

MODEL EGZEKUCJI ADMINISTRACYJNEJ NALEŻNOŚCI PIENIĘŻNYCH W PRAWIE POLSKIM I AUSTRIACKIM

Agnieszka Krawczyk



Wolters Kluwer

MODEL EGZEKUCJI ADMINISTRACYJNEJ NALEŻNOŚCI PIENIĘŻNYCH W PRAWIE POLSKIM I AUSTRIACKIM

Agnieszka Krawczyk

SERIA **MONOGRAFIE**

Wydanie publikacji zostało dofinansowane przez Uniwersytet Łódzki

Stan prawny na 15 stycznia 2024 r.

Agnieszka Krawczyk, ORCID nr: 0000-0003-3747-2493

Recenzent

Prof. dr hab. Andrzej Skoczylas

Wydawca

Izabella Małecka

Redaktor prowadzący

Paulina Ambroży

Opracowanie redakcyjne

Agnieszka Witczak

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni[♥]

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.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2024

ISBN 978-83-8358-325-9

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp	15
Rozdział I	
Kształtowanie się normatywnych podstaw egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych	19
1.1. Geneza i rozwój prawnych podstaw egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych w Austrii	19
1.1.1. Podstawy egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych w XIX w.	19
1.1.2. Kodyfikacja postępowania egzekucyjnego w administracji (<i>politische Exekution</i>)	20
1.1.3. Kodyfikacja egzekucji organów podatkowych (<i>finanzbehördliche Exekution</i>)	21
1.1.4. Sądowe postępowanie egzekucyjne w dochodzeniu publicznoprawnych świadczeń pieniężnych (<i>gerichtliches Exekutionsverfahren</i>)	26
1.1.5. Zakres i zasady prowadzenia egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych	28
1.1.6. Zakres i zasady prowadzenia egzekucji podatkowej	30
1.1.7. Typologia środków obrony przed egzekucją świadczeń pieniężnych	33
1.1.8. Ochrona zobowiązanego w ramach stosowania poszczególnych środków egzekucyjnych	36
1.1.9. Wnioski	38

1.2. Geneza i ewolucja normatywnych podstaw egzekucji administracyjnej należności pieniężnych w prawie polskim	39
1.2.1. Kodyfikacja postępowania egzekucyjnego w administracji	39
1.2.2. Kodyfikacja postępowania egzekucyjnego władz skarbowych	43
1.2.3. Kodyfikacja egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych	51
1.2.4. Kodyfikacja postępowania egzekucyjnego w administracji	58
1.2.5. Nowelizacje ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji	70
1.2.6. Wnioski	99
1.3. Konstytucyjne podstawy egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych	100
1.4. Wnioski	111

Rozdział II

Należność pieniężna jako przedmiot egzekucji

administracyjnej	113
2.1. Pojęcie należności pieniężnej	113
2.2. Wnioski	126
2.3. Podstawy egzekucji administracyjnej należności pieniężnych	127
2.4. Wnioski	148
2.5. Wykonalność i wymagalność należności pieniężnej	149
2.6. Wnioski	167

Rozdział III

Podmioty egzekucji administracyjnej należności

pieniężnych	169
3.1. Organ egzekucyjny i wierzyciel	169
3.2. Wnioski	202
3.3. Zobowiązany	203
3.4. Wnioski	218

3.5. Inne podmioty	219
3.6. Wnioski	242
 Rozdział IV	
Zasady prowadzenia egzekucji administracyjnej należności	
pieniężnych	243
4.1. Wszczęcie i zakończenie postępowania egzekucyjnego i egzekucji administracyjnej	243
4.2. Wnioski	271
4.3. Przebieg postępowania egzekucyjnego	271
4.4. Wnioski	287
4.5. Środki egzekucyjne należności pieniężnych	288
4.6. Wnioski	315
 Rozdział V	
Środki obrony przed egzekucją administracyjną należności	
pieniężnych	319
5.1. Środki obrony przysługujące zobowiązanemu na drodze administracyjnej	319
5.2. Wnioski	350
5.3. Środki obrony przysługujące zobowiązanemu na drodze sądowej	350
5.4. Wnioski	369
 Zakończenie	 371
 Literatura	 381
 Wykaz orzecznictwa sądowego (Polska)	 401
 Wykaz orzecznictwa sądowego (Austria)	 407

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne (Polska)

- | | |
|-----------------------|---|
| d.e.a. | – dekret z 28.01.1947 r. o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych (Dz.U. Nr 21, poz. 84 ze zm.)
– akt archiwalny |
| k.c. | – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.) |
| Konstytucja RP | – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) |
| k.p.a. | – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.) |
| k.p.c. | – ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 1550 ze zm.) |
| k.p.c. z 1930 r. | – Kodeks postępowania cywilnego, powstały z włączenia Prawa o sądowym postępowaniu egzekucyjnym z 27.10.1932 r. (Dz.U. Nr 93, poz. 803) do Kodeksu postępowania cywilnego z 29.11.1930 r. (Dz.U. Nr 83, poz. 651) – w brzmieniu nadanym mu przez obwieszczenie Ministra Sprawiedliwości z 1.12.1932 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu Kodeksu postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 112, poz. 934) – akt archiwalny |
| k.r.o. | – ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1359 ze zm.) |
| nowelizacja z 2001 r. | – ustawa z 6.09.2001 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 125, poz. 1368) |
| nowelizacja z 2003 r. | – ustawa z 10.09.2003 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. Nr 193, poz. 1884) |

- nowelizacja z 2019 r. – ustawa z 11.09.2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2070)
- nowelizacja z 2023 r. – ustawa z 9.03.2023 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 556)
- o.p. – ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.)
- o.p. z 1934 r. – ustawa z 15.03.1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134 ze zm.) – akt archiwalny
- p.o.ś. – ustawa z 27.04.2001 r. – Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2022 r. poz. 2556 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.)
- r.p.a. – rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 22.03.1928 r. o postępowaniu administracyjnym (Dz.U. Nr 36, poz. 341) – akt archiwalny
- r.p.e.w.s. – rozporządzenie Rady Ministrów z 25.06.1932 r. o postępowaniu egzekucyjnym władz skarbowych (Dz.U. Nr 62, poz. 580) – akt archiwalny
- r.p.p.a. – rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 22.03.1928 r. o postępowaniu przymusowym w administracji (Dz.U. Nr 36, poz. 342 ze zm.) – akt archiwalny
- u.d.j.s.t. – ustawa z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 2267 ze zm.)
- u.f.p. – ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1270 ze zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.)
- u.p.e.a. – ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2023 r. poz. 2505 ze zm.)
- u.p.e.a.w.s. – ustawa z 10.03.1932 r. o przejęciu egzekucji administracyjnej przez władze skarbowe oraz o postępowaniu egzekucyjnym władz skarbowych (Dz.U. Nr 32, poz. 328) – akt archiwalny

u.p.o.l.	– ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.)
ustawa o KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.)
ustawa o NSA	– ustawa z 11.05.1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368) – akt archiwalny
ustawa o NSA i zmianie k.p.a.	– ustawa z 31.01.1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 4, poz. 8) – akt archiwalny
u.s.u.s.	– ustawa z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1230 ze zm.)
u.w.p.	– ustawa z 11.10.2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 2009)
u.z.p.	– ustawa z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) – akt archiwalny
u.z.s.	– ustawa z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. z 2021 r. poz. 170)

Akty prawne (Austria)

AbgEG	– <i>Abgabeneinhebungsgesetz</i> (ustawa o poborze podatków), BGBl. Nr 103/1949
AbgEO	– <i>Abgabenexekutionsordnung</i> (ustawa o egzekucji podatkowej), BGBl. Nr 104/1949 ze zm.
AbgRG	– <i>Abgabenrechtsmittelgesetz</i> (ustawa o środkach odwoławczych w sprawach podatkowych), BGBl. Nr 60/1949
AVG	– <i>Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz</i> (ustawa o ogólnym postępowaniu administracyjnym), BGBl. Nr 273/1925 ze zm.
BAO	– <i>Bundesabgabenordnung</i> (Ordynacja podatkowa), BGBl. Nr 194/1961 ze zm.
BFGG	– <i>Bundesfinanzgerichtsgesetz</i> (ustawa o Federalnym Sądzie Finansowym), BGBl. I Nr 14/2013 ze zm.

B-VG	– <i>Bundes-Verfassungsgesetz</i> (Konstytucja Republiki Austrii), BGBl. Nr 1/1930, t.j. BGBl. Nr 100/2003 ze zm.
EO	– <i>Exekutionsordnung</i> (Ordynacja egzekucyjna), RGBl. Nr 78/1896
EU-VAHG	– <i>EU-Vollstreckungsamtshilfegesetz</i> (ustawa o wzajemnej pomocy administracyjnej przy dochodzeniu roszczeń z tytułu podatków, opłat i innych należności), BGBl. I Nr. 104/2019
FAG 2017	– <i>Finanzausgleichsgesetz 2017</i> (ustawa o porozumieniu finansowym w latach 2017–2023), BGBl. I Nr 116/2016 ze zm.
FinStrG	– <i>Finanzstrafgesetz</i> (ustawa karno-skarbowa), BGBl. Nr 129/1958 ze zm.
F-VG 1948	– <i>Finanz-Verfassungsgesetz 1948</i> (ustawa o uregulowaniu stosunków finansowych między federacją a innymi władzami lokalnymi), BGBl. Nr 45/1948 ze zm.
FVwGG 2012	– <i>Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012</i> (ustawa o finansowym sądownictwie administracyjnym), BGBl. I Nr 14/2013 ze zm.
RAO	– <i>Reichsabgabenordnung</i> (ustawa z 22.05.1931 r. – Ordynacja podatkowa Rzeszy)
UStG	– <i>Umsatzsteuergesetz 1994</i> (ustawa o podatku od towarów i usług), BGBl. Nr 663/1994 ze zm.
VfGG	– <i>Verfassungsgerichtshofgesetz 1953</i> (ustawa o Trybunale Konstytucyjnym), BGBl. Nr 85/1953 ze zm.
VStG	– <i>Verwaltungsstrafgesetz</i> (ustawa o postępowaniu karno-administracyjnym), BGBl. Nr 274/1925 ze zm.
VVG	– <i>Verwaltungsvollstreckungsgesetz</i> (ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji), BGBl. Nr 275/1925 ze zm.
VwGG	– <i>Verwaltungsgerichtshofgesetz</i> (ustawa o Trybunale Administracyjnym), BGBl. Nr 10/1985 ze zm.
VwGVG	– <i>Bundesgesetz über das Verfahren der Verwaltungsgerichte; Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetz</i> (ustawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi), BGBl. I Nr 33/2013 ze zm.
ZollR-DG	– <i>Zollrechts-Durchführungsgesetz</i> (ustawa wykonawcza do prawa celnego WE), BGBl. Nr 659/1994 ze zm.

