 4, s. 174.

² Tak J. Brolik, *Postępowanie w sprawie nadania nieostatecznej decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności*, Jurysdykcja Podatkowa 2012, nr 3, s. 28.

³ Zob. *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska,

Rozwiązanie uważa się za nietypowe, ponieważ samo stwierdzenie istnienia jednej z przesłanek z art. 239b § 1 o.p. jak gdyby pokrywa się z uprawdopodobnieniem, a w każdym razie czyni je bardzo łatwym⁴. Uprawdopodobnienie to nie może być dorozumiane, lecz powinno znaleźć wyraz w uzasadnieniu postanowienia⁵. Podkreśla się, że „jeżeli okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące, logicznie można zakładać, że podatnik nie będąc zobowiązany do uiszczenia podatku na podstawie nieostatecznej decyzji będzie bez względu na swoją sytuację majątkową zlekkał z zapłatą. I w tej jednak sytuacji w uzasadnieniu postanowienia kwestie te należy

Gdańsk 2015, s. 1022; A. Mudrecki, *Wykonalność decyzji podatkowych (w:) Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, red. R. Dowgier, Białystok 2009, s. 307; P. Ostojski, *Rygor natychmiastowej wykonalności w polskim postępowaniu podatkowym*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2010, nr 4, s. 82; M. Siemienowicz, *Funkcjonowanie w obrocie prawnym rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji podatkowej (w:) Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, red. M. Popławski, Białystok 2011, s. 329; D. Zalewski, *Skuteczność zażalenia na postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji podatkowej*, Prz. Pod. 2014, nr 2, s. 40.

⁴ Tak Z. Kmieciak, *Wykonanie decyzji administracyjnej w świetle przepisów Ordynacji podatkowej (w:) Instytucje procesu administracyjnego i sądowoadministracyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Ludwikowi Żukowskiemu*, red. J. Posłuszny, Z. Czarnik, R. Sawuła, Przemysł-Rzeszów 2009, s. 198–199.

⁵ Zob. R. Dowgier, *Postępowanie w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2010, nr 4, s. 27.

wyjaśnić”⁶. Zwraca się również uwagę, że „sformułowanie art. 239b § 1 o.p. w postaci normatywnej wypowiedzi: «decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy» znaczy więc, że gdy uprawniony organ podatkowy I instancji stwierdzi zaistnienie przesłanki z pkt 1–4 [...] art. 239b § 1 o.p. oraz, jeżeli w sposób uzasadniony oceni, że może zrealizować wynikający z art. 239b § 2 o.p. obowiązek uprawdopodobnienia, że zobowiązanie wynikające z decyzji, bez nadania jej analizowanego rygoru, nie zostanie wykonane, to wymieniony organ posiada władzę administracyjną, zdolność i środki prawne do orzeczenia rygoru, zaniechanie zaś jego nadania decyzji stanowiłoby naruszenie przepisów postępowania, to jest art. 239b § 1 o.p. i art. 239b § 3 o.p. poprzez bezpodstawne niezastosowanie”⁷.

5.2. W orzecznictwie można wyróżnić dwa zasadnicze stanowiska odnoszące się do tego, czy trzymiesięczny okres do upływu terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 239b § 1 pkt 4 o.p., sam w sobie stanowi o uprawdopodobnieniu, że zobowiązanie wynikające z decyzji nieostatecznej nie zostanie wykonane, czy też uprawdopodobnienie to należy wiązać z innymi jeszcze okolicznościami. Wśród owych okoliczności wskazuje się sytuację majątkową i finansową

zobowiązanego, wywiązywanie się przez podatnika z innych zobowiązań podatkowych czy sposób postępowania podatnika w postępowaniu podatkowym, którego najczęstszym przejawem jest wniesienie odwołania. Stanowiska opisane poniżej jako drugie, trzecie i czwarte są odmianą poglądu pierwszego, ponieważ co do zasady przyjmuje się w ich ramach argumentację przedstawioną w stanowisku pierwszym.