- ZPO – *Zivilprozessordnung* (ustawa z 1.08.1895 r. – Kodeks postępowania cywilnego), RGBl. Nr. 113/1895 ze zm.
- ZustG – *Bundesgesetz über die Zustellung behördlicher Dokumente; Zustellgesetz* (ustawa o doręczeniach dokumentów urzędowych), BGBl. Nr 200/1982 ze zm.

Instytucje i organy (Polska)

- KAS – Krajowa Administracja Skarbowa
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- TK – Trybunał Konstytucyjny

Instytucje i organy (Austria)

- BFG – *Bundesfinanzgericht* (Federalny Sąd Finansowy)
- BVG – *Bundesverwaltungsgericht* (Federalny Sąd Administracyjny)
- OGH – *der Oberster Gerichtshof* (Sąd Najwyższy)
- VfGH – *Verfassungsgerichtshof* (Trybunał Konstytucyjny)
- VwGH – *Verwaltungsgerichtshof* (Trybunał Administracyjny)

Inne

- BGBl. – Bundesgesetzblatt
- EPS – Europejski Przegląd Sądowy
- FK – Finanse Komunalne
- GSP – Gdańskie Studia Prawnicze
- M.Pod. – Monitor Podatkowy
- NZS – Nowe Zeszyty Samorządowe
- ONSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
- ONSAiWSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
- OSNC – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
- OSP – Orzecznictwo Sądów Polskich
- OTK – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
- OTK-A – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A
- PiP – Państwo i Prawo
- POP – Przegląd Orzecznictwa Podatkowego

PP	– Przegląd Podatkowy
PPH	– Przegląd Prawa Handlowego
PPP	– Przegląd Prawa Publicznego
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
PS	– Przegląd Sądowy
PUG	– Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
RGBl.	– Reichsgesetzblatt
RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
ST	– Samorząd Terytorialny
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

WSTĘP

Administracyjne postępowanie egzekucyjne ma w Polsce długie, sięgające okresu międzywojennego tradycje, podobnie jak postępowanie administracyjne i sądowa kontrola administracji. Tak samo jak one, polska egzekucja administracyjna wyrosła z obcego wzorca, przyjmując pierwotnie kształt będący dokładnym niemal odbiciem rozwiązań austriackich. O ile jednak, mimo licznych z czasem modyfikacji rodzimych regulacji prawnych we wszystkich tych obszarach, nie budzi do dziś wątpliwości, że polski model postępowania administracyjnego i sądowej kontroli administracji jest kontynuacją założeń swego pierwowzoru, o tyle brakuje takich badań w odniesieniu do postępowania egzekucyjnego w administracji. Wypełnienie tej luki jest jednym z celów niniejszej pracy.

Zrozumiałe wątpliwości co do ciągłości austriackich tradycji w zakresie postępowania egzekucyjnego w administracji może budzić fakt, że wraz z wejściem w życie ustawy z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹ odstąpiono u nas od aktualnej w okresie międzywojennym, typowej dla systemu austriackiego koncepcji separacji egzekucji należności pieniężnych i niepieniężnych. W nowej ustawie wprowadzono nieznaną nam dotąd środek obrony przed egzekucją administracyjną w postaci zarzutów, mający rekompensować niedostatki ochrony prawnej zobowiązanego na gruncie rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 22.03.1928 r. o postępowaniu przymusowym w administracji². Jako łączące w sobie funkcje ochronne przed egzeku-

¹ Dz.U. Nr 24, poz. 151 ze zm.

² Dz.U. Nr 36, poz. 342 ze zm.

cją obowiązków pieniężnych i niepieniężnych, z podstawami zarówno materialnej, jak i formalnej natury, niewiele miały wówczas wspólnego ze swym austriackim odpowiednikiem (*Einwendungen*), zastrzeżonym w Austrii dla zobowiązanego w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych i stanowiącym tam część materialnego prawa egzekucyjnego (*das materielle Vollstreckungsrecht*).

Stan ten uległ zmianie wraz z wejściem w życie nowelizacji z 2019 r., którą dokonano przekształceń wielu instytucji postępowania egzekucyjnego, w tym zarzutów, z oddającą sens ich przemianę modyfikacją nazwy (z zarzutów „w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej” na zarzuty „w sprawie egzekucji administracyjnej”). Nadanie im w wyniku nowelizacji wyłącznie materialnoprawnej natury, z podstawami odpowiadającymi uregulowaniom § 12–13 AbgEO, nasunęło naturalne w tych warunkach pytanie o kierunek rozwoju polskiego prawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Biorąc pod uwagę to, że kierunek ten już wcześniej zdawał się wynikać z charakteru i celu zmian dokonanych w ostatnich dekadach w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, z eksponowanym w ramach kolejnych nowelizacji dążeniem do zwiększenia skuteczności ściągania podatków, badania zawężono do egzekucji administracyjnej należności pieniężnych.

Punkt wyjścia stanowił pierwotny, wprowadzony w Polsce w okresie międzywojennym model egzekucji administracyjnej, z przyjętą wówczas wzorem Austrii koncepcją samodzielnej kompetencji władzy administracyjnej do stosowania przymusu w celu wykonania aktów administracyjnych i normatywnej separacji egzekucji obowiązków pieniężnych i niepieniężnych. W kolejnych częściach pracy analizie poddano elementy konstrukcyjne austriackiego modelu egzekucji administracyjnej należności pieniężnych (podstawy normatywne, pojęcie należności pieniężnej, podmioty egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, zasady jej prowadzenia oraz środki przed nią obrony), zestawiając je z ich odpowiednikami w prawie polskim. Pozwoliło to na identyfikację charakterystycznych dla nich cech i sformułowanie na tej podstawie wniosków na temat tytułowego zagadnienia.

Pracy nad książką przyświecała intencja poszukiwania sposobów wyeliminowania dysfunkcji polskiej egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, z którą ustawodawca od dawna usiłuje się uporać drogą kolejnych, licznych zmian ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Na nieskuteczność takich zabiegów, prowadzących w istocie do zakłócającego funkcjonalność ustawy coraz większego stopnia jej skomplikowania, zwraca się od lat uwagę w nauce³. Obecnie nie powinno już chyba budzić wątpliwości, że po latach prób modernizacji postępowania egzekucyjnego w administracji wymaga ono podejścia bardziej radykalnego niż kolejna nowelizacja, nie wyłączając stworzenia na nowo jego podstaw normatywnych⁴. Przedstawione w pracy założenia modelowej jego konstrukcji mogą, jak sądzę, służyć jako punkt wyjścia do dyskusji na ten temat.

Łódź, listopad 2023 r.

Agnieszka Krawczyk

³ D.R. Kijowski, *Przedmowa* [w:] *Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Komentarz*, red. D.R. Kijowski, Warszawa 2015, s. 21; R. Hauser, W. Piątek, komentarz do art. 1 [w:] *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2021, uwaga 2, s. 14; J.P. Tarno [w:] W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2021, s. 385.

⁴ Tak też A. Skoczylas, W. Piątek, *Postępowanie egzekucyjne w administracji* [w:] *Sytem Prawa Administracyjnego*, t. 9, *Prawo procesowe administracyjne*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2020, s. 675.

Rozdział I

KSZTAŁTOWANIE SIĘ NORMATYWNYCH PODSTAW EGZEKUCJI ADMINISTRACYJNEJ ŚWIADCZEŃ PIENIĘŻNYCH

1.1. Geneza i rozwój prawnych podstaw egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych w Austrii

1.1.1. Podstawy egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych w XIX w.

Budowa zrębów wykształconego w systemie austriackim modelu egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych rozpoczęła się wcześniej niż egzekucji obowiązków niepieniężnych, bo już w czasach reform w drugiej połowie XVIII w. Przyjęta wówczas po raz pierwszy koncepcja powierzenia kompetencji do egzekwowania podatków organom administracji, bez udziału w tym procesie sądów, znalazła wyraz w dekreście cesarskim z 19.01.1784 r.¹ Zasadę tę w XIX w. rozciągnięto na egzekucję

¹ Hofdekret vom 19.01.1784, Nr 228 – R. Winter, *Die Gerichtliche Exekutionsführung Zur Hereinbringung Von Steuern Und Gebühren Durch Die K. K. Steuerämter: Mit 227 Beispielen Von Gerichtlichen Eingaben*, Wien 1904, s. 2.

obowiązków niepieniężnych, przewidując ją w cesarskim rozporządzeniu z 20.04.1854 r. (tzw. *Prügelpatent*)², będącym jednocześnie pierwszą historycznie całościową regulacją postępowania egzekucyjnego w administracji obejmującą obok przepisów prawa procesowego również regulacje materialnoprawne (np. wykonania zastępczego)³. W ten nurt rozwoju austriackiego prawa wpisywała się także ustawa z 27.05.1896 r. – *Exekutionsordnung*, stanowiąc odtąd najważniejsze źródło prawa egzekucji sądowej. Mimo że jej zakres obejmował również dochodzenie należności państwa, zachowano przyznaną wcześniej organom administracji państwowej kompetencję do samodzielnego ściągania świadczeń pieniężnych, pozostawiając im możliwość skorzystania z drogi egzekucji sądowej przy dochodzeniu tych świadczeń⁴.

1.1.2. Kodyfikacja postępowania egzekucyjnego w administracji (*politische Exekution*)

Kolejny etap rozwoju normatywnych podstaw egzekucji należności publicznoprawnych przez organy administracji przypadł na okres tworzenia prawnych ram procedur jurysdykcyjnych. Dokonania te były w Austrii częścią zapoczątkowanej tam w latach 20. XX w. rozległej reformy administracji, której skutkiem było uchwalenie w dniu 21.07.1925 r. pakietu trzech ustaw: *Allgemeine Verwaltungsverfahrensgesetz* (AVG, ustawa o ogólnym postępowaniu administracyjnym), *Verwaltungsstrafgesetz* (VStG, ustawa o postępowaniu karno-administracyjnym) i *Verwaltungsvollstreckungsgesetz* (VVG, ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji)⁵. Założenia tej ostatniej były w dużej mierze kontynuacją idei cesarskiego rozporządzenia z 1854 r., z przyjętą w nim

² RGBl. Nr 96/1854.

³ C. Gärtner, *Die Zuständigkeit zur Vollstreckung in Verwaltungssachen* [w:] *Verwaltungs- und Abgabenvollstreckung*, Hrsg. M. Holoubek, M. Lang, Wien 2021, s. 25.

⁴ F. Fiala, C. Zöhrer, *Das Vollstreckungsverfahren in Abgabensachen* [w:] *Verwaltungs- und Abgabenvollstreckung*, Hrsg. M. Holoubek, M. Lang, Wien 2021, s. 218.

⁵ Ustawy te weszły w życie 1.01.1926 r.

zasadą koncentracji władzy egzekucyjnej w ręku organów administracji powiatowej (*Konzentrationsprinzip*)⁶.

W związku z tym że nie zdołano jednocześnie skodyfikować prawa podatkowego, zakresem regulacji VVG objęto świadczenia pieniężne i niepieniężne wynikające z orzeczeń wszystkich organów administracji, z tym że do egzekucji należności podatkowych zostały umocowane organy podatkowe. Jak stanowił przepis § 1 ust. 3 VVG, egzekucja świadczeń pieniężnych wynikających z orzeczeń federalnej administracji podatkowej jest prowadzona zgodnie z przepisami tej ustawy przez organy powołane do egzekucji podatkowej (*durch die zur Vornahme der Steuerexekution berufenen Organe*). Przepisy VVG stworzyły zatem podstawę rozróżnienia dwóch typów administracyjnego postępowania egzekucyjnego świadczeń pieniężnych – powierzonej organom administracji ogólnej (egzekucji „politycznej” – *politische Exekution*) – § 1 ust. 1 pkt 3, § 3 ust. 3 VVG) oraz zastrzeżonej dla organów podatkowych egzekucji podatkowej (*Steuerexekution* – § 1 ust. 3 VVG). Zasada koncentracji nie wykluczała przy tym możliwości dochodzenia świadczeń pieniężnych przez organy administracji w trybie egzekucji sądowej (*gerichtliche Exekution*). Z mocy § 3 ust. 1 VVG świadczenia pieniężne mogły być dochodzone przez organy egzekucyjne samodzielnie z zastosowaniem przepisów o poborze podatków albo za pośrednictwem właściwego sądu według przepisów o sądowym postępowaniu egzekucyjnym.

1.1.3. Kodyfikacja egzekucji organów podatkowych (*finanzbehördliche Exekution*)

Ukształtowany przez VVG stan prawny z założenia miał charakter przejściowy, gdyż zamierzeniem austriackiego ustawodawcy było stworzenie całościowego systemu prawa postępowania egzekucyjnego⁷. Cel ten został osiągnięty dopiero po zakończeniu II wojny światowej. Początkowo, po odzyskaniu przez Austrię niepodległości w 1945 r., zniesiono

⁶ L.K. Adamovich, B.-Ch. Funk, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Wien–New York 1987, s. 412.

⁷ F. Fiala, C. Zöhrer, *Das Vollstreckungsverfahren...*, s. 218.

większość aktów prawnych narzuconych jej przez III Rzeszę, pozostawiając tymczasowo w mocy jedynie niektóre z nich⁸, w tym ustawę z 22.05.1931 r. – Ordynacja podatkowa Rzeszy (*Reichsabgabenordnung* – RAO)⁹.

Ta ostatnia, do dziś uchodząca za wielkie niemieckie dzieło kodyfikacyjne o długoletniej trwałości i nieocenionym wpływie na całe prawo publiczne¹⁰, zawierała obok zasadniczej, materialnej części oraz przepisów karno-skarbowych również uregulowania prawa procesowego, w tym dotyczące egzekucji podatków na drodze administracyjnej¹¹. Ujęcie to pozostawiło trwały ślad w austriackich uregulowaniach prawnych, co było widoczne już w materii regulacji pierwszych ustaw niepodległej Austrii dotyczących poszczególnych obszarów prawa podatkowego – w ustawie z 9.02.1949 r. *Abgabenrechtsmittelgesetz* (AbgRG, ustawa o środkach odwoławczych w sprawach podatkowych), w ustawie z 30.03.1949 r. *Abgabeneinhebungsgesetz* (AbgEG, ustawa o poborze podatków) oraz w ustawie z tej samej daty – *Abgabensexekutionsordnung* (AbgEO, ustawa o egzekucji podatkowej). Pierwsza z nich normowała rodzaje środków odwoławczych od decyzji podatkowych wydanych przez organy podatkowe pierwszej instancji w postaci odwołania (*Berufung*) i skargi (*Beschwerde*) do komisji odwoławczych lub krajowych dyrekcji finansowych (§ 3–5 AbgRG). Wniesienie środka odwoławczego nie miało skutku suspensywnego – nie zawieszało ono skuteczności decyzji, w szczególności zaś nie wstrzymywało obowiązku zapłaty podatku (§ 19 ust. 3 AbgRG). Druga ze wspomnianych ustaw regulowała szerzej kwestie wymagalności zobowiązań podatkowych i związanej z nią ich wykonalności (*Vollstreckbarkeit*). Ujęto w niej między innymi przepisy dotyczące: dłużnika podatkowego (*Abgabenschuldner* – § 4 AbgEG), terminów płatności (§ 5 AbgEG), sposobów zapłaty (§ 6 AbgEG) i ulg w zapłacie podatków (§ 8 AbgEG), odsetek za zwłokę i kar za opóźnie-

⁸ Verfassungsgesetz vom 1. Mai 1945 über die Wiederherstellung des Rechtslebens in Österreich, StGBL. Nr 6/1945.

⁹ RGBl. I Nr 161/1931.

¹⁰ Ch. Waldhoff, *Die Reichsabgabenordnung 1919 – Historischer Kontext, Entstehung, Vorbildfunktion*, „Steuer und Wirtschaft” 2020/2, s. 147 i n.

¹¹ K. Tipke, *Fünfzig Jahre Reichsabgabenordnung*, „Archiv des öffentlichen Rechts” 1969/94/2, s. 226.

nie, a także umorzenia zaległości (tzw. odpisania długu podatkowego – *Abschreibung der Abgaben*) z powodu niemożności jej ściągnięcia (§ 14), przedawnienia (§ 15) i zabezpieczenia (§ 16). Za podlegające wykonaniu (*vollstreckbar*) uznawane były zobowiązania podatkowe niezapłacone w terminie płatności, o ile nie odroczono terminu ich płatności lub nie rozłożono ich na raty. Samo złożenie wniosku w tym zakresie lub wniosku o odpisanie długu nie miało wpływu na wykonalność podatku, organ podatkowy mógł jednak przyznać wnioskowi skutek zawieszający (*aufschiebende Wirkung*). W razie uwzględnienia jednego ze wspomnianych wniosków i niedotrzymania terminów płatności podatku lub rat, a także w razie odwołania ulgi lub odpisania długu (*Widerruf*) wykonalność stawała się na powrót aktualna w dacie ich odwołania (§ 11 AbgEG).

W AbgEG uregulowano również szczególną podstawę egzekucji podatków publicznych, stanowiącą tytuł egzekucyjny w rozumieniu § 4 AbgEO, a mianowicie wykaz zaległości (*Rückstandausweis*). Zdefiniowano go jako dokument wystawiony na wykonalne zobowiązania podatkowe, zawierający nazwisko i adres dłużnika podatkowego oraz wysokość dochodzonej należności wraz z klauzulą wykonalności (*Vollstreckbarkeitsklausel*) w postaci poświadczenia, że należność podlega egzekucji (§ 12 AbgEG). W ustawie tej znalazły się również unormowania dotyczące upomnienia (*Mahnung*), kierowanego przed wystawieniem wykazu zaległości do dłużnika podatkowego, z wezwaniem do zapłaty zaległego podatku w ciągu dwóch tygodni od doręczenia upomnienia (§ 13 AbgEG).