Według dominującego poglądu, w którym wpisuje się komentowany wyrok, jeśli okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące (art. 239b § 1 pkt 4 o.p.), to uprawdopodobnienie przesłanki przewidzianej w art. 239b § 2 o.p. polega na wykazaniu, że zachodzą takie okoliczności faktyczne, które potwierdzają, że z tego powodu zobowiązanie podatkowe wskazane w decyzji nie zostanie wykonane, ale w aspekcie prawdopodobieństwa niewykonania zobowiązania podatkowego nie mają żadnego znaczenia okoliczności faktyczne dotyczące wielkości majątku podatnika, jego zasobów finansowych czy dotychczasowej postawy w zakresie uiszczania danin publicznoprawnych⁸. Mogłyby mieć one znaczenie wyłącznie w przypadku zaistnienia pozostałych przesłanek z art. 239b § 1 pkt 1–3 o.p.⁹ Ten

⁶ Tak R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian*, Warszawa 2014, s. 196–197; *idem*, *Wykonywanie decyzji podatkowych w świetle nowelizacji Ordynacji podatkowej*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2009, nr 5, s. 31.

⁷ Tak J. Brolik, *Postępowanie...*, s. 33.

⁸ Zob. wyroki NSA: z dnia 13 grudnia 2013 r., I FSK 1807/12; z dnia 3 lipca 2014 r., I FSK 1272/13; z dnia 15 kwietnia 2014 r., II FSK 825/12.

⁹ Zob. wyroki NSA: z dnia 13 stycznia 2016 r., II FSK 2317/15; z dnia 3 lipca 2013 r., I FSK 1307/12; z dnia 13 grudnia 2013 r., I FSK 1807/12.

pogląd zyskał również aprobatę w piśmiennictwie¹⁰. Ma znaczenie natomiast to, czy z uwagi na niewykonanie zobowiązania podatkowego przez podatnika zwłoka w wykonaniu decyzji nieostatecznej zagraża dobrom chronionym. Za takie dobro prawnie chronione może być uznana w świetle art. 239b § 1 pkt 4 o.p. potrzeba ochrony interesów fiskalnych w trakcie postępowania podatkowego¹¹. Taką okolicznością może być między innymi czas niezbędny do uzyskania przez decyzję nieostateczną waloru ostateczności¹². Nie można dopuścić do tego, żeby odwołanie, czyli element powodujący niewykonalność decyzji nieostatecznej, stało się jednocześnie instrumentem prowadzącym do przedawnienia się zobowiązania podatkowego¹³.

W niektórych orzeczeniach jest przyjmowana teza (przy aprobacie co do zasady argumentów na poparcie pierwszego poglądu), że skoro termin przedawnienia upływa jeszcze przed upływem terminu do wniesienia odwołania, to jest wielce prawdopodobne,

że zobowiązanie nie zostanie wykonane. Oznacza to, że uprawdopodobniono przesłankę z art. 239b § 1 pkt 4 w związku z § 2 o.p.¹⁴ Ten pogląd znalazł aprobatę w piśmiennictwie: „Poprawne [jest działanie polegające] na nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji podatkowej organu pierwszej instancji wydanej pod koniec roku kalendarzowego, w którym kończy się okres przedawnienia, gdy od tej decyzji odwołanie złożył podatnik i istnieje ryzyko, że z tego powodu sprawa nie będzie mogła zostać ostatecznie zakończona do końca roku (a więc przez decyzję organu drugiej instancji). W takiej sytuacji istnieje uprawdopodobnienie, że zobowiązanie nie zostanie wykonane, albowiem organ odwoławczy, który rozpoznaje odwołanie od decyzji organu pierwszej instancji, może mieć zbyt mało czasu na wydanie swojej decyzji”¹⁵.

Pojawiają się również twierdzenia (mimo aprobaty dla argumentów powyższego pierwszego stanowiska), że nie jest możliwe nadanie decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności na podstawie art. 239b § 1 pkt 4 w związku z § 2 o.p., jeżeli postanowienie w tym przedmiocie zostało wydane jeszcze przed wniesieniem odwołania w sprawie. Tym samym Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że wystąpienie przesłanki terminu 3 miesięcy do okresu przedawnienia z art. 239b § 1 pkt 4 o.p.

¹⁰ Tak S. Presnarowicz, komentarz do art. 239b o.p. (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C. Kosikowski, L. Eteł, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, LEX/el. 2013.

¹¹ Por. wyroki NSA z dnia 3 lipca 2013 r., I FSK 1307/12, i z dnia 12 marca 2014 r., I FSK 523/13.