Pozostałe kwestie dotyczące warunków dopuszczalności wszczęcia i przebiegu egzekucji podatkowej zostały unormowane w AbgEO. Jej normatywny kształt odpowiadał w dużej mierze przepisom *Exekutionsordnung*, stanowiącej dlań pierwowzór, na którym opierano się „tak dalece, jak to [było] możliwe”¹². Ustawodawca austriacki miał przy tym świadomość różnic między egzekucją sądową a egzekucją administracyjną, w szczególności zaś znacznie słabszej w ramach tej ostatniej po-

¹² Erläuterungen 788 Beilage nr 5, GP 22 – podają za: F. Fiala, C. Zöhrer, *Das Vollstreckungsverfahren...*, s. 218.

zycji procesowej dłużnika podatkowego. W odróżnieniu od sądowego postępowania egzekucyjnego, z typową dlań zasadą równorzędności stron postępowania, w podatkowym postępowaniu egzekucyjnym organ podatkowy występował w podwójnej roli: wierzyciela i organu egzekucyjnego, który z jednej strony miał obowiązek dochodzić wymierzonych przez siebie świadczeń, z drugiej zaś – zapewnić dłużnikowi podatkowemu ochronę prawną. Nie ulegało w związku z tym wątpliwości, że w podatkowym postępowaniu egzekucyjnym konieczne jest zapewnienie dłużnikowi podatkowemu wyższego poziomu ochrony prawnej¹³. Z tych samych powodów, ze względu na brak w podatkowym postępowaniu egzekucyjnym dwóch równorzędnych stron tego postępowania i związane z tym organów administracji prawem co do form podejmowanych przez nie działań, za wykluczoną uznano przyjętą w *Exekutionsordnung* możliwość zawarcia porozumienia między dłużnikiem i wierzycielem co do prowadzenia egzekucji lub jej zakresu¹⁴. W związku z tym spośród typowych dla *Exekutionsordnung* zasad¹⁵ do AbgEO włączono te z nich, które odpowiadały naturze podatkowego postępowania egzekucyjnego. Na jego grunt przeniesiono przede wszystkim przepisy § 4–26 EO, obejmujące „postanowienia ogólne”, a dotyczące uprawnień egzekutora, okresów, w których egzekucja jest niedopuszczalna, i opłat. Wyraźnie unormowano: zasadę wszczęcia i prowadzenia egzekucji podatkowej z urzędu (§ 5 ust. 2 AbgEO), zakaz prowadzenia egzekucji w zakresie

¹³ F. Fiala, C. Zöhrer, *Das Vollstreckungsverfahren...*, s. 218.

¹⁴ F. Fiala, C. Zöhrer, *Das Vollstreckungsverfahren...*, s. 221.

¹⁵ Do typowych dla EO zasad zalicza się przede wszystkim: zasadę dyspozycyjności (w odniesieniu do wierzyciela, który decyduje o wszczęciu postępowania, rodzaju egzekucji i majątku, z którego będzie prowadzona egzekucja, a także o umorzeniu i odstąpieniu od egzekucji), zasadę działania z urzędu (a ściślej prowadzenia postępowania z urzędu), zasadę ograniczonej inkwizycyjności (sąd egzekucyjny ma daleko idące możliwości podejmowania z urzędu czynności dowodowych, przy czym ciężar dowodu spoczywa na wnioskodawcy), zasadę wysłuchania (w formach dostosowanych do potrzeb postępowania egzekucyjnego), zasadę jawności (zakazu zaskakiwania dłużnika czynnościami egzekucyjnymi), zasadę ochrony dłużnika (obejmującą m.in. klasyczny zestaw ograniczeń egzekucji w postaci poszanowania minimum egzystencji i katalogu rzeczy niepodlegających zajęciu), zasadę rozporządzalności przedmiotem egzekucji przez strony postępowania (w postaci możliwości zawarcia porozumienia między stronami w przedmiocie ograniczeń egzekucji lub odstąpienia od niej) czy zasadę specjalizacji egzekucji – szerzej M. Spitzer, *Maximen des Vollstreckungsrechts* [w:] *Verwaltungs- und Abgabenvollstreckung*, Hrsg. M. Holoubek, M. Lang, Wien 2021, s. 2 i n.

szerszym niż to konieczne dla osiągnięcia celu egzekucji (§ 7 ust. 2 AbgEO), zasadę jawności wewnętrznej – wobec uczestników postępowania egzekucyjnego (§ 11 AbgEO), zasady ustności i pisemności postępowania (§ 24 AbgEO). Ponadto do AbgEO włączono przepisy o typach środków egzekucyjnych rozróżnianych przy uwzględnieniu kryterium przedmiotu egzekucji i środkach ochrony prawnej w postaci zarzutów i wniosków (*Einwendungen und Anträge*)¹⁶.

Ten etap rozwoju austriackiego prawa postępowania egzekucyjnego zwieńczyło wejście w życie z dniem 1.01.1962 r. *Bundesabgabenordnung* (BAO, Ordynacja podatkowa), uchwalonej 28.06.1961 r. Na jej podstawie AbgRG i AbgEG utraciły moc, a uregulowana w nich materia została przeniesiona do BAO. Przepisy AbgEO zachowano w dotychczasowym kształcie, dostosowując je z czasem do nowej regulacji poprzez ujęcie w nich generalnego odesłania do przepisów BAO¹⁷. Nie zdecydowano się zatem, tak jak w Niemczech¹⁸, na włączenie przepisów o egzekucji podatkowej do BAO, pozostawiając je w ramach osobnej ustawy, z jednoczesnym zapewnieniem warunków pełnej spójności obu aktów prawnych.

Pod względem treściowym AbgEO była kompilacją zasad obowiązujących w sądowym postępowaniu egzekucyjnym i postępowaniu podatkowym. Konstrukcje przejęte z *Exekutionsordnung* dotyczą głównie przebiegu postępowania egzekucyjnego i środków ochrony, określanych jako remonstratywne, zaś stosowanie w jej ramach przepisów BAO gwarantuje respektowanie uprawnień procesowych dłużnika podatkowego i zapewnia mu dewolutywne środki ochrony, jak również możliwość domagania się przywrócenia terminu i wznowienia postępowania. Jakkol-

¹⁶ F. Fiala, C. Zöhrer, *Das Vollstreckungsverfahren...*, s. 219–221.

¹⁷ Dritte Novelle zur Abgabenexekutionsordnung, BGBl. Nr 53/1963.

¹⁸ W prawie niemieckim unormowania dotyczące egzekucji podatkowej ujęte są nadal, tak jak wcześniej w RAO, w przepisach Ordynacji podatkowej (ustawa z 16.03.1976 r. – Ordynacja podatkowa, *Abgabenordnung* – AO, BGBl. I S. 613), stanowiąc rozwinięcie jednej z podstawowych zasad tej ustawy w postaci zasady egzekwowania przez organy podatkowe samodzielnie wydanych przez nie decyzji – T. Große [w:] T. Große, J. Melchior, A. Lotz, Ch. Ziegler, S. Henk, C. Hudasch, Ch. Tanbergen, *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Stuttgart 2021, s. 26.

wiek zatem kombinacja rozwiązań dotyczących dochodzenia roszczeń prywatnoprawnych (EO) i publicznoprawnych (BAO) może uchodzić za dość osobliwą, to jednak – jak pokazuje praktyka – austriackie podatkowe postępowanie egzekucyjne funkcjonuje do dziś bez zakłóceń¹⁹.

1.1.4. Sądowe postępowanie egzekucyjne w dochodzeniu publicznoprawnych świadczeń pieniężnych (*gerichtliches Exekutionsverfahren*)

Cechą charakterystyczną austriackiego systemu egzekucji publicznoprawnych świadczeń pieniężnych jest możliwość dochodzenia takich świadczeń w trybie egzekucji sądowej²⁰. Jeśli świadczenia pieniężne podlegają egzekucji politycznej, tryb ten jest – co do zasady – obligatoryjny. Jak wynika bowiem z § 3 VVG, należności pieniężne mogą być egzekwowane w ten sposób, że organ egzekucyjny zarządzi egzekucję za pośrednictwem właściwego sądu zgodnie z przepisami o sądowym postępowaniu egzekucyjnym. W takim przypadku organ egzekucyjny występuje w imieniu uprawnionego jako wierzyciel egzekwujący (*betreibender Gläubiger*). Tytuł egzekucyjny musi być wówczas opatrzony oświadczeniem organu, który go wydał, lub organu egzekucyjnego, że nie podlega on już wstrzymującemu jego wykonalność zaskarżeniu na drodze prawnej (klauzula wykonalności – *Vollstreckbarkeitsbestätigung*). Zarzuty wobec roszczenia wnosi się do organu, który wydał tytuł wykonawczy. Osoby fizyczne, osoby prawne prawa prywatnego, a także federacja, kraje związkowe i gminy mogą wystąpić o egzekucję świadczenia pieniężnego bezpośrednio do właściwego sądu. Inne podmioty prawa publicznego mogą to uczynić tylko wtedy, gdy przysługuje im prawo domagania się egzekucji administracyjnej (politycznej). Z czasem wprowadzono jednak wyjątek od zasady dochodzenia niepodatkowych należności publicznoprawnych w trybie egzekucji sądowej, przewidując, że organ egzekucyjny może jednak sam przeprowadzić egzekucję,

¹⁹ F. Fiala, C. Zöhrer, *Das Vollstreckungsverfahren...*, s. 223.

²⁰ W. Doralt, *Grundriss des österreichischen Steuerrechts: Bewertungsrecht, Vermögenssteuern, Verkehrssteuern*, Allgemeiner Teil, Wien 1978, s. 175; D. Kolonovits, G. Muzak, K. Stöger, *Verwaltungsverfahrenrecht*, Wien 2014, s. 710.

stosując przepisy o dochodzeniu i zabezpieczaniu danin publicznych, jeżeli przemawiają za tym względy szybkości i oszczędności kosztów (§ 3 ust. 1 zdanie trzecie VVG)²¹.