¹² Zob. wyroki NSA: z dnia 28 stycznia 2016 r., II FSK 3404/13; z dnia 13 stycznia 2016 r., II FSK 2317/15; z dnia 15 grudnia 2015 r., II FSK 2903/13; z dnia 6 listopada 2015 r., II FSK 2304/13; z dnia 8 maja 2015 r., II FSK 1090/13; z dnia 15 kwietnia 2014 r., II FSK 825/12; z dnia 21 października 2011 r., I FSK 1650/10.

¹³ Zob. wyrok NSA z dnia 3 lipca 2013 r., I FSK 1307/12.

¹⁴ Por. wyroki NSA z dnia 13 grudnia 2013 r., I FSK 1807/12, i z dnia 3 lipca 2014 r., I FSK 1272/13.

¹⁵ T. Gawarecki, *Organ podatkowy nadaje decyzjom rygor wykonalności*, Prawo i Podatki 2015, nr 2, s. 33. Zob. również J. Brolik, *Postępowanie...*, s. 28.

stało się jednocześnie uprawdopodobnieniem niewykonania zobowiązania¹⁶. Ten kierunek rozstrzygnięcia spotkał się z aprobatą w piśmiennictwie¹⁷.

Z kolei niektóre składy orzekające (z aprobatą dla argumentów powyższego pierwszego poglądu) optują za przyjęciem tezy, że możliwe jest nadanie decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności na podstawie art. 239b § 1 pkt 4 w związku z § 2 o.p., jeżeli postanowienie w tym przedmiocie zostało wydane jeszcze przed wniesieniem odwołania w sprawie, którego termin upłynie przed upływem okresu przedawnienia¹⁸.

Według drugiego zasadniczego poglądu wyrażonego w orzecznictwie konieczne jest uprawdopodobnienie, że zobowiązanie wynikające z takiej decyzji nie zostanie wykonane, zwłaszcza poprzez wskazanie okoliczności związanych z sytuacją majątkową i finansową zobowiązanego czy dotychczasowymi działaniami podatnika na jego majątku¹⁹. Okoliczności odnoszące się do upływu

terminu przedawnienia nie mogą bowiem same w sobie uzasadniać obawy niewykonania zobowiązania podatkowego²⁰. Przesłanka wymieniona w art. 239b § 1 pkt 4 o.p. dotyczy jedynie obiektywnego okresu pozostającego do upływu terminu przedawnienia²¹. Trzymiesięczny okres pozostały do zakończenia biegu terminu przedawnienia nie oznacza, że zobowiązany nie wykona dobrowolnie zobowiązania podatkowego²². Okoliczność zbliżającego się upływu terminu przedawnienia może uprawdopodobnić obawę niewykonania zobowiązania dopiero wspólnie z innymi faktycznymi okolicznościami danej sprawy, o których mowa w art. 239b § 1 o.p., na podstawie których można wnioskować, że zobowiązanie nie zostanie wykonane. Uprawdopodobnienie, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane, powinno zatem wiązać się z wykazaniem, iż pomiędzy sytuacją majątkową zobowiązanego do zapłacenia określonej kwoty podatku a brakiem możliwości wyegzekwowania tych należności istnieje związek przyczynowy, który wskazuje na bezskuteczność egzekucji, gdy będzie ona przeprowadzana w późniejszym terminie.

5.3. Minister Finansów w szeregu swoich wypowiedzi niejednokrotnie stwierdzał:

2012 r., I FSK 135/12; z dnia 30 maja 2012 r., II FSK 2333/10.

²⁰ Por. wyrok NSA z dnia 30 maja 2012 r., II FSK 2333/10.

²¹ Zob. wyrok NSA z dnia 10 sierpnia 2011 r., I FSK 1210/10.

²² Zob. wyrok NSA z dnia 30 maja 2012 r., II FSK 2333/10.

¹⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 23 lutego 2016 r., II FSK 441/14.

¹⁷ Zob. D. Dominik-Ogińska, *Absurdalny rygor natychmiastowej wykonalności – studium przypadku (w:) Absurdy polskiego prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, red. nauk. J. Głumińska-Pawlic, Katowice 2012, s. 38–46.

¹⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2016 r., II FSK 3404/13 – w konkretnej sprawie zostało wydane w tym samym dniu co nieostateczna decyzja organu pierwszej instancji.

¹⁹ Zob. wyroki NSA: z dnia 16 stycznia 2014 r., II FSK 1102/13; z dnia 12 lutego 2014 r., II FSK 1194/13; z dnia 16 stycznia 2014 r., II FSK 1102/13; z dnia 10 lipca 2012 r., II FSK 2659/10; z dnia 18 grudnia

„Nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności jest możliwe, jeżeli okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące (art. 239b § 1 pkt 4 o.p.). Dodatkowym warunkiem nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności jest uprawdopodobnienie przez organ podatkowy, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane (art. 239b § 2 o.p.). [...] jeśli okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące, to stanowi to uprawdopodobnienie, że zobowiązanie nie zostanie wykonane. Organy podatkowe mają prawo zakładać, iż zobowiązanie nie zostanie zapłacone w okresie 3 miesięcy pozostających do upływu terminu jego przedawnienia, skoro w ciągu ponad 4 lat od rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia zobowiązanie podatkowe nie zostało przez podatnika zadeklarowane i zapłacone w prawidłowej wysokości, na co wskazuje wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego na podstawie art. 21 § 3 o.p. W takich przypadkach interes publiczny powinien mieć pierwszeństwo przed interesem podatnika i organy podatkowe powinny mieć zapewnioną możliwość podjęcia działań mających na celu przymusowe wykonanie zobowiązania podatkowego”²³.

²³ Zob. odpowiedź Ministra Finansów z dnia 14 kwietnia 2010 r. na interpelację poselską nr 15743 w sprawie decyzji organów podatkowych dotyczących zobowiązań podatkowych, którym nadano rygor natychmiastowej wykonalności, Sejm VI kadencji. Por. również odpowiedź Ministra Finansów z dnia 5 maja 2010 r.

6. Ocena stanowiska sądu

Stosownie do art. 239b § 1 pkt 4 o.p. decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące, a organ podatkowy uprawdopodobni, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane. Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nadawany jest przez organ podatkowy pierwszej instancji w drodze postanowienia. Początek biegu trzymiesięcznego okresu przedawnienia należy liczyć od daty wydania postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności.

Można odnotować rozbieżne opinie co do kwestii, czy nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej ustawodawca pozostawił uznaniu organu podatkowego, na co wskazuje zawarty w art. 239b § 1 o.p. zwrot „może być nadany”²⁴. Wskazuje się, że uznania administracyjnego nie przewiduje norma kompetencyjna zawarta w art. 239b § 3 o.p. Pomimo że w art. 239b § 1 o.p. ustawodawca posłużył się określeniem „może”, to jednak wyłącznie w celu wskazania sytuacji, w których organ z tego

na interpelację poselską nr 15603 w sprawie organów skarbowych, Sejm VI kadencji.

²⁴ Tak przyjmuje R. Dowgier, *Uznanie w prawie podatkowym*, Przegład Naukowy Disputatio 2011, t. XII, s. 75. Odmienne zob. Naczelny Sąd Administracyjny, *Problematyka wykonalności nieostatecznych decyzji podatkowych na tle wybranego orzecznictwa sądów administracyjnych*, Warszawa 2016, s. 125.

uprawnienia korzysta, a nie po to, żeby wprowadzić jakiegokolwiek luz decyzyjny²⁵. Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej wymaga łącznego spełnienia dwu przesłanek, a mianowicie stwierdzenia, że upływ okresu przedawnienia jest krótszy niż 3 miesiące, oraz uprawdopodobnienia, że zobowiązanie nie zostanie wykonane przed upływem tego terminu. Okoliczność upływu krótszego niż 3 miesiące terminu przedawnienia zobowiązania, podobnie jak pozostałe taksatywnie wymienione w przepisie art. 239b § 1 o.p. przesłanki nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, ma charakter rozłączny, jej zaistnienie daje bowiem samodzielną podstawę do nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Identycznie jak pozostałe przesłanki z art. 239b § 1 o.p., od których zależy nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, przesłanka ta nie jest bezpośrednio związana z treścią decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w drodze przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, natomiast wymienione w art. 239b § 1 o.p. przesłanki mogą być związane albo z sytuacją materialną strony postępowania, jej stosunkiem do wykonania nałożonego obowiązku, albo możliwościami wykonania tego obowiązku w drodze przyszłej egzekucji. Zaistnienie stanowiącej podstawę prawną zaskarżonego postanowienia przesłanki, jak również innych wymienionych w art. 239b § 1 o.p. przesłanek w kontekście czasu