W AbgEO możliwość prowadzenia egzekucji samodzielnie przez organy podatkowe ujęto znacznie szerzej, zastrzegając wyłączność trybu egzekucji sądowej jedynie w pewnych przypadkach. Z przepisów ustawy tej wynika, że dochodzenie podatków i opłat publicznych przypadających na rzecz federacji, krajów, związków gminnych i gmin następuje albo w podatkowym postępowaniu egzekucyjnym, albo w trybie egzekucji sądowej (§ 3 ust. 1 AbgEO), z tym że organy podatkowe mogą samodzielnie stosować tylko określone środki egzekucyjne w postaci: egzekucji z ruchomości (*Vollstreckung auf bewegliche körperliche Sachen*), egzekucji z wierzytelności niezabezpieczonych w księdze wieczystej (*Vollstreckung auf grundbücherlich nicht sichergestellte Geldforderungen*) oraz egzekucji roszczeń o wydanie ruchomości (*Vollstreckung auf Ansprüche auf Herausgabe und Leistung beweglicher körperlicher Sachen* – § 3 ust. 2 AbgEO). Natomiast pozostałe rodzaje egzekucji mogą być prowadzone wyłącznie w trybie egzekucji sądowej (§ 3 ust. 3 AbgEO)²², co nie wyklucza jednoczesnego prowadzenia egzekucji podatkowej lub sądowej na podstawie § 3 ust. 2 AbgEO. W podatkowym postępowaniu egzekucyjnym możliwe jest też jednoczesne stosowanie kilku rodzajów egzekucji, o których mowa w § 3 ust. 2 ustawy (§ 7 ust. 1 AbgEO).

²¹ Alternatywę tę wprowadzono do VVG w 1986 r., mając na względzie zasady ekonomii procesowej i motywowane względami praktyki założenie, że pobór opłat administracyjnych przez organy administracji będzie szybszą i tańszą metodą niż egzekucja sądowa – zob. C. Gärtner, *Die Zuständigkeit...*, s. 40. Warunek ten może być jednak spełniony tylko wówczas, gdy w ramach administracji utworzono wyspecjalizowane wydziały egzekucyjne, co uczyniono – jak dotąd – tylko w Wiedniu – S. Bollinger, K. Richter, *Verwaltungsvollstreckung – praktisch gesehen* [w:] *Verwaltungs Verwaltungs- und Abgabenvollstreckung*, Hrsg. M. Holoubek, M. Lang, Wien 2021, s. 46 i n.

²² A. Streicher, *Die Zuständigkeit zur Vollstreckung in Abgabensachen* [w:] *Verwaltungs- und Abgabenvollstreckung*, Hrsg. M. Holoubek, M. Lang, Wien 2021, s. 12.

1.1.5. Zakres i zasady prowadzenia egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych

Zakres prowadzonego samodzielnie przez administracyjne organy egzekucyjne (w ramach egzekucji politycznej) postępowania w celu egzekucji świadczeń pieniężnych jest zatem ograniczony. Zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 1–3 VVG organy administracji powiatowej (*Bezirksverwaltungsbehörden*) są obowiązane do egzekwowania wydanych przez siebie lub ich organy nadrzędne decyzji, a jeśli przepisy szczególne nie stanowią inaczej, również decyzji wydanych przez inne organy federalne lub krajowe, a także decyzji organów gminnych (z wyjątkiem organów miast posiadających własny statut) – na wniosek tych organów. Dochodzenie przez te organy świadczeń pieniężnych dotyczy tylko takich należności, dla których z mocy przepisów szczególnych została zastrzeżona droga administracyjna (§ 1 ust. 1 pkt 4 VVG)²³. Egzekucji politycznej nie podlegają podatki i opłaty publiczne oraz odpowiadające im świadczenia pieniężne, które – jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej – są dochodzone na podstawie przepisów o poborze, dochodzeniu i zabezpieczeniu danin publicznych przez powołane do tego organy (§ 1 ust. 3 VVG).

Od chwili utworzenia z dniem 1.01.2014 r. sądów administracyjnych i finansowych pierwszej instancji²⁴ egzekucji administracyjnej podlegają także wydane przez sądy administracyjne wyroki i postanowienia. Nie dotyczy to wyroków i postanowień BFG (§ 1 ust. 1 pkt 3 VVG), których wykonanie należy do organów podatkowych. Zgodnie z § 25 ust. 2

²³ „[...] die Einbringung von Geldleistungen, für die durch besondere Vorschriften die Einbringung im Verwaltungsweg (politische Exekution) gewährt ist”.

²⁴ *Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012*, BGBl. Nr 51/2012, na ten temat zob.: C. Jabloner, *Verwaltungsgerichtsbarkeit in Österreich: 1867–2012 und darüber hinaus* [w:] *Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz*, Hrsg. M. Holoubek, M. Lang, Wien 2013, s. 15 i n.; C. Staringer, *Das Bundesfinanzgericht – Zuständigkeiten und Aufgabenbesorgung* [w:] *Die Verwaltungsgerichtsbarkeit...*, s. 69 i n.; z polskiej literatury na ten temat zob.: A. Krawczyk, *Reforma sądownictwa administracyjnego w Austrii*, PiP 2013/4, s. 31 i n.; A. Krawczyk, *Sądowa kontrola decyzji podatkowych sprawowana przez Federalny Sąd Finansowy w Austrii* [w:] *Idea kodyfikacji w nauce prawa administracyjnego procesowego. Księga pamiątkowa profesora Janusza Borkowskiego*, red. Z. Kmiecik, W. Chróścielewski, Warszawa 2018, s. 165 i n.

BFGG w razie uwzględnienia przez BFG skargi na decyzję podatkową, gdy przepisy BAO, ZollR-DG albo FinStrG nie stanowią inaczej, sąd ten sam określa w orzeczeniu, który organ podatkowy albo karno-skarbowy ma je wykonać²⁵.

Jak z tego wynika, zasadą jest egzekwowanie w trybie VVG obowiązków niepieniężnych, wyjątkiem – dochodzenie należności pieniężnych, które wchodzi w grę tylko na mocy przepisu szczególnego i następuje wówczas bądź na drodze sądowej, bądź – o ile jest to uzasadnione względami sprawności lub oszczędności kosztów – samodzielnie przez organ administracji, przy odpowiednim wówczas zastosowaniu przepisów AbgEO.

W związku z tym w VVG uregulowano samodzielnie niektóre tylko kwestie związane z wszczęciem i przebiegiem postępowania egzekucyjnego. W § 1a tej ustawy przewidziano, że egzekucję obowiązków, których wykonanie leży w interesie publicznym, organ egzekucyjny (*Vollstreckungsbehörde*) wszczyna z urzędu – o ile podlegający egzekucji obowiązek wynika z decyzji wydanej przez niego, natomiast w przypadku pozostałych tytułów egzekucyjnych – na wniosek organu, który tytuł wydał. Wyłącznie na wniosek uprawnionego wierzyciela (*betreibender Gläubiger*) wszczyna się egzekucję obowiązków, którego wykonanie polega na zaspokojeniu roszczenia. Egzekucję przeprowadza się z urzędu. Ze względu na zastrzeżenie przy egzekucji świadczeń pieniężnych przez administracyjne organy egzekucyjne drogi sądowej, z dopuszczalnością samodzielnego dochodzenia takich należności przy odpowiednim zastosowaniu przepisów AbgEO, w VVG unormowano wyłącznie środki egzekucyjne innych niż pieniężne obowiązków. Ich katalog obejmuje: wykonanie zastępcze (*Ersatzvornahme* – § 4), grzywny przymuszające (*Zwangsstrafen* – § 5) oraz przymus bezpośredni (*Anwendung unmittelbaren Zwanges* – § 7).

²⁵ Egzekucji administracyjnej mogą podlegać w pewnych przypadkach również wyroki VwGH. Zgodnie z § 63 VwGG w wyroku, w którym Trybunał sam orzekł w sprawie, musi on również określić sąd lub organ administracji, który ma ten wyrok wykonać – postępowanie egzekucyjne toczy się wówczas według przepisów właściwych dla tego sądu lub organu. Wykonanie wyroków VfGH należy natomiast w poszczególnych przypadkach bądź do sądów powszechnych, bądź do Prezydenta Republiki (§ 146 B-VG).

Samo postępowanie egzekucyjne zostało uregulowane przez odesłanie do odpowiedniego stosowania AVG. Zgodnie z § 10 VVG w postępowaniu egzekucyjnym stosuje się odpowiednio przepisy części I AVG, a w zakresie środków odwoławczych – § 58 ust. 1 i § 61, rozdziały 2 i 3 części IV oraz § 80 i 80a AVG²⁶. Odrębnemu unormowaniu w § 10 ust. 2 VVG poddano jedynie prawo skargi do sądu administracyjnego na wydane w formie decyzji zarządzenie egzekucyjne (*Vollstreckungsverfügung*)²⁷, stanowiące podstawę uruchomienia egzekucji i zastosowania określonych środków egzekucyjnych²⁸. Skarga nie ma skutku zawieszającego (*keine aufschiebende Wirkung*), co jest równoznaczne z brakiem podstaw do wstrzymania – w razie jej wniesienia – czynności postępowania egzekucyjnego²⁹. Oprócz tego, w związku z możliwością zamiany grzywny przymuszającej na areszt (§ 5 VVG) w ustawie przewidziano prawo odwołania się do sądu administracyjnego od decyzji o zastosowaniu aresztu, aresztowania lub zatrzymania w takim areszcie z powodu ich sprzeczności z prawem (§ 10a VVG). Ustawę zamyka przepis o kosztach egzekucji, przewidujący obciążenie nimi zobowiązanego (§ 11 VVG).

1.1.6. Zakres i zasady prowadzenia egzekucji podatkowej

Znacznie bardziej rozbudowanej regulacji doczekało się podatkowe postępowanie egzekucyjne. Warunki dopuszczalności egzekucji podatkowej i jej przebieg zostały kompleksowo unormowane w BAO i AbgEO metodą wzajemnych odesłań. Jak wynika z § 1 AbgEO, jej przepisy

²⁶ Szerzej: L. Diem, *Die Vollstreckungsverfahren in Verwaltungssachen* [w:] *Verwaltungs- und Abgabenvollstreckung*, Hrsg. M. Holoubek, M. Lang, Wien 2021, s. 205–211.

²⁷ Na temat różnic między tytułem egzekucyjnym a zarządzeniem egzekucyjnym zob. H. Hörtenhuber, B. Kunderer, *Vollstreckungstitel und Vollstreckungsverfügung in der Verwaltungsexekution* [w:] *Verwaltungs- und Abgabenvollstreckung*, Hrsg. M. Holoubek, M. Lang, Wien 2021, s. 79 i n. Szerzej na temat skargi na zarządzenie egzekucyjne zob. M. Holoubek, M. Lang, *Rechtsschutz im Abgabenexekutionsrecht* [w:] *Verwaltungs- und Abgabenvollstreckung*, Hrsg. M. Holoubek, M. Lang, Wien 2021, s. 327 i n.

²⁸ L. Diem, *Die Vollstreckungsverfahren...*, s. 211.

²⁹ Na temat pojęcia skutku zawieszającego w austriackim postępowaniu administracyjnym zob. A. Krawczyk, *Wykonalność aktu i czynności organu administracji publicznej*, Warszawa 2013, s. 122 i n.

stosuje się w sprawach prowadzonych przez organy podatkowe federacji przy dochodzeniu podatków w rozumieniu § 3 BAO. O ile z nic innego z niej nie wynika, przepisy BAO stosuje się także w postępowaniu egzekucyjnym podatków. Odesłanie to, w odróżnieniu od zawartego w VVG odesłania do AVG czy zawartego w *Exekutionsordnung* odesłania do *Zivilprozessordnung*, ma charakter odesłania generalnego, co oznacza nakaz stosowania w egzekucji podatkowej całej BAO³⁰.

Warunki uruchomienia postępowania egzekucyjnego unormowano w rozdziale 6 BAO, regulującym pobór podatków (*Einhebung der Abgaben*), w poświęconej temu części C dotyczącej wykonalności (*Vollstreckbarkeit*). Jak wynika z § 226 BAO, wykonaniu w zakresie określonym przez organ podatkowy podlegają należności podatkowe, które nie zostały uiszczone najpóźniej w dniu upływu terminu płatności. Dotyczy to także kwoty podatku podlegającej samoobliczeniu, o ile spełnione są warunki samoobliczenia bez ingerencji organu podatkowego – w takiej sytuacji wiążąca jest kwota podatku wyliczona samodzielnie przez podatnika. W BAO przyjęto też obowiązującą wcześniej w AbgEG zasadę, że egzekucja zaległego podatku powinna być poprzedzona upomnieniem, które polega na doręczeniu podatnikowi pisemnego wezwania do uiszczenia należności w ciągu dwóch tygodni od doręczenia (*Mahnlerlagschein*). Oprócz tego w BAO uregulowano znany uprzednio przepisom AbgEG szczególny rodzaj tytułu egzekucyjnego zobowiązań podatkowych w postaci wykazu zaległości. Podobnie jak w poprzednim stanie prawnym, wykaz ten jest wystawiany na wykonalne zobowiązania podatkowe i stanowi podstawę egzekucji (*Exekutionstitel*) w podatkowym i sądowym postępowaniu egzekucyjnym (§ 229 BAO). Nadto w BAO unormowano następstwa nieskutecznej egzekucji podatku. Jak wynika z jej § 231, dochodzenie podatku może być zawieszone, jeżeli podjęte w tym celu środki okazały się bezskuteczne albo odstąpiono od ich zastosowania z powodu braku szans powodzenia w tym względzie, jednak istnieje możliwość, że w późniejszym czasie mogą one prowadzić do zamierzonego skutku. To samo dotyczy przypadku, gdy nakłady w celu wyegzekwowania podatku byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do dochodzonej należności. Jeśli przyczyny nieściągalności

³⁰ F. Fiala, C. Zöhrer, *Das Vollstreckungsverfahren...*, s. 222.

podatku ustaną przed upływem przedawnienia, zawieszone postępowanie podlega podjęciu.

Pozostałe kwestie dotyczące egzekucji podatków zostały unormowane w AbgEO, z zastrzeżeniem – jak już wspomniano – stosowania w postępowaniu egzekucyjnym przepisów BAO, o ile z AbgEO nic innego nie wynika (§ 1 zdanie drugie AbgEO).

Podatkowe postępowanie egzekucyjne prowadzi organ egzekucyjny (*Vollstreckungsbehörde*), którym jest organ podatkowy (*Abgabenbehörde*) zobowiązany do poboru podatku. Organ ten może jednak, jeżeli przemawiają za tym względy celowości, oszczędności kosztów, jak również uproszczenia i przyspieszenia postępowania, zwrócić się o przeprowadzenie postępowania egzekucyjnego do innego organu podatkowego lub Urzędu ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (§ 5 ust. 1 AbgEO).

Organ podatkowy wszczyna i prowadzi egzekucję podatkową z urzędu. Podobnie jak w przypadku egzekucji administracyjnej, podstawą uruchomienia egzekucji podatkowej jest zarządzenie egzekucyjne, w którym organ podatkowy dokonuje konkretyzacji tytułu egzekucyjnego, określając przedmiot egzekucji i środki egzekucyjne. Jest ono wydawane w drodze decyzji i w związku z tym stanowi centralny element ochrony prawnej zobowiązanego z uwagi na przysługujące mu prawo wniesienia na nią skargi do sądu administracyjnego, bez ograniczeń do określonych podstaw zaskarżenia³¹.

³¹ W odróżnieniu od poprzedniego stanu prawnego – sprzed wejścia w życie *Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012* – kiedy to odwołanie od zarządzenia egzekucyjnego przysługiwało tylko z trzech powodów: niedopuszczalności egzekucji, rozbieżności między zarządzeniem egzekucyjnym i stanowiącą podstawę jego wystawienia decyzją oraz zastosowania niedopuszczalnych środków egzekucyjnych względnie naruszenia zasady proporcjonalności – zob. A. Ullmann, *Vollstreckungstitel und Vollstreckungsverfügung in der Abgabenexekution* [w:] *Verwaltungs- und Abgabenvollstreckung*, Hrsg. M. Holoubek, M. Lang, Wien 2021, s. 102.

1.1.7. Typologia środków obrony przed egzekucją świadczeń pieniężnych

Cechą charakterystyczną austriackiej egzekucji podatkowej jest rozbudowany system środków obrony przed egzekucją. Składa się on z remonstratywnych środków obrony, przewidzianych wyłącznie w ramach egzekucji podatkowej³², a także ze środków dewolutywnych, przysługujących szerokiemu kręgowi uczestników procesu egzekucyjnego.

Podstawowym środkiem ochrony przysługującym wyłącznie dłużnikowi podatkowemu (*Abgabenschuldner*) są zarzuty (*Einwendungen*). Austriacka ustawa egzekucyjna wyróżnia dwa ich rodzaje: zarzuty przeciwko roszczeniu organu podatkowego (*Einwendungen gegen den Anspruch* – § 12 AbgEO) oraz zarzuty przeciwko tytułowi egzekucyjnemu (*Einwendungen gegen den Exekutionstitel* – § 13 AbgEO). Pierwsze z nich można wnieść w toku podatkowego postępowania egzekucyjnego tylko wtedy, gdy opierają się one na okolicznościach uchylających lub wstrzymujących roszczenie organu podatkowego, które wystąpiły dopiero po wydaniu leżącego u podstaw tego postępowania tytułu egzekucyjnego. Drugi typ zarzutów zorientowany jest na podważenie tytułu egzekucyjnego, jeżeli dłużnik podatkowy twierdzi, że tytuł ten jest niezgodny z prawem z przyczyn, które istniały już w chwili jego wydania³³.

Zarzuty wnosi się do organu podatkowego, od którego pochodzi tytuł egzekucyjny (§ 12 ust. 2 i § 13 ust. 1 AbgEO), podnosząc w nim jednocześnie wszystkie zarzuty, które dłużnik podatkowy był w stanie podnieść w czasie ich złożenia (§ 12 ust. 3 AbgEO). Uwzględnienie zarzutów powoduje umorzenie postępowania egzekucyjnego z jednoczesnym uchYLENIEM dokonanych zajęć egzekucyjnych (§ 12 ust. 4, § 13 ust. 2 AbgEO).

³² Nieznanych egzekucji politycznej, w ramach której obrona przed egzekucją następuje wyłącznie w drodze skargi do sądu administracyjnego na mające postać decyzji tytuł egzekucyjny i zarządzenie egzekucyjne – A. Ullmann, *Vollstreckungstitel...*, s. 106.

³³ Szerzej rozdział V podrozdział 5.1.

Oprócz tego w podatkowym postępowaniu egzekucyjnym przysługuje skarga na czynności egzekucyjne (*Vollzugsbeschwerde*), którą może wnieść każdy, kto uważa się za pokrzywdzonego postępowaniem egzekucyjnym, w szczególności czynnością urzędową egzekutora. Skargę na czynności egzekucyjne wnosi się do organu egzekucyjnego w terminie 14 dni od powzięcia wiadomości o egzekucji (§ 6a AbgEO).