trwania postępowania odwoławczego może spowodować co do zasady trwałą utratę możliwości wykonania decyzji. Wydanie decyzji przez organ podatkowy lub wniesienie od niej odwołania nie przerywa ani nie zawiesza biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego dotyczy ta decyzja, jej niewykonalność nie może być instrumentem doprowadzenia do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego poprzez przedawnienie w toku postępowania odwoławczego ani też nie może doprowadzić do praktyki, w której odwołanie będzie wnoszone jedynie z pobudek związanych z wykonalnością decyzji, a nie w celu uzyskania merytorycznej weryfikacji decyzji w toku instancji. Jeśli organ podatkowy zwleka z wydaniem decyzji, w efekcie czego jej wykonanie jest zagrożone terminem przedawnienia, to naturalnym zachowaniem podatnika jest dążenie do wykorzystania środków przewidzianych przez prawo, które pozwolą na upływ tego terminu.

Przesłanka uprawdopodobnienia niewykonania zobowiązania przewidziana w art. 239b § 2 o.p. nie może być utożsamiana z udowodnieniem tej okoliczności, a jedynie sprowadza się do wykazania stosowną argumentacją istnienia uzasadnionej obawy, przypuszczenia, że zobowiązanie to wygaśnie wskutek upływu terminu przedawnienia. Sama okoliczność faktyczna upływu w okresie krótszym niż trzymiesięczny terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie stanowi też automatycznie zaistnienia przesłanki uprawdopodobnienia niewykonania tego zobowiązania przez zobowiązanego. Tak krótki okres pozostały do zakończenia biegu

²⁵ Por. NSA, *Problematyka...*, s. 125. Zob. również J. Brolik, *Postępowanie...*, s. 33.

terminu przedawnienia nie oznacza bowiem, że zobowiązany nie wykona zobowiązania dobrowolnie lub że przed zakończeniem biegu tego terminu decyzja pierwszoinstancyjna nie stanie się ostateczna, co z kolei umożliwi jego wykonanie w drodze przymusu przed upływem tego terminu lub spowoduje przerwanie biegu terminu przedawnienia wskutek zastosowania środka egzekucyjnego. Okoliczność upływu tego terminu może zatem uprawdopodobniać obawę niewykonania zobowiązania dopiero wspólnie z innymi faktycznymi okolicznościami danej sprawy, na podstawie których można wnioskować, iż zobowiązanie nie zostanie jednak wykonane. Wydanie postanowienia o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowego wyłącznie na podstawie okoliczności faktycznej, że okres przedawnienia tego zobowiązania jest krótszy niż 3 miesiące, czyniłoby zbędną drugą przesłankę zastosowania tego rygoru, jaką jest uprawdopodobnienie niebezpieczeństwa niewykonania zobowiązania²⁶.

Istotne jest także i to, że przepis art. 239b § 2 o.p. używa zwrotu „zobowiązanie [...] nie zostanie wykonane”, nie precyzując sposobu, w jaki owo wykonanie mogłoby nastąpić. Przez pojęcie to należy zatem rozumieć wszystkie przypadki wygaśnięcia zobowiązania podatkowego określone w art. 59 o.p., w tym wskutek upływu okresu przedawnienia. Przypuszczenie, że zobowiązanie nie zostanie wykonane dobrowolnie przed terminem przedawnienia z uwagi na sytuację materialną

podatnika albo dokonywanie przez stronę czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości czy też toczące się wobec strony postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych, nie może być przedmiotem oceny. Przy przesłance okresu przedawnienia na podstawie art. 239b § 1 pkt 4 o.p. organ podatkowy nie jest zobligowany do badania tych sytuacji zobowiązane-go, okoliczności te stanowią bowiem odrębne przesłanki nadania rygoru natychmiastowej wykonalności (art. 239b § 1 pkt 1–3 o.p.). Zgodnie z zasadą racjonalności ustawodawcy przesłanka uprawdopodobnienia odnosi się wyłącznie do przyjętej w danej sprawie przesłanki nadania rygoru natychmiastowej wykonalności z art. 239b § 1 pkt 1–4 o.p., co oznacza, że organ podatkowy zobowiązany jest wskazać w uzasadnieniu postanowienia jedynie te okoliczności faktyczne, które mają znaczenie w świetle przyjętej podstawy nadania owego rygoru.