Osobny środek prawny w postaci sprzeciwu przysługuje osobie trzeciej, która powołuje się na prawo do rzeczy, z której prowadzi się egzekucję (*Widerspruch Dritter* – § 14 ust. 1 AbgEO). W razie nieuwzględnienia sprzeciwu przez organ podatkowy osoba trzecia może dochodzić swych praw w drodze powództwa przed sądem (powszechnym)³⁴. Powództwo może być wytoczone jednocześnie przeciwko Republice Austrii i dłużnikowi podatkowemu, którzy wówczas są traktowani jako współuczestnicy (§ 14 ust. 2 AbgEO). Sądem właściwym jest sąd rejonowy miejsca położenia rzeczy, do której osoba trzecia zgłosiła swe prawo (§ 14 ust. 3 AbgEO). Prawomocne uwzględnienie powództwa skutkuje umorzeniem egzekucji z przedmiotu, którego dotyczył sprzeciw, z jednoczesnym uchyleniem wszystkich dokonanych względem niego czynności egzekucyjnych (§ 14 ust. 4–5 AbgEO).

Do środków ochrony przed egzekucją przysługujących dłużnikowi egzekucyjnemu, a w pewnych przypadkach również innym podmiotom, zalicza się także: wniosek o umorzenie (§ 16 AbgEO), ograniczenie (§ 17 AbgEO) i zawieszenie egzekucji (§ 18 AbgEO)³⁵.

Podstawy umorzenia egzekucji (*Einstellung der Vollstreckung*) organ ma obowiązek wziąć pod uwagę zarówno na wniosek, jak i z urzędu, gdy:

- 1) dochodzone roszczenie zostało zaspokojone;
- 2) tytuł egzekucyjny leżący u podstaw egzekucji w chwili jego sporządzenia został wystawiony niezgodnie z prawem;
- 3) egzekucję prowadzi się z rzeczy lub wierzytelności, które według obowiązujących przepisów w ogóle nie podlegają egzekucji lub nie podlegają egzekucji odrębnej albo rzeczy te uległy zniszczeniu;

³⁴ Szerzej A. Ullmann, *Vollstreckungstitel...*, s. 107.

³⁵ F. Fiala, C. Zöhrer, *Das Vollstreckungsverfahren...*, s. 228.

- 4) egzekucja przeciwko gminie lub instytucji uznanej za publiczną i nienastawioną na zysk została uznana za niedopuszczalną zgodnie z § 8 ust. 3;
- 5) wniesiono środki zaskarżenia w związku z postępowaniem upadłościowym;
- 6) nie można oczekiwać, że kontynuowanie lub przeprowadzenie egzekucji doprowadzi do uzyskania kwoty przewyższającej koszty tej egzekucji;
- 7) egzekucja została przeprowadzona bez wystawienia tytułu egzekucyjnego lub
- 8) stwierdzenie wykonalności zagranicznego tytułu egzekucyjnego zostało prawomocnie uchylone ze skutkiem prawnym lub
- 9) została zapłacona kwota pieniężna tytułem zwolnienia zajęcia rzeczy ruchomej (§ 16 ust. 1 AbgEO).

Umorzenie na podstawach wymienionych w punktach 1, 5, 6, 8 i 9 powoduje jednoczesne uchylenie istniejących zajęć, a na podstawach wymienionych w punktach 2, 3, 4 i 7 – jednoczesne uchylenie wszystkich czynności egzekucyjnych dokonanych do tej chwili (§ 16 ust. 2 AbgEO).

Zgodnie z § 17 AbgEO, jeżeli przyczyny umorzenia egzekucji wymienione w § 12–14 lub 16 zachodzą w odniesieniu do poszczególnych tylko przedmiotów objętych egzekucją lub części dochodzonej należności, zamiast umorzenia egzekucji następuje proporcjonalne jej ograniczenie (*Einschränkung der Vollstreckung*). Dotyczy to także przypadków, gdy egzekucji dokonano w większym zakresie niż to konieczne do uzyskania pełnego zaspokojenia.

Zawieszenie egzekucji (*Aufschiebung der Vollstreckung*) następuje wyłącznie na wniosek i tylko z przyczyn wymienionych enumeratywnie w § 18 AbgEO, a mianowicie, gdy:

- 1) został złożony wniosek o uchylenie tytułu egzekucyjnego wydanego w sprawie należności podatkowej;
- 2) w odniesieniu do tytułu egzekucyjnego wymienionego w § 4 został złożony wniosek o wznowienie postępowania lub wniosek o przywrócenie stanu poprzedniego;
- 3) został złożony wniosek o umorzenie egzekucji na podstawie § 16;

- 4) zostały wniesione zarzuty na podstawie § 12 lub 13;
- 5) została wniesiona skarga na czynności egzekucyjne (§ 6a), a jej rozpatrzenie nie może nastąpić niezwłocznie;
- 6) w razie złożenia wniosku o sprostowanie tytułu egzekucyjnego na podstawie § 15;
- 7) jeśli po wszczęciu egzekucji został złożony wniosek o udzielenie ulgi podatkowej na podstawie § 212 BAO.

Decyzja w tym zakresie należy do organu podatkowego, który w razie uwzględnienia wniosku orzeka o okresie zawieszenia egzekucji (§ 19 ust. 3 AbgEO). Zawieszenie egzekucji oznacza, o ile organ podatkowy nie postanowi inaczej, że pozostają czasowo w mocy wszystkie akty egzekucyjne, które do czasu złożenia wniosku zostały podjęte (§ 19 ust. 1 AbgEO). Niezależnie od tego egzekutor ma obowiązek odstąpić od czynności egzekucyjnych bez uprzedniego zarządzenia organu podatkowego, jeżeli zostaną mu okazane dowody na okoliczność, że po wydaniu tytułu egzekucyjnego dług podatkowy został zapłacony, termin płatności został odroczony lub odstąpiono od postępowania egzekucyjnego (§ 20 AbgEO).

1.1.8. Ochrona zobowiązanego w ramach stosowania poszczególnych środków egzekucyjnych

Dążenie do zapewnienia dłużnikowi egzekucyjnemu odpowiedniego poziomu ochrony prawnej widoczne jest także w regulacjach dotyczących stosowania poszczególnych środków egzekucyjnych (*Zwangsmittel*), z eksponowaną w nich zasadą proporcjonalności (*Verhältnismäßigkeitsgrundsatz*) i poszanowania minimum egzystencji (*exekutionsfreie Existenzminimum*). Pierwsza z nich, znana także pod nazwą zasady stosowania najłagodniejszego środka (*Schonungsprinzip*), nie została wyrażona wprost w AbgEO³⁶, wywodzona jest jednak z poszczególnych

³⁶ Wyartykułowano ją za to w przepisie § 2 ust. 1 VVG, który nakazuje organom egzekucyjnym „stosować najłagodniejszy środek, o ile nadal prowadzi on do osiągnięcia celu” („haben die Vollstreckungsbehörden an dem Grundsatz festzuhalten, daß jeweils

przepisów tej ustawy³⁷. Wynika ona między innymi ze skierowanego do organów egzekucji podatkowej nakazu uwzględniania rosnących kosztów dochodzenia należności (§ 7 ust. 3 AbgEO) i umorzenia egzekucji w przypadku, gdy można przypuszczać, że w jej toku nie uzyska się kwoty przewyższającej koszty egzekucyjne (§ 16 ust. 1 zdanie szóste AbgEO), możliwości odstąpienia egzekutora od zajęcia przedmiotów małej wartości, jeżeli jest oczywiste, że dochód z ich sprzedaży nie przekroczy kosztów egzekucji (§ 29 ust. 2 AbgEO), czy uwzględnienia przy określeniu miejsca licytacji poziomu możliwego do uzyskania zysku ze sprzedaży i nakazu odstąpienia od niej, gdy jest oczywiste, że koszty przekazania i licytacji będą większe niż możliwy do uzyskania zysk ze sprzedaży (§ 43 ust. 2 AbgEO). Egzekucja musi być przy tym celowa, dlatego nie wolno jej prowadzić w większym zakresie, niż jest to konieczne dla uzyskania zaspokojenia (§ 7 ust. 2 AbgEO), z czym wiąże się nakaz stosownego jej ograniczenia w takim przypadku (§ 17 ust. 2 AbgEO).

Zasadę proporcjonalności uzupełnia zasada poszanowania minimum egzystencji, zakładająca wyważenie przy stosowaniu środków egzekucyjnych interesu dłużnika podatkowego i reprezentowanego przez organ egzekucyjny interesu publicznego³⁸. W toku egzekucji z ruchomości (*Vollstreckung auf bewegliche körperliche Sachen* – § 27 AbgEO) zasada ta znalazła wyraz w ujętym w § 29 ust. 1 AbgEO katalogu przedmiotów niepodlegających zajęciu (*unpfändbare Sachen*), natomiast w ramach egzekucji z niezabezpieczonych w księdze wieczystej wierzytelności (*Vollstreckung auf grundbücherlich nicht sichergestellte Geldforderungen*), obejmującej egzekucję z wynagrodzenia za pracę oraz z rachunku bankowego, jest realizowana przez odesłanie do przepisów EO (§ 53 AbgEO) regulujących ograniczenia zajęć do wysokości kwot od nich wolnych i wyłączenia spod egzekucji pewnego rodzaju świadczeń³⁹.

das gelindeste noch zum Ziel führende Zwangsmittel anzuwenden ist”) – szerzej D. Kolonovits, G. Muzak, K. Stöger, *Verwaltungsverfahrenrecht...*, s. 724.