7. Praktyka działania organów podatkowych

W praktyce zdarzają się przypadki, w których nieostatecznej decyzji wymiarowej nadawany jest w trybie art. 239b o.p. rygor natychmiastowej wykonalności skutkujący wszczęciem postępowania egzekucyjnego i zastosowaniem środka egzekucyjnego, o którym podatnik zostaje zawiadomiony, a następnie – już po upływie terminu przedawnienia obliczanego zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 70 § 1 o.p. – postanowienie

²⁶ Por. P. Ostojski, *Moc prawna nieostatecznych decyzji podatkowych*, *Ius Novum* 2010, nr 4, s. 157.

o nadaniu rygoru jest eliminowane z obrotu prawnego przez organ podatkowy lub sąd administracyjny jako wydane niezgodnie z prawem²⁷. Obecnie nie jest już kwestionowane, że uchylenie postanowienia nadającego rygor natychmiastowej wykonalności lub uchylenie decyzji, której nadano taki rygor, powinno unicestwiać skutki środków egzekucyjnych zastosowanych na podstawie nadanego rygoru w zakresie biegu terminu przedawnienia²⁸.

Z tych względów istotne jest dochowanie szczególnej staranności przy nadawaniu nieostatecznym decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności. Według informacji Najwyższej Izby Kontroli za lata 2012–2013 urzędy skarbowe działały z poszanowaniem interesów podatników, decydując o wykonaniu decyzji wymierzających podatek (ostatecznych i nieostatecznych) i zabezpieczeniu wykonania zobowiązania na majątku podatnika. Tylko 10% spraw zostało wszczętych w okresie krótszym niż 3 miesiące przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wskazuje się, że owe wyniki kontroli uprawniają do sformułowania wniosku, iż przesłanka odnosząca się do

okresu krótszego niż 3 miesiące do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie jest nadużywana przez naczelników urzędów skarbowych²⁹.

8. Podsumowanie

W sprawach dotyczących nadania rygoru natychmiastowej wykonalności na podstawie przesłanki trzymiesięcznego okresu do upływu terminu przedawnienia (art. 239b § 1 pkt 4 o.p.) przyczyną komplikującą dostrzeżenie, na czym polega uprawdopodobnienie niewykonania zobowiązania wynikającego z nieostatecznej decyzji, jest z jednej strony sama konstrukcja legislacyjna zakładająca sprzężenie przepisów art. 239b § 1 pkt 4 i art. 239b § 2 o.p., z drugiej zaś – niewystarczająca precyzja języka uzasadnień sądowych, w których poza trafnymi ocenami prawnymi można znaleźć odwołania do nie w pełni właściwych przykładów³⁰. Podkreślenia wymaga, że w myśl art. 239b § 2 o.p. uprawdopodobnienia jako odnoszącego się do wykonania zobowiązania nie należy utożsamiać z obowiązkiem organu wykazania istnienia enumeratywnie wymienionych przesłanek z art. 239b § 1 pkt 4 o.p. nadania rygoru natychmiastowej wykonalności. Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych dotycząca zagadnienia nadania

²⁷ Zob. S. Bogucki, K. Winiarski, *Instytucja przerwania biegu terminu przedawnienia w Ordynacji podatkowej (ewolucja poglądów judykatury)* (w:) *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015, s. 126.

²⁸ Podkreśla to np. W. Morawski, *Bezprawne nadanie 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), Prz. Pod. 2014, nr 1, s. 44–48.

²⁹ Zob. NIK, *Informacja o wynikach kontroli. Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe*, Warszawa 2014, s. 10.

³⁰ Zob. NSA, *Problematyka...*, s. 126–127.

rygoru natychmiastowej wykonalności nieostatecznej decyzji wskazuje na zróżnicowaną argumentację dla wykazania przesłanek z art. 239b § 1 pkt 4 w związku z § 2 o.p. Przewidziane w art. 239b § 2 o.p. uprawdopodobnienie, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane, nie zostało jednak ani zdefiniowane, ani bliżej określone w ordynacji podatkowej. Poprzez uprawdopodobnienie, które jest środkiem zastępczym dowodu w znaczeniu ścisłym³¹, organ jest zatem uprawniony do formułowania zindywidualizowanych ocen odnoszących się do całokształtu okoliczności faktycznych w danej sprawie³².

Mając na uwadze najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych, można zauważyć, że obecnie dominuje stanowisko, zgodnie z którym uprawdopodobnienie przesłanki przewidzianej w art. 239b § 2 w związku z § 1 pkt 4 o.p. polega na wykazaniu, że zachodzą takie okoliczności faktyczne, które potwierdzają, iż z tego powodu zobowiązanie podatkowe wskazane w decyzji nie zostanie wykonane, ale w aspekcie prawdopodobieństwa niewykonania zobowiązania podatkowego nie mają żadnego znaczenia okoliczności faktyczne dotyczące wielkości majątku podatnika, jego zasobów finansowych czy dotychczasowej postawy w zakresie uiszczania danin publicznych. Mogłyby mieć one znaczenie wyłącznie w przypadku zaistnienia pozostałych przesłanek

z art. 239b § 1 pkt 1–3 o.p. Istotne znaczenie ma natomiast to, czy z uwagi na niewykonanie zobowiązania podatkowego przez podatnika zwłoka w wykonaniu decyzji nieostatecznej zagraża dobrom chronionym³³.

Za takie dobro prawnie chronione może być uznana w świetle art. 239b § 1 pkt 4 o.p. potrzeba ochrony interesów fiskalnych w trakcie postępowania podatkowego z uwagi na zbliżający się termin przedawnienia. Już w fazie prac legislacyjnych nad ustawą nowelizującą, tj. ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw³⁴, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2009 r., zwracano uwagę, iż art. 239b § 1 pkt 4 o.p. jest związany z sytuacją, w której należy chronić interesy fiskalne w trakcie postępowania podatkowego. Wskazywano, że nie można dopuścić do tego, żeby odwołanie, czyli element powodujący niewykonalność decyzji nieostatecznej, stało się jednocześnie instrumentem prowadzącym do przedawnienia zobowiązania podatkowego, stąd potrzeba nadawania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, kiedy okres do przedawnienia jest zbyt krótki. Podkreślano także, że art. 239b § 2 o.p. jest jednym z przepisów kluczowych. To swojego rodzaju przepis wymagający indywidualizacji postępowania w zakresie nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności³⁵.

³¹ Zob. np. A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2006, s. 221.

³² Zob. NSA, *Problematyka...*, s. 59.

³³ Zob. np. wyroki NSA: z dnia 23 lutego 2016 r., II FSK 441/14; z dnia 13 stycznia 2016 r., II FSK 2317/15; z dnia 28 stycznia 2016 r., II FSK 3404/13.

³⁴ Dz. U. Nr 209, poz. 1318.

³⁵ Zob. Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz

W związku z modyfikacją zasad przedawnienia i proponowaną przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego koncepcją rozdzielenia przedawnienia prawa do wymiaru od przedawnienia poboru bezprzedmiotowe może być w przyszłości – w przypadku przyjęcia proponowanych rozwiązań przez ustawodawcę – nadawanie rygoru natychmiastowej wykonalności na podstawie przesłanki wskazanej aktualnie w art. 239b § 1 pkt 4 o.p. Projektuje się,

że w zakresie wydłużenia terminu wymiaru podatku nie powinny być rozpoznawane okoliczności, które są związane z przedawnieniem jego poboru. Wszczęcie i tok postępowania podatkowego powinny być tak rozplanowane, aby zakończyło się ono przed upływem terminu przedawnienia wymiaru podatku. Z uwagi na to, że termin przedawnienia poboru podatku będzie liczony odrębnie, przesłanka zawarta obecnie w art. 239b § 1 pkt 4 o.p. stanie się bezprzedmiotowa³⁶.

niektórych innych ustaw, Sejm VI kadencji, druk sejmowy nr 951, s. 15.

³⁶ L. Etel et al., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s. 213.

Giving a clause of immediate execution to a non-final decision basing on a circumstance of a period of less than three months before expiration of a tax liability

In order to make a circumstance mentioned in Article 239b § 2 in connection with § 1 subsection 4 more probable, it is necessary to enumerate facts confirming that for this reason tax liability defined in the decision is not going to be fulfilled, but facts concerning the amount of the taxpayer's property, his financial resources or previous facts concerning paying public dues, have no meaning in terms of probability of non-fulfilment of tax liability. The facts mentioned above could matter only if other circumstances mentioned in Article 239b § 1 subsections 1-3 existed. However, it is essential if the delay in executing of a non-final decision (because of non-fulfilment of the tax liability) threatens protected properties. In the context of Article 239b § 1 subsection 4, the need to protect fiscal interests during tax proceedings when the limitation period comes can be considered to be such a protected property. An appeal, i.e. a step which makes a non-final decision unworkable, cannot be allowed as a way to expiration of the tax liability. That is why, the decision should be executed immediately when the limitation period is too short.