³⁷ M. Zußner, *Vollstreckungsmittel zur Eintreibung von Geldleistungen* [w:] *Verwaltungs- und Abgabenvollstreckung*, Hrsg. M. Holoubek, M. Lang, Wien 2021, s. 116.

³⁸ M. Zußner, *Vollstreckungsmittel...*, s. 117.

³⁹ M. Zußner, *Vollstreckungsmittel...*, s. 123–124.

1.1.9. Wnioski

Wypracowany w austriackim systemie prawnym model egzekucji administracyjnej należności pieniężnych charakteryzuje trializm dróg dochodzenia tych świadczeń⁴⁰, w postaci egzekucji administracyjnej (politycznej) i podatkowej, prowadzonych samodzielnie przez organy administracji, oraz egzekucji sądowej, która w pewnych przypadkach, determinowanych głównie naturą świadczenia i wyborem środka egzekucyjnego, ma charakter obligatoryjny. Triadzie tej odpowiada samodzielność regulacji prawnej każdego z tych postępowań (EO, AVG i AbgEO), z zastrzeżeniem prymatu stosowania przez organy administracji przepisów o egzekucji podatkowej, zespolonej dodatkowo z regulacją kodeksową przez system wzajemnych odesłań między AbgEO i BAO.

Cechą modelu austriackiego jest przy tym dążenie do zapewnienia wysokiego poziomu ochrony zobowiązanego poprzez wprowadzenie katalogu typowych dla tej egzekucji, adekwatnych do jej przedmiotu remonstratywnych i dewolutywnych środków obrony, uzupełnionych gwarancjami ochrony aktualizującymi się w ramach stosowania poszczególnych środków egzekucyjnych. Wszystko to czyni zeń spójny, wolny od luk, a przez to wysoce efektywny mechanizm dochodzenia świadczeń pieniężnych.

⁴⁰ D. Kolonovits, G. Muzak, K. Stöger, *Verwaltungsverfahrensrecht...*, s. 710.

1.2. Geneza i ewolucja normatywnych podstaw egzekucji administracyjnej należności pieniężnych w prawie polskim

1.2.1. Kodyfikacja postępowania egzekucyjnego w administracji

Polskie rozwiązania egzekucji administracyjnej od początku tworzenia jej podstaw prawnych wzorowane były na prawie austriackim. Pierwszy w tym zakresie akt prawny – rozporządzenie z 22.03.1928 r. o postępowaniu przymusowym w administracji – stanowił w dużej mierze powtórzenie przepisów VVG z 1925 r. i tak jak ona sama (i stanowiący dlań pierwowzór – *Prügelpatent* z 1854 r.) obejmował regulacje procesowe i materialnoprawne. Wzorem VVG polskie rozporządzenie regulowało postępowanie przymusowe dotyczące zarówno świadczeń pieniężnych, jak i niepieniężnych (art. 3 r.p.p.a.), ustanawiając odpowiednie w tym celu środki egzekucyjne w postaci: kary pieniężnej w celu przymuszenia, egzekucji na majątku, wykonania zastępczego i przymusu bezpośredniego (art. 4 r.p.p.a.). Stosownie do tego w rozporządzeniu tym, tak jak w VVG, znalazły się rozdział IV dotyczący egzekucji świadczeń pieniężnych (*Eintreibung von Geldleistungen* – § 3 VVG) oraz rozdziały V–VII, obejmujące egzekucję innych świadczeń, wykonanie zastępcze, karę pieniężną w celu przymuszenia oraz przymus bezpośredni (*Erzwingung anderer Leistungen und Unterlassungen* – § 4–7 VVG). Różnica polegała na tym, że w polskim rozporządzeniu do prowadzenia egzekucji świadczeń pieniężnych nie zostały umocowane organy podatkowe, lecz ogólna władza egzekucyjna skoncentrowana, podobnie jak w VVG, w ręku powiatowej władzy administracji ogólnej (art. 8 ust. 1 r.p.p.a.). Do jej kompetencji należało zarządzanie egzekucji (art. 7 ust. 1 r.p.p.a.), którą przeprowadzał organ egzekucyjny (art. 7 ust. 2 r.p.p.a.) w postaci organów wykonawczych państwowych powołanych do przeprowadzania czynności egzekucyjnych oraz organów gminnych (art. 8 ust. 2 r.p.p.a.). Dochodzenie świadczeń pieniężnych odbywało się jednak przy użyciu konstrukcji typowych dla austriackiej egzekucji podatkowej, przejętych przez rozporządzenie z 22.03.1928 r. o postępowaniu przymusowym

w administracji. Należało do nich przede wszystkim pojęcie tytułu egzekucyjnego, który obejmował między innymi orzeczenia (nakazy płatnicze) i wykazy zaległości (art. 25 r.p.p.a.), będące odpowiednikiem austriackich tytułów egzekucyjnych należności pieniężnych (*Bescheide und Rückstadausweise* – § 3 ust. 2 VVG, § 12 AbgEG, § 4 AbgEO) oraz środków egzekucyjnych obowiązków pieniężnych (art. 26 ust. 1 r.p.p.a) w postaci znanej EO, przejętej następnie przez AbgEO, egzekucji z ruchomości (*Fahrnisexekution*) i wierzytelności pieniężnych (*Forderungsexekution*).

Kompetencja ogólnej władzy egzekucyjnej nie była jednak wyłączna. Spod mocy obowiązującej rozporządzenia wyłączono „dziedzinę danin publicznych i monopolii” (art. 26 r.p.p.a.) w związku z zastrzeżeniem dochodzenia podatków bezpośrednich i opłat skarbowych przez organy władz skarbowych, przewidzianym wcześniej w ustawie z 14.12.1923 r. o uprawnieniach organów wykonawczych władz skarbowych⁴¹ i rozporządzeniu Ministra Skarbu z 24.06.1925 r. wydanym w porozumieniu z Ministrem Spraw Wewnętrznych i Ministrem Sprawiedliwości w celu wykonania ustawy z 14.12.1923 r. o uprawnieniach organów wykonawczych władz skarbowych⁴². Biorąc pod uwagę wykorzystywanie przez polskiego ustawodawcę wzorców austriackich, przepisy te można było uznać za zapowiedź unifikacji rozproszonej dotąd regulacji prawnej⁴³ i zwiastun sposobu ujęcia rozwiązań egzekucji świadczeń pieniężnych na drodze administracyjnej, z wyodrębnieniem w jej ramach – tak jak w Austrii – egzekucji podatkowej.

Ponadto o ograniczeniu samodzielności w dochodzeniu świadczeń pieniężnych przez ogólną władzę egzekucyjną przesądziło przejęcie przez rozporządzenie z 22.03.1928 r. o postępowaniu przymusowym w administracji typowej dla austriackiej egzekucji podatkowej zasady dopuszczalności prowadzenia samodzielnie przez administracyjne

⁴¹ Dz.U. z 1924 r. Nr 5, poz. 37.

⁴² Dz.U. Nr 83, poz. 576.

⁴³ J. Szreniawski, *Znaczenie znajomości rozporządzenia z 1928 roku o postępowaniu przymusowym w administracji* [w:] *System egzekucji administracyjnej*, red. J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa 2004, s. 67.

organy egzekucyjne tylko uproszczonych rodzajów egzekucji – z ruchomości i wierzytelności pieniężnych, z zastrzeżeniem stosowania pozostałych środków egzekucyjnych, w tym egzekucji z nieruchomości, wyłącznie w sądowym postępowaniu egzekucyjnym (art. 26 r.p.p.a., § 3 ust. 1 VVG, § 3 ust. 3 AbgEO). W polskim rozporządzeniu zasadę tę rozciągnięto na świadczenia pieniężne przekraczające 10 000 zł, przyznając władzy egzekucyjnej uprawnienie do przekazania tytułu egzekucyjnego właściwemu sądowi w celu wdrożenia egzekucji według przepisów obowiązujących dla sądowego postępowania egzekucyjnego (art. 10 r.p.p.a). Ponadto możliwość taką przewidziano w przypadku instytucji mających prawo domagania się przeprowadzenia egzekucji świadczeń pieniężnych w trybie administracyjnym (art. 11 r.p.p.a.), podobnie jak uczyniono to w VVG w odniesieniu do osób prawnych prawa publicznego (§ 3 ust. 4 VVG).

Znaczenie sądowego postępowania egzekucyjnego w dochodzeniu publicznoprawnych świadczeń pieniężnych było więc pod rządem rozporządzenia analogiczne jak w systemie austriackim. Przyjęta tam koncepcja, zakładająca możliwość samodzielnego stosowania przez organy egzekucyjne na drodze administracyjnej wyłącznie uproszczonych sposobów egzekucji, z zastrzeżeniem obowiązku skierowania sprawy na drogę sądowego postępowania egzekucyjnego w przypadku konieczności zastosowania egzekucji z nieruchomości, przy jednoczesnym nadaniu władzy egzekucyjnej w sądowym postępowaniu egzekucyjnym statusu wierzyciela egzekwującego, znalazła odzwierciedlenie w wydanym na podstawie art. 12 r.p.p.a. rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z 13.08.1930 r. o warunkach i sposobie zastosowania przez władze sądowe przepisów postępowania cywilnego do egzekucji należności administracyjnych⁴⁴. Przewidziano w nim, że w drodze egzekucji sądowej mogą być ściągane:

- 1) należności pieniężne z tytułu publiczno-prawnego, nakładane przez władze państwowe i komunalne oraz inne instytucje prawa publicznego, jeżeli należność przekracza 10 000 złotych – a bez względu na wysokość należności, jeżeli egzekucja ma być skierowana do majątku nieruchomego, do wierzytelności lub praw

⁴⁴ Dz.U. Nr 59, poz. 481